

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS  
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO  
NÍVEL MESTRADO**

**MOZARTH BIELECKI WIERZCHOWSKI**

**O CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA APLICÁVEL  
ÀS PESSOAS JURÍDICAS**

**SÃO LEOPOLDO**

**2017**

Mozarth Bielecki Wierzchowski

O Conceito Constitucional de Renda Aplicável  
às Pessoas Jurídicas

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS  
Área de concentração: Direito Público

Orientador: Prof. Dr. Marciano Buffon

São Leopoldo

2017



UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS  
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – PPGD  
NÍVEL MESTRADO

A dissertação intitulada: "**O CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA APLICÁVEL ÀS PESSOAS JURÍDICAS**" elaborada pelo mestrando **Mozarth Bielecki Wierzchowski**, foi julgada adequada e aprovada por todos os membros da Banca Examinadora para a obtenção do título de MESTRE EM DIREITO.

São Leopoldo, 10 de outubro de 2017.

  
Prof. Dr. **Leonel Severo Rocha**

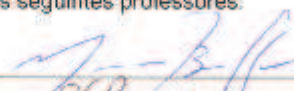
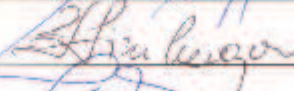
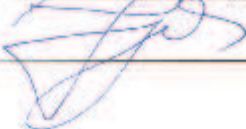
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Direito.

Apresentada à Banca integrada pelos seguintes professores:

Presidente: Dr. Marciano Buffon

Membro: Dra. Temis Limberger

Membro: Dr. Igor Danilevich

A elas, por elas: minha Vó, que do céu me ilumina;  
minha Mãe, que ao meu lado me protege.

## **AGRADECIMENTOS**

A minha Mãe, Elizabeth, por todo o carinho e apoio incondicional, ajudando-me a superar todos os obstáculos e, principalmente, formando quem eu sou.

A minha Vó, Sophia, que durante essa trajetória virou mais uma estrela no céu e de lá ilumina diariamente meu caminho, sendo a razão da busca pelos meus sonhos.

Ao meu Tio, José Henrique, pelos ensinamentos constantes que ajudaram a formar o meu caráter.

A minha Tia, Iolanda, por toda dedicação e preocupação com a minha formação pessoal e profissional.

A minha noiva, Cláucia, pela paciência, afeto, carinho e, principalmente, por compreender a minha ausência durante essa trajetória.

Aos meus amigos, que sempre estiveram presentes, proporcionando momentos de descontração, tão importante em uma jornada árdua como a que foi enfrentada.

Ao meu Orientador, Marciano Buffon, que tanto colaborou para que esse sonho pudesse tornar-se realidade.

A todos os Professores que passaram pela minha vida acadêmica, desde a educação infantil ao mestrado, pois, sem exceção, cada um colaborou para a minha formação profissional.

"Não sabendo que era impossível, foi lá e fez". (Cocteau, Jean).

## RESUMO

O objetivo do presente trabalho é estabelecer o conceito constitucional de renda aplicável às pessoas jurídicas, tendo em vista a lacuna deixada pelo Texto Constitucional, que não traz expressamente essa conceituação. E para tornar isso possível, serão averiguados os princípios constitucionais tributários gerais (legalidade, irretroatividade, anterioridade, não-confisco e capacidade contributiva), os específicos a esse imposto (generalidade, universalidade e progressividade), como também haverá a análise da regra-matriz de incidência tributária. Será realizado o estudo desde o surgimento do imposto de renda na Inglaterra até a sua chegada ao Brasil e a sua atual previsão contida na Constituição Federal de 1988. Outrossim, traçando um paralelo com a previsão contida em nosso Ordenamento Jurídico, haverá a investigação de qual é o tratamento dispensado por outros países a esse imposto. Com o exame dos lucros real, presumido e arbitrado, serão verificadas as diretrizes contábeis utilizadas para apuração do lucro tributável da empresa, com a dedução das despesas e dos custos, consoante previsão contida na legislação. Também será realizada a pesquisa da recepção pela Constituição Federal de 1988 das previsões contidas no Código Tributário Nacional a respeito do imposto de renda, vez que esta legislação é anterior ao Texto Constitucional. Com a averiguação da possibilidade da utilização desse tributo com caráter extrafiscal, propõe-se a estudar maneiras pelas quais o imposto de renda pode auxiliar na busca pela realização dos direitos fundamentais. Por fim, serão analisadas situações específicas em que a legislação acaba desrespeitando o conceito de renda previsto na Constituição, tributando operações que não estão sujeitas ao imposto de renda.

**Palavras-chave:** Imposto de renda. Acréscimo patrimonial. Lucro. Princípios constitucionais. Capacidade contributiva.



## **ABSTRACT**

The purpose of this paper is to establish the constitutional concept of income applicable to legal entities, given the gap left by the Constitutional Text, which does not expressly express this concept. In order to make this possible, the general tax constitutional principles (legality, non-retroactivity, pastness, non-confiscation and contributory capacity), those specific to this tax (generality, universality and progressivity) will be investigated, as will the analysis of the matrix rule Of tax incidence. The study will be carried out from the beginning of the income tax in England until its arrival in Brazil and its current forecast contained in the Federal Constitution of 1988. Also, drawing a parallel with the forecast contained in our Legal Order, there will be the investigation of which Is the treatment accorded by other countries to this tax. With the examination of actual, presumed and arbitrated profits, the accounting guidelines used to calculate the company's taxable income will be verified, with the deduction of expenses and costs, according to the provisions contained in the legislation. Also there will be a research of the reception by the 1988 Federal Constitution of the forecasts contained in the National Tax Code regarding income tax, since this legislation is prior to the Constitutional Text. With the investigation of the possibility of using this extra-fiscal tax, it is proposed to study ways in which income tax can help in the search for the realization of fundamental rights. Finally, we will analyze specific situations in which the legislation ends up disrespecting the concept of income provided for in the Constitution, taxing operations that are not subject to income tax.

**Key words:** Income tax. Equity increase. Profit. Constitutional principles. Taxable capacity.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	10
<b>2 O IMPOSTO DE RENDA E A SUA PREVISÃO CONSTITUCIONAL: DO SURGIMENTO À CONSTITUIÇÃO DE 1988</b> .....	18
2.1 BREVE HISTÓRICO SOBRE O IMPOSTO DE RENDA .....	18
2.1.1 Do Surgimento à Chegada ao Brasil.....	18
2.1.2 O Imposto de Renda e a Constituição de 1988 .....	27
2.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS E O IMPOSTO DE RENDA.....	29
2.2.1 Princípio da Legalidade .....	30
2.2.2 Princípio da Irretroatividade .....	44
2.2.3 Princípio da Anterioridade.....	47
2.2.4 Princípio da Capacidade Contributiva .....	52
2.2.5 Princípio do não-confisco .....	58
2.3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS ESPECÍFICOS AO IMPOSTO DE RENDA.....	64
2.3.1 Princípio da Generalidade .....	64
2.3.1.1 Princípio da Generalidade e a Extrafiscalidade .....	67
2.3.2 Princípio da Universalidade .....	71
2.3.2.1 Princípio da Universalidade e os Atos Ilícitos .....	74
2.3.3 Princípio da Progressividade .....	76
2.3.3.1 Princípio da Progressividade e a Capacidade Contributiva .....	80
<b>3 IMPOSTO DE RENDA: HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E ASPECTOS MATERIAIS</b> .....	85
3.1 O ATRIBUIÇÃO DA RENDA EM OUTROS PAÍSES .....	85
3.1.1 Alemanha .....	85
3.1.2 Portugal.....	90
3.1.3 Argentina.....	95
3.1.4 Estados Unidos .....	98
3.2 SISTEMA CONSTITUCIONAL DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS.....	101
3.2.1 As Competências Tributárias na Constituição de 1988 .....	101
3.3 OS CRITÉRIOS DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA.....	104
3.3.1 Critério Material .....	104
3.3.2 Critério Espacial .....	106
3.3.3 Critério Temporal.....	108
3.3.4 Critério Pessoal .....	111
3.3.5 Critério Quantitativo .....	114
3.4 O IMPOSTO DE RENDA E SUAS NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS .....	118
3.4.1 A Constituição e a Recepção do art. 43 do CTN.....	118
3.4.2 O Imposto de Renda e a Extrafiscalidade .....	121
<b>4 O CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA E A TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS</b> .....	126
4.1 A CONSTITUIÇÃO E AS DIVERSAS ACEPTÕES DE RENDA .....	126

<b>4.1.1 Renda como Receita Tributária</b> .....	126
<b>4.1.2 Renda como Rendimento</b> .....	129
<b>4.1.3 Renda como Produto do Capital</b> .....	131
<b>4.2 CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA APLICÁVEL ÀS PESSOAS JURÍDICAS</b> .....	133
<b>4.2.1 O Lucro Tributável das Pessoas Jurídicas</b> .....	133
<b>4.2.2 Os Custos e as Despesas Dedutíveis</b> .....	137
<b>4.2.3 O Conceito Constitucional de Renda e a Segurança Jurídica</b> .....	145
<b>4.2.4 Conceito Constitucional de Renda e a sua Inobservância</b> .....	148
4.2.4.1 Inobservâncias Pontuais do Conceito Constitucional de Renda .....	157
4.2.4.1.1 <i>Prejuízos Fiscais e Limitação a sua Compensação</i> .....	157
4.2.4.1.2 <i>Preços de Transferência</i> .....	162
4.2.4.1.3 <i>Indedutibilidade dos Depósitos Judiciais</i> .....	167
4.2.4.1.4 <i>As “Operações de Cobertura” (Hedge) e a Indedutibilidade do IRPJ</i> .....	171
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	176
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	187

## 1 INTRODUÇÃO

O tema escolhido para realização da dissertação de mestrado na linha de pesquisa Hermenêutica, Constituição e Concretização de Direitos, busca analisar o imposto de renda previsto na Constituição de 1988. Mais precisamente o conceito de renda aplicável às pessoas jurídicas, insculpido no Diploma Constitucional.

O critério metodológico a ser utilizado é a pesquisa bibliográfica, tanto com doutrina nacional como estrangeira. Será realizada a análise e interpretação das obras que tratam a respeito do assunto que se propõe examinar, com o intuito de criar a nossa ideologia a partir de conceitos já estudados, bem como criticar possíveis opiniões que podem destoar das previsões contidas na Constituição.

Além disso, haverá a verificação da jurisprudência existente sobre o tema estudado para que se possa demonstrar como os Tribunais Superiores, principalmente o Supremo Tribunal Federal, decidem a respeito desse assunto. Outrossim, far-se-á a análise da Constituição e da legislação infraconstitucional, principalmente o Código Tributário Nacional, para que se possibilite construir o conceito constitucional de renda.

Quase completando trinta anos da Constituição de 1988, ainda não existe uma definição se esse texto político traz a previsão de qual seria o conceito constitucional de renda e, se a resposta for positiva, qual seria essa definição tão importante para tributação desse conteúdo econômico. O presente trabalho se propõe exatamente a analisar se consta no Texto Constitucional essa conceituação de renda aplicável às pessoas jurídicas e qual seria essa definição que irá traçar os limites para cobrança do IRPJ (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica) por parte da União.

Se inexistente qualquer previsão referente ao conceito de renda na Constituição, importante analisar se o legislador infraconstitucional está livre para dispor a respeito desse tributo. Já, todavia, se o Texto Constitucional traz o conceito de renda que deve ser aplicado, mister se faz averiguar quais os limites que o legislador infraconstitucional está submetido, bem como se atualmente essa limitação é respeitada pela legislação.

Mostra-se de grande relevância o estudo do conceito constitucional de renda aplicável às empresas, pois com a carga tributária que existe atualmente no Brasil, principalmente com a quantidade de obrigações acessórias, que demandam um

tempo enorme do contribuinte para seu cumprimento, é imperioso que seja definido o que pode ser cobrado pela União das pessoas jurídicas por meio do imposto de renda. Essa certeza baseada na Constituição busca assegurar ao sujeito passivo da obrigação tributária a segurança jurídica no momento de realizar suas declarações de que está agindo corretamente, que o valor oferecido à tributação é correspondente à previsão contida no Texto Maior, evitando quaisquer surpresas futuras.

É de extrema importância o sujeito passivo ter certeza e previsibilidade dos seus atos, saber se está agindo de acordo com a Constituição e a legislação que a regula. Essa, com toda certeza, é a grande importância de se investigar sobre a existência de um conceito constitucional de renda, que possa traçar os parâmetros, tanto para o legislador, como para os contribuintes.

A procura pela definição do conceito de renda previsto na Constituição, que serve de pilar para cobrança do imposto de renda das empresas, será a grande questão a ser resolvida pelo presente estudo. A lacuna deixada pelo Texto Constitucional, que não traz explicitamente e de forma objetiva o conceito de renda, é a que serve de problema para a pesquisa proposta e é exatamente a resposta sobre o conceito constitucional de renda que ampara a investigação que será realizada.

E para realizar esse estudo, o presente trabalho foi dividido em três capítulos: O Imposto de Renda e a sua Previsão Constitucional: do Surgimento à Constituição de 1988; Imposto de Renda: Hipótese de Incidência e Aspectos Materiais e, por último, O Conceito Constitucional de Renda e a Tributação das Pessoas Jurídicas. Desde o primeiro até o último capítulo, passando por aspectos históricos, bem como pelo direito estrangeiro, o objetivo será definir a existência e o conteúdo de um possível conceito constitucional de renda.

No capítulo que dá início à pesquisa, será analisado o surgimento do imposto de renda desde seu início na Inglaterra até a sua chegada ao Brasil, passando pela instituição desse tributo nos Estados Unidos, Itália, Alemanha e França. Após a análise histórica da criação do imposto de renda em outros países, será verificada a instituição desse tributo no Brasil, com a realização de uma pesquisa histórica a respeito do imposto de renda, desde suas alíquotas mais elevadas até à previsão ao maior número de alíquotas que já tivemos.

E passada a análise histórica, chega-se a previsão contida na Constituição de 1988 a respeito desse tributo, como ele foi enquadrado no atual Texto Constitucional Brasileiro. Nesse momento, será verificado qual tratamento foi dispensado pelo Constituinte de 1988 ao imposto de renda, como ele foi encaixado na nossa atual Constituição.

Já estando definido como esse imposto foi enquadrado na Constituição, passará a ser analisada a aplicação dos princípios constitucionais tributários. Como esses princípios gerais de direito tributário são aplicados a esse tributo em específico. Serão analisados o princípio da legalidade, princípio da irretroatividade, princípio da anterioridade, princípio da capacidade contributiva e o princípio do não-confisco.

Primeiro princípio a ser analisado será o da legalidade, iniciando com a parte histórica, com seu surgimento na Inglaterra, exatamente para travar avanços tributários exacerbados. No que tange à atual Constituição Brasileira, será definida a sua aplicabilidade de maneira geral, independente da área jurídica, pois existe essa previsão no Texto Constitucional, para após ser aprofundado especificamente o princípio da legalidade previsto no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro.

Logo após, com o princípio da irretroatividade será visto a existência da possibilidade de alguma lei em matéria tributária ser aplicada a fatos geradores ocorridos anteriormente a sua publicação. Também ocorrerá a verificação da sua aplicação ao imposto de renda, sendo analisada a possibilidade de alguma exceção em relação a esse tributo.

O princípio da anterioridade, dividido em anterioridade de exercício e anterioridade nonagesimal, será estudado para que possa ser definido qual o lapso temporal que as alterações na legislação do imposto de renda devem obedecer para entrarem em vigor. Esse tributo é uma das exceções previstas na Constituição Federal em relação à anterioridade de exercício ou à anterioridade nonagesimal. São essas questões que serão analisadas ao se realizar a pesquisa sobre o princípio da anterioridade.

Já ao estudar o princípio da capacidade contributiva, ocorrerá a investigação de sua aplicação ao imposto de renda, como por meio desse tributo pode ser aplicado esse princípio. Como o legislador deve tributar a renda das pessoas jurídicas obedecendo a capacidade econômica de contribuir de cada empresa, de

que forma deve ser exigido o imposto de renda para que não haja uma cobrança sobre o patrimônio, devendo incidir sempre somente sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

O último princípio constitucional tributário que será averiguado é o não-confisco. A sua importância no momento da instituição do imposto de renda e qual o limite que o legislador infraconstitucional deve respeitar ao estipular a cobrança desse tributo das pessoas jurídicas.

E finalizando esse capítulo, traz-se à baila o que foi chamado de princípios constitucionais específicos ao imposto de renda, que é o mesmo que a Constituição denomina de critérios do imposto de renda. Nesse momento, haverá o estudo do princípio da generalidade, bem como a sua (in)compatibilidade com a extrafiscalidade, o princípio da universalidade e também a sua aplicação à tributação de atos ilícitos e, por fim, o princípio da progressividade, sendo demonstrada a sua importância para obter a aplicação plena do princípio constitucional da capacidade contributiva.

Com o critério da generalidade a pesquisa terá como objetivo analisar quais os sujeitos passivos do imposto de renda e se existe a possibilidade de distinção entre contribuintes que percebam o mesmo valor. A (in)compatibilidade com a extrafiscalidade demonstrará exatamente a possibilidade ou não de diferenciar sujeitos passivos que tem o mesmo rendimento, se pode o Poder Público conceder benefícios fiscais para uns e não conceder para outros.

Em relação à universalidade, verificar-se-á quais são as rendas, rendimentos que estão sujeitos à tributação pelo imposto de renda, qual o tratamento deve ser dispensado aos valores recebidos pelo contribuinte. Também será estudado se pelo princípio da universalidade pode o Ente Tributante exigir o pagamento de imposto de renda incidente sobre valores provenientes da prática de atos ilícitos pelos contribuintes.

Já com o princípio da progressividade ocorrerá a análise sobre a necessidade de existir mais de uma alíquota para exigência do imposto de renda, bem como quais os tipos de progressividade existentes e qual o adotado pela Constituição Federal. E com essa definição, estar-se-á apto para verificar como pode ser dada a máxima eficiência ao princípio da capacidade contributiva por meio do critério da progressividade.

O início do próximo capítulo acontece com o estudo do direito estrangeiro, analisando a tributação da renda em outros países, buscando uma comparação com a tributação da renda realizada no Brasil. Será analisada a forma como a Alemanha, Portugal, Argentina e Estados Unidos tributam a renda. Com a escolha de dois países europeus, que tributam a renda de forma diversa, um país da América do Sul e outro da América do Norte, terá como objetivo o presente trabalho demonstrar a importância de estudar o direito comparado para que possamos melhor analisar o direito interno, com sugestões, críticas e reconhecimento do que está posto da forma correta em nosso ordenamento jurídico.

A análise realizada no direito estrangeiro irá possibilitar a realização das comparações necessárias com o nosso ordenamento, com o intuito de buscar sugestões para melhorar a tributação da renda ocorrida no Brasil. A busca por realidades diversas faz nascer a crítica para o que se vive no dia a dia, possibilitando o aperfeiçoamento do nosso ordenamento, com o intuito de melhorar a cobrança realizada por meio do imposto de renda.

Após a verificação da tributação da renda por outros países, haverá a análise do sistema constitucional de competências tributárias. Como está organizada a competência de cada Ente Tributante na Constituição de 1988 e quais são os tributos que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal podem instituir.

Essa parte do trabalho terá como intuito definir qual Ente da Federação é responsável pela instituição e cobrança do imposto de renda. Outrossim, a fixação de qual Ente Tributante tem competência para estipular as regras que serão aplicadas para exigência do imposto de renda, respeitando, é claro, a previsão constitucional referente ao conceito de renda.

Na sequência, haverá o estudo dos critérios da regra-matriz de incidência tributária do imposto de renda das pessoas jurídicas. Com a análise do critério material estará se buscando a definição do que está sendo tributado, o que deve ser considerado como renda. Ele é quem define o objeto de tributação, sobre o que o Ente Federativo pode exigir o recolhimento do tributo.

O critério espacial definirá onde haverá a cobrança desse imposto, qual o espaço territorial que sofrerá a incidência do imposto de renda. Em que lugar que no momento da ocorrência do fato gerador estará o Ente Tributante apto a exigir do sujeito passivo o recolhimento do imposto de renda.



Já o critério temporal será o fator determinante para definição de quando haverá a incidência do IRPJ, em qual momento o contribuinte estará sujeito a esse imposto. Ele é quem define quando ocorre o fato gerador, em qual momento a ação praticada pelo contribuinte terá importância para o Fisco a fim de possibilitar a cobrança do imposto de renda.

O critério pessoal irá definir os participantes da relação jurídico-tributária, o sujeito ativo e o sujeito passivo do imposto de renda, isto é, quem cobra e quem deve pagar esse tributo. É esse critério o responsável pela determinação dos participantes da relação jurídica, quem integrará o polo passivo e o polo ativo, responsáveis pela cobrança e pelo pagamento do tributo.

E por meio do critério quantitativo será estabelecido o real valor devido de IRPJ, com a previsão da base de cálculo e da alíquota do tributo. São essas grandezas que permitirão a determinação do exato valor devido pelo sujeito passivo ao sujeito ativo da relação jurídico-tributária, esse é o critério que determina o *quantum debeat*.

Após os critérios da regra-matriz de incidência, o trabalho busca estudar as normas infraconstitucionais referentes ao imposto de renda. Primeiramente haverá a verificação da recepção pela Constituição de 1988 do art. 43 do Código Tributário Nacional, que traz definições sobre o imposto de renda, principalmente a conceituação do que deve ser entendido como renda e proventos de qualquer natureza. Como o CTN (Código Tributário Nacional) é anterior à Carta Magna de 1988, haverá essa análise em relação à recepção dessa previsão pelo Texto Constitucional, se mesmo após o advento do novo Ordenamento Constitucional ainda é válida a previsão contida no Código Tributário Nacional.

E finalizando o capítulo, ocorrerá o estudo sobre o imposto de renda e a extrafiscalidade. Em princípio, a maior parte da doutrina define esse tributo como sendo eminentemente fiscal, então se propõe a estudar a possibilidade da utilização do imposto de renda com um caráter extrafiscal, se de alguma forma esse imposto pode ser utilizado pelo Ente Tributante com fins extrafiscais, buscando outros objetivos diversos do que apenas a arrecadação.

É imperioso averiguar a possibilidade de o legislador utilizar o imposto de renda como um tributo extrafiscal, pois se existente essa alternativa, terá o Ente Público uma maneira de intervir buscando a realização de políticas públicas, bem

como a efetivação de direitos assegurados constitucionalmente. Caso contrário, o imposto de renda terá como única função a arrecadação, a entrada de verba nos cofres públicos.

O último capítulo terá como objetivo definir o conceito constitucional de renda e a tributação das pessoas jurídicas. E terá início com o estudo das diversas acepções de renda trazidas pela Constituição de 1988. Dessa forma, serão analisadas as previsões contidas no Texto Constitucional que tratam a renda como receita tributária, a renda como rendimento e a renda como produto do capital, buscando demonstrar qual o auxílio que essas previsões podem realizar em relação à definição do conceito constitucional de renda.

Seguindo o trabalho, serão estudados o que é o lucro tributável das pessoas jurídicas e o que são os custos e as despesas realizadas pelas empresas. Buscando a legislação infraconstitucional que dispõe sobre essa matéria, será verificada a sua compatibilidade com as previsões contidas na Constituição, se o que está sendo tributado e as despesas e custos passíveis de diminuição da base de cálculo do imposto estão em consonância com o Texto Constitucional.

É de extrema importância averiguar se a base de cálculo que ampara a cobrança do IRPJ está em conformidade com os ditames contidos na Constituição Federal. Se está sendo possibilitado ao contribuinte a dedução de todos os valores para apuração do *quantum* que deverá ser recolhido aos cofres públicos.

Haverá também a pesquisa a respeito dos regimes de tributação existentes em nosso ordenamento jurídico e quais as suas características: lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado.

Após essa análise, haverá o estudo da importância da segurança jurídica do contribuinte em relação às disposições legislativas do imposto sobre a renda. Somente com respeito à previsão contida na Carta Magna de 1988 é que o princípio da segurança jurídica será assegurado, é somente dessa maneira que será possível trazer certeza e previsibilidade ao sujeito passivo em relação à tributação da renda.

Se o legislador infraconstitucional não respeitar os limites constantes no Texto Constitucional, o contribuinte nunca terá certeza e previsibilidade das atitudes que deve realizar. A segurança jurídica será alcançada com total amparo nas previsões contidas na Constituição, razão pela qual é imperioso se estudar, para que haja a

possibilidade de verificação se atualmente o sujeito passivo da obrigação tributária goza da segurança jurídica na relação com o sujeito ativo.

Prosseguindo com o estudo proposto, será realizada a definição do conceito constitucional de renda previsto no texto de 1988, bem como a sua inobservância pelo legislador ordinário. Nesse momento do trabalho haverá a fixação do que a Constituição de 1988 buscou tratar como renda para fins de tributação, quais são os limites que o legislador infraconstitucional está submetido ao cobrar o imposto de renda das pessoas jurídicas.

Nessa parte que ocorrerá a definição do conceito constitucional de renda, com a demonstração de como ele se encontra previsto na Constituição, como foi possível a definição da conceituação que será proposta. Esses serão os limites que deverão ser obedecidos pelo legislador infraconstitucional ao regular o imposto de renda das pessoas jurídicas.

Para demonstrar a inobservância do conceito constitucional de renda pelo legislador ordinário, finalizando o trabalho, serão estudadas operações que são tributadas e que transbordam a previsão contida na Constituição. Entre tantas possibilidades, destaca-se a limitação à compensação de prejuízos fiscais, os preços de transferência, a indedutibilidade dos depósitos judiciais e as operações de cobertura (*hedge*).

Em todas essas situações, o legislador infraconstitucional acabou ultrapassando a limitação prevista na Constituição, tributando operações que não estão abarcadas pelo conceito de renda. A importância em realizar essa análise está exatamente na inconstitucionalidade da conduta realizada pelo legislador, que muitas vezes ainda encontra amparo no Poder Judiciário.

## **2 O IMPOSTO DE RENDA E A SUA PREVISÃO CONSTITUCIONAL: DO SURGIMENTO À CONSTITUIÇÃO DE 1988**

Inicia-se o presente trabalho com o estudo do aspecto histórico referente ao imposto de renda, desde o seu surgimento até a atual Constituição Brasileira. Essa análise é de grande valor para entender quais os motivos que levaram à criação desse tributo e qual a sua evolução até os dias atuais.

Com a chegada da Constituição de 1988, o imposto de renda recebeu um tratamento diverso dos anteriores, o Texto Constitucional preocupou-se com esse tributo, trazendo novos critérios norteadores para sua instituição. E essa sistemática diferente das demais deve ser abordada de forma a permitir ao leitor o entendimento da importância das modificações ocorridas ao longo do tempo.

### **2.1 BREVE HISTÓRICO SOBRE O IMPOSTO DE RENDA**

A história do imposto de renda, por muitas vezes controversa, deve ser analisada. Ela é o ponto de partida para que se possa realizar qualquer afirmação a respeito desse tributo, será no aspecto histórico que haverá o entendimento de como esse imposto foi criado, quais seus objetivos e qual a função que exerce perante a sociedade.

#### **2.1.1 Do Surgimento à chegada ao Brasil**

Não existe uma unicidade sobre o surgimento do imposto de renda, havendo divergências sobre a sua origem. Fato é que até o século XV, o comércio por meio monetário era pouco praticado, ainda que com o início da idade moderna tivesse chegado o sistema capitalista em substituição ao feudal, existindo quase que na sua totalidade o hábito da troca, da permuta de mercadorias, inclusive o próprio pagamento da mão de obra era realizado *in natura*, recebendo o trabalhador produtos em troca do labor realizado. Em que pese o sistema de permuta se sobressaísse, no século XV ocorreu a primeira iniciativa para uma tributação sobre a renda, na cidade de Florença.

Houve a tentativa de criação do tributo chamado *catasto*, que transferia a tributação da propriedade para a tributação da renda. Não durou muito esse imposto e logo fora criada a *decima scalata*, que buscava tributar a renda dos mais abastados e por isso foi precocemente extinta. Mesmo que essas iniciativas não tenham perduradas, são de extrema importância, pois demonstram as primeiras tentativas de se tributar a renda.<sup>1</sup>

O idealizador da criação do imposto de renda foi William Pitt, Primeiro Ministro Inglês. Em 1797, buscou aumentar a *assessed taxes*, uma cobrança que acontecia com base nos gastos realizados como indício de riqueza tributável, dividindo os contribuintes em classes, sempre levando em consideração os bens pertencentes a cada cidadão para fins de classificação. Em 1798, o Primeiro Ministro solicitou ao Parlamento a modificação do *assessed taxes*, buscando a modificação da base de cálculo dessa cobrança, ao invés de incidir sobre as despesas, passaria a ser calculada sobre a renda. Haveria a cobrança de um imposto geral e provisório sobre todas as fontes de renda tidas como mais importantes, passando a ser chamado de *income tax*. Essa forma de tributação fortaleceu William Pitt para em dezembro de 1798 defender na Câmara dos Comuns a criação do imposto geral sobre a renda<sup>2</sup>.

Então, no final do século XVIII, na Inglaterra, pode-se dizer que ocorreu o surgimento do imposto de renda, que até hoje é utilizado por diversos países, após inúmeras modificações. Buscando financiar a guerra contra Napoleão, em 9 de janeiro de 1799 é criado o primeiro imposto a tributar a renda do contribuinte. A lei que instituiu essa nova exação continha 124 artigos, divididos em 152 páginas,

---

<sup>1</sup> NOBREGA, Cristovão Barcelos da, **História do imposto de renda no Brasil – um enfoque da pessoa física** (1922-2013). Disponível em: <<http://www.youblisher.com/p/997520-Historia-do-imposto-de-Renda-no-Brasil/>> . Acesso em: 27 maio 2016, p. 17.

<sup>2</sup> Sobre a defesa realizada na Câmara dos Comuns em 1798, Aliomar Baleeiro cita os argumentos levantados por William Pitt que serviram de pilar para a instituição do imposto de renda: 'Na última sessão, aqueles que reconheceram quanto é importante levantar uma considerável parte das contribuições no decorrer do ano limitaram-se a criticar os impostos já fixados, taxando-os de injustos e facilmente fraudáveis. Na realidade, parece que os resultados da arrecadação não corresponderam à expectativa, mas isso se deve não a um erro de cálculo dos nossos recursos, nem a um exagero na avaliação da nossa riqueza, mas ao fato de se ter tornado muito fácil alterar a lei e por se ter procurado tornar a arrecadação a menos opressiva possível. Não obstante, os resultados obtidos satisfizeram plenamente à nossa expectativa no tocante aos benefícios decorrentes da medida e animam-nos a permanecer nos mesmos princípios. Deveríamos tomar por norma, antes de tudo, procurar, por meio de uma aplicação justa e rigorosa da lei, levantar a quota de um décimo que os impostos se propõem obter. Para isso, proponho que se ponha de lado uma crítica baseada exclusivamente nos impostos já em vigor e que se imponha um imposto geral sobre todas as fontes de rendas mais importantes.' (BALEEIRO, Aliomar. **Imposto sobre a renda**. Salvador: Livraria Baiana, 1938, p.10.)

cobrando uma alíquota de 10% dos cidadãos que tinham renda anual superior a 60 libras, podendo o imposto ser pago pelos contribuintes em até seis parcelas.<sup>3</sup>

Com o pacto de paz ocorrido em 1802, o imposto de renda foi suprimido do sistema, voltando a ser cobrado no ano posterior, tendo em vista o reinício da guerra, mas agora com algumas modificações que aumentavam a sua arrecadação: tributação por categoria de rendimentos, retenção na fonte, faixa de isenção do imposto e possibilidade de dedução para encargos familiares.

Mesmo com o término da guerra em 1815, com a derrota de Napoleão, o imposto de renda foi mantido no sistema, sendo suprimido no ano anterior. Nota-se pela transcrição da tabela<sup>4</sup> a seguir que, até 1815, a regra sempre foi o aumento da arrecadação do imposto de renda, ocorrendo a diminuição em alguns períodos somente:

Tabela 1 - Início do Imposto de Renda na Inglaterra

Ano	Arrecadação (em libras)	Ano	Arrecadação (em libras)
1798	1.855.996	1807	11.905.588
1799	6.046.624	1808	13.482.294
1800	6.244.438	1809	13.631.922
1801	5.628.903	1810	14.453.320
1802	---	1811	14.462.776
1803	5.341.907	1812	15.488.546
1804	4.111.924	1813	15.795.691
1805	6.429.599	1814	14.188.037
1806	12.822.056	1815	15.642.338

Fonte: Nota de rodapé n. 4.

Em 1842, o IR (Imposto de Renda) passou a ser exigido novamente, dando-se início a um período em que o imposto por momentos era exigido e por outros era suspenso, até o ano de 1853, em que passou a ser cobrado ininterruptamente,

<sup>3</sup> DANIEL, Denise de Cássia, **O Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e a compensação dos prejuízos fiscais**. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal do Paraná, Paraná, 2006, p. 61.

<sup>4</sup> Tabela extraída do sítio: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/historia/primordios-do-imposto-de-renda-no-mundo>>. Acesso em: 07 set. 2016.

inspirando muitos países e se transformando em diversos sistemas tributários na exação com maior arrecadação financeira.<sup>5</sup>

Após a iniciativa da Inglaterra, foi a vez dos Estados Unidos passarem a tributar a renda dos cidadãos. Durante a primeira metade do século XIX, alguns Estados do Sul instituíram um imposto incidente sobre salários, honorários e vencimentos, ao passo que os Estados do Norte cobravam um imposto sobre o capital e a propriedade. Posteriormente, mesmo com o aumento da base de cálculo do imposto cobrado pelos Estados do Sul, mas ainda sem atingir toda espécie de renda do cidadão, com a arrecadação bem abaixo do esperado, o Governo Americano entendeu que o imposto de renda deveria ser cobrado de forma unitária pela Federação e não de forma separada pelos Estados.

Assim, em 1861, foi instituído o imposto federal sobre as rendas pessoais, tendo sua cobrança iniciado no ano posterior, com uma alíquota de 3%, existindo a isenção de renda de até 800 dólares anuais. No ano seguinte, os Estados Unidos adotaram o sistema de alíquotas progressivas, com a instituição de uma segunda alíquota, conforme a renda do cidadão.

Após algumas modificações, com o passar do tempo, em 1913 foi aprovada a Emenda Constitucional nº 16, permitindo o Congresso impor e cobrar o imposto sobre a renda, independente da sua proveniência. Com amparo nessa Emenda Constitucional, até os dias atuais é cobrado o imposto de renda nos Estados Unidos.

A Itália foi o próximo país a instituir a cobrança do imposto de renda no ano de 1864. Foi aprovado no Parlamento a cobrança de um imposto sobre os proventos do comércio, indústria e profissões que ficou conhecido como *imposta sui redditi della ricchezza móbile*.

No mesmo imposto continham as rendas imobiliárias de qualquer natureza, sofrendo alterações em 1877, que são aplicáveis até hoje. Chamado atualmente de *imposta sul reddito delle persone fisiche*, no caso das pessoas físicas, é considerado elevado, chegando a ter alíquota de até 43% da renda do contribuinte.

Mais tarde, em 1891, a Alemanha iniciou a tributação da renda dos seus cidadãos, por meio da cobrança de um imposto que incidia sobre as rendas

---

<sup>5</sup> NOBREGA, Cristovão Barcelos da, **História do imposto de renda no Brasil – um enfoque da pessoa física** (1922-2013). Disponível em: <<http://www.youblisher.com/p/997520-Historia-do-imposto-de-Renda-no-Brasil/>> . Acesso em: 27 maio 2016, p. 20.



profissionais, mobiliárias, imobiliárias e oriundas do exercício de profissões liberais, com alíquotas progressivas que iniciavam em 0,6% e chegavam a 4%. A declaração de rendimentos que devia ser preenchida pelo contribuinte era extremamente complexa, contendo diversos questionamentos e solicitação de informações minuciosas.

Até 1920 o imposto de renda alemão era de responsabilidade dos estados, que obtinham receitas consideráveis com a sua cobrança. Após a 1ª Guerra Mundial, encontrando-se com sérias dificuldades financeiras, em março de 1920, tornou o imposto de renda e outros impostos diretos de competência do Governo Central, que ficava com 1/3 da arrecadação, repassando 2/3 para os Estados.<sup>6</sup>

Após 20 anos, foi a vez da França, que por mais que já tivesse instituído alguns tributos diretos, somente na década de 1910 passou a tributar efetivamente a renda. A França, entre os séculos XVIII e XIX, já havia criado um imposto que era calculado em função da classe social, que não durou muito no sistema. Posteriormente instituiu o *dixième*, que incidia sobre os rendimentos das pessoas físicas à alíquota de 10%. Esse imposto foi substituído pelo *vingtième*, que era cobrado sobre a mesma base de cálculo, mas a alíquota foi reduzida para 5%.

E nos últimos vinte anos do século XIX foram elaborados diversos projetos para tributar a renda na França, sendo que muitos tinham inspiração na experiência britânica. Entretanto, somente em 1907, foi elaborada a lei que daria ensejo à cobrança do imposto de renda, mesmo não sendo fácil a sua aprovação, pois após sete anos de tramitação, em 1914 o referido imposto foi instituído, vindo a ser cobrado efetivamente somente em 1916.<sup>7</sup>

O imposto de renda francês acabava com o sistema indiciário e estabelecia a apresentação de declaração, mesclava um imposto cedular, dividido em oito cédulas, consoante a origem dos rendimentos do contribuinte, com um imposto complementar progressivo. Esse foi o sistema que inspirou a criação do imposto de renda da pessoa física no Brasil.

Antes de ser instituído no Brasil, o imposto de renda sofreu duras críticas, manifestando os seus opositores a preocupação principalmente com a afetação no comércio e a diminuição das fortunas. Somente com a eclosão da 1ª Guerra

---

<sup>6</sup> NOBREGA, 2016, p. 21-22.

<sup>7</sup> DANIEL, 2006, p. 61.



Mundial, tendo em vista o crescente gasto realizado pelos cofres públicos, o imposto de renda passou a ter maior aceitabilidade no país. Sobre esse período, importante mencionar as palavras trazidas por Aliomar Baleeiro<sup>8</sup>:

A rápida rotação de 'stoks' comerciais e a produção contínua das indústrias estimularam o Fisco na busca de instrumentos mais ágeis e mais adequados às novas estruturas econômicas. As ideias políticas e sociais concorreram por outro lado para que o tributo apanhasse em cheio os proventos da burguesia enriquecida com o advento e o apogeu do capitalismo. Com a Grande Guerra de 1914 a 1918, a necessidade de copiosas receitas venceu a resistência dos velhos arcabouços baseados na tributação real e indireta.

No último dia do ano de 1922, por meio do art. 31 da Lei 4625<sup>9</sup>, foi instituído o Imposto de Renda no Brasil. Todavia, por ser um tributo novo e com uma grande complexidade, o imposto de renda passou a ser cobrado somente em 1924, por meio da regulamentação trazida pela Lei nº 4783 de 31 de dezembro de 1923<sup>10</sup>, que definiu como seria a incidência do imposto de renda, tanto para as pessoas físicas, como para as pessoas jurídicas.<sup>11</sup>

---

<sup>8</sup> BALEIRO, Aliomar; Machado Segundo, Hugo de Brito. **Uma introdução à ciência das finanças**, São Paulo: Forense, 1978, p. 307.

<sup>9</sup> Art. 31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será, devido, anualmente, por toda a pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem.

[...]

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1901-1929/L4625.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/L4625.htm)>. Acesso em 26 maio 2016.

<sup>10</sup> O art. 3º trouxe as principais diretrizes, contendo a seguinte dicção:

Art. 3º O imposto sobre a renda, creado pelo art. 31 da lei n. 4.625, de 31 de dezembro de 1922, recahirá, sobre os rendimentos produzidos no paiz e derivados das origens seguintes:

1ª categoria - Commercio e qualquer exploração industrial, exclusive a agricola.

2ª categoria - Capitaes e valores mobiliarios.

3ª categoria - Ordenados publicos e particulares, subsidios, emolumentos, gratificações, bonificações, pensões e remunerações sob qualquer titulo e fórma contractual.

4ª categoria - Exercicio de profissões não commerciaes e não comprehendidas em categoria anterior.

[...]

Disponível em: <<http://linker.lexml.gov.br/linker/processa?urn=urn:lex:br:federal:lei:1923-12-31;4783&url=http%3A%2F%2Fwww2.camara.gov.br%2Flegin%2Ffed%2Flei%2F1920-1929%2Flei-4783-31-dezembro-1923-564689-publicacaooriginal-88627-pl.html&exec>>. Acesso em: 26 maio 2016.

<sup>11</sup> Ubaldo Balthazar analisa o momento que antecedeu a criação do Imposto de Renda no Brasil, bem como a sua instituição, asseverando que: 'Em 1891 foram retomadas as discussões quanto à crise do IR. Este tributo tinha sua instituição defendida por Rui Barbosa e Rodrigues Alves, mas foi tese impopular, por isso mesmo deixada de lado por alguns anos. A grave crise econômica enfrentada pelo Brasil na segunda década do século XX, agravada pela primeira guerra mundial, culminou na criação de um imposto, em 1921, incidente sobre o capital – juros, lucro líquido das sociedades, lucro de fábricas etc. Contudo, não era este ainda o imposto de renda, pois não observava a

Essa lei tem como principais características para o imposto de renda a divisão da tributação em quatro categorias de renda: comércio e qualquer exploração industrial, inclusive agrícola; capitais e valores mobiliários; ordenados públicos e particulares, subsídios, emolumentos, gratificações, bonificações, pensões e remunerações sob qualquer título e forma contratual; por último, exercício de profissões não comerciais e não compreendidas nas categorias anteriores. Além disso, trouxe também as alíquotas progressivas aplicáveis de acordo com a faixa de renda de qualquer contribuinte.

Com a criação de uma nova repartição somente para fiscalizar o imposto de renda, os contribuintes eram obrigados anualmente a entregar suas declarações. Fato curioso era que os agentes fiscais não podiam solicitar os livros contábeis ou quaisquer documentos para que a declaração fosse comprovada. Essa restrição perdurou até 1939, dificultando demasiadamente o trabalho realizado pela fiscalização.

O primeiro regulamento do imposto de renda foi o Decreto nº 16.581/24, que previu os critérios de apuração desse tributo para cada cédula, estabelecendo que o cálculo deveria ocorrer pela diferença do rendimento tributável e as deduções permitidas, chegando-se ao rendimento líquido. Sobre esse rendimento líquido aplicava-se a alíquota que variava de 1% a 8%. Entre as despesas permitidas pode-se destacar os impostos diretos pagos ao Governo Federal, despesas ordinárias realizadas para obter os rendimentos e perdas extraordinárias decorrentes de caso fortuito ou força maior.

Estipulou também como isenção o valor referente aos doze meses da primeira profissão, os da propriedade imobiliária, os oriundos da agricultura e dos funcionários públicos estaduais e municipais. O imposto de renda sofreu diversas modificações, até em 1934 ganhar caráter constitucional, incluindo na Constituição daquele ano a previsão de que esse tributo deveria ser instituído por meio de Decreto.

Respeitando a nova previsão constitucional, a Lei nº 183/36 elevou a alíquota máxima do imposto complementar progressivo de 15% para 18% e também ampliou

---

capacidade produtiva do contribuinte. O imposto de renda foi criado em 1922, pelo art. 31 da Lei de Orçamento nº 4.625, emendada em 1923. O imposto somente entrou em vigor em 1924, exercício em que passou a ser definitivamente cobrado.'. (BALTHAZAR, Ubaldo César. **História do tributo no Brasil**. Fundação Boiteux: Florianópolis, 2005, p. 113.)

de sete para doze as categorias de rendimentos tributáveis. A Constituição de 1937 manteve a previsão da instituição do imposto de renda, excluindo do alcance desse tributo os valores recebidos por meio dos imóveis. Houve o aumento da alíquota do imposto complementar progressivo para 20%, permanecendo nesse patamar até 1948.

A Constituição de 1946 acrescentou no ordenamento jurídico uma novidade, a incidência do Imposto de Renda também sobre os proventos recebidos pelos agentes dos estados e dos municípios. Aproveitando o respaldo da Constituição vigente, foi editada a Lei nº 154/47, que trouxe diversas modificações para a cobrança do imposto de renda.

Pode-se destacar a criação da dedução de despesas médicas, o aumento das deduções por encargos de família, aumento da alíquota do imposto cedular de 8% para 10%, incidência do imposto de renda sobre valores referentes a imóveis e, também, incidência desse tributo sobre todas as ocupações lucrativas não previstas nas cédulas anteriores. Houve um aumento significativo na alíquota do imposto complementar progressivo de 20% para 50%, bem como foi aumentado o limite de isenção do imposto de renda, passando de Cr\$ 12.000,00 ao ano para Cr\$ 24.000,00 ao ano.

Essas modificações começam a mostrar a possibilidade de utilização do imposto de renda como um mecanismo de justiça social, pois quem mais recebia acabou sofrendo um aumento de tributação de até 150%, sendo que os mais humildes tiveram duplicada a faixa de isenção. Em 1954, por meio da Lei nº 2.354/54, foi introduzida a cobrança do imposto de renda retido na fonte, ainda que utilizada de forma acanhada até o ano de 1960.

A Lei 3.898/61 acrescentou ao sistema tributário nacional o maior número de alíquotas vistos até hoje: foram dezessete, variando de 1% até 60%, para quem, por exemplo, recebia mais que oitocentos salários mínimos. Com a Lei nº 4.154/62, foi criada a maior alíquota vista até hoje em nosso sistema jurídico para tributação da renda: 65%.

Tanto a Constituição de 1967, como a de 1969, não incluíram grandes modificações para o imposto de renda, destacando-se a criação da correção monetária sobre os valores do imposto de renda e a isenção de diárias e ajuda de custo pagas pelos cofres públicos, trazendo um benefício direto para deputados e

servidores públicos. Já o Decreto-Lei nº 1.424/76 inovou em relação à sistemática da tributação da renda da pessoa física, o qual é utilizado até os dias atuais, instituindo o regime simplificado, possibilitando o desconto de 20% do rendimento bruto total, independente de qualquer comprovação de despesa.

O ano de 1979 foi marcante para o imposto de renda, pois foi criado o carnê-leão, por meio do Decreto-Lei nº 1705/79, que até hoje é utilizado pelo contribuinte, bem como foi a partir de 1979 que o imposto de renda passou a ser o tributo federal de maior arrecadação no país<sup>12</sup>.

E a partir desse momento importante na história tributária do Brasil, a União passou a exigir das pessoas físicas e jurídicas o imposto incidente sobre a renda. Essa exação veio a se tornar a que rende maior arrecadação para os cofres públicos federais até os dias atuais. Teve em 1985 o seu ápice de arrecadação, representando 57,3% do total recolhido aos cofres públicos federais.

Nota-se que pela exposição realizada, mesmo antes da Constituição de 1988 prever expressamente a progressividade como um dos critérios do imposto de renda, a legislação infraconstitucional já tratava esse tributo por meio de alíquotas progressivas. Em 1961, chegou-se a ter dezessete alíquotas referentes ao imposto de renda.

Por mais incrível que possa parecer, logo após a Constituição de 1988, passou-se a ter apenas duas alíquotas e posteriormente foi aumentado para três e, finalmente, para quatro, número que perdura até hoje. Ora, mesmo com a previsão contida no Texto Constitucional, atualmente vive-se a época em que menos alíquotas existem referentes ao imposto de renda.

Em que pese a preocupação do constituinte originário, pode-se afirmar que a partir do momento que a progressividade encontrou respaldo constitucional, foi o momento em que mais ocorreu o seu desrespeito. Anteriormente, tinha-se em nosso ordenamento jurídico maior quantidade de alíquotas, mesmo sem uma previsão expressa a respeito do princípio da progressividade.

---

<sup>12</sup> NOBREGA, 2016.

### 2.1.2 O Imposto de Renda e a Constituição de 1988

O art. 153, III, da Constituição Federal de 1988<sup>13</sup> define a competência da União para instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. O sistema tributário brasileiro é baseado na Constituição, por uma escolha de organização. É a partir da Carta Política que derivam as competências de cada Ente Público.

O legislador ordinário não pode dispor livremente sobre os critérios que serão utilizados para tributar a renda, deve sempre obedecer aos mandamentos constitucionais. Por adotar um sistema rígido de normas tributárias, a Constituição cria limitações que devem ser obedecidas no momento da instituição de cada tributo, não existindo liberalidade para realizar a cobrança da forma como cada Pessoa Política bem entender.

Essa rigidez em matéria tributária é bem ressaltada por Roque Antonio Carrazza<sup>14</sup>, que assim afirma;

Nunca é demais insistir que a Constituição Federal, para maior garantia e segurança dos contribuintes, indicou os nortes e limites da tributação, retirando do legislador (federal, estadual, municipal e do Distrito Federal) a possibilidade de livremente definir o alcance das *normas jurídicas tributárias* (normas que criam *in abstracto* tributos). Forjou, portanto, um sistema rígido, com competências tributárias bem definidas e perfeitamente discriminadas entre as pessoas políticas.

A instituição do imposto de renda ficou sob a competência da União, devendo respeitar a regra-matriz constitucional desse tributo, sendo vedada a cobrança discricionária por parte do Poder Público. Serão as disposições constitucionais que trarão ao legislador o conteúdo mínimo que deve ser respeitado para exigência do imposto de renda, é no Texto Constitucional que serão encontradas matrizes mínimas que possibilitem a cobrança do imposto de renda.

---

<sup>13</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

III - renda e proventos de qualquer natureza;

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>.

Acesso em: 26 maio 2016.

<sup>14</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda** (perfil constitucional e temas específicos) São Paulo: Malheiros, 2009, p 31-32.

Também vincula a instituição do imposto de renda à observância dos critérios da generalidade, universalidade e progressividade<sup>15</sup>. Dessa forma, para que a legislação que regulamenta esse tributo seja válida, deverá observar esses três critérios constitucionais.

Desde 1922, o imposto de renda evoluiu muito, tornando-se um imposto integrante do sistema constitucional brasileiro e com essa transformação trouxe outras modificações que foram ocorrendo ao longo de sua história até chegar na Constituição de 1988. Anteriormente cada tipo de renda era tributada de forma separada e com alíquotas específicas para cada situação. Atualmente, a renda é vista como uma unidade e tributada da mesma forma, caso contrário estar-se-á diante de uma exigência inconstitucional.<sup>16</sup>

Está nas disposições constitucionais o fundamento de validade das demais normas do sistema jurídico, inclusive dos tributos exigidos pelos Entes Públicos. E como o direito tributário brasileiro é organizado a partir das previsões trazidas pela Carta Política, elas servem de alicerce, de sustentáculo para quaisquer exações realizadas pelo Poder Público. Cada Ente Tributante encontra uma competência diversa e critérios específicos e limitados para poder instituir seus tributos, sendo que essa limitação trazida pelo Texto Constitucional é característica marcante da rigidez da Carta Política de 1988.

Para Roberto Quiroga Mosquera, a Constituição Federal estabelece todos os critérios da regra-matriz de incidência do imposto de renda, não havendo campo para o legislador federal em vista do sistema rígido de competências tributárias. É a Constituição que restringe e descreve o que pode ser discutido, votado e aprovado nas Casas Legislativas no que se refere à matéria tributária<sup>17</sup>.

A Carta Magna estabelece que a tributação deverá incidir sobre a renda, qualquer cobrança que extrapole esse conceito será tida como inconstitucional, não havendo base para sua existência. Posteriormente, será proposta uma definição do conceito de renda, mas para o momento, o importante é ter conhecimento que esse

---

<sup>15</sup> Esse tema específico será melhor estudado no decorrer do trabalho. No momento, importa-se destacar que a União deve obedecer esses critérios para que possa realizar a cobrança do imposto de renda.

<sup>16</sup> TORRES, Heleno Taveira. **A magna carta completa 800 anos e influencia nossa constituição tributária**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jun-10/consultor-tributario-magna-charta-influencia-nossa-constituicao-tributaria>>. Acesso em: 30 maio 2017.

<sup>17</sup> MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 77.

imposto é regulado pela Constituição Federal de 1988, que traça as suas diretrizes mínimas, as quais devem ser obedecidas pelo legislador ordinário no momento de instituir o referido tributo. É o texto constitucional que sustenta qualquer cobrança tributária, se não houver o respaldo na Constituição, o tributo não poderá ser exigido do contribuinte.

E além do conceito constitucional de renda, importante mencionar também que o legislador está adstrito aos princípios constitucionais. No momento de instituir e exigir o imposto de renda, a legislação deverá sempre obedecer às previsões principiológicas contidas no Texto Constitucional.

## 2.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS E O IMPOSTO DE RENDA

Os princípios encontram lugar de destaque em nosso ordenamento jurídico. Pode-se dizer que são normas finalísticas, com caráter vinculante, com alta carga valorativa e com grande grau de abstração, ocupando o topo da pirâmide normativa, amparando o restante do ordenamento<sup>18</sup>. É o fundamento que ampara a criação das normas jurídicas.

Em matéria tributária, os princípios adquirem maior relevância, pois todo o sistema tributário constitucional e infraconstitucional está baseado nos princípios previstos na Constituição. Todo o pilar, a base, do direito tributário brasileiro encontra respaldo nos princípios constitucionais, são eles que servem de alicerce para quaisquer cobranças realizadas pelos Entes Tributantes.

Entre as limitações constitucionais ao poder de tributar, foram selecionados quatro princípios, sendo eles a legalidade, a anterioridade, a irretroatividade e o não-confisco. Além desses, também será analisado o princípio da capacidade contributiva, que não está insculpido na seção das limitações constitucionais.

Em que pese a existência de diversos princípios com previsão na Constituição, selecionou-se cinco, pois são os que servirão de pilares para a conceituação da renda. É com base nesses princípios que, ao longo do presente

---

<sup>18</sup> Humberto Ávila assim define os princípios: 'Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.'. (ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 78-79.)



trabalho, será possível determinar a existência de um conceito constitucional de renda aplicável às pessoas jurídicas.

### 2.2.1 Princípio da Legalidade

O Princípio da Legalidade tem origem na Inglaterra, com a promulgação da Carta Magna<sup>19</sup>, no ano de 1215, assinada pelo Rei João Sem-Terra. Ao contrário dos seus irmãos, João Sem-Terra, ao assumir o trono, não possuía propriedades e sua ganância pela aquisição de um grande ducado deu origem a atos arbitrários. Após muita opressão aos súditos, exigência de grandiosos impostos e detenções arbitrárias, a nobreza e o clero se uniram e obrigaram o Rei a assinar a Carta Magna.

Esse documento constituiu um marco na história e entre tantas mudanças, destaca-se a criação do princípio da legalidade, insculpido no art. 12, bem como no art. 14, o qual estabelecia o processo para assegurar a criação de tributos com base na lei, conforme se pode notar pela transcrição dos referidos artigos<sup>2021</sup>:

12. No scutage not aid shall be imposed on our kingdom, unless by common counsel of our kingdom, except for ransoming our person, for making our eldest son a knight, and for once marrying our eldest daughter; and for these there shall not be levied more than a

---

<sup>19</sup> Importante mencionar que existem autores que asseveram que o princípio da legalidade é anterior à Carta Magna. Para Victor Uckmar, a origem é na própria Inglaterra, mas anterior ao reinado de João Sem-Terra, onde os Reis antecessores já cobravam impostos com base no direito consuetudinário. Afirma ainda que, no ano de 1188, após deliberação tomada por corpos colegiados, com base na opinião dos barões, fora criado um tributo de 10% da renda, cobrado dos leigos e do clero, para arcar com as despesas da cruzada contra Saladino. Ressalta-se, contudo, que o referido autor afirma que não existem dúvidas que a Carta Magna foi o primeiro texto escrito que trouxe positivado o princípio da legalidade. (UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**, tradução de Marco Aurélio Greco, São Paulo: RT, 1976, pp.9 e ss.).

<sup>20</sup> Disponível em: < <http://www.constitution.org/eng/magnacar.htm>>. Acesso em: 28 maio 2016.

<sup>21</sup> 12. Não lançaremos taxas ou impostos sem o consentimento do conselho geral do reino, a não ser para resgate da nossa pessoa, para armar cavaleiro nosso filho mais velho e para celebrar, mas uma única vez, o casamento da nossa filha mais velha; e esses tributos não excederão limites razoáveis. De igual maneira se procederá quanto aos impostos da cidade de Londres.

14. E, quando o conselho geral do reino tiver de reunir para se ocupar do lançamento dos impostos, exceto nos três casos indicados, e do lançamento de taxas, convocaremos por carta, individualmente, os arcebispos, abades, condes e os principais barões do reino; além disso, convocaremos para dia e lugar determinados, com a antecedência, pelo menos, de quarenta dias, por meio dos nossos xerifes e baillios, todas as outras pessoas que nos têm por suserano; e em todas as cartas de convocatória exporemos a causa da convocação; e proceder-se-á à deliberação do dia designado em conformidade com o conselho dos que não tenham comparecido todos os convocados. (Tradução livre)



reasonable aid. In like manner it shall be done concerning aids from the city of London.

14. And for obtaining the common counsel of the kingdom anent the assessing of an aid (except in the three cases aforesaid) or of a scutage, we will cause to be summoned the archbishops, bishops, abbots, earls, and greater barons, severally by our letters; and we will moreover cause to be summoned generally, through our sheriffs and bailiffs, and others who hold of us in chief, for a fixed date, namely, after the expiry of at least forty days, and at a fixed place; and in all letters of such summons we will specify the reason of the summons. And when the summons has thus been made, the business shall proceed on the day appointed, according to the counsel of such as are present, although not all who were summoned have come.

Nota-se que a partir desse momento, com o intuito de impedir os atos arbitrários do Monarca, somente é possível a criação de tributos com o consentimento do conselho. O Rei passa a não ter mais o poder unilateral de tributar da forma como entende mais correta as demonstrações de riquezas, passa a necessitar da anuência do conselho para poder instituir tributos.

A exceção ao princípio da legalidade estava prevista no mesmo artigo, que permitia a cobrança de imposto para resgate do Rei, para investidura do primeiro filho como cavaleiro e para o matrimônio da primeira filha, sem que houvesse autorização do conselho. Já para imposição dos demais tributos, inclusive a *scutage*, cobrado em casos de ausência da prestação do serviço militar, o Rei necessitava da autorização do conselho.

Outrossim, destaca-se a inserção do princípio da legalidade na Constituição dos Estados Unidos, no ano de 1787. Esse documento estabeleceu que quem poderia criar tributos era o Congresso, retirando essa competência do chefe do Poder Executivo. Em seu art. 1º da sessão 8 *The Constitution of the United States of America* estabelece que<sup>2223</sup>:

The Congress shall have Power To lay and collect Taxes, Duties, Imposts and Excises, to pay the Debts and provide for the common Defence and general Welfare of the United States; but all Duties, Imposts and Excises shall be uniform throughout the United States;

---

<sup>22</sup> Disponível em: <[http://www.archives.gov/exhibits/charters/constitution\\_transcript.html](http://www.archives.gov/exhibits/charters/constitution_transcript.html)>. Acesso em: 28 maio 2016.

<sup>23</sup> O Congresso terá o poder de colocar e coletar taxas, direitos, impostos e tributos, para pagar as dívidas e prover a defesa comum e o bem-estar geral dos Estados Unidos; mas todos os direitos, impostos e tributos serão uniformes em todos os Estados Unidos;

Desde a sua instituição, a Constituição dos Estados Unidos optou pela utilização do princípio da legalidade, estabelecendo competência para o Congresso instituir tributos. Portanto, nesse modelo, só pode ser cobrado do povo tributos que tenham sido criados por lei, por meio do processo legislativo ocorrido no Congresso.

Da mesma forma, na Declaração Francesa dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, ficou previsto que o cidadão tem o direito de verificar, por si ou por meio de representante, a necessidade da cobrança da contribuição pública. Nesse sentido, foram os artigos 13 e 14<sup>2425</sup>, que se transcreve a seguir:

Art. 13. Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés.

Art. 14. Tous les Citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée.

O princípio da legalidade foi insculpido de forma diferente na Declaração Francesa de 1789, pois não estava previsto que somente a lei poderia instituir tributos. Ao contrário, a própria Declaração do Homem e do Cidadão já criou a contribuição pública comum, distribuída conforme as possibilidades de cada um.<sup>26</sup>

Todavia, saudando o princípio da legalidade, foi conferido ao cidadão ou ao seu representante a possibilidade de verificar a necessidade da contribuição pública instituída, bem como observar o emprego do valor arrecadado e fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração. Então, os critérios para cobrança da contribuição pública comum seriam criados pelos cidadãos ou seus representantes, não podendo ser instituídos por meio do Poder Executivo, garantindo a aplicação do princípio da legalidade ao povo francês.

---

<sup>24</sup> Disponível em: <<http://www.legifrance.gouv.fr/Droit-francais/Constitution/Declaration-des-Droits-de-l-Homme-et-du-Citoyen-de-1789>>. Acesso em: 28 maio 2016.

<sup>25</sup> Art. 13. Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades.

Art. 14. Todos os cidadãos têm o direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, da necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração.

<sup>26</sup> Vide NOBREGA, 2016.

Na Constituição Federal de 1988, por sua vez, o Título II está intitulado “Dos Direitos e Garantias Fundamentais”. Em seu Capítulo I consta “Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos”. Esse capítulo é formado apenas por um artigo, o tão citado art. 5º, que traz, em seu rol extenso de incisos e parágrafos, os direitos fundamentais.

Os direitos fundamentais são garantias que o cidadão tem frente ao Estado e ao próximo, são limitações às ações estatais. A Constituição de 1988 estabelece diversos direitos fundamentais, individuais e coletivos, buscando garantir valores básicos aos cidadãos, que podem opô-los tanto ao Ente Público como às pessoas privadas. Valores como a vida, a liberdade, a igualdade, a segurança, a propriedade, entre outros, são exemplos de garantias individuais fundamentais asseguradas pelo Texto Constitucional.

Inicialmente, com a criação dos direitos fundamentais de primeira dimensão, essa concepção jurídica era tida como uma garantia individual frente às atitudes arbitrárias do Estado. Atualmente, com o estudo dos direitos fundamentais de quarta dimensão, com base no Estado Social e Democrático de Direito, essas garantias são tidas como direitos invioláveis e opostos a toda sociedade, tanto cidadãos como o Estado.

Sobre o tema, importante mencionar os ensinamentos de Ingo Wolfgang Sarlet<sup>27</sup>:

No âmbito de um Estado social de Direito – e o consagrado pela nossa evolução constitucional não foge à regra – os direitos fundamentais sociais constituem exigência inarredável do exercício efetivo das liberdades e garantia da igualdade de chances (oportunidades), inerentes à noção de uma democracia e um Estado de Direito de conteúdo não meramente formal, mas, sim, guiado pelo valor da justiça material. Cumpre frisar, ainda, que a ideia do reconhecimento de determinadas posições jurídicas sociais fundamentais, como exigência do princípio da dignidade da pessoa humana, decorre, consoante leciona Klaus Stern, da concepção de que homogeneidade social e uma certa medida de segurança social não servem apenas ao indivíduo isolado, mas também à capacidade funcional da democracia considerada na sua integralidade.

---

<sup>27</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 63.

É tamanha a importância dos direitos e garantias fundamentais em nosso sistema jurídico, que a Constituição Federal de 1988 tratou o tema como cláusula pétreia, impedindo que o constituinte derivado pudesse realizar qualquer ato que suprimisse os direitos fundamentais do cidadão, conforme consta no art. 60, § 4º, IV<sup>28</sup>.

E entre esses direitos e garantias individuais, destaca-se um dos mais importantes princípios do nosso ordenamento jurídico: o princípio da legalidade. Está contido no art. 5º, II, da Constituição Brasileira de 1988<sup>29</sup> que:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

Com efeito, o princípio da legalidade é uma das bases do ordenamento jurídico pátrio. Ele busca proteger as atitudes arbitrárias do Estado em relação aos indivíduos. Acaba criando um limitador para que o Ente Público imponha suas exigências, isto é, somente por meio da lei é que o indivíduo pode ser compelido a agir em consonância com a vontade do Estado. Coadunando com a referida ideia, leciona Leandro Paulsen<sup>30</sup> que ‘O enunciado (princípio da legalidade) aplica-se a qualquer tipo de ingerência do Estado na vida dos indivíduos e, como remarcada intensidade, quando estão em questão a sua liberdade ou propriedade.’.

Deve-se entender lei como toda espécie normativa criada com base no processo legislativo constitucional. Mas, além disso, lei não deve ser entendida somente como normas positivadas, a disposição contida no art. 5º é bem mais

---

<sup>28</sup>Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

[...]

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

[...]

IV - os direitos e garantias individuais.

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>.

Acesso em: 28 maio 2016.

<sup>29</sup> Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>.

Acesso em: 29 maio 2016.

<sup>30</sup> PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 86.

ampla, ela busca albergar o direito como um todo, a totalidade do ordenamento jurídico<sup>31</sup>.

E a razão pela qual a lei foi escolhida deve-se ao fato de que ela reflete a vontade da maioria, ou seja, ela reflete a vontade do povo. Garante ao cidadão que não será obrigado a agir, senão em conformidade com a lei, isto é, agir em consonância com a vontade da maior parte da sociedade.

Todo o processo legislativo previsto na Constituição traduz a vontade geral. Como o Texto Constitucional prevê o Estado Social e Democrático de Direito, toda legislação é criada por representantes do povo, políticos que foram votados e eleitos pelos cidadãos. O Congresso é um órgão heterogêneo, que busca expressar a vontade dominante da população, com o intuito de assegurar imparcialidade nos atos praticados por si.

Dessa forma, o princípio da legalidade, insculpido no art. 5º, II, da Constituição Federal, atua como uma garantia ao cidadão de que não será forçado a agir conforme a vontade injustificada dos Entes Estatais, sendo resguardado o seu direito de ter a sua conduta pautada na lei. Portanto, por expressar a vontade da maioria, a lei foi escolhida como instrumento indispensável em nosso ordenamento jurídico, que visa assegurar aos cidadãos que não serão obrigados a realizar determinados atos governamentais, salvo quando os mesmos estiverem previstos em lei.

Na esfera tributária, o princípio da legalidade sempre esteve previsto nas Constituições Brasileiras, desde a primeira, na época do Império. Em 25 de março de 1824, nascia no Brasil a sua primeira Constituição e mais duradoura até o presente momento. Para muitos, essa foi a Carta Política mais estável que o nosso País teve, conforme ressalta Cezar Saldanha<sup>32</sup>:

A Constituição de 1824 foi a mais estável e duradoura de nossas constituições. Teve o mérito de construir a unidade nacional, de fundar a única experiência bem sucedida de sistema representativo liberal em toda a América Latina.

---

<sup>31</sup> García de Enterría ensina que 'Pero quizás es el momento de notar que el concepto, hoy constitucional, de "imperio de la Ley" ha de entender-se no en su sentido stricto de imperio de la leyes formales. Imperio de la Ley es, en la Constitución misma, império de la Ley e del Derecho.' (GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. **Democracia, jueces y control de la administracion**. 2 ed. Madrid: Civitas, 2009, p. 126).

<sup>32</sup> SOUZA JÚNIOR, Cezar Saldanha. **Constituições do Brasil**. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2002, p. 34.

E a Constituição Imperial de 1824 trouxe, em seus arts. 36, I, e 171<sup>33</sup>, as disposições sobre a instituição de impostos e contribuições, estabelecendo o órgão competente para sua criação, prevendo que:

Art. 36. É privativa da Camara dos Deputados a Iniciativa.  
I - Sobre Impostos.

[...]

Art. 171. Todas as contribuições directas, á excepção daquellas, que estiverem applicadas aos juros, e amortisação da Divida Publica, serão annualmente estabelecidas pela Assembléa Geral, mas continuarão, até que se publique a sua derogação, ou sejam substituidas por outras. (Vide Lei de 12.10. 1834)

Nota-se que a Constituição garantia que os impostos seriam criados de forma privativa pela Câmara dos Deputados e as contribuições seriam instituídas pela Assembleia Geral. Então, já na primeira Constituição do Brasil, ficou estabelecido que somente a lei poderá criar as espécies tributárias existentes.

E a primeira Constituição da República, datada de 24 de fevereiro de 1891, trouxe o princípio da legalidade tributária em seu art. 72, § 30<sup>34</sup>, que assim estava previsto:

Art.72 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no paiz a inviolabilidade dos direitos concernentes á liberdade, á segurança individual e á propriedade, nos termos seguintes: (Redação dada pela Emenda Constitucional de 3 de setembro de 1926)

[...]

§ 30. Nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize. (Redação dada pela Emenda Constitucional de 3 de setembro de 1926)

Verifica-se que surgia na Constituição Brasileira o princípio da legalidade como uma garantia ao cidadão, um direito do contribuinte. Todavia, a Constituição de 1891 foi menos abrangente do que a sua antecessora e apenas vinculou o princípio da legalidade à cobrança de impostos, não prevendo a forma de criação das demais espécies tributárias.

---

<sup>33</sup> Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm)>. Acesso em: 29 maio 2016.

<sup>34</sup> Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm)>. Acesso em: 29 maio 2016.

E foi a Constituição de 1934, em 16 de julho, que pela primeira vez previu a aplicação do princípio da legalidade aos tributos em geral, assegurando em seu art. 17, VIII<sup>35</sup>, que:

Art 17 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
[...]  
VII - cobrar quaisquer tributos sem lei especial que os autorize, ou fazê-lo incidir sobre efeitos já produzidos por atos jurídicos perfeitos;

O grande diferencial dessa previsão é a sua amplitude. O princípio da legalidade não é mais aplicado a uma ou outra espécie tributária, ele passa a ser aplicado a todos os tributos, sendo obrigatório que qualquer cobrança seja realizada com base na lei.

De todas as Constituições Brasileiras, a única que não trouxe de forma expressa o princípio da legalidade foi a Constituição de 10 de novembro de 1937. No texto constitucional, mais precisamente no art. 13, d<sup>36</sup>, extrai-se explicitamente o referido princípio, tendo em vista a existência da seguinte previsão:

Art 13. O Presidente da República, nos períodos de recesso do Parlamento ou de dissolução da Câmara dos Deputados, poderá, se o exigirem as necessidades do Estado, expedir decretos-leis sobre as matérias de competência legislativa da União, excetuadas as seguintes:  
[...]  
d) impostos;

Por mais que não tenha dito que somente a lei pode instituir impostos, a Constituição de 1937 estabeleceu que a competência para criação dessa espécie tributária é do Parlamento, vedando qualquer iniciativa por parte do Presidente da República, mesmo em época em que o Parlamento está em recesso ou nos casos em que a Câmara dos Deputados fosse dissolvida.

A Constituição Federal de 1946 traz consigo uma importante inovação jurídica para o direito pátrio. Além de estabelecer que somente por lei os tributos possam ser

---

<sup>35</sup> Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm)>. Acesso em: 29 maio 2016.

<sup>36</sup> Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm)>. Acesso em: 29 maio 2016.



criados, ela vai mais além e prevê que também somente a lei tem o condão de majorar os tributos.

E sobre essa inovação, transcreve-se a comparação realizada por Leandro Paulsen<sup>37</sup>:

Isso porque, enquanto a Constituição de 24 de fevereiro de 1891, em seu art. 72, § 30, e a Constituição de 16 de julho de 1934, em seu art. 17, VII, simplesmente proibiam a cobrança de tributo sem lei que o autorizasse, a partir de 1946, todos os textos constitucionais passaram a adotar outra fórmula legislativa, proibindo a instituição e o aumento de tributos sem que a lei o estabeleça [...]

Então, o art. 141, § 34, da Constituição Federal de 1946<sup>38</sup>, estabeleceu que somente por lei pode ser instituído e majorado qualquer tipo de tributo, dispondo que:

Art 141 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, a segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

§ 34 - Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.

E a Emenda Constitucional nº 18, de 6 de dezembro de 1965, trouxe novamente o princípio da legalidade, com aplicação mais ampla, tanto para instituição, como para majoração de tributos, estabelecendo em seu art. 2º, I<sup>39</sup>, que:

Art. 2º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - Instituir ou majorar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Emenda;

A Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967 manteve o princípio da legalidade da mesma forma como vinha disposto na Constituição de 1946, inovando

---

<sup>37</sup> PAULSEN, 2006, p. 86-87.

<sup>38</sup> Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm)>. Acesso em: 29 maio 2016.

<sup>39</sup> Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_antecedente1988/emc18-65.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_antecedente1988/emc18-65.htm)>. Acesso em: 29 maio 2016.



somente no número de artigos que previa esse princípio, pois trouxe em seu texto dois artigos, o 20, I, e o 150, § 29<sup>40</sup>, que assim estavam redigidos:

Art 20 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;

[...]

Art 150 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

§ 29 - Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvados a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.

E a Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, estabeleceu também o princípio da legalidade, prevendo em dois momentos distintos, nos arts. 19, I, e 153, § 29<sup>41</sup>, que assim dispunham:

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;

Art. 153. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

§ 29. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição.

Comparando a disposição contida na Constituição de 1967 com a Emenda Constitucional de 1969, conclui-se que esta não acarretou em nenhuma inovação à aplicabilidade do princípio da legalidade, diferenciando somente o número do artigo em que o referido princípio encontra-se amparado.

---

<sup>40</sup> Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm)>. Acesso em: 29 maio 2016.

<sup>41</sup> Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_antecedente1988/emc01-69.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_antecedente1988/emc01-69.htm)>. Acesso em: 29 maio 2016.

Portanto, a partir da Constituição de 1946, o princípio da legalidade encontra respaldo constitucional ampliado, sendo aplicado tanto para instituição de tributo como para sua majoração.

E na Constituição Federal de 1988, a seção II do Capítulo I do Título VI traz como designação - Das Limitações do Poder de Tributar. Essa seção é composta por 3 artigos, sendo que o primeiro deles, o artigo 150, descreve algumas limitações ao poder de tributar por meio de princípios constitucionais tributários, dentre eles está o princípio da legalidade, insculpido no art. 150, I<sup>42</sup>, que assim dispõe:

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;

Seguindo a mesma linha que o constitucionalismo pátrio vem utilizando desde 1946, a Constituição Federal de 1988 estabelece que somente por lei pode haver a criação e a majoração de tributos. Essa determinação cria uma segurança para o contribuinte e uma limitação para imposições tributárias arbitrárias do Estado. Nesse sentido afirma Andrei Pitten Velloso<sup>43</sup>:

O alcance desse princípio é amplíssimo, permeando todas as relações jurídicas estabelecidas entre o Poder Público e os particulares. Alcança, portanto, as relações jurídicas estabelecidas entre o Fisco e os cidadãos-contribuintes, impedindo que a Administração Tributária os obrigue a pagar tributos ou cumprir deveres acessórios sem base em lei.

Exigir tributo é estabelecer todas as regras necessárias para que essa exação possa ser cobrada do contribuinte. Deve constar na lei<sup>44</sup> todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária, tanto o antecedente, quanto o consequente. Naquele, devem estar previstos os critérios material, espacial e temporal, e neste, o pessoal e o quantitativo. Para que a União possa exigir dos contribuintes o imposto de renda, esses cinco critérios devem estar previstos em lei.

---

<sup>42</sup> Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 29 maio 2016.

<sup>43</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 221.

<sup>44</sup> Aqui lei deve ser entendida tanto como lei formal, como lei material. Somente uma lei constitucionalmente formal e material pode criar ou aumentar tributo.

Não basta apenas uma lei que crie o tributo, esse ato legislativo deve ser completo, compreender todos os fundamentos necessários para que o tributo possa ser exigido do contribuinte. Um tributo criado por lei, mas sem que essa estabeleça todos os critérios necessários para sua exigência, é um tributo inconstitucional e não pode ser imposto o seu pagamento ao contribuinte.

Sobre os critérios da norma jurídica tributária para que ela seja constitucional, explica Américo Lourenço<sup>45</sup>:

Sendo formulada como juízo hipotético, a norma jurídica, seja ela a norma primária que estabelece a sanção, seja a norma secundária cujo objeto é a prestação, terá a seguinte estrutura lógica: uma hipótese a qual se imputa uma consequência.

Então, para que haja a cobrança de qualquer tributo, inclusive do imposto de renda, a lei deve ser completa, estabelecendo o antecedente (hipótese de incidência), prevendo o que está sendo tributado (critério material), o local onde haverá a incidência do tributo (critério espacial) e quando ocorrerá essa incidência (critério temporal). Também deverá constar na lei o consequente, sendo estabelecido o sujeito passivo e ativo da obrigação tributária (critério pessoal) e a base de cálculo e a alíquota incidente (critério quantitativo)<sup>46</sup>.

Seguindo esse mesmo raciocínio, leciona Dario da Silva Oliveira Junior<sup>47</sup>:

Importante questão é saber o real sentido da expressão exigir ou aumentar tributo, no texto constitucional. Na verdade, não se presume que se criará um tributo através de uma lei que diga tão-somente que tal tributo está criado. Um tributo só estará criado se a lei que o instituiu estabelecer todos os elementos necessários ao seu

---

<sup>45</sup> LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios constitucionais tributários**. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 43.

<sup>46</sup> Sobre o tema, afirma Roque Antonio Carrazza que: 'Podemos dizer, em suma, que em matéria tributária vigora, mais que o simples princípio da legalidade, o da estrita legalidade (ou da reserva da lei formal), entendido no sentido de que a lei, necessariamente minuciosa, deve indicar ao aplicador, além do fundamento da decisão, o critério de decidir, bem como as medidas a adotar, para que a arrecadação do tributo se processe com exatidão.

[...]

Pensamos que criar tributo é descrever normativamente todos os elementos indispensáveis à incidência – ou seja, os que, de algum modo, influem no *an* e no *quantum* da obrigação tributária (a materialidade de sua hipótese de incidência, a indicação dos sujeitos do vínculo obrigacional, a base de cálculo e a alíquota, bem como os aspectos temporais e espaciais do gravame).' (CARRAZZA, 2009, p. 165-166).

<sup>47</sup> OLIVEIRA JÚNIOR, Dario da Silva. **Análise jurídica dos princípios tributários da legalidade, anterioridade e capacidade contributiva**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000, p. 11.

ingresso no mundo jurídico. Deve, então, estar, na lei, de forma clara e objetiva, qual o fato gerador do tributo criado, a sua base de cálculo e a sua alíquota. Uma lei que institui um tributo qualquer e não prevê qual será sua alíquota, na realidade, não fará existir esse tributo.

Para que haja a exigência do imposto de renda, todos esses critérios devem estar estabelecidos em lei. Toda a regra-matriz de incidência desse tributo deve vir prevista na legislação.

Ademais, importante mencionar que o princípio da legalidade, quando estabelece que somente a lei poderá instituir tributo, refere-se também a reserva de lei para concessão de benefícios fiscais, tendo em vista que esses modificam diretamente o critério quantitativo da regra-matriz de incidência. Então, a título exemplificativo, não pode o Governador conceder um benefício fiscal, sem que o legislativo aprove essa benesse por meio da promulgação de uma lei.

Sobre essa possibilidade de aplicação do princípio da legalidade, importante mencionar as palavras de Humberto Ávila<sup>48</sup>:

A reserva constitucional de lei é vinculante para todos os Poderes estatais: ela deve ser observada tanto para a instituição e aumento quanto para a fiscalização e cobrança de tributos. Isso vale tanto para a instituição e aumento de tributos quanto para o estabelecimento de exonerações tributárias. Nesse sentido, é inconstitucional o imposto sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços, instituído por decreto. Benefícios fiscais somente podem ser instituídos por meio de lei.

Além disso, o aumento do tributo que a Constituição estabelece é exatamente a modificação do critério quantitativo do consequente da regra-matriz de incidência tributária. Isto é, somente a lei pode modificar a base de cálculo e a alíquota incidente, aumentando a obrigação tributária do contribuinte.

Essa determinação constitucional bem demonstra a importância do critério quantitativo no ordenamento jurídico pátrio. A Constituição Federal resguardou o contribuinte de sofrer com a arbitrariedade do Executivo, impedindo o aumento de tributos a seu bel prazer. Para que possa haver o acréscimo da carga tributária, essa majoração deve passar pelo processo legislativo previsto na Constituição, sendo imperiosa a apreciação por parte do Legislativo.

---

<sup>48</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com emenda constitucional, n. 42, de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 121.

Todavia, no que se refere ao aumento de tributo somente por meio de lei, a própria Constituição Federal traz exceções, permitindo que o Poder Executivo Federal altere as alíquotas do imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativa a títulos ou valores mobiliários. Essa é a dicção contida no art. 153, § 1º, da Constituição Federal<sup>49</sup>.

Com efeito, salvo essas exceções constitucionalmente previstas, em nenhuma outra situação poderá ocorrer o aumento de tributo por meio de um instrumento diverso da lei. No caso do imposto de renda, como não se encontra previsto nesse rol de excepcionalidades, é imperioso que a sua majoração seja realizada por meio de lei.

Dessa feita, o princípio da legalidade tributária tem uma aplicação ampla, não podendo ser restringida pelo Estado. É assegurado ao contribuinte que a cobrança e a majoração dos tributos ocorram por meio de lei, evitando qualquer ato discricionário do Poder Executivo. Nesse mesmo sentido, ensina Betina Treiger Grupenmacher<sup>50</sup> que esse princípio em matéria tributária não exige apenas que a atuação do Fisco se dê em conformidade com o conteúdo da lei material, mas que cada ato concreto, na cobrança de um tributo, seja rigorosamente autorizado por lei.

O princípio constitucional da legalidade tributária protege o contribuinte amplamente, desde a modificação da base de cálculo e da alíquota, passando pela instituição dos tributos até a concessão de benefícios legais. É assegurado que somente a lei pode dispor sobre essas matérias, garantindo que é por meio do processo legislativo constitucionalmente previsto é que pode haver a instituição ou majoração do imposto de renda.

E além do princípio da legalidade, traz a Constituição a previsão do princípio da irretroatividade, impedindo que a instituição ou majoração de um tributo possa incidir sobre fatos geradores já ocorridos. É a garantia que o contribuinte tem de que não haverá nenhuma surpresa na exação tributária.

---

<sup>49</sup>Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 29 mai. 2016.

<sup>50</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997, p. 90.

## 2.2.2 Princípio da Irretroatividade

A Constituição em seu art. 5º, XXXVI<sup>51</sup>, estabelece que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Essa disposição garante exatamente a irretroatividade de forma geral das leis pátrias, proibindo que a promulgação de uma nova lei interfira nas situações jurídicas já ocorridas sob a vigência da legislação anterior.

Esse princípio é geral e aplicável para todo ordenamento jurídico. Todavia, para que não houvesse nenhuma lacuna quanto à irretroatividade em matéria tributária<sup>52</sup>, o próprio constituinte originário estabeleceu esse princípio de forma expressa nas limitações constitucionais ao poder de tributar, proibindo que houvesse a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, conforme previsão contida no art. 150, III, “a”<sup>53</sup>.

O princípio da irretroatividade garante ao contribuinte que não existirão surpresas no momento da cobrança do tributo, que os fatos geradores já ocorridos não terão suas alíquotas ou base de cálculo aumentadas posteriormente após a sua

---

<sup>51</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 29 maio 2016.

<sup>52</sup> Paulo de Barros Carvalho explica que existe necessidade da previsão expressa do princípio da irretroatividade em matéria tributária, pois por mais de uma vez o princípio geral da irretroatividade das leis fora descumprido pelos Entes Públicos, principalmente a União. Afirma o referido autor que: ‘Com efeito, o enunciado normativo que protege o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, conhecido com “princípio da irretroatividade das leis”, não vinha sendo, é bom que se reconheça, obstáculo suficientemente forte para impedir certas iniciativas de entidades tributantes, em especial a União, no sentido de atingir fatos passados, já consumados no tempo, debaixo de plexos normativos segundo os quais os administrados orientaram a direção de seus negócios. Isso marcou decisivamente o meio jurídico e, na primeira oportunidade, que ocorreu com a instalação da Assembléia Nacional Constituinte, fez empenho em consignar outra prescrição explícita, dirigida rigorosamente para o território das pretensões tributárias, surgindo, então, o princípio de que falamos.’ (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 302-303.)

<sup>53</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

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

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 29 maio 2016.

realização. Com a ocorrência do fato gerador é garantido ao contribuinte que será exigido conforme a lei que estava vigente à época, sendo defeso ao Ente Público exigir uma carga tributária com base em lei posterior, a qual não regia a relação jurídica no momento em que houve o fato imponible.

Além de assegurar que não existirão surpresas no momento da cobrança do tributo, a irretroatividade também tem como objetivo a segurança jurídica das relações ocorridas, buscando dar estabilidade ao sistema jurídico. O Fisco só pode exigir do contribuinte quaisquer exações desde que seja com base em lei vigente à época da realização do fato gerador. Nesse sentido, Heleno Taveira Torres<sup>54</sup> afirma que o princípio da irretroatividade tributária representa o respeito ao direito adquirido a ser tributado de acordo com a capacidade contributiva demonstrada no momento do fato gerador, pois o contribuinte goza do direito de não ser exigido de forma diversa daquela que estava prevista em lei no momento da ocorrência do fato jurídico tributário.

No caso do imposto de renda, o legislador também está adstrito ao princípio da irretroatividade, sendo vedada a tributação de fatos geradores já ocorridos com base em lei posterior. Tanto no imposto de renda pessoa física como no imposto de renda pessoa jurídica, os contribuintes têm a garantia que a alíquota e a base de cálculo aplicáveis serão aquelas vigentes à época em que foi realizado o fato gerador, garantindo que não existirão surpresas no momento da cobrança do tributo.

Existem doutrinadores que vão além, entre eles destaca-se Klaus Tipke<sup>55</sup>, que amparados na base da confiança asseveram que o princípio da irretroatividade proíbe a existência de jurisprudência retroativa agravante, como tutela da confiança na orientação dos Tribunais. Então, essa linha de pensamento amplifica a aplicação do princípio da irretroatividade, estabelecendo que além de a lei não poder retroagir, a jurisprudência que agrava a situação do contribuinte também está vinculada à

---

<sup>54</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 322.

<sup>55</sup> 'A aplicação do Direito em matéria tributária pelos funcionários da Administração e adeptos da profissão de consultores tributários cumpre a função de orientar quanto a preceitos administrativos e jurisprudência. Se bem que preceitos administrativos juridicamente sejam dirigidos apenas a autoridades e sentenças façam coisa julgada apenas perante as partes processuais, os mesmos formam faticamente, em verdade, uma base de confiança para os sujeitos passivos e seus consultores.' (TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. trad. Luiz Dória Furquim, Porto Alegre: Fabris, 2008, p. 258-259).



proibição de retroação. Tanto o Órgão Administrativo Tributário quanto o Poder Judiciário, por meio da proibição da retroatividade das suas decisões que agravam a situação do contribuinte, estão vinculados ao princípio da irretroatividade.

Qualquer lei que institua um novo tributo ou aumente a cobrança de uma exação já existente não poderá ser aplicada de forma retroativa a fatos geradores já realizados pelos contribuintes. Essa restrição busca estabelecer a confiabilidade e previsibilidade do ordenamento jurídico, proibindo que os efeitos das normas que hoje são válidas e amparam a conduta do contribuinte sejam modificadas por normas futuras mais gravosas e que estas acabem sendo aplicadas aos fatos pretéritos. A irretroatividade assegura ao contribuinte a condição de confiar na permanência das normas jurídicas no sistema, bem como nos seus efeitos a fatos jurídicos já ocorridos<sup>56</sup>.

Importante mencionar que o princípio da irretroatividade veda que a lei que cria ou aumenta tributo seja aplicada a fatos pretéritos, os fatos geradores já ocorridos devem ser tributados pela lei vigente à época. Entretanto, não existe proibição de que a lei que atenua a situação do contribuinte seja aplicada de forma retroativa, desde que obedecidos critérios legais, os quais se encontram previstos no art. 106 do CTN<sup>57</sup>.

Com efeito, a lei pode retroagir quando for expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados, tratando de ato não definitivamente julgado, quando deixe de defini-lo como infração, quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento

---

<sup>56</sup> Humberto Ávila ensina que 'A CF/88, ao proibir a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (art. 150, III, 'a'), igualmente estabelece a promoção dos ideais de confiabilidade e previsibilidade do (e pelo) ordenamento jurídico: não podendo os efeitos das normas jurídicas hoje válidas ser objeto de modificação por normas futuras, o contribuinte apresenta maiores condições de confiar tanto na permanência das normas e dos seus efeitos quanto na vinculatividade do ordenamento jurídico com um todo.' (ÁVILA, 2004, p. 353)

<sup>57</sup> Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

- I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;
- II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:
  - a) quando deixe de defini-lo como infração;
  - b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
  - c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 29 maio 2016.



de tributo ou quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Nessas situações específicas, a lei pode ser aplicada de forma retroativa. Nota-se que salvo a primeira possibilidade, que dispõe sobre lei interpretativa, as demais situações em que pode haver a retroação da lei sempre ocorre em casos que o contribuinte está sendo beneficiado pela lei posterior, jamais em situações em que o Ente Público é quem goza de benefícios com a nova legislação.

Aplica-se essa disposição também ao imposto de renda, existindo legislação que diminua a sanção ou que a retire, pode retroagir para beneficiar o contribuinte. Podendo o sujeito passivo se beneficiar na novel legislação em relação à penalidade, seja por retirá-la ou por diminuí-la, haverá a retroatividade dessa lei, fazendo com que a menor sanção seja aplicada, independentemente do momento em que ocorreu o fato gerador.

Além do princípio da irretroatividade, complementa a cobrança do imposto de renda o princípio da anterioridade, garantindo ao sujeito passivo da exação que qualquer majoração no tributo deve ser realizada antes do início do ano fiscal. A irretroatividade e a anterioridade garantem, ao fim, o princípio da não-surpresa, assegurando ao contribuinte a segurança jurídica na sua relação com o Fisco.

### **2.2.3 Princípio da Anterioridade**

No sistema constitucional brasileiro, existem dois princípios da anterioridade aplicáveis aos tributos: de exercício e nonagesimal. Inicia-se pelo princípio da anterioridade de exercício, insculpido no art. 150, III, “b”, da Constituição Federal<sup>58</sup>, que proíbe a cobrança de tributos ou a sua majoração no mesmo exercício financeiro em que a lei for promulgada.

---

<sup>58</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

[...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 29 maio 2016.

Se uma lei cria um tributo ou aumenta alguma cobrança já existente, essas alterações só passarão a ter eficácia no próximo exercício financeiro, ficando suspensas durante o ano em que aconteceram. A lei, ao entrar em vigor, terá sua eficácia suspensa até o próximo exercício financeiro, momento em que passará a incidir.

Esse princípio assegura ao contribuinte que não haverá surpresa na tributação, permitindo que se programe caso ocorra algum acréscimo ou criação de nova exação, pois sofrerá as consequências somente no ano seguinte. Com essa antecedência no conhecimento da tributação pode o contribuinte programar suas ações, estudar as melhores possibilidades diante da modificação tributária que passará a ser exigida<sup>59</sup>.

A própria Constituição Federal traz as exceções ao princípio da anterioridade, conforme previsão contida no § 1º do art. 150<sup>60</sup>. Então, não estão sujeitos ao princípio da anterioridade os empréstimos compulsórios instituídos em caso de despesas extraordinárias, imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre produtos industrializados, imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários, impostos extraordinários instituídos na iminência de guerra externa e as contribuições sociais<sup>61</sup>. Salvo essas

---

<sup>59</sup> Sobre o princípio da anterioridade, afirma Roque Antonio Carrazza: 'Em decorrência do princípio da anterioridade tributária (a partir de agora simplesmente designado princípio da anterioridade), a lei que cria ou aumenta um tributo, ao entrar em vigor, fica com sua eficácia suspensa, até o início do próximo exercício financeiro, quando, só então, incidirá. Com isto permite-se que o contribuinte (pessoa física ou jurídica), conhecendo, com razoável antecedência, os gravames tributários que o aguardam, tenha a tranquilidade de poder programar suas atividades, sem ser colhido de surpresa com novas incidências fiscais durante o exercício financeiro. Dentro dessa perspectiva, o princípio da anterioridade traz em seu bojo o da não-surpresa, ao mesmo tempo em que reforça o da segurança jurídica.' (CARRAZZA, 2009, p. 149)

<sup>60</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 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)

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 29 maio 2016.

<sup>61</sup> A exceção às contribuições sociais está prevista no art. 195, § 6º, da Constituição Federal, que assim dispõe:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

exceções constitucionalmente previstas, todos os demais tributos estão sujeitos ao princípio da anterioridade, inclusive o imposto de renda, o qual quaisquer acréscimos realizados pela legislação não podem ser exigidos dos contribuintes no mesmo exercício financeiro.

Essas exceções somente foram incorporadas ao sistema constitucional no ano de 2003, por meio da EC nº 42. Importante mencionar que antes dessa Emenda Constitucional, em 1993, por meio da EC nº 3, foi estabelecida a competência da União para instituir o IOF e no § 2º do art. 2º restou consignado que esse imposto não estaria sujeito ao princípio da anterioridade. No mesmo ano, ocorreu a edição da Lei Complementar nº 77, criando o referido imposto e determinando que ele seria cobrado no mesmo exercício financeiro. O Supremo Tribunal Federal<sup>62</sup> analisou essa situação e declarou a inconstitucionalidade da própria Emenda Constitucional, bem como da Lei Complementar no que determinava a cobrança do IOF no mesmo exercício financeiro.

E sobre esse julgamento realizado pelo Supremo, comenta Humberto Ávila<sup>63</sup> que entre tantos aspectos que poderiam ser salientados deve-se destacar a consideração da anterioridade como cláusula pétrea. Sendo tida como um instrumento de calculabilidade do Direito, vista como uma cláusula pétrea por atribuir fundamentalidade direta aos regramentos da segurança jurídica previstos na Constituição.

No caso do imposto de renda, até a edição da Lei nº 7.450/85, prevalecia o entendimento de que a lei aplicável era aquela vigente à época da entrega da declaração, possibilitando a sua retroatividade. Então, por ser um tributo complexo, considerava-se que o valor devido só era conhecido no momento que o contribuinte entregava a sua declaração para Receita Federal<sup>64</sup>.

---

§ 6º. As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 29 maio 2016.

<sup>62</sup> Adi n. 939, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ 18.3.94.

<sup>63</sup> AVILA, Humberto. **Segurança jurídica entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 590.

<sup>64</sup> Afirma Mary Elbe Queiroz que: 'Em relação ao imposto sobre a renda, muito já se discutiu sobre a interpretação e a aplicabilidade a serem dadas ao princípio da anterioridade especialmente quando inexistiam regras constitucionais específicas que regulassem e exigissem a adoção desse princípio. Até o ano de 1985, em que foi editada a Lei 7.450/85, nem sempre a periodicidade da tributação

A lei nova retroagia para fatos ocorridos no momento em que ela não existia, podendo o período de retroação ser superior a um ano, nos casos, por exemplo, em que a lei é promulgada em março de determinado ano, ela retroage, alcançando fatos geradores ocorridos até janeiro do ano anterior<sup>65</sup>.

Após 1985, mas principalmente com a Constituição de 1988, que trouxe em seu texto a previsão expressa do princípio da anterioridade, restou impossibilitada a utilização retroativa da legislação que majora o imposto de renda, sendo vedado que a lei que aumente esse tributo tenha vigência no mesmo exercício financeiro.

Já a anterioridade nonagesimal, por sua vez, prevista no art. 150, III, “c”, da Constituição Federal<sup>66</sup>, estabelece que é proibido cobrar tributos antes de decorridos noventa dias da publicação da lei que os instituiu ou os aumentou. Somente o princípio da anterioridade de exercício não estava sendo suficiente para garantir a previsibilidade das cobranças realizadas pelos Entes Públicos, pois por mais de uma vez tributos foram aumentados no dia 31 de dezembro para serem exigidos a partir de 1º de janeiro do ano seguinte.<sup>67</sup>

para o Imposto Sobre a Renda coincidia com o ano civil (de 1º de janeiro a 31 de dezembro), haja vista que o fato gerador do imposto era considerado complexivo e prevalecia o entendimento de que o respectivo valor somente era conhecido no ano seguinte ao da percepção dos rendimentos, no momento da apresentação da sua declaração.’ (QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas. Barueri/SP: Manoele, 2004, p. 21-22).

<sup>65</sup> Vide Súmula 584 do STF, editada em 1976, que estipula: ‘Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração.

<sup>66</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

[...]

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)

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 29 maio 2016.

<sup>67</sup> Sobre a anterioridade nonagesimal, que já se encontrava prevista no art. 195, § 6º, desde o texto original da Constituição, em relação às contribuições sociais, decidiu o STF já em 1992, que o aumento da contribuição social sobre o lucro líquido só poderia ser cobrado a partir de noventa dias após essa majoração. Veja-se a ementa do julgado de relatoria do Min. Carlos Velloso: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. Lei n. 7.689, de 15.12.88. I. - Contribuições parafiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. C.F., art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. C.F., arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais. II. - A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, e uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, II, III, da

Dessa forma, somente o princípio da anterioridade de exercício não conseguia segurar a ambição do Fisco em aumentar tributos sem se preocupar com os contribuintes, fazia-se necessária a sua ampliação, principalmente no que se referia ao imposto de renda, pois era costumeiro a União promulgar alterações no dia 31 de dezembro, surpreendendo os contribuintes. Entretanto, mesmo com a criação da anterioridade nonagesimal, foram instituídas exceções a esse princípio, encontrando-se o imposto de renda entre os tributos que não estão sujeitos a ele, conforme consta no § 1º do art. 150 da Constituição Federal.

Além do imposto de renda, os empréstimos compulsórios instituídos em caso de despesas extraordinárias, imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários e impostos extraordinários instituídos na iminência de guerra externa, bem como as bases de cálculo do imposto sobre a propriedade de veículos automotores e do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, também não estão sujeitos à anterioridade nonagesimal.

A mesma Emenda Constitucional que criou a anterioridade nonagesimal, instituiu também as exceções. E a grande expectativa da instituição da anterioridade nonagesimal era exatamente em relação ao imposto de renda, pois a União vinha reiteradamente majorando a cobrança desse tributo sempre no último dia do ano, fazendo com que essa alteração já tivesse validade a partir do dia seguinte. Então, exatamente o imposto que mais necessitava desse princípio acabou não sendo abarcado por ele.

Após o estudo da legalidade, irretroatividade e anterioridade, chega-se ao momento de analisar a capacidade contributiva do sujeito passivo do imposto de

---

Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do parag. 4. do mesmo art. 195 e que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição devesse observar a técnica da competência residual da União (C.F., art. 195, parag. 4.; C.F., art. 154, I). Posto estarem sujeitas a lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (C.F., art. 146, III, "a"). III. - Adicional ao imposto de renda: classificação desarrazoada. IV. - Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa e que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1.). V. - Inconstitucionalidade do art. 8., da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (C.F., art. 150, III, "a") qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro no prazo de noventa dias da publicação da lei (C.F., art. 195, parag. 6). Vigência e eficácia da lei: distinção. VI. - Recurso Extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a inconstitucionalidade apenas do artigo 8. da Lei 7.689, de 1988. (RE 138284, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 01/07/1992, DJ 28-08-1992 PP-13456 EMENT VOL-01672-03 PP-00437 RTJ VOL-00143-01 PP-00313)

renda. Demonstrar como deve ser medida a capacidade econômica que o contribuinte goza para poder pagar os tributos impostos pelo Estado.

#### **2.2.4 Princípio da Capacidade Contributiva**

O princípio da capacidade contributiva encontra-se previsto na Constituição Federal em seu art. 145, § 1º<sup>68</sup>, que estipula que os impostos sempre que possível terão caráter pessoal e obedecerão a capacidade econômica do contribuinte. O Ente Tributante ao instituir os impostos sempre deverá levar em consideração a capacidade contributiva, a manifestação objetiva de riqueza demonstrada pelo sujeito passivo, pois é de extrema importância que a base de cálculo e a alíquota do imposto estejam em conformidade com a riqueza tributável demonstrada pelo contribuinte. Auferir renda, ter um automóvel, possuir um imóvel, todas essas possibilidades encontram-se previstas na Constituição para que possam ser tributadas pelos Entes Públicos, mas não é o simples fato de o contribuinte realizar uma dessas hipóteses que permite ao Fisco tributá-lo de forma discricionária, uma vez que a cobrança realizada sempre deverá obedecer a capacidade que o sujeito passivo tem de contribuir.

A capacidade contributiva está relacionada diretamente com o mínimo vital e com o princípio do não-confisco, ficando entre esses dois pilares. Para facilitar a compreensão, elabora-se um gráfico, onde haverá duas extremidades, a da esquerda representa o mínimo vital, a da direita, por seu turno, diz respeito à tributação com efeitos confiscatórios. Exatamente entre essas duas extremidades, encontra-se o princípio da capacidade contributiva. Assim, o Fisco deve exigir que o cidadão contribua com a parte da sua renda que se encontra entre as duas extremidades, vez que esse espaço representa exatamente a capacidade que o sujeito passivo tem em contribuir. Veja-se o gráfico elaborado:

---

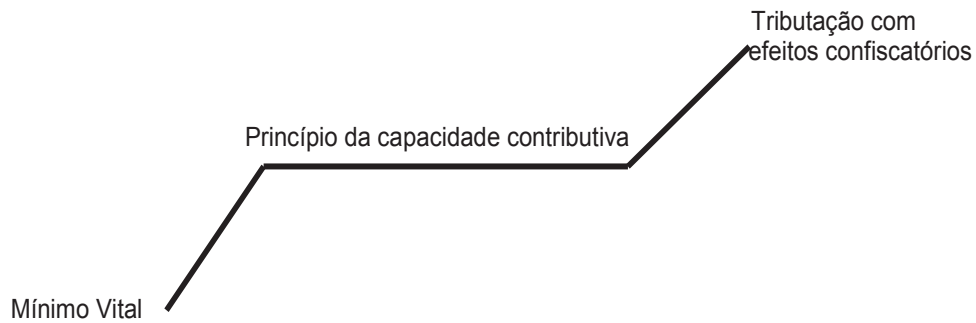
<sup>68</sup> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 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.

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 1º jun. 2016.

Figura 1 – Gráfico da Atuação do Princípio da Capacidade Contributiva



Fonte: Elaborado pelo autor

Sobre o tema, importante transcrever a lição de Éderson Garin Porto<sup>69</sup>:

Pois a tributação, para que seja considerada justa, precisa estar limitada de um lado, pela proteção ao mínimo vital e, por outro lado, na proibição de confisco. Trilhando esta faixa, o exercício do poder de tributar estará promovendo a norma constitucional da capacidade contributiva que, de seu turno, quando observada, permite que o cidadão cumpra, perante a comunidade, com seus deveres de solidariedade.

Há muito tempo discute-se qual a base de cálculo que melhor demonstra a capacidade contributiva do sujeito passivo. No século XVII, era por meio do solo que se entendia que melhor ficava demonstrada a capacidade contributiva. Já no século XIX, com a Revolução Industrial, o capital passou a ser tido como a melhor demonstração de riqueza para ser tributada. Atualmente, a partir do final do século XIX e começo do século XX, passou-se a estudar de forma mais aprimorada a capacidade contributiva em diversos países, desenvolvendo a concepção de poder de disposição. Isso reside no acréscimo da disponibilidade econômica do contribuinte, chegando-se à conclusão de que o melhor indicador da capacidade

---

<sup>69</sup> PORTO, Garin Éderson. **A colaboração no direito tributário**: por um novo perfil de relação obrigacional tributária. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 97.



contributiva que pode existir para que o Ente Público tribute o sujeito passivo é a renda<sup>70</sup>.

Com efeito, a renda, portanto, é tida hoje como a riqueza que mais demonstra a capacidade contributiva do sujeito passivo. De forma ampla, existindo disponibilidade de uma riqueza nova por parte do contribuinte, deduzindo os gastos necessários, caso o valor que se chegue não seja o mínimo vital, incidindo a tributação sobre essa quantia haverá a perfectibilização da previsão constitucional da cobrança de imposto de acordo com a capacidade econômica do sujeito passivo.

Todavia, por mais que a renda seja a riqueza que melhor demonstra a capacidade econômica do contribuinte, no Brasil encontram-se diversas distorções desse princípio por parte da tributação realizada pela União, em que a capacidade contributiva não é levada em consideração, sendo desrespeitada para que os anseios do Poder Público possam ser supridos. Pode-se citar diversos exemplos em que a capacidade contributiva não é respeitada, iniciando pela tributação exclusivamente na fonte. Por mais que o contribuinte possa, na declaração anual, fazer os ajustes e reaver o valor tributado equivocadamente, no momento em que a cobrança é realizada, não existe manifestação de riqueza que possibilite a incidência do imposto, é um simples recebimento de valores.

Essa “antecipação”, que por muitas vezes demonstra-se indevida ou em valores superiores, afronta o princípio da capacidade contributiva, pois acaba cobrando o imposto de renda sobre uma base de cálculo que pode vir a não configurar nenhum acréscimo patrimonial. Essa retenção na fonte traz como único beneficiário o Poder Público, que tem o seu controle facilitado e uma renda

---

<sup>70</sup> Klaus Tipke ensina que: ‘O princípio da capacidade contributiva é concretizado sob o aspecto objetivo, essencialmente, por meio da escolha e estruturação de bases de cálculo imponíveis. A discussão acerca de qual ‘bem tributável’ melhor manifesta a capacidade econômico-contributiva é antiga. No século XVII tinha-se o solo como o melhor indicador de capacidade econômico-contributiva. No século XIX a Revolução Industrial ressaltaria o capital como melhor indicador de capacidade econômico-contributiva. Entre o final do século XIX e meados do século XX foi-se desenvolvendo e aperfeiçoando uma concretização maior do princípio da capacidade contributiva, que se convencionou chamar de “concepção de poder de disposição” (*Verfassungsmachtkonzept*). Segundo a “concepção do poder de disposição” a capacidade econômico-contributiva (art. 145, § 1º, da CF/88) reside no acréscimo de poder de disponibilidade econômica no sentido da renda *lato sensu*. O melhor indicador de capacidade econômico-contributiva é a renda.’ (TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 77).



adiantada pelo suposto sujeito passivo e que caso precise devolver terá um lapso temporal alargado para realizar esse ressarcimento.<sup>71</sup>

Em outras situações, tanto para pessoas físicas quanto para jurídicas, existe a tributação de uma expectativa de renda, um provisionamento que ainda não entrou efetivamente no caixa, mesmo o acréscimo patrimonial não ocorrendo, o imposto de renda já foi recolhido. Pelo princípio da capacidade contributiva, o sujeito passivo só manifesta riqueza passível de tributação quando tem a disponibilidade da renda, caso contrário não existe valor a ser exigido.

Para terminar os exemplos em que a capacidade contributiva é desrespeitada pelo Ente Público, analisa-se brevemente a situação da tributação trimestral das pessoas jurídicas e a limitação à compensação de valores recolhidos indevidamente. As empresas também devem fazer “antecipações” do pagamento do imposto de renda de forma trimestral – existem outras maneiras de cobrança do IRPJ também, mas vamos dar prioridade na trimestral –, sendo que o acréscimo patrimonial só poderá ser auferido ao término do lapso temporal de um ano.

A cobrança realizada incide sobre um valor que, por muitas vezes, não será renda, pois não demonstrará um acréscimo no patrimônio do contribuinte. E, além disso, ao término do ano fiscal, caso seja verificado que foi pago um valor maior que o devido, a empresa sofre a limitação à compensação de apenas 30% sobre o próximo recolhimento a ser realizado. Essa forma de cobrar o imposto de renda e essa limitação existente desrespeitam o princípio da capacidade contributiva, vez que exigem um imposto sobre um valor que não pode ser considerado uma riqueza tributável e ainda limitam a compensação da quantia que foi exigida de forma equivocada.<sup>72</sup>

---

<sup>71</sup> Importante transcrever as palavras de Carlos Palao Taboada ao analisar os ensinamentos de J. Lang: ‘Lang propugna como índice de capacidad contributiva la renta obtenida por el contribuyente a lo largo de toda su vida (lebenseinkommen), gravada en el momento del consumo; la capacidad contributiva sería, según esto, capacidad para consumir (konsumleistungsfähigkeit). Parece retomarse así la antigua teoría del impuesto sobre el consumo global que va unida AL nombre de N. Kaldor.’ (TABOADA, Carlos Palao. El principio de capacidad contributiva como critério de justicia tributaria: aplicación a lós impuestos directos e indirectos. *In*: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de direito constitucional tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 294.

<sup>72</sup> Importante mencionar que esse assunto será melhor abordado no último capítulo, sendo citado agora apenas para ilustrar situações em que o princípio da capacidade contributiva é desrespeitado pelo Poder Público.

O princípio da capacidade contributiva resguarda ao contribuinte o direito de ser exigido pelo Poder Público somente quando houver um conteúdo econômico passível de tributação. A exação deve ser regulada com a capacidade econômica de cada sujeito passivo, não podendo ser aplicada de forma geral a todos os contribuintes, cada um deverá demonstrar a aptidão que tem para suportar a carga financeira que lhe será imposta. A Constituição só permite ao Estado cobrar imposto quando houver uma manifestação de riqueza e, importante frisar, que a exigência terá que respeitar o *quantum* demonstrado pelo contribuinte.<sup>73</sup>

A propósito, Roque Antonio Carrazza ensina que a base de cálculo dos impostos não pode ser manipulada de modo a anular o princípio da capacidade contributiva, fazendo com que a cobrança incida sobre demonstrações que não exibam conteúdo econômico e não gravem riqueza nova. Não pode o Ente Público tributar um fato que, na perspectiva da capacidade contributiva do sujeito passivo, seja economicamente vazio. Inexistindo conteúdo econômico, não há a possibilidade de existir qualquer exigência por parte do Poder Público, sob pena de afronta ao princípio da capacidade contributiva<sup>74</sup>.

No caso do imposto de renda da pessoa física, a capacidade contributiva deve ser tida como o conteúdo econômico que sobrar após satisfeitas integralmente às necessidades básicas e a economia necessária à melhoria das condições de sobrevivência do indivíduo e da sua família. O valor restante após esse balizamento vai demonstrar a capacidade contributiva do sujeito passivo, quanto maior for o valor excedente da renda, mais demonstrará o cidadão capacidade de contribuir com o Ente Público<sup>75</sup>. Então, a União não pode exigir do contribuinte o referido imposto

---

<sup>73</sup> Assim assevera Nayara Tataren Sepulcri: 'De fato, é ponto comum entre os teóricos que, de algum modo, debruçam-se sobre o tema da capacidade contributiva tributária, o princípio segundo o qual quem tem mais deve pagar mais, quem tem menos, deve pagar menos e quem não tem nada, nada deve pagar. Daí também aquela regra geral do Direito Tributário de que hipótese de incidência tributária descreve um fato revelador de riqueza, e é o praticante deste fato econômico que deve ser o destinatário do tributo.' (SEPULCRI, Nayara Tataren. O casamento entre os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade no Estado Democrático e Social de Direito. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). OLIVEIRA, Ariane Bini de *et. al.* (org.) **Tributação: Democracia e Liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 797.

<sup>74</sup> CARRAZZA, 2009, p.115.

<sup>75</sup> Denise de Cássia Daniel ensina que: 'Essa conjectura, embora não se apresentasse perfeita à medida da capacidade contributiva, colaborou para sinalizar a direção correta à formulação do conceito adequado. A gradação dos impostos deve considerar não apenas a capacidade objetiva da riqueza de fornecer os meios necessários à satisfação da obrigação tributária, mas a capacidade que ela tem de satisfazer, em primeiro lugar, as necessidades essenciais dos indivíduos. A tributação do acréscimo patrimonial que o rendimento excedente proporciona constitui sustentáculo

incidente sobre fato que não tenha caráter econômico, que não represente valor da renda excedente ao mínimo vital.

Já para as pessoas jurídicas, a capacidade contributiva da tributação da renda diz respeito ao montante superior ao valor necessário para as despesas vitais para continuidade do exercício empresarial. As pessoas jurídicas demonstram a sua capacidade contributiva oferecendo à tributação o valor que supera a quantia necessária para dar prosseguimento a sua atividade econômica. É nessa faixa que a União pode atuar por meio da tributação da renda das empresas, exigindo o referido imposto incidente sobre o valor que seja superior ao necessário para mantê-la em funcionamento.

Ressalta-se que o princípio da capacidade contributiva é tido pela doutrina, tanto nacional e estrangeira, como sendo o maior balizador que pode obter a justiça fiscal. A forma que pode ocorrer uma tributação que se enquadre no conceito mais amplo de justiça é por meio do fiel cumprimento do princípio da capacidade contributiva.<sup>76</sup>

Inclusive, em que pese de forma acanhada, no Brasil, no caso do imposto de renda, vê-se que existem mecanismos que buscam a tributação em consonância com a capacidade econômica do contribuinte. Entre esses mecanismos, destaca-se o critério da progressividade, que tem como objetivo tributar de forma mais gravosa o sujeito passivo que auferir mais renda. Ainda que a progressividade no nosso País mereça inúmeras críticas<sup>77</sup>, pode-se, sim, destacá-la como um instrumento que visa dar plena efetividade ao princípio da capacidade contributiva.<sup>78</sup>

do ordenamento tributário justo. Surge, então, o conceito de capacidade contributiva, fundado na noção de riqueza disponível.'. O Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas e a compensação de prejuízos fiscais. (DANIEL, 2006, p. 31)

<sup>76</sup> Sobre o princípio da capacidade contributiva e a justiça fiscal, ensina Marciano Buffon: 'O princípio da capacidade contributiva pode ser entendido como corolário da justiça fiscal, visto que sua observância implica que a carga tributária seja repartida de acordo com a possibilidade de cada indivíduo de suportá-la. Por isso mesmo, o conteúdo e o significado do princípio parecem algo bastante simples de se compreender.'. BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 178.

<sup>77</sup> Dentre os equívocos na utilização da progressividade como meio de atingir a capacidade contributiva do sujeito passivo, cita-se o exemplo do Estado de Pernambuco que estabeleceu alíquotas progressivas para o ITCMD de acordo com o grau de parentesco com o *de cujus*. Ao analisar essa situação, o STF declarou inconstitucional essa legislação por ofensa ao princípio da capacidade contributiva, conforme pode-se notar pela ementa a seguir transcrita:  
AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONALIDADE DE LEI ESTADUAL SOBRE PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. GRAU DE PARENTESCO COMO PARÂMETRO PARA A PROGRESSIVIDADE: IMPOSSIBILIDADE.

### 2.2.5 Princípio do Não-Confisco

A proibição à tributação com efeito de confisco encontra-se prevista no art. 150, IV, da Constituição Federal<sup>79</sup>. Não existe conteúdo constitucional explicando o que seria utilizar tributo com efeito de confisco, consta apenas essa restrição nas disposições da Carta Política, ficando sob responsabilidade da doutrina<sup>80</sup> buscar a definição desse princípio. E para iniciar a análise dessa temática, importante diferenciar o direito de propriedade e o direito de arrecadar do Estado.

O direito de propriedade, constitucionalmente previsto como direito fundamental (art. 5º, XXII, da Carta Magna<sup>81</sup>), sofre algumas restrições, dentre elas encontra-se o direito de arrecadar do Estado. A maior limitação ao direito de propriedade imposta pelo Ente Público vem por meio dos tributos. Então, a partir dessa limitação estatal, surge o confronto entre dois direitos constitucionalmente previstos, quais sejam: o direito de propriedade do cidadão e o direito do Estado de cobrar tributos.

AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. 1. O critério de grau de parentesco e respectivas presunções da proximidade afetiva, familiar, sanguínea, de dependência econômica com o de cujus ou com o doador, não guarda pertinência com o princípio da capacidade contributiva. 2. Agravo regimental a que se nega provimento.

(RE 602256 AgR, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Primeira Turma, julgado em 16/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-038 DIVULG 29-02-2016 PUBLIC 01-03-2016)

<sup>78</sup> Marciano Buffon afirma que: 'De qualquer maneira, é preciso encontrar a forma mais apropriada de se adequar a tributação ao princípio da capacidade contributiva. Entre os muitos meios para que a carga tributária seja repartida de acordo com o referido princípio, talvez, um dos mais importantes e polêmicos seja a adoção da progressividade das alíquotas dos tributos, ou seja alíquotas tanto maiores quanto maior a base imponible.' (BUFFON, 2009, p. 185.)

<sup>79</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 3 jun. 2016.

<sup>80</sup> Cassiano Menke cita um exemplo prático em relação à majoração realizada pelo Município de Santos que bem demonstra afronta ao princípio do não-confisco: 'O Município de Santos, em São Paulo, majorou em aproximadamente 600% a alíquota do então chamado 'imposto de licença sobre cabines de banho'. Empresas que exploravam a atividade insurgiram-se contra o aumento, promovendo demandas judiciais no intuito de não pagarem o tributo com o valor aumentado.' (MENKE, Cassiano. **A proibição aos efeitos de confisco no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 18.)

<sup>81</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXII - é garantido o direito de propriedade;

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 3 jun. 2016.

Inicialmente, deve-se averiguar a correlação existente entre a tributação e o direito de propriedade. A propriedade privada deve ser compreendida dentro de um contexto social, ela não existe independentemente do sistema social. Ora, um cidadão não tem como ter propriedade fora da sociedade, para ter bens ele deve estar inserido dentro desse contexto. Não existe a possibilidade de o contribuinte gozar desse direito sem estar incluso na esfera social.

Para ocorrer a inclusão da propriedade no contexto social é imperioso que o contribuinte arque com os ônus fiscais, ou seja, pague os tributos oriundos dos seus bens. Somente assim essa propriedade estará inserida dentro da esfera social, e dessa maneira o cidadão poderá usufruir o direito assegurado pelo Estado. Não se pode compreender o direito de propriedade excluído do meio social, o cidadão não tem a quem impor esse direito, pois estaria fora do contexto social.

Com isso, pode-se determinar que o direito de propriedade pleno do contribuinte só existe após a quitação das suas obrigações tributárias para com o Fisco. Antes de pagar os tributos, o contribuinte não tem um direito pleno sobre a sua propriedade, inclusive se não ocorresse a cobrança da carga tributária, não se poderia falar em direito de propriedade, vez que estaria sendo analisado um direito fora do seu contexto, portanto um direito que não existe. Sobre essa ideia paradigmática da correlação entre direito de propriedade e a instituição de tributos, transcreve-se a autorizada doutrina de Nagel e Murphy:<sup>82</sup>

... a propriedade privada é uma convenção jurídica definida em parte pelo sistema tributário; logo, o sistema tributário não pode ser avaliado segundo seus efeitos sobre a propriedade privada, concebida como algo dotado de existência e validade independentes. ... aquilo que pertence ao indivíduo é simplesmente definido pelo sistema jurídico como aquilo com que ele pode fazer o que bem entender, depois de cobrados os impostos.

Com efeito, para poder analisar o cotejo entre os dois direitos, é de fundamental importância delimitar o conceito de direito de propriedade que será utilizado no presente estudo. Ele será tratado de forma ampla, não somente como o direito de usar, fruir e gozar de um bem, conforme é preceituado pelo direito civil,

---

<sup>82</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 11 e 79.

mas, sim, como um valor constitucional, no seu sentido lato, como uma instituição prevista na Constituição.

Desse modo, para poder analisar o princípio do não-confisco, deve ser dada uma conotação ampla e nos moldes da Constituição ao direito de propriedade. Esse direito deve ser analisado segundo os preceitos constitucionais que o circunscreve, principalmente por ser uma garantia fundamental. E, em se tratando de direito fundamental, deve-se ter o maior cuidado com qualquer exação que venha a minorar o seu núcleo desse direito, pois se retirar a sua eficácia estará se desrespeitando uma cláusula pétrea.<sup>83</sup>

De outro lado, restringindo o direito de propriedade, está o direito do Estado de instituir tributos sobre os bens dos particulares. Esse direito serve, precipuamente, para sustentar os gastos públicos, oriundos das necessidades dos cidadãos, como, por exemplo, saúde, educação, segurança, etc.

Com efeito, sem a contribuição do sujeito passivo, por meio do pagamento dos tributos, o Estado não teria como se sustentar. Dessa forma, resta evidente que o Ente Público pode restringir o direito de propriedade do cidadão, a fim de obter receitas para atingir os seus objetivos e dar continuidade na prestação dos serviços públicos. Assim, a limitação ao direito de propriedade ocorre em favor do Estado, de uma finalidade com caráter público, que atenda ao interesse da sociedade ou de

---

<sup>83</sup> Importante lição é a de Andrei Pitten Velloso ao analisar e traçar uma comparação do princípio do não-confisco no Brasil e na Alemanha em relação ao direito de propriedade: 'O verdadeiro limite fundamental à tributação derivado da garantia da propriedade é a proibição de uma carga tributária excessiva (*Verbot ubermafiger Steuerbelastung*).'

Tal proibição não indica uma alíquota máxima fixa, mas a necessidade de se respeitar o núcleo da propriedade. Nos impostos sobre a renda, é possível que "os rendimentos elevados se sujeitem a tributação igualmente elevada, sempre que após a detração da carga impositiva remanesça ao contribuinte uma renda elevada – em sentido absoluto e no confronto com outras categorias de renda – e disponível para ser empregada livremente, que torne evidente a sua utilidade privada (...). Embora a proibição de excesso não possa ser extraído um limite superior geral à tributação passível de concretizar-se em termos numéricos, a carga tributária imposta aos rendimentos mais elevados nos casos típicos não deve se estender ao ponto de comprometer substancialmente o resultado econômico, que dessa forma não seja mais expresso de modo adequado.

Se após a dedução dos impostos sobre a propriedade e os rendimentos das atividades produtivas remanescer ao contribuinte uma renda significativa, não se poderá afirmar que a tributação seja confiscatória, irracional ou excessiva.

[...]

Sempre que o efeito conjunto dos tributos sobre a renda e o patrimônio subtraia a substância da propriedade ou não deixe aos contribuintes nem mesmo parcela significativa da sua renda, a imposição revelar-se-á confiscatória e, por consequência, inconstitucional.'. (VELLOSO, Andrei Pitten. A Proibição de Tributos com Efeitos de Confisco na Alemanha. **Revista jurídica tributária**, ano 2, n. 7, out./dez. 2009, p. 83-85.).



determinada parte desta. Para Héctor Villegas<sup>84</sup>, a tributação é o preço que se deve pagar para viver em sociedade, com o objetivo de sufragar os gastos do governo encarregado de cumprir e fazer cumprir a Constituição.

Por meio da instituição de tributos, o Estado acaba participando da riqueza privada, sempre levando em consideração o interesse público, o qual deve ser respeitado no momento de criar ou alterar algum tributo. Contudo, em que pese o direito de criar tributos por parte do Estado, a carga tributária exigida do contribuinte não pode ser elevada de tal forma que aniquile o direito de propriedade, pois se estaria diante da supressão de um direito fundamental, o qual é garantido a todos os integrantes da Federação. Sobre o tema, importante ressaltar os ensinamentos de Humberto Ávila<sup>85</sup>:

[...] todos os direitos e princípios fundamentais, ainda que possam ser restringíveis, não podem ser atingidos no seu núcleo essencial, sendo esse núcleo definido como aquela parte do conteúdo de um direito sem a qual ele perde a sua mínima eficácia e, por isso, deixa de ser reconhecível como um direito fundamental.

Analisando a assertiva anteriormente transcrita, conclui-se que o direito de propriedade não é pleno, sofrendo inúmeras restrições parciais, inclusive pela instituição de tributos. No entanto, ainda que esse direito não seja pleno, ele não pode ser restringido na sua essência, vez que estaria sendo retirada a sua mínima eficácia, inexistindo, assim, razão para a sua existência.<sup>86</sup>

Em decorrência do direito de propriedade, a fim de dar máxima eficácia a esse direito fundamental, surge o princípio do não-confisco. A partir da existência

---

<sup>84</sup> VILLEGAS, Hector. El Principio Constitucional de no Confiscatoriedad en Materia Tributaria. *In*: BELSUNCE, Horacio García (Coord.). **Estudios de derecho constitucional tributario en homenaje al prof. dr. Juan Carlos Luqui**. Buenos Aires: Depalma, 1994, p. 219.

<sup>85</sup> ÁVILA, Humberto, 2004, p. 321.

<sup>86</sup> Destaca-se trecho do voto do Ministro Relator Celso de Mello na ADI 2010/10 (a ementa será transcrita logo no transcórrer desse item) a respeito desse tema: '[...] A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habilitação, por exemplo).'

desse princípio, o Estado ficou proibido de instituir qualquer tributo que cause efeito confiscatório na propriedade privada.<sup>87</sup>

O princípio do não-confisco tem como um de seus fundamentos o postulado da proibição de excesso. Isto é, segundo esse postulado, o Estado não pode instituir tributos que restrinjam o núcleo de um direito fundamental. *In casu*, o núcleo que não pode ser restringido é o direito fundamental à propriedade. O Estado, dentro da sua competência, não pode instituir uma carga tributária que implique a impossibilidade de aplicação do direito de propriedade. Então, a exação que afete esse direito constitucionalmente assegurado ao cidadão, estará em confronto com o postulado da proibição de excesso e, por conseguinte, desrespeitará o princípio do não-confisco em face da minoração do núcleo de um direito fundamental relacionado com esse princípio jurídico. Nesse sentido, são os ensinamentos de Humberto Ávila:<sup>88</sup>

A realização de uma regra ou princípio constitucional não pode conduzir à restrição a um direito fundamental que lhe retire um mínimo de eficácia. [...] Nesse caso, a ponderação de valores indica que a aplicação de uma norma, regra ou princípio (competência estatal para instituir impostos) não pode implicar a impossibilidade de aplicação de uma outra norma, princípio ou regra (proteção da propriedade privada). [...]

A tributação com efeito confiscatório é aquela que adentra ao patrimônio do contribuinte, restringindo o seu direito de propriedade. Não somente o direito a bens imóveis, mas também bens móveis e, inclusive, o direito à renda, a garantia de que somente haverá tributação quando houver uma manifestação de riqueza por parte do sujeito passivo, um acréscimo patrimonial<sup>8990</sup>. É confiscatório qualquer tributo que esgote, ou possa ter o potencial de esgotar, a riqueza tributável do sujeito passivo.<sup>91</sup>

---

<sup>87</sup> Nesse sentido, Humberto Ávila afirma que a garantia da propriedade será violada se os deveres de prestação em espécie onerarem excessivamente o contribuinte e afetam fundamentalmente a sua situação patrimonial. Nesse caso, ocorreria o confisco. (*In*: ÁVILA, Humberto, 2004, p. 489-490).

<sup>88</sup> ÁVILA, Humberto, 2009, p. 146.

<sup>89</sup> Sobre efeito confiscatório, ensina Difini: '[...] Será necessário que a tributação absorva todo o valor da propriedade, ou toda a renda do contribuinte, para que tenha efeito confiscatório? Em uma primeira aproximação à compreensão do que seja efeito ou alcance confiscatório, podemos dizer que não. Se a tributação abarcasse toda a renda ou todo o bem, tratar-se-ia de confisco propriamente dito, e não tão-só de efeito, alcance ou caráter confiscatório. Essas locuções não de ter algum sentido (é velho o princípio de hermenêutica que a lei não contém palavras inúteis), e só pode ser que efeito, alcance ou caráter significa que o limite da tributação é algo a menos que o confisco propriamente dito, que seria a tomada pura e simples de todo o bem ou renda. Acresce que esta situação-limite dificilmente se configurará, pelo que a norma constitucional cairia no vazio,



No caso do imposto de renda, não pode a União cobrar um valor que absorva a renda mínima do contribuinte, tanto pessoa física, como jurídica. É vedada a cobrança desse imposto em um montante que absorva o patrimônio da empresa, podendo incidir somente sobre parcela razoável dos rendimentos líquidos ou do lucro obtido pela pessoa jurídica, tendo efeito confiscatório qualquer exação por parte do Ente Público que exija um valor superior a esses<sup>92</sup>.

Ademais, alargando a base de cálculo do imposto de renda, fazendo incidir a cobrança em quaisquer riquezas que não sejam novas, que não demonstrem um acréscimo patrimonial no período de apuração do imposto, também haverá a violação ao princípio do não-confisco. A União tem respaldo constitucional somente para exigir o imposto de renda sobre o acréscimo patrimonial ocorrido em um determinado lapso temporal, tributar de forma diversa é aumentar a base de cálculo desse imposto e exigir do sujeito passivo um pagamento incidente sobre uma riqueza que não existe.

restará órfã de efetividade.’. (DIFINI, Luiz Felipe. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 21).

<sup>90</sup> Sobre o mesmo tema, afirma Fabio Brun Goldschmidt: Se tributar é tomar – ainda que parcialmente – a propriedade particular, sem indenização e sem conotação de pena; e se confiscar é tomar a propriedade particular sem indenização e com caráter de pena, a diferença fundamental entre os dois conceitos está basicamente no caráter de pena. Parece-nos elementar, portanto, que a noção de “efeito confiscatório” esteja calcada na idéia de penalização. A tributação que tem “efeito de confisco” é aquela que realiza a tomada da propriedade do particular e soa como pena, tem o efeito de pena, gera a sensação de penalização ilegítima (porque não lastreada na prática de um ilícito). (GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 62).

<sup>91</sup> A Corte Suprema tem o entendimento de que o confisco deve ser analisado levando em consideração a totalidade da carga tributária. Veja-se esse julgado do STF: [...] A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA [...] A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. – O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade. [...]. (STF, Plenário, ADIn 2.010-2/DF, rel. Min. Celso de Mello, set/1999, DJ 12.04.2002, p. 51)

<sup>92</sup> Ensina Roque Antonio Carrazza que: ‘A nosso sentir, 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 a 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.’. (CARRAZZA, 2009, p. 118).

Não se pode estabelecer critérios fechados e absolutos para definir o que é uma tributação confiscatória no caso do imposto de renda, podendo apenas criar diretrizes a serem obedecidas. Todavia, a resolução para o problema da cobrança do imposto de renda com possível efeito confiscatório sempre será realizada pelo Poder Judiciário ao analisar o caso concreto.

## 2.3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS ESPECÍFICOS AO IMPOSTO DE RENDA

Após a análise dos princípios constitucionais que servirão de amparo para construção do conceito de renda, chega-se ao momento de estudar os princípios previstos na Constituição específicos ao próprio imposto de renda. Ou, como consta no Texto Constitucional, os critérios do imposto de renda, nomeados pela Constituição de generalidade, universalidade e progressividade.

### 2.3.1 Princípio da Generalidade

O princípio da generalidade<sup>93</sup> busca assegurar a todos os contribuintes do imposto de renda uma tributação igualitária, impedindo a existência de discriminação de acordo com cada sujeito passivo. Todos que praticarem o mesmo fato gerador do imposto de renda devem ser tributados da mesma forma, isto é, a exigência do Poder Público deve ser igual, sendo vedado qualquer tipo de discriminação.

O Ente Tributante não pode conceder privilégios por meio do imposto de renda, torna-se proibitivo a cobrança desse tributo de forma segmentada, pois todo grupo que demonstrar a mesma riqueza tributável deverá ter tratamento isonômico por parte do Estado. Não se pode estabelecer uma tributação diferenciada de acordo com a diversidade de raça, cor, sexo, fé religiosa, posição social, credo

---

<sup>93</sup> Todos os princípios intrínsecos ao imposto de renda estão previstos no art. 153, § 2º, I, da Constituição Federal, que assim dispõe:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 4 jun. 2016.

político, entre outros. Existindo a realização do fato gerador do imposto de renda, todos devem ser tributados da mesma maneira, as exigências devem ser iguais.

Roque Antonio Carraza<sup>94</sup> ensina que o princípio da generalidade deve ser visto como a obrigação de o imposto alcançar todas as pessoas que realizam o fato imponible. E isso independentemente de raça, sexo, cor, cargos ocupados, etc. Esse princípio veda expressamente a concessão de qualquer tipo de privilégio e discriminações entre os contribuintes.

O princípio da generalidade, aplicável ao imposto de renda, deriva diretamente do princípio da igualdade<sup>95</sup>, previsto no art. 5º da Constituição, do princípio da legalidade tributária, contido no art. 150, II, da Constituição. Pode-se considerar a generalidade como uma especificidade aplicável ao imposto de renda, enquanto que a igualdade, de forma geral, bem como em matéria tributária, encontra respaldo expresso na Constituição, em se tratando de imposto de renda o tratamento igualitário dos contribuintes é novamente assegurado pelo princípio da generalidade.

Por mais que já existissem as demais previsões sobre igualdade, o constituinte originário entendeu que deveria deixar expresso que o imposto de renda também tem o dever de tratar todos os contribuintes de forma isonômica, igualitária e para que isso fosse possível consignou expressamente na Carta Constitucional o princípio da generalidade. Pessoas com a mesma capacidade econômica devem receber idêntico tratamento tributário a título de tributação da renda. Anteriormente à Constituição de 1988, existia a possibilidade de diferenciações por parte do Poder Público, vide o caso dos magistrados, promotores de justiça, militares, parlamentares, entre outros, que não pagavam imposto de renda sobre a verba de representação e alguns adicionais, tudo isso com base em diversos atos normativos.<sup>96</sup>

---

<sup>94</sup> CARRAZA, 2009, p. 62.

<sup>95</sup> Sobre o princípio da igualdade, assevera Celso Antonio Bandeira de Mello: 'O preceito magno da igualdade como já tem sido assinalado, é norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador. Deveras, não só perante a norma posta se nivelam os indivíduos, mas a própria edição dela sujeita-se ao dever de dispensar tratamento equânime às pessoas.' (MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3 ed. São Paulo, Malheiros, 1997. p. 13)

<sup>96</sup> Com a edição da Constituição Federal de 1988, o STF entendeu inconstitucional a isenção de imposto de renda concedida aos magistrados. Vide julgado:  
EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. REMUNERAÇÃO DE MAGISTRADOS. IMPOSTO DE RENDA SOBRE A VERBA DE REPRESENTAÇÃO. ISENÇÃO.

Sobre esse tema colaciona-se trecho do trabalho realizado por Miguel Delgado Gutierrez<sup>97</sup>, na sua tese de doutoramento na USP (Universidade de São Paulo):

Atualmente, resta incontroverso ser o imposto de renda um imposto geral, não estando nenhuma categoria profissional excluída da sua incidência. Aliás, se fosse concedida isenção do imposto de renda a uma determinada categoria de profissionais, tal isenção seria frontalmente inconstitucional, por violar o princípio da generalidade. Além disso, a distinção em razão de ocupação profissional ou função exercida pelo contribuinte é expressamente vedada pelo art. 150, II, da Constituição.

A generalidade é o oposto da seletividade, enquanto nesta situação o Ente Público escolhe o que vai tributar, vide os exemplos de IPI e ICMS, naquele caso, a tributação deve ocorrer de forma geral, não podendo ser selecionados apenas alguns aumentos patrimoniais para que ocorra a cobrança do imposto. A generalidade faz com que seja proibida a aplicação da seletividade no imposto de renda, inexistindo a possibilidade de que haja uma escolha sobre qual aumento patrimonial irá sofrer a exigência do imposto e qual não será tributado.

O princípio da generalidade<sup>98</sup> busca garantir exatamente que todos sejam tratados de forma igualitária, todo e qualquer tipo de aumento patrimonial, sendo indiferente do tipo de renda ou provento que contribua para sua formação, deve ser

---

SUPERVENIÊNCIA DA PROMULGAÇÃO DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. ISONOMIA TRIBUTÁRIA. INSUBSISTÊNCIA DO BENEFÍCIO. 1. O artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, consagrou o princípio da isonomia tributária, que impede a diferença de tratamento entre contribuintes em situação equivalente, vedando qualquer distinção em razão do trabalho, cargo ou função exercidos. 2. Remuneração de magistrados. Isenção do imposto de renda incidente sobre a verba de representação, autorizada pelo Decreto-lei 2.019/83. Superveniência da Carta Federal de 1988 e aplicação incontinenti dos seus artigos 95, III, 150, II, em face do que dispõe o § 1º do artigo 34 do ADCT-CF/88. Consequência: Revogação tácita, com efeitos imediatos, da benesse tributária. Recurso extraordinário não conhecido.

(RE 236881, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Segunda Turma, julgado em 05/02/2002, DJ 26-04-2002 PP-00090 EMENT VOL-02066-02 PP-00432)

<sup>97</sup> GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O imposto de renda e os princípios da generalidade, universalidade e da progressividade**. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 90 e 91.

<sup>98</sup> Alexandre Barros Castro explica qual o significado do vocábulo “generalidade”, afirmando que: ‘O vocábulo ‘generalidade’ encontra sua origem em *generalis*, *generale*, *genus*, do latim geral, total; mas sua raiz forense vem de *gens* no sentido de povo, gente, pessoas. E, enfim, aclaram-se as dubiedades, na medida em que ‘generalidade’, enquanto totalidade, dirige seu sentido para a pessoalidade, vale dizer, para a totalidade de pessoas com aptidão contributiva.’. (CASTRO, Alexandre Barros. **Sujeição passiva no imposto sobre a renda**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 131.)

tributado de maneira igualitária, sem discriminações. Existindo renda, o tratamento tributário concedido deve ser o mesmo.

Explicando essa questão, afirma Ricardo Mariz de Oliveira<sup>99</sup> que:

Em outras palavras, generalidade significa que o imposto deve tratar por igual todo e qualquer tipo de renda ou provento, de modo que qualquer acréscimo patrimonial universal receba o mesmo tratamento que seja atribuído aos demais.

Importante mencionar que a generalidade não cria nenhum empecilho para que seja dado tratamento tributário diferenciado, a título de imposto de renda, para pessoas físicas e pessoas jurídicas. O que não pode ocorrer é no mesmo grupo de pessoas físicas ou jurídicas, que contemplam igual aumento patrimonial, a tributação incidente ser diversa, maior para alguns e menor para outros.

Com efeito, qualquer aumento patrimonial deve ser tratado de forma igualitária com os demais, não podendo haver nenhum tipo de discriminação. Pode ser o aumento oriundo do trabalho ou do capital, independente se trabalho autônomo ou assalariado, até mesmo se esse aumento for derivado de atividades ilícitas, todas essas e as demais situações devem receber tratamento tributário idêntico.

Portanto, para que ocorra a tributação por meio do imposto de renda, o importante é que tenha acontecido aumento patrimonial, sendo verificado somente o resultado obtido com esse acréscimo de patrimônio, sem importar quaisquer outros fatores, devendo o tratamento tributário ser o mesmo sobre diversos patrimônios que tenham sofrido o mesmo aumento, mesmo que tenham sido por fontes diferentes. Toda manifestação de riqueza, oriunda do trabalho ou do capital, deve sofrer a incidência do imposto de renda de forma igualitária, não podendo ocorrer qualquer hipótese de discriminação.

### 2.3.1.1 Princípio da Generalidade e a Extrafiscalidade

Entre as diversas classificações que se pode atribuir aos tributos, no caso do presente estudo, destaca-se a possibilidade de diferenciar as exações em fiscais e

---

<sup>99</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 253.

extrafiscais<sup>100</sup>. As fiscais podem ser entendidas como os tributos com finalidade arrecadatória, o Ente Público institui a cobrança da exação apenas para obter recursos financeiros; já as extrafiscais, têm um caráter não meramente arrecadatório, é por meio desses tributos que o Estado utiliza seu poder de intervenção, principalmente no campo econômico e social.<sup>101</sup>

Com a instituição de tributos extrafiscais, intervindo na economia, o Estado tem a possibilidade de utilizar a tributação como instrumento de realização de políticas públicas. A extrafiscalidade pode se manifestar por meio de isenções e desonerações, benefícios tributários de modo geral, inclusive com a diminuição de alíquota e da base de cálculo, até com a não-incidência do tributo, bem como, caso haja necessidade, pode haver o sentido oposto, conforme a conduta realizada pelo contribuinte, a exação tributária poderá ser mais elevada.

Importante mencionar que, mesmo o tributo tendo um caráter extrafiscal, os princípios constitucionais devem ser respeitados pelo Estado. Inclusive deve-se levar em consideração que a extrafiscalidade busca dar efetividade prática a esses princípios e também aos próprios direitos fundamentais, existindo por meio dela a possibilidade de serem reduzidas as desigualdades fáticas produzidas pela diferença socioeconômica existente na população.

Defende-se a ideia que todo tributo pode ser utilizado de forma extrafiscal, dependendo do interesse do Poder Público, bem como toda exação sempre terá um mínimo que seja de caráter fiscal. No caso do imposto de renda, o Ente Tributante pode utilizar esse tributo com cunho extrafiscal de diversas maneiras, mas sempre deverá observar o princípio da generalidade, sob pena de a cobrança ser eivada de inconstitucionalidade.

A extrafiscalidade traz como um dos seus efeitos a diferenciação na tributação, possibilitando que o Ente Público estabeleça uma carga tributária maior

---

<sup>100</sup> O tema sobre o imposto de renda e a extrafiscalidade será melhor abordado no próximo capítulo. Agora será analisada somente a questão pertinente ao princípio da generalidade nas situações em que o imposto de renda é utilizado como tributo extrafiscal.

<sup>101</sup> Kiyoshi Harada analisa a extrafiscalidade e ensina que: 'Quando os impostos são utilizados como instrumento de intervenção ou regulação pública, a função fiscal propriamente dita, ou 'puramente fiscal', é sobrepujada pelas funções 'extrafiscais' como assinala Aliomar Baleeiro.' Às vezes, o Estado utiliza os impostos como instrumentos de ação política, social ou econômica. Nessas hipóteses, estamos diante da extrafiscalidade que outra coisa não é senão a "utilização de tributo para finalidade diversa da originária." (HARADA, Kiyoshi. **Sistema tributário na Constituição de 1988**: tributação progressiva. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 194.)

em relação a determinados fatos geradores. O que parece inicialmente uma incompatibilidade com o princípio da generalidade, na verdade não o é. A generalidade permite que contribuintes em situações diferentes sejam tratados de forma diversa, desde que esse tratamento não seja discriminatório. Dessa forma, um contribuinte que auferir mais renda pode ser tributado de uma forma mais elevada, da mesma maneira que determinados serviços podem gerar a possibilidade de abatimento no imposto de renda, sendo que outros não terão esse condão.

O Ente Público pode tributar de forma mais elevada ou mais branda, conforme for o interesse social no objeto da tributação. Para buscar garantir os objetivos constitucionais pode realizar isenções em diversas áreas, como saúde, educação, cultura, entre outros. Até a capacidade contributiva<sup>102</sup> é levada como critério de tributação sem ferir a generalidade, pois mesmo existindo aumento patrimonial, caso essa manifestação de riqueza esteja na faixa de isenção do imposto de renda, a falta de capacidade de contribuir do cidadão fará com que ele não tenha que recolher o tributo aos cofres públicos.

E como essas isenções ou benefícios fiscais são concedidos em caráter geral, o princípio da generalidade continua a ser respeitado, sendo aplicado junto com a benesse concedida. O que não é permitido é a criação de benefícios fiscais com bases discriminatórias, como raça, posição política, cor, classe social, etc. Isso sim é vedado pelo princípio da generalidade, que resguarda o direito de todos os contribuintes que se encontrarem na mesma situação terem uma exação tributária igualitária. O Estado pode utilizar a tributação para incentivar ou desestimular atividades, de acordo com o interesse social, visando assegurar os direitos previstos constitucionalmente.

Claro que ao estabelecer isenções e tratamentos favorecidos, o Ente Público deve ter muito cuidado, pois essa não é a regra e por se tratar de exceção deve ser aplicada em casos específicos, para que não ocorra incompatibilidade com o princípio da generalidade.

---

<sup>102</sup> No que tange à extrafiscalidade e a capacidade contributiva, cita-se a lição de Marciano Buffon: 'Enfim, não se pretende esgotar o estudo da matéria referente à extrafiscalidade e sua legitimidade. Quer-se, apenas, deixar claro que, apesar de o princípio da capacidade contributiva ser o cerne de um sistema tributário justo, há hipóteses em que ele pode ser limitado (extrafiscalidade), desde que seja constitucionalmente posto o objetivo para que tal fato ocorra.'. (BUFFON, 2009, p. 196.)



Humberto Ávila<sup>103</sup> ensina que qualquer distinção só pode ser considerada válida se estiver fundada em critérios previstos na Constituição, ou seja, buscar uma finalidade constitucional. O critério de distinção dos contribuintes não pode ser constitucionalmente vedado.

Assim, o Poder Público pode diferenciar a tributação de acordo com critérios de políticas públicas, podendo conceder isenção a valores gastos com saúde, seja com médicos ou até com medicamentos, instituir benefícios fiscais para manutenção do meio ambiente, estimular a educação por meio da possibilidade de desconto do valor gasto no momento da apuração do imposto de renda, conceder também benesses para a cultura, incentivando os contribuintes a colaborarem com determinados projetos e possibilitando o abatimento desse valor do imposto de renda devido. Todos esses critérios são constitucionalmente válidos, pois buscam fins assegurados no Texto Constitucional e, dessa forma, o princípio da generalidade está sendo respeitado.<sup>104</sup> Situação oposta seria se os benefícios fiscais não fossem assegurados a todos que se encontram na mesma situação ou fossem estabelecidos com base em critérios discriminatórios.

Portanto, a extrafiscalidade e o princípio da generalidade convivem de forma harmoniosa no sistema jurídico pátrio, devendo o Poder Público ter muito cuidado no momento de utilizar o imposto de renda com caráter extrafiscal para que a diferenciação realizada não seja arbitrária gerando uma nítida discriminação; bem como qualquer benefício fiscal concedido deverá ter como amparo critérios constitucionalmente válidos, pois a finalidade da benesse deverá sempre ser assegurar as garantias previstas na Constituição.

---

<sup>103</sup> ÁVILA, Humberto. O princípio da isonomia em matéria tributária. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de direito constitucional tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, São Paulo: Saraiva, 2005, p. 413-414.

<sup>104</sup> Sobre o tema, leciona Marciano Buffon: 'Assim, a extrafiscalidade, em sua face de exoneração, se consubstancia na concessão de isenções ou benefícios fiscais, com vistas a concretizar direitos fundamentais, assegurar e estimular o desenvolvimento socioeconômico de determinada região ou incentivar determinada atividade que seja de interesse da coletividade. [...]

No que tange à concessão de benefícios fiscais, a doutrina espanhola entende que ela pode estar materialmente justificada e portanto ser constitucionalmente legítima, sempre que tal concessão seja um expediente para a consecução da objetivos que gozam de respaldo constitucional.

Em vista disso, não se poderá, em tais casos, falar de privilégios contrários ao princípio constitucional da generalidade ou capacidade contributiva. O princípio da capacidade contributiva, em muitos casos não é o meio mais adequado para se alcançar uma melhor distribuição de renda, devendo ceder lugar a outros princípios constitucionais mais aptos para a obtenção de uma distribuição de renda mais justa para o seu próprio crescimento.'. (BUFFON, 2009, p. 222-223.).



### 2.3.2 Princípio da Universalidade

O princípio da universalidade é mais um dos critérios que o legislador deve obedecer ao dispor sobre o imposto de renda. É uma garantia de que todo acréscimo patrimonial será tributado, independente se é renda ou provento e não importando a origem desse aumento no patrimônio do contribuinte.

Toda renda ou provento auferido pelo contribuinte deve ser tributado de forma igualitária, não sendo permitido distingui-los de acordo com as suas fontes ou outros critérios discriminatórios. Dois contribuintes que demonstrarem o mesmo aumento patrimonial, ainda que sejam diferentes as suas fontes para essa ocorrência, devem sofrer a mesma cobrança por meio do imposto de renda, garantindo a aplicação do princípio da universalidade.<sup>105</sup>

A tributação deve incidir sempre em um determinado lapso temporal, um período de tempo escolhido pelo legislador para verificar o acréscimo patrimonial demonstrado pelo contribuinte. Então, deve-se escolher um dia do início e um dia do fim para que possa ser verificado se o contribuinte manifestou alguma riqueza tributável por meio do imposto de renda. Fazendo uma comparação com o período anterior, caso haja um aumento patrimonial por meio do sujeito passivo, esse acréscimo sofrerá a incidência do imposto de renda, sendo tributadas todas as suas fontes de forma igualitária.

Não importa se esse acréscimo deriva da renda, do provento, do aumento de capital, do trabalho assalariado ou autônomo, seja de atividades legais ou até mesmo de atividades ilegais, independente da origem, o tratamento tributário deve ser o mesmo. A origem do rendimento pouco importa, o que se torna indispensável é que todo o acréscimo patrimonial receba uma tributação uniforme, não podendo o

---

<sup>105</sup> Miguel Delgado assim define o princípio da Universalidade: 'De acordo com o princípio da universalidade, o imposto de renda deve incidir sobre todas as rendas e proventos auferidos pelas pessoas físicas e jurídicas no período de apuração, desde que possuam capacidade contributiva, excetuados os casos de isenção devidamente justificados em face dos princípios constitucionais. Universalidade implica que o imposto deve tratar igualmente todo e qualquer tipo de renda ou provento, ou seja, todo acréscimo patrimonial deve receber o mesmo tratamento. Não pode haver tributação diferente, dependendo do tipo de rendimentos auferidos, da sua proveniência ou da qualificação jurídica de quem os recebe. O imposto de renda deve incidir sobre todos os rendimentos auferidos pelo contribuinte, os quais deverão ser submetidos a um mesmo tratamento tributário.' (GUTIERREZ, Miguel Delgado, 2009, p. 101)

legislador realizar discriminações, todo o valor recebido deve sofrer a mesma incidência tributária.

Hugo de Brito Machado<sup>106</sup> leciona que “o princípio da universalidade refere-se ao objeto da tributação, devendo o imposto então recair sobre todos os rendimentos, independentemente da denominação que tiverem, da sua origem, da localização ou condição jurídica da respectiva fonte.

Esse princípio, como o próprio nome já deixa claro, garante que serão considerados todos os fatores, a universalidade de manifestações positivas e negativas realizadas pelo contribuinte a fim de verificar a incidência do imposto de renda em um determinado período. A tributação é única, ocorrendo a cada determinado período de tempo. E sobre essa característica do imposto de renda, destacam-se as palavras de Ricardo Mariz de Oliveira<sup>107</sup>:

O princípio da universalidade significa que todo o patrimônio do contribuinte deve ser considerado na sua integralidade, sem qualquer fracionamento, seja no seu marco inicial de comparação (no momento inicial do período de apuração), seja no seu marco final (no momento final do período de apuração), portanto, também quanto às suas mutações ocorridas no período.

Ou seja, o princípio da universalidade requer que sejam considerados todos os – a universalidade dos – fatores positivos e negativos que compõem o patrimônio no início e no final do período de apuração, bem como a universalidade de todos os fatores que aumentam ou diminuem dentro desse período de tempo fixado pela lei.

Para que seja garantido o princípio da universalidade, não se deve tributar fatos isolados<sup>108</sup>, pois pode-se estar cobrando imposto de renda, ao final de determinado período, sobre um decréscimo patrimonial, situação em que não existe riqueza a ser tributada, inexistindo capacidade contributiva por parte do sujeito passivo. Por isso a importância de ser estabelecido um lapso temporal para

---

<sup>106</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Dialética. 2004, p. 156.

<sup>107</sup> OLIVEIRA, 2008, p. 255.

<sup>108</sup> Ricardo Mariz de Oliveira se manifesta da seguinte forma a respeito desse tema: ‘A tributação isolada de determinada renda, sem sua associação aos demais elementos positivos e negativos de mutação patrimonial do contribuinte, ignora o requisito do caráter pessoal e da capacidade contributiva individual, e aproxima-se da natureza que define os impostos chamados objetivos na primeira questão.’ (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Capacidade contributiva. **Caderno de pesquisas tributárias**. v. 14. São Paulo: Resenha Tributária; Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989, p. 176.

incidência do imposto de renda, em que serão computados todos os fatores positivos e negativos, sendo cobrado somente o imposto sobre o aumento patrimonial realmente ocorrido.

O princípio da universalidade impede que a fragmentação das rendas ou proventos possa ensejar cobrança do imposto de renda caso haja no período de incidência, considerados todos os fatores que aumentam e diminuem o patrimônio do contribuinte, um decréscimo patrimonial. Importante deixar claro que o imposto de renda incide somente sobre acréscimo patrimonial e que esse acréscimo é sempre verificado em determinado período temporal, momento em que o contribuinte demonstra se o patrimônio aumentou ou não. E caso o resultado obtido nesse lapso temporal seja positivo, esse aumento será tributado de forma igualitária pelo Ente Público<sup>109</sup>.

O patrimônio é formado por dois subconjuntos: o ativo patrimonial e o passivo patrimonial. Ocorre a incidência do imposto de renda quando ao final do período de apuração do referido tributo o ativo patrimonial sofreu um aumento em relação ao passivo patrimonial.<sup>110</sup>

Por conseguinte, o princípio da universalidade estabelece que todo o tipo de rendimento recebido pelo contribuinte em um determinado período deve ser tributado da mesma forma, recebendo idêntico tratamento tributário. E o imposto de renda incide a cada período de apuração, não sendo tributados fatos isolados, para que seja assegurado que não haverá exações quando houver decréscimo patrimonial por parte do contribuinte.

---

<sup>109</sup> Sobre o princípio da universalidade, assevera Roque Antonio Carrazza que: '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 evitar a bitributação internacional – também no exterior. Em linha de princípio, nada deve escapar à sua incidência, pouco importando a denominação dos rendimentos, sua origem, a condição jurídica de quem os auferir ou nacionalidade da fonte. Tal avaliação global conecta o tributo aos princípios da capacidade contributiva e da igualdade.'. (CARRAZZA, 2009, p.69).

<sup>110</sup> Mary Elbe Queiroz bem analisa essa questão e afirma que: 'Para atender ao primado constitucional, o Imposto sobre a Renda deve incidir, apenas, sobre as riquezas que configurem 'acréscimos patrimoniais', cuja quantificação somente poderá dar-se em um período de tempo suficiente que possibilite o seu dimensionamento. Ainda, a respectiva base de cálculo, que confirmará a materialidade da hipótese, terá de ser o resultado das 'rendas' ou 'proventos', menos as despesas necessárias à respectiva percepção e à manutenção da fonte produtora, preservada sempre a dignidade humana e o mínimo essencial à subsistência do contribuinte e sua família, para que não haja confisco do seu respectivo patrimônio. Há um desvirtuamento e ofensa à regra matriz constitucional tributária perpetrada pela lei ordinária que disciplina o IRPF, quando a tributação incide sobre os simples ingressos sem considerar o efetivo 'acréscimo patrimonial', a riqueza nova, que revela a capacidade contributiva.'. (QUEIROZ, 2004, p.362)

### 2.3.2.1 Princípio da Universalidade e os Atos Ilícitos

Muito se discute sobre a tributação da renda advinda de atos ilícitos. Por mais que a maior parte dos juristas seja adepta à posição de que o imposto de renda deve incidir independente da origem do acréscimo patrimonial, é importante mencionar os argumentos levantados por quem entende que os fatos ilícitos não devem sofrer a incidência desse imposto.

Para quem defende a impossibilidade de se tributar rendas oriundas de atos ilícitos como principais argumentos afirmam que o Estado não pode ser conivente com a prática delituosa. Essa tributação faria com que o Ente Público também se beneficiasse do ato ilegal, gerando uma arrecadação aos cofres públicos originária de práticas não permitidas pela legislação.

Nessa situação, haveria um claro aproveitamento do Estado da torpeza do contribuinte, o benefício do ato ilegal não ficaria somente com o criminoso, o Ente Tributante também teria vantagens financeiras com essa conduta delituosa. Quem defende essa corrente doutrinária, afirma que o correto a ser feito pelo Poder Público é o confisco de todo o valor recebido pelo cidadão que tenha origem em atos ilícitos.

Ives Gandra da Silva Martins<sup>111</sup> leciona que, com base no princípio da moralidade pública, o governo não pode ser parceiro, coautor, beneficiar-se do crime praticado pelo contribuinte. Ao contrário, o Estado deve combater o crime, não podendo associar-se a sua execução, beneficiando-se do produto da delinquência.

Entretanto, a própria legislação que rege o imposto de renda vai no sentido oposto. O art. 55, X, do Decreto 3.000/99<sup>112</sup> estabelece que os rendimentos percebidos pelos contribuintes que tiverem como origem atos ilícitos estão sujeitos à cobrança do imposto de renda. E além da legislação, a maior parte da doutrina

---

<sup>111</sup>MARTINS, Ives Gandra da Silva, O princípio da moralidade pública e o fato gerador do imposto sobre a renda. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imposto de renda**: conceito, princípios, comentários. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1996, p. 10.

<sup>112</sup> Art. 55. São também tributáveis

[...]

X - os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas ou percebidos com infração à lei, independentemente das sanções que couberem;

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)> Acesso em: 04 jun. 2016

entende que a origem do acréscimo patrimonial é indiferente para ocorrência da cobrança do imposto de renda.<sup>113</sup>

Essa vertente tem como sustentáculo primordial o princípio do *non olet*. A origem desse princípio encontra-se no Império Romano em que o Imperador Vespasiano instituiu a cobrança de um imposto incidente sobre a utilização de banheiros públicos, sob o fundamento de que imposto não tem cheiro (*non olet*).

Atualmente esse princípio é aplicado para justificar a cobrança de impostos incidentes sobre atos ilícitos. A justificativa favorável à exação é de que a riqueza tributável não tem cheiro, isto é, independente da sua origem, a manifestação de riqueza por parte do contribuinte deve ser tributada por parte do Poder Público.

Sobre o princípio do *non olet*<sup>114</sup>, ensina Ricardo Lobo Torres<sup>115</sup>:

Significa, modernamente, que o tributo deve incidir também sobre as atividades ilícitas ou imorais. É princípio de justiça cobrar o imposto de quem tem capacidade contributiva, ainda que proveniente do jogo, do lenocínio ou de outra atividade proibida, sob pena de se tratar preferencialmente os autores dos ilícitos frente aos trabalhadores e demais contribuintes com fontes honestas de rendimentos. O princípio do *non olet* é admitido na legislação brasileira e defendido pela maior parte da doutrina, embora em alguns países haja reserva sobre a sua legitimidade, por contrastar com os princípios do direito penal.

---

<sup>113</sup> Mesmo com a previsão contida na legislação, Mary Elbe Queiroz defende posição contrária, afirmando que: 'Apesar de o entendimento das leis tributárias, *ex vi* do art. 55, X, do Decreto nº 3.000/99, vigente regulamento do Imposto sobre a Renda, RIR/99, ser no sentido da admissibilidade da tributação dos ganhos e valores oriundos de atividades ilícitas, tal posição fere a própria conceituação do que seja tributo, artigo 3º do CTN, pois a incidência tributária não poderá constituir-se em sanção de ato ilícito.

O acolhimento da tributação sobre o ganho de atividade ilegal ou obtido por meios ilícitos seria, em última instância, a concordância do Estado e a permissão para que ele se beneficiasse e locupletasse de uma parte, a título de imposto, do valor oriundo de atividades criminosas por ele conhecidas. Em decorrência, nessas hipóteses, o procedimento mais adequado aponta para o confisco dos bens adquiridos ilicitamente, desde que tal constatação se dê em processo regular com amplo direito de defesa.'. (QUEIROZ, 2004, p. 73.)

<sup>114</sup> Importante mencionar que o STF aplica o princípio do *non olet* para fundamentar a tributação de atos ilícitos. Veja-se:

Sonegação fiscal de lucro advindo de atividade criminosa: "non olet". Drogas: tráfico de drogas, envolvendo sociedades comerciais organizadas, com lucros vultosos subtraídos à contabilização regular das empresas e subtraídos à declaração de rendimentos: caracterização, em tese, de crime de sonegação fiscal, a acarretar a competência da Justiça Federal e atrair pela conexão, o tráfico de entorpecentes: irrelevância da origem ilícita, mesmo quando criminal, da renda subtraída à tributação. A exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso - antes de ser corolário do princípio da moralidade - constitui violação do princípio de isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética.

(HC 77530, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 25/08/1998, DJ 18-09-1998 PP-00007 EMENT VOL-01923-03 PP-00522)

<sup>115</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 102.

Defende-se, no presente trabalho, a posição da doutrina favorável à tributação de fatos ilícitos. A Constituição estabelece que o imposto de renda deve obedecer ao princípio da universalidade, devendo todo o acréscimo patrimonial sofrer a incidência desse imposto, sem nenhum tipo de discriminação. Entende-se que para dar efetividade ao mandamento constitucional, qualquer manifestação de riqueza realizada pelo contribuinte deve sofrer a incidência do imposto de renda, não podendo ficar de fora da exação os valores originários de fatos ilícitos.

Se, de acordo com a Constituição, todas as rendas e proventos devem ser tributados de forma igualitária, se o legislador ordinário, baseado no permissivo constitucional, entendeu por prever expressamente a incidência do imposto de renda sobre valores oriundos de atos ilícitos, não se verifica a possibilidade de defesa de situação oposta. Para que seja respeitado integralmente o princípio da universalidade, os valores obtidos com a realização de condutas delituosas devem ser tributados pelo imposto de renda, não tendo o Estado nenhuma responsabilidade sobre a origem da verba tributada.<sup>116</sup>

### 2.3.3 Princípio da Progressividade

A Constituição também estabelece que um dos critérios que a legislação do imposto de renda deve seguir é a progressividade das alíquotas. Isto é, o imposto de

---

<sup>116</sup> A jurisprudência do CARF é nesse sentido, conforme se pode-se notar pela ementa a seguir transcrita:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 1998, 2000

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, tampouco dos artigos 10 e 59, do Decreto nº. 70.235, de 1972 e não se identificando no instrumento de autuação nenhum vício prejudicial, não há que se falar em nulidade do lançamento.

IRPF - FATO GERADOR - INTERPRETAÇÃO - A definição do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes e da natureza do seu objeto e dos seus efeitos. Assim, constitui fato gerador do imposto de renda a aquisição da disponibilidade econômica de proventos de qualquer natureza, ainda que adquirida por meios ilícitos.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - UTILIZAÇÃO DE INTERPOSTAS PESSOAS - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A utilização, por parte do sujeito passivo, de interpostas pessoas para movimentar recursos financeiros em contas bancárias caracteriza o evidente intuito de fraude, a ensejar a exasperação da penalidade, nos termos do art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996.

Preliminar rejeitada.

Recurso negado.

Acórdão nº 104-23.056

renda é obrigado a ter alíquotas progressivas, aumentando em conformidade com o acréscimo da renda do contribuinte. Quanto maior a base de cálculo (acréscimo patrimonial), maior deve ser a alíquota aplicável.

No direito tributário, podemos ter três tipos de alíquotas: proporcional, regressiva e progressiva<sup>117</sup>. Já no caso específico do imposto de renda, a única alíquota prevista na Constituição é a progressiva, ganhando conotação de princípio constitucional.

A tributação por alíquota proporcional acontece nos casos em que a alíquota é sempre a mesma, modificando somente a base de cálculo, quanto maior a base, mais elevado o valor a ser pago. Exemplificativamente, caso o imposto de renda fosse formado por esse tipo de alíquota, sendo ela de 10%, um contribuinte que auferir renda de R\$ 10.000,00, paga R\$ 1.000,00 de imposto de renda; já o sujeito passivo que tem uma renda de R\$ 25.000,00, paga R\$ 2.500,00 de imposto de renda. Nota-se que a alíquota aplicável é sempre igual, modificando somente a base de cálculo, quanto mais se recebe, mais se paga proporcionalmente.

Já a alíquota regressiva é aquela que quanto maior a base de cálculo, menor é a alíquota aplicável. Ela é o inverso do princípio da progressividade, pois quanto maior for a riqueza tributável, menor será a alíquota cobrada pelo Fisco, sendo ela inversamente proporcional à base de cálculo.

A progressividade do imposto de renda é manifestada no aumento da alíquota com o aumento da riqueza tributável. Quanto maior for o acréscimo patrimonial do sujeito passivo, mais elevada será a alíquota aplicável.

A respeito do princípio da progressividade, ensina Leandro Paulsen<sup>118</sup>:

---

<sup>117</sup> Sobre esses três tipos de alíquotas, assevera José Maurício Conti: 'Um aumento na contribuição menos que proporcional ao aumento na renda leva ao que se pode denominar de tributação regressiva, ou seja, a relação entre o tributo pago e a capacidade econômica é decrescente com o aumento na capacidade econômica.

Já um aumento na contribuição proporcional ao aumento faz com que a relação tributo/capacidade contributiva permaneça constante para qualquer nível de capacidade contributiva; neste caso teremos uma tributação proporcional.

Uma terceira hipótese é a do aumento na contribuição de modo mais que proporcional ao aumento na capacidade contributiva. Nesta situação, a relação tributo/capacidade contributiva aumenta com o nível de renda, ocorrendo então o que se pode denominar de tributação progressiva.' (CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 74.)

<sup>118</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 303.



A progressividade é critério que exige variação positiva da alíquota à medida que há aumento da base de cálculo. De fato, tem-se progressividade quando há diversas alíquotas graduadas progressivamente em função do aumento da base de cálculo: maior a base, maior a alíquota.

Para que haja progressividade na cobrança do imposto de renda o legislador pode adotar diversas formas de tributação, até pelo simples fato de criar uma faixa isenta de imposto de renda, já se pode considerar a existência da progressividade. Podemos classificar a progressividade das alíquotas em dois tipos diversos: simples ou graduada.<sup>119</sup>

Na progressividade simples, a cada faixa de tributação é aplicada uma alíquota por inteiro, sem ter o desconto da faixa anterior. Nesse caso<sup>120</sup>, quem recebe R\$ 2.000,00 é tributado com alíquota de 7,5% e quem recebe R\$ 3.000,00 é tributado com alíquota de 15%. Nesse tipo de progressividade, o primeiro contribuinte pagará R\$ 150,00 a título de imposto de renda, restando uma renda líquida de R\$ 1.850,00, já o outro recolherá aos cofres públicos a quantia de R\$ 450,00, restando uma renda líquida de R\$ 2.550,00.

O problema desse tipo de progressividade ocorre que em diversas situações o contribuinte que tem maior acréscimo patrimonial terá, ao final, menor renda líquida, existindo um desincentivo ao trabalho. Veja-se que o contribuinte que recebe R\$ 2.800,00, paga um imposto de R\$ 210,00, tendo uma renda líquida de R\$ 2.590,00. Já o cidadão que recebe R\$ 3.000,00, como visto alhures, terá uma renda líquida de R\$ 2.550,00. Dessa forma, é mais vantajoso ter uma renda bruta menor para que ao final se tenha uma renda líquida maior, do que se trabalhar mais, para, após o pagamento do imposto, se ter uma quantia menor.

---

<sup>119</sup> Sobre esses dois tipos de progressividade, ensina Rubens Gomes de Souza: 'Progressão simples é aquela em que cada alíquota maior se aplica por inteiro a toda matéria tributária: p. ex. valor até Cr\$ 1000.000,00, imposto de 5%; valor até Cr\$ 150.000,00, imposto de 6%; valor até Cr\$ 200.000,00, imposto de 7% e assim por diante; assim, se o valor a ser tributado for Cr\$ 95.000,00, calcula-se 5% sobre Cr\$ 95.000,00 ou seja Cr\$ 4.750,00; se o valor a ser tributado for de Cr\$ 120.000,00, calcula-se 6% sobre Cr\$ 120.000,00 ou seja Cr\$ 7.200,00; e assim por diante. Progressão graduada é aquela em que cada alíquota maior calcula-se apenas sobre a parcela de valor compreendida entre um limite inferior e outro superior, de modo que é preciso aplicar tantas alíquotas quantas sejam as parcelas de valor e depois somar todos esses resultados parciais para obter o imposto total a pagar.' (SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954, p. 128-129)

<sup>120</sup> Por mais que não seja esse o tipo de progressividade adotado pelo nosso sistema, para exemplificar, serão adotadas as faixas e alíquotas previstas na Tabela do Imposto de Renda do exercício 2017.



Entretanto, não é esse o tipo de progressividade previsto na Constituição. Conforme assevera Hugo de Brito Machado<sup>121</sup>, a progressividade simples é inconstitucional, pois essa forma de calcular o imposto vai de encontro aos princípios da isonomia, capacidade contributiva, razoabilidade e proporcionalidade.

A progressividade prevista na Constituição é a graduada. A diferença é que a alíquota incide somente sobre o valor excedente à alíquota anterior, conforme ocorre a troca de faixa de tributação, a próxima alíquota só incide sobre a diferença.

Utilizando o exemplo citado anteriormente, no caso do contribuinte que receba R\$ 3.000,00, o cálculo do imposto de renda seria realizado da seguinte forma: o valor até o limite de R\$ 1.903,98 não sofre incidência do imposto de renda, dessa quantia até R\$ 2.826,65, a alíquota é de 7,5%, sendo o imposto devido nessa faixa o equivalente a R\$ 69,20. E partir de R\$ 2.826,65 até R\$ 3.000,00 a alíquota é de 15%, sendo o imposto devido de R\$ 26,00, pois a alíquota de 15% incide somente sobre a diferença.

E para chegar ao total de imposto de renda a ser arrecadado devemos somar esses dois valores (R\$ 69,20 + R\$ 26,00), sendo o resultado à quantia de R\$ 95,20. Com a utilização da progressividade graduada, evita-se o desincentivo ao trabalho, pois quem recebe mais, jamais terá uma renda líquida menor do que quem recebe menos.

Conforme mencionado, essa é a progressividade utilizada pela Constituição. No caso do imposto de renda pessoa física, no Brasil, além da faixa de isenção, temos quatro alíquotas. O contribuinte pode estar sujeito às alíquotas de 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%.

No ano-calendário 2016, exercício 2017, as faixas do imposto de renda no Brasil foram as seguintes<sup>122</sup>:

---

<sup>121</sup> MACHADO, 2004, p. 145-146.

<sup>122</sup> Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>> Acesso em: 04 jun. 2016.

Figura 2 – Quadro das Alíquotas do IRPF – Ano-calendário 2016.

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 1.903,98	--	--
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Fonte: Nota de rodapé n. 122.

A alíquota superior é sempre aplicável sobre a diferença, incidindo somente em relação ao valor que ultrapassar a faixa de incidência da alíquota inferior. Importante mencionar que mesmo que haja alíquota progressiva, em algum momento ela sempre será proporcional.

Após a incidência da última alíquota, por maior que possa ser o valor tributado, deixará de ser aplicada a alíquota de forma proporcional. No caso do Brasil, o cidadão que recebe R\$ 10.000,00 está sujeito a uma alíquota de 27,5%, da mesma forma que o contribuinte que auferir uma renda de R\$ 500.000,00 está sujeito a mesma alíquota. Portanto, sempre existirá uma faixa em que a alíquota será proporcional. O que se pode fazer para diminuir esse tipo de incidência é a criação de mais alíquotas, com faixas de tributação mais espaçadas.

### 2.3.3.1 Princípio da Progressividade e a Capacidade Contributiva

É por meio do princípio da progressividade que é realizada a adequação do imposto de renda ao princípio da capacidade contributiva. Com alíquotas variadas de acordo com cada faixa e de forma progressiva, o imposto de renda busca tributar o contribuinte de acordo com a capacidade econômica de cada um.<sup>123</sup>

Importante mencionar que além do imposto de renda, que é um tributo pessoal, existem impostos reais que também obedecem ao princípio da progressividade, são eles: Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana,

<sup>123</sup> Sobre o fundamento da progressividade, afirma Miguel Delgado: 'Se duas pessoas são comparadas, uma tendo uma renda de R\$ 1.000,00 e a outra uma de R\$ 1.000.000,00, não parece difícil concluir que a utilidade do último real da pessoa mais rica é menor do que a utilidade do último real da outra. A partir daí, deduz-se que o dinheiro tem uma utilidade decrescente, pois a perda de um real para quem possui R\$ 1.000,00 importa em maior sacrifício do que a perda de um real para quem possui R\$ 1.000.000,00. O fundamento da progressividade é o de igualar o sacrifício fiscal de todos os contribuintes.'. (GUTIERREZ, 2009, p. 174)

Imposto de Transmissão de Bens Imóveis, Imposto de Propriedade de Veículos Automotores, Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação e Imposto Territorial Rural. Existe uma grande polêmica sobre a aplicabilidade da progressividade a esses tributos, que teria uma alíquota mais elevada quanto maior fosse o valor do bem, pois são impostos incidentes sobre o patrimônio.<sup>124</sup>

Juntamente com a progressividade, a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva por muitas vezes é afastada em relação aos impostos reais, vez que a capacidade econômica tem relação direta com características pessoais do contribuinte e não com o seu patrimônio. Com toda certeza é muito mais fácil aplicar o princípio da capacidade contributiva ao imposto de renda do que aos tributos incidentes sobre o patrimônio, porém mesmo nestes casos o sujeito passivo de alguma forma demonstra a sua capacidade contributiva.

Ao manter determinado patrimônio, independente do seu valor, o contribuinte está sim demonstrando uma nítida capacidade contributiva, é uma clara manifestação de capacidade econômica, passível de aplicação da progressividade, conforme maior for a avaliação patrimonial. O valor venal do patrimônio do sujeito passivo é a quantia que simboliza a manifestação de riqueza passível de ser tributada, ou seja, é ele que demonstra a capacidade que o cidadão tem em contribuir com os cofres públicos em relação àquele bem.<sup>125</sup>

---

<sup>124</sup> Logo com o advento da Constituição de 1988, a progressividade sofreu fortes restrições para ser aplicada aos impostos reais, tanto que inicialmente o STF se posicionou contrário inclusive, vindo ao longo do tempo alterar o seu entendimento. Veja-se um dos primeiros julgados a respeito do tema:

IPTU. Progressividade. - No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. - Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico). - A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º. - Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o sub-item 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no município de Belo Horizonte. (RE 153771, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 20/11/1996, DJ 05-09-1997 PP-41892 EMENT VOL-01881-03 PP-00496 RTJ VOL-00162-02 PP-00726)

<sup>125</sup> Em relação à capacidade contributiva e os impostos incidentes sobre o patrimônio, destaca-se as palavras de Marciano Buffon: 'Como ocorre em relação ao consumo de bens sofisticados, os quais são submetidos a uma tributação mais gravosa em vista do princípio da seletividade, a existência

A progressividade busca adequar a tributação do imposto de renda à capacidade contributiva, bem como visa à justiça fiscal nessa exação, tendo em vista que quem tem um maior acréscimo patrimonial pagará mais imposto, sendo que os que manifestarem menos riqueza pagarão menos, com uma alíquota menor. Acrescente-se ainda a faixa de isenção, que permite aos que não manifestam capacidade contributiva de não serem tributados.

O acréscimo patrimonial apresentado pelo contribuinte será tributado de forma única, de acordo com a faixa de alíquota que o sujeito passivo se enquadrar, seja pessoa física ou pessoa jurídica. Em que pese a existência dos princípios da capacidade contributiva e da progressividade, ainda existem distorções na legislação, que permitem a cobrança do imposto de renda de forma diversa, tendo como base o tipo de renda a ser tributado.<sup>126</sup>

Se não acontece a soma de rendimentos para apurar o valor que servirá de base de cálculo para o imposto de renda, ocorrendo a tributação em separado de determinada renda, há clara ofensa ao princípio da progressividade e conseqüentemente ao princípio da capacidade contributiva. Isso ocorre, por exemplo, nos ganhos de capital, ganhos líquidos em mercado de renda variável e

---

de um patrimônio denota, em princípio, uma nítida manifestação de capacidade de contribuir, visto que, em tese, corresponde a uma expressão de renda acumulada pelo proprietário.

Em vista disso, é possível afirmar que os impostos relacionados com o direito de propriedade – classicamente denominados de impostos reais – possam ser graduados segundo as peculiaridades do sujeito passivo, mesmo porque, do contrário, chegar-se-ia à inaceitável conclusão de que, em um Estado Democrático de Direito, haveria a proibição de serem quase todos os tributos efetivamente graduados segundo a capacidade econômica do cidadão.

Em vista do exposto, pode-se sustentar ser possível a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva – mediante a imposição de alíquotas progressivas – relativamente aos impostos classificados como reais, mesmo porque, hodiernamente, a distinção destes, em relação aos impostos de natureza pessoal, possui uma tênue nitidez.'. (BUFFON, 2009, p. 196.).

<sup>126</sup> Mary Elbe Queiroz analisa esse tema e ensina que: 'Em relação à pessoalidade, à progressividade e à capacidade contributiva, é relevante, ainda, salientar a respectiva afronta consagrada por meio da tributação definitiva e em separado dos demais rendimentos, com base em alíquotas fixas e, em alguns casos, até mesmo inferiores às da tabela progressiva. Citem-se, como exemplo, as hipóteses de ganho de capital (alíquota-15%), de ganhos líquidos em mercado de renda variável (alíquota – 20%) e de operações financeiras (alíquota - 20%), que se constituem em um privilégio no tratamento dos rendimentos provenientes do capital em detrimento daqueles percebidos do trabalho e, por decorrência, resultam em também criar benefícios em relação às pessoas físicas e jurídicas que a ordem jurídica não pode abrigar. Tais formas de tributação ofendem a igualdade e a pessoalidade, uma vez que esse tipo de incidência do imposto não consegue aferir a verdadeira capacidade contributiva dos contribuintes. O imposto incide com a mesma alíquota e de modo igual para todos. O mesmo ônus é suportado por quem auferir R\$ 100,00 ou R\$ 100.000,00. Como resultado, a tributação acontece da mesma forma sobre realidades distintas e independentemente de qual tenha sido o 'acréscimo patrimonial', lucro, renda ou provento obtido por cada contribuinte, o que implica, também, uma injustiça fiscal.'. (QUEIROZ, 2004, p. 376-377.)

nos ganhos obtidos em operações financeiras, pois independentemente do montante obtido sempre é aplicada a mesma alíquota.

Sobre os objetivos da capacidade contributiva, em relação ao imposto de renda e a progressividade, leciona Marciano Buffon<sup>127</sup>:

A adequação do imposto sobre a renda ao princípio da capacidade contributiva ocorre mediante o mecanismo da progressividade tributária. Com isso, as alíquotas do imposto serão maiores, quanto maior for a renda obtida. Cabendo frisar que, para haver uma efetiva adequação ao princípio, deve-se excluir, por um lado, o mínimo vital da incidência do imposto e, por outro, fixar alíquotas progressivas do imposto, conforme as faixas de rendimentos, aplicando-se com isso a denominada progressividade complexa.

Com a aplicação do princípio da progressividade, busca a Constituição assegurar que quanto maior for a renda, maior será a contribuição realizada pelo cidadão. Da mesma forma, quanto menor for a riqueza tributável, menor será a exação cobrada<sup>128</sup>.

Existe o nítido objetivo de cobrar de quem mais pode pagar, bem como assegurar o mínimo existencial de quem não tem como contribuir com o Estado. No Brasil, infelizmente, a faixa de isenção do imposto de renda pessoa física ainda é bem pequena, sendo por muitas vezes tributados valores vitais ao contribuinte, tendo em vista que o pagamento do imposto de renda começa a acontecer em um valor de renda mensal baixo.

Ainda assim, com a existência da faixa de isenção, busca-se a preservação do mínimo vital tendo como objetivo que os valores necessários para sobrevivência digna do cidadão não estejam sujeitos à cobrança realizada pelo Estado. A respeito desse tema, importante transcrever os ensinamentos de Marciano Buffon<sup>129</sup>:

Por outro lado, o imposto em análise deve ser exigido com menor intensidade, ou até não ser exigido, daqueles que possuem uma capacidade de contribuir diminuta ou não a possuam por ter renda que não seja suficiente para o próprio sustento ou de sua família,

---

<sup>127</sup> BUFFON, 2009, p 191-192.

<sup>128</sup> Afirma Roque Antonio Carrazza que: 'Finalmente, por progressividade depreendemos que, quanto maior a base de cálculo do IR (renda líquida auferida ou lucro obtido), tanto maior terá que ser a alíquota aplicável na determinação do *quantum debeat*. Noutros falares, a legislação deve imprimir às alíquotas aplicáveis ao imposto um desenvolvimento gradual, de sorte que serão percentualmente maiores, quanto maior for a sua base de cálculo.' (CARRAZZA, 2009, p.71).

<sup>129</sup> BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 183.

manifestando inexistente capacidade contributiva, a fim de preservar o denominado mínimo existencial.

Também sobre a manutenção do mínimo existencial explica Humberto Ávila<sup>130</sup> que somente pode ser tributada a parte disponível para o sujeito passivo. As despesas inevitáveis para manutenção da dignidade humana não podem estar sujeitas à cobrança do imposto de renda. Caso isso ocorra, essa exigência não seria sobre a renda e sim sobre qualquer receita, sendo que o imposto de renda deve incidir somente sobre a renda economicamente disponível.

---

<sup>130</sup> ÁVILA, Humberto. 2004, p. 365.

### **3 IMPOSTO DE RENDA: HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E ASPECTOS MATERIAIS**

Chega-se ao capítulo intermediário do presente trabalho, momento em que será analisada a forma como outros países tratam a tributação sobre a renda, traçando um paralelo com o direito pátrio. Outrossim, haverá a demonstração de qual Ente Tributante tem competência para instituir o imposto sobre a renda e onde se encontra essa permissão.

Na sequência do capítulo, ocorrerá a análise da regra-matriz de incidência tributária do imposto de renda, com o estudo dos critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo. E para finalizar, serão abordadas questões infraconstitucionais, como a receptividade do art. 43 do CTN pela Constituição e a possibilidade de utilização do imposto de renda como tributo extrafiscal.

#### **3.1 O A TRIBUTAÇÃO DA RENDA EM OUTROS PAISES**

É sempre de extrema importância estudar o direito estrangeiro para entender e poder comparar com o ordenamento jurídico pátrio. Isto é, demonstrar as diferenças e semelhanças existentes entre o tratamento despendido para tributação da renda no Brasil e no exterior.

Entre tantos países que podiam ser analisados, escolhe-se quatro: Alemanha e Portugal, pois tem uma forte influência em nosso ordenamento jurídico; Argentina para traçar a comparação com um ordenamento de um País da América do Sul, vizinho ao Brasil; e Estados Unidos para demonstrar um sistema diverso do nosso.

##### **3.1.1 Alemanha**

O Imposto de Renda da Alemanha é regulado pela Lei do Imposto de Renda (EStG – Einkommensteuergesetz). Esse tributo encontra-se orientado pelos princípios da universalidade e da totalidade, garantindo que todos os contribuintes, bem como a totalidade de rendimentos previstos no EStG, serão tributados da mesma forma.

O § 2, III, 1, do EStG estabelece que o conceito jurídico de renda é a soma dos rendimentos recebidos pelos contribuintes. E com base nessa previsão legal,



desdobram-se as teorias econômicas da renda utilizadas no momento da tributação: teorias do acréscimo do patrimônio líquido, da renda de fonte e da renda de mercado.

Em uma síntese apertada, pode-se dizer que a teoria do acréscimo do patrimônio líquido busca tributar todo aumento ocorrido de forma líquida no patrimônio do contribuinte. Já a teoria da renda de fonte tem como finalidade a cobrança desse tributo com base nas rendas recebidas de fontes constantes, são tributados somente valores originários de fontes de rendas continuamente fluentes, qualquer valor oriundo de uma fonte periódica, não é tributado. Por fim, a teoria de renda do mercado busca cobrar o imposto sempre que a renda for obtida no mercado, seja pelo trabalho ou pela realização da finalidade empresarial. Entretanto, essa última teoria normalmente não é aceita pela jurisprudência e pela doutrina.<sup>131</sup>

E com base nessas teorias, a Lei do Imposto de Renda estabeleceu expressamente no § 2º, I, 1, do EStG, os rendimentos sujeitos ao imposto de renda. Assim foi estipulado que os seguintes rendimentos devem ser oferecidos à tributação da renda:

Figura 3 – Quadro dos Rendimentos Tributáveis na Alemanha

Rendimentos da Agricultura ou Sevicultura	Rendimentos Lucrativos (§ 2, II, N° 1, do EStG)
Rendimentos da Empresa Industrial ou Comercial	
Rendimentos do Trabalho Autônomo	
Rendimentos do Trabalho Não Autônomo	Rendimentos Excedentes (§ 2, II, N° 2, do EStG)
Rendimentos de Bens de Capital	
Rendimentos de Locação e Arrendamento	
Demais Rendimentos no sentido do § 22 do EStG	

Fonte: Nota de rodapé n. 132

No caso das pessoas jurídicas, importante transcrever o quadro sinótico elaborados por Klaus Tipke<sup>132</sup> que demonstra os tipos de apuração de rendimentos realizados pelas empresas:

<sup>131</sup> Vide Klaus Tipke.

<sup>132</sup> TIPKE; LANG, 2008, p. 560.

Figura 4 – Quadro dos tipos de apuração dos rendimentos realizados pelas empresas na Alemanha

<b>Modalidade Típica</b>	<b>Rendimentos lucrativos (§ 2º II Nº1 EStG)</b>	<b>Rendimentos excedentes (§ 2º II Nº1 EStG)</b>
Comparação de Balanços	Comparação dos capitais de exploração segundo os §§ 41; 5 EStG (conta de resultados por períodos segundo a teoria do acréscimo patrimonial líquido)	
Conta de caixa	Conta de receitas-despesas excedentes operacionais segundo o § 4º III EStG (conta de resultados simplificada segundo a teoria do acréscimo patrimonial líquido)	Conta saldada de receitas/custos profissionais-excedentes segundo os §§ 8 ff. EStG (conta de resultados simplificada segundo a teoria da fonte)
Conta de resultados complementar	Apuração dos rendimentos da alienação e cessação da empresa segundo os §§ 14; 16c 18 III EStG (conta de resultados complementar para o fim da redução fiscal)	- Apuração dos rendimentos dos negócios de alienação segundo o § 23 EStG; - Apuração dos rendimentos da alienação de participações essenciais segundo o § 17 EStG; (Contas de resultado complementar segundo a teoria do acréscimo patrimonial)
Apurações de rendimentos antissistemáticas	- Apuração privilegiada de lucro agrícola e florestal segundo taxações médias (§13 a EStG); - Apuração privilegiada de lucros segundo a tonelagem de navios (§5 a EStG)	Pela última vez em 1986: fixação global do valor de fruição da moradia autoutilizada na própria casa segundo o § 21 a EStG (conta de receita prevista antissistemática para uma espécie de rendimento antissistemático)

Fonte: Nota de rodapé n. 132

Da mesma forma, colaciona-se o quadro sinótico elaborado pelo mesmo Autor<sup>133</sup> no que se refere às modalidades de apuração dos lucros de todos que estão sujeitos ao imposto de renda:

Figura 4 – Quadro da Modalidade da Apuração dos Lucros na Alemanha

<b>Grupo de pessoas</b>	<b>Modalidade de apuração de lucros</b>
Agricultores e silvicultores, obrigados legalmente a manter livros contábeis (especialmente segundo o § 141 AO) ou que os mantenham voluntariamente. Que centralizam profissionalmente, por vontade própria	Comparação geral de capital de exploração (§ 41 EStG)
Comerciantes legalmente obrigados a contabilizar (especialmente comerciantes de pleno direito (Volkaufleute) / sociedades comerciais/ obrigados a contabilizar segundo o § 141 AO) ou que contabilizam voluntariamente	Comparação de capital de exploração para comerciantes e industriais (§ 5 EStG)
Comerciantes ou industriais, legalmente obrigados a contabilizar (especialmente comerciantes plenos/ sociedades comerciais / obrigados a manter livros	Comparação de capitais de exploração para comerciantes ou industriais (§ 5 EStG)

<sup>133</sup> *Idem, ibidem*, p. 561.

segundo o § 141 AO) ou mantendo livros espontaneamente	
Profissionais liberais, comerciantes e industriais sem livros contábeis, nem obrigados legalmente a mantê-los (especialmente pequenos comerciantes e industriais) nem agricultores e silvicultores mantendo escrita espontaneamente, nem obrigados legalmente a manter livros contábeis nem os mantendo espontaneamente e requerendo a conta de excedentes segundo o § 13 a II EStG	Receitas operacionais/ conta de despesas operacionais conta de excedentes segundo o § 4 III EStG
Agricultores e silvicultores, que preenchem os pressupostos do § 13 a I EStG e segundo o § 13 a II EStG não optam por nenhuma outra modalidade de apuração de lucros	Apuração de lucros segundo alíquotas médias (§ 13 a EStG)

Fonte: Nota de rodapé n. 133.

A utilização de rendimentos líquidos ou limpos pelo EStG concretiza o princípio da liquidez objetiva. A tributação é realizada no resultado econômico após o cálculo do saldo positivo e do saldo negativo. Tanto as despesas como as perdas são levadas em consideração no momento da tributação da renda, ocorrendo a incidência do imposto somente no saldo positivo.

Para dar efetividade a esse princípio, prevê o sistema alemão a chamada compensação de perdas, dividindo-a em vertical e horizontal. Na vertical, ocorre o ajuste dos rendimentos negativos e positivos entre espécies diversas de rendimentos. Já na horizontal, acontece o mesmo ajuste, mas entre a mesma espécie de rendimento.

Contudo, afrontando o princípio da capacidade contributiva, o EStG limita a compensação de perdas a cada ano. Independente das perdas ocorridas, o sujeito passivo deve oferecer à tributação pelo menos 40% dos seus rendimentos, essa é a base de cálculo mínima do imposto de renda (essa previsão é conhecida como imposição mínima).

O imposto de renda é tido pela doutrina alemã como o tributo que mais demonstra a aplicação da capacidade contributiva, com maior chance de obter uma justiça fiscal na tributação. A soma de rendimentos com os descontos permitidos legalmente realiza a medição da capacidade contributiva do sujeito passivo<sup>134</sup>.

---

<sup>134</sup> Klaus Tipke que tem uma obra somente sobre capacidade contributiva (já citada anteriormente), em outro estudo traz questionamentos que devem ser respondidos para que o imposto de renda seja o tributo que melhor traduz a capacidade contributiva. Afirma o autor que: 'Teoricamente é o imposto de renda o imposto ideal para o princípio da capacidade contributiva. Mas, ele levanta também inusitadamente muitos problemas teóricos e práticos. Como se define renda? Deve-se se arrolar todo acréscimo patrimonial ou apenas a renda de mercado? Acréscimos patrimoniais na

A tributação da renda na Alemanha é realizada com base no princípio da anualidade, pois o ano civil é o período de apuração para renda que será tributada. Dentro do ano de apuração do imposto de renda, todos os rendimentos com incidência desse imposto são somados e oferecidos à tributação. O lançamento, por sua vez, ocorre em momento posterior ao período de apuração, sempre até o dia 31 de maio do ano subsequente.

Outro critério que permeia o imposto de renda é o dever tributário irrestrito e restrito. Toda pessoa com domicílio ou residência habitual na Alemanha tem o dever irrestrito de oferecer seus rendimentos à tributação pelo imposto de renda, independente se eles foram adquiridos no país ou fora dele. Já o sujeito que não tem domicílio e nem residência habitual, tem o dever restrito de oferecer seus rendimentos à tributação da renda, ou seja, somente os valores obtidos na Alemanha estarão sujeitos ao imposto de renda<sup>135</sup>.

Da mesma forma que no Brasil, na Alemanha também se utiliza a progressividade das alíquotas para tributação da renda. Quanto maior a base de cálculo, maior será a alíquota aplicável, sendo que atualmente pode-se chegar à alíquota de até 45% incidente sobre a renda. Quanto à progressividade, existe uma particularidade interessante, pois na Alemanha a faixa de renda para aplicação da alíquota leva em consideração se o sujeito é solteiro ou casado. A regra é que o sujeito casado possa perceber até o dobro do cidadão solteiro e mesmo assim aplicar a mesma alíquota.

---

esfera privada só dificilmente podem ser controlados. Isto se aplica, por exemplo a acréscimos patrimoniais em virtude de provisão própria ou autoajuda. É a renda mundial ou devem ser apenas os rendimentos nacionais arrolados? Como pode ser evitada a bitributação do imposto de renda? Como devem ser tratados os estrangeiros que trabalham no território nacional ou aplicaram capital? Deve ser arrolada qualquer renda consumível ou apenas a renda destinada ao consumo? Devem ser tratadas igualmente todas as espécies de rendimento? Pode a investigação do lucro para fins fiscais no mínimo em parte ligar-se a um balanço comercial ou precisa uma tributação da capacidade contributiva de um balanço autônomo? Como se determinam despesas profissionais dedutíveis?[...]. (TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2012, p. 24-25).

<sup>135</sup> Ensina Klaus Tipke que: 'A obrigação tributária sobre a renda é delimitada segundo o princípio do domicílio, tendo a pessoa física seu domicílio (§ 8 AO) ou residência habitual (§ 9 AO) em território nacional, então ela é irrestritamente sujeita ao imposto de renda. Não tendo ela no território nacional nem um domicílio nem sua residência habitual, então é ela restritivamente sujeita ao imposto de renda.' (TIPKE, 2008, p. 456).

### 3.1.2. Portugal

A tributação da renda em Portugal encontra amparo constitucional, estando prevista no art. 104, 1 e 2, da Constituição Portuguesa<sup>136</sup>, estabelecendo que as pessoas físicas serão cobradas de acordo com o seu rendimento pessoal e as pessoas jurídicas serão exigidas em conformidade com o seu rendimento real. A tributação do rendimento divide-se em dois impostos: IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares – e o IRC – Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Colectivas –.

Fazendo uma comparação com a tributação brasileira é o que o nosso sistema jurídico denomina de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) e Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ). Claro, com as particularidades do ordenamento jurídico português, não podendo afirmar que sejam idênticos, mas sim que guardam grandes semelhanças.

O IRS é regulamentado de forma infraconstitucional pelo CIRS (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares)<sup>137</sup>. Essa é a legislação que traz todas as possibilidades de incidência desse imposto, prevendo as suas regras e suas exceções.

Os sujeitos passivos desse tributo são as pessoas singulares e as empresas individuais. Os residentes, que têm domicílio em território português, são tributados pela totalidade dos seus rendimentos, somando os valores recebidos fora do País, aplicando-se o princípio do rendimento mundial.

Ademais, o IRS incide sobre o agregado familiar, tributando a renda da família como um todo. No momento de apuração do imposto, a cobrança com base no agregado familiar terá peculiaridades, o cálculo a ser realizado é diverso daquele da pessoa singular.

O rendimento tributado pelo IRS é dividido em seis categorias, de acordo com o quadro que segue:

---

<sup>136</sup> Artigo 104.º Impostos

1. O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.

2. A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.

Disponível em: <<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>>. Acesso em: 08 out. 2016.

<sup>137</sup> Disponível em: <[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/irs/index\\_irs.htm](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/irs/index_irs.htm)>. Acesso em: 09 out. 2016.

Figura 5 – Quadro de Categorias de Rendimentos em Portugal

Categoria A	Rendimentos do trabalho dependente
Categoria B	Rendimentos empresariais e profissionais
Categoria E	Rendimentos de capitais
Categoria F	Rendimentos prediais
Categoria G	Incrementos patrimoniais, incluindo a mais-valia
Categoria H	Pensões

Fonte: Nota de rodapé n. 139

Conforme previsão constitucional, esse imposto está sujeito à progressividade. Existem cinco faixas de taxas (alíquotas) de IRS, conforme previsão contida no art. 68 do CIRS, que assim dispõe:

Figura 6 – Quadro das Faixas de Alíquotas em Portugal

Rendimento Colectável ( em euros)	Taxas (em percentagens)	
	Normal (A)	Média (B)
Até 7 000	14,50	14,500
De mais de 7 000 até 20 000	28,50	23,600
De mais de 20 000 até 40 000	37	30,300
De mais de 40 000 até 80 000	45	37,650
Superior a 80 000	48	---

Fonte: Portal das Finanças<sup>138</sup>

2 - O quantitativo do rendimento coletável, quando superior a (euro) 7000, é dividido em duas partes: uma, igual ao limite do maior dos escalões que nele couber, à qual se aplica a taxa da col. (B) correspondente a esse escalão; outra, igual ao excedente, a que se aplica a taxa da col. (A) respeitante ao escalão imediatamente superior.

Nota-se que da mesma forma como no IRPF Brasileiro, em Portugal aplica-se a progressividade complexa. A taxa superior incide somente sobre a diferença dos rendimentos existentes na sua faixa e na anterior.

Pode-se afirmar que a determinação da matéria colectável (base de cálculo) é realizada anualmente e dividida em quatro momentos. Inicialmente, ocorre a apuração do rendimento líquido de cada categoria, por meio da diminuição do rendimento bruto das deduções específicas. Posteriormente, apura-se o rendimento global líquido (rendimento líquido total), com a soma dos rendimentos líquidos de todas as categorias tributadas.

<sup>138</sup>Disponível em: <[https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/8787D561-FF96-4DC1-B8B3-23A4AC97947E/0/CIRS\\_01\\_2015.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/8787D561-FF96-4DC1-B8B3-23A4AC97947E/0/CIRS_01_2015.pdf)>. Acesso em: 10 out. 2016.

Com a apuração do rendimento global líquido realiza-se a dedução dos chamados abatimentos, como, por exemplo, os valores pagos a título de pensão são descontados nesse momento. E, no fim, apura-se o quociente conjugal, quando os sujeitos passivos são casados ou unidos de fato, optantes pela tributação conjunta.<sup>139</sup>

E para finalizar o estudo do IRS, transcreve-se o esquema de determinação desse imposto, realizado por Casalta Nabais<sup>140</sup>, para melhor elucidar como é realizada a sua apuração:

### Figura 7 – Determinação do IRS

$$\begin{array}{r}
 \text{determinação do rendimento bruto p/categoria} \\
 - \\
 \text{deduções específicas p/cada categoria (arts. 25.º e segs.)} \\
 = \\
 \text{rendimento líquido p/cada categoria} \\
 \text{soma dos rendimentos líquidos p/cada categoria ou} \\
 \text{englobamento (art. 22º)} \\
 = \\
 \text{Rendimento englobado} \\
 - \\
 \text{Algumas perdas (art. 55.ºº)} \\
 = \\
 \text{Rendimento global líquido} \\
 - \\
 \text{Abatimentos (art. 56.º)} \\
 = \\
 \text{Rendimento colectável (art. 56.º)} \\
 \text{Sendo contribuintes casados ou em união de facto: } \textit{splitting} \text{ ou} \\
 \text{Divisão p/2 (art. 69.º,n.º 1)} \\
 \times \\
 \text{Taxa (arts. 68.º e 70.º - 73.º)} \\
 \text{Sendo contribuintes casados ou em união de facto: } \times 2 \\
 \text{(art. 69.º, n.º 2)} \\
 \times \\
 2 \\
 = \\
 \text{Colecta} \\
 - \\
 \text{Deduções à colecta: p/sujeitos passivos e dependentes – art. 79.º),} \\
 \text{p/despesas sociais – arts. 82.º - 84.º e 87.º,} \\
 \text{p/impostos já suportados – arts. 80.º e 81.º,} \\
 \text{p/crédito de imposto por dupla tributação internacional – art. 81.º,s.} \\
 \text{e p/benefícios fiscais – arts. 85.º, 86.º e 88.º} \\
 = \\
 \text{Imposto a pagar}
 \end{array}$$

Fonte: Nota de rodapé n. 140.

<sup>139</sup> Sobre o IRS e o IRC, vide trabalho organizado pelas magistradas Ana Celeste Carvalho, Sofia David e Margarida Reis Abreu, no Centro de Estudos Judiciários. Disponível em: <[http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo\\_fiscal/eb\\_book\\_Tributario\\_II.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_book_Tributario_II.pdf)>. Acesso em: 10 jun. 2017.

<sup>140</sup> NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2008, p. 555- 556.



O IRC (imposto sobre os rendimentos das pessoas colectivas) é regulado pelo Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas<sup>141</sup>. De forma infraconstitucional, essa é a lei que dispõe sobre esse imposto, trazendo as regras que devem ser aplicadas.

Os sujeitos passivos desse imposto são as sociedades comerciais, sociedades civis sob a forma comercial, cooperativas, empresas públicas e demais pessoas colectivas de direito público ou privado<sup>142</sup>. A base de cálculo do IRC é o lucro obtido pela empresa dentro do ano fiscal. Ou seja, esse imposto tem como incidência a diferença entre os valores do patrimônio líquido no fim e no início do período de apuração.

Isso se aplica para os sujeitos que exercem a título principal atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola. Caso não tenha como atividade principal as recém destacadas, a base de cálculo é o rendimento global, que corresponde à soma dos rendimentos das categorias do IRS (B, E, F e G).

Em determinadas operações comerciais, a legislação estabelece um tratamento diferenciado, esse é o caso dos preços de transferências e da subcapitalização. Nas operações realizadas entre duas empresas do mesmo grupo econômico ou que mantenham relações comerciais estreitas, devem ser praticados preços idênticos aos que normalmente o mercado pratica, caso as empresas não tivessem vinculação. Chama-se essa situação de preço de transferência, sendo irrelevante para a tributação do IRC o valor da negociação realizada, caso esteja em desconformidade com o mercado, pois o que servirá de base para cobrança do imposto será o valor normalmente praticado.

---

<sup>141</sup> Disponível em: <[https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/CIRC\\_2R/](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/CIRC_2R/)>. Acesso em: 09 out. 2016.

<sup>142</sup> Sobre a sujeição passivo do IRC, assevera Casalta Nabais: 'Podemos afirmar que o CIRC distingue, quanto à incidência do IRC, no que às entidades residentes diz respeito, dois grandes grupos de sujeitos: de um lado, as empresas, ou seja, as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas e as empresas públicas e, bem assim, as demais pessoas colectivas que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, sendo consideradas desta natureza todas as actividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços, que são tributados pelo lucro – art. 3.º, n.º 1, al. a), e 4; de outro lado, as não empresas, ou seja, as associações e fundações que não exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, que são tributadas pelo seu rendimento global correspondente à soma algébrica dos rendimentos das categorias previstas para efeitos de IRS – art. 3.º, n.º 1, al. b).' (NABAIS, José Casalta. **Por um estado fiscal suportável estudos de direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005, p. 261.)

No caso da subcapitalização, existindo endividamento considerado excessivo, contraído junto a entidades de fora de Portugal que a empresa mantenha relações especiais, os juros não são dedutíveis da base de cálculo do IRC. Considera-se endividamento excessivo aquele contraído com entidades que se mantenham relações especiais e que ultrapasse o dobro do capital social da empresa nacional.

Existindo grupos de sociedades poderá haver a opção pela realização de um regime tributário diferenciado. Relativamente a cada um dos períodos de tributação abrangidos pela aplicação desse regime, o lucro tributável do grupo é calculado pela sociedade dominante, através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo.

Para melhor entender como funciona a apuração do IRC, transcreve-se o esquema de determinação desse imposto, realizado por Casalta Nabais<sup>143</sup>:

#### Figura 8 – Apuração do IRC

Proveitos e ganhos (art. 20.º)	-
Custos e perdas (art. 23.º)	=
Resultado líquido	+
Variações patrimoniais positivas n. reflex. No resultado (art. 21.º)	-
Variações patrimoniais negativas n. reflex. No resultado (art. 24.º)	=/-
Correções fiscais (arts. 58.º - 62.º)	-
Deduções para eliminação da dupla trib. Económica (art. 46.º)	=
Lucro tributável	-
Prejuízos fiscais (art. 47.º)	-
Benefícios fiscais, se forem deduções ao lucro tributável (art. n.15.º, n.º 1, al. b), 2))	=
material colectável (art. 15.º, n.º 1)	X
Taxa (art. 80.º)	=
colecta	-
deduções à coleta (Cr. Imp. p/d. trib. Intern., b. fiscais, pag. especial p/conta, retenções na fonte – arts. 83.º e segs.)	=
IRC a pagar	

Fonte: Nota de rodapé n. 143.

---

<sup>143</sup> NABAIS, 2008, p. 595-596.

O próprio contribuinte é o responsável pela apuração, declaração e pagamento do IRC. A doutrina portuguesa chama essas obrigações de autoliquidação, pois é o sujeito passivo do IRC que é responsável pelo pagamento, antes mesmo de qualquer manifestação por parte do Ente Público.

O contribuinte deve declarar e pagar o IRC até 31 de maio do ano seguinte aquele a que os rendimentos dizem respeito. Somente nos casos em que o sujeito passivo não apresenta a declaração, não recolhe o valor correto ou caso ocorra algum tipo de imprecisão ou divergência, a DGCI (Direção Geral dos Impostos) irá atuar em relação àquele contribuinte.

Ao contrário do IRS, o IRC não tem alíquotas progressivas, a sua alíquota é proporcional, ou seja, independente da base de cálculo do imposto, a alíquota cobrada é sempre a mesma. Estipula a legislação a alíquota geral de 25% para exigência do IRC.

### 3.1.3. Argentina

Na Argentina, a tributação da renda ocorre por meio do *impuesto a las ganancias*. É imposto sobre os ganhos, sobre os lucros, tanto das pessoas físicas como das pessoas jurídicas<sup>144</sup>.

Diferentemente do que foi visto nos países europeus, o ordenamento jurídico argentino não faz uma separação dos rendimentos que são tributados por esse imposto, estabelece a lei que todos os ganhos obtidos pelos contribuintes devem sofrer a incidência do *impuesto a las ganancias*. Outra peculiaridade é a tributação

---

<sup>144</sup> Pode-se dizer que a Argentina tem uma legislação mais recente sobre imposto de renda, por mais que desde 1917 fossem realizados projetos para cobrança desse tributo, somente em 1932, com a Lei nº 11.586 é que o imposto de renda começou a ser cobrado na Argentina. Carlos M. Giuliani Fonrouge e Susana C. Navarrine explicam como surgiu a Lei 11.586, afirmando que: 'Pelo la extensa consideración de lós diversos proyectos a través de lãs discusiones parlamentares y el clima favorable a la implantación del impuesto, creado por la cátedra universitaria u lós órganos de la prensa, terminaron por determinar la institución del tributo de que hablamos. Fue creado por decreto-ley del gobierno provisional, del 19 de enero de 1932, com "la denominación equivocada de impuesto a los ´reditos", según palabras del professor Oría. Em razón de la proximidad del nuevo gobierno constitucional, El decreto fue sometido a consideración del Congreso, El cual, pese a la importancia de la reforma, no ló estudio detenidamente, por ló cual la discusión parlamentaria no es mayormente ilustrativa. Fue sancionado com leves modificaciones como ley 11.586 el 17 de junio de 1932 e publicado El 30 del mismo mês, com vigencia a partir del 1 de enero de 1932. Ésta fue, pues, la primera ley de impuesto a la renta em la Argentina.' (FONROUGE, Carlos M. Giuliani; NAVARRINE, Susana C. **Impuesto a la renta** – comentario de la ley de impuesto a los réditos y su decreto reglamentario. Buenos Aires: Depalma, 1973, p. 30).

dos rendimentos obtidos no exterior, se o cidadão é residente na Argentina, todos seus rendimentos são tributados, tanto os obtidos no País como no exterior. Já se o sujeito é não residente, somente os valores percebidos em solo argentino são oferecidos à tributação.

A tributação da renda também é regulada por uma legislação específica, a *Ley de Impuesto a las Ganancias*<sup>145</sup>. É nesse ordenamento jurídico que se encontram as previsões que norteiam a tributação da renda na Argentina, disciplinando os rendimentos das pessoas físicas e jurídicas.

No caso das pessoas físicas, o princípio da progressividade é utilizado de forma mais veemente, existindo sete faixas de tributação da renda, iniciando com uma alíquota de 9% e chegando até 35%. O art. 90 da *Ley de Impuesto a las Ganancias*<sup>146</sup> traz um quadro com as alíquotas aplicáveis à renda das pessoas físicas, consoante pode-se verificar pela transcrição a seguir realizada:

Figura 9 – Quadro da Alíquota do Imposto de Renda das Pessoas Físicas

Ganância neta imponible acumulada			Pagarán	
Más de \$	A \$	\$	Más el %	Sobre excedente de peso
0	10.000	--	9	0
10.000	20.000	900	14	10.000
20.000	30.000	2300	19	20.000
30.000	60.000	4200	23	30.000
60.000	90.000	11.100	27	60.000
90.000	120.000	19.200	31	90.000
120.000	en	28.500	35	120.000

Fonte: Nota de rodapé n. 145.

Além dessas previsões, estabelece o art. 90 exceções que devem ser respeitadas no momento da tributação da renda. As quantias recebidas pela realização de operações de câmbio, permuta ou manutenção de ações, cotas e participações sociais, títulos, bônus e demais valores, devem ser tributados à alíquota de 15%.

<sup>145</sup> Disponível em: <<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/44911/texact.htm>>. Acesso em: 12 out. 2016.

<sup>146</sup> Disponível em: <<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/44911/texact.htm>>. Acesso em: 12 out. 2016.

A apuração da renda a ser oferecida pela tributação ocorre em quatro momentos. Inicialmente, apura-se o rendimento bruto do contribuinte, somando toda sua renda, como salário, férias, horas extras, entre outros. Após esse cálculo realizam-se as deduções obrigatórias (aposentadoria, realização de obras sociais). A seguir efetivam-se os descontos das deduções permitidas, como seguro de vida, empregada doméstica, honorários médicos, entre outros.

Com base nesse valor, aplicam-se as deduções pessoais por carga familiar. Nesse momento, o *Impuesto a las Ganancias* é bem parecido com o imposto de renda pessoa física brasileiro. A legislação estabelece os gastos que podem ser deduzidos com a família, com as suas limitações, por exemplo, no caso de cônjuge dependente pode o sujeito passivo deduzir \$ 39.778 (trinta e nove mil setecentos e setenta e oito pesos) por ano e tendo o contribuinte filhos, poderá deduzir por cada um de seus filhos o valor de \$ 19.889 (dezenove mil oitocentos e oitenta e nove pesos) por ano.

Após a realização desses cálculos, chega-se ao ganho líquido obtido pelo contribuinte. Esse é o valor que servirá de base de cálculo para o *Impuesto a las Ganancias*, aplicando-se a alíquota, conforme previsão contida na tabela já transcrita (art. 90 da *Ley Impuesto a las Ganancias*).

Essa apuração ocorre anualmente, sempre tendo como base os valores recebidos e os descontos permitidos a cada ano calendário. Também é obrigação do contribuinte realizar a declaração do imposto e fazer seu pagamento de acordo com o montante apurado.

No caso das pessoas jurídicas, o *Impuesto a las Ganancias* também é apurado anualmente e deve ser declarado sempre até 31 de maio do ano subsequente à apuração. Seguindo a regra da tributação da renda dos países já analisados, na Argentina a cobrança desse imposto das empresas não segue o princípio da progressividade, existindo uma alíquota fixa e proporcional de 35%, independente da base de cálculo.<sup>147</sup>

A base de cálculo é determinada pela diferença existente entre as receitas obtidas pela empresa e as despesas dedutíveis previstas na legislação. Destacam-se como despesa passível de dedução as realizadas para obtenção e preservação

---

<sup>147</sup>FONROUGE; NAVARRINE, 1973.

do lucro tributável, impostos pagos, depreciação ou amortização, provisões, aluguel de instalações e equipamentos, salários e doações até um máximo de 5% do rendimento tributável. Importante mencionar que os juros também podem ser deduzidos, caso decorram de empréstimos obtidos para os fins comerciais da empresa.

Em relação ao IRPJ brasileiro, uma particularidade que chama atenção sobre o *Impuesto a las Ganancias* é a possibilidade de compensação dos prejuízos fiscais. No Brasil, existe a limitação à compensação de 30% dos prejuízos fiscais acumulados. Já na Argentina, esse limitador não existe, tendo a pessoa jurídica 5 anos para realizar essa compensação.

Da mesma forma que Portugal, a Argentina dispensa um tratamento diferenciado à subcapitalização. Uma empresa controlada nacional obtendo um empréstimo da controladora no exterior, os juros considerados para abatimento do *Impuesto a las Ganancias* é o padrão praticado pelo mercado. Não pode a controlada se beneficiar com a dedução de juros mais altos, pois o empréstimo teve como origem a sua controladora. Com essa restrição, evita-se que as empresas nacionais façam empréstimos de empresas controladoras para obter vantagens tributárias, pois já foi muito comum no momento de realizar o encontro de contas do *Impuesto a las Ganancias*, as empresas solicitarem empréstimos para diminuir seu lucro e arrecadar valores menores aos cofres públicos.

### 3.1.4 Estados Unidos

Em 1909 teve início nos Estados Unidos a reforma tributária que culminou em 1913 com a criação da Emenda Constitucional nº16<sup>148</sup>. É exatamente essa emenda que ampara a cobrança do imposto de renda, pois traz em seu texto a permissão para o Congresso Nacional elaborar a lei com o fim de lançar e cobrar o

---

<sup>148</sup> Traz a seguinte previsão o texto da décima sexta emenda: 'O Congresso tem o poder para instituir impostos sobre a renda, não importando a fonte da mesma, sem necessidade de divisão entre os Estados da Federação, e sem necessidade de censo ou qualquer forma de cálculo decorrente da população.' Texto original: 'The Congress shall have power to lay and collect taxes on incomes, from whatever source derived, without apportionment among the several states, and without regard to any census or enumerat.'. (Disponível em: <<https://www.law.cornell.edu/constitution/amendmentxvi>>. Acesso em: 05 nov. 2016.)

imposto sobre a renda de qualquer origem das pessoas físicas e jurídicas (chamado nos Estados Unidos de *income tax*).

Além da Emenda nº 16, que é a principal fonte para cobrança do imposto de renda, regulando a matéria foi editado o Código do Imposto de Renda dos Estados Unidos (*Internal Revenue Code*)<sup>149</sup>. Seguindo a ordem hierárquica, existem as Instruções Normativas do Tesouro (*Treasury Regulations*), que buscam interpretar problemas existentes no Código. Temos também as orientações das Autoridades Fazendárias (*Revenues Rules*), bem como orientações especiais para contribuintes específicos (*Private Letter Rulings*).

Chama a atenção o fato de que as autoridades fiscais não estão vinculadas às orientações oriundas da própria Fazenda, podendo decidir e se posicionar de forma diversa. Por tratar-se de um país da *common law*, os precedentes judiciais ganham importância na matéria, traçando diversas diretrizes a serem seguidas tanto pelo Poder Público como pelos contribuintes.

O imposto de renda é o tributo que rende a maior fonte de arrecadação para o Governo Federal Norte-Americano. Curiosamente, no sistema dos Estados Unidos, os Estados e municípios podem cobrar também imposto sobre a renda, com alíquotas mais baixas, podendo ser abatido o valor pago a esses Entes da quantia que deverá ser repassada ao Governo Federal.

Trata os Estados Unidos como renda o valor proveniente do capital ou do trabalho. Traz o *Internal Revenue Code* as espécies de receitas que devem ser tributadas pelo imposto de renda pessoa física, mas deixando claro que esse rol não é taxativo, afirmando que receita bruta significa receita de qualquer fonte, incluindo as previstas no Código, mas não limitando.

Para o Código, são quinze tipos de receitas tributáveis, sendo elas as seguintes: 1 – compensação por serviços, incluindo-se honorários, comissões,

---

<sup>149</sup> Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy explica a estrutura do *Internal Revenue Code*: 'O código de 1986, *Internal Revenue Code*, recebe também a denominação de Código dos Estados Unidos, título 26. São 7.782 artigos que ocupam mais de 670 páginas, nas edições de uso mais comum. O código é dividido em subtítulos, esses em capítulos, que são divididos em subcapítulos, que são fracionados em partes, que são divididas em subpartes, redigidas em artigos, explicitados por itens identificados por letras. Não há generalidade, abstração. A matéria é deduzida de forma analítica, específica, pormenorizada. Trata-se de leitura enfadonha, que explicita texto distinto da elegante redação dos códigos da tradição romano-germânica, marcados por concisão e objetividade. O código ocupa-se de matéria tributária federal em geral, substantiva e adjetiva.'. (GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito tributário nos Estados Unidos**. São Paulo: Lex, 2004, p. 101).



benefícios indiretos e itens similares; 2 – receita bruta originária de negócios; 3 – ganhos derivados de negócios com propriedade; 4 – juros; 5 – alugueis; 6 – *royalties*; 7 – dividendos; 8 – pensões por separação judicial; 9 – laudêmios; 10 – receita oriunda de seguro de vida ou de contrato de doação; 11 – pensões; 12 – perdão de dívidas; 13 – distribuição de renda em sociedade; 14 – receita oriunda de morte e 15 – juros relativos a bens de raiz ou *trust*.

Já a pessoa jurídica, por sua vez, tem um conceito de renda bem amplo, sendo informado pelo total de vendas, diminuído o custo, acrescido de receitas decorrentes de investimentos. Então, a renda tributada das empresas é a diferença de todas as receitas e das despesas necessárias para manutenção e investimento no serviço realizado.

O Código do Imposto de Renda e as diversas normas permitem que o contribuinte realize várias deduções. Há deduções com o custo operacional (*business expenses*), tributos, juros, perdas, despesas médicas, dentárias, depreciações, caridade, pensões alimentícias, despesas de mudança, gastos com educação, além de despesas gerais e gastos com dependentes.

As despesas do *business expenses* são as despesas operacionais dedutíveis da renda bruta, incluindo os gastos ordinários e necessários, diretamente ligados ou relacionados com o comércio ou negócio do contribuinte. Essa ideia demonstra os custos operacionais, laborais, identificando os gastos necessários à manutenção das atividades do contribuinte.

Sobre o *business expenses* destacam-se as seguintes deduções: 1 – razoável quantia a título de salários ou outra compensação por serviços pessoais efetivamente prestados; 2 – despesa de viagem, incluídas quantias gastas com alimentação e alojamento, que não pródigas ou extravagantes, quando fora de casa a serviço e 3 – alugueis ou outros pagamentos necessários para uso de instalações de negócio próprio, em relação às quais o contribuinte não detém propriedade.

De maneira geral, o direito tributário norte-americano é baseado na ideia do *voluntary compliance*<sup>150</sup>, da mesma forma o imposto de renda, tanto pessoa física

---

<sup>150</sup> Sobre o *voluntary Compliance*, ensina Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy: 'A ideologia do direito tributário norte-americano centra-se na figura do *voluntary compliance*, por meio da qual espera-se que cada pessoa informe com diligência e transparência todos os ganhos e deduções que possa identificar, pagando o montante devido, em nome do bem comum. O contribuinte é responsável para informar ao fisco com clareza e honestidade os valores que deve (*self-assessment*).'

como jurídica, segue a mesma regra, isto é, cada contribuinte deve informar com diligência e transparência todos os ganhos e deduções, recolhendo aos cofres públicos o valor devido. Então, é obrigação dos contribuintes declararem e recolherem a quantia devida a título de imposto de renda.

### 3.2 SISTEMA CONSTITUCIONAL DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

Ficou sob a responsabilidade da Constituição Federal a previsão das competências em matéria tributária, ou seja, a estipulação de qual Ente Público pode instituir e cobrar cada tributo. E para poder determinar qual Ente Tributante tem competência para instituição e cobrança do imposto de renda, é imperioso que seja estudado o sistema de competências tributárias previsto no Texto Constitucional.

#### 3.2.1. As Competências Tributárias na Constituição de 1988

Competência em matéria de direito significa poder para legislar sobre determinado assunto. Quando se fala que algum Ente Federativo detém competência, na verdade, está sendo dito que aquela pessoa política está autorizada a elaborar leis sobre aquele tema específico.

No Brasil, o sistema de competência é definido por meio da Constituição Federal, sendo ela a responsável por dispor sobre a responsabilidade legislativa de cada Ente Público<sup>151</sup>. Em matéria tributária, ao contrário do que muitos afirmam, a competência legislativa é concorrente<sup>152</sup>, isto é, União, Estados, Municípios e Distrito Federal podem legislar sobre assuntos tributários.

---

(GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito tributário comparado e tratados internacionais fiscais**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2005, p. 71).

<sup>151</sup> Sobre essa característica da Constituição, Humberto Ávila ensina que: 'Como já enfatizado, a Constituição Brasileira caracteriza-se precisamente pela extensão das regras de competência que prevê para a instituição dos tributos dos entes federados. O Sistema Tributário Nacional, do artigo 145 ao artigo 162, estabelece regras que delimitam constitucionalmente o poder que cada ente político possui, não deixando, como só acontece em outros sistemas jurídicos, liberdade ao legislador para alterar os fatos que podem ou que não podem ser objeto de tributação.' (AVILA, Humberto, 2004, p. 158).

<sup>152</sup> Vide art. 24, I, da Constituição Federal que assim dispõe:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:  
I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;  
[...]

A confusão ocorre com a competência para instituição, majoração e extinção de tributos, pois essa é privativa de cada Ente. A Constituição estabelece expressamente os tributos que cada uma das pessoas políticas pode criar, aumentar ou extinguir, não sendo possível a criação de tributo diverso daquele previsto na Constituição por outro Ente Federativo. A Carta Política traz de forma clara quais tributos cada membro da Federação pode instituir, majorar ou extinguir.

Podem-se dividir as regras de competências em duas espécies: regras atributivas de competências e as de incompetências tributária. As primeiras são as clássicas regras que preveem o que cada Ente Tributante poderá cobrar de tributo. Já as outras são as conhecidas imunidades, chamadas de regras de incompetência, pois as circunstâncias consagradas pela Constituição como imunes (ex. templo de qualquer culto, livro, entre outros) impedem que o legislador cobre impostos nessas hipóteses.

Importante diferenciar competência tributária de capacidade tributária ativa. A Constituição traz a previsão expressa referente à competência tributária de cada Ente da Federação, então só quem detém competência para legislar são as pessoas políticas: União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Somente elas podem instituir, majorar ou extinguir tributos, a Constituição não traz nenhuma exceção a essa regra.

Já capacidade tributária ativa é verificada pela possibilidade de integrar a relação tributária como sujeito ativo. Nesse caso, não são somente as pessoas políticas que detém essa capacidade, ela pode ser delegada para outros, como, por exemplo, pessoas jurídicas de direito público da administração pública indireta, pode ser repassada por meio de concessões também. Mesmo transferindo a capacidade tributária ativa, o Ente Tributante não perde a sua competência tributária, apenas transfere o direito de outrem integrar o polo ativo da relação tributária. Em suma, a competência tributária é indelegável e a capacidade tributária ativa é delegável.<sup>153</sup>

Conforme já exposto, uma das características da competência tributária para instituir, majorar ou extinguir tributos é a privatividade, mas não é a única

---

<sup>153</sup>Paulo de Barros Carvalho afirma que: 'É perfeitamente possível que a pessoa habilitada para legislar sobre tributos edite a lei, nomeando outra entidade para compor o liame, na condição de sujeito titular de direitos subjetivos, o que nos propicia reconhecer que a capacidade tributária ativa é transferível. Acredito que esse comentário explique a distinção que deve ser estabelecida entre competência tributária e capacidade tributária ativa.' (CARVAILHO, 2009, p. 244).

característica. Destaca-se a indelegabilidade, pois o ente político não pode transferir a sua competência de legislar para outro, bem como a inaducabilidade, tendo em vista que mesmo não exercendo a sua competência, não existe prazo de prescrição ou decadência para o Ente Tributante criar determinado tributo previsto na Constituição<sup>154</sup>.

Há também a inalterabilidade das competências, vez que elas não podem ser alteradas pelo legislador ordinário, somente pelo constituinte originário ou derivado. Por fim, tem-se a irrenunciabilidade, já que o Ente Tributante não pode renunciar à competência, por mais que não a exerça e a facultatividade, pois a pessoa política não é obrigada a instituir o tributo, podendo postergar a sua criação ou inclusive nunca criá-lo<sup>155</sup>.

O art. 145 da Constituição estabelece que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal poderão cobrar impostos, taxas e contribuições de melhoria. Já somente a União pode instituir empréstimos compulsórios, conforme art. 148 da Constituição. Da mesma forma, somente a União pode criar as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais e econômicas, salvo a contribuição social cobrada do servidor público destinada ao custeio da sua previdência, podendo ser cobrada pelos Estados, Municípios ou Distrito Federal, referente a seus servidores, consoante previsão contida no art. 149 da Constituição.

A União detém ainda competência residual para instituir impostos não previstos no art. 153 da Constituição e desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos previstos na Constituição. Outrossim, a União possui competência extraordinária, podendo

---

<sup>154</sup> Exemplo de competência que não foi ainda utilizada pelo Ente Político é o caso do imposto sobre grandes fortunas, que a União pode criar, mas até os dias de hoje não instituiu essa cobrança, detendo competência, mas não exercendo.

<sup>155</sup> Sobre as características das competências tributárias, destaca-se o ensinamento de Andrei Pitten Velloso: 'No sistema constitucional brasileiro, podem ser identificadas seis características das competências tributárias: (a) a privatividade, configurada pela exclusividade da titularidade da competência, a qual, ao ser outorgada a um ente político, é concomitantemente rejeitada aos demais; (b) a indelegabilidade, diante da impossibilidade de o ente político transferir a sua competência, diversamente do que ocorre com a capacidade tributária ativa, que é delegável (art. 7º do CTN); (c) a inaducabilidade, caracterizada pela subsistência da competência, mesmo que haja uma omissão contínua e prolongada no seu exercício (art. 8º do CTN); (d) a inalterabilidade, porquanto o legislador não pode modificar as competências sendo consagradas pela Constituição, apenas o poder constituinte, originário ou derivado, pode alterá-las (art. 110 do CTN); (e) a irrenunciabilidade, que é um corolário da inalterabilidade; e (f) a facultatividade do seu exercício.' (VELLOSO, 2012, p. 10).

instituir impostos extraordinários, na iminência ou no caso de guerra externa, conforme previsão contida no art. 154 da Constituição.

E para o que mais nos interessa para o presente estudo, é a previsão contida no art. 153, III, da Constituição Federal, que estabelece a competência da União para instituir imposto sobre a renda ou proventos de qualquer natureza. Então, quem pode legislar sobre o imposto de renda é a União, somente ela pode estabelecer as regras aplicáveis à cobrança desse tributo.

Em matéria de imposto de renda, é a União a detentora da competência tributária e da capacidade tributária ativa. Ela é a pessoa política responsável pela instituição, majoração e modificação do imposto sobre a renda. Então, o presente estudo sempre terá como base os atos praticados pela União, pois é dela que emana todas as normas aplicáveis ao imposto de renda.

### 3.3 OS CRITÉRIOS DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA

Adota-se o critério inicialmente proposto por Geraldo Ataliba e posteriormente desenvolvido por Paulo de Barros Carvalho, conhecido como regra-matriz de incidência tributária. Ela é dividida em cinco critérios obrigatórios para que haja a cobrança de quaisquer tributos, são eles: material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo.

Serão analisados os critérios que formam a regra-matriz de incidência tributária do imposto de renda, determinando o mínimo que deve estar previsto para que possa ocorrer a cobrança desse imposto. Sem a existência desses cinco critérios, não poderá haver a exigência do imposto de renda.

#### 3.3.1 Critério Material

O critério material da regra-matriz de incidência tributária ou da hipótese de incidência é o critério que determina o que será tributado, qual a manifestação de riqueza demonstrada pelo contribuinte que é passível de incidência de determinado

tributo. É um verbo de conduta que será realizado pelo sujeito passivo que dará direito ao sujeito ativo exigir o pagamento do imposto<sup>156</sup>.

O critério material é o mais importante da regra-matriz de incidência, pois ele é determinante para se ter conhecimento sobre qual manifestação de riqueza poderá ensejar a cobrança tributária. Qual a conduta praticada pelo contribuinte que trará consigo o direito do Fisco de exigir algum pagamento.

Esse critério é representado por um comportamento do contribuinte. Um verbo de ação que ao ser praticado faz com que haja o nascimento da obrigação tributária, é com a sua realização que surge a relação obrigacional, todos os demais critérios dependem diretamente da realização do critério material por parte do contribuinte, caso contrário não haverá o que ser tributado.

Sobre esse critério, Denise de Cássia Daniel explica que ele representa uma ou mais condutas, um ou mais comportamentos, descritos pelo legislador por meio de um verbo pessoal transitivo direto ou indireto, existindo sempre a necessidade de um complemento, sendo impreterível que a conduta seja lícita e independentemente da vontade da parte<sup>157</sup>. Então, além do verbo é necessário um complemento, sob pena de não ficar claro o que está sendo tributado. De nada adianta apenas o verbo industrializar, sem o seu complemento que é a palavra produtos, apenas circular em nada nos explica, mas quando complementado com a palavra mercadorias, o critério material fica mais claro.

No caso do imposto de renda, a Constituição permite que haja a tributação da renda e dos proventos de qualquer natureza. Havendo acréscimo patrimonial proveniente da renda ou dos proventos de qualquer natureza, poderá ocorrer a cobrança desse imposto.

Pode-se dizer que os verbos do critério material seriam: adquirir, auferir. E o complemento para é renda ou proventos de qualquer natureza. Mas não basta

---

<sup>156</sup> Geraldo Ataliba assim explica o critério material: 'O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i.

Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração.' (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 106).

<sup>157</sup> DANIEL, 2006, p. 66.

apenas adquirir ou auferir renda, essa aquisição deve representar um acréscimo patrimonial, sob pena de ser cobrado o imposto sobre uma renda já antiga, tributada anteriormente.

Para as pessoas jurídicas, o importante é o aumento do patrimônio líquido, a diferença entre entradas e saídas em um determinado lapso temporal, não existindo nenhuma diferença quanto à origem dos recebíveis. Ao analisar o critério material do imposto de renda das empresas, Paulo de Barros Carvalho afirma que: “(...) o que interessa é o aumento do patrimônio líquido, sendo considerado como lucro tributável exatamente o acréscimo líquido verificado no patrimônio da empresa, durante período determinado, independentemente da origem das diferentes parcelas.”.<sup>158</sup>

Além disso, o art. 43 do CTN<sup>159</sup> estabelece que o fato gerador do imposto de renda é a sua disponibilidade jurídica ou econômica. Dessa forma, para que ocorra a tributação da renda, o contribuinte deve ter a sua disponibilidade jurídica ou econômica, não basta apenas uma expectativa de ingresso, de ganho futuro ou potencial, bem como a posse de numerário de outrem. Se a renda não estiver disponível para o contribuinte, seja de forma jurídica ou econômica, não se pode falar em tributação pelo imposto de renda.

Portanto, o critério material desse imposto é auferir renda, devendo esse valor representar um acréscimo patrimonial ao longo de determinado período ao contribuinte. Existindo essa manifestação de riqueza por parte do sujeito passivo, haverá a concretização do critério material da regra-matriz de incidência tributária do imposto de renda.

### **3.3.2. Critério Espacial**

O critério espacial da regra-matriz de incidência tributária significa lugar em que ocorrido o critério material poderá haver a cobrança de determinado tributo. Caso esse fato ocorra fora do espaço possível de tributação, o Ente Público não terá o direito de exigir qualquer valor do contribuinte. Para melhor entender o critério espacial, cita-se o exemplo do ISSQN de uma determinada Prefeitura, no caso Porto

---

<sup>158</sup> CARVALHO, 2009, p. 671.

<sup>159</sup> Esse artigo será melhor analisado posteriormente no presente trabalho.



Alegre, uma empresa de Canoas que presta um serviço para outra empresa de Canoas, em que ocorre a incidência desse imposto, não pode ser cobrada pela Prefeitura de Porto Alegre, pois não está dentro do critério espacial do ISSQN desse Município.

Mister se faz diferenciar o critério espacial e o âmbito territorial de validade e eficácia da norma. Aquele diz respeito ao local em que ocorrido o critério material dará ensejo à cobrança do tributo, podendo ser diverso do âmbito territorial da norma, inclusive sendo mais abrangente. Já este significa o local em que a norma jurídica terá validade e eficácia, qual o território em que determinado dispositivo legal poderá ser aplicado.

Alberto Xavier<sup>160</sup> deixa claro que “uma coisa é a determinação do local onde um fato juridicamente ocorreu, outra coisa – bem distinta – é a determinação da ordem jurídica competente para a sua disciplina.”. No caso do imposto de renda, como logo em seguida será explicado, o critério espacial é mais amplo que o âmbito de validade e eficácia da norma jurídica.

Em se tratando de imposto de renda, o Brasil adota o princípio da extraterritorialidade como critério espacial para cobrança desse tributo. Então, não são somente as rendas e proventos de qualquer natureza produzidos no Brasil que sofrem a incidência do IR, em determinadas situações específicos valores obtidos fora do País estão sujeitos à cobrança do imposto de renda.

No caso das pessoas físicas, quaisquer rendimentos recebidos por elas estão sujeitos ao imposto de renda, mesmo que fora do Brasil e ainda que o valor nunca adentre ao território nacional. Ser brasileiro significa contribuir com o IR independentemente do local onde se obtém a renda, independentemente de internalizá-la ou não<sup>161</sup>. Claro que em todas as situações devem ser analisados os tratados de bitributação, se o Brasil mantiver com o país onde o valor for obtido, devem ser respeitadas as disposições contidas no tratado.

---

<sup>160</sup>XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**: tributação das operações internacionais. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 63.

<sup>161</sup> Sobre a tributação da renda das pessoas físicas, assevera Carlos Otávio Ferreira de Almeida: ‘Em resumo, poderá o Estado tributar a renda dos residentes por conta da conexão pessoal que se lhes vincula. Se a fonte da renda estiver no território, a territorialidade será suficiente para a imposição; se no exterior, necessária a opção do legislador pela adoção da universalidade (tributação em bases mundiais) para se alcançar fatos extraterritoriais.’ (ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de, *A Competitividade Brasileira à Luz das Ordens Tributárias e Econômicas. Série Doutrina Tributária*. v. XII, São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 50.)

No caso das pessoas jurídicas, existindo filial, sucursal, divisão, controlada, coligada, ou qualquer outro tipo de denominação, existindo lucro auferido por essas pessoas jurídicas, ele deve ser incorporado ao lucro líquido da empresa sediada no Brasil. O art. 1º da Lei nº 9.532/97<sup>162</sup> estabelece expressamente a igualdade de tratamento entre os lucros obtidos pelas empresas, tanto em território nacional, como em território estrangeiro.<sup>163</sup>

Completando o princípio da extraterritorialidade, o Brasil adota a nacionalidade como critério para tributação da renda, se a empresa é brasileira e sua filial teve lucro no exterior, esse valor deve ser oferecido à tributação, da mesma forma se a pessoa física recebeu valores fora do País, sofre a incidência do IR sobre essas quantias. E o exemplo mais conhecido e que foi precursor em adotar a nacionalidade como critério tributário são os Estados Unidos. Eles tributam tanto seus nacionais, como empresas incorporadas sob suas leis, independente do local onde a renda for auferida. A justificativa para essa escolha tributária remete a 1924, ao caso *Cook v. Tait*, em que a Suprema Corte decidiu que existem diversos benefícios garantidos aos nacionais, como, por exemplo, constante proteção do governo e possibilidade de retorno ao território norte-americano, sendo que essa disponibilidade deve ser custeada pela tributação.<sup>164</sup>

### 3.3.3. Critério Temporal

O critério temporal da regra-matriz de incidência tributária busca definir quando ocorre o fato gerador do tributo, a ocasião em que deve ser contabilizada a manifestação de riqueza demonstrada pelo contribuinte. Esse é o critério que define

---

<sup>162</sup> Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

<sup>163</sup> Ricardo Mariz de Oliveira critica veementemente o critério adotado pelo Brasil para tributação das empresas por meio do IR, afirmando que: 'Os maiores problemas no aspecto espacial ficam em torno das pessoas jurídicas sediadas no Brasil, pois, contrariando as leis da física, por que estão no espaço abstrato do direito, elas podem estar ao mesmo tempo em dois ou mais locais, o que ocorre quando elas estendem a sua organização a estabelecimentos situados em diversos locais: assim, elas podem estar no Brasil, através da sua matriz e sede, e possivelmente através de outros estabelecimentos dentro do território nacional, e também podem estar em outro ou outros países, através de um ou mais estabelecimento fora do Brasil.' (OLIVEIRA, 2008, p. 589).

<sup>164</sup> A opção realizada pelos Estados Unidos também foi analisada por Carlos Otávio Ferreira de Almeida. (ALMEIDA, 2014, p. 48).

o momento em que é instaurada a relação jurídica entre o sujeito passivo e o sujeito ativo.<sup>165</sup>

Se o critério material da hipótese ocorrer em momento diverso do critério temporal, aquela previsão de relação jurídica não se realizará. Pode-se, sim, existir a incidência tributária, mas referente a outro período de apuração, ela será diversa da que estava prevista naquele critério temporal.<sup>166</sup>

No caso do imposto de renda, tanto da pessoa física quanto da pessoa jurídica, o fato gerador é chamado de complexo, caracterizando-se pela soma de acontecimentos em um determinado período. Dentro do período de apuração do imposto, ocorrem diversos fatos que são somados e subtraídos de outros, que, ao término, possibilitam a verificação da existência de acréscimo patrimonial passível de tributação.

A ocorrência do fato gerador do imposto de renda sofre a influência da aplicação dos princípios constitucionais da generalidade, universalidade e progressividade. E para que seja dada máxima eficácia a esses princípios, o imposto só pode ser considerado após a soma de determinados fatores ao longo de um período base, não se pode analisar fatos ocorridos de forma isolada, pois eles não descrevem o verdadeiro acréscimo patrimonial, sequer pode ser verificado se houve esse acréscimo quando os fatos e atos são vistos de forma isolada.<sup>167</sup>

---

<sup>165</sup> Geraldo Ataliba assim define o critério temporal: 'Define-se o aspecto temporal da h.i. como a propriedade que esta tem de designar (explícita ou implicitamente) o momento em que se deve reputar consumado (acontecido, realizado) um fato imponible.

Os modelos mediante os quais o legislador se expressa são os mais variados. Isto é relevante, para fins de exata apuração da lei aplicável (questões de vigência e eficácia da lei), da observância da irretroatividade (art. 150, III, 'a') e anterioridade (art. 150, III, "b"), além da contagem dos prazos de decadência e prescrição.' (ATALIBA, 2009, p. 94-95.)

<sup>166</sup> Sobre essa questão, assim se manifesta Paulo de Barros Carvalho: 'Não seria ocioso repetir que o critério material da 'hipótese tributária' pretende representar um fato de natureza diversa daquele que constitui a representação da própria hipótese, desenvolvimento que está, por processo de abstração lógica, dos condicionamentos de tempo e de lugar.

Mesmo que em apertada síntese, é imperioso estabelecer-se distinção, lamentavelmente descuidada pela doutrina, para que se possa vislumbrar sentido no exame esmiuçado do antecedente tributário.

Tendo presente esta premissa, havemos de conceituar o critério temporal das hipóteses tributárias como aquele conjunto de elementos que nos permite identificar a condição que atua sobre determinado fato (também representado abstratamente – critério material), limitando-o no tempo.' (CARVALHO, 2009, p. 468.)

<sup>167</sup> Ricardo Mariz de Oliveira afirma que os princípios constitucionais são determinantes para a fixação do critério temporal do imposto de renda, ensinando que: 'Contudo, em virtude dos princípios constitucionais da generalidade, universalidade e da progressividade, principalmente por força dos dois últimos, não de ser periódicos a incidência e o cálculo do imposto de renda – isto é, o seu fato gerador e a respectiva base de cálculo -, motivo pelo qual a lei ordinária estabelece o

No caso do imposto de renda da pessoa física, o critério temporal para incidência desse imposto ocorre no dia 31 de dezembro, sendo somados todos os atos e fatos que influenciam a sua apuração desde 1º de janeiro do mesmo ano. Então, o tributo incide exatamente sobre os fatos ocorridos no ano-calendário, no ano fiscal, havendo acréscimo patrimonial no dia 31 de dezembro, o contribuinte deverá recolher imposto de renda.

A declaração de ajuste anual é realizada até 30 de abril do ano subsequente, devendo o sujeito passivo informar todos os seus recebimentos e ainda recolher o valor devido ou solicitar a restituição do imposto, se já recolhido. Importante mencionar que o contribuinte pode estar sujeito à retenção na fonte, bem como pode optar pelo recolhimento pelo carnê-leão, realizando de forma mensal. Entretanto, nenhuma dessas possibilidades altera o critério temporal, pois ao final do período anual é que será analisado se houve acréscimo patrimonial passível de tributação, representando tanto a retenção na fonte, como o carnê-leão meras antecipações com base em expectativas.

Já no caso do imposto de renda das pessoas jurídicas existe divergência quanto ao seu critério temporal. Como há a previsão de período de apuração trimestral ou anual, boa parte da doutrina entende que o critério temporal do imposto é o final do período de apuração. Assim, se a empresa opta pelo IRPJ trimestral, o critério temporal é ao final de cada trimestre, já se for apuração anual, esse critério ocorre sempre no dia 31 de dezembro de cada ano.

Com o devido respeito aos grandes juristas, como, por exemplo, Ricardo Mariz de Oliveira e Leandro Paulsen, que entendem que o critério temporal desse imposto equivale ao seu período de apuração, podendo ser trimestral, discorda-se dessa ideia, entendendo que o critério temporal do imposto de renda sempre ocorre no último dia do ano-calendário, ou seja, dia 31 de dezembro, mesma opinião defendida por Denise de Cássia Daniel e Paulo de Barros Carvalho.<sup>168</sup>

---

elemento temporal, ou seja, o momento de encerramento do período-base de formação e apuração do fato gerador, em cujo último instante se dá a ocorrência do fato gerador.' (OLIVEIRA, 2008, p. 493).

<sup>168</sup> Denise de Cássia Daniel defende essa ideia, manifestando-se da seguinte forma: 'Para a legislação tributária, como regra geral, o critério temporal do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, devido a sua hipótese tributária complexa, se verifica no momento exato em que ela se completa, ou seja, no dia 31 de dezembro. O legislador ordinário adotou a periodicidade anual, exigida pela Constituição Federal para o imposto sobre a renda das pessoas físicas e jurídicas, identificando-o com o período-base de apuração do imposto sobre a renda. Isso porque é somente

Pela aplicação dos princípios constitucionais (universalidade, generalidade e progressividade) não se vislumbra a possibilidade de o critério temporal do IRPJ ser trimestral. A Constituição Federal trata do tributo com base no seu ano-calendário, de 1º de janeiro a 31 de dezembro, esse é o período que deve ser analisado para que seja determinado se houve ou não acréscimo patrimonial. A apuração trimestral representa apenas uma forma de antecipação do valor que pode vir a ser devido ao final do ano fiscal.

Como visto, o imposto de renda é um tributo de fato gerador complexo, e a ocorrência de acréscimo patrimonial só pode ser determinada após o término do ano fiscal. Então, qualquer legislação que estabeleça de forma diversa, é inconstitucional. Ressalte-se que não se está dizendo que a apuração trimestral não pode ocorrer, isso é perfeitamente cabível em nosso sistema jurídico, muitas vezes facilita o contribuinte e o Fisco. Mas quem opta por esse tipo de apuração deverá ter o direito de realizar o encontro de contas ao final do período anual, para que possa ser calculado o verdadeiro acréscimo patrimonial ocorrido.

Somente assim a tributação do imposto de renda das empresas incidirá sobre o valor correto, sobre a verdadeira manifestação de riqueza demonstrada pelo contribuinte passível de ser tributado pelo Ente Público. Qualquer outra forma pode acabar impondo o pagamento de um valor incidente sobre uma quantia que não representa um acréscimo patrimonial, podendo inclusive representar um decréscimo patrimonial e ainda assim ser tributado pela União.

### **3.3.4 Critério Pessoal**

O critério pessoal da regra-matriz de incidência tributária define quem são os sujeitos que integram a relação jurídico-tributária. É por meio desse critério que se sabe quem são os sujeitos passivo e ativo que compõem a relação jurídica que dará

---

ao final do exercício financeiro, que atualmente coincide com o exercício social, que o conjunto de eventos, que se desenvolvem nesse período, apresentará um resultado, materializando, assim, a hipótese tributária do imposto.

O lucro das pessoas jurídicas, que constitui a hipótese tributária do imposto sobre a renda, é complexo e sucessivo e se realiza durante um determinado lapso de tempo, que a legislação denomina de período-base. Como hipótese tributária, apresenta uma unidade indissolúvel, haja vista que não se trata de uma realidade isolada, e sim de um universo de fatos entrelaçados e inseparáveis, sendo impossível determinar sua ocorrência de forma fracionada.' (DANIEL, 2006, p. 71.).

ensejo ao pagamento do tributo. O critério pessoal estabelece os dois polos da relação obrigacional, o polo ativo, detentor do crédito tributário, e o polo passivo, devedor do crédito tributário.<sup>169</sup>

O sujeito ativo é o credor, ele é o detentor do direito subjetivo de cobrar o tributo. Ele é o responsável por exigir o pagamento do imposto devido e por recebê-lo. Como dito anteriormente, nem sempre o sujeito ativo é o mesmo Ente Legislativo, a lei pode estabelecer que outro integre a relação jurídico-tributária na condição de credor. Exemplo dessa possibilidade é o caso do ITR que pode ser cobrado em determinadas circunstâncias pelos Municípios.

No imposto de renda, tanto da pessoa física como da pessoa jurídica, o mesmo Ente Legislativo é o que integra a relação obrigacional como sujeito passivo, detentora do crédito tributário. Nesse tributo quem elabora as regras e quem é o sujeito da relação jurídico-tributária é a União Federal, sendo ela a credora de qualquer valor devido a título de imposto de renda.

Já para determinação do sujeito passivo do imposto de renda, responsável pelo pagamento do tributo, a situação é um pouco mais complexa, pois devem ser diferenciadas as figuras do contribuinte e do responsável tributário. Em regra, quem estiver sujeito ao pagamento do tributo é que vai integrar a relação obrigacional no polo passivo.

O contribuinte é a pessoa que realiza o fato gerador do tributo, é ele que demonstra a riqueza passível de tributação. É o seu patrimônio que sofre o acréscimo que dá ensejo à cobrança do imposto de renda. Ele detém uma relação direta com o fato jurídico sujeito à incidência do tributo. A demonstração da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos é feita pelo contribuinte, é ele que detém a capacidade contributiva.

Já o responsável não tem uma relação direta com o fato gerador do tributo, ele mantém uma relação indireta. A lei não pode determinar que qualquer pessoa seja responsável tributário, quem não tem nenhuma relação com o acontecimento jurídico que dará ensejo ao pagamento do imposto não pode participar da relação

---

<sup>169</sup> Geraldo Ataliba de forma sábia e de fácil compreensão, assim define o critério pessoa da hipótese de incidência: 'aspecto pessoal, ou subjetivo, é a qualidade – inerente à hipótese de incidência – que determina os sujeitos da obrigação tributária, que o fato imponible fará nascer. Consiste numa conexão (relação de fato) entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas, que serão erigidas, em virtude do fato imponible e por força da lei, em sujeitos da obrigação. É, pois, um critério de indicação de sujeitos, que se contém na h.i.'. (ATALIBA, 2009, p. 80.)

obrigacional. O responsável tem como obrigação o pagamento do tributo, sendo sujeito passivo da relação jurídico-tributária, mas o ônus financeiro deve ser suportado pelo contribuinte, ainda que não figure em nenhum dos polos da relação obrigacional.<sup>170</sup>

O responsável pode descontar diretamente o valor pago do contribuinte ou deve gozar de uma forma para se restituir do valor recolhido aos cofres públicos. O ônus do responsável tributário sempre deve ser ponderado, pois, na realidade, ele assume uma obrigação que originariamente seria do contribuinte, mas por força de lei não é.

O exemplo mais conhecido de responsabilidade tributária no caso do imposto de renda é a retenção na fonte. Pode-se exemplificar com a situação mais cotidiana, caso do empregador que retém na fonte o valor devido a título de imposto de renda pelo empregado. O empregador é o sujeito passivo da relação obrigacional, ele é o responsável pelo recolhimento do imposto de renda e o seu empregado é o contribuinte, o qual, nessa situação específica, não integra nenhum dos polos da relação.<sup>171</sup>

O mesmo exemplo deixa claro que o responsável deve manter alguma relação com o contribuinte e a possibilidade de reter ou se restituir do valor recolhido aos cofres públicos. O empregador pode ser sujeito passivo da relação obrigacional, todavia o porteiro do prédio não pode, pois não mantém nenhum tipo de relação com o fato gerador do tributo e nem tem a possibilidade de reter ou se restituir de forma facilitada do valor recolhido.

Quando a pessoa que demonstrou ter sofrido o acréscimo patrimonial também é responsável pelo pagamento do imposto, o sujeito passivo da relação

---

<sup>170</sup> Para Paulo de Barros Carvalho, o contribuinte, quem ao fim arcará com o ônus financeiro, sempre será o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, representando o instituto da responsabilidade tributária uma nítida sanção administrativa, tendo em vista que: 'Rigorosamente analisada, a relação envolve o responsável tributário, porém, é forçoso concluir que não se trata de verdadeira 'obrigação tributária', mas de vínculo jurídico com natureza de sanção administrativa. Não é demais repetir que a obrigação tributária só se instaura com sujeito passivo que integre a ocorrência típica, motivo pelo qual o liame da responsabilidade, nos termos traçados pelo Código Tributário Nacional, apresenta caráter sancionatório.'. (CARVALHO, 2009, p. 640.)

<sup>171</sup> Sobre retenção na fonte, explica Ricardo Mariz de Oliveira: 'Note-se, muito especialmente, que a fonte pode ser responsável porque ela detém em mãos os recursos representativos da renda, e esta circunstância atende à exigência, indicada na seção VIII.2, de que o vínculo com a situação que configura o fato gerador, necessário ao estabelecimento da responsabilidade tributária, deve ser de tal ordem que permita ao responsável adimplir a obrigação tributária sem ônus excessivo e, principalmente, sem assumir o ônus econômico do imposto, porque este sempre deve restar com o contribuinte, titular da respectiva capacidade contributiva.'. (OLIVEIRA, 2008, p. 452).



obrigacional é o próprio contribuinte. No caso do IRPF, a mesma pessoa física que realiza o fato gerador deve fazer o recolhimento do tributo.

Da mesma forma, no IRPJ a empresa que demonstra ter realizado acréscimo patrimonial, com disponibilidade jurídica ou econômica da renda, quando ela é responsável pelo recolhimento do valor devido, ao mesmo tempo ela é contribuinte e sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Se outrem for o responsável pelo recolhimento do imposto de renda, a empresa será o contribuinte e o terceiro será o sujeito passivo.

### 3.3.5 Critério Quantitativo

O critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária é dividido em duas partes: base de cálculo e alíquota. É pela soma desses dois fenômenos que chega-se ao *quantum debeat*, é o resultado dessa operação matemática que dá o valor devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

A base de cálculo é a manifestação de riqueza realizada pelo contribuinte, é o valor que servirá de parâmetro para a apuração do tributo devido. Ela é a grandeza que representa a capacidade contributiva do sujeito passivo, é o valor que será oferecido ao cálculo do *quantum* devido por ele. Sem a base de cálculo não se pode falar em valor a ser recolhido, pois falta exatamente a grandeza que vai medir a manifestação de riqueza que servirá de base para apuração do valor devido pelo contribuinte.<sup>172</sup>

Já a alíquota, por sua vez, é a grandeza que incide sobre a base de cálculo e que ajudará para determinação da quantia a ser recolhida aos cofres públicos. A alíquota pode ser fixa, pouco empregada atualmente (foi utilizada de forma mais marcante no comércio de tecidos, que a cada metro vendido, a alíquota era

---

<sup>172</sup> Define, Paulo de Barros Carvalho, da seguinte forma a base de cálculo: '[...] Por sua vez, o critério quantitativo, no âmbito da base de cálculo, mensura a intensidade daquela conduta praticada pela Administração ou pelo contribuinte, conforme o caso. Nesses critérios é que se encontra o feixe de preceitos demarcadores dos chamados 'traços da enunciação', ou seja, o conjunto dos elementos que o editor da norma julgou relevantes para produzir o acontecimento tributado.'. (CARVALHO, 2009, p. 618.

representada por um valor fixo), ou variável (percentual), utilizada nos dias atuais para apuração dos tributos.<sup>173</sup>

A incidência da alíquota sobre a base de cálculo, isto é, a aplicação daquela sobre esta resulta no valor devido pelo sujeito passivo ao sujeito ativo da obrigação tributária. Essas duas grandezas são utilizadas para o cálculo da quantia que deverá ser recolhida pelo contribuinte, são exatamente esses dois fatores que determinam o valor do crédito tributário.

No caso do imposto de renda da pessoa física, a base de cálculo é o acréscimo patrimonial ocorrido no ano fiscal, sendo esse acréscimo representado pela soma da renda e dos proventos de qualquer natureza e pela subtração dos valores permitidos pela legislação. Já no imposto de renda das empresas, a lei trata o acréscimo patrimonial como sendo o lucro tributável, então a base de cálculo é o lucro, podendo ser ele real, presumido ou arbitrado.

A forma mais característica do imposto de renda das pessoas jurídicas é o lucro real, é por meio dele que existe a representação mais fidedigna da capacidade contributiva do sujeito passivo. Essa maneira de apuração é a que representa com maior exatidão o acréscimo patrimonial tido no ano-calendário do contribuinte, o lucro que a empresa apurou no período referente ao seu ano fiscal.<sup>174</sup>

Em apertada síntese, na forma de apuração do IRPJ por meio do lucro real, as empresas realizam o cálculo do valor a pagar por meio da diferença das entradas ocorridas em relação às saídas. Isso é o que a doutrina chama de receita menos despesa, claro que as receitas que compõem a base de cálculo do imposto, bem como as despesas que são utilizadas para realizar as devidas deduções, são aquelas previstas na legislação.<sup>175</sup>

---

<sup>173</sup> A alíquota é assim definida por Geraldo Ataliba: 'A alíquota é um termo do mandamento da norma tributária, mandamento esse que incide se e quando se consuma o fato imponible dando nascimento à obrigação tributária.

Deve receber a designação da alíquota só esse termo que se consubstancia na fixação de um critério indicativo de uma parte, fração – sob a forma de percentual, ou outra – da base imponible.

A própria designação (alíquota) já sugere a ideia que esteve sempre na raiz do conceito assim exposto: é a quota (fração), ou parte da grandeza contida no fato imponible que o estado se atribui (editando a lei tributária)'. (ATALIBA, 2009, p. 113-114)

<sup>174</sup> Mary Elbe Queiroz afirma que lucro: 'é o resultado positivo apurado pela pessoa jurídica na exploração de atividades econômicas após a dedução das receitas percebidas pelas empresas dos custos e despesas por ela efetuados para obter tais valores, abrangendo a pluralidade dos rendimentos da unidade econômica explorada.'. (QUEIROZ, 2004, p. 78.)

<sup>175</sup> Ao analisar a apuração do imposto de renda pelo lucro real, José Artur Lima Gonçalves esclarece que: 'A base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas resulta de procedimento

Já no lucro presumido e no arbitrado, a base de cálculo é representada por uma ficção jurídica, um valor que não corresponde ao lucro efetivo realizado pelo sujeito passivo. No presumido, a legislação traz o percentual que deve ser aplicado sobre o faturamento, essa é a presunção do lucro que servirá de base de cálculo para o imposto de renda. Atualmente, a tabela aplicável ao lucro presumido é a seguinte:

Figura 10 – Quadro do Lucro Presumido

<b>ESPÉCIES DE ATIVIDADES:</b>	<b>Percentuais sobre a receita</b>
Revenda a varejo de combustíveis e gás natural	1,6%
Venda de mercadorias ou produtos Transporte de cargas Atividades imobiliárias (compra, venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis) Serviços hospitalares Atividade Rural ·Industrialização com materiais fornecidos pelo encomendante Outras atividades não especificadas (exceto prestação de serviços)	8 %
Serviços de transporte (exceto o de cargas) Serviços gerais com receita bruta até R\$ 120.000/ano – <b>ver nota (1)</b>	16%
Serviços profissionais (Sociedades Simples - SS, médicos, dentistas, advogados, contadores, auditores, engenheiros, consultores, economistas, etc.) Intermediação de negócios Administração, locação ou cessão de bens móveis/imóveis ou direitos Serviços de construção civil, quando a prestadora não empregar materiais de sua propriedade nem se responsabilizar pela execução da obra (ADN Cosit 6/97). ·Serviços em geral, para os quais não haja previsão de percentual específico	32%
Comercialização de veículos usados	<b>ver nota (2)</b>
No caso de exploração de atividades diversificadas, será aplicado sobre a receita bruta de cada atividade o respectivo percentual	1,6 a 32%

Fonte: Portal Tributário<sup>176</sup>

**NOTAS IMPORTANTES:**

(1) Esta regra não se aplica às pessoas jurídicas que prestam serviços hospitalares e de transporte, bem como às sociedades prestadoras de serviços de profissões legalmente regulamentadas (Lei 9.250/1995, artigo 40, parágrafo único). As empresas de serviços de profissões regulamentadas são aquelas sujeitas à fiscalização e controle profissional, como Advogados, Médicos, Dentistas, Músicos, Contabilistas, Auditores, Consultores, Administradores, Economistas, Engenheiros, etc.

A pessoa jurídica que houver utilizado o percentual de 16% para apuração da base de cálculo do imposto trimestral, cuja receita bruta acumulada até determinado mês do ano-

---

complexo, integrada que é por ingressos e saídas de recursos, acréscimos e decréscimos no valor intrínseco de bens, tudo computado dentro de certo período – cremos, anual, pressuposto pela Constituição, de modo insuperável.’ (GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda** – pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 198).

<sup>176</sup> Disponível em: <[http://www.portaltributario.com.br/guia/lucro\\_presumido\\_irpj.html](http://www.portaltributario.com.br/guia/lucro_presumido_irpj.html)>. Acesso em: 03 mar. 2017.

calendário exceder o limite de R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), ficará sujeita ao pagamento da diferença do imposto postergado, apurado pelo percentual de 32% em relação a cada trimestre transcorrido. A diferença deverá ser paga até o último dia útil do mês subsequente ao do trimestre em que ocorreu o excesso, sem acréscimos legais.

- (2) A pessoa jurídica que tenha como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra de venda de veículos automotores, que pratique as vendas em consignação, terá como base de cálculo o valor da diferença entre o valor de venda e o da compra (IN SRF 152/1998).

O lucro arbitrado, por seu turno, é utilizado de forma excepcional, sendo, na realidade, uma punição aplicável aos contribuintes do lucro real que descumprem as suas obrigações acessórias em relação aos documentos fiscais que devem ser mantidos e entregues pela empresa. Por não ter como apurar o efetivo lucro obtido pelo contribuinte, o Fisco arbitra um valor que servirá de base de cálculo para a apuração do tributo.<sup>177</sup>

No que se refere à alíquota do imposto de renda, tanto da pessoa física, como da pessoa jurídica, ocorre a sujeição ao princípio da progressividade, conforme já analisado anteriormente. Quanto maior a base de cálculo, maior deve ser a alíquota aplicável.

As pessoas físicas estão sujeitas a quatro faixas de alíquotas (7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%), além da faixa de isenção. Importante lembrar que a alíquota subsequente é aplicável somente sobre a diferença da faixa da alíquota anterior.

Muitos entendem que o imposto de renda das pessoas jurídicas não cumpre com o princípio constitucional da progressividade. Todavia, discorda-se dessa ideia, ainda que de forma tímida, reduzida, esse princípio é contemplado sim no imposto de renda das empresas.

As pessoas jurídicas estão sujeitas à alíquota de 15% e a um adicional de 10% sobre o lucro real, presumido ou arbitrado que exceda o montante anual de R\$ 240.000,00. A previsão desse cálculo do valor excedente vem para concretizar a

---

<sup>177</sup> Sobre a apuração pelo lucro presumido e pelo lucro arbitrado, ensina Alberto Xavier: 'Nos institutos do lucro presumido e do lucro arbitrado, em matéria de imposto de renda, o que, na verdade, sucede é a adoção, por lei, de uma base de cálculo substitutiva da base de cálculo primária, que é o lucro real. A base de cálculo substitutiva já não é, em rigor, o lucro, mas uma realidade diferente – um certo percentual do faturamento. No lucro presumido, a própria lei prevê duas bases de cálculo alternativas, em que a substituição de uma por outra depende apenas da vontade do contribuinte; no lucro arbitrado a lei prevê uma base de cálculo principal ou de primeiro grau e outra subsidiária, ou de segundo grau, que se substitui à primeira, não por opção do contribuinte ou do Fisco, mas por impossibilidade objetiva de aplicação da primeira.' (XAVIER, Alberto. **Do lançamento, teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 128).

aplicação do princípio da progressividade, ainda que de forma extremamente restrita. Ricardo Mariz de Oliveira segue essa mesma ideologia, explicando que ‘Quer dizer, as alíquotas do IRPJ também se enquadram na progressividade perfeita, vista na seção anterior deste capítulo, mas ficam sob a censura de se tratar de uma progressividade reduzida, na verdade reduzidíssima’<sup>178</sup>.

Portanto, o imposto de renda, de maneira geral, seja pessoa física ou jurídica, traz na legislação infraconstitucional a concretização do princípio constitucional da progressividade. Até porque não poderia ocorrer de forma diferente, pois se inexistente a progressividade das alíquotas, a cobrança realizada estaria eivada de inconstitucionalidade.

### 3.4 O IMPOSTO DE RENDA E SUAS NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS

A finalização do presente capítulo ocorrerá com a análise de duas normas infraconstitucionais do imposto sobre a renda: a recepção pela Constituição Federal da previsão contida no art. 43 do Código Tributário Nacional e a possibilidade de utilização desse tributo de forma extrafiscal.

#### 3.4.1 A Constituição e a Recepção do art. 43 do CTN

O Código Tributário Nacional é de 1966, sendo, portanto, anterior à Constituição Federal de 1988. O diploma tributário, nas suas previsões, traz artigos que buscam regulamentar o imposto de renda e proventos de qualquer natureza, prevendo conceitos e, inclusive, critérios da regra-matriz de incidência do tributo.

Entre esses artigos, ganha notório destaque o art. 43<sup>179</sup>, que estabelece em seu escopo a previsão dos conceitos de renda e de proventos de qualquer natureza,

---

<sup>178</sup> OLIVEIRA, 2008, p. 442.

<sup>179</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)

além de estipular o fato gerador do imposto de renda. Para a presente análise, tem grande relevância o primeiro inciso desse artigo, que traz a conceituação de renda.

Inicialmente, muito se critica quando a legislação busca conceituar palavras, ainda mais quando elas encontram-se previstas na Constituição. Regular a previsão constitucional é uma das funções da legislação, mas para estabelecer conceitos a palavras trazidas pela Constituição, deve o legislador infraconstitucional ter muito cuidado.

Alguns criticam quando a lei age dessa maneira, defendendo que a legislação não deve estabelecer conceitos para palavras, isso não é função do Poder Legislativo. Entende-se que não se pode buscar a conceituação de todas as palavras, isso é humanamente impossível, a lei deve trazer as regras que serão aplicadas, sem conceitos fechados em relação a cada palavra ou expressão.

Crítico ferrenho, Geraldo Ataliba afirma que: 'Quando o legislador se mete a ensinar, a "definir", que é função da ciência, então acontecem as maiores barbaridades.'<sup>180</sup>. Segundo o saudoso mestre, quem tem o dever de buscar a conceituação das palavras, das expressões jurídicas, é a ciência do direito e não o legislador. A função do legislativo é regulamentar, editar normas de estrutura e de condutas, mas sem realizar a definição de palavras ou expressões.

Outrossim, sofre críticas a definição conceitual realizada pela legislação por buscar, na verdade, suprir o anseio da jurisprudência e da doutrina. Para alguns julgadores e doutrinadores, o fato de a legislação trazer conceitos jurídicos facilita a análise de casos, bem como extingue a discussão sobre o que determinada expressão significa, facilita a aplicação da ciência jurídica.

Todavia, equivocava-se quem assim pensa, pois a conceituação realizada pela legislação, na maior parte das vezes, mais atrapalha do que auxilia. O Poder Legislativo, em regra, acaba realizando definições vagas, ambíguas, contraditórias, que, por fim, ensejam maiores discussões ao invés de trazerem uma unificação conceitual.<sup>181</sup>

---

§ 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)

<sup>180</sup> ATALIBA, Geraldo. Periodicidade do Imposto de Renda II. **Revista de Direito Tributário**, n. 63, São Paulo, 1994, p. 57.

<sup>181</sup> Roberto Quiroga Mosquera critica a realização de conceitos pela legislação e aproveita para criticar também os conceitos insculpidos no art. 43 do CTN: '[...] Melhor esclarecendo, o termo

No caso do imposto de renda, o que importa é a previsão contida na Constituição, é ela que vai dar toda a diretriz para cobrança do tributo, é a norma constitucional a responsável pela conceituação da renda e dos proventos de qualquer natureza. Diversas áreas conceituam a renda, cada uma com uma definição diversa, mas para o direito o que interessa é a previsão trazida pelo constituinte.

Para a ciência jurídica, pouco interessa, a título de imposto de renda, a noção utilizada pela ciência econômica ou pelas finanças públicas, tem importância os mandamentos trazidos pela Constituição. Se áreas paralelas utilizam conceitos diversos, ao direito isso não tem validade, pois a base para tributação da renda e dos proventos de qualquer natureza é o texto constitucional.<sup>182</sup>

Importante, é claro, que o fato de a matéria relativa ao imposto de renda ser constitucional é uma característica brasileira, em outros países é a legislação infraconstitucional que traz a conceituação de renda. Em diversos ordenamentos jurídicos estrangeiros, a matéria tributária não é tratada pela Constituição, ficando a cargo do legislador infraconstitucional estabelecer todas as bases e diretrizes para realização das exações tributárias.

O primeiro inciso do artigo 43 estabelece que renda é produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, já o segundo inciso prevê que proventos de qualquer natureza são os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. Nota-se que já de início o inciso segundo utiliza uma conceituação

---

'renda' contempla uma série de significações quanto ao seu aspecto conotativo (vagueza) e denotativo (ambiguidade). Portanto, sempre resta uma zona de imprecisão quanto ao sentido e alcance destes termos, vez que o legislador na elaboração das normas jurídicas retira da linguagem comum as palavras que utiliza.

O artigo 43 do Código Tributário Nacional veio amenizar essa fome semântica, gerada em decorrência da multiplicidade de significados e imprecisão do termo 'renda', para efeitos, apenas e tão somente, de Direito Positivo brasileiro. Indo um pouco mais além na afirmação que fizemos acima, pode-se dizer que, de uma certa maneira, a definição contida no comando legal acima mencionado veio erradicar a fome da maioria da jurisprudência e doutrina brasileiras. A partir da referida definição estipulativa, adotaram-na como a única e 'verdadeira' significação da palavra 'renda' e da expressão 'proventos de qualquer natureza'.". (MOSQUERA, 1996, p. 40.).

<sup>182</sup> A respeito do tema, assevera Bulhões Pedreira: 'A noção de renda que nos interessa não é a utilizada pela ciência econômica nem a que teoricamente seja a mais perfeita para as finanças públicas, mas a que se ajusta ao sistema tributário nacional definido na Constituição Federal em vigor. Esse é o conceito que permitira conhecer os limites da competência da União ao definir a base impositiva do imposto sobre a 'renda e proventos de qualquer natureza', e que servirá de padrão para apreciar, em cada caso, a constitucionalidade das leis tributárias federais, estaduais e municipais.'. (PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto de renda**. Rio de Janeiro: Justec, 1971, cap. 2, p. 3).



excludente em relação ao primeiro inciso, utilizando conceito que não se encontra previsto neste.

Em nenhum momento, ao estabelecer o conceito de renda, ficou definido que existe acréscimo patrimonial. Entretanto, ao definir proventos de qualquer natureza, o legislador indica que são os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda, ou seja, como se renda fosse conceituada como acréscimo patrimonial. Até deveria ser, mas infelizmente o CTN não trouxe essa definição para palavra renda.

Então, inicialmente já se vê a imprecisão na conceituação estabelecida pelo Código, que buscou facilitar, mas não se preocupou em definir criteriosamente o que pretendia. A definição de renda como produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos mostra-se correta, porém incompleta, sem todos os elementos constitucionais que definem essa palavra.

Por falar em Constituição, ainda que a previsão contida no Código Tributário não esteja completa, ela está adequada com a conceituação trazida pela Carta Magna sobre a palavra renda no que se refere ao imposto de renda e proventos de qualquer natureza. Ainda que o Código seja anterior à Constituição, a previsão trazida por ele foi recepcionada pelo texto constitucional de 1988, em que pese a lacuna deixada.

Ainda que o conceito de renda previsto na Constituição seja bem mais completo, mais amplo, conforme será posteriormente estudado, como a previsão contida no art. 43 do CTN não transborda os mandamentos constitucionais, pode-se afirmar que ela foi recepcionada pela Constituição. Se a definição infraconstitucional não ultrapassa os limites constitucionais, dúvida não há de que houve a recepção do conceito de renda trazido pelo Código Tributário em seu art. 43, I.

### **3.4.2 O imposto de Renda e a Extrafiscalidade**

O Estado, por meio da Constituição, assegura ao cidadão diversas garantias fundamentais, comprometendo-se a disponibilizar o acesso à educação, lazer, segurança, saúde, entre outros. O modelo do Estado do Bem Estar Social adotado pelo Brasil gera uma quantidade enorme de obrigações que devem ser custeadas

pelo Ente Público. Atualmente, nota-se que esse formato de estado encontra-se inchado, com muitas atribuições e sem dinheiro para cumpri-las.

Divide-se em duas as fontes de renda do Estado: originária e derivada. A originária é aquela que provém dos bens públicos, do patrimônio público, como, por exemplo, valores recebidos pelo aluguel de prédios do Estado. Já a receita derivada vem da arrecadação exercida pelo Ente Público, é a cobrança dos tributos que formam esse tipo de receita.

Entre essas receitas, a derivada é a que tem maior representação para o Poder Público, pois é por meio dela que o Estado consegue colocar mais dinheiro nos seus cofres. E os tributos cobrados podem ser classificados em fiscais e extrafiscais.

Por meio dos tributos fiscais, o Estado busca somente arrecadar, aumentar os valores que ingressam nos cofres públicos. Todo o tributo que tem o caráter meramente fiscal tem como objetivo a arrecadação, a obtenção de receita para o Ente Tributante.

Já os extrafiscais, por seu turno, gozam de um objetivo além da arrecadação, é por meio deles que o Estado intervém na economia, utilizando-os como instrumento de realização de políticas públicas. Seja por meio de isenções, diminuição da base de cálculo, não incidência, desonerações em geral, a extrafiscalidade tem a finalidade de fazer com que o Poder Público possa incentivar ou desincentivar determinadas condutas, inclusive por meio do aumento ou diminuição da própria alíquota.<sup>183</sup>

Sobre a possibilidade de utilização da tributação como meio de intervenção na sociedade, importante transcrever a lição de Marciano Buffon<sup>184</sup>:

Refere-se, sim, à possibilidade de que o Estado utilize a tributação como instrumento de intervenção na sociedade, sobretudo no campo econômico e social, com vistas a concretizar suas diretrizes constitucionalmente previstas. Ou seja, ao invés de apenas arrecadar tributos e aplicar os recursos respectivos, o Estado estimula ou

---

<sup>183</sup> Casalta Nabais analisa a extrafiscalidade e explica que: 'De outro lado, é de salientar que a extrafiscalidade se expande por dois grandes domínios, cada um deles traduzindo uma técnica de intervenção ou de conformação social por via fiscal: a dos impostos extrafiscais, orientados para a dissuasão ou evitação de determinados comportamentos (em que são de integrar os chamados agravamentos extrafiscais de impostos fiscais), e a dos benefícios fiscais dirigidos ao fomento, incentivo ou estímulo de determinados comportamentos.'. (NABAIS, Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. São Paulo: Almedina, 2009, p. 630.).

<sup>184</sup> BUFFON, 2009, p. 218.

desestimula comportamentos, visando a atingir os mesmos fins que tradicionalmente buscava atingir tributando. Esse fenômeno é denominado de extrafiscalidade.

Muitos classificam alguns tributos como extrafiscais, os exemplos clássicos são o imposto de importação, de exportação, IOF e IPI. Todavia acredita-se que não existe nenhuma limitação para qualquer tributo ser utilizado com caráter extrafiscal. Dependendo da forma como cobrado, tendo em vista os benefícios e a atuação estatal em relação a cada imposto, qualquer exação pode gozar do caráter da extrafiscalidade.

E para custear todas aquelas garantias fundamentais previstas na Constituição, que tornaram o Estado do Bem Estar Social quase insustentável, o Poder Público pode aumentar a arrecadação por meio da majoração da carga tributária, bem como possibilitar que os cidadãos tenham acesso às garantias constitucionais por meio de desonerações e benefícios tributários. Dessas duas formas, o Estado pode disponibilizar à sociedade acesso às garantias fundamentais prevista em nossa Carta Magna.

Quando o Poder Público aumenta a carga tributária, essa notícia nunca é recebida de forma agradável pela população, que está cansada de pagar e não ver retorno por parte do Poder Público. Muitas vezes a utilização da extrafiscalidade alcança o objetivo almejado e ainda é recepcionada de uma maneira mais afável pelo povo, em diversas oportunidades trazendo elogios aos políticos envolvidos.

A utilização do imposto de renda como tributo extrafiscal causa, em muitas ocasiões, exatamente esse efeito, beneficia o contribuinte, permitindo o acesso às garantias fundamentais constitucionais, e a recepção da notícia é vista de forma positiva pelos cidadãos, pois conseguem uma diminuição na sua carga tributária. Por meio da concessão de benefícios fiscais, o Estado pode fomentar a saúde, a educação, o lazer, bem como tantas outras garantias fundamentais asseguradas pela Constituição.<sup>185</sup>

---

<sup>185</sup> O art. 151, I, da Constituição Federal, estabelece expressamente a possibilidade da concessão de incentivos fiscais, pela União, com o objetivo de desenvolver as diversas regiões do País, que estão desniveladas economicamente. Essa autorização constitucional aplica-se também ao imposto de renda, ficando a critério da União a sua utilização. Veja-se a literalidade do referido artigo:  
Art. 151. É vedado à União:

No caso do imposto de renda da pessoa física, o Poder Público poderia promover mais a educação com a retirada da limitação para dedução do valor investido. No IRPF ano-calendário 2015, o limite para dedução dos gastos com a educação foi de 3.561,50 ao ano. Para incentivar mais o investimento em educação pelo próprio contribuinte, poderia ser retirada a limitação ao valor dedutível. Caso não quisesse retirar completamente, no mínimo deveria ser aumentada a quantia passível de abatimento, pois atualmente esse valor é irrisório, não condiz com a realidade do valor investido na educação anualmente, pois cada vez mais os cursos em instituições privadas estão tendo valores mais elevados.

A cultura e o lazer poderiam ser fomentados por meio do imposto de renda, permitindo que o contribuinte realizasse a dedução de parte do valor investido nesses setores. Ao assistir uma peça de teatro, ao adquirir um livro, ao visitar um monumento histórico, poderia o Poder Público permitir que houvesse a dedução de parte do valor gasto.

A própria saúde que não encontra limitação de valores para abatimento a título de imposto de renda, poderia ser mais incentivada com a possibilidade de abatimento referente a medicações, e não somente as paliativas, mas principalmente as de prevenção. Se a despesa gasta com o médico é dedutível, porque não permitir o abatimento do valor despendido com remédios, sejam eles de combate à doença já existente ou de prevenção.

E não é somente no caso das pessoas físicas que a extrafiscalidade pode ser utilizada pela União, o imposto de renda pessoa jurídica também tem esse viés, podendo promover diversas garantias fundamentais. Hoje já existe a possibilidade de a empresa abater o valor gasto com diversos investimentos realizados diretamente em prol dos seus funcionários. Mas essas possibilidades devem ser mais abrangentes, tudo que for investimento em saúde, educação, alimentação, bem estar para o funcionário deve ser deduzido da base de cálculo do imposto, possibilitando integralmente o abatimento do valor investido.

---

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;  
[...]

Com efeito, sabendo o Poder Público utilizar, o imposto de renda pode ser um meio para realização de políticas públicas, assegurando ao cidadão acesso às garantias previstas na Constituição. De forma equivocada, normalmente o imposto de renda é utilizado somente para fins fiscais, sendo que é um tributo que demonstra ter uma enorme carga extrafiscal e que se bem utilizado traz grandes benefícios para todos, tanto para o Estado como para a população.<sup>186</sup>

Portanto, a extrafiscalidade surge para amparar os princípios constitucionais, ela demonstra ser uma forma de concretizá-los. Muito já se discutiu a constitucionalidade dos tributos extrafiscais, atualmente a visão, quase pacífica, é de que ela efetiva os princípios previstos na Constituição, é uma forma que possibilita ao Estado promover as garantias individuais e coletivas insculpidas no texto constitucional<sup>187</sup>.

---

<sup>186</sup> No que tange à utilização do imposto de renda como um tributo extrafiscal, destacam-se as palavras de Hugo de Brito Machado: 'Com efeito, o imposto de renda é um instrumento fundamental na redistribuição das riquezas, não apenas em razão de pessoas, como também de lugares. Presta-se, outrossim, como instrumento de grande valia para incrementar o desenvolvimento econômico regional e setorial, como se pode observar pela legislação geralmente conhecida como de 'incentivos fiscais', administrados pela Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE), pela Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM) e pela Superintendência do Desenvolvimento da Pesca (SUDEPE), entre outros organismos. Assim, pode-se afirmar que o imposto de renda, embora tenha função predominantemente fiscal, tem também função extrafiscal altamente relevante.'. (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 288.)

<sup>187</sup> Seguindo essa mesma linha de pensamento, Marciano Buffon ensina que: 'Do exposto, é possível concluir que a exigência tributária poderá ter conotação extrafiscal, sem que isso implique afronta aos princípios constitucionais dentro de um Estado Democrático de Direito. Isso ocorre, porque a extrafiscalidade corresponde a uma forma de efetivar os princípios constitucionais e os direitos fundamentais, sendo que, através dela, é possível reduzir as desigualdades fáticas produzidas pelo modelo econômico vigente e alcançar a máxima densidade normativa do princípio da dignidade da pessoa humana.'. (BUFFON, 2009, p. 226).

## **4 O CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA E A TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS**

Após o estudo realizado até aqui, chega-se ao momento, com base em tudo que já foi analisado, de definir qual é o conceito de renda previsto na Constituição. Antes, todavia, será analisada a utilização da palavra renda, no Texto Constitucional, com significados diversos do empregado em matéria tributária.

Posteriormente, já com a definição do lucro tributável e das despesas e dos custos dedutíveis, será proposto o conceito constitucional de renda. Finaliza-se o capítulo com o estudo da empregabilidade dessa definição à tributação das pessoas jurídicas, verificando-se situações em que a legislação inobserva e desrespeita a previsão contida no Texto Maior.

### **4.1 A CONSTITUIÇÃO E AS DIVERSAS ACEPTÕES DE RENDA**

A Constituição Federal de 1988 traz em seu texto inúmeras passagens que citam a palavra renda. Entre essas, foram selecionadas três ocasiões que a referida palavra é utilizada no Texto Constitucional para que seja possível realizar a análise de como renda é definida em outras situações que não a tributária para fins de imposto de renda.

Seleciona-se essas três previsões, pois não é o intuito do presente trabalho analisar todas as possibilidades constitucionais da empregabilidade da palavra renda. E as passagens que foram escolhidas bem demonstram definições que auxiliarão para construção do conceito constitucional de renda para fins tributários, bem como também se estuda outra definição em que resta claro a imprecisão terminológica do constituinte.

#### **4.1.1 Renda como Receita Tributária**

No Texto Constitucional consta, por mais de 20 vezes, o vocábulo renda, sendo que em muitas dessas passagens utiliza-se essa palavra para definir situações diversas, sem se preocupar com precisões semânticas. E para que se possa chegar ao conceito constitucional de renda aplicável às pessoas jurídicas no

momento da apuração do imposto de renda, é imperioso estudar as demais conceituações desse vocábulo trazidas pela Constituição<sup>188</sup>.

Tanto no art. 30, III, como no art. 48, I, da Constituição Federal<sup>189</sup>, a palavra renda é tratada como se fosse receita tributária. O constituinte equiparou renda dos Entes Públicos a receitas tributárias, adotando uma conceituação sem nenhuma precisão terminológica. Veja-se pela transcrição dos artigos:

Art. 30. Compete aos Municípios:

[...]

III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei;

Art. 48. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, não exigida esta para o especificado nos arts. 49, 51 e 52, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre:

I - sistema tributário, arrecadação e distribuição de rendas;

Na disposição contida no art. 30, I, da Constituição<sup>190</sup>, existe a previsão de que os Municípios irão instituir e arrecadar seus tributos e aplicar as suas rendas. O artigo menciona arrecadação tributária e aplicação da renda dos Municípios, inobservando que o produto do valor obtido com a tributação forma a receita derivada do Ente Público.

Já o art. 48, I, da Constituição<sup>191</sup> cria o permissivo para o Congresso Nacional dispor sobre as matérias de competência da União, em específico sobre o sistema

---

<sup>188</sup> A classificação adotada nesse trabalho foi proposta por Roberto Quiroga Mosquera, que, além do conceito de renda para fins de tributação, traz outras definições constitucionais dessa palavra. (MOSQUERA, 1996)

<sup>190</sup> Sobre esse artigo, analisa Antonio Sérgio P. Mercier, sem realizar a distinção proposta no presente trabalho: 'O Município há de instituir e arrecadar os tributos de sua competência. Também há de aplicar sua renda, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei. Por isso os dois permissivos: o Município irá instituir e arrecadar os tributos de sua competência; o Município irá aplicar a sua renda ainda que seja obrigado a prestar contas e publicar balancetes. [...]'. (MERCIER, Antonio Sergio P.. Arts. 25 a 36. *In*: COSTA MACHADO (Org.); FERRAZ, Anna Cândida da Cunha (Coord.). **Constituição Federal interpretada**. 7. ed. Bauru (SP): Manole, 2016, p. 226.)

<sup>191</sup> Também não realiza essa distinção Franco Oliveira Cocuzza que estuda o referido artigo e afirma que: 'A Constituição Federal estabelece que a União, os Estados, o Distrito Federal (art. 24, I, da CF) e os Municípios (art. 30, III) podem legislar concorrentemente no que diz respeito ao direito tributário, ou seja, podem, por meio de leis, instituir, arrecadar e aplicar a sua renda proveniente dos tributos, observando que as normas gerais serão, a princípio, de competência da União (art. 24, §§ 1º ao 4º, da CF). Os projetos de lei na área tributária podem ser de iniciativa de qualquer membro ou comissão do Congresso Nacional ou de qualquer de suas casas, e deverão ser



tributário, arrecadação e distribuição de rendas. Veja-se que novamente o Texto Constitucional está dispondo sobre arrecadação tributária, a respeito de valores que são oriundos da cobrança de tributos.

Acaba tratando mais uma vez renda e receita como se sinônimos fossem, demonstrando a imprecisão semântica do constituinte. Se o valor que a Constituição está se referindo é fruto da arrecadação tributária, o correto é falar em receita derivada e não renda do Ente Público.

Acaba o Texto Maior tratando de forma igualitária dois conceitos diversos, criando uma confusão entre renda e receita. Entretanto, por mais que haja essa identidade criada pela Constituição, é importante ter o conhecimento de que essas duas definições são diferentes, inexistindo equiparação, devendo ter presente que não se poderá utilizar essa ideia para conceituar renda para fins tributários.

Nota-se que nessas duas passagens, a Constituição prevê a arrecadação tributária e posteriormente dispõe sobre a distribuição da renda arrecadada. O valor cobrado pelos Entes Federados em forma de tributo entra nos cofres públicos como receita derivada.

Toda renda é formada por uma ou mais receitas, mas nem toda receita forma uma renda. Não se mostra correta a utilização do conceito de renda como receita tributária, pois são provérbios com definições distintas e que não devem ser postos como sinônimos. Na realidade, o constituinte tratou nos referidos artigos de receitas tributárias, mas, para tanto, utilizou de forma equivocada o vocábulo renda.

Então, ainda que de maneira imprecisa, o constituinte conceituou renda como sendo receita tributária. Nessas duas situações, a Constituição acaba equiparando dois conceitos diversos, entretanto, pelo menos, verifica-se que essa não será a definição adotada por esse diploma legal ao tratar da conceituação da renda para fins de imposto de renda das pessoas jurídicas.

#### 4.1.2 Renda como Rendimento

Em dois artigos seguidos, a Constituição Federal trata a renda como sendo o somatório de rendimentos, conforme disposições contidas nos seus arts. 157, I, e 158, I:

Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

[...]

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

[...]

Essa previsão orçamentária destina aos Estados, Municípios e ao Distrito Federal o valor arrecadado a título de imposto de renda retido na fonte dos rendimentos pagos por eles, suas autarquias e suas fundações. Estabelece a Constituição, com o intuito de criar algum mecanismo de maior igualdade em relação à divisão da arrecadação tributária, que o produto da cobrança do valor retido na fonte referente à quantia paga por esses Entes Públicos a seus servidores a título de imposto de renda será de titularidade do próprio Ente.<sup>192</sup>

---

<sup>192</sup> Sobre esses dois artigos, destacam-se as palavras de Alexandre Rego: '(art. 157, I) Esta regra foi introduzida pela EC n. 1/69, ainda durante a vigência da Constituição anterior, e aperfeiçoada pela atual Carta Magna. Ela visa a restituir aos Estados e ao Distrito Federal, integralmente, o valor do imposto sobre a renda retido na fonte sobre os rendimentos por eles pagos, inclusive por suas autarquias e fundações. Vale registrar que estamos diante de uma destinação meramente orçamentária, pois, ressalvadas, as exceções constitucionais, os impostos não permitem a vinculação direta do produto de sua arrecadação (art. 167, IV, da CF/88).

[...]

(art. 158, I) Neste dispositivo o constituinte utilizou o mesmo critério anteriormente fixado para os Estados e o Distrito Federal, determinando a 'restituição' integral aos Municípios do valor do imposto sobre a renda retido na fonte sobre os rendimentos pagos por eles, inclusive por suas autarquias e fundações. A medida é uma das várias que visam a compensar a distorção que ocorre no momento da distribuição dos signos de riqueza serem tributados por cada ente. Vale registrar que novamente estamos diante de uma destinação orçamentária, pois os impostos, ressalvados os casos constitucionalmente previstos, não permitem a vinculação direta do produto de sua arrecadação (art. 167, IV, da CF/88)'. (REGO, Alexandre. Arts. 145 à 162. *In*: COSTA MACHADO (Og.); FERRAZ, Anna Cândida da Cunha (Coord.). **Constituição Federal interpretada**. 7. ed. Bauri (SP): Manole, 2016, p. 844-845.)

Assim, por mais que o Imposto de Renda seja um tributo de competência federal, quando o Estado paga seu servidor e retém na fonte o valor desse imposto, o produto dessa arrecadação fica com o próprio Estado, sem ser repassado à União. Da mesma forma acontece com os Municípios e o Distrito Federal no que diz respeito aos valores retidos na fonte a título de imposto de renda dos seus servidores.<sup>193</sup>

Verifica-se que ao dispor sobre a distribuição do produto da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza aos Estados, Municípios e Distrito Federal, a Carta Magna estipulou que a incidência desse tributo ocorre diretamente na fonte e sobre rendimentos. Ainda que momentaneamente incompletos, esses trechos da Constituição trazem um importante elemento da conceituação de renda para fins de exigência desse imposto em relação às pessoas jurídicas: rendimentos.

Em que pese não esgotar o conceito de renda, a palavra rendimento será muito importante para que se possa definir esse vocábulo com a finalidade da tributação das pessoas jurídicas. Fará parte da composição da conceituação trazida pela Constituição para tributação da renda.

Diferentemente de quando trata a renda como receita tributária, ao conceituar renda como o somatório de rendimentos, a Constituição traz um elemento importante para definição desse vocábulo para fins de tributação. Claro que renda e rendimentos não são sinônimos e não devem ser tratados como se tivessem a mesma conceituação, porém rendimento compõe o conceito de renda para fins da sua definição constitucional tributária, para cobrança do imposto de renda das pessoas jurídicas.

---

<sup>193</sup> No que diz respeito a esse tema, assevera Nelson Nery Costa: 'Foi fixado, pelo art. 157, da CF, que pertencem aos Estados e ao Distrito Federal parte das receitas de impostos federais, como uma forma de melhor distribuir a receita tributária. Dispõe o inciso III do art. 153 da CF sobre a competência federal para instituir e dispor sobre o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Trata-se do imposto mais importante do nosso sistema tributário, pela sua abrangência quanto aos contribuintes. [...] Já o inciso I do art. 157 indica que o produto da arrecadação do imposto da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem, pertencem aos Estados e ao Distrito Federal.' (COSTA, Nelson Nery. **Constituição Federal anotada e explicada**. 5. ed. ver. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 584.)

Portanto, essas passagens acrescentam na busca da definição constitucional de renda para fins de tributação das empresas. Elas trazem um elemento que será de grande valia para análise desse conceito previsto na Constituição.

#### 4.1.3 Renda como Produto do Capital

A Constituição Federal também deixa expresso que a renda pode ser proveniente do capital, deixando claro que não é somente o rendimento do trabalho que deve ser tributado. Ao discorrer sobre a tributação dos títulos da dívida pública, o art. 151, II, da Constituição Federal estabelece o seguinte:

Art. 151. É vedado à União:

[...]

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;

Assim, é vedado à União tributar a renda das obrigações oriundas da dívida pública dos Estados, Municípios e do Distrito Federal de forma diversa daquela que tributa os rendimentos auferidos por portadores de dívida pública da própria União. Ou seja, independente da origem da renda, não interferindo de qual Ente Tributante é o título da dívida pública, a exigência deverá ser igualitária. Ademais, também estabelece a isonomia na tributação da renda dos proventos e da remuneração dos agentes públicos da União e dos Estados, Municípios e Distrito Federal.<sup>194</sup>

Sobre essa previsão constitucional, importante transcrever a lição de Roberto Quiroga Mosquera<sup>195</sup>:

Referidos artigos nos mostram que os títulos da dívida pública das pessoas políticas podem gerar “renda” para aqueles que detêm os referidos títulos. Segundo o Texto Maior, essa “renda” deve ser tributada de forma isonômica entre as referidas entidades públicas, não podendo a União tributar mais pesadamente pelo imposto sobre

---

<sup>194</sup> A respeito desse artigo, Alexandre Rego ensina que: ‘A regra visa, inicialmente, a propiciar uma maior captação de recursos pelos Municípios, pelos Estados e pelo Distrito Federal por meio da desoneração de seus títulos, vedando a tributação pela União dos rendimentos auferidos com as obrigações da dívida pública daqueles entes. Em sua segunda parte, o dispositivo determina a isonomia na tributação da renda decorrente dos proventos e da remuneração dos agentes públicos da União e dos demais entes da Federação.’ (REGO, 2016, p. 813-814.)

<sup>195</sup> MOSQUERA, 1996, p. 57-58.

a renda e proventos de qualquer natureza, a “renda” produzida pelos títulos estaduais e municipais. Surge daí, pois, a noção de que a “renda” não decorre, apenas e tão-somente, do trabalho. Outras coisas podem se qualificar como “renda”, como é o caso do produto do capital, decorrente das aplicações financeiras realizadas pelas pessoas físicas e jurídicas no sistema financeiro e de capitais brasileiros.

Essa vedação contida na Constituição busca impedir que a União, por meio do seu poder impositivo, coloque-se em uma situação benéfica em detrimento aos demais Entes da Federação. Se a União pudesse realizar essa diferenciação, tanto os cargos públicos federais, como os títulos da dívida pública federal seriam sobremaneira mais atrativos que os demais, prejudicando os Estados, Municípios e o Distrito Federal.<sup>196</sup>

Além de não favorecer a compra de títulos da Dívida Pública Federal, essa disposição efetiva a aplicação do princípio da universalidade, garantindo aos contribuintes que independente da origem do seu acréscimo patrimonial a tributação será a mesma. Não importa se o rendimento teve origem em título da Dívida Pública Estadual, Municipal, Distrital ou Federal, o portador do título será tributado de forma idêntica, de maneira igualitária, não interferindo o Ente da Federal que emitiu o referido título.

Essa previsão também deixa claro que o produto do capital também é tributado pelo imposto de renda. Isso fica evidente pelo fato de a Constituição Federal assegurar que o capital oriundo da valorização do título da Dívida Pública será tributado pelo imposto de renda.

Dessa forma, sabe-se que o capital está incluso no conceito constitucional de renda, que valores advindos da valorização do capital podem ser tributados pelo imposto de renda. Com essa previsão de tratamento isonômico à cobrança tributária da “renda” oriunda dos títulos da Dívida Pública, o constituinte permite ao legislador infraconstitucional exigir o imposto de renda e proventos de qualquer natureza sobre

---

<sup>196</sup> Andrei Pitten Velloso bem analisa essa situação: ‘Não é permitido à União, entretanto, tributar tais manifestações de capacidade contributiva de modo mais gravoso do que o previsto para as que lhe são relacionadas. Caso contrário, os títulos da dívida pública e os cargos públicos federais tornar-se-iam, por um artil tributário empregado pela própria União, mais atrativos do que os estaduais, distritais e municipais. A União, através do exercício do seu poder impositivo, colocar-se-ia ilegitimamente numa situação de vantagem perante os demais entes políticos.’ (VELLOSO, 2012, p. 208).

quantias recebidas pela valorização do capital, como, por exemplo, de fundos de investimentos, aplicações financeiras, entre outros.

## 4.2 CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA APLICÁVEL ÀS PESSOAS JURÍDICAS

Chega-se ao cerne do presente trabalho. É nesse momento que buscar-se-á definir o conceito constitucional de renda aplicável às pessoas jurídicas.

Com o estudo de todas as suas características, será proposto o conceito de renda previsto intrinsecamente na Constituição. E após essa definição, haverá a análise de operações realizadas pelos contribuintes em que o Ente Tributante não respeita essa previsão constitucional.

### 4.2.1 O Lucro Tributável das Pessoas Jurídicas

Como visto anteriormente, existem três espécies de regimes de tributação que apuram o lucro da pessoa jurídica: real, presumido e arbitrado. É por meio de um desses regimes que as empresas demonstram para o Fisco qual o valor que será oferecido à tributação.

Todavia, o único regime que realmente demonstra o acréscimo patrimonial obtido pelo contribuinte é o lucro real, os demais são apurações realizadas de forma diversa. No lucro presumido, como o próprio nome já diz, é uma presunção de lucro, uma ficção jurídica para apurar o valor a ser tributado. Nesse regime, as pessoas jurídicas aplicam uma alíquota sobre as suas receitas, de acordo com a classificação de cada empresa, apurando assim a base de cálculo – o que se chama de lucro presumido – e sobre esse valor aplica-se a alíquota do imposto de renda, chegando à quantia que será devida aos cofres públicos.

Nota-se que como o lucro da empresa acaba sendo presumido, ele não demonstra a realidade fática, o verdadeiro acréscimo patrimonial percebido pelo contribuinte. Muitas vezes as empresas que optam por esse regime acabam tributando prejuízos, mesmo não tendo lucro são obrigadas a pagar o imposto de renda, pois não é realizado o cálculo de receita menos despesa, uma vez que a

presunção do lucro acontece direto no faturamento (soma das receitas), sem considerar nenhuma despesa.

Já o lucro arbitrado pode-se dizer que é uma sanção sofrida pelo contribuinte por não guardar os livros fiscais ou por esses não estarem condizentes com as operações realizadas. O Ente Tributante ao analisar os documentos contábeis da empresa, notando que existem imprecisões ou os mesmos são inexistentes, acaba arbitrando um lucro para que possa ser cobrado o imposto de renda sobre essa quantia.<sup>197</sup>

O lucro arbitrado não é um regime tributário em que o contribuinte pode optar, ele é imposto pela fiscalização, que verifica descompassos na contabilidade do sujeito passivo e acaba arbitrando um valor.

Para fins desse trabalho, o regime de tributação do lucro das pessoas jurídicas que interessa é o real, pois é nele que se pode verificar a verdadeira manifestação de riqueza nova por parte do contribuinte, o acréscimo patrimonial

<sup>197</sup> O art. 47 da Lei nº 8.981/95 estabelece as hipóteses em que será utilizado o lucro arbitrado, conforme transcrição a seguir:

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) determinar o lucro real.

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VII - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

VIII - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do Imposto de Renda correspondente com base nas regras previstas nesta seção.

§ 2º. Na hipótese do parágrafo anterior:

a) a apuração do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada a tributação com base no lucro real relativa aos meses não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangido por aquela modalidade de tributação, observado o disposto no § 5º do art. 37;

b) o imposto apurado com base no lucro real, na forma da alínea anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao de encerramento do referido período.



realmente apresentado em comparação ao ano fiscal anterior, impedindo que haja a tributação do mínimo vital, com caráter confiscatório, e respeitando o princípio da capacidade contributiva.<sup>198</sup>

Para que se possa apurar o lucro real é indispensável as escriturações contábeis, nos termos da legislação. Primeiramente, será calculado o lucro líquido da pessoa jurídica, após adições e exclusões determinadas pela legislação, chegasse ao lucro real, que servirá de base de cálculo para o imposto de renda.

Ricardo Mariz de Oliveira ensina que a base de cálculo do IRPJ, quando não for presumida ou arbitrada, parte do lucro líquido contábil, com a realização de ajustes para mais e para menos, conforme prescrito pela lei tributária, sendo o resultado dessa operação denominado de lucro real. Pode o contribuinte também apurá-lo de forma direta, sem antes calcular o lucro líquido, mas se trata de mera alternativa procedimental e formal.<sup>199</sup>

O sistema de apuração do lucro real consiste na soma de receitas e na diminuição das despesas. Em princípio, soma-se tudo que entra e subtrai tudo que sai, chegando-se ao lucro real, que será a base de cálculo oferecida à tributação. Em tese, porque como será visto posteriormente, nem todos os gastos/custos são dedutíveis, existem alguns que não podem ser deduzidos, bem como outros que têm limitação para dedução.<sup>200</sup>

---

<sup>198</sup> Luis Martins de Oliveira assim define o lucro arbitrado: 'É um recurso utilizado pelas autoridades fiscais, quase sempre como última alternativa, que só deve ser aplicado quando houver ausência absoluta de confiança na escrituração contábil do contribuinte, devido à falta ou insuficiência de elementos concretos que permitam a identificação ou verificação da base de cálculo utilizada na tributação pelo lucro real ou presumido. Também pode ser utilizado pelo fisco nos casos em que o contribuinte se recusar ou dificultar o acesso da autoridade fiscal à documentação comprobatória das atividades.

Em outras palavras, o lucro arbitrado é utilizado pela autoridade tributária para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da contribuição social devidos pelo contribuinte, quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido ou se recusar a fornecer os livros e documentos contábeis e fiscais solicitados em um processo de fiscalização.' (OLIVEIRA, Luis Martins de; *et al.*. **Manual de contabilidade tributária**: Texto e Testes com Respostas. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 213.)

<sup>199</sup> OLIVEIRA, 2008, p. 654.

<sup>200</sup> Martins, Gelbcke, Santos e Ludícibus analisam como é realizado o cálculo de apuração do lucro e afirma quem: "No caso do lucro real, é necessário para o seu cálculo conhecer o valor do lucro ou prejuízo líquido do período e os valores que devem ser acrescidos, excluídos ou compensados a esse lucro, de acordo com a legislação fiscal." (GELBCKE, Martins *et al.*. **Manual de contabilidade societária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 386).

Dentro do lucro real, existem diversos tipos de receitas, para o estudo proposto destacam-se três: receitas operacionais, receitas não operacionais e receitas de exploração.

As receitas operacionais são compostas pelo resultado da atividade prevista no objeto social da pessoa jurídica. O objeto constante no contrato social será decisivo para determinar se a receita é operacional ou não. Existe exceção, quando mesmo não estando previsto no objeto do contrato social, apenas por desídia da empresa ou por morosidade, determinada operação passa a ser realizada habitualmente pelo contribuinte, demonstrando encaixar-se em uma receita operacional.

Padoveze ensina que receita operacional é aquela que compreende, as vendas de produtos e serviços da empresa pelo valor constante na nota fiscal. Ou seja, é a soma das vendas realizadas e dos serviços prestados, conforme previsão no contrato social.<sup>201</sup>

Entretanto, deve-se ressaltar que nem toda receita operacional é realizada com habitualidade. Existem aquelas atividades que estão previstas no contrato social, mas a empresa não realiza com habitualidade. Mesmo sendo de forma esporádica, o valor obtido com a realização dessa atividade irá compor as receitas operacionais, pois existe previsão no contrato social da pessoa jurídica em relação a esse serviço.

Por exclusão, as receitas não operacionais são aquelas que não estão previstas no contrato social do contribuinte. Ainda que sejam realizadas com mais frequência, não encontram previsão no objeto da pessoa jurídica. A análise para distinguir operacional e não operacional é qualitativa e não quantitativa, se encontrar respaldo no contrato social da empresa, a receita é operacional; caso não exista previsão, a receita é não operacional.

A importância dessa distinção para fins de apuração do lucro real é que a legislação prevê, em determinadas situações, limites para as deduções a serem realizadas e essa limitação normalmente é realizada em relação às despesas operacionais. Cita-se, por exemplo, que certas doações só podem ser deduzidas no patamar máximo de 2% das receitas operacionais.

---

<sup>201</sup> PADOVEZE, Clóvis Luís. **Manual de contabilidade básica**: contabilidade introdutória e intermediária. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 70.

Para melhor entender, exemplifica-se: uma padaria tem na venda dos seus pães, doces, salgados, a sua receita operacional, pois essas operações constam no CNAE da empresa. Já se essa mesma padaria adquire imóveis, o valor dos alugueis farão parte das receitas não operacionais, tendo em vista que administração patrimonial não faz parte do seu objetivo comercial.<sup>202</sup>

Por último, as receitas de exploração são aquelas que resultam da exploração de algum empreendimento ou negócio que tenha tratamento diferenciado perante a legislação do imposto de renda. Existem determinadas receitas que são isentas, tem sua base de cálculo ou alíquotas diminuídas, de acordo com a atividade realizada pelo contribuinte.

São receitas que sofrem um tratamento diferenciado, o contribuinte goza de algum benefício por participar de determinado empreendimento, como, por exemplo, no caso dos projetos econômicos de desenvolvimento do Nordeste e da Amazônia. Por isso, a importância de saber quais são as receitas de exploração, pois nelas o contribuinte terá benefícios fiscais, com a diminuição da carga tributária por meio da apuração do lucro real.

Portanto, após a soma de todas as receitas, cada uma com a sua forma de tributação, com a dedução das despesas permitidas pela legislação, apura-se assim o lucro tributável, isto é, o lucro real que servirá de base de cálculo para o IRPJ. E sobre esse valor é que incidirá a alíquota, resultando na quantia que deverá ser recolhida pelo contribuinte aos cofres públicos.

#### **4.2.2 Os Custos e as Despesas Dedutíveis**

Deve-se inicialmente diferenciar custo de despesa, a fim de ter conhecimento sobre a distinção realizada pelas ciências contábeis, com base no regulamento do imposto de renda. Esses dois conceitos são de grande importância para o contribuinte no momento de realizar a sua escrituração contábil e apurar o lucro tributável.

---

<sup>202</sup> Ricardo Mariz de Oliveira bem exemplifica essa diferença: 'Para exemplificar: uma pessoa jurídica dedicada ao comércio de uma determinada mercadoria tem nas receitas, custos e despesas desse comércio o seu resultado operacional, mas uma venda esporádica, do mesmo bem, que para aquela consiste no seu objetivo comercial, quando feita por uma pessoa jurídica dedicada à prestação de serviços, é parte do lucro não operacional desta.' (OLIVEIRA, 2008, p. 661)

Pode-se afirmar que custo é todo gasto despendido para aquisição ou para produção de mercadorias, prestação de serviço, gasto com mão de obra, matéria prima, valor da depreciação de máquinas e equipamentos. Todo o valor utilizado diretamente para produção dos bens que serão comercializados é considerado custo, incluindo a própria quantia de energia elétrica utilizada e os salários da equipe de produção. O custo é o valor que pode ser atribuído ao produto final fabricado pela empresa, no caso de uma indústria.<sup>203</sup>

Já despesa, por sua vez, são os gastos gerais da empresa, realizados para que a pessoa jurídica possa manter-se em funcionamento, relativos a sua própria administração. Pode-se citar como exemplo de despesa o valor utilizado para compra de material de escritório, o gasto com marketing e inclusive com o salário dos funcionários da administração da pessoa jurídica.

---

<sup>203</sup> Transcreve-se o que o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99) trata como custo: Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.

Custo de Produção

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 2º).

Quebras e Perdas

Art. 291. Integrará também o custo o valor (Lei nº 4.506, de 1964, art. 46, incisos V e VI):

I - das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio;

II - das quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas:

a) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência;

b) por certificado de autoridade competente, nos casos de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes;

c) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, inendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.

A dedutibilidade dos custos é prevista pela legislação. O contribuinte ao ter algum custo deve pesquisar a lei para obter a resposta de como deve deduzir do seu lucro o valor gasto para obtenção daquele custo.

A regra em relação aos custos é a dedutibilidade, ficando a critério da lei estabelecer as exceções, sejam elas a indedutibilidade, a limitação a sua dedutibilidade ou quaisquer outras possibilidades. Em se tratando de ativo imobilizado utilizado para produção dos bens comercializados pela empresa, o desconto dos custos acontece de acordo com a sua depreciação, prevendo a lei como o contribuinte deve beneficiar-se do valor despendido para aquisição de algum bem. Portanto, se o contribuinte adquire um veículo, não poderá utilizar o valor total da aquisição para abater das suas receitas, deverá respeitar a legislação que estabelece o percentual que pode ser utilizado a cada ano fiscal, de acordo com a depreciação do bem.<sup>204</sup>

Passando a analisar a dedutibilidade das despesas, inicia-se por uma palavra que serve também para os custos: necessidade. A regra utilizada pela legislação é que a despesa para ser dedutível deve ser necessária, a empresa deve ter a necessidade de produzir a referida despesa para que possa abater das receitas auferidas.<sup>205</sup>

---

<sup>204</sup> No que tange aos custos e a legislação do imposto de renda, importante trazer a crítica realizada por Martins, Gelbcke, Santos e Iudícibus: 'A legislação do Imposto de Renda, editada para adaptação aos critérios da Lei no 6.404/76, introduziu também algumas inovações a esse respeito, as quais estão dispostas no regulamento do Imposto de Renda (RIR/99, em seus arts. 289 a 298). Todavia, de forma geral, tal legislação fiscal aceita a avaliação da produção pelo método do custo real por absorção, sendo fator importante o que estabelece que as empresas deverão manter um sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com a contabilidade geral, ou seja, um sistema de custos cujo ponto de partida sejam os custos de produção apurados na contabilidade geral, e a contabilização dos custeios da produção seja refletida na contabilidade geral. Não satisfazendo a tais condições, a legislação estabelece critérios globais de avaliação dos produtos em processo e acabados. Tais critérios são arbitrários de forma que penalizam a empresa que não tiver sistema de custo integrado e coordenado. Assim, as empresas deverão analisar cuidadosamente também esse aspecto, ao adotar um sistema de contabilidade de custos. Deve-se novamente lembrar que na contabilidade, de acordo com a Lei das Sociedades por Ações, serão sempre adotados critérios dentro dessa lei e dos princípios contábeis.' (GELBCKE, Martins *et. al.*, 2013, p. 590.).

<sup>205</sup> Assim dispõe o art. 299 do Decreto nº 3.000/99:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

Claro que a legislação, da mesma forma que nos custos, traz diversas limitações de valores, percentuais, despesas necessárias que são indedutíveis, condiciona a dedução ao cumprimento de alguns requisitos. O contribuinte para poder abater o valor gasto com alguma despesa sempre deverá consultar a lei para verificar se não existe alguma disposição específica em relação aquele gasto.<sup>206</sup>

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

<sup>206</sup> O art. 13 da Lei nº 9.249/95 c/c IN SRF 11/96 trazem um rol expresso de despesas indedutíveis. Veja-se:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; (Vide Lei 9.430, de 1996)

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;

VII - das despesas com brindes.

VIII - de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária, na hipótese em que esta reconheça contabilmente o encargo. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas com alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados.

§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:

I - as de que trata a Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991;

II - as efetuadas às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham os requisitos dos incisos I e II do art. 213 da Constituição Federal, até o limite de um e meio por cento do lucro operacional, antes de computada a sua dedução e a de que trata o inciso seguinte;

III - as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras:

a) as doações, quando em dinheiro, serão feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária;

b) a pessoa jurídica doadora manterá em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração, segundo modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, fornecida pela entidade beneficiária, em que esta se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo seu cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto;



Entretanto, não existe na legislação uma regra clara que determine o que seja uma despesa necessária. E logicamente essa lacuna explica-se pela dificuldade em estabelecer o que é necessário para cada uma das empresas de ramos totalmente diversos. Mas essa lacuna deixada acaba por prejudicar imensamente o contribuinte, que hoje está adstrito ao entendimento de cada fiscal sobre a necessidade da despesa da sua empresa e, não concordando, resta ao sujeito passivo a discussão, seja administrativa ou judicial.

Essa falta de definição sobre uma questão de suma importância para as empresas gera uma enorme insegurança, pois não existe a certeza de estar agindo corretamente. Infelizmente, é uma realidade em nosso País que o contribuinte acaba por estar preso ao entendimento da fiscalização, inexistindo algum meio de resguardá-lo.

Pela lei, as despesas necessárias estão vinculadas à existência de uma relação entre a sua realização e a atividade da empresa. A despesa será dedutível, podendo o contribuinte abatê-la da base de cálculo do imposto de renda, se ela for relacionada à atividade empresarial, à realização da fonte produtora do contribuinte.

Ocorre que muitas vezes as despesas realizadas acabam por não ter uma relação com a finalidade da empresa ou por mais que se busque esse fim, ele não é alcançado. Ou em outras oportunidades, o contribuinte entende que o valor gasto é necessário e tem uma relação com a finalidade empresarial, mas o Ente Público pode entender de forma diferente.<sup>207</sup>

Com efeito, hoje, por exemplo, se o empresário entende que pagar uma festa de final de ano para os seus empregados pode ajudar a unir a equipe e motivar para o crescimento empresarial, caso queira deduzir essa despesa, ficará impedido.

---

c) a entidade beneficiária deverá ser organização da sociedade civil, conforme a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014, desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, independentemente de certificação. (Redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015)

<sup>207</sup> Sobre o tema, traz-se à baila a lição de Ives Gandra da Silva Martins: 'À nitidez, por decorrência, não cabe ao intérprete oficial, isto é, ao agente fiscal, que não é o administrador, mas apenas agente, definir o que é necessário para uma empresa e o que não é necessário, se dispêndios foram realizados com a intenção de promover a sociedade. São despesas operacionais aquelas despesas, assim consideradas pelo administrador e que representam efetivo gasto da pessoa jurídica na busca de um objetivo, não podendo, o servidor público encarregado da fiscalização que não é um técnico em administração de negócios, fazer valer suas preferências pessoais como critério para classificar determinada despesa como operacional ou não.' (MARTINS, Ives Gandra da Silva. "A Lei n. 9249/95 e a Provisão para Devedores Duvidosos". In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Imposto de renda – alterações fundamentais**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 95.)



Nesse caso, o gasto realizado é indedutível, pois extrapola o que a legislação entende como necessidade.

Da mesma forma, se o sócio quiser fazer uma confraternização ao final do mês, caso sua equipe alcance a meta estabelecida, escolhendo pela dedução dessa despesa, novamente não poderá realizar esse abatimento. Por mais que entenda ser de extrema necessidade, vez que ela foi o combustível para que seus empregados alcançassem a meta e fizessem com que a empresa faturasse mais, seu ponto de vista vai de encontro à previsão contida na legislação em relação à necessidade da despesa.

Importante mencionar que o conceito de despesa dedutível é qualitativo e não quantitativo. Não interessa o valor despendido pela empresa com a aquisição, para legislação a análise é realizada em relação ao bem comprado, se necessário para a realização do serviço da pessoa jurídica. Caso a resposta seja positiva, a quantia gasta poderá ser deduzida da base de cálculo do imposto de renda.

Ressaltam-se as palavras de Ricardo Mariz que explica o conceito de despesa dedutível, informando o seu caráter qualitativo, importando para legislação a natureza da despesa e não o seu valor. Se pela sua natureza, a despesa for inerente à atividade da empresa ou a sua fonte produtora, ou for dela decorrente, ou com ela for relacionada, ou surgir em virtude de simples existência da empresa e do papel social que ela desempenha, será necessária e dedutível, salvo as exceções trazidas pela legislação.<sup>208</sup>

Então, pode-se ter uma aquisição de valor bem baixo, por exemplo, R\$ 5,00, que não será dedutível, da mesma forma pode-se ter uma despesa de R\$ 5.000,00, que será abatida na composição da base de cálculo do imposto de renda. O importante é a destinação dada ao produto adquirido, se demonstrado que ele é necessário para subsistência da empresa, o valor será abatido, caso contrário irá compor a base de cálculo.<sup>209</sup>

---

<sup>208</sup> MARIZ DE OLIVEIRA, 2008, p. 706.

<sup>209</sup> Nesse aspecto, mostra-se interessante transcrever a lição de Paulo Henrique Pêgas no que se refere aos dividendos recebidos de investimentos avaliados pelo custo: “Nos investimentos avaliados ao custo, não há registro de resultados apurados na empresa investida. Logo, o recebimento de dividendos deve ser considerado como receita não tributável, pelo fato do resultado já ter sido tributado na empresa de origem. Entretanto, o RIR/99, em seu artigo 380, diz que os lucros ou dividendos, recebidos até seis meses após a aquisição das ações ou cotas, deverão ser registrados pelo contribuinte como diminuição

O valor envolvido na despesa somente terá importância quando a legislação limitar a dedutibilidade de determinada despesa ou quando a mesma não for comprovada por meio dos documentos impostos pela lei<sup>210</sup>. Nas demais situações, a quantia investida pelo contribuinte não terá nenhuma relação com a dedutibilidade da despesa.

Entretanto, não se pode concordar com os critérios estabelecidos pela legislação para dedutibilidade das despesas. Inicialmente, as limitações quantitativas criadas vão totalmente na contramão do conceito de renda estabelecido na Constituição. O valor gasto pela empresa para determinada aquisição deve ser considerado na sua integralidade, sem restrições, pois não é a legislação que deve prever o *quantum* a pessoa jurídica pode gastar em situações específicas, se existiu a saída do caixa e ela está comprovada, inexistente razão para que haja um critério limitador para sua dedução.

Da mesma forma, nos custos, que existe o valor da depreciação do bem para que o contribuinte possa deduzir a quantia investida, não se mostra correto esse balizador, pois se houve a saída do caixa, o contribuinte deve abater o valor integral da base de cálculo do imposto de renda, caso contrário o próprio patrimônio estará sendo tributado. Se algum bem do ativo foi adquirido com pagamento à vista, é direito constitucionalmente assegurado ao contribuinte de deduzir a integralidade da quantia. Essa saída do caixa demonstra exatamente a inexistência de acréscimo patrimonial, bem pelo contrário, comprova seu decréscimo, por mais que seja um investimento que venha integrar o ativo da empresa, se o valor foi gasto, ele deverá ser integralmente debitado da base de cálculo do imposto de renda.

---

do custo do investimento.'. (PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 4. ed. rev. e ampl., Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2006, p. 536.)

<sup>210</sup> A comprovação da despesa é de suma importância para possibilitar a sua utilização pelo contribuinte. A seguir transcreve-se acórdão do CARF em que o crédito foi glosado exatamente pela falta de demonstração por parte do contribuinte da sua existência. Veja-se:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

PEDIDO DE PERÍCIA.

A perícia não deve ter como objetivo a apresentação de documentos exaustivamente solicitados pela fiscalização e não apresentados no momento oportuno.

DESPESA OPERACIONAL INEXISTENTE. GLOSA.

Comprovado que as despesas não ocorreram efetivamente e que estas não foram adicionadas ao resultado do exercício quando da apuração do lucro real, correta a glosa de tais valores.

[...]

Recurso voluntário parcialmente provido.

Acórdão 1402-001.936

Sobre o critério da necessidade para dedutibilidade das despesas, mesmo raciocínio deve ser aplicado. Não se pode aceitar que vai ser o legislador ou, pior, o fiscal que conseguirá determinar qual despesa é necessária para a realização dos negócios empresariais. Ora, somente quem está diariamente envolvido na empresa é que pode determinar quais despesas são necessárias e muitas vezes com dificuldade, pois não se tem nenhuma certeza sobre quaisquer investimentos realizados, em diversas ocasiões uma despesa traz um desencaixe financeiro com o surgimento de outros gastos.<sup>211</sup>

Claro que não se pode criar um critério totalmente aberto ou a inexistência de critério para dedução das despesas, mas se defende a utilização de regras mais amplas e que forneçam maior segurança ao empresário. Se a despesa foi utilizada para a empresa, seja lá qual razão (vide exemplo da confraternização citado anteriormente), ou seja, se o contribuinte de alguma forma se beneficiou daquele investimento, deve ser reconhecida a sua dedutibilidade da base de cálculo do imposto de renda.

O critério é constitucional, é o conceito de renda previsto no Texto Supremo. Toda a despesa do contribuinte demonstra o inverso do acréscimo patrimonial (decrécimo), e nesses momentos não existem riquezas novas a serem tributadas, ao contrário, existe um valor que deixou de integrar o patrimônio da empresa, uma falta de riqueza. E se há essa saída financeira, a Constituição assegura ao contribuinte o direito de deduzi-la da base de cálculo do imposto de renda.

Portanto, os valores investidos na empresa devem ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda, existindo a limitação às quantias despendidas para

---

<sup>211</sup> Nesse sentido, cita-se julgado do CARF que glosa despesa da pessoa jurídica com remuneração de debêntures:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ. Ano-calendário: 2000

GLOSA DE DESPESAS COM REMUNERAÇÃO DE DEBÊNTURES - É indedutível a despesa realizada a título de remuneração de debêntures, emitidas para captação de capital de giro, fixada em percentual de 90% (noventa por cento) do lucro líquido da companhia, antes da provisão do imposto de renda, em flagrante desconformidade com a remuneração normalmente atribuída a esses títulos no mercado, tratando-se de despesa que não atende aos pressupostos de dedutibilidade previstos na legislação tributária, da normalidade, usualidade e necessidade ao desenvolvimento das atividades da empresa, aliado ao fato de que a existência, no período, de vultosos empréstimos cedidos pela autuada à debenturista, sua acionista controladora, demonstra disponibilidade de recursos para manutenção das atividades da empresa. CSLL EXIGÊNCIAS REFLEXA - aplica-se à exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL a mesma decisão adotada em relação ao IRPJ em virtude do suporte fático comum que as instruem.

Preliminar Rejeitada.

Recurso Voluntário Negado.

Acórdão nº 1202-000.002

terceiros ou em situações análogas. Ocorrendo alguma saída financeira que demonstre um decréscimo para a pessoa jurídica, sendo investido esse valor na própria empresa, poderá o contribuinte deduzi-lo no momento da apuração do imposto de renda, com respaldo no Texto Constitucional.

#### **4.2.3 O Conceito Constitucional de Renda e a Segurança Jurídica**

Nos últimos anos cresceu consideravelmente a preocupação com a segurança jurídica em matéria tributária, com alguns trabalhos de grande relevância nacional sobre o tema. Há muito já ocasionava certa dúvida o motivo pelo qual esse princípio não era estudado com maior dedicação em relação ao cotidiano da esfera tributária.

Existe um emaranhado de leis, decretos, portarias, instruções normativas, que busca regular, na maior parte das vezes, as obrigações dos contribuintes. Anos a fio tem-se a incerteza desde o local do recolhimento do ISSQN, a alíquota do ICMS em relação a vendas para Unidades da Federação diferentes ou a classificação da mercadoria para fins de recolhimento do IPI, entre outros tantos temas diversos que causam uma grande insegurança no contribuinte.

E no que se refere ao imposto de renda das pessoas jurídicas, diferente não é a aflição do contribuinte, que em muitas situações não encontra sustentação para dirimir suas dúvidas, ficando a mercê do entendimento que será esposado pelos agentes administrativos na ocorrência de alguma fiscalização. No Brasil, chegou-se ao cúmulo de que o sujeito passivo da obrigação tributária em relação ao imposto de renda só tem certeza de estar agindo corretamente após a realização de algum procedimento fiscal, antes disso existe uma grande insegurança em relação à apuração do tributo.

A Constituição Federal não previu expressamente o princípio da segurança jurídica, porém, sem dúvida nenhuma, o consagrou em diversas passagens do seu texto, bem como em uma interpretação sistemática das suas normas nota-se facilmente que a segurança jurídica é um dos pilares sustentados pela Carta Política de 1988. A previsibilidade, a certeza nas atitudes dos cidadãos é um objetivo insculpido tacitamente no Texto Constitucional, preocupou-se o constituinte originário em estabelecer diversos institutos que assegurassem o princípio da

segurança jurídica, como, por exemplo, a coisa julgada, a legalidade, entre tantos outros.<sup>212</sup>

Então, a segurança jurídica é uma preocupação constitucional, devendo esse princípio nortear as relações jurídicas ocorridas entre os cidadãos ou entre eles e os Entes Estatais. Na seara tributária, era para proteger o contribuinte em relação a arbitrariedades do Fisco, a mutação jurisprudencial e a convicção em relação à legislação.<sup>213</sup>

Das diversas análises que podem ser feitas em relação a segurança jurídica, aqui ela será vista como certeza e previsibilidade. Serão essas duas palavras que demonstrarão o objetivo traçado na Constituição com a inserção tácita do princípio da segurança jurídica.

O contribuinte deve ter certeza quanto à norma aplicável ao caso concreto, deve saber definir com exatidão qual previsão contida no ordenamento jurídico que irá conduzir a sua atitude, em qual deverá pautar seu ato. Deverá existir certeza para o contribuinte em relação a qual lei é aplicada à situação ocorrida, da mesma forma como ela deve ser aplicada e qual a maneira que deverá portar-se diante da sua aplicabilidade.

Já a previsibilidade diz respeito à possibilidade de o contribuinte ter conhecimento de que a aplicação de determinada lei gera uma consequência específica. Ou seja, deve o sujeito passivo da relação tributária conseguir prever a consequência jurídica da sua conduta, se agir conforme a norma qual resultado deve esperar.<sup>214</sup>

---

<sup>212</sup> Parte da doutrina entende que a segurança jurídica é um direito fundamental, conforme explica Eduardo Takemi Kataoaka: 'E a segurança jurídica entendida como certeza de Direito aparece, assim, com um Direito fundamental, na medida em que não se geram deveres que surpreendam ao sujeito, assim como não se lhe impõe penas que possam atingir a sua liberdade ou os seus bens. Mais até do que isto: a falta de certeza do Direito pode levar a decisões divergentes entre os vários tribunais, o que, em última análise, faz com que casos idênticos sejam tratados de forma diferente em um mesmo ordenamento jurídico, o que contraria o princípio da igualdade, imanente à própria ideia de Direito.' (KATAOAKA, Eduardo Takemi. Segurança Jurídica como Direito Fundamental e as Cláusulas Gerais do Novo Código Civil Brasileiro. In: SARMENTO, Daniel; GALDINO, Flávio (Orgs.). **Direitos fundamentais**: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 355.)

<sup>213</sup> Geraldo Ataliba afirma que: 'A previsibilidade da ação estatal, decorrente do esquema de Constituição rígida, e a representatividade do órgão legislativo asseguram aos cidadãos, mais que os direitos constantes da tábua do art. 5º, a paz e o clima de confiança, que lhes dão condições psicológicas para trabalhar, desenvolver-se, afirmar-se e expandir sua personalidade.' (ATALIBA, Geraldo. **República e constituição**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p.167.)

<sup>214</sup> Dentre os diversos critérios, Humberto Ávila adota a certeza e a previsibilidade como uma das situações que definem a segurança jurídica, ensinando que: 'Com efeito, a segurança jurídica é

No caso do imposto de renda da pessoa jurídica, fica evidente a falta de segurança jurídica que o contribuinte está sujeito, sem existir certeza e previsibilidade dos resultados dos atos a serem praticados. Esse cenário nebuloso é caracterizado pela insegurança no momento de abater as despesas e os custos na apuração do lucro real da empresa.

Como já analisado, ao realizar uma despesa/custo, mesmo sendo um gasto da empresa, muitas vezes não poderá ser abatida do lucro apurado. Essa incerteza na dedutibilidade dos gastos despendidos pela pessoa jurídica acaba gerando uma enorme insegurança jurídica, que poderá perdurar por até cinco anos, até ocorrer a homologação tácita do lançamento realizado com a dedução do referido valor.

As lacunas deixadas pela legislação fazem com que a pessoa jurídica não tenha convicção ao tomar diversas decisões, inexistindo previsibilidade em relação ao ato que está sendo praticado. No lucro real, como está posto atualmente, o contribuinte fica sempre à mercê do entendimento esposado pela fiscalização, se o agente público entende que determinada despesa não é dedutível, o sujeito passivo é autuado e será obrigado a recolher a diferença somada a juros e multa.<sup>215</sup>

A composição da base de cálculo do IRPJ deve obedecer fielmente à previsão contida na Constituição Federal. É o conceito de renda trazido em nosso Texto Supremo que deve nortear a criação das despesas e custos dedutíveis e não o entendimento pessoal do fiscal. Os custos e despesas que poderão ser abatidos da base de cálculo do tributo devem estar previstos na legislação, obviamente que

---

muitas vezes representativa de um estado ideal de certeza (absoluta) como possibilidade de o cidadão conseguir prever, com exatidão, o conteúdo das normas a que está e a que estará sujeito e as consequências exatas que serão atribuídas aos seus atos. Nessa acepção, segurança equivale à certeza contenciosa da norma e à previsibilidade exata das consequências a serem atribuídas aos atos praticados, ilustrada pela expressão redundante 'certeza absoluta'. O seu conceito é, pois, classificatório, ou 'tudo ou nada', sem margem de indeterminação.' (ÁVILA, Humberto, 2011, p. 168).

<sup>215</sup> Heleno Taveira Torres analisa a existência de lacunas e conceitos indefinidos nas regras e princípios à luz da segurança jurídica, afirmando que: 'Ao adotar a dogmática jurídica na construção do conteúdo do princípio de segurança jurídica à luz do *construtivismo metódico-axiológico*, como sistema externo e com funções descritivas do sistema jurídico (sistema interno), invariavelmente, corre-se o risco de assumir uma *postura ontológica* diante das 'regras', 'princípios' e 'regimes jurídicos' do sistema interno, pela busca do conteúdo, da essência e dos fundamentos 'materiais' das regras, princípios ou regimes, mediante *determinações* (como adotado por Heidegger). Nesse sentido, até mesmo o 'nada', ou seja, o 'não existir regra jurídica sobre condutas', em si mesmo, pode ser qualificado como algo ('ser') *definido*, seja como espaço de liberdade, seja como limite da ação estatal. Apesar desse esforço de objetivação, a realidade do direito mostra um vasto campo de indeterminação e ambiguidades, como no caso dos preceitos constitucionais, os quais geram graves distorções de aplicação.' (TORRES, 2012, p. 53-54)

não se pode enumerar de forma fechada, mas, sim, criar critérios a serem utilizados com o intuito de se determinar se o valor pode ser deduzido ou não.

Então, por mais que exista a previsão no Texto Constitucional do conceito de renda aplicável às pessoas jurídicas, pelas distorções realizadas pelo legislador ordinário, em relação às despesas dedutíveis e a forma de abatimento dos custos, os contribuintes não têm segurança jurídica alguma na apuração do IRPJ pelo lucro real. Quem opta por esse regime de tributação estará diante de uma aventura diária para descobrir o que pode ser abatido da base de cálculo do tributo no momento da sua determinação.

Além de ferir frontalmente o princípio da segurança jurídica, a forma como hoje está organizado o imposto de renda da pessoa jurídica vai de encontro com o conceito constitucional de renda. Ao invés de trazer certeza e previsibilidade aos cidadãos, a determinação contida na Carta Política acaba trazendo insegurança, pois não é respeitada pelo legislador, que acaba criando lacunas para apuração do lucro real da pessoa jurídica. E, no final, essas imprecisões legislativas ou serão resolvidas pelo entendimento de cada fiscal ou por meio de demandas judiciais, deixando o contribuinte à mercê do posicionamento pessoal, seja do representante da Administração, seja do representante do Poder Judiciário.

#### **4.2.4 Conceito Constitucional de Renda e a sua Inobservância**

Para que ocorra a tributação da renda, ao estipular as regras que serão aplicadas, o legislador ordinário federal não pode dispor livremente sobre o tema, deve seguir diretrizes. E esses balizadores são as previsões contidas na Constituição a respeito do imposto de renda.

Entre as previsões constitucionais que devem ser seguidas pelo legislador ordinário, nelas está o conceito de renda, ele será o norteador para a tributação dessa manifestação de riqueza. Toda a legislação infraconstitucional sobre o imposto de renda encontrará como limite para cobrança desse tributo o conceito de renda contido na Constituição. Não pode o legislador ordinário ultrapassar a previsão trazida na Carta Magna, devendo criar as normas que regulam a cobrança desse imposto sem se descuidar do que está contemplado no texto constitucional.



Entretanto, importante mencionar que existem estudiosos<sup>216</sup> que discordam desse posicionamento, entendendo que o legislador ordinário é livre para instituir a cobrança do imposto de renda, pois não haveria nenhum conceito de renda previsto na Constituição. Esse pensamento é conhecido como Teoria da Conceituação Legalista de Renda e dos Proventos de Qualquer Natureza, que entende ser possível a definição da hipótese de incidência do imposto de renda pelo legislador infraconstitucional sem se preocupar com o conceito constitucional de renda, pois ele inexistente.<sup>217</sup>

Ora, com o devido respeito, não se pode concordar com quem defende esse pensamento. Se o legislador ordinário federal é livre para instituir a hipótese de incidência do imposto de renda, de nada serve a Constituição Federal, simplesmente as previsões lá contidas foram esvaziadas, tornaram-se inócuas. Se o legislador constitucional estabeleceu diretrizes para esse tributo, elas devem ser cumpridas à risca pela legislação infraconstitucional.<sup>218</sup>

As previsões contidas na Carta Política não podem ser desrespeitadas e esvaziadas, elas são os pilares que sustentam o nosso ordenamento jurídico. Se o legislador ordinário pudesse optar livremente sobre a tributação da renda, não existiria motivo para que houvesse previsão na Constituição, seguiríamos o exemplo de outros países, que não trazem no texto constitucional o conceito de renda a ser aplicado.

Antes de adentrar-se às características trazidas pelo Texto Supremo para fins de conceituação de renda, mister se faz informar que existem doutrinadores que

---

<sup>216</sup> Hugo de Brito Machado cita exemplos de estudiosos que aderiram à teoria da conceituação legalista de renda e dos proventos de qualquer natureza. Para o autor, Rubens Gomes de Souza e Antonio Manuel Gonzalez são doutrinadores adeptos a essa teoria. (MACHADO, Hugo de Brito. O conceito legalista de renda. **Revista CEJ**, Brasília, ano XIII, n. 47, out./dez. 2009, p. 6.)

<sup>217</sup> Roque Antonio Carrazza discorda dessa teoria e analisa quem a defende da seguinte forma: 'Para estes estudiosos – que perfilham a chamada *teoria da conceituação legalista de renda e dos proventos de qualquer natureza* – não há uma noção constitucional nem de *renda*, nem de *proventos de qualquer natureza*. A matéria gravitativa, assim, em torno da discricionariedade do legislador, a quem caberia definir, sem maiores peias, a *hipótese de incidência* do imposto.' (CARRAZZA, 2009, p. 57).

<sup>218</sup> Sobre essa questão, transcreve-se trecho do Voto do Ministro Marco Aurélio no RE 240785/MG: '[...] Não pode, então, servir à incidência da Cofins, pois não revela medida de riqueza apanhada pela expressão contida no preceito da alínea 'b' do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal. Cumpre ter presente a advertência do ministro Luiz Gallotti, em voto proferido no Recurso Extraordinário nº 71.758: "se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição" - RTJ 66/165. [...]']

conceituam esse fato tributável de forma excludente. Ou seja, por exclusão é que buscam a definição do conceito constitucional de renda.

Essa conceituação por exclusão ocorre pela análise dos demais fatos jurídicos tributáveis escolhidos pelo legislador constitucional. Com a análise das demais competências tributárias, excluem-se os demais fatos jurídicos para que se possa conceituar a renda.<sup>219</sup>

Dessa forma, a definição da renda acontece da seguinte maneira: renda não é importação, não é exportação, não é operação financeira, não é circulação de mercadoria, não é propriedade territorial urbana, não é industrialização de produtos e assim por diante nos demais fatos jurídicos tributáveis. Por mais que se discorde dessa conceituação, importante trazê-la ao conhecimento dos estudiosos jurídicos para que tenham noção de que ainda existem trabalhos doutrinários que conceituam renda de forma excludente.<sup>220</sup>

Ademais, existem diversas teorias para conceituação da renda, dentre elas é imperioso destacar duas: Teoria da Fonte e Teoria do Acréscimo Patrimonial. A primeira, Teoria da Fonte, tem origem no direito romano e conceitua renda como sendo o valor do capital ou do trabalho recebido de uma fonte permanente.

---

<sup>219</sup> Hugo de Brito Machado analisa essa questão da seguinte forma: Considerando que a Constituição Federal descreve, ao fazer a partilha das competências tributárias, o âmbito de cada imposto, a liberdade do legislador para definir a hipótese de incidência do imposto sobre **renda e proventos de qualquer natureza** não vai além da liberdade que tem o intérprete para escolher uma das significações razoáveis dessa expressão. Se, no exercício dessa liberdade, o legislador transpõe o quadro, ou moldura, que a Ciência do Direito estabelece, definindo como renda o que renda não é, em qualquer de seus significados aceitáveis, agride a Constituição. (MACHADO, Hugo de Brito. A supremacia constitucional e o Imposto de Renda. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 7, n. 55, mar. 2002. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/2714>>. Acesso em: 20 maio 2017. p. 1)

<sup>220</sup> Essa é a lição de Roberto Quiroga Mosquera: 'Diante dessa delimitação constitucional precisa é forçoso afirmar que o fato eleito pelo imposto inserto no art. 153, inciso III, da Constituição não se confunde com aqueles previstos nos demais incisos do referido artigo 153. Melhor dizendo, o significado da palavra 'renda' e da expressão 'proventos de qualquer natureza' não se confunde com o significado de 'importação', 'exportação', 'propriedade territorial rural', 'produtos industrializados', 'grandes fortunas', 'operações de crédito, câmbio, seguro e títulos e valores mobiliários', 'circulação de mercadorias e serviços', 'transmissão *causa mortis* e doação de bens e direitos', 'propriedade de veículos automotores', 'propriedade territorial urbana', 'transmissão *inter vivos* de bens imóveis' e 'serviços de qualquer natureza'". (MOSQUERA, 1996, p. 79).

Qualquer rendimento recebido que não tenha origem nessa fonte permanente não será passível de tributação. Somente os valores que tiverem origem nessa fonte estariam abarcados pelo conceito de renda.<sup>221</sup>

Já a Teoria do Acréscimo Patrimonial define como se a renda fosse o lucro obtido pelo sujeito passivo, é o acréscimo do patrimônio do contribuinte durante um lapso temporal. Renda seria a variação patrimonial positiva percebida pelo sujeito passivo durante um interregno de tempo.<sup>222</sup>

Sobre essas duas teorias, importante transcrever a lição de Klaus Tipke e Douglas Yamashita<sup>223</sup>:

[...] Segundo esta teoria (teoria da fonte) a renda consistiria no *fruto periódico* de uma fonte permanente, ou seja, o capital e/ou trabalho. Já a teoria do acréscimo patrimonial remonta ao conceito de lucro comercial [...] [...] renda é o acréscimo de patrimônio em uma economia durante um dado período ou valor monetário de um acréscimo líquido do poder da economia de alguém entre dois pontos no tempo.

Não existe no texto constitucional um conceito didático de renda, que defina exatamente o que é renda, como, por exemplo, no caso do CTN que estipula expressamente o que é tributo e traz as suas características. A Constituição Federal prevê um conceito de renda a ser adotado pelo legislador ordinário, mas faz de uma forma indireta, com base em diversos trechos do seu texto, bem como em princípios.<sup>224</sup>

Para se definir o que é renda, o pilar que sustentará o conceito constitucional são os princípios da capacidade contributiva, do não-confisco, da universalidade e

---

<sup>221</sup> Fonrouge e Navarrine destacam as seguintes características dessa teoria: '[...] a) una riqueza nueva; b) derivada de una fuente permanente; c) de redimento periódico; d) que sea una riqueza realizada y separada del capital; [...]'. (FONROUGE; NAVARRINE, 1973, p. 24)

<sup>222</sup> Os mesmos autores assim definem essa teoria: 'A diferencia de lo dicho con anterioridad, la teoría del incremento patrimonial considera renta todo enriquecimiento o todo incremento de valor, cualesquiera fueran su origen y su duración. [...]'. (FONROUGE; NAVARRINE, 1973, p. 25)

<sup>223</sup> TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 79-80.

<sup>224</sup> A respeito da inexistência de um conceito de renda expresso na Constituição, mas em relação ao conceito indireto previsto no Texto Supremo, Denise de Cássia Daniel afirma que: 'Contrariamente àqueles que aceitam a teoria legalista, na qual o conceito de renda fica à mercê do legislador federal, é possível encontrar, na Constituição, indícios do conteúdo daquele conceito, ainda que não o encontremos integralmente expresso. Embora não traga explícito o conceito de renda, o texto constitucional indica o caminho que se deve percorrer, para identificar o seu conteúdo, através das palavras e expressões que utiliza. Portanto, ao utilizar a expressão 'renda e proventos', a Constituição traçou o esboço de um conceito, para delimitar a competência tributária da União, em relação ao imposto sobre a renda.' (DANIEL, 2006, p. 89).

da generalidade, destacando-se para definição do conceito de renda o primeiro princípio citado. São exatamente esses princípios que servirão de base para a conceituação de renda, o texto constitucional os utiliza para definir o que pode ser tido como renda para fins de tributação.<sup>225</sup>

Deve-se iniciar pela diferenciação de renda e rendimento, por mais parecido que esses conceitos possam ser, eles devem ser diferenciados para que não haja equívoco no momento da tributação. Rendimento é qualquer ganho financeiro do contribuinte, podendo ser analisado de forma isolada, sem ter a necessidade de somar-se a outros valores pecuniários.

Já renda, por sua vez, necessariamente é vista como um conjunto, é mais de um rendimento, é a soma de rendimentos com a diminuição das despesas necessárias para sua obtenção. Mesmo existindo a possibilidade da renda do contribuinte ser formada por um único rendimento, esses conceitos não se confundem, pois para chegar à determinação do que é renda tributável, sempre haverá uma operação matemática com a dedução dos valores necessários para sua obtenção.

Renda deve ser uma manifestação de riqueza nova por parte do contribuinte, não basta apenas existir riqueza, essa insígnia deve ser nova, ou seja, não ter sido tributada em outro período. A mesma manifestação de riqueza não pode sofrer a incidência do imposto de renda por mais de uma vez, se determinada quantia já serviu de base para esse imposto, no próximo período esse valor não irá compor a base de cálculo do tributo novamente.<sup>226</sup>

Para que haja a cobrança desse imposto, é imperioso que exista uma realidade econômica nova, que irá integrar o patrimônio já existente do contribuinte.

---

<sup>225</sup> Antonia Agulló Agüero analisa a questão do princípio da capacidade contributiva, afirmando que: 'Uma definição fiscal de renda há de ser apta a medir a capacidade contributiva, e esta característica é precisamente o que a diferencia de outras definições que, como a contábil ou a estritamente econômica, perseguem fins tais como a comparação entre os resultados de vários exercícios econômicos ou o cômputo de valor agregado num processo de produção.' (AGÜERO, Antonia Agulló. Estructura de la imposición sobre la renta y el principio de capacidad contributiva. **RDtributário**. n. 41, São Paulo (tradução): RT, p. 38.

<sup>226</sup> Roberto Quiroga Mosquera afirma que: '[...] O imposto mencionado (IR) incide sobre riqueza nova, original, primária, assim entendida a riqueza que passa a integrar o patrimônio dos indivíduos em certo momento. A palavra 'renda' e a expressão 'proventos de qualquer natureza' traduzem acréscimo patrimonial, incremento de elementos ao conjunto de direitos reais e pessoais já pertencentes a determinados indivíduos. [...]'. (MOSQUERA, 1996, p. 102-103)

Será um valor que gerará uma nova disponibilidade de riqueza por parte do sujeito passivo.<sup>227</sup>

Para se verificar se existiu uma manifestação de riqueza nova deve-se obrigatoriamente determinar em qual período temporal está sendo realizada essa análise. E conforme a Constituição, o imposto de renda é um tributo com incidência no ano fiscal, ou seja, de 1º de janeiro até 31 de dezembro. Esse é o lapso temporal no qual haverá a cobrança desse tributo.<sup>228</sup>

Dessa forma, a riqueza que foi tributada em um ano fiscal não pode novamente servir de base para cobrança do imposto de renda no ano posterior. Renda sempre será uma riqueza nova auferida pelo contribuinte no ano fiscal, isto é, uma manifestação de riqueza que não foi tributada por esse imposto em anos anteriores.

Deve existir a disponibilidade dessa riqueza, o contribuinte deve ter o condão de deliberar sobre esse valor, podendo utilizá-lo da forma que melhor entender. Não se pode tributar mera expectativa de ingresso, a quantia somente irá compor a base de cálculo do tributo quando o sujeito passivo estiver com a sua disponibilidade, caso contrário não será renda.

A mera expectativa de direito não é um elemento possível de representar uma riqueza que deva ser oferecida à tributação. É uma mera esperança, expectativa de relação jurídica futura, de recebimento de algum valor, que não condiz com o fato jurídico tributável pelo imposto de renda.

E renda é o saldo positivo auferido em determinado espaço de tempo (ano fiscal), é a variação patrimonial positiva. Após a soma de rendimentos auferidos pela

---

<sup>227</sup> Roberto Quiroga Mosquera assevera que '[...] somente quando há uma realidade econômica nova, que se incorpora ao patrimônio individual preexistente, traduzindo nova disponibilidade de riqueza, é que podemos falar em 'renda e proventos de qualquer natureza. [...] o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tributa a *riqueza nova*, enquanto os demais impostos previstos no Diploma Supremo tributam a *riqueza velha*. [...]'. (MOSQUERA, 1996, p. 111).

<sup>228</sup> Ao analisar a periodicidade do imposto de renda, Roque Antonio Carraza explica que: 'Temos, assim, que a periodicidade do IR só pode ser anual, porque a Constituição da República, sistematicamente interpretada, assim o determina. Periodicidade menor (semestral, trimestral, mensal, diária, horária...) acutila irremediavelmente os princípios da capacidade contributiva, da igualdade, da progressividade, da universalidade, da não-confiscatoriedade, da pessoalidade etc. O período de um ano, pelo contrário, permite que se afirmam com maior precisão as riquezas novas da pessoa (física ou jurídica), permitindo que seus ganhos (superávits), experimentados em certos meses, venham compensados com suas perdas (déficits), havidas em outros. A exigência de IR em período menor (*v.g.*, mês a mês) tende a comprometer-lhe o patrimônio (capital), já que não se ajusta aos indispensáveis critérios da generalidade, universalidade e progressividade, determinados pelo art. 153, § 2º, I, da CF.' (CARRAZZA, 2009, p. 133).

pessoa jurídica e a subtração das despesas e custos necessários para que obtivesse esses valores, chegando-se a um saldo positivo, haverá renda tributável por parte do contribuinte.<sup>229</sup>

Assim, no caso da pessoa física, a renda tributável é sempre a renda líquida, já para as pessoas jurídicas, por sua vez, renda tributável é sempre o lucro, isto é, valor positivo obtido após a realização da diminuição dos valores auferidos pela empresa das quantias gastas para obtenção dessa riqueza.

Aqui nota-se a importância de o tributo não recair sobre um ingresso financeiro obtido em um único momento, de existir o lapso temporal para apuração da renda, para definir se houve um valor positivo a ser tributado. Esse período anual é de extrema importância para determinação de todas as receitas e despesas que irão compor a base de cálculo do imposto de renda. Por conseguinte, o tributo não pode recair sobre ingressos obtidos em um único momento, é imprescindível que exista um termo inicial e um final (*dies a quo* e *dies ad quem*).

Rubens Gomes de Souza destaca a importância da existência desse lapso temporal para averiguação do imposto de renda:<sup>230</sup>

[...] tornou-se insuficiente o processo bíblico de medição da riqueza pela extensão do patrimônio, estava nascida a ideia de distinguir o capital do rendimento pela tributação, ao primeiro, de um caráter estático, e, ao segundo, de um caráter dinâmico, por isso mesmo, à noção de renda ligou-se um elemento temporal, de que o conceito de capital continuou independente. Capital seria, portanto, o montante do patrimônio encarado num momento qualquer de tempo, ao passo que renda seria o acréscimo do capital entre dois momentos determinados.

Com a adoção da tributação dentro de um interregno temporal evita-se a cobrança do imposto sobre o patrimônio (estático) do contribuinte, garante-se o mínimo vital<sup>231</sup> e veda-se a cobrança confiscatória desse tributo. Esse interregno

---

<sup>229</sup> José Artur Lima Gonçalves afirma que: 'A ideia de saldo positivo traduz a noção de *plus*, de extra, de algo a mais, de acréscimo. Fácil perceber, preliminarmente, que essas noções representam dados relativos, dados que pressupõem a sua comparação com outro ou outros.' (GONÇALVES, 2002, p. 180)

<sup>230</sup> SOUZA, Rubens Gomes. A evolução do conceito de rendimento tributável *in*: **RDP** n.14, out./dez 1970, São Paulo, p. 339.

<sup>231</sup> Roque Antonio Carrazza ensina que: 'Abrimos um ligeiro parêntese para frisar que no caso da pessoa jurídica o *mínimo vital* corresponde ao indispensável para que remunere seus empregados, renove o estoque, mantenha o capital de giro – enfim, continue existindo, como empresa.' (CARRAZZA, 2009, p. 54).



temporal é o que garante ao contribuinte que meros ingressos não serão objetos de tributação, deixando o sujeito passivo ciente de que só será cobrado se houver saldo positivo na apuração da renda.

Pelo critério da universalidade, o imposto de renda deve incidir sobre todas as receitas auferidas pelo contribuinte subtraindo todas as despesas e custos necessários para obtenção dessas receitas. Esse critério não permite a discriminação de receitas e despesas, todas devem formar a base de cálculo do imposto de renda, sob pena de inconstitucionalidade da tributação realizada. Garante o critério da universalidade que a tributação da renda ocorrerá de forma global, somando todos os rendimentos do contribuinte.<sup>232</sup>

O saldo positivo obtido (lucro) é o que se chama de acréscimo patrimonial, é a mutação patrimonial positiva demonstrada pelo contribuinte. É a renda que gera esse acréscimo patrimonial que pode ser tributada, essa manifestação de riqueza positiva por parte do contribuinte que irá compor a base de cálculo do imposto, é o acréscimo de valor, que agrega ao patrimônio da empresa<sup>233</sup>. Se renda é um valor positivo, pode-se afastar desde já a tributação sobre os valores negativos, como os custos da empresa, a depreciação do ativo, dentre outros. Essas quantias não sofrem a incidência do imposto de renda, mas servem para formar a manifestação de riqueza positiva do contribuinte, pois esses valores são abatidos das receitas auferidas pelo sujeito passivo.

A tributação do patrimônio do contribuinte pode ser analisada sob dois aspectos: estático e dinâmico. Na tributação do patrimônio estático, o valor oferecido pelo sujeito passivo é o existente na data do fato gerador, sem a realização de qualquer comparação com algum período antecedente.

---

<sup>232</sup> Hugo de Brito Machado afirma que: 'Como o patrimônio é uno, não se pode conceber a configuração de acréscimos sem a consideração dessa unidade. Em outras palavras, operações realizadas em um mesmo período devem ser consideradas em conjunto. Se de umas resultou acréscimo, mas de outras resultou decréscimo, o resultado, positivo ou negativo, há de ser resultante, necessariamente, da soma algébrica.' (MACHADO, Hugo de Brito, A supremacia constitucional e o imposto de renda, *In: Estudos sobre o IR em memória de Henry Tilbery*, São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 50).

<sup>233</sup> Carrazza explica que: 'Por acréscimo de valor há de ser entendido tudo que se agrega ao patrimônio da pessoa jurídica, determinando sua real crescimento. Daí a ideia de *plus*, de riqueza nova, de algo economicamente apreciável, que, inexistindo anteriormente, se incorpora ao patrimônio da empresa, ampliando-o. Do contrário o imposto incidirá sobre ingressos – o que não se coaduna com a regra-matriz constitucional dessa figura exacional.' (CARRAZZA, 2009, p. 51-52).



O patrimônio de forma estática não é objeto de tributação pelo imposto de renda, mas sim por outros tributos. Vide, a título exemplificativo, o IPTU e o IPVA, que são impostos incidentes sobre o patrimônio do contribuinte de forma estática, interessando ao Ente Tributante somente averiguar quem tem uma propriedade territorial urbana ou um veículo automotor na data da ocorrência do fato gerador, pouco importando se no ano anterior esse mesmo sujeito passivo detinha essas propriedades.

Para o imposto de renda, o que interessa é o patrimônio no seu sentido dinâmico. Essa análise é realizada com base na mutação patrimonial, no acréscimo apresentado pelo contribuinte durante um período determinado de tempo. São as entradas e saídas ocorridas durante um interregno temporal que formam o sentido estático do patrimônio do contribuinte que será oferecido à tributação do imposto de renda.

É a circulação de riqueza que está servindo de suporte para exação tributária. É esse fato patrimonial modificativo majorativo que demonstrará a capacidade contributiva do sujeito passivo, é na mutação de elementos do patrimônio do contribuinte que incidirá o imposto de renda.<sup>234</sup>

Entretanto, não é qualquer aumento patrimonial que está inserto no conceito constitucional de renda. Essa majoração patrimonial deve advir do trabalho realizado pela pessoa jurídica ou do seu capital. São essas as duas fontes que amparam a cobrança desse tributo, o valor obtido deve ter como origem a própria atividade realizada pela empresa ou o seu capital.<sup>235</sup>

---

<sup>234</sup> Sobre esse tema, Misabel Derzi bem analisa a questão da mutação patrimonial, ensinando que: 'Nós sabemos muito bem que o rendimento é só retribuição ou remuneração no sentido de contraprestação de uma atividade qualquer ou de um fator que produza riqueza. Portanto, é algo que venha de um patrimônio, não no sentido de propriedade estática, mas no sentido – como já usou Modesto Carvalhosa já alguns anos atrás – de tudo aquilo que gera riqueza, o patrimônio como complexo de direitos e obrigações, complexo esse que possa produzir algo no sentido de patrimônio produtivo.' (DERZI, Misabel Abreu Machado. Periodicidade do imposto de renda II. **Revista de direito tributário**, n. 63, 1994, São Paulo p. 44).

<sup>235</sup> Sobre a origem da manifestação de riqueza, manifesta-se Denise de Cássia Daniel: 'Os rendimentos do capital são as utilidades que o detentor dos bens e direitos deles retira, sem reduzi-lo. Os rendimentos do trabalho são aqueles percebidos, em virtude da exploração de atributos subjetivos, como o intelecto ou a força física. Para a teoria clássica, o capital e o trabalho são as fontes permanentes que se renovam periodicamente, desde que adequadamente geridas pelo seu titular e que produzem rendas, frutos. Também os frutos provenientes de outras fontes são considerados renda, entretanto, o simples ingresso de receita não configura renda. Só haverá renda, quando os ingressos, efetivamente, puderem, por representar rendimento excedente, ser agregados ao capital já existente. Renda, portanto, é riqueza nova, é tudo aquilo que aumenta a riqueza já existente, materializando acréscimo patrimonial.' (DANIEL, 2006, p. 90).

Após a análise de todas as características do conceito de renda, pode-se concluir que conforme previsão no Texto Supremo, renda é o acréscimo patrimonial (saldo positivo) auferido pela pessoa jurídica, por meio de uma riqueza nova, durante o ano fiscal, oriundo da sua atividade ou do seu capital. É um fato econômico novo que muda a realidade patrimonial do contribuinte, gerando um acréscimo, durante um lapso temporal determinado, advindo do trabalho do sujeito passivo ou do seu capital.

Para Roque Antonio Carrazza, renda caracteriza-se pelo fato de um sujeito, em razão do seu trabalho ou do seu capital, obter, ao final de um período temporal, acréscimos patrimoniais. Sendo que esses acréscimos no caso da pessoa física são chamados de renda líquida, já para pessoa jurídica, por sua vez, de lucro.<sup>236</sup>

Pode-se afirmar que para as pessoas jurídicas a tributação da renda está atrelada ao lucro, a manifestação positiva de uma riqueza nova. Se durante o ano fiscal a pessoa jurídica demonstrar prejuízo, não deverá haver a incidência do imposto de renda, pois inexistente acréscimo patrimonial passível de ser oferecido à tributação.

#### 4.2.4.1 Inobservâncias Pontuais do Conceito Constitucional de Renda

No atual momento do presente trabalho, serão abordadas, a título exemplificativo, situações em que ocorre a cobrança do imposto de renda, mesmo sem existir qualquer tipo de acréscimo patrimonial. Nessas hipóteses, o legislador federal acaba agindo sem amparo na Constituição, exigindo valores dos contribuintes em situações que não perfazem o conceito de renda previsto no Texto Supremo.

##### 4.2.4.1.1 Prejuízos Fiscais e Limitação a sua Compensação

Atualmente mesmo a empresa apurando prejuízo durante o ano existe a possibilidade de ela ser tributada pelo imposto de renda. E se já não bastasse essa hipótese, a legislação vigente limita a compensação dos prejuízos fiscais a 30% do lucro obtido pelo contribuinte no período de apuração posterior.

---

<sup>236</sup> CARRAZZA, 2009, p. 50.

Por muito tempo, a regra que imperava no nosso sistema era de que não existia limitação à compensação dos prejuízos fiscais, havendo apenas um período no qual o contribuinte deveria utilizar o valor do prejuízo. A primeira previsão contida no ordenamento jurídico é datada de 1947, com o conteúdo contido no art. 10 da Lei nº 157<sup>237</sup>, que estabelecia a possibilidade da compensação dos prejuízos durante os três próximos anos.

Quase trinta anos após, em 1976, com o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.493/76<sup>238</sup>, o prazo para compensação foi alargado para quatro exercícios fiscais, sendo mantido intacto esse prazo pelo art. 6º, §3º, “c”, combinado com o art. 64 do Decreto-Lei nº 1.598/77<sup>239</sup>.

Passado-se quase quinze anos, nova alteração foi realizada, pelo art. 38, § 7º, da Lei nº 8.383/91<sup>240</sup>, foi retirado o limite temporal para compensação dos prejuízos fiscais, ficando o contribuinte com a liberdade de realizar essa compensação de forma incondicional. Entretanto, essa alteração não perdurou por muito tempo, no ano seguinte, com o art. 12 da Lei nº 8.541/92<sup>241</sup>, o prazo de quatro anos para realização da compensação foi restaurado.

Em 1995, ocorre a grande alteração na sistemática da compensação dos prejuízos fiscais, a qual persiste até o presente momento. O art. 42 da Lei nº

<sup>237</sup> Art. 10. O prejuízo verificado num exercício, pelas pessoas jurídicas, poderá ser deduzido, para compensação total ou parcial, no caso de inexistência de fundos de reserva ou lucros suspensos (*sic*) dos lucros reais apurados dentro dos três exercícios subseqüentes. Parágrafo único. Decorridos os três exercícios, não será permitida a dedução nos seguintes, do prejuízo porventura não compensado.

<sup>238</sup> Art. 12 O prejuízo verificado num exercício, a partir do período-base relativo ao exercício de 1977, poderá ser compensado, total ou parcialmente, com os lucros contábeis apurados dentro dos 4 (quatro) exercícios subseqüentes. § 1º Entende-se como prejuízo, para fins do Imposto sobre a Renda, o verificado na apuração contábil da pessoa jurídica no período-base, diminuído dos custos, despesas operacionais e encargos não dedutíveis. § 2º Decorridos 4 (quatro) exercícios, não será permitida a dedução, nos seguintes, de prejuízo os porventura não compensados.

<sup>239</sup> Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. § 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício: c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64. Art 64 – A pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo apurado em um período-base com o lucro real determinado nos quatro períodos-base subseqüentes.

<sup>240</sup> Art. 38. A partir do mês de janeiro de 1992, o imposto de renda das pessoas jurídicas será devido mensalmente, à medida em que os lucros forem auferidos. § 7º O prejuízo apurado na demonstração do lucro real em um mês poderá ser compensado com o lucro real dos meses subseqüentes.

<sup>241</sup> Art. 12. Os prejuízos fiscais apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 poderão ser compensados, corrigidos monetariamente, com o lucro real apurado em até quatro anos-calendários (*sic*) subseqüentes ao ano da apuração.

8.981/95<sup>242</sup> colocou fim à dedução integral dos prejuízos e à limitação temporal, introduzindo a limitação quantitativa de 30% dos lucros apurados. Já o art. 15 da Lei nº 9.065/95<sup>243</sup>, por sua vez, limitou a 31/12/95 a vigência do artigo 42 da Lei nº 8.981/95, determinando que os prejuízos apurados a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderão ser compensados, cumulativamente, com os prejuízos fiscais apurados e acumulados até 31/12/1994, com o lucro real, observado o limite de 30% do referido lucro.<sup>244</sup>

Para melhor explicar a situação, imagine-se a pessoa jurídica que apurou um prejuízo fiscal no ano de 2015 de R\$ 100.000,00. No ano posterior, ela obteve um lucro de R\$ 150.000,00, se não houvesse nenhuma vedação, a forma correta era cobrar o imposto de renda sobre R\$ 50.000,00, porém como a empresa só poderá compensar 30% do lucro obtido, o imposto irá incidir sobre R\$ 105.000,00. Nota-se que nesse caso a limitação imposta pela legislação mais que dobra a base de cálculo oferecida à tributação.

Com a cobrança da pessoa jurídica que demonstrou ter prejuízo fiscal, o imposto de renda acaba não incidindo sobre a renda, mas sobre o patrimônio<sup>245</sup> do contribuinte, pois mesmo demonstrando um decréscimo, sem nenhuma riqueza tributável, é obrigado a recolher valores pecuniários aos cofres públicos. Essa possibilidade fere frontalmente os princípios da capacidade contributiva e do não-

---

<sup>242</sup> Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento. Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no caput deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subseqüentes.

<sup>243</sup> Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

<sup>244</sup> Toda parte histórica exposta foi retirada da obra de Denise de Cássia Daniel.

<sup>245</sup> Francisco Amaral assim define o que deve ser entendido por patrimônio: 'Patrimônio, provavelmente *patris munium*, é o complexo de relações jurídicas economicamente apreciáveis de uma pessoa. Reúne os seus direitos e obrigações formando uma unidade jurídica, uma universalidade de direito. Apresenta três elementos característicos: a unidade do conjunto de direitos e obrigações, sua natureza pecuniária, e sua atribuição a um titular. Compreende os créditos e os débitos de uma pessoa. No primeiro caso, temos o ativo, conjunto de direitos que formam o patrimônio (direitos reais, direitos pessoais e direitos intelectuais), no segundo, temos o passivo, o conjunto de obrigações (dívidas). [...] A demonstração contábil do patrimônio, com indicação detalhada dos componentes ativo e do passivo, chama-se balanço, de grande importância no direito comercial e tributário por demonstrar a posição financeira de uma pessoa em um determinado período.' (AMARAL, Francisco. **Direito civil introdução**. 4. ed. rev. atualiz. e aum. de acordo com o novo Código Civil. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 338.)

confisco, bem como o próprio conceito de renda previsto no Texto Supremo, já que não existe nenhum acréscimo patrimonial passível de ser tributado.

Ora, se o contribuinte apura um valor negativo durante o exercício financeiro, demonstra que não obteve nenhuma riqueza que possibilitasse ao Fisco exigir o pagamento do imposto de renda. Como o próprio nome já diz, a pessoa jurídica acabou tendo prejuízo ao invés de lucro, sendo que esta é a manifestação que deve acontecer para que haja a cobrança do tributo.

Se a empresa acaba demonstrando um saldo negativo ao término do período de apuração, não existe base de cálculo que suporte a cobrança do imposto de renda, a alíquota não tem no que incidir. Um valor negativo não pode servir de base de cálculo. Qualquer alíquota que seja cobrada sobre uma quantia negativa irá ser negativa, portanto sem efeito tributário algum, não sendo apta a dar suporte à exigência do imposto de renda.

E caso já não bastasse a exigência ao pagamento do tributo sem renda que ampare essa cobrança, o Ente Tributante, com base em permissivo legal, ainda limita à compensação do valor de prejuízo fiscal suportado pelo contribuinte. Como exemplificado, o sujeito passivo que apurar prejuízo durante o ano fiscal, poderá compensar no período subsequente, limitado o valor da compensação a 30% do lucro obtido.

Para fins de estudo do conceito constitucional de renda, foi explicado que o saldo positivo deve ser apurado dentro do ano fiscal, isto é, de 1º de janeiro a 31 de dezembro. Ocorre que se demonstrado o prejuízo fiscal é totalmente impróprio criar um valor limite para sua compensação. A vida empresarial é uma só, inicia-se com a fundação da pessoa jurídica e acaba com o seu desaparecimento (seja falência, seja a sua inatividade permanente)<sup>246</sup>.

---

<sup>246</sup> Roque Antonio Carrazza analisa a vida empresarial e afirma que: 'A lição ora colacionada deixa evidenciado que, tratando-se de pessoa jurídica, os resultados relevantes à determinação da base de cálculo do IR não podem ser compartimentados num único exercício financeiro, mas, pelo contrário, devem levar em conta todos os anteriores, desde o início das atividades da empresa, exatamente para que não aconteça de tributar-se seu patrimônio. Daí a imprescindibilidade de virem deduzidos *in totum* os prejuízos fiscais experimentados nos períodos de apuração anteriores.' (CARRAZZA, 2009, p. 259-260).

Nesse sentido, Misabel Derzi defende que deve ser adotada a “solidariedade perene entre os exercícios”<sup>247</sup>, ou seja, a compensação deve ocorrer de forma perpétua entre os valores apurados pela pessoa jurídica. Da mesma forma, Paulo de Barros Carvalho entende que a pessoa jurídica deve ser analisada pela soma de todos os seus exercícios e não somente por um deles, afirmando que deve ocorrer “a conjugação de vários (exercícios), o que nos leva ao conhecido princípio da continuidade da pessoa jurídica.”<sup>248</sup>.

Se nesse lapso temporal a empresa acabou por demonstrar prejuízo durante um determinado exercício financeiro, para que haja a cobrança do imposto de renda sobre o verdadeiro incremento patrimonial da pessoa jurídica, não deveria existir limite à compensação do saldo negativo apurado anteriormente. Novamente, com esse limitador, a base de cálculo do imposto não está sendo a renda, mas sim o patrimônio do sujeito passivo.

Ocorre que a União não goza de competência constitucional para instituir imposto sobre o patrimônio, o Texto Supremo estabelece que a riqueza tributável é a renda. Essa barreira, frisando-se que é legalmente prevista, faz com que o imposto incida sobre uma quantia que já foi tributada em outro período de apuração, tendo em vista que se não houve acréscimo patrimonial, a base de cálculo do tributo vai ser uma quantia que já serviu de amparo para exação.<sup>249</sup>

Como estudado anteriormente, para que haja a cobrança do imposto de renda é imprescindível que o contribuinte tenha realizado uma manifestação de riqueza nova. Com a cobrança do tributo nos momentos em que existem prejuízos fiscais ou quando ocorre a limitação à compensação desses valores, o imposto recai sobre

---

<sup>247</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Das limitações à compensação de prejuízos. *In*: ROCHA. Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 2 São Paulo: Dialética. 1998, p. 265.

<sup>248</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Compensação dos prejuízos fiscais acumulados do imposto sobre a renda e a inconstitucionalidade da limitação de 30% prescrita na Lei n. 8.984/95. *In*: **Revista de direito tributário**, n. 69, São Paulo, p. 34.

<sup>249</sup> Denise de Cássia Daniel ensina que: ‘A competência tributária reservada à União permite a tributação da renda sem, entretanto, autorizar também a tributação do patrimônio que a produziu. Desconsiderar a existência de prejuízos ou restringir, mesmo que parcialmente, a sua compensação, para fins de apurar o montante tributável da renda auferida, implica em ampliar substancialmente aquela competência atribuída pela Constituição. Além disso, contraria frontalmente o princípio da capacidade contributiva, impondo ao sujeito passivo da obrigação tributária, obrigação desproporcional à grandeza revelada, e, por via transversa, o princípio da isonomia já que esse, como é sabido, é decorrência daquele.’ (DANIEL, 2006, p. 124).



uma riqueza velha, já tributada anteriormente, afrontando a previsão constitucional.<sup>250</sup>

Portanto, a tributação de prejuízos fiscais e a limitação a sua compensação é inconstitucional, transbordando o conceito de renda previsto no Texto Supremo, e proporcionando uma cobrança confiscatória diretamente no patrimônio do contribuinte.

#### 4.2.4.1.2 Preços de Transferência

Existe outra operação que também sofre a cobrança do imposto de renda de forma desmotivada. Isso ocorre nos preços de transferência, que suporta voraz influência do Fisco para fins de cobrança tributária.

Deve ser entendido como preço de transferência o valor cobrado por uma empresa na venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível, a outra empresa do mesmo grupo econômico. Como o valor praticado na operação não foi negociado no mercado convencional, pode ser extremamente diverso do praticado em condições normais, quando acertado entre parceiros comerciais sem relações intrínsecas.<sup>251</sup>

Para Heleno Torres “Sempre que uma empresa vende um bem ou presta um serviço à outra pessoa, deve ser fixado um preço correspondente; e quando as

<sup>250</sup> Totalmente na contramão dos preceitos constitucionais, o STF firmou posição no sentido da constitucionalidade da limitação à compensação, conforme nota-se pela ementa transcrita a seguir: AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. COMPENSAÇÃO. PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE. EXISTÊNCIA DE PRECEDENTES DO PLENÁRIO SOBRE O TEMA CONSTITUCIONAL DEBATIDO. JULGAMENTO DA MATÉRIA NOS TERMOS DO ART. 557, CAPUT, DO CPC. POSSIBILIDADE. AGRADO IMPROVIDO. I - A possibilidade de compensação de prejuízos fiscais apurados em exercícios anteriores caracteriza benefício fiscal cuja restrição ou ausência não importa ofensa ao texto constitucional. II - A revisão ou revogação de benefício fiscal, por se tratar de questão vinculada à política econômica que pode ser revista pelo Estado a qualquer momento, não está adstrita à observância das regras de anterioridade tributária previstas na Constituição. III – A existência de orientação do Plenário da Corte sobre a questão constitucional debatida legitima o julgamento monocrático do recurso nos termos do art. 557 do CPC. IV - Agravo regimental improvido.

(RE 617389 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 08/05/2012, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-099 DIVULG 21-05-2012 PUBLIC 22-05-2012)

<sup>251</sup> Luís Eduardo Schoueri assim conceitua preço de transferência: ‘Por preço de transferência entende-se o valor cobrado por uma empresa na venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível, a empresa a ela relacionada. Tratando-se de preços que não se negociaram em um mercado livre e aberto, podem eles se desviar daqueles que teriam sido acertados entre parceiros comerciais não relacionados, em transações comparáveis nas mesmas circunstâncias.’ (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2006, p. 10.)



peças envolvidas são ‘partes vinculadas’, o preço é chamado de ‘preço de transferência’.<sup>252</sup> Sempre existe a cobrança de um valor em cada operação mercantil, a diferença ocorrida no chamado preço de transferência é que o negócio jurídico é realizado entre partes relacionadas.<sup>253</sup>

O preço de transferência é utilizado quando empresas do mesmo grupo econômico, sediadas em diferentes jurisdições tributárias ou em paraísos fiscais, realizam a venda de mercadorias entre si. Nessa situação, está-se diante de empresas que compõem o mesmo quadro empresarial e que obviamente irão realizar operações jurídicas com valores diversos daqueles praticados pelo mercado.

No Brasil, o preço de transferência foi introduzido no ordenamento jurídico com a Lei nº 9.430/96. Em sua Seção V, denominada de Preços de Transferência, estão as regras aplicáveis aos negócios realizados entre empresas relacionadas. Após a edição dessa legislação, vieram outras normas com a intenção de regular esse tipo de transação, conforme pode-se perceber pela transcrição do quadro a seguir que contém as principais regulamentações já realizadas em relação ao preço de transferência:

Figura 11 – Quadro de Regulamentações do Preço de Transferência

Ato Legal	Data	Abordagem legal sobre preço de transferência	Status
Lei nº. 9.430/1996	27.12.1996	Introduziu as regras de Preço de Transferência (PT)	Em vigor
IN SRF nº. 38/1997	30.04.1997	Regulamentou o Preço de Transferência no Brasil	Revogada
IN SRF nº. 164/1999	23.12.1999	Divulgou a lista negra de “paraísos fiscais”	Revogada
Lei nº. 9.959/2000	27.01.2000	Introduziu o método PRL-60% na produção	Revogada
IN SRF nº. 113/2000	19.12.2000	Estabeleceu as regras para o método PRL	Revogada
IN SRF nº. 32/2001	30.03.2001	Regulamentou a Lei nº. 9.959/2000 – PRL-60%	Revogada
Lei nº. 10.451/2002	10.05.2002	Ampliou o conceito de pessoa vinculada	Em vigor
AD SRF nº. 37/2002	26.07.2002	Desqualificou pesquisa técnica realizada por	Em vigor

<sup>252</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário internacional**: planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: RT, 2001, p. 162.

<sup>253</sup> Transcreve-se a definição de preço de transferência adotada pela Receita Federal: ‘O termo ‘preço de transferência’ tem sido utilizado para identificar os controles a que estão sujeitas as operações comerciais ou financeiras realizadas entre partes relacionadas, sediadas em diferentes jurisdições tributárias, ou quando uma das partes está sediada em paraíso fiscal. Em razão das circunstâncias peculiares existentes nas operações realizadas entre essas pessoas, o preço praticado nessas operações pode ser artificialmente estipulado e, conseqüentemente, divergir do preço de mercado negociado por empresas independentes, em condições análogas - preço com base no princípio arm’s length.’. Disponível em: <file:///C:/Users/noot08/Downloads/CapituloXIX-IRPJCSLLOperacoesInternacionais2009%20(1).pdf>. Acesso em: 22 maio 2017.

		PJ	
IN SRF nº. 243/2002	11.11.2002	Consolidou e regulamentou o Preço de Transferência	Revogada
IN SRF nº. 31/2003	10.04.2003	Estabeleceu regras para a conversão em reais	Em vigor
Lei nº. 10.833/2003	29.12.2003	Conferiu à SRF estabelecer simplificação do PT	Em vigor
IN SRF nº. 382/2003	30.12.2003	Ampliou o período para a apuração da margem	Em vigor
IN SRF nº. 321/2003	14.04.2003	Conversão para moeda nacional	Em vigor
Lei nº. 10.637/2002	31.12.2002	Autonomia à SRF para a simplificação do PT (artigo 45)	Em vigor
Lei nº. 11.727/2008	24.06.2008	Amplia o conceito de paraíso fiscal	Em vigor
Portaria nº. 222/2008	24.09.2008	Pedido de alteração de margens	Em vigor
MP nº. 478/2009	29.12.2009	Criação do método PRL-35% - perde a eficácia	Sem eficácia
Lei nº. 12.715/2012	17.09.2012	Altera a legislação do Preço de Transferência	Em vigor
IN RFB 1312/12	28.12.2012	Regulamenta a Lei 12.715/2012 – revoga a IN nº. 243/2002	Em vigor
Lei 12.973	14.05.2014	Regulamenta a Tributação Universal da Renda	Em vigor

Fonte: Manual de Preço de Transferência<sup>254</sup>

Parece claro que pessoas jurídicas que têm ligações empresariais em sua base societária irão realizar negócios com Valores diversos dos praticados pelo mercado. Equiparar empresas do mesmo grupo econômico com aquelas que apenas mantêm relações comerciais, não se mostra razoável, pois, com o perdão da comparação, é a mesma coisa que comparar um negócio realizado entre familiares com aquele realizado entre desconhecidos.

Se existe “parentesco” entre as empresas, obviamente que os negócios jurídicos realizados por elas serão diversos daqueles proporcionados entre pessoas jurídicas de sócios diversos. Essa operação não será praticada em igualdade de condições daquelas entre empresas com quadro social diverso e que apenas mantêm relações comerciais.

Quando pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico realizam a venda de mercadorias entre si é de se esperar e aceitar que os valores envolvidos não serão os mesmos daqueles praticados entre pessoas jurídicas que não tem nenhum vínculo. Se forem empresas ligadas obviamente que alguma vantagem é esperada, sendo inerente ao relacionamento delas.

---

<sup>254</sup> SILVA, Lourivaldo Lopes. **Manual de preço de transferência**. Disponível em: <<http://www.iob.com.br/newsletterimages/iobstore/sumarios/2014/set/LIV21215.pdf>>. Acesso em: 22 maio 2016, p. 22.

Independente do valor praticado nas operações, caso a declaração esteja representando o negócio jurídico realizado, ou seja, se as empresas informaram o Fisco corretamente sobre a quantia envolvida na negociação, não existe nada que o sujeito ativo possa fazer. Se o valor envolvido foi maior ou menor daquele praticado habitualmente pelo mercado não cabe ao Ente Tributante determinar qual a quantia que demonstraria estar correta para acobertar a operação realizada.

Exigindo um valor que não representou o acréscimo patrimonial auferido pelo contribuinte, a cobrança realizada excederá o permissivo constitucional para a tributação da renda. Se o sujeito passivo não demonstrou nenhuma riqueza nova passível de amparar a exigência do imposto de renda, não existe nada que o sujeito ativo possa fazer, não sendo de sua competência interferir nos negócios legalmente praticados entre as empresas do mesmo grupo econômico, sob pena de estar ao fim cobrando um tributo incidente sobre o patrimônio<sup>255</sup>.

Obviamente que a situação é totalmente diferente quando os contribuintes que compõem a operação jurídica acabam forjando a declaração e informando um valor diverso do praticado ao Fisco, principalmente quando existem paraísos fiscais envolvidos no negócio. Nesses casos, o Ente Tributante tem o respaldo constitucional para autuar o contribuinte e exigir o pagamento do valor correto, ou seja, da quantia que representa o verdadeiro acréscimo patrimonial demonstrado pela pessoa jurídica.

Importante trazer à baila julgado do CARF que bem demonstra essa situação em que o contribuinte não conseguiu comprovar por meio de documentos suficientes o valor praticado na operação, sendo a autuação realizada pelo Fisco mantida pelo Conselho, conforme ementa a seguir transcrita:

---

<sup>255</sup> Nesse sentido Paulo Ayres Barreto assim se manifesta: 'Destarte, a conformação da norma geral e abstrata, posto em nível infraconstitucional, que descreve em seu antecedente, como fato de possível ocorrência, auferir renda e proventos de qualquer natureza, no exercício da competência outorgada à União para a instituição deste imposto, estará inexoravelmente jungida ao conteúdo da significação da expressão renda e proventos de qualquer natureza, construído exclusivamente com fulcro na Constituição, o qual, como vimos, pressupõe acréscimo patrimonial. Se o legislador ordinário federal, no exercício de sua competência legislativa, desbordar o conteúdo de significação conforme referido estaremos diante de outro imposto, sujeitos aos limites decorrentes das esferas de competência atribuídas aos demais entes tributantes, de um lado, e aos requisitos postos para o exercício da competência residual pela União, nos termos do artigo 154, II, da Carta Magna, de outro.' (BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 72.)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2002, 2003 PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. APURAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO. Sendo os documentos apresentados pela contribuinte insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço de transferência, a fiscalização poderá determiná-lo com base em outros documentos de que dispuser, aplicando um dos métodos previstos na legislação. APLICAÇÃO DO MÉTODO PRL20%. REACONDICIONAMENTO/FRACIONAMENTO. POSSIBILIDADE. O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento pode ser aplicado nas hipóteses em que haja, no País, simples reacondicionamento em embalagens apropriadas à revenda dos mesmos produtos no Brasil. DESQUALIFICAÇÃO DO MÉTODO PIC. FALTA DE COMPROVAÇÃO. Não logrou a contribuinte êxito em comprovar materialmente cálculos de ajustes segundo o método PIC (Preços Independentes Comparados), correta a sua desqualificação pela fiscalização. DESQUALIFICAÇÃO DO MÉTODO CPL. FALTA DE COMPROVAÇÃO. Não logrou a contribuinte êxito em comprovar materialmente cálculos de ajustes segundo o método CPL (Custo de Produção mais Lucro), correta a sua desqualificação pela fiscalização. CÁLCULO DO PREÇO PRATICADO. ESTOQUE INICIAL. O preço praticado (média ponderada) deve ser utilizado para o cálculo dos ajustes relativos a todas as unidades consumidas no ano, independentemente de haverem sido importadas nesse ano ou em anos anteriores. COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS. EXONERAÇÃO PARCIAL. Exonerando-se parcialmente a tributação a título de preços de transferência, exonera-se parcialmente a exigência a título de compensação indevida de prejuízos. CSLL. DECORRÊNCIA. O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação dele decorrente.  
Acórdão nº 1402-001.808

Ao analisar a situação dos preços de transferência, Ricardo Mariz de Oliveira afirma que existe uma ficção legal de lucro, que não coincide com a realidade e com o lucro obtido na operação, inexistindo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda no valor legal, sendo inconstitucional qualquer exigência tributária, pois violam princípios do sistema tributário ou contrariam preceitos constitucionais relativos à ordem econômica, além de previsões do CTN.<sup>256</sup>

Por conseguinte, caso a declaração do sujeito passivo esteja correta, em conformidade com o valor praticado na operação, mesmo que não seja o padrão do mercado, não caberá ao Fisco autuar a empresa. Todavia, existindo qualquer fraude por parte do contribuinte, beneficiando-se do fato de serem empresas ligadas, terá o

---

<sup>256</sup> OLIVEIRA, 2008, p. 824.

sujeito ativo o direito subjetivo de realizar o lançamento e exigir o recolhimento do valor correto pelo sujeito passivo.

#### *4.2.4.1.3 Indedutibilidade dos Depósitos Judiciais*

Entendendo como indevido determinado valor, muitas vezes o contribuinte opta pela discussão judicial, seja por acreditar que a base de cálculo do tributo está alargada, seja pela aplicação de uma alíquota diversa, ou por outro motivo que esteja majorando a cobrança realizada pelo Fisco. E com a discussão judicial sobre a exação, o sujeito passivo tem dois caminhos principais para serem seguidos com a intenção de não ter contra si movida uma execução fiscal: discute judicialmente e continua recolhendo normalmente o tributo aos cofres públicos ou busca perante o Poder Judiciário uma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

O art. 151 do Código Tributário Nacional contempla as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário. Entre as situações enumeradas, para fins de imposto de renda, destaca-se o inciso II, que prevê a suspensão por meio do depósito do montante integral do crédito tributário.<sup>257</sup>

Então, muitas vezes, seja por estratégia processual ou estratégia econômica, as empresas optam por realizar o depósito do valor que está sendo discutido judicialmente. Com essa atitude, suspendem a exigibilidade do crédito tributário e caso haja êxito na demanda jurídica, basta levantar a quantia que foi depositada judicialmente.

Entretanto, mesmo esse valor sendo retirado do caixa da empresa, ele não pode ser abatido no momento da apuração do lucro real. Em que pese exista a saída para a realização do depósito, o contribuinte é proibido de descontar essa despesa ao calcular o imposto de renda que será recolhido aos cofres públicos.

Em relação ao valor despendido com o pagamento de tributos, o art. 7º da Lei nº 8.541/92<sup>258</sup> estabelece as ocasiões em que os recolhimentos aos cofres públicos

---

<sup>257</sup> Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

[...]

II - o depósito do seu montante integral;

[...]

<sup>258</sup> Art. 7º As obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, quando pagas.

podem ser abatidos na apuração do lucro real. Já o art. 8º da mesma Lei<sup>259</sup>, por sua vez, complementando o antecessor, veda de forma expressa que o contribuinte realize a dedução dos valores depositados judicialmente no momento de calcular o lucro real.

Veja-se que a legislação que dispõe sobre a matéria da dedutibilidade dos depósitos judiciais na apuração do lucro real não deixa dúvidas sobre a sua impossibilidade, devendo o valor que foi depositado judicialmente integrar a base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica. Desprezando totalmente todas as premissas em relação a esse imposto, a legislação veda de forma expressa que uma quantia retirada do caixa da empresa seja abatida no momento de apurar o lucro tributável.

Ainda que o contribuinte não seja mais o titular daquele valor, mesmo assim não poderá abatê-lo para fins de apuração do imposto de renda. O fato de o tributo ter sido pago por meio de depósito judicial faz com que essa quantia se torne indedutível.

Inclusive a jurisprudência é uníssona no sentido de confirmar a previsão legislativa e tornar os depósitos judiciais despesas indedutíveis no cálculo do lucro real. Resguarda esse entendimento sob os argumentos de que existindo êxito na demanda, os valores retornam aos cofres do contribuinte, com juros e correção

---

§ 1º Os valores das provisões, constituídas com base nas obrigações de que trata o caput deste artigo, registrados como despesas indedutíveis, serão adicionados ao lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, e excluído no período-base em que a obrigação provisionada for efetivamente paga.

§ 2º Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o imposto sobre a renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição ao contribuinte.

§ 3º A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que o contribuinte assuma o ônus do imposto.

§ 4º Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesas operacionais, salvo os pagos na importação de bens que se acrescerão ao custo de aquisição.

§ 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

<sup>259</sup> Art. 8º Serão consideradas como redução indevida do lucro real, de conformidade com as disposições contidas no art. 6º, § 5º, alínea b, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, relativas a tributos ou contribuições, sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial em garantia.



monetária, e que a quantia depositada judicialmente não é de titularidade do Fisco.<sup>260</sup>

Entretanto, desde o advento da Lei nº 9.703/98, o valor depositado judicialmente é repassado à conta única do Tesouro Nacional, não ficando mais em posse da Caixa Econômica Federal e sim da Receita Federal. Ou seja, é o próprio Ente Tributante que acaba administrando o valor depositado pelo sujeito passivo.

Em que pese não se confundirem, depósito e pagamento, com a edição dessa legislação, o contribuinte que deposita o valor em juízo, na verdade, acaba pagando, para, posteriormente, existindo êxito na demanda, ter devolvido pela União.<sup>261</sup> Isso porque a quantia que antes não tinha como destino os cofres públicos, hoje é de titularidade da Receita Federal, que pode administrá-la da forma que entender como sendo a mais correta.<sup>262</sup>

---

<sup>260</sup> Nesse sentido, cita-se julgado que bem representa a posição consolidada pelo STJ: TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. DEPÓSITO JUDICIAL. IMPOSTO DE RENDA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.

1. O STJ já firmou o entendimento de que os valores depositados judicialmente com a finalidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário, a teor do disposto no art. 151, inciso II, do CTN, permanecem no âmbito patrimonial do contribuinte até o fim do processo judicial inclusive no que diz respeito ao acréscimo obtido com correção monetária e juros, constituindo-se assim em fato gerador do imposto de renda.

2. Recurso especial improvido.

(REsp 514.341/RJ, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/05/2007, DJ 31/05/2007, p. 415)

<sup>261</sup> O STF teve a oportunidade de se manifestar sobre a constitucionalidade da Lei nº 9.703/98, por meio da ADI 1933, movida pela OAB. Nesse julgamento, o Supremo declarou a constitucionalidade do repasse dos depósitos a conta única do Tesouro Nacional. Veja-se a ementa:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI FEDERAL N. 9.703/98, QUE DISPÕE SOBRE DEPÓSITOS JUDICIAIS E EXTRAJUDICIAIS DE VALORES REFERENTES A TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES FEDERAIS. MEDIDA LIMINAR ANTERIORMENTE CONCEDIDA. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO DISPOSTO NOS ARTIGOS 2º, 5º, CAPUT E INCISO LIV, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. NÃO CARACTERIZAÇÃO. AÇÃO DIRETA JULGADA IMPROCEDENTE. 1. Ausência de violação do princípio da harmonia entre os poderes. A recepção e a administração dos depósitos judiciais não consubstanciam atividade jurisdicional. 2. Ausência de violação do princípio do devido processo legal. O levantamento dos depósitos judiciais após o trânsito em julgado da decisão não inova no ordenamento. 3. Esta Corte afirmou anteriormente que o ato normativo que dispõe sobre depósitos judiciais e extrajudiciais de tributos não caracteriza confisco ou empréstimo compulsório. ADI/MC n. 2.214. 4. O depósito judicial consubstancia faculdade do contribuinte. Não se confunde com o empréstimo compulsório. 5. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente.

(ADI 1933, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 14/04/2010, DJe-164 DIVULG 02-09-2010 PUBLIC 03-09-2010 EMENT VOL-02413-02 PP-00274 RT v. 100, n. 904, 2011, p. 141-148)

<sup>262</sup> A alteração trazida por essa legislação sofreu duras críticas de Hugo de Brito Machado, para quem não se pode confundir depósito e pagamento. Afirma o referido autor: 'Como se vê, assim dispondo o legislador na verdade extinguiu, pura e simplesmente, a figura jurídica do depósito. [...] O depósito sabemos todos não transfere a propriedade do dinheiro depositado para a Fazenda Pública. Depósito não é pagamento. É garantia de que este será feito. Apenas uma garantia. Sua característica essencial, em se tratando de depósito para garantia do juízo, como ocorre no caso



Com efeito, não se pode concordar com a previsão contida na legislação e nem com a jurisprudência pacificada a respeito da matéria. Conforme exposto até o presente momento, a indedutibilidade dos depósitos judiciais vai de encontro com o conceito constitucional de renda.

Ora, quando o contribuinte realiza o recolhimento de um tributo, seja diretamente aos cofres públicos, seja por meio de depósito judicial, o valor pago sai do caixa da empresa, deixando de integrar o seu patrimônio. Isto é, o sujeito passivo do imposto de renda demonstra um decréscimo patrimonial, uma diminuição no valor que tem disponível.

Para que haja a cobrança de imposto de renda, o contribuinte deve demonstrar uma riqueza nova por meio do acréscimo patrimonial. Se, ao contrário, existe uma minoração no seu patrimônio, esse valor que foi retirado deve ser abatido no momento da apuração do lucro real.

É exatamente isso que acontece nos casos em que o sujeito passivo realiza depósitos judiciais de tributos devidos. Essa quantia sai do caixa da empresa, deixando de integrar o seu patrimônio, não tendo a pessoa jurídica mais nenhuma disponibilidade sobre esse valor. Se, momentaneamente, o valor depositado não pertence mais à empresa, ele deve ser deduzido na apuração do lucro real, ainda mais que essa quantia é administrada pelo próprio Tesouro Nacional. Inclusive a indedutibilidade desse valor acaba gerando um enriquecimento sem causa por parte do Ente Público, que ficará com o valor depositado e ainda essa mesma quantia irá crescer à base de cálculo do imposto de renda, que terá um valor final mais alto em função dessa indedutibilidade.<sup>263</sup>

---

que se cuida é a de permanecer em mãos de terceiro.'. (MACHADO, Hugo de Brito. Extinção dos depósitos para garantia do juízo. **Revista dialética de direito tributário**. v. 41, São Paulo, 1999, p. 13.)

<sup>263</sup> Importante trazer exemplo mencionado por Marcos André Vinhas Catão: 'Com efeito, nas hipóteses em que o tributo ou contribuição questionado mediante 'depósito', seja de competência da União, esta se veria duplamente recompensada: primeiramente pelo recebimento/ingresso do 'depósito' agora levado diretamente ao caixa do Tesouro Nacional, e em segundo plano pela indedutibilidade dessas despesas para fins de apuração do IRPJ/CSLL. Assim, se determinado contribuinte vem a juízo discutir a incidência da Cofins, por exemplo, procedendo ao 'depósito' no valor de 100, e considerando-se o mesmo indedutível pela aplicação dos arts. 7º e 8º da Lei nº 8.541/92, a União estaria recebendo no mesmo período não somente o montante do depósito no valor de 100, mas também, e ao se negar a aceitar essa despesa, tendo por majorada a base tributável e o valor do IRPJ e CSLL devido pela pessoa jurídica.'. (CATÃO, Marcos André Vinhas. A dedutibilidade dos depósitos judiciais na base do imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro. **Revista dialética de direito tributário**. n. 63, 2000, São Paulo, p. 151.)

Não pode prosperar o argumento de que caso haja êxito na ação judicial essa quantia retorna aos cofres da empresa, pois esse mesmo argumento pode ser levantado no sentido oposto, tendo em vista que inexistindo ganho de causa para o contribuinte, o valor foi repassado ao Fisco e não foi abatido na apuração do lucro real. É direito assegurado constitucionalmente ao sujeito passivo a dedução do valor depositado judicialmente.

Com o depósito realizado judicialmente ocorre exatamente o oposto ao fato gerador do imposto de renda, essa atitude é diametralmente antagônica ao conceito de renda previsto na Constituição Federal. Ao invés de acréscimo patrimonial, existe um decréscimo, ao invés de existir uma riqueza nova, há uma falta de riqueza, gerando assim o direito do contribuinte de deduzir o valor depositado. Portanto, é direito do sujeito passivo, com amparo no Texto Constitucional, abater, no momento de apuração do lucro real, o valor depositado judicialmente.

#### 4.2.4.1.4 As “Operações de Cobertura” (Hedge) e a Indedutibilidade do IRPJ

Em tempos de crise mundial – com bruscas e inevitáveis oscilações do câmbio – o *hedge* surge como uma operação que proporciona garantia contra possível perda decorrente da celebração de um contrato internacional (exportação/importação, entre outros). Como forma de se proteger das oscilações do câmbio, as empresas que atuam neste mercado efetuam as denominadas operações de *hedge*, na sistemática conhecida como NDF (*Non Deliverable Forward*). Tal operação – realizada com uma instituição financeira - consiste no ajuste de uma compra, e de uma posterior venda de um direito e de uma obrigação futura vinculada à taxa cambial. Trata-se, pois, de um típico contrato que visa à proteção, razão pela qual é conhecido como *hedge*.

Ao celebrar um contrato de exportação, por exemplo, os custos de fabricação e o preço de venda são calculados levando-se em consideração a taxa de câmbio da data da negociação. Tendo em vista que, entre a data do pedido e a data do ingresso do numerário correspondente às mercadorias exportadas, transcorre um lapso significativo de tempo – com todos os riscos de oscilações cambiais – os exportadores pactuam com uma instituição financeira que: a) se a taxa cambial ficar aquém da fixada, fica garantido o recebimento dos valores em reais levando-se em

consideração o que foi ajustado – neste caso a contratante obtém um ganho; b) se a oscilação implicar valorização do dólar frente ao real, o exportador obriga-se a pagar ao banco a diferença entre as taxas – neste caso suporta uma perda.<sup>264</sup>

Neste sentido, Waldírio Bulgarelli, ao comentar as operações de *hedge*, afirma que ‘as mesmas constituem operações de cobertura contra riscos das variações e oscilações de preços’<sup>265</sup>. Na mesma linha, Roberto Quiroga Mosquera<sup>266</sup> sustenta que:

Considera-se operação de *hedge* as operações destinadas, exclusivamente, à proteção contra riscos inerentes às oscilações de preços ou de taxas, quando o objeto do contrato negociado estiver relacionado com as atividades operacionais da pessoa jurídica, ou ainda, quando se destinar à proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica (artigo 77, § 1º da Lei nº 8.981/95)

O Conselho Monetário Nacional, mediante a Resolução nº 2.012, de 30 de julho de 1993, consolida e amplia as modalidades de proteção (*hedge*) contra o risco de variações, no mercado internacional, de taxas de juros, paridades entre moedas e preços de mercadorias, definindo as seguintes modalidades da operação:

#### Operações de Swap

Nos termos da Resolução n.º 2.138, de 29 de dezembro de 1994, do Conselho Monetário Nacional, as operações de swap caracterizam-se pela realização de uma troca de resultados financeiros decorrentes da aplicação de taxas índices sobre ativos ou passivos utilizados como referenciais.

Nas referidas operações não há emprego de caixa em um primeiro momento, sendo a operação liquidada pela diferença entre os índices inicialmente pactuados. Temos, ainda, que apesar destas operações serem de renda variável, a sua tributação não é efetuada através de apuração e recolhimento pelo próprio contribuinte. As operações de swap são submetidas ao regime de fonte, como adiante será analisado.

#### Operações com NDF

---

<sup>264</sup> Roque Antonio Carrazza assim define as operações de *hedge*: ‘O *hedge* (que, em Inglês, literalmente significa ‘cerca, muro, barreira, limite’) é, em resumo, uma proteção ou cobertura de risco. Isto explica por que é denominado, em vernáculo, contrato de cobertura. E, realmente, o *hedge* é, em última análise, um contrato de cobertura contra riscos decorrentes da normal variação de preços. Colima ilidir os azares inerentes às operações de venda e compra com execução diferida. Nele se utiliza o mercado a termo (ou mercado futuro) como proteção contra eventuais oscilações de preços.’ (CARRAZZA, 2009, p. 442.)

<sup>265</sup> BULGARELLI, Waldírio. **Contratos mercantis**. São Paulo: Atlas, 1997, p. 269.

<sup>266</sup> MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Tributação o mercado financeiro e de capitais**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999, p. 188.

As operações com NDF consistem em uma espécie de *Hedge* realizada através de um contrato futuro de moedas, sem entrega física, negociado entre a instituição financeira e o cliente.

Este contrato é registrado na Central de Custódia e Liquidação de Títulos – CETIP e refere-se a uma compra e venda de uma parte para a outra de um forward (futuro) negociado entre ambas, sendo que o acerto final da operação é feita pela diferença entre a taxa forward (futura) e a taxa de liquidação efetiva da moeda, definida no início da operação.

Operações com opções

As operações de opções podem ser definidas como um negócio jurídico pelo qual uma determinada pessoa concede a um terceiro interessado a faculdade de adquirir, futuramente, determinados bens ou valores mobiliários, através de pagamento prévio de um preço (prêmio).

A principal característica das operações de opções é que o comprador tem apenas direitos e não obrigações, enquanto o vendedor tem exclusivamente obrigações. As opções concedem ao investidor a possibilidade de evitar apenas os resultados negativos, ficando com os resultados mais favoráveis através do pagamento antecipado do prêmio.

Os contratos de *Hedge* são normalmente realizados nas Bolsas de Mercadorias e de Futuros, tendo em vista a disposição de local adequado, regras estáveis, divulgação instantânea de resultados, bem como liquidez na hipótese de reversão de posições contratuais. No entanto, as operações de *Hedge* podem ser realizadas fora da bolsa, ou seja, em mercado de balcão com a intervenção de instituição financeira nacional e entre empresas ou particulares, sem referida intervenção. Cabe esclarecer, ainda, que as operações de *Hedge* tanto podem ser realizadas no Brasil, como no exterior.

Com a substancial desvalorização da moeda nacional frente ao dólar, as empresas que atuam no mercado externo e realizaram tais operações, suportaram, em regra, significativas perdas nos contratos NDF, que visavam à proteção cambial.

Ocorre que, em face à previsão contida no artigo 249 do Regulamento do Imposto de Renda<sup>267</sup>, na sistemática de apuração do lucro real, são adicionadas ao

---

<sup>267</sup> Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

Parágrafo único. Incluem-se nas adições de que trata este artigo:

lucro do período as perdas suportadas nas operações realizadas nessa modalidade. Ou seja, na hipótese de a operação resultar em prejuízo, o valor correspondente à perda não pode ser considerado como uma despesa dedutível na apuração do tributo. Ao contrário, se resultar um ganho, será automaticamente tributado.

Para fins fiscais, portanto, quando houver perda/prejuízo na operação, os valores respectivos serão desconsiderados, como despesas dedutíveis, na apuração do imposto de renda, implicando recolhimento de tributos sobre um lucro inexistente/fictício, o qual – por mais paradoxal que pareça – é denominado de lucro real. Verifica-se um agir anti-isonômico por parte do Fisco, na medida em que, de um lado, quando o contribuinte possui resultado positivo com a operação de *hedge*, os valores devem ser tributados, mas, por outro lado, quando incorre em um resultado negativo, não pode deduzir os valores, e mais: deve adicionar ao lucro líquido o valor decorrente do resultado negativo (da perda) para fins de tributação, o que causa significativos impactos nos valores a pagar a título de IRPJ.

Com efeito, essa exigência transborda o conceito constitucional de renda, pois o contribuinte não demonstra nenhuma riqueza nova passível de sofrer a

I - ressalvadas as disposições especiais deste Decreto, as quantias tiradas dos lucros ou de quaisquer fundos ainda não tributados para aumento do capital, para distribuição de quaisquer interesses ou destinadas a reservas, quaisquer que sejam as designações que tiverem, inclusive lucros suspensos e lucros acumulados (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas "f", "g" e "i");

II - os pagamentos efetuados à sociedade civil de que trata o § 3º do art. 146 quando esta for controlada, direta ou indiretamente, por pessoas físicas que sejam diretores, gerentes, controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos, bem como pelo cônjuge ou parente de primeiro grau das referidas pessoas (Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, art. 4º);

III - os encargos de depreciação, apropriados contabilmente, correspondentes ao bem já integralmente depreciado em virtude de gozo de incentivos fiscais previstos neste Decreto;

IV - as perdas incorridas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia (*day-trade*), realizadas em mercado de renda fixa ou variável (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 3º);

V - as despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores, ressalvado o disposto na alínea "a" do inciso II do art. 622 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso IV);

VI - as contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso V);

VII - as doações, exceto as referidas nos arts. 365 e 371, caput (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VI);

VIII - as despesas com brindes (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VII);

IX - o valor da contribuição social sobre o lucro líquido, registrado como custo ou despesa operacional (Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, art. 1º, caput e parágrafo único);

X - as perdas apuradas nas operações realizadas nos mercados de renda variável e de swap, que excederem os ganhos auferidos nas mesmas operações (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 4º);

XI - o valor da parcela da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, compensada com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, de acordo com o art. 8º da Lei nº 9.718, de 1998 (Lei nº 9.718, de 1998, art. 8º, § 4º).

exação, inexistente qualquer incremento patrimonial que possa servir de base de cálculo para o imposto de renda. O Supremo Tribunal Federal já se manifestou sobre a necessidade de existir acréscimo patrimonial para que haja a cobrança do imposto de renda, decidindo que: 'Na verdade, por mais variado que seja o conceito de renda, todos os economistas, financistas e juristas se unem em um ponto: renda sempre é um ganho ou acréscimo de patrimônio.'<sup>268</sup>.

Ora, o imposto de renda das pessoas jurídicas possui como fato gerador a renda/lucro, que inevitavelmente devem gerar um acréscimo patrimonial, uma nova riqueza, o que não se verifica quando a empresa absorve prejuízo decorrente das operações com *hedge*, motivo pelo qual a exigência fiscal reveste-se de notória inconstitucionalidade.<sup>269</sup>

É certo, contudo, que o entendimento exposto é aplicado apenas naqueles casos em que as referidas operações são realizadas com o intuito de verdadeira proteção, não abrangendo aquelas situações em que haja evidente cunho especulativo, as quais se materializam quando os valores contratados com a instituição financeira – para fins de proteção – excedem em larga medida os valores das próprias operações de exportação/importação.

Nesta intrincada situação, mais uma vez, os contribuintes acabam sofrendo a exigência ao recolhimento de um valor sem amparo na Constituição, com base em legislação que transborda o permissivo contido no Texto Constitucional. Se inexistente qualquer acréscimo patrimonial, não se pode falar na cobrança do imposto de renda.

---

<sup>268</sup> RE 89791, Relator(a): Min. CUNHA PEIXOTO, Primeira Turma, julgado em 03/10/1978, DJ 20-10-1978 PP-08206 EMENT VOL-01112-02 PP-00560 RTJ VOL-00096-02 PP-00781

<sup>269</sup> Ensina Roque Antonio Carrazza: 'Para que haja renda e proventos de qualquer natureza é imprescindível que o capital, o trabalho ou a conjugação de ambos produzam, entre dois momentos temporais, riqueza nova, destacada daquela que lhe deu origem e capaz de gerar outra.'. (CARRAZZA, 2009, p. 36.)

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após a realização do estudo que se propôs, chega-se ao final do trabalho com diversas considerações importantes a serem realizadas. A trajetória analisada, desde o surgimento do imposto de renda até as suas previsões contidas na Constituição Federal de 1988, possibilitam obter algumas conclusões a respeito desse tributo.

Por mais que não exista um consenso em relação ao surgimento do imposto de renda, pode-se afirmar que no final do século XVIII, na Inglaterra, foi a primeira vez que esse tributo foi instituído, com objetivo claro de custear a guerra contra Napoleão. Mesmo após o término da guerra, foi mantida a sua cobrança, sendo retirado no ano de 1816 e voltando a ser exigido em 1842. Após esse período, por momentos foi exigido e por outros ficou suspenso, até 1852, ano em que voltou a ser cobrado e nunca mais foi retirado do ordenamento jurídico inglês.

Seguindo a ideia surgida na Inglaterra, o próximo país a instituir o imposto de renda foi os Estados Unidos, em 1861. Três anos após, em 1864, foi a vez da Itália passar a exigir essa cobrança. A Alemanha, próximo país a cobrar o imposto de renda, iniciou em 1891. No início do século XX, em 1910, a França começou a tributar a renda dos seus cidadãos.

No Brasil, foi instituído em 1922, passando a ser exigido em 1924. Em regra, sempre teve diversas alíquotas, chegando ao seu ápice em 1961, quando continha a previsão de 17 alíquotas. E em que pese a previsão da progressividade contida no Texto Constitucional de 1988, após a promulgação da Constituição vive-se o período que menos alíquotas existem em relação ao imposto de renda.

É a Constituição Federal de 1988 a responsável por estabelecer as diretrizes de instituição e cobrança do imposto sobre a renda. É de competência constitucional dispor sobre esse tributo, ficando o legislador infraconstitucional totalmente vinculado ao permissivo contido no Texto Maior.

A Constituição traz em suas diretrizes a previsão de princípios gerais tributários que devem ser aplicados ao imposto de renda. Entre tantos, destacam-se os princípios da legalidade, da irretroatividade, da anterioridade, da capacidade contributiva e do não-confisco.



O princípio da legalidade estabelece que o imposto de renda deve ser instituído por lei. Mas não basta que a lei preveja a cobrança desse tributo, ela deve conter todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária, é imperioso que conste na legislação todas as disposições necessárias para a cobrança do imposto de renda, não restando nenhuma dúvida ao contribuinte e evitando qualquer tipo de liberalidade por parte da autoridade administrativa.

Já o princípio da irretroatividade estabelece que a lei não pode ser aplicada a fatos geradores pretéritos, salvo exceção contida no CTN em caso de lei mais benéfica em relação às penalidades. Tanto no imposto de renda pessoa física como no imposto de renda pessoa jurídica, os contribuintes têm a garantia que a alíquota e a base de cálculo aplicáveis serão aquelas vigentes à época em que foi realizado o fato gerador, garantindo que não existirão surpresas no momento da cobrança do tributo.

Existem dois princípios da anterioridade previstos na Constituição: anterioridade de exercício e anterioridade nonagesimal. O primeiro estabelece que qualquer instituição ou majoração de tributo só terá validade a partir do próximo exercício financeiro; já o segundo, por seu turno, prevê que a instituição ou majoração, além de ter validade somente no próximo exercício financeiro, também deverá respeitar o prazo de noventa dias da publicação da lei que instituiu ou majorou o tributo. O imposto de renda, por previsão expressa da Constituição, está adstrito somente à anterioridade de exercício, não precisando respeitar a anterioridade nonagesimal, ou seja, havendo qualquer modificação em 31 de dezembro, ela passa a ter validade a partir de 1º de janeiro do ano seguinte.

Em relação ao princípio da capacidade contributiva, estabelece a Constituição que a tributação deve obedecer a capacidade econômica do contribuinte, devendo respeitar a capacidade que cada um demonstrar de contribuir com o Estado. Em se tratando de imposto de renda, a tributação deve respeitar a manifestação de riqueza demonstrada pelo contribuinte, a cada período de apuração, não podendo existir uma cobrança tão árdua que atinja o mínimo vital ou que exija o pagamento do imposto incidente sobre uma riqueza velha, que já foi tributada anteriormente.

O princípio do não-confisco busca assegurar o direito de propriedade do contribuinte, dando maior ênfase também ao princípio da capacidade contributiva. Não se pode exigir do sujeito passivo um tributo no valor que lhe retire o seu direito

de propriedade, uma quantia tão alta que acabe dilacerando o seu patrimônio. No caso do imposto de renda, não pode existir uma alíquota tão alta que impeça o contribuinte de manter seu patrimônio, bem como deve incidir somente sobre o acréscimo realizado no seu patrimônio, não podendo tributar um valor que já foi objeto de tributação em períodos anteriores.

A Constituição também traz princípios específicos ao imposto de renda, os quais chama de critérios, sendo eles: a generalidade, universalidade e a progressividade.

O princípio da generalidade assegura a todos os contribuintes a tributação igualitária, ou seja, todos os sujeitos passivos do imposto de renda serão exigidos da mesma forma, de acordo com a sua faixa de rendimento. Não pode existir nenhum tipo de discriminação de acordo com raça, profissão, sexo, etc.

Por mais que todos devam ser tributados de forma igualitária, o princípio da universalidade em nada impede que o imposto de renda seja utilizado como um tributo extrafiscal em determinadas situações. Com a concessão de benefícios fiscais, desde que sempre buscando a realização das finalidades previstas na Constituição, pode-se ter a cobrança do imposto de renda com nítido caráter extrafiscal e totalmente em consonância com a universalidade. O que é vedada é a discriminação totalmente arbitrária, sem nenhuma finalidade amparada na Constituição.

A universalidade, por sua vez, garante ao contribuinte que todos seus rendimentos serão tributados da mesma forma, independente se renda ou provento, sem interessar a origem. O sujeito passivo demonstrando um acréscimo patrimonial deverá oferecer esse valor à tributação da renda, sendo cobrado de forma igualitária, não interferindo o motivo da manifestação de riqueza.

Como todo acréscimo é tributado, independente da sua origem, inclusive valores obtidos por meio de atos ilícitos devem ser oferecidos à tributação. O ordenamento jurídico brasileiro adota, juntamente com a universalidade, o princípio do *no olet*, estipulando que o tributo “não tem cheiro”, ou seja, independente da sua origem, ainda que ilícita, o valor arrecadado, ao entrar nos cofres públicos, “não tem cheiro”. Esse princípio acaba dando uma enorme efetividade a universalidade, garantindo que todo tipo de manifestação de riqueza acabe sendo objeto do imposto de renda.

O último critério, a progressividade, é a garantia de que existirão faixas de tributação, quanto maior for a base de cálculo, maior será a alíquota aplicável. O imposto de renda é obrigado a ter alíquotas progressivas, aumentando a medida que a renda for sendo maior. Quanto maior a base de cálculo (acréscimo patrimonial), maior deve ser a alíquota aplicável.

Esse critério previsto na Constituição busca também dar maior efetividade ao princípio da capacidade contributiva, pois quem demonstrar maior capacidade econômica acabará contribuindo de acordo com uma alíquota maior. Não é somente o valor final que será mais elevado, a alíquota aplicável será diferenciada, de acordo com cada faixa de tributação, quanto maior for a manifestação de riqueza, maior será a alíquota aplicável.

O segundo capítulo se inicia com o estudo da tributação da renda em outros países, sendo analisado inicialmente o sistema adotado pela Alemanha. Além de alíquotas mais elevadas, leva-se em consideração, no caso do imposto de renda pessoa física, se o sujeito passivo é solteiro ou casado, aplicando-se alíquotas diversas, ainda existe diferença de alíquotas conforme cada rendimento recebido pelo contribuinte.

Portugal divide a tributação da renda com o IRC (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas) e IRS (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares), respectivamente, IRPJ e IRPF, no Brasil. O imposto de renda também encontra amparo constitucional e no caso das pessoas singulares existe um código específico que disciplina a sua cobrança. Existe a divisão de alíquotas conforme o rendimento e a diferenciação da tributação em relação a famílias, que são cobradas de acordo com o agregado familiar.

O imposto de renda na Argentina é chamado de *impuesto a las ganancias*, ou seja, imposto sobre os ganhos, sobre os lucros, seja de pessoa física, seja de pessoa jurídica. Não existe diferenciação de acordo com o rendimento percebido, porém a progressividade Argentina estipula sete faixas de alíquotas, variando entre 9% e 35%. E destaca-se a diferença em relação ao IRPJ brasileiro no que tange à possibilidade de compensação dos prejuízos fiscais, pois aqui existe a limitação de 30%, sendo que na Argentina inexistente qualquer barreira, desde que respeitados cinco anos para compensação.

Por último, os Estados Unidos amparam a cobrança do imposto de renda na Emenda Constitucional nº 16. Tributam o valor proveniente do capital ou do trabalho, existindo legislação específica sobre a matéria, tendo como grandes particularidades a possibilidade de municípios cobrarem o imposto de renda, desde que com alíquotas mais baixas, bem como a falta de vinculação das autoridades fiscais com as orientações da própria Fazenda.

Ainda, estabelece expressamente quinze tipos de receitas tributáveis. E por ser um país da *common law*, as decisões judiciais ganham grande importância em relação à matéria do imposto de renda.

De outra sorte, em relação às competências tributárias, no Brasil quem as determina é a Constituição Federal. No que tange ao imposto de renda, prevê o Texto Constitucional que o Ente da Federação responsável pela sua instituição e pela sua cobrança é a União. Assim, não pode nem os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, legislarem sobre o imposto de renda.

Para que seja possível a cobrança do imposto de renda, deve a legislação prever todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária, sendo eles os critérios: material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo.

O critério material é o que estabelece o que será tributado, qual a manifestação de riqueza demonstrada pelo contribuinte que é passível de incidência de determinado tributo. É um verbo de conduta que será realizado pelo sujeito passivo que dará direito ao sujeito ativo de exigir o pagamento do imposto. No caso do imposto de renda, os verbos seriam auferir, adquirir, e o complemento seria renda ou provento de qualquer natureza.

O critério espacial significa em que lugar ocorrido o critério material poderá haver a cobrança de determinado tributo. Caso esse fato ocorra fora do espaço possível de tributação, o Ente Público não terá o direito de exigir qualquer valor do contribuinte. Existe diferença entre o critério espacial e o âmbito territorial de validade e eficácia da norma. Aquele diz respeito ao local em que ocorrido o critério material dará ensejo à cobrança do tributo, podendo ser diverso do âmbito territorial da norma, inclusive sendo mais abrangente. Já este significa o local em que a norma jurídica terá validade e eficácia, qual o território em que determinado dispositivo legal poderá ser aplicado.

Em relação ao imposto de renda, o Brasil adota o princípio da extraterritorialidade como critério espacial para sua exigência. Então, não são somente as rendas e proventos de qualquer natureza produzidos no Brasil que sofrem a incidência do IR, em determinadas situações específicos valores obtidos fora do País também estão sujeitos à cobrança do imposto de renda.

Já o critério temporal busca definir quando ocorre o fato gerador do tributo, a ocasião em que deve ser contabilizada a manifestação de riqueza demonstrada pelo contribuinte. No caso do imposto de renda, tanto da pessoa física quanto da pessoa jurídica, o fato gerador é chamado de complexo, caracterizando-se pela soma de acontecimentos em um determinado período. Dentro do período de apuração do imposto, ocorrem diversos fatos que são somados e subtraídos de outros, que, ao término, possibilitam a verificação de que se houve acréscimo patrimonial passível de tributação. Tanto na tributação da renda da pessoa física, como na jurídica, o critério temporal do imposto de renda é dia 31 de dezembro, sendo esse o momento de incidência da norma.

O critério pessoal define quem são os sujeitos que integram a relação jurídico-tributária. É por meio desse critério que se sabe quem são os sujeitos passivo e ativo que compõem a relação jurídica que dará ensejo ao pagamento do tributo. Para o imposto de renda, o sujeito ativo é a União e o sujeito passivo é o contribuinte que manifestou a riqueza tributável.

O critério quantitativo é dividido em duas partes: base de cálculo e alíquota. É pela soma desses dois fenômenos que se chega ao *quantum debeatur*, é o resultado dessa operação matemática que dá o valor devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

A base de cálculo é a manifestação de riqueza realizada pelo contribuinte, é o valor que servirá de parâmetro para a apuração do tributo devido. Ela é a grandeza que representa a capacidade contributiva do sujeito passivo, é o valor que será oferecido ao cálculo do *quantum* devido pelo sujeito passivo. Já a alíquota, por sua vez, é a grandeza que incide sobre a base de cálculo e que ajudará para determinação do valor a ser recolhido aos cofres públicos.

Após a demonstração da regra-matriz de incidência tributária do imposto de renda, foram analisadas normas infraconstitucionais desse tributo, como a recepção pela Constituição de 1988 da previsão contida no art. 43 do CTN e a possibilidade

de utilização do imposto de renda como um tributo extrafiscal. O art. 43 do CTN, legislação anterior à Constituição de 1988, estabelece os conceitos de renda e proventos de qualquer natureza.

Em relação à Constituição, ainda que a previsão contida no Código Tributário não esteja completa, ela está adequada com a conceituação trazida pela Carta Magna sobre a palavra renda no que se refere ao imposto de renda. Em que pese ser o Código anterior à Constituição, a previsão trazida por ele foi recepcionada pelo Texto Constitucional de 1988, mesmo com a lacuna deixada, tendo em vista que a disposição contida no CTN está incompleta.

A extrafiscalidade surge para amparar os princípios constitucionais, ela demonstra ser uma forma de concretizá-los, possibilitando que o Estado intervenha na economia, podendo realizar políticas públicas e assegurar as garantias constitucionais. Mostra-se de grande valia a utilização do imposto de renda em situações extrafiscais, pois por meio dele a União poderá promover maior educação, segurança, lazer, saúde, estimulando gastos necessários realizados pelos contribuintes.

O último capítulo tem início com o estudo da palavra renda, expressa no Texto Constitucional por mais de vinte vezes. Renda como receita tributária, tratando de forma imprecisa esses dois vocábulos como se fossem sinônimos. Como o valor referido pela Constituição é fruto da arrecadação tributária, o correto é falar em receita derivada e não renda do Ente Público.

A renda como rendimento, tratando o Texto Constitucional a renda como sendo o somatório de rendimentos. Ainda que de forma incompleta, esse trecho da Constituição auxilia na construção do conceito de renda aplicável às pessoas jurídicas para fins tributários, pois traz a definição de que a renda é composta pelos rendimentos.

Por último, analisou-se a renda como produto do capital. Essa previsão também deixa claro que o produto do capital também é tributado pelo imposto de renda. Isso fica evidente pelo fato de a Constituição Federal assegurar que o capital oriundo da valorização do título da dívida pública será objeto de tributação pelo imposto de renda.

Existem três regimes tributários para apuração do imposto de renda: real, presumido e arbitrado. O único, porém, que realmente demonstra o acréscimo

patrimonial obtido pelo contribuinte é o lucro real, os demais são apurações realizadas de forma diversa.

No lucro presumido, como o próprio nome já diz, é uma presunção de lucro, uma ficção jurídica para apurar o valor a ser tributado. Nesse regime, as pessoas jurídicas aplicam uma alíquota sobre as suas receitas, de acordo com a classificação de cada empresa, apurando assim a base de cálculo – o que se chama de lucro presumido – e sobre esse valor aplica-se a alíquota do imposto de renda, chegando à quantia que será devida aos cofres públicos. E exatamente por ser presumido, esse valor não demonstra a realidade fática, o verdadeiro lucro obtido pela pessoa jurídica.

Já o lucro arbitrado pode-se dizer que é uma sanção sofrida pelo contribuinte por não guardar os livros fiscais ou por esses não estarem condizentes com as operações realizadas. O Ente Tributante ao analisar os documentos contábeis da empresa, notando que existem imprecisões ou os mesmos são inexistentes, acaba arbitrando um lucro para que possa ser cobrado o imposto de renda sobre essa quantia. O contribuinte não realiza a opção por esse regime, ele é imposto pela fiscalização por existir algo errado na contabilidade do sujeito passivo.

O sistema de apuração do lucro real consiste na soma de receitas e na diminuição das despesas. Em tese, soma-se tudo que entra e subtrai tudo que sai, chegando-se ao lucro real, que será a base de cálculo oferecida à tributação. Em princípio, porque nem todos os gastos/custos são dedutíveis, existem alguns que não podem ser deduzidos, bem como outros que têm limitação para sua dedução.

O abatimento na apuração do lucro real acontece com os custos e despesas registrados pelo contribuinte. Custo é todo gasto despendido para aquisição ou para produção de mercadorias, prestação de serviço, gasto com mão de obra, matéria prima, valor da depreciação de máquinas e equipamentos. Todo o valor utilizado diretamente para produção dos bens que serão comercializados é considerado custo, incluindo a própria quantia de energia elétrica utilizada e os salários da equipe de produção.

Já despesa são os gastos gerais da empresa, realizados para que a pessoa jurídica possa manter-se em funcionamento, relativos a sua própria administração. Pode-se citar como exemplo de despesa o valor utilizado para compra de material



de escritório, o gasto com marketing e inclusive com o salário dos funcionários da administração da pessoa jurídica.

Os custos e as despesas são dedutíveis na apuração do lucro real, claro que sempre em conformidade com a previsão contida na legislação. Existem custos/despesas que a lei prevê expressamente que são indedutíveis, outras situações existem limitação para sua dedução, bem como nos casos da depreciação do ativo que deve respeitar a tabela contida no Regulamento do Imposto de Renda. Pode-se dizer que o grande segredo para dedutibilidade desses valores é a necessidade, inexistindo vedação na lei, sendo custo/despesa necessário, poderá ser deduzido no momento de apuração do lucro real que será oferecido à tributação.

A segurança jurídica é uma preocupação constitucional, devendo esse princípio nortear as relações jurídicas ocorridas entre os cidadãos ou entre eles e os Entes Estatais. Na seara tributária, era para proteger o contribuinte em relação a arbitrariedades do Fisco, a mutação jurisprudencial e a convicção em relação à legislação. A segurança jurídica deve ser vista como certeza e previsibilidade, o contribuinte deve ter isso ao cumprir com as suas obrigações tributárias.

Para garantir a segurança jurídica, a composição da base de cálculo do IRPJ deve obedecer fielmente à previsão contida na Constituição Federal. É o conceito de renda trazido em nosso Texto Supremo que deve nortear a criação das despesas dedutíveis. Os custos e despesas que poderão ser abatidos da base de cálculo do tributo devem estar previstos na legislação, obviamente que não se pode enumerar de forma fechada, mas, sim, criar critérios a serem utilizados com o intuito de se determinar se o valor pode ser deduzido ou não. Então, por mais que exista a previsão no Texto Constitucional do conceito de renda aplicável às pessoas jurídicas, pelas distorções realizadas pelo legislador ordinário, em relação às despesas dedutíveis e a forma de abatimento dos custos, os contribuintes não têm segurança jurídica alguma na apuração do IRPJ pelo lucro real.

Não existe no texto constitucional um conceito didático de renda, que defina exatamente o que é renda, como, por exemplo, no caso do CTN que estipula expressamente o que é tributo e traz as suas características. A Constituição Federal prevê um conceito de renda a ser adotado pelo legislador ordinário, mas faz de uma forma indireta, com base em diversos trechos do seu texto, bem como em princípios.

Portanto, de acordo com as diversas previsões contidas no Texto Constitucional, pode-se concluir que renda é o acréscimo patrimonial (saldo positivo) auferido pela pessoa jurídica, por meio de uma riqueza nova, durante o ano fiscal, oriundo da sua atividade ou do seu capital. É um fato econômico novo que muda a realidade patrimonial do contribuinte, gerando um acréscimo, durante um lapso temporal determinado, advindo do trabalho do sujeito passivo ou do seu capital.

Mesmo com o conceito de renda previsto na Constituição existem situações em que a pessoa jurídica é tributada de forma equivocada, sem amparo no Texto Constitucional, são circunstâncias que extrapolam o permissivo constitucional. Uma das hipóteses em que existe a tributação sem amparo na Constituição está na limitação à compensação dos prejuízos fiscais a 30% do lucro obtido pelo contribuinte no período de apuração posterior.

Para que haja a cobrança do imposto de renda é imprescindível que o contribuinte tenha realizado uma manifestação de riqueza nova. Com a cobrança do tributo nos momentos em que existem prejuízos fiscais ou quando ocorre a limitação à compensação desses valores, o imposto recai sobre uma riqueza velha, já tributada anteriormente, afrontando a previsão constitucional. Mesmo sem acréscimo patrimonial, o contribuinte acaba sendo tributado pelo imposto de renda, de forma totalmente inconstitucional.

No caso dos preços de transferência, também existe a exação de forma inconstitucional. Preço de transferência é o valor cobrado por uma empresa na venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível, a outra empresa do mesmo grupo econômico. Ele é utilizado quando empresas do mesmo grupo econômico, sediadas em diferentes jurisdições tributárias ou em paraísos fiscais, realizam a venda de mercadorias entre si.

Exigindo um valor que não representou o acréscimo patrimonial auferido pelo contribuinte, a cobrança realizada excederá o permissivo constitucional para a tributação da renda. Se o sujeito passivo não demonstrou nenhuma riqueza nova passível de amparar a exigência do imposto de renda, não existe nada que o sujeito ativo possa fazer, não sendo de sua competência interferir nos negócios legalmente praticados entre as empresas do mesmo grupo econômico, sob pena de estar ao fim cobrando um tributo incidente sobre o patrimônio.

Ademais, nas situações em que o contribuinte busca discutir alguma exigência tributária diretamente perante o Poder Judiciário, realizando os depósitos judiciais, resta impossibilitado de abater esse valor no momento de apuração do imposto de renda. Ainda que atualmente essa quantia seja repassada à conta única do Tesouro Nacional, ficando com a União, mesmo assim esse valor é indedutível.

Para que haja a cobrança de imposto de renda, o contribuinte deve demonstrar uma riqueza nova por meio do acréscimo patrimonial. Se, ao contrário, verifica-se uma minoração no seu patrimônio, esse valor que foi retirado deve ser abatido no momento da apuração do lucro real. É exatamente isso que acontece nos casos em que o sujeito passivo realiza depósitos judiciais de tributos devidos. Essa quantia sai do caixa da empresa, deixando de integrar o seu patrimônio, não tendo a pessoa jurídica mais nenhuma disponibilidade sobre esse valor. Se o numerário depositado não pertence mais à empresa, ele deve ser deduzido no momento de apuração do lucro real.

Finalizando o trabalho foi analisada a inconstitucionalidade da tributação, pelo IRPJ, das perdas ocorridas com as operações de *hedge*. Mesmo existindo perdas nas operações realizadas pela pessoa jurídica, esses valores não são dedutíveis, ou seja, o contribuinte acaba sendo tributado sobre um prejuízo realizado. Essa exigência transborda o conceito constitucional de renda, pois o contribuinte não demonstra nenhuma riqueza nova passível de sofrer a exação, inexistente qualquer incremento patrimonial que possa servir de base de cálculo para o imposto de renda, ao contrário a empresa está suportando um prejuízo.

## REFERÊNCIAS

AGUERO, Antonia Agulló. Estructura de la imposición sobre la renta y el principio de capacidad contributiva. **RD Tributário**. n. 41, São Paulo (tradução): RT.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de, A Competitividade Brasileira à Luz das Ordens Tributárias e Econômicas. **Série Doutrina Tributária**. v. XII, São Paulo: Quartier Latin, 2014.

AMARAL, Francisco. **Direito Civil Introdução**. 4. ed. rev. atualiz. e aum. de acordo com o novo Código Civil. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

ATALIBA, Geraldo. Periodicidade do Imposto de Renda II. **Revista de Direito Tributário**, n. 63, São Paulo, 1994.

\_\_\_\_\_. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

\_\_\_\_\_. **República e Constituição**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com emenda constitucional n. 42, de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004.

\_\_\_\_\_. O princípio da isonomia em matéria tributária. *In*: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, São Paulo: Saraiva, 2005.

\_\_\_\_\_. **Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

\_\_\_\_\_. **Segurança Jurídica entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Imposto sobre a renda**. Salvador: Livraria Baiana, 1938.

BALEEIRO, Aliomar; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. São Paulo: Forense, 1978.

BALTHAZAR, Ubaldo César. **História do Tributo no Brasil**. Fundação Boiteux: Florianópolis, 2005.

BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil do Século XXI**: uma abordagem hermeneuticamente crítica. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

BULGARELLI, Waldírio. **Contratos Mercantis**. São Paulo: Atlas, 1997.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

\_\_\_\_\_. Compensação dos prejuízos fiscais acumulados do imposto sobre a renda e a inconstitucionalidade da limitação de 30% prescrita na Lei n. 8.984/95. *In: Revista de Direito Tributário*, n. 69, São Paulo.

CARRAZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda** (perfil constitucional e temas específicos) São Paulo: Malheiros, 2009.

CASTRO, Alexandre Barros. **Sujeição passiva no imposto sobre a renda**. São Paulo: Saraiva, 2004.

CATÃO, Marcos André Vinhas. A dedutibilidade dos depósitos judiciais na base do imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 63, São Paulo, 2000.

COCUZZA, Franco Oliveira. Arts. 44 a 52. *In: COSTA MACHADO (Org.); FERRAZ, Anna Cândida da Cunha (Coord.). Constituição Federal Interpretada*. 7. ed. Bauru (SP): Manole, 2016.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

COSTA, Nelson Nery. **Constituição Federal anotada e explicada**. 5. ed. ver. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

DANIEL, Denise de Cássia, **O Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas e a compensação dos prejuízos fiscais**. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal do Paraná, Paraná, 2006.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Periodicidade do imposto de renda II. **Revista de Direito Tributário**, n. 63, São Paulo, 1994.

\_\_\_\_\_. Das limitações à compensação de prejuízos. *In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Grandes questões atuais do Direito Tributário*. v. 2, São Paulo: Dialética. 1998.

DIFINI, Luiz Felipe. **Proibição de Tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

FONROUGE, Carlos M. Giuliani; NAVARRINE, Susana C. **Impuesto a La Renta – Comentario de la Ley de Impuesto a Los Réditos y su decreto reglamentario**. Buenos Aires: Depalma, 1973.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. **Democracia, jueces y control de la administracion**. 2. ed. Madrid: Civitas, 2009.

GELBCKE, Martins *et. al.*. **Manual de Contabilidade Societária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito Tributário nos Estados Unidos**. São Paulo: Lex, 2004.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário Comparado e Tratados Internacionais Fiscais**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2005.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O Princípio do não-confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda – pressupostos constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2002.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O Imposto de Renda e os Princípios da Generalidade, Universalidade e da Progressividade**. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

HARADA, Kiyoshi. **Sistema tributário na Constituição de 1988: tributação progressiva**. São Paulo, Saraiva, 1991.

KATAOAKA, Eduardo Takemi. Segurança Jurídica como Direito Fundamental e as Cláusulas Gerais do Novo Código Civil Brasileiro. In: SARMENTO, Daniel; GALDINO, Flávio (Orgs.). **Direitos Fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios constitucionais tributários**. São Paulo: Malheiros, 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. A supremacia constitucional e o imposto de renda. *In: Estudos sobre o IR em memória de Henry Tilbery*, São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

\_\_\_\_\_. Extinção dos depósitos para garantia do juízo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 41, São Paulo, 1999.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

\_\_\_\_\_. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Dialética. 2004.

\_\_\_\_\_. O conceito legalista de renda. **Revista CEJ**, Brasília, ano XIII, n. 47, out./dez., 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. A supremacia constitucional e o Imposto de Renda. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 7, n. 55, mar. 2002. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/2714>>. Acesso em: 20 maio 2017.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, O princípio da moralidade pública e o fato gerador do imposto sobre a renda. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Imposto de renda: conceito, princípios, comentários**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

\_\_\_\_\_. “A Lei n. 9249/95 e a Provisão para Devedores Duvidosos”. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Imposto de Renda – Alterações Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 1996.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3 ed. São Paulo, Malheiros, 1997.

MENKE, Cassiano. **A proibição aos efeitos de confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008.

MERCIER, Antonio Sergio P.. Arts. 25 a 36. *In*: COSTA MACHADO (Org.); FERRAZ, Anna Cândida da Cunha (Coord.). **Constituição Federal Interpretada**. 7. ed. Bauru (SP): Manole, 2016.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996.

\_\_\_\_\_. **Tributação o Mercado Financeiro e de Capitais**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005.

\_\_\_\_\_. **Direito Fiscal**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2008.

\_\_\_\_\_. **O dever fundamental de pagar impostos**. São Paulo: Almedina, 2009.

NOBREGA, Cristovão Barcelos da, **História do Imposto de Renda no Brasil – um enfoque da pessoa física (1922-2013)**. Disponível em: <<http://www.youblisher.com/p/997520-Historia-do-imposto-de-Renda-no-Brasil/>>. Acesso em: 27 maio 2016.

OLIVEIRA JÚNIOR, Dario da Silva. **Análise Jurídica dos Princípios Tributários da Legalidade, Anterioridade e Capacidade Contributiva**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.

OLIVEIRA, Luis Martins de. **Manual de Contabilidade Tributária: Texto e Testes com Respostas**, 14. ed. São Paulo: Atlas, 2015.



OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Capacidade contributiva. **Caderno de pesquisas tributárias**. v. 14. São Paulo: Resenha Tributária; Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989.

\_\_\_\_\_. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Manual de Contabilidade Básica**: contabilidade introdutória e intermediária. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto de Renda**. Rio de Janeiro: Justec, 1971.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 4. ed. rev. e ampl., Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2006.

PORTO, Garin Éderson. **A Colaboração no Direito Tributário**: por um novo perfil de relação obrigacional tributária. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte transnacional, lançamento, apreciações críticas. Barueri/SP: Manoele, 2004.

REGO, Alexandre. Arts. 145 à 162. *In*: COSTA MACHADO (Org.); FERRAZ, Anna Cândida da Cunha (Coord.). **Constituição Federal Interpretada**. 7. ed. Bauru (SP): Manole, 2016.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2006.

SEPULCRI, Nayara Tataren. O casamento entre os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade no Estado Democrático e Social de Direito. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). OLIVEIRA, Ariane Bini de *et. al.* (org.) **Tributação**: Democracia e Liberdade. São Paulo: Noeses, 2014.

SILVA, Lourivaldo Lopes. **Manual de Preço de Transferência**. Disponível em: <<http://www.iob.com.br/newsletterimages/iobstore/sumarios/2014/set/LIV21215.pdf>>. Acesso em: 22 maio 2016

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954.

SOUZA, Rubens Gomes. A Evolução do Conceito de Rendimento Tributável *in*: **RDP** n.14, out./dez, São Paulo, 1970.

SOUZA JÚNIOR, Cezar Saldanha. **Constituições do Brasil**. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2002.

TABOADA, Carlos Palao. El principio de capacidad contributiva como critério de justicia tributaria: aplicación a lós impuestos directos e indirectos. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. trad. Luiz Dória Furquim, Porto Alegre: Fabris, 2008.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2012.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional**: planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: RT, 2001.

\_\_\_\_\_. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

\_\_\_\_\_. **A Magna Charta completa 800 anos e influencia nossa Constituição Tributária**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jun-10/consultor-tributario-magna-charta-influencia-nossa-constituicao-tributaria>>. Acesso em: 30 maio 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**, tradução de Marco Aurélio Greco, São Paulo: RT, 1976.

VELLOSO, Andrei Pitten. A Proibição de Tributos com Efeitos de Confisco na Alemanha. **Revista Jurídica Tributária**, ano 2, n. 7, out./dez. 2009.

\_\_\_\_\_. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

VILLEGAS, Hector. El Principio Constitucional de no Confiscatoriedad en Materia Tributaria. *In*: BELSUNCE, Horacio García (Coord.). **Estudios de Derecho Constitucional Tributario en Homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui**. Buenos Aires: Depalma, 1994

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**: tributação das operações internacionais. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

\_\_\_\_\_. **Do lançamento, Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.