

LEITURA CONSTITUCIONAL DO IRPF

Octavio Campos Fischer¹

Isadora Beatriz Teixeira Carlos²

Resumo: O presente artigo analisa o Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) através de uma leitura constitucional sistemática, tendo como base os conceitos mais relevantes à esse Imposto, quais sejam, os conceitos de renda e proventos de qualquer natureza, em sua acepção constitucional, e, também, os princípios constitucionais da capacidade contributiva, dignidade da pessoa humana e mínimo existencial. Primeiramente, serão feitas considerações a respeito do Imposto de Renda, especificamente em sua dimensão quanto à pessoa física. Posteriormente, serão apresentados os conceitos de renda e proventos de qualquer natureza em sua interpretação constitucional sistemática. Mediante análise doutrinária, tendo como base o analisado previamente, far-se-á leitura constitucional sistemática do Imposto de Renda da Pessoa Física.

Palavras-Chave: Imposto de Renda. Tributação. Princípios. Leitura constitucional.

CONSTITUTIONAL READING OF PERSONAL INCOME TAX

¹ Desembargador do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Professor do Programa de Mestrado em Direito Fundamentais e Democracia pelo UNIBRASIL. – Centro Universitário do Brasil. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela UFPR.

² Mestranda em Direito pelo Programa de Mestrado em Direitos Fundamentais e Democracia do Centro Universitário Autônomo do Brasil – UniBrasil. Especialista em Direito Tributário e Processo Tributário pela Universidade Positivo. Bacharel em Direito pela Universidade Positivo. Advogada. Integrante do Núcleo de Pesquisa em Direito Constitucional do UniBrasil – NUPECONST.

Abstract: This article analyzes the Personal Income Tax through a systematic constitutional reading, based on the most relevant concepts to this Tax, namely, the concepts of income and benefits of any nature, in its constitutional meaning, and also the constitutional principles of contributory capacity, dignity of the human person and existential minimum. First, considerations will be made regarding the Income Tax, specifically in its dimension regarding the individual. Subsequently, the concepts of income and earnings of any nature will be presented in their systematic constitutional interpretation. Through a doctrinal analysis, based on the previously analyzed, a systematic constitutional reading of the Personal Income Tax will be made.

Keywords: Income tax. Taxation. Principles. Constitutional reading.

1. INTRODUÇÃO



Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), previsto na Constituição Federal como competente à União, incide sobre renda e proventos de qualquer natureza, e possui grande função econômico-social.

Os conceitos de renda e de proventos de qualquer natureza possuem diferentes acepções, mas para que o Imposto de Renda seja executado corretamente de acordo com sua competência constitucional, esses conceitos devem ser lidos de acordo com o texto constitucional.

Essa leitura constitucional sistemática desses conceitos mostra-se fundamental para que a tributação da renda aconteça de acordo com a previsão constitucional e respeitando os princípios constitucionais mais amplos, os princípios constitucionais tributários e os princípios fundamentais informadores do Imposto de Renda.

Também são fundamentais ao correto entendimento e aplicação do Imposto de Renda das Pessoas Físicas o princípio da capacidade contributiva, o princípio da dignidade da pessoa humana e o princípio do mínimo existencial.

Mediante análise doutrinária, buscar-se-á compreender a leitura constitucional do Imposto de Renda da Pessoa Física, primeiramente deslindando o conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza em suas diversas peculiaridades e, posteriormente, realizando uma análise constitucional frente aos princípios da capacidade contributiva, da dignidade da pessoa humana, e do mínimo existencial.

2. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA

A tributação no Brasil é o principal método de financiamento do Estado, pois a arrecadação é meio de obtenção de recursos que o Estado utiliza para custear os próprios gastos. A arrecadação mediante tributação justifica-se para que o Estado financie, entre outras despesas e gastos públicos, os seus deveres prestacionais para com os cidadãos; assim, concomitantemente o Estado tributa o contribuinte, entrega-lhes, na teoria, condições para o pleno desenvolvimento, através da saúde, educação, entre outras garantias provenientes do próprio Estado.³

A Constituição Federal, como principal fonte do Direito Tributário⁴, traz orientações e limites para a tributação, regula e condiciona a competência tributária e também inicia a formulação de hipóteses de incidência tributária, traçando um modelo constitucional que não pode ser desrespeitado pelas legislações infraconstitucionais.

Assim, a Constituição é a legislação máxima que determina os limites do Estado em seu poder de tributar ao estabelecer

³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda: (perfil constitucional e temas específicos)*. 3. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 30.

⁴ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 190.

as garantias dos contribuintes e, também, estabelecer os princípios que devem ser observados por todo ordenamento jurídico, toda atuação estatal e pela tributação.

O surgimento do Imposto de Renda é assunto muito debatido. Existem autores que defendem seu surgimento na Inglaterra em 1799; por outro lado, alguns autores consideram o local de surgimento como sendo em Florença, no século XV; ainda, existem os que apontam o surgimento do Imposto de Renda na França em 1710.⁵

Independentemente da questão do surgimento do Imposto de Renda na história da humanidade, seu surgimento no Brasil pode ser vislumbrado com certa clareza.

Assim, em nosso país houveram, anteriormente, algumas tributações sobre a renda, mas não da forma como entendemos atualmente. Entretanto, somente em 1922, pelo artigo 31 da Lei nº 4.625, de 31 de dezembro, é que se criou o Imposto de Renda de maneira similar à que conhecemos hoje.⁶

Primeiramente o Imposto de Renda incidia sobre os salários; depois, passou a incidir também em outras rendas; sendo que só posteriormente é que se avançou na incidência também sobre proventos de qualquer natureza⁷, conceitos a serem examinados mais à frente.

Depois, no decorrer dos anos, o Imposto sobre a Renda foi sendo modificado e aprimorado, tanto no que diz respeito à sua forma de arrecadação, quanto no que se refere às suas instituições e órgãos de fiscalização, recolhimento e regulação e, também, quanto a delimitação de seu objeto, cada vez mais semelhante ao que temos hoje.

⁵ RECEITA FEDERAL. *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: 23 set. 2017.

⁶ *Ibidem*.

⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Imposto de renda (Liber amicorum in honor do Prof. Paulo de Barros Carvalho). In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 296.

Sabe-se que o Imposto de Renda no Brasil é origem de inegotáveis controvérsias; entretanto, como afirma Marilene Talarico Martins Rodrigues, é de grande importância e possui função econômico-social, tendo em conta ser um imposto fruto do próprio desenvolvimento da economia.⁸

O mencionado Imposto também demonstra sua importância na possibilidade de ser utilizado como instrumento de equilíbrio das desigualdades socioeconômicas e na melhor distribuição de riquezas para efetivação da justiça fiscal.⁹

Nesse sentido temos a contribuição do Professor Reuven S. Avi-Yonah, que em seus ensinamentos afirma que a tributação é instrumento público de intervenção na política de mercado e possui três objetivos: a função alocativa, a função estabilizadora e a função redistributiva, essa última ligada ao retorno do tributo ao contribuinte mediante o dever prestacional do Estado quanto aos fundamentos democráticos, aludido pelo referido autor como intrinsecamente ligado à justiça fiscal.¹⁰

Dessa forma, é perceptível a importância da tributação ao Estado Social e Democrático de Direito brasileiro.

O artigo 153, inciso III, da Constituição Federal de 1988¹¹, atribui competência à União para instituir impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza, sempre respeitando a regra matriz constitucional do tributo¹², ou seja, a determinação do texto constitucional com relação às situações em que se deve incidir uma tributação.

⁸ RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imposto de Renda – Pessoa Física. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). *Curso de Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 401.

⁹ QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 64-65.

¹⁰ Cf. AVI-YONAH, Reuven S. The three goals of taxation. *Tax Law Review*, Nova York, v. 60, n I, 2006.

¹¹ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

III - renda e proventos de qualquer natureza; [...]”.

¹² CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda: (perfil constitucional e temas específicos)*. 3. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 32-37.

O Imposto de Renda é geral, isto é, incide sobre todos os rendimentos; é universal, sendo pago por todos; é igual, pois mostra-se em critério de igualdade entre os iguais e desigual na medida em que as desigualdades exteriorizam-se, fazendo-se, assim, necessário o estabelecimento de certa desigualdade para se garantir a maior justeza, dado o princípio da capacidade contributiva¹³, que guia o Imposto de Renda.

Ainda, cabe destacar, conforme evidencia Sacha Calmon Navarro Coelho, que o Imposto de Renda das Pessoas Físicas sendo minimamente progressivo, está cada vez mais simples e prático, entretanto, isso sacrifica alguns princípios jurídicos prezados pelo Direito Tributário, o princípio da progressividade e o princípio da capacidade contributiva.¹⁴

Dessa forma, o contorno constitucional do Imposto de Renda que estruturando-o como um imposto pessoal, geral, universal e progressivo, determina que essas características devam ser interpretadas levando em conta os demais princípios constitucionais.¹⁵

Assim, os conceitos de renda e de proventos de qualquer natureza são juridicamente definidos para que não haja tributação indevida no exercício da competência tributária. A fim de garantir a acertada identificação do fato jurídico tributário e, por conseguinte, a correta construção da *regra matriz de incidência tributária*¹⁶, esses conceitos devem ser lidos e expostos

¹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Imposto de renda (Liber amicorum in honor do Prof. Paulo de Barros Carvalho). In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 286.

¹⁴ *Ibidem*, p. 286-287.

¹⁵ AMARO, Luciano. Imposto de Renda: Regime Jurídico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). *Curso de Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 369.

¹⁶ “[...] espécie de forma em relação à qual o ato/fato praticado pelo particular deve adequar-se para que surja efetivamente a obrigação tributária. [...] Em adequando-se o fato a esta forma, ocorrerá o que costuma ser chamado de subsunção do fato à norma, resultando daí a imediata incidência desta.” BERTI, Flávio de Azambuja. *Pedágio: natureza jurídica*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2006, p. 25.

mediante interpretação constitucional sistemática, a ser explorada mais a frente neste trabalho.

Ainda no que diz respeito ao Imposto de Renda, o Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172 de 1966, em seu artigo 43 dispõe como fato gerador do supramencionado imposto a “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica”¹⁷.

Entretanto é importante frisar que o legislador não possui total liberdade para definir esses relevantes conceitos à tributação legitimada, devendo apenas refletir o já disposto na Constituição Federal.¹⁸

Nesse sentido, a disponibilidade econômica é entendida como o recebimento efetivo e material da renda ou provento, pelo sujeito contribuinte, independente da legalidade; já a disponibilidade jurídica é a aquisição de um título jurídico que concede um direito de receber um valor que integrará, legalmente, o patrimônio do contribuinte, não precisando ser o recebimento de fato.¹⁹

Ainda, a base de cálculo do Imposto de Renda, determinada pelo artigo 44 do Código Tributário Nacional²⁰, é a “tributação da renda real, apurada à vista dos rendimentos efetivamente percebidos e de certas despesas efetivamente suportadas pelo contribuinte”²¹.

¹⁷ “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.”

¹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda: (perfil constitucional e temas específicos)*. 3. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 57.

¹⁹ QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 72-73.

²⁰ “Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.”

²¹ AMARO, Luciano. Imposto de Renda: Regime Jurídico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). *Curso de Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 380-381.

Dessa forma, a base de cálculo do referido imposto deve levar em conta as despesas do contribuinte, despesas de fato, não presumidamente, na constatação da renda real.

De fato, o que se extrai é que os conceitos de renda e de proventos de qualquer natureza, em sua definição para fins tributários, devem atender aos princípios constitucionais, sendo o mais evidente o da capacidade contributiva, mas também de notório destaque à finalidade deste trabalho, os princípios da dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial.

3. CONCEITOS RELEVANTES

Os conceitos de renda e de proventos de qualquer natureza nos parecem extremamente simples, tendo em vista a sua recorrente manifestação no cotidiano.

Entretanto, esses conceitos são muito mais complexos e mostram-se escopo de excelentes trabalhos e ensinamentos da doutrina tributarista pátria, os quais faremos uso, com a finalidade de embasarmos nossa leitura constitucional do Imposto de Renda das Pessoas Físicas.

Considerando a supramencionada atribuição desses conceitos de renda e de proventos de qualquer natureza na limitação do exercício da competência tributária e no mais adequado e correto reconhecimento do fato jurídico a ser tributado, os próprios devem ser examinados com a devida diligência.

Primeiramente, cabe ressaltar que os termos “renda” e “proventos de qualquer natureza” não são representativos de uma única figura, mas sim são duas entidades diversas.²²

O conceito de renda pode assumir diversas acepções. Do ponto de vista histórico, originalmente esse conceito exprimia “os juros ou interesses recebidos ou pagos pela inversão ou aplicação de capitais” ou pela exploração de bens imobiliários,

²² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2008, p. 170.

“também servindo para designar os rendimentos ou frutos produzidos pelo capital aplicado ou referir-se a juros pagos pelo capital utilizado”.²³

Essa seria a acepção mais antiga de renda, em sua originalidade. Entretanto, esse conceito foi modificando-se ao longo dos anos e, principalmente, no que se refere ao ordenamento jurídico brasileiro, foi remodelado tendo em vista a Constituição Federal de 1988.

Nesse seguimento, o Professor Humberto Ávila exalta que o conceito constitucional de renda corresponde ao “produto líquido (receitas menos as despesas necessárias à [...] existência digna do contribuinte) calculado durante o período de um ano”.²⁴

A definição de renda, em uma delimitação negativa, nos permite excluir desse conceito, do ponto de vista tributário, as ideias de patrimônio, receita ou rendimento bruto; restando como possibilidade de definição de renda os conceitos de rendimento líquido, decorrentes de capital e do trabalho, e acréscimo patrimonial.²⁵

Dessa forma, atualmente liga-se o conceito de renda a um acréscimo patrimonial, ou seja, à propriedade nova. Essa constatação mostra-se importantíssima à determinação do conceito constitucional de renda.

No que se refere à acepção de provento, temos que esse significa “o resultado, lucro, crédito. É o lucro ou ganho obtido em um negócio, e tem sentido análogo a proveito ou resultado obtido”.²⁶

²³ QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 67.

²⁴ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 34.

²⁵ PINCELLI, Eduardo Pugliese. A definição de renda e proventos de qualquer natureza a partir da Constituição da República de 1988 e sua influência na leitura do CTN e na sistemática geral de tributação dos não-residentes. In: III Congresso Nacional de Estudos Tributários, 2006, Hotel Renaissance em São Paulo. *Anais Interpretação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 148.

²⁶ QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*.

Dessa forma, a nosso entender, provento diferencia-se de renda, pois advém de alguma propriedade que o indivíduo já possuía, mas que ele pode utilizar para aumentar suas propriedades monetárias.

Assim, renda e provento igualam-se no que se refere a ser uma novidade, um acréscimo à propriedade, algo que vem para somar, que não existia anteriormente. Entretanto, diferenciam-se no que se refere a forma de auferir esse acréscimo, seja por uma propriedade que já possui, seja os decorrentes do capital ou do trabalho.

Segundo Mary Elbe Queiroz existem diversas teorias que objetivam explicar as definições dos termos “renda” e “proventos de qualquer natureza”, quais sejam, a teoria econômica, que concebe a renda como riqueza nova derivada de fonte produtiva; e as teorias fiscais: a teoria da renda-produto, em que renda é riqueza nova material derivada de fonte produtiva e periódica; a teoria da renda-acréscimo patrimonial, em que a renda é ingresso possível de ser contabilizado em moeda; e a teoria legalista, em que concebe a renda como tudo o que a lei disser que é; ainda, a teoria da fonte, na qual renda é “fluxo de riquezas durante um determinado período” e, finalmente, a teoria do acréscimo patrimonial, que entende a renda como “o acréscimo líquido do patrimônio dentro de um determinado período”.²⁷

Entretanto, o que se extrai é que para o ordenamento jurídico brasileiro, esses conceitos devem ser tidos a partir do texto constitucional, não apenas de estudos específicos.

Nesse sentido, temos a contribuição de Roque Antonio Carrazza:

Deveras, parece-nos que, dentre os diversos conceitos de *renda e proventos de qualquer natureza* fornecidos pela Ciência Econômica, pode o legislador ordinário apenas optar por um deles, e, ainda assim, *desde que sua escolha permita compatibilizar a incidência com os princípios constitucionais que norteiam*

Barueri: Manole, 2004, p. 67.

²⁷ *Ibidem*, p. 68-69.

tal tributação, máxime o da capacidade contributiva. É que, de acordo com a Constituição, *renda e proventos de qualquer natureza* devem representar ganhos ou riquezas novas. Do contrário não será atendido o *princípio da capacidade contributiva*.²⁸ (destaques no original)

Diante disso, cabe frisar que os conceitos de “renda” e “proventos de qualquer natureza” devem ser lidos em uma perspectiva constitucional sistematicamente levando em consideração os demais princípios constitucionais, em especial os princípios constitucionais tributários e os princípios informadores do Imposto de Renda.

Assim, desses termos e de sua leitura constitucional sistemática, levando em conta o conjunto de princípios que norteiam a incidência do Imposto de Renda, constata-se facilmente que os melhores sentidos para os conceitos em análise, conforme dito anteriormente, são os que revelem acréscimos patrimoniais.²⁹

Por exprimir de forma tão elucidativa, fazemos uso dos relevantes ensinamentos de Mary Elbe Queiroz:

Essa idéia encontra-se subjacente em todo o sistema tributário constitucional, tendo em vista que admitir o contrário seria abrir a possibilidade de tributação sobre: ou um mínimo existencial; ou os valores que não são ganhos por se destinarem a cobrir despesas e gastos necessários à produção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, o que resultaria na exigência de tributo sobre valores despendidos e que não são receita ou renda; ou, ainda, o próprio patrimônio, incidência essa que configuraria outra exação, prevista em hipótese de incidência diversa do Imposto sobre a Renda.³⁰

Destarte, tem-se que, de acordo com a Constituição, *rendas e proventos de qualquer natureza, para fins de tributação, devem representar ganhos ou riquezas novas*³¹, nesse mesmo

²⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda: (perfil constitucional e temas específicos)*. 3. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 57.

²⁹ QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 70-71.

³⁰ *Ibidem*, p. 70-71.

³¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda: (perfil constitucional e*

sentido, também chamado acréscimo patrimonial³².

Entretanto, o acréscimo patrimonial não deve ser interpretado de maneira ampla:

O acréscimo patrimonial não deverá ser entendido como tudo que se somar ao patrimônio. Do contrário, o imposto incidirá sobre ingressos e não sobre a renda, pois, somente poderá ser considerado como “acrécimo” aquilo que efetivamente aumentou o patrimônio. [...] O “acrécimo” é o produto líquido (receitas menos custos e despesas), pois, nem toda a renda percebida ou todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos resulta em acréscimo patrimonial.³³

Outrossim, Hugo de Brito Machado afirma que “o legislador ordinário não pode definir como acréscimo patrimonial aquilo que evidentemente não o seja, na linguagem comum”.³⁴

Por consequência, o acréscimo patrimonial deve ser tido como o de fato acrescenta o patrimônio do contribuinte, não apenas o que pode ser considerado acréscimo. Essa leitura de acréscimo patrimonial, segundo os autores, não permite uma interpretação ampla, pois se mostra já ao princípio delimitada.

Assim, esse acréscimo deve ser lido de forma constitucional, em conjunto com as demais determinações existentes no texto constitucional, sempre interpretando o que o referido texto nos estabelece.

Nesse sentido, cabe destacar que para o Código Tributário Nacional, renda e proventos de qualquer natureza são espécies do gênero acréscimo patrimonial, onde renda é o que advém do capital e ou do trabalho e os proventos os que não decorrem do capital ou trabalho, por isso a utilização da expressão ‘qualquer natureza’, indicando que independente da natureza do

temas específicos). 3. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 57.

³² REZENDE, Douglas. Imposto de Renda e Educação: Limites Dedutivos Incompatíveis com o Estado Democrático Brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, nº 35. 2016, p. 98.

³³ QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 76.

³⁴ Apud QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 76.

ganho auferido, ele poderia ser tributado.³⁵

Diante disso, é possível observar que esses conceitos, no exercício da competência tributária, devem ser sempre ponderados, desenvolvidos e praticados considerando-se sua interpretação constitucional sistemática para que haja a justa e adequada tributação.

4. LEITURA CONSTITUCIONAL

A interpretação constitucional sistemática do Imposto de Renda da Pessoa Física perpassa os princípios da capacidade contributiva, da dignidade da pessoa humana e do mínimo existencial.

Ademais, o respeito ao conceito constitucional de renda é substancial para que haja a precisa tributação. Ao não respeitar o conceito constitucional de renda, o princípio da capacidade contributiva, a vedação ao confisco e a definição legal da base de cálculo do Imposto de Renda, os bens fundamentais de liberdade e patrimônio são violados, desvirtuando o âmbito de competência tributário determinado pela Constituição e pelo Código Tributário Nacional.

Dessa forma, deve-se somente tributar a renda ou os proventos, na forma do acréscimo patrimonial, para que não haja violação aos preceitos constitucionalmente estabelecidos e a própria delimitação constitucional quanto à competência tributária, considerando-se que ao não respeitar a leitura constitucional do tributo, a regra matriz de incidência tributária é extrapolada, tanto quanto ao critério material (núcleo da hipótese de incidência do tributo, ou seja, a ação que será origem da tributação), quanto em seu critério quantitativo, mais especificamente no que se refere à base de cálculo do tributo, examinada

³⁵ AMARO, Luciano. Imposto de Renda: Regime Jurídico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). *Curso de Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 377-378.

anteriormente. Assim, não ocorrendo à adaptação do fato à norma tributária, a tributação não é legalmente possibilitada.

O princípio da capacidade contributiva destaca-se em uma análise dos princípios constitucionais tributários, sendo o princípio que mais se aproxima da possibilidade de justiça, pois pressupõe que o tributo se amolde a cada situação individual, caracterizando a isonomia e a justiça fiscal entre os contribuintes.³⁶

O aludido princípio, intimamente relacionado ao princípio da vedação ao confisco e ao princípio da igualdade, está expresso na Constituição Federal, em seu artigo 145, § 1º³⁷. Este vincula a tributação como o incidente sobre a renda, determinando assim que o contribuinte suporte uma carga tributária que seja compatível com a sua aptidão para pagar tributos, não comprometendo a subsistência pessoal e familiar.³⁸

Nesse sentido, o princípio da capacidade contributiva justifica-se na ideia de mínimo existencial, pois como cabe ao Estado providenciar o atendimento às necessidades básicas do cidadão, a tributação, mediante esse princípio, deve “levar em consideração a real aptidão de determinados contribuintes para recolher ao fisco”.³⁹ Assim, aliado à capacidade contributiva, encontra-se o mínimo existencial, substrato do princípio da

³⁶ KIRCHNER, Juliana Leite. A capacidade contributiva e os princípios do direito tributário. *Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais*, Curitiba, 15: 308- 349, 2011, p. 310.

³⁷ “Art. 145 [...]”

§ 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.”

³⁸ LEONETTI, Carlos Araújo. *Humanismo e Tributação: Um caso concreto*. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/21045-21046-1-PB.pdf>>. Acesso em: 15 set. 2016, p. 9.

³⁹ KIRCHNER, Juliana Leite. A capacidade contributiva e os princípios do direito tributário. *Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais*, Curitiba, 15: 308- 349, 2011, p. 314.

dignidade da pessoa humana⁴⁰, princípio fundamental da Constituição Federal e do Estado Democrático de Direito brasileiro que se caracteriza na “quantidade ínfima para que o indivíduo e sua família possam atender às suas necessidades vitais e viver com dignidade”.⁴¹

A capacidade contributiva mostra-se o princípio dos princípios tributários, pois para satisfazer os requisitos da capacidade contributiva subjetiva, deve-se descontar dos rendimentos obtidos as despesas pessoais e familiares dos contribuintes, considerando as circunstâncias individuais de cada cidadão.⁴²

Consequentemente, pelo princípio da capacidade contributiva em sua leitura constitucional, excluem-se da base de cálculo as despesas, para que apenas os acréscimos patrimoniais de fato sejam tributados e não ocorra qualquer característica confiscatória por parte da tributação, respeitando assim o fato gerador e a base de cálculo do Imposto de Renda, conforme estabelecido pelo Código Tributário Nacional.

O Imposto de Renda é, segundo determinado pela Constituição Federal, um imposto pessoal, portanto a tributação é realizada tendo em consideração as condições pessoais do contribuinte; por conseguinte, tributa-se atendendo a capacidade econômica e contributiva do sujeito contribuinte, devendo a base de cálculo considerar as diferentes condições para manter a subsistência pessoal e dos dependentes do sujeito a ser tributado.

Dessa forma, esse princípio, enquanto norma

⁴⁰ “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

[...] III - a dignidade da pessoa humana”

⁴¹ REZENDE, Douglas. Imposto de Renda e Educação: Limites Dedutivos Incompatíveis com o Estado Democrático Brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, nº 35. 2016, p. 99.

⁴² VIEIRA, José Roberto. Imposto de Renda e Educação: A Caminho da Catástrofe!. *Gazeta do Povo - Caderno Justiça & Direito*, Curitiba-PR, p. 8 - 8, 13 jun. 2014. Disponível em: <<http://www.gazetadopovo.com.br/vida-publica/justica-direito/artigos/imposto-de-renda-e-educacao-a-caminho-da-catastrofe-9ha3vt34627lc6dkuwmk6z3ny>>. Acesso em: 15 set. 2016, não paginado.

constitucional, mostra-se uma limitação ao poder do Estado de tributar, sendo proteção ao contribuinte, principalmente no que se refere ao mínimo existencial.⁴³

O aludido princípio então determina ao legislador a seleção de alguns “fatos signos-presuntivos de riqueza” como hipóteses de incidência, respeitando as individualidades dos contribuintes e o mínimo existencial.⁴⁴

Não obstante, deve-se atentar ao respeito aos direitos e garantias fundamentais do indivíduo, de modo que a incidência fiscal não obste o exercício e fruição de qualquer dos direitos e garantias fundamentais consagrados na Constituição Federal, cabendo, dessa forma, ao legislador dimensionar os tributos, de forma que a cobrança destes não atente contra o exercício desses mesmos direitos fundamentais. Ainda, somente haverá a aptidão econômica do contribuinte para pagar tributos na medida em que o montante de seu débito tributário não lhe obste a fruição desses mesmos direitos fundamentais.⁴⁵

A capacidade contributiva deve ser analisada e tida de fato, não somente fundamentando-se em presunções, pois mesmo sendo uma condição volúvel, revela-se de fácil demonstração e constatação no âmbito do pagamento do Imposto de Renda.

A dignidade da pessoa humana é fundamento do Estado Social e Democrático de Direito brasileiro, não se enquadrando no rol de direitos e garantias fundamentais, mas sim na condição de princípio jurídico-constitucional fundamental, constituindo-se como valor-guia de toda a ordem jurídica; sendo assim, o princípio da dignidade da pessoa humana enunciado na Constituição Federal contém não apenas norma, mas também fundamento de normas definidoras de direitos, garantias e também deveres fundamentais. A partir disso, tem-se que a dignidade da

⁴³ KIRCHNER, Juliana Leite. A capacidade contributiva e os princípios do direito tributário. *Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais*, Curitiba, 15: 308- 349, 2011, p. 315.

⁴⁴ *Ibidem*, p. 324.

⁴⁵ *Ibidem*, p. 324.

pessoa humana não pode ser ela mesma concedida pelo ordenamento jurídico, mas sim seu reconhecimento, respeito, proteção e promoção.⁴⁶

Seguindo a linha de raciocínio de Ingo Wolfgang Sarlet, extrai-se que o princípio da dignidade da pessoa humana estabelece limites à ação do Estado.⁴⁷

Assim sendo, a dignidade da pessoa humana limita a atuação do Estado, estabelecendo-se como intransponível, pois é fundamento do Estado Social e Democrático brasileiro e demarca uma orientação às ações do Estado, que além de não violar, devem enaltecere e garantir a proteção desse princípio.

Tendo isso em vista, a tributação não pode violar esse princípio de interpretação extensiva, devendo, no exercício de suas competências, auxiliar na manutenção da dignidade da pessoa humana.

O princípio do mínimo existencial, chamado por alguns doutrinadores de “mínimo vital”⁴⁸, possui respaldo para sua validade em sede constitucional, haja vista todos os artigos da Constituição em que esse princípio pode ser vislumbrado implicitamente, como os artigos 1º, 5º, 6º, 7º, 226, 227, dentre outros.⁴⁹

A ideia de um direito ao mínimo existencial, surgida na Alemanha em decisão do Tribunal Federal Administrativo em 1954 e introduzida na doutrina brasileira por Ricardo Lobo Torres, advém da conjugação dos princípios da dignidade da pessoa humana, da liberdade material e do Estado Social, já tendo sido

⁴⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 61-72.

⁴⁷ BONAVIDES, Paulo. *Teoria Constitucional da Democracia Participativa* (por um Direito Constitucional de luta e resistência por uma Nova Hermenêutica por uma repolitização da legitimidade). 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 231.

⁴⁸ Cf. QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 53 et seq.

⁴⁹ QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 53-54.

invocado em diversas decisões do Supremo Tribunal Federal.⁵⁰

Assim sendo, fundamenta-se na concepção de que o Estado tem como papel assegurar as condições materiais mínimas de vida. Juridicamente localiza-se o fundamento normativo do mínimo existencial no princípio da dignidade da pessoa humana, que invoca a democracia e o atendimento das necessidades básicas das pessoas, assim como à garantia das condições materiais básicas de vida.⁵¹

Dessa forma, em uma leitura do princípio da dignidade da pessoa humana e do mínimo existencial, extrai-se que o mínimo existencial é intimamente ligado ao caráter material, ou melhor, ao mínimo material necessário à existência digna; sendo a dignidade humana uma apreciação mais abrangente e abstrata do que apenas às necessidades materiais a serem atendidas. Desarte, o mínimo existencial pode ser considerado o núcleo básico da dignidade da pessoa humana.

Para que o princípio da dignidade humana e, em especial, sua essência do mínimo existencial, seja respeitado na tributação à renda e proventos de qualquer natureza, o norte para se estabelecer os elementos capazes de expressar esse critério é a Constituição Federal, pois orienta expressamente o legislador e especifica as necessidades básicas e os consumos, custos e despesas essenciais à manutenção da dignidade humana, que deve ser assegurada.⁵²

Por consequência, a tributação deve sempre respeitar e proteger a dignidade da pessoa humana e a manutenção do mínimo existencial, a julgar pelos princípios já expostos e tendo como basilar o princípio da capacidade contributiva.

A esse respeito, oportuna é a transcrição de parte dos ensinamentos de Mary Elbe Queiroz sobre o mínimo existencial e

⁵⁰ SARMENTO, Daniel. Reserva do possível e mínimo existencial. In: *Comentários à Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 382-385.

⁵¹ *Ibidem*, p. 382-385.

⁵² QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 57.

sua relação com o Imposto de Renda:

Releva observar que sobre esse mínimo existencial em relação ao Imposto sobre a Renda, em prestígio ao princípio da capacidade contributiva, constata-se que a respectiva tributação não poderá incidir sobre um quantum mínimo obrigatório e necessário para suprir as necessidades essenciais do indivíduo e de sua família, tendo em vista que até esse mínimo valor não se manifesta a condição ou capacidade de contribuir.⁵³

Destarte, com fundamento na dignidade da pessoa humana o mínimo existencial deve ser mantido pelo Estado; dessa forma surge a ideia de que desse conceito advém o dever prestacional do Estado, de manter, proteger e auxiliar a conquista do mínimo existencial por todos os cidadãos, conforme os objetivos fundamentais estabelecidos na Constituição Federal⁵⁴.

Aqui, a correlação do conceito constitucional de renda e do mínimo existencial é evidente, como já apontado por Humberto Ávila, concebendo-se que deve considerar a renda tributável o correspondente a receitas menos “as despesas necessárias à existência digna do contribuinte”.⁵⁵

Portanto, a tributação deve garantir a manutenção do mínimo existencial, não extrapolando o conceito constitucional de renda e as necessidades básicas do contribuinte e seus dependentes.

Tendo esses princípios e fundamentos em vista, a correta tributação do Imposto de Renda das Pessoas Físicas torna-se essencial para manutenção da dignidade da pessoa humana, do mínimo existencial e do respeito ao princípio da capacidade

⁵³ *Ibidem*, p. 58.

⁵⁴ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

⁵⁵ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 34.

contributiva, através do cumprimento do conceito constitucional de renda e de proventos de qualquer natureza, respeitando globalmente a competência instituída, conforme estabelece a Constituição Federal do Brasil.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Imposto de Renda das Pessoas Físicas é tributação de grande importância ao Estado Social e Democrático de Direito brasileiro, pois representa grande parte da arrecadação do Estado.

Mas sabe-se que esse Imposto é fonte de inesgotáveis polêmicas e estudos doutrinários, tendo em vista sua complexidade.

O questionamento acerca da real constitucionalidade na forma como ele é cobrado é alvo de diversas composições e pesquisas, principalmente à época em que sua declaração é realizada.

Tem-se que uma leitura constitucional sistemática desse polêmico e importantíssimo tributo é sempre relevante e atual.

Frente ao princípio da capacidade contributiva o Imposto de Renda deve levar em consideração a renda de fato do contribuinte, jamais presumindo esse importante elemento para a justa tributação.

O respeito à subsistência, à dignidade humana e ao mínimo existencial, que encontram respaldo constitucional, deve ser anteposto em qualquer relação do Estado com o particular, por isso, o legislador não deve desprezar esses princípios, independente da imprescindibilidade da arrecadação.

Portanto deve-se ponderar sempre, frente ao caso concreto, o que seria de fato um acréscimo patrimonial, para que o Estado não ultrapasse sua competência constitucional e as delimitações feitas no Código Tributário Nacional quanto ao fato gerador e base de cálculo do Imposto de Renda e passe a tributar

o que não constitui de fato acréscimo patrimonial.

Diante do exposto, é possível discernir a importância de o Estado respeitar o que se extrai da Constituição Federal de 1988, o estabelecido no Código Tributário Nacional, e a reflexão principiológica, para que a tributação da renda não viole a dignidade da pessoa humana, o mínimo existencial, o princípio da capacidade contributiva, o conceito constitucional de renda e, ademais, a norma de competência tributária.



REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- AMARO, Luciano. Imposto de Renda: Regime Jurídico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). *Curso de Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011.
- AVI-YONAH, Reuven S. The three goals of taxation. *Tax Law Review*, Nova York, v. 60, n I, 2006.
- BERTI, Flávio de Azambuja. *Pedágio: natureza jurídica*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2006.
- BONAVIDES, Paulo. *Teoria Constitucional da Democracia Participativa* (por um Direito Constitucional de luta e resistência por uma Nova Hermenêutica por uma repolitização da legitimidade). 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de

- 1988, 05 de outubro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda: (perfil constitucional e temas específicos)*. 3. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Imposto de renda (Liber amicorum in honor do Porf. Paulo de Barros Carvalho). In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- KIRCHNER, Juliana Leite. A capacidade contributiva e os princípios do direito tributário. *Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais*, Curitiba, 15: 308- 349, 2011.
- LEONETTI, Carlos Araújo. *Humanismo e Tributação: Um caso concreto*. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/21045-21046-1-PB.pdf>>. Acesso em: 15 set. 2016.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Imposto de renda: conceitos, princípios, comentários/ Ives Gandra da Silva Martins* (coordenador). 2 ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- MOREIRA, Orlando Rochadel. *Políticas públicas e direito à educação*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2008.
- PINCELLI, Eduardo Pugliese. A definição de renda e proventos de qualquer natureza a partir da Constituição da República de 1988 e sua influência na leitura do CTN e na sistemática geral de tributação dos não-residentes. In: III Congresso Nacional de Estudos Tributários, 2006, Hotel Renaissance em São Paulo. *Anais Interpretação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2006. 888 p.
- QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de*

- qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *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: 23 set. 2017.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Ministério da Fazenda. *Site Oficial*. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 23 set. 2017.
- REZENDE, Douglas. Imposto de Renda e Educação: Limites Dedutivos Incompatíveis com o Estado Democrático Brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, nº 35. 2016.
- RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imposto de Renda – Pessoa Física. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). *Curso de Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.
- SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.
- SARMENTO, Daniel. Reserva do possível e mínimo existencial. In: *Comentários à Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- VIEIRA, José Roberto. Imposto de Renda e Educação: A Caminho da Catástrofe!. *Gazeta do Povo - Caderno Justiça & Direito*, Curitiba-PR, p. 8 - 8, 13 jun. 2014. Disponível em: <<http://www.gazetadopovo.com.br/vida-publica/justica-direito/artigos/imposto-de-renda-e-educacao-a-caminho-da-catastrofe-9ha3vt34627lc6dkuwmk6z3ny>>. Acesso em: 15 set.

2016.