



# Revista Jurídica



# Tatuapé

EDIÇÃO I

2022

**IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA:  
BREVES NOTAS SOBRE SUA POLÍTICA FISCAL**

**TAX ON INCOME AND INCOME OF ANY NATURE: BRIEF NOTES ON YOUR  
TAX POLICY**

**Luciano de Almeida Pereira**

Pós-doutorando em Direito Financeiro e Tributário pela UERJ, doutor e mestre em Direito Tributário pela PUC/SP, Coordenador e Professor do curso de *compliance* tributário do IBET, advogado.

**Neiva Baylon**

Doutoranda e mestre em Direito Tributário pela PUC/SP, Ex-Juíza do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo – TIT, Coordenadora e Professora do Curso de ICMS (Teoria e prática) do IBET, advogada em São Paulo.

**Resumo:** O presente trabalho busca trazer à lume reflexões atinentes a Política Fiscal, mormente sobre o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – IR construindo o conceito de renda e a aplicabilidade de seu produto, o que somente se mostra possível se partir dos postulados encontrados na indigitada política fiscal.

**Palavras-Chaves:** Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza IR; Política Fiscal; Orçamento Público; Aplicabilidade.

**Abstrat:** *The present paper seeks to bring to light reflections related to Fiscal Policy, especially on the Income Tax, building the concept of income and the applicability of its product, which is only possible if starting from the postulates found in the designated fiscal policy.*

**Keywords:** *Tax Income; Tax Policy; Public Budget; Applicability*

## **INTRODUÇÃO**

Exordialmente, cumpre destacar que todo labor científico reclama um recorte metodológico. Nenhum objeto, pois, pode ser visto na sua inteireza de modo que, por assim, o

ser cognoscente escolhe um ângulo de observação que melhor se adequa à sua proposta de estudo para, então, tecer suas ponderações atinentes a tal empreitada.

É o que fazemos no trabalho em tela. Por evidente que, na esteira do que dissemos linhas acima, não se faz possível trazer à colação uma investigação sobre as facetas político-fiscal do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – IR com a pretensão de esgotá-la.

Desta sorte, traremos algumas linhas que haverão de indicar algumas reflexões sobre o tema em relevo.

## 1. POLÍTICA FISCAL: BREVE NOÇÃO

Nos valendo de uma proposta construtivista, trazemos à lume breve noção de *política fiscal*.

Como cediço, a maioria dos vocábulos – *ou, quiçá, todos* - de um vernáculo padece dos malefícios trazidos pela ambiguidade por polissemia que, em breve e apertado resumo, indica mais de um sentido possível para uma dada palavra.

Destarte, havemos de atentar que a apontada problemática não contagia, apenas, as instâncias da linguagem comum. A ciência sofre, também, com tais efeitos.

Assim, mister se faz lembrar que ao falar de “*política*”, imediatamente, os indivíduos, de maneira geral, fazem alusão à *polis* grega. Isto porquanto, na maioria das vezes, concatena-se o termo aos grupos sociais que integravam as *polis*. Traz a noção, então de uma congregação de esforços em prol de uma organização sistêmica.

Essa noção fora assimilada e difundida por grandes pensadores da história da humanidade, a exemplo de Voltaire, que dissera:

A política do homem consiste primeiramente em procurar igualar-se aos animais, aos quais a natureza deu alimento, vestuário e habitação. Esse início é longo e difícil (VOLTAIRE, 1764, p. 425).

Segue dizendo:

Sozinho, nenhum homem pode se garantir contra o mal e conquistar o bem; necessita de ajuda (VOLTAIRE, 1764, p. 425).

Em sentido semelhante andam as conclusões de Norberto Bobbio:

Derivado do adjetivo originado de pólis (politikós), que significa tudo o que se refere à cidade e, conseqüentemente, o que é urbano, civil público, e até mesmo sociável e

social (BOBBIO, Norberto, in, BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; e PASQUINO, Gianfranco, 1997, p. 954).

Confirmando, pois, nossa assertiva atinente à ambiguidade ostentada pelo termo “*política*”, o renomado jurista aclara definições diversas para *poder político, a política como relação amigo-inimigo, político e social, política e moral e política como ética de grupo*.

Urge observar, entretanto, que a ideia de política congrega, também, a conformação de interesses contrapostos em uma dada sociedade. É um dos instrumentos que buscam instalar a paz social.

De toda sorte, seja qual for a manifestação política, em qualquer segmento da sociedade, deverá esta, estabilizar pretensões antagônicas.

Nesse diapasão, tem o Estado, como sabido, dentro de sua atividade financeira traçada no Texto Excelso, o condão de arrecadar – *e essa é uma pretensão legítima, frisemos* – e o contribuinte o ônus de pagar dada quantia a título de tributo, buscando, sempre, fazê-lo nos limites de seus direitos fundamentais – *o que também é um anseio legítimo*.

Assim, a ideia que se faz de “*política fiscal*” é a de um instrumento que busque dar guarida a aspirações diametralmente opostas, sempre tendo como objetivo precípuo, de agir de modo a garantir interesses e direitos mútuos.

Com efeito, no ordenamento pátrio, não é o que se nota hodiernamente.

O que se faz perceptível, no que toca à “*política fiscal*”, é um *frenesi* para aprovação de uma reforma tributária que, para muitos, é a solução da maior parte – *ou possivelmente toda* - dos problemas fiscais hoje enfrentados no nosso país.

Todavia, coadunando com expectativas deste jaez, se não trazidas à colação as verdadeiras adversidades, isto é, não defrontando as questões verdadeiramente nucleares, ter-se-á um esforço estéril, redundando no fenômeno que Marcelo Neves denominara de “*legislação álibi*”.

Uma política fiscal baseada em uma proposta que se mostra tanto quanto rústica, trará, quanto muito, desalinho dos sistemas jurídico e social, avivando o sentimento de insegurança jurídica que já assola o Estado e seus utentes.

Em geral conhecimento, o método burocrático, lento, custoso e vetusto de cobrança do crédito tributário, afiança ao Brasil o título de um dos mais complexos sistemas tributários do mundo.

O tributo, sabemos, traz consigo inafastável caráter de direito fundamental, porquanto tenha na sua função fiscal, a missão de levar dinheiro aos cofres públicos com o fim de viabilizar os direitos individuais encartados na Constituição Federal. Malgrado, conduz situações de volubilidade concernentes ao sistema sócio financeiro quando convocada sua função extrafiscal e, não obstante, esculpe uma série de primados que configuram indiscutível rol de direitos fundamentais em favor do contribuinte.

O manuseio despido de critério do sistema tributário constitucional, especialmente por uma política-fiscal capitaneada por uma proposta de reforma tributária desta lavra, depõe contra um ponto de vitanda importância para o Estado, qual seja: *a segurança jurídica*.

Alterar o Texto Supino, então, é, apenas, a troca de uma roupagem que, insistimos, é capaz, apenas, de instalar a sensação de insegurança jurídica.

A Constituição Federal pátria é fruto de um processo neoconstitucionalista que exhibe como marco histórico o final da primeira metade do século XX, mormente após o término da Segunda Guerra Mundial. Traz consigo, também, como esteio filosófico o pós-positivismo, dando ênfase aos direitos fundamentais e à ética, e relativamente ao marco teórico jurídico, a ideia de supremacia da constituição carregada por Konrad Hesse.

Uma constituição forjada nessa situação contempla características várias, dentre as quais o que Raul Machado Horta chamara de “*constituição plástica*” ou igualmente de “*constituição expansiva*”.

Em breve síntese, indica dizer que constituições desta natureza permitem a utilização da “*mutação constitucional*” que, como se sabe, permite a mudança constitucional sem alteração de texto, isto é, com a reinterpretação deste que há de se amoldar à célere transformação social.

Nos parece, então, que a política-fiscal não necessita socorrer-se de uma reforma tributária. Basta adequar a interpretação do Texto Magno e modificar textos infraconstitucionais que, isso sim, não depõem contra a segurança jurídica.

## 2. IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. NOÇÕES INTRODUTÓRIAS

Não é possível apontar com justeza a eclosão do Imposto Sobre a Renda. O que é indicado por historiadores de uma maneira geral, é que tal espécie tributária surgira relativamente tarde na história da humanidade.

Há discordância quanto ao assunto, mas, apesar disso, investigadores do tema indicam que o Imposto sobre a Renda surgira, inicialmente, na pulsante Florença do século XV. Nada obstante, a corrente dominante considera sua efetiva instauração em 1.799 na Inglaterra, alegando haver uma plêiade mais robusta de documentos que indicam a apontada data como de seu surgimento. De outro lado, apenas para registro, alguns historiadores defendem a ideia de que o Imposto sobre a Renda é instituído em 1.710, na França, com efeito, perfazendo diminuta faixa de adeptos.

No Brasil, o Imposto sobre a Renda encontrara seu meio introdutório na figura do artigo 31 da Lei n.º 4.625, de 31 de dezembro de 1922. Na marcha temporal, sabemos, alterações várias foram promovidas sobre o imposto em relevo, até se chegar ao modelo moderno.

De toda sorte, importa destacar que o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza é modalidade tributária de reconhecida complexidade.

Não haveria de ser diferente, então, no que concerne ao estabelecimento do conceito de “renda”, núcleo central de sua hipótese de incidência.

Havemos de iniciar a construção do conceito em debate do Texto Constitucional. De mesma convicção é José Artur Lima Gonçalves ao indicar que:

está sedimentado que o conceito de renda não pode ficar – e não fica – à disposição do legislador infraconstitucional e que, por outro lado, o conceito de renda não está explicitado no texto constitucional, impõe-se deduzir um conceito de renda pressuposto pela constituição (GONÇALVES, 1997, p. 170-171).

A asserção supra, propulsiona a noção de que o indigitado professor advoga a ideia de um conceito de renda composto a partir da Constituição Federal.

De igual sorte se dá com conceitos de faturamento, patrimônio, capital, lucro, ganho dentre outros. Após esquadrihar conceitos aproximados de renda, José Artur Lima Gonçalves defende que:

Identificados e apartados esses conceitos próximos, encontraremos parâmetros mínimos que, muito embora genéricos e carregados de incertezas – que servirão de pretexto para abusos do legislador ordinário e, até mesmo, da administração -, constituem o conteúdo semântico mínimo do conceito constitucional pressuposto de renda (GONÇALVES, 1997, p. 170-171).

Segue sua pré-dica, dizendo que:

Renda haverá, portanto, quando houver sido detectado um acréscimo, um plus; tenha ele, ou não, sido consumido; seja ele, ou não, representado por instrumentos monetários, direitos, ou por bens, imateriais ou físicos, móveis ou imóveis, agora não importa(...) Para que haja renda, deve haver um acréscimo patrimonial – aqui entendido como incremento (material ou imaterial, representado por qualquer espécie de direitos ou bens, de qualquer natureza – o que importa é o valor em moeda do objeto desses direitos) – ao conjunto líquido de direitos de um dado sujeito (GONÇALVES, 1997, p. 170-171).

Nota-se, pois, que as lições de José Artur Lima Gonçalves asseveram que a Constituição Federal pressupõe o conceito de renda consistente em um acréscimo redundante da acareação de entradas e saídas relevantes, ao longo de um período.

De mesma opinião é José Luiz Bulhões Pedreira, aduzindo que:

A Constituição Federal autoriza a União a impor tributos sobre a 'renda e os proventos de qualquer natureza'. No exercício do Poder Legislativo cabe ao Congresso Nacional definir, na legislação ordinária, o que deve ser entendido por renda, para efeitos de tributação. Mas ao definir a renda tributável o Congresso Nacional tem o seu poder limitado pelo sistema constitucional de distribuição de poder tributário, e fica sujeito à verificação, pelo Poder Judiciário, da conformidade dos conceitos legais com os princípios da Constituição. O Congresso pode restringir ou limitar o conceito de renda e proventos de qualquer natureza constante da Constituição, mas não ampliá-lo além dos limites compatíveis com a distribuição constitucional de rendas (PEDREIRA, 1969, p. 21).

Roberto Quiroga Mosqueira, de mesmo modo, endossa a assertiva de que os conceitos anotados no artigo 43 do Código Tributário Nacional - CTN têm que, irremissivelmente, se aclimatar ao Conceito Constitucional de "renda" e "Proventos de Qualquer Natureza" extraídos do Texto Magno. É dizer: o conteúdo do artigo 43 do Código Tributário Nacional não pode estar dissociado da noção contida na Constituição Federal dos termos aludidos. Desta feita, o mesmo professor transcreve as lições do mestre Celso Antônio Bandeira de Mello:

Bandeira de Mello aponta que as normas infraconstitucionais não podem conferir aos termos 'renda' e 'proventos' uma conotação ou denotação transbordantes do sentido admissível na inteligência normal e daqueles demarcados constitucionalmente. Ressalta ainda o ilustre jurista que, caso fosse negada essa assertiva, de que as significações das normas jurídicas de hierarquia inferior devem adequar-se às significações de 'renda' e 'proventos' presentes no Texto Supremo, os preceptivos constitucionais teriam valência nula, isto é: não se prestam a cumprir sua única e específica função: demarcar, na qualidade de regras superiores, o campo de liberdade do legislador, assim como de todos os regramentos, atos e inteligências sucessivos. Deveras, se o legislador ou o aplicador da regra pudessem delinear, a seu talante, o campo de restrições a que estão submetidos, através da redefinição das palavras constitucionais, assumiriam, destarte, a função de constituinte" (MOSQUEIRA, 1996, p. 125).

A conclusão de Roberto Quiroga, pois, defende que o patrimônio das pessoas é o arcabouço legal adotado pelo legislador constitucional para tratar sobre o assunto em questão.

Logo, forçoso conceber que renda é, em verdade, todo e qualquer acréscimo patrimonial.

### **3. IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA E SUA POLÍTICA ORÇAMENTÁRIA**

O Brasil é um país de dimensões continentais, o que facilita a desigualdade. Percebe uma alta carga tributária, de modo que se nota, nesse sentido, uma captação no importe de 33% (trinta e três por cento) concernente ao Produto Interno Bruto - PIB, próxima da média exibida pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE que é de 34% (trinta e quatro por cento) e consideravelmente acima da média encontrada na América Latina que é de 22% (vinte e dois por cento).

Malgrado, nota-se uma dissimetria orçamentária suportada pelo setor público, redundando em um déficit primário de 2,5% (dois e meio por cento) do Produto Interno Bruto – PIB e um déficit nominal de 9% (nove por cento) do Produto Interno Bruto – PIB, aproximadamente.

De se concluir, portanto, é que a dilatação do gasto e do déficit públicos não se mostraram suficientes para reduzir a desigualdade. Essa é, pois, uma das razões pelas quais se busca uma melhor efetividade redistributiva da política fiscal.

Nesse ritmo, surge a indagação: como se opera o financiamento dos gastos via incidência do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF?

Havemos de lembrar, liminarmente, que a política pública se posta como instrumento de redistribuição e alocação de recursos. É, portanto, elemento posto em favor da sociedade.

Destarte, convém lembrar que a política pública não reflete apenas no orçamento público, mas também no setor privado. A escolha de onde o dinheiro público será empenhado, que é de índole política, irá inexoravelmente influir na macroeconomia, especialmente se considerarmos o resultado fiscal que sucede no que se conhece por déficit ou superávit econômico.

Não se pode olvidar, entretanto, a orientação trazida pelo Direito Financeiro de que onde mais se colhe riqueza a título de tributo, menos recursos públicos haverão de ser

disponibilizados por exhibir, com vítreia clareza, menor necessidade de intervenção, de proteção do Estado. Em contra nota, de onde menos se colhe tributo, maior há de ser a aplicação de tais recursos, porquanto reclame maior necessidade de tutela estatal em razão da pouquidade de acolhida pública percebida por seus utentes.

No que tange ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – IR praticado no Brasil, se comparado com sistemas tributários de outros Estados, nota-se que este é conduzido com certa brandura.

No arquétipo de sua incidência sobre pessoas físicas, nota-se faixas de tributação que vão da isenção à alíquota de 27,5% (vinte e sete e meio por cento) de modo a, assim sendo, ver observados os primados da isonomia tributária, capacidade contributiva e, conseqüentemente, evitando eventual efeito confiscatório. É, pois, tributo de caráter progressivo de sorte que, assim sendo, possibilita a aplicação da equidade horizontal e vertical concomitantemente.

A mesma lógica arrecadatória se vislumbra sobre o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – IR quando acomete as pessoas jurídicas. O sistema de tributação dar-se-á pelo Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real, cada qual com suas singularidades, tributando as empresas conforme sua força contributiva, apesar de se ver a faculdade, para algumas pessoas jurídicas, de optar pelo sistema do Lucro Presumido ou do Lucro Real.

O montante arrecadado à guisa de Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – IR, que repisemos, é suportado tanto pelas pessoas físicas quanto pelas pessoas jurídicas, é destinado para o financiamento de projetos de saúde, de educação e programas sociais. A título de exemplo, destaquemos o “*Fome Zero*” e o “*Bolsa Família*”, sem prejuízo de tantas outras aplicações como o *plano de reforma agrária, programas de agricultura familiar, construção de habitações populares e saneamento e revitalização de áreas degradadas nas cidades*.

Nesse rumo, vê-se com maior clareza o importante papel que o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – IR exerce enquanto instrumento de política fiscal.

Em trabalho realizado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA, fora investigado o impacto distributivo do IRPF entre os anos 1981 e 1999, valendo-se, para tanto, de informações colhidas da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios - PNAD no período.

Considerara-se o montante de renda declarada como rendimento do trabalho, devido ao fato de que a Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios - PNAD não possui boa discriminação entre rendas do trabalho e do capital.

Não por outro motivo, a estimação há de ser vista com cuidado, porquanto superestima em certo nível o poder distributivo do IRPF ao sujeitar todos os rendimentos às alíquotas progressivas do tributo.

O Coeficiente de Gini - medida de desigualdade confeccionada e desenvolvida pelo estatístico italiano Corrado Gini, publicada no documento "*Variabilità e mutabilità*"<sup>1</sup>, em 1.912 -, dá conta de que para todo o período, a média na redução do coeficiente em destaque concernente à renda familiar per capita fora de 4,10%, sendo que a estrutura do IRPF de 1988 fora a que causara o maior impacto redistributivo, ocasionando uma queda de 5,10% no coeficiente de Gini.

A mudanças nos parâmetros do imposto parece residir, sem prejuízo de outros elementos que para tanto concorram, nos limites de isenção e na progressividade do sistema de alíquotas. Destaca que o limite de isenção subiu, em termos reais, entre 1981 e 1998, o que fomentara a dita redução no impacto redistributivo do imposto.

De se concluir, então, que a capacidade redistributiva do IRPF se imbrica à estrutura distributiva da renda bruta brasileira, obstando, pois, que o tributo possa ser utilizado como em países com maior nível de desenvolvimento e estrutura de renda mais equânime.

Uma certa mudança de paradigma se vê, entretanto, no período havido entre 2006 e 2012. A implicação da tributação na distribuição da renda externa animadora tendência no período, já que enquanto em 2006 o IRPF reduzia o Gini em 4,68%, esse impacto chega a 6,72% em 2012.

Cabe salientar que o patamar da redução do Gini em 2006 e 2007 é consideravelmente maior, resultado que, possivelmente, é vindouro do uso dos dados tributários para uma estimativa mais precisa da renda dos indivíduos mais ricos.

---

<sup>1</sup> Variabilidade e mutabilidade, em italiano.

## CONCLUSÃO

O Imposto sobre a Renda – IR, seja na modalidade pessoa física, seja pessoa jurídica é, na maioria dos países do mundo, quicá todos, a maior fonte de arrecadação do Estado.

Admitindo que, no caso do Brasil, o Texto Supino prometera a consecução, por cada um de seus utentes, da dignidade enquanto pessoa humana, tutela inexorável portanto, gastos deveras avolumados haverão de ser percebidos pelo Estado.

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – IR, como visto, exhibe tal potencial. A problemática, todavia, se dá na distribuição do montante arrecadado, campo, este, que fica ao talante da Política, em especial, da Política Fiscal.

Daí porque, então, nos causa a impressão de que mais que uma reforma tributária que traga modificações de ordem constitucional, especial atenção merecem os diplomas infraconstitucionais.

## REFERÊNCIAS

BOBBIO, Norberto, in, BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; e PASQUINO, Gianfranco – *Dicionário de Política*, Volume II, Editora UnB, 8ª edição.

HORTA, Raul Machado – *Direito Constitucional*, Editora Del Rey, 5ª edição revisada e atualizada por Juliana Campos Horta, Belo Horizonte – MG.

NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: WMF Martins Fontes.

Renda e Proventos de Qualquer Natureza – O imposto e o conceito constitucional, Editora Dialética 1996. (Roberto Quiroga ressalta: "Não se está afirmando, por ora, que o artigo 43 não obedeceu aos ditames constitucionais; apenas se está alertando que não se deve adotar como postulado ou dogma uma determinada definição estipulativa, sem se verificar a adequação do seu conteúdo ao contido em lei de hierarquia superior.").

VOLTAIRE (François-Marie Arouet) – *Dicionário Filosófico*, Editora Livros Escala.