



## O IMPOSTO SOBRE A RENDA E A JUSTIÇA FISCAL: DIÁLOGOS ENTRE HERMENÊUTICA E REFORMA TRIBUTÁRIA \*

*INCOME TAX AND TAX JUSTICE: DIALOGUES BETWEEN HERMENEUTICS AND TAX  
REFORM*

**Magno de Aguiar Maranhão Junior\*\***

**Resumo:** O presente trabalho visa tratar do imposto sobre a renda no Brasil. O texto inicia com um breve histórico do imposto sobre a renda, posteriormente elenca os requisitos constitucionais com os valores e princípios informadores pertinentes, além da sua relação com os direitos fundamentais. No capítulo seguinte são trabalhados os requisitos da legislação complementar, seguidos do conceito constitucional de renda e a construção da norma jurídica. Por fim, são tratados alguns desafios contemporâneos e pontos de aperfeiçoamento. Nesse sentido, além de auxiliar na edificação de novas conclusões a respeito do tema com base na conjuntura jurídica atual, o texto pretende iluminar alguns aspectos condizentes o amadurecimento e o avanço tecnológico, possibilitando assim a otimização da constituição e cobrança do tributo de forma mais justa, solidária e condizente com os preceitos do Estado Democrático Fiscal.

**Palavras-Chave:** Direito Tributário. Imposto sobre a Renda. Conceito Constitucional de Renda. Cooperação.

**Abstract:** This work aims to address income tax in Brazil. The text begins with a brief history of income tax, then lists the constitutional requirements with the relevant values and informing principles, in addition to their relationship with fundamental rights. In the following chapter, the requirements of complementary legislation are worked on, followed by the constitutional concept of income and the construction of the legal norm. Finally, some contemporary challenges and points for improvement are addressed. In this sense, in addition to helping to draw new conclusions on the topic based on the current legal situation, the text aims to illuminate some aspects related to maturity and technological advancement, thus enabling the optimization of the constitution and collection of taxes in a more fair manner, supportive and consistent with the precepts of the Democratic Fiscal State.

**Keywords:** Tax Law. Income Tax. Constitutional Concept of Income. Cooperation.

\*Publicado em ago. 2025.

\*\*Doutorando em Direito na linha de pesquisa em Finanças, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ. Mestre em Direito na linha de pesquisa em Finanças, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ. Especialista em Direito pela Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro – EMERJ. Especialista em Regulação da Agência Nacional do Cinema. Professor da Fundação Técnico Educacional Souza Marques – FTESM. E-mail: [magnomaranhao@gmail.com](mailto:magnomaranhao@gmail.com)



## INTRODUÇÃO

Este trabalho é uma singela contribuição proveniente de uma série de estudos e pesquisas realizadas pelos alunos de doutorado da Uerj da linha de pesquisa de Finanças, Tributação e Desenvolvimento, cuja divisão e distribuição de temas foi pré-concebida com o fito de abarcar as espécies tributárias vigentes à luz de uma vindoura Reforma Tributária já iniciada<sup>1</sup> pela Emenda Constitucional nº. 132 de 20 de dezembro de 2023.

Nesse sentido, o presente artigo versa sobre um tributo que já possui um pouco mais de um século de existência no Brasil, pois conforme datam os mais antigos registros, o imposto sobre a renda foi criado no dia 31 de dezembro pela lei nº. 4.625/1922, publicado no Diário Oficial da União em 2 de janeiro de 1923 e, doravante, republicado no dia 5 de janeiro<sup>2</sup> (Nóbrega, 2016, p.24 e 31).

---

<sup>1</sup> O termo “iniciada” aplicado no período constante no corpo do artigo é devido ao pensamento de que o modo de produção do direito apenas se inicia com a promulgação desta Emenda Constitucional, porquanto muitos outros atos normativos infraconstitucionais ainda hão de ser confeccionados. Sem olvidar a importância fulcral a respeito da forma com que essas normas jurídicas em abstrato serão compreendidas, interpretadas e aplicadas, para utilizar a acepção gadameriana. A respeito das normas alterações normativas. Veja-se o pensamento do professor Fernando Facury Scaff.

“Encerrado o capítulo da vasta alteração na Constituição com a promulgação da Emenda 132, de 20/12/23, abre-se a temporada de elaboração de novas leis complementares nacionais e de alteração nas Constituições Estaduais e Leis Orgânicas municipais. Ou seja, ainda haverá muito jogo para o término desse campeonato”.

SCAFF, Fernando Facury. *O campeonato das reformas tributárias e as universidades paulistas*. Revista Conjur. Publicado em 23 de dezembro de 2023. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2023-dez-23/o-campeonato-da-reforma-tributaria-e-as-universidades-paulistas/>>. Acesso em 25 de dezembro de 2023.

<sup>2</sup> O imposto sobre a renda foi criado no dia 31 de dezembro pela lei nº. 4.625/1922, publicado no Diário Oficial da União em 2 de janeiro de 1923 e, doravante, republicado no dia 5 de janeiro, mas segundo pesquisa realizada no âmbito da Receita Federal do Brasil, talvez a primeira disposição brasileira acerca do imposto sobre a renda, mas que não tinha especificamente essa mesma nomenclatura, pode ter surgido no início do reinado de D. Pedro II, com a edição da Lei nº 317, de 21 de outubro de 1843. Mas considera-se aqui tal como na obra de Cristóvão Nóbrega.

Nóbrega, Cristóvão Barcelos. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *História do Imposto de Renda no Brasil: um enfoque da pessoa física (1922 – 2013)*. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/05/Imp.-Renda.pdf>>. Acesso em 21 de dezembro 2022. p. 24 e 31.



Portanto, inspirado pelo professor e orientador Luís César Souza de Queiroz que dedicou seus estudos de doutorado sobre o tema com enorme sabedoria a respeito do tema, são grafadas essas breves linhas a seguir abordando imposto sobre a renda.

Destarte, no que tange a sua microestrutura, o texto foi dividido em uma introdução e cinco capítulos subsequentes, seguidos das referências bibliográficas.

O primeiro capítulo é construído a partir de um breve histórico do imposto sobre a renda no Brasil, no que toca o seu aspecto prático, bem como das questões normativas, demonstrando alguns aspectos interessantes a respeito do momento de sua concepção com apontamentos relacionados a alguns marcos importantes até alçar os tempos atuais.

O segundo capítulo trata de algumas notas hermenêuticas e requisitos constitucionais do IR, partindo das questões atinentes à construção da norma jurídica para depois tratar dos requisitos constitucionais elencados nos artigos 145, 150 e 153 da CRFB/1988, tendo como desdobramentos os valores e princípios informadores e a relação com os direitos fundamentais.

O terceiro capítulo aborda o tópico referente aos requisitos da legislação complementar iniciando por algumas teorias utilizadas para a idealização do *Einkommensteuergesetz* na Alemanha, seguidas pela teoria da renda-acrécimo e renda-produto, permitindo assim uma compreensão a respeito do art. 43 do CTN.

O quarto capítulo é o *locus* escolhido para tratar do conceito e construção da norma jurídica tributária, partindo do seu conteúdo para a sua estrutura em abstrato. Assim, são utilizadas as ideias adotadas pelo professor Luís César Souza de Queiroz a referentes à construção de sentido do conceito Constitucional de “renda e proventos de qualquer natureza”. Posteriormente, seguindo os ensinamentos do referido professor, é elaborada a estrutura da norma jurídica tributária.

Finalmente, no quinto capítulo, são relacionadas as funções, desafios contemporâneos e o aperfeiçoamento do imposto sobre a renda, seguidas das referências bibliográficas.

Portanto, longe de exaurir tema tão complexo no qual o renomado físico alemão Albert Einstein declarou em célebre frase a respeito do imposto sobre a renda ser “*coisa mais difícil de se entender*”<sup>3</sup>, este artigo visa tratar alguns pontos interessantes com o fito de dialogar com

---

<sup>3</sup> “*The hardest thing in the world to understand is the income tax*”.

EINSTEIN, Albert. *Forbes Quotes - Thoughts On The Business Of Life*. Disponível em: <<https://www.forbes.com/quotes/195/>>. Acesso em 25 de dezembro de 2023.



as premissas hodiernas acerca da leitura constitucional do imposto sobre a renda na intenção de fomentar o debate e a reflexão sobre o futuro, como se verá adiante.

## 1. BREVE HISTÓRICO E NOÇÕES PRELIMINARES

Como asseverado no introito deste escrito, no ano de 2022, o imposto sobre a renda, que completou cem anos de existência<sup>4</sup> continua sendo o tributo mais relevante em termos de arrecadação da União. O PIB naquele mesmo ano de 2022 apresentou aumento real de 2,19% em relação ao ano anterior, alcançando R\$ 9,92 trilhões (valores correntes). Com relação à arrecadação, observa-se que, a maior parte do incremento da carga de 2022 em relação à de 2021, de 0,61 pontos percentuais do PIB, provém da tributação sobre o lucro e renda de empresas (IRPJ e CSLL), que representou 0,79% do total, reflexo da gradual retomada da atividade empresarial depois do período de fechamentos durante a pandemia de COVID-19<sup>5</sup>. Agora, já no ano de 2024, o PIB do Brasil cresceu 3,4%, a maior taxa desde 2021. O valor total do PIB em 2024 foi de R\$ 11,7 trilhões, com o PIB per capita alcançando R\$ 55.247,45<sup>6</sup>.

Antes de alçar esse patamar, é imperioso realizar uma breve digressão histórica acerca dos caminhos percorridos ao longo do tempo por esta espécie tributária, dividindo-o em primeiro lugar no que toca o seu aspecto prático e, na sequência, as questões normativas.

---

<sup>4</sup> Segundo pesquisa realizada no âmbito da Receita Federal do Brasil, talvez a primeira disposição brasileira acerca do imposto sobre a renda, mas que não tinha especificamente essa mesma nomenclatura, pode ter surgido no início do reinado de D. Pedro II, com a edição da Lei nº 317, de 21 de outubro de 1843. Mas considera-se aqui tal como na obra de Cristóvão

Nóbrega, Cristóvão Barcelos. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *História do Imposto de Renda no Brasil: um enfoque da pessoa física (1922 – 2013)*. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/05/Imp.-Renda.pdf>>. Acesso em 21 de dezembro 2022. p. 24 e 31.

<sup>5</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. *Carga tributária no Brasil 2022*. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2022>>. Acesso em 25 de dezembro de 2023.

<sup>6</sup> BRASIL, IBGE. *PIB cresce 3,4% em 2024 e fecha o ano em R\$ 11,7 trilhões*. Publicado em 07 de março de 2025. Disponível em: <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/42774-pib-cresce-3-4-em-2024-e-fecha-o-ano-em-r-11-7-trilhoes>>. Acesso em 21 de abril de 2025.



Inicialmente, no que tange o aspecto atinente à praticabilidade do IR, cumpre assinalar que durante a elaboração do anteprojeto de imposto sobre a renda, ainda na década de 20, discutiu-se muito a respeito da obrigatoriedade de apresentação da declaração por parte do contribuinte e concluiu-se que esta era uma etapa primordial para se realizar o lançamento do tributo, considerando que o sistema proposto não podia prescindir da declaração, uma vez que, à época, o Estado dispunha de escassos mecanismos de cruzamento de informações e a sistemática então vigente se fundava, essencialmente, no princípio da confiança.

Cabe aqui rememorar que nos tempos mais longínquos, a declaração do imposto sobre a renda ainda era feita em papel e, por conseguinte, enviada e processada manualmente pelo fisco. De modo que o ato da entrega da declaração era realizado fisicamente junto às Delegacias Fiscais as quais estavam incumbidas de efetuar o lançamento do imposto de renda nos estados, além de organizar o cadastro dos contribuintes.

Muitos anos depois, mais especificamente em 1991, um acontecimento deu ensejo a uma etapa que constituiu verdadeiro marco no que tange a praticabilidade e eficiência com relação ao cumprimento das obrigações tributárias acessórias, quando foi efetivamente instituída a declaração do IRPF por intermédio do computador. Dessa maneira, o programa da Receita Federal passou a permitir o preenchimento da declaração seguido da gravação em disquete para ser entregue na SRF<sup>7</sup>. Parecia então que os 67 (sessenta e sete) anos anteriores de entrega do formulário em papel estavam chegando ao fim.

Ademais, segundo os registros constantes nos dados fornecidos pela Serpro – Serviço Federal de Processamento de Dados, em 1997<sup>8</sup>, foi disponibilizado o *software* Receitanet que possibilitou o cumprimento das obrigações tributárias acessórias pela internet sem necessidade de o contribuinte dirigir-se a um local autorizado para realizar a entrega da declaração. Bastava, portanto, realizar o *download* dos programas do IRPF e Receitanet, que o cidadão estava em

---

<sup>7</sup> SERPRO. *A Evolução do Imposto de Renda*. Infográfico. Disponível em:

<

<sup>8</sup> A Secretaria da Receita Federal do Brasil já havia feito uma experiência anteriormente, em que permitia a entrega por meio da internet, mas com limitações. Porém, a abrangência maior ocorreu em 1997, com o advento do programa Receitanet.



condições de preencher e enviar a sua declaração sem sair de casa ou do trabalho<sup>9</sup>. Com isso, não havia mais a necessidade de preenchimento dos formulários em papel, tampouco da entrega dos disquetes, haja vista que todo o procedimento era *online*<sup>10</sup>.

Outro passo significativo ocorreu no ano de 2014 quando houve a introdução da “Declaração pré-preenchida” que possui informações relativas a rendimentos, deduções, bens e direitos, dívidas e ônus reais as quais são automaticamente carregadas pelo sistema.

Nessa toada, passou-se a exigir que os profissionais liberais da área da medicina, de forma geral, clínicas médicas e hospitais obrigarem-se-iam a informar à Receita Federal todas as operações financeiras que foram efetuadas com seus pacientes. Assim, antes mesmo de a pessoa física declarar as despesas médicas em sua declaração de ajuste anual do imposto sobre a renda, a Receita Federal já consegue visualizar de antemão todas essas informações e, assim que as mesmas são enviadas pelo contribuinte, ocorre o cruzamento de dados.

Finalmente, no ano de 2021, uma iniciativa da Receita Federal em parceria com o Serpro, criou o Cadastro Compartilhado da Receita Federal (b-Cadastrados) que permite que os dados das bases do CPF, CNPJ, CAEPF<sup>11</sup>, CNO<sup>12</sup> e Simples Nacional sejam compartilhados com órgãos públicos e entidades conveniadas por intermédio da tecnologia de *Blockchain*.

Essas medidas demonstram que com o avanço da tecnologia, houve o incremento da capacidade de compartilhamento e cruzamento de dados por parte da Receita Federal, demonstrando assim toda a sua capacidade de antever quanto cada contribuinte deve e quanto ele deve pagar, além de realizar o intercruzamento de dados para a checagem de informações fornecidas nas declarações.

No que diz respeito às questões normativas, cabe rememorar que o imposto sobre a renda – IR tem passado por diversas modificações ao longo do tempo que espelham as mudanças socioeconômicas ocorridas no tempo e no espaço. Permitindo assim descomprimir o descompasso entre a velocidade e dinamicidade com que os fenômenos ocorrem no mundo concreto e, na outra ponta, os enunciados prescritivos que compõem o ordenamento jurídico.

---

<sup>9</sup> *Idem*.

<sup>10</sup> Noutros termos, pode se dizer que desde o ano de 1997 que não há “voto impresso” no ambiente do imposto sobre a renda no âmbito da Receita Federal.

<sup>11</sup> CAEPF - Cadastro de Atividades Econômicas da Pessoa Física.

<sup>12</sup> CNO - Cadastro Nacional de Obras.



Hodiernamente, com o implemento da Emenda Constitucional nº 132, especialmente no art. 18, I, ficou consignado que o Poder Executivo deverá encaminhar ao Congresso Nacional em até 90 (noventa) dias após a promulgação desta Emenda Constitucional, projeto de lei que reforme a tributação da renda, acompanhado das correspondentes estimativas e estudos de impactos orçamentários e financeiros.

Desse modo, ao que tudo indica, em breve haverá novas mudanças no imposto sobre a renda (IR) dentre as quais estão em debate os seguintes temas: i) taxação da distribuição de lucros e dividendos das empresas para as pessoas físicas; ii) alíquotas maiores do IR para os sujeitos que auferem mais renda; iii) nova lógica da tributação de IR das empresas; iv) o tratamento tributário para o fenômeno da "pejotização"; v) readequação do limite de isenção para pessoas físicas; e vi) criação de descontos para questões atinentes à saúde, educação e idosos. Sendo certo que vários desses temas estão compreendidos no Projeto de Lei nº. 2337/2021 que foi aprovado com alterações pela Câmara dos Deputados e tramita no âmbito do Senado Federal<sup>13</sup>.

## 2. NOTAS DE HERMENÊUTICA E REQUISITOS CONSTITUCIONAIS

É cediço que o sistema jurídico brasileiro se estrutura predominantemente por meio de enunciados prescritivos, fórmulas linguísticas e signos simbólicos dotados de carga normativa e sentido jurídico próprio.<sup>14</sup> Nesse mesmo esteio de raciocínio, Paulo de Barros Carvalho, “interpretar é atribuir valores aos símbolos, isto é, adjudicar-lhes significações e, por meio dessas referências a objetos”<sup>15</sup>.

Diante disto, têm-se que a norma jurídica é a significação que se constrói a partir da espiral hermenêutica trilhada entre o sujeito-objeto-ideia (fórmula SOI). Assim, partindo-se da

---

<sup>13</sup> BRASIL. Senado Federal. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/149730>>. Acesso em 26 de dezembro de 2023.

<sup>14</sup> QUEIROZ, Luís César Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. 4ª Ed., rev. e ampl. – Rio de Janeiro: GZ, 2021. p.22.

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo. Ed. Revista dos Tribunais. 2001. P. 78.



Constituição Federal como o instrumento de maior hierarquia no direito brasileiro, é possível extrair, ao menos em abstrato, normas de produção normativa (competência) ou normas de conduta (aquelas cujo antecedente descreve uma situação fática na qual o seu conseqüente preconiza uma regulação intersubjetiva por meio de uma permissão, obrigação ou proibição<sup>16</sup>).

Portanto, considerando que a Constituição Federal determina, no art. 146, III, “a” que “*cabará à lei complementar dispor sobre a definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos por ela discriminados*” não está regulando em seu conseqüente qualquer conduta intersubjetiva. Trata-se, portanto, de verdadeira norma de produção normativa (ou norma de competência) que dispõe sobre os requisitos para a produção de uma norma complementar de produção normativa e, por conseguinte, outra norma ordinária de conduta.

Nesse diapasão, seguindo as lições de QUEIROZ<sup>17</sup> (2020, p.36) conclui-se que as normas constitucionais de produção normativa (normas de competência) são relevantes para a compreensão do processo de produção do direito à medida que estabelecem as condições necessárias para a criação da norma jurídica (válida). Dessa forma, ocorrendo no mundo real o fato complexo descrito no antecedente da norma de produção normativa, verifica-se, inexoravelmente, como efeito jurídico, a criação de uma nova norma jurídica (uma nova realidade jurídico-normativa).

Assim, nos ditames da Constituição Federal, caberá à lei complementar “*definir o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte*”. O que leva a concluir que a norma Constitucional é fundamento de validade da norma complementar (CTN), de maneira que é de suma relevância atentar para os princípios constitucionais informadores da norma complementar (do CTN) e da norma ordinária do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR), permitindo a construção da norma jurídica de modo coeso, coerente e compatível verticalmente com a ordem jurídica.

Verifica-se que no Brasil, os requisitos constitucionais para a instituição e cobrança do Imposto de Renda estão previstos na Constituição Federal de 1988, mais especificamente nos artigos 145, 150 e 153 da CRFB/1988. Estes requisitos são fundamentais para garantir que a tributação seja realizada de forma justa e em conformidade com os princípios constitucionais.

---

<sup>16</sup> QUEIROZ, Luís César Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. 4ª Ed., rev. e ampl. – Rio de Janeiro: GZ, 2021. p.35.

<sup>17</sup> *Idem*. p. 36.



Começando pelo art. 145 da Constituição Federal que instaura a competência para a instituição de tributos, para os fins do art. 150, I, da CRFB/1988 é necessário que exista uma lei para instituí-lo.

Na sequência, o art. 150, II da CRFB/1988, estabelece o princípio da igualdade, proibindo a União de instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

De acordo com o artigo 150, III, “a” da CRFB/1988, a lei que institui ou aumenta o imposto não pode ter efeito retroativo. Ou seja, não pode cobrar impostos sobre fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei. Já inciso III, “b”, determina que a cobrança de um novo imposto ou de uma nova alíquota só pode ocorrer no ano seguinte ao da publicação da lei que os instituiu ou aumentou, respeitando o princípio da anterioridade.

Doravante, segundo o artigo 153, § 2º, I da CRFB/1988, o imposto de renda deve ser progressivo, ou seja, as alíquotas devem aumentar conforme a renda do contribuinte aumenta, o que visa garantir uma distribuição mais justa da carga tributária.

Por fim, a Constituição também estabelece regras específicas sobre a destinação de parte das receitas obtidas com o Imposto de Renda, como ocorre em alguns casos de repartição de receitas tributárias entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios devidamente positivados no texto Constitucional.

## **2.1 VALORES E PRINCÍPIOS INFORMADORES**

Robert Alexy e Ronald Dworkin, ainda que com algumas divergências<sup>18</sup>, defendem, em linhas gerais, uma distinção forte entre regras e princípios ao conceber que estas estão inseridas no gênero “norma”. Desse modo, estes autores entendem as regras como mandamentos definitivos e sujeitas à fórmula “*all or nothing*”. Noutro giro, para esses autores, os princípios seriam vistos como uma espécie mandamentos de otimização.

Para fins deste artigo, na mesma linha do professor Luís César Souza de Queiroz (2021, p.245), adota-se o entendimento de que os princípios: i) congregam valores jurídicos; ii) são eivados de elevada carga axiológica; iii) são utilizados com o sentido de aspecto(s) do conteúdo

---

<sup>18</sup> ALEXY, Robert. *Derecho e razón práctica*. México: Fontamara, 1993. p. 87, nota 27.



do antecedente ou do conseqüente de normas com elevada carga axiológica<sup>19</sup>. Dessa maneira, a soma das normas constitucionais conjuntamente e sistematicamente aplicadas servirão como elementos informadores para a construção da norma jurídica do imposto sobre a renda.

Estabelecido o pacto semântico, passa-se a elencar alguns princípios essenciais e informadores do IR.

Em primeiro lugar, o princípio da igualdade é de fundamental importância para se extrair uma melhor significação das normas do IR. Na sequência, cabe ressaltar o princípio da capacidade contributiva<sup>20</sup> (que se subdivide em capacidade contributiva objetiva e subjetiva. Importante ainda destacar os princípios da razoabilidade, proporcionalidade, mínimo existencial, vedação ao confisco, progressividade, generalidade, irretroatividade, anterioridade, legalidade tributária materialmente qualificada<sup>21</sup>.

Neste rol de princípios, percebe-se a sua estreita ligação com os direitos fundamentais preconizados na Constituição Federal, tal como será esposto do tópico subseqüente.

## 2.2 A RELAÇÃO COM OS DIREITOS FUNDAMENTAIS

De acordo com Joaquín Herrera Flores (2009, p.250), a partir da teoria crítica, os Direitos Humanos e, por conseguinte, os Direitos Fundamentais<sup>22</sup> não partem de uma visão

---

<sup>19</sup> QUEIROZ, Luís César Souza de. *Interpretação e Aplicação Tributárias: contribuições da hermenêutica e teorias da argumentação*. 1ª ed. GZ, 2021. p. 245.

<sup>20</sup> Para alguns autores, o princípio da capacidade contributiva é corolário do princípio da igualdade. Veja-se:

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais*. Revista da Faculdade de Direito da Uerj. *RFD*, (15, 16, 17, 18 (2007) (2008) (2009). Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1371>>. Acesso em 26 de dezembro de 2023.

<sup>21</sup> QUEIROZ, Luís César Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. 4ª Ed., rev. e ampl. – Rio de Janeiro: GZ, 2021. p.91 e 95.

<sup>22</sup> Há uma tendência em conceituar os direitos fundamentais como aqueles oriundos do âmbito jurídico interno de um Estado, enquanto a terminologia “direitos humanos” é mais encontrada nos tratados e convenções internacionais, tal como destaca Perez Luño.



abstrata calcada na racionalidade jurídico-formal<sup>23</sup>, mas sim a partir de uma visão complexa, oriunda de uma racionalidade de resistência de cuja prática intercultural permeia o diálogo entre os povos. Nesse sentido, a visão complexa de Direitos Humanos é alocada nas periferias, se apropriada da impureza das lutas sociais e segue a lógica da resistência.

Ainda seguindo o raciocínio de Herrera Flores (2009, p.10), uma norma não descreve nem cria nada por si só. As normas são inseridas em sistemas de valores e em processos sociais de divisão do trabalho humano a partir dos quais se institui uma forma de acesso aos bens. Está-se assim diante de meios, de instrumentos que prescrevem comportamentos, impõem deveres e compromissos individuais ou coletivos, sempre interpretados a partir de um sistema axiológico e econômico dominante. Daí as dificuldades e obstáculos em que se encontram determinados grupos de pessoas ao buscar as garantias jurídicas necessárias para seu acesso digno aos bens.

Nesse esteio de raciocínio, é necessário que, a partir desse filtro crítico, sejam cotejados os princípios elencados no tópico antecessor com a realidade concreta e as dificuldades de realização dos direitos fundamentais, seja isoladamente, seja por intermédio de uma construção normativa de outra norma jurídica, tal como a do imposto sobre a renda.

Portanto, é mister que os filtros de igualdade, razoabilidade, proporcionalidade, mínimo existencial, vedação ao confisco, progressividade, generalidade, irretroatividade, anterioridade e legalidade tributária materialmente qualificada, entre outros, sejam mesclados com os imprescindíveis elementos concretos da realidade para que a construção da norma jurídica tributária (seja no momento da concepção ou na etapa de interpretação), se aproxime da justiça fiscal.

### 3. REQUISITOS DA LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR

No direito comparado, os elementos fundamentais apostos no § 2 EStG (*Einkommensteuergesetz*) na Alemanha contém como objeto do IR a “soma dos rendimentos”,

---

PEREZ LUÑO, Antonio. *Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución*. 2. ed. Madrid: Tecnos, 1986. p. 31.

<sup>23</sup> HERRERA FLORES, Joaquín. *A (Re) invenção dos Direitos Humanos*. Trad. Carlos Roberto Diogo Garcia, Antônio Henrique Graciano Suxberguer e Jefferson Aparecido Dias. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2009. p. 150.



apresentando a renda no sentido econômico (TIPKE, 2008, p.467)<sup>24</sup>. Nesse sentido, são formuladas diversas teorias com o fito de construir o conceito de renda, consoante esposado a seguir.

Inicialmente, segundo Tipke (2008, p.469), “a teoria da fonte coloca a questão se é renda algo que depende da existência de uma fonte de renda continuamente fluente”. Nesse sentido, renda seria a “totalidade de bens materiais que em um determinado período (ano) está à disposição de alguém como ingressos de fonte duradoura de produção de bens para o custeio das necessidades pessoais suas e de sua família legalmente dependentes para sua subsistência”. A partir disso, nota-se que se trata de um conceito muito estreito de renda.

Por outro lado, a teoria do aumento do patrimônio líquido abrangeria “o total aumento periódico em bens, que para a satisfação das necessidades são apropriados”<sup>25</sup>. *Cum grano salis*, os rendimentos lucrativos são alinhados à teoria do acréscimo patrimonial líquido e os rendimentos excedentes à teoria da fonte.

Portanto, nem a teoria da fonte e nem a do aumento do patrimônio líquido têm podido impor-se como conceito dogmático jurídico para todas as espécies de rendimento. Tampouco proporcionam um conceito dogmático-jurídico convincente.

Doravante, foi desenvolvida a “teoria da renda de mercado” que padece do mesmo defeito do conceito de “renda de mercado” não cobrir a totalidade de rendimentos tributáveis, visto que os rendimentos podem ser gerados fora de mercado com a intenção de lucro. Daí que essa teoria entende que devem ser declarados somente os rendimentos realizados (princípio da realização). Portanto, verifica-se que o legislador alemão tributou de modo pragmático tanto os rendimentos lucrativos como os excedentes.

Noutro giro, em termos mundiais, as duas grandes e tradicionais teorias foram incorporadas pelo art. 43 do CTN, quais sejam: a teoria da renda-acréscimo e a teoria da renda-produto<sup>26</sup>, sendo que a primeira entende a renda como o acréscimo de valor patrimonial (riqueza

---

<sup>24</sup> TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. Direito tributário. Volume I. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2008. p. 467.

<sup>25</sup> *Idem*. p.469.

<sup>26</sup> QUEIROZ, Luís César Souza de. *A tributação da renda no Brasil: reflexões para a reforma do imposto sobre a renda*. In Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento: o futuro do Direito. Ed. Comemorativa 85 anos Direito Uerj. Rio de Janeiro: Processo 2022. p. 247.



nova) representativo da obtenção de produto, ocorrência de fluxo de riqueza ou simples incremento patrimonial e a segunda compreende a renda como o acréscimo de valor patrimonial (riqueza nova), representativo da obtenção de produto ou da ocorrência de fluxo de riqueza em função do exercício de uma atividade produtiva. Veja-se:

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)

§ 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)

Ademais, pela leitura detida do disposto no art. 43 do CTN, percebe-se a separação entre “renda” e “proventos de qualquer natureza” (termos ambíguos por polissemia previstos em diversas passagens da CRFB/1988).

Outrossim, ao determinar o fato gerador abstrato do imposto sobre a renda, o CTN alude à expressão “disponibilidade econômica ou jurídica”, expressão que merece ser interpretada de modo sistemático com a Constituição Federal, nos moldes explanados no tópico subsequente.

#### **4. CONCEITO E CONSTRUÇÃO DA NORMA: CONTEÚDO E ESTRUTURA**

Acerca do conteúdo, no Brasil ainda há sérias divergências a respeito do conceito constitucional de renda. Nesse sentido, o professor Luiz César Souza de Queiroz<sup>27</sup>, em sua tese de doutorado, apresenta dez premissas capazes de informar a construção de sentido do conceito

---

<sup>27</sup> QUEIROZ, Luís César Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. 4ª Ed., rev. e ampl. – Rio de Janeiro: GZ, 2021. p. 187 e 188.



Constitucional de “renda e proventos de qualquer natureza” como base tributável, as quais serão elencadas a seguir.

Em primeiro lugar, o compêndio de normas jurídicas construídas a partir da Constituição Federal é a premissa fundamental do direito positivado. Em segundo lugar, a Constituição veicula tanto normas de produção normativa como normas de conduta. Em terceiro lugar, as unidades do sistema jurídico são as normas jurídicas, os denominados princípios jurídicos estão contidos no antecedente ou no conseqüente das normas jurídicas. Em quarto lugar, os princípios jurídicos gerais e os tributários que estão contidos em normas constitucionais de produção normativa apresentam elevada importância no processo de construção das normas tributárias, em especial, das normas do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Em quinto lugar, as imunidades contidas no antecedente das normas constitucionais de produção normativa, representam fundamentos constitucionais de validade para as normas tributárias, em especial para a norma do IR. Em sexto lugar, os termos “renda” e “proventos” são utilizados de forma ambígua na Constituição Federal. Em sétimo lugar, o sistema de repartição de competência da Constituição Federal congrega três espécies relativas aos impostos, quais sejam: competência privativa, competência residual e competência extraordinária. Em oitavo lugar, o sistema constitucional de competência tributária referente aos impostos tem como ponto de sustentação a competência privativa com exclusividade em critério material antecedente (“fato gerador”) e em parte do critério material do conseqüente (“base de cálculo”). Finalmente, em décimo lugar, é imprescindível considerar que a Constituição, ao descrever situações de fato que conformam na competência privativa assume que elas possuem um conceito que apresenta limites máximos (QUEIROZ, 2021, p.187 e 188).

Nesse ínterim, é preciso compreender que as palavras que integram o texto da Constituição Federal representam conceitos, os quais apresentam limites máximos que são pressupostos necessários para a coesão e coerência de um sistema jurídico.

Dessa maneira, o professor Luís César Souza de Queiroz<sup>28</sup> utiliza um método dividido em três etapas para a construção do conceito constitucional de renda. i) na etapa um, é realizada a identificação e separação dos termos “renda” e “proventos de qualquer natureza” com o objetivo de contextualizá-los e afastar o problema da ambigüidade por polissemia; ii) na seqüência, deve se perquirir dentro de uma perspectiva pré-constitucional, quais eram os limites

---

<sup>28</sup> *Idem.* p. 191.



máximos que a comunidade estabelecia para esse conceito, realizando uma busca nos discursos teóricos; iii) por derradeiro, tomando essa definição teórica combina-se a mesma com os enunciados prescritivos da Constituição Federal de 1988 a fim de construir um conceito amplo de “renda e proventos de qualquer natureza” como base tributável que seja o resultado da reunião dos valores positivados constitucionalmente.

Nesse sentido, QUEIROZ (2021, p.206) constrói o conceito nos seguintes termos:

(...) renda e proventos de qualquer natureza (ou renda em sentido amplo) é o conceito que está contido em normas constitucionais relativas ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e que designa o acréscimo de valor patrimonial, representativo da obtenção de produto ou de simples aumento no valor do patrimônio, apurado, em certo período de tempo, a partir da combinação de todos os fatos que contribuem para o acréscimo de valor de patrimônio (fatos-acrécimos) com certos fatos que, estando relacionados ao atendimento das necessidades vitais básicas ou à preservação da existência, com a dignidade, tanto da própria pessoa quanto de sua família, no caso das pessoas físicas, ou estando relacionadas ao que é necessário para o alcance dos propósitos e para a preservação da empresa, no caso de pessoa jurídica, contribuem para o decréscimo de valor do patrimônio (fatos-decrécimos).

No que concerne à estrutura, de acordo com QUEIROZ (2022, p.208 a 211) a Constituição Federal informa a norma do IR consoante exposto a seguir:

a) Quanto aos critérios do antecedente da norma ordinária do IR:

a.1) **peçoal** – informa, indiretamente, o *sujeito de direito* que deverá aparecer como titular de uma riqueza, com exceção das pessoas imunes (princípios constitucionais da igualdade, capacidade contributiva e generalidade);

a.2) **material** – informa, indiretamente, que deve ser descrito um comportamento de um sujeito de direito *que seja sinal de riqueza* (princípios constitucionais da igualdade, universalidade, capacidade contributiva, mínimo existencial e vedação ao confisco);

a.3) **temporal** – informa, diretamente o momento em que deve se considerar ocorrido o fato descrito no critério material do antecedente (princípios constitucionais da irretroatividade, anterioridade);

a.4) **espacial** – informa, diretamente, o *local* em que deve se considerar realizado o fato descrito no critério material do antecedente (princípios constitucionais da soberania, territorialidade e praticabilidade);



b) Quanto aos critérios do consequente da norma ordinária do IR:

b.1)  **pessoal** – informa quem serão os futuros sujeitos de direito da relação jurídica tributária;

b.1.1)  **ativo** – informa, diretamente, quem deverá ser o sujeito de direito denominado *sujeito ativo* que terá o “direito subjetivo” de exigir de outrem a entrega de certa importância em dinheiro;

b.1.2)  **passivo** – informa, indiretamente, quem deverá ser o sujeito de direito, denominado *sujeito passivo* (contribuinte);

b.2)  **material** (princípios constitucionais da igualdade, universalidade, capacidade contributiva, mínimo existencial e vedação ao confisco);

b.2.1)  **qualitativo** – informa, indiretamente, “como” e “de que modo” a conduta é regulada, conferindo ao legislador complementar a competência para definir esse conceito (observados os limites constitucionais);

b.2.2)  **quantitativo** – informa, “o quanto” deve ser entregue – de modo indireto quanto à identificação da riqueza (**base de cálculo e alíquota**);

b.3)  **temporal** – informa, indiretamente, o *momento* em que o sujeito passivo deve entregar parte de sua riqueza ao sujeito ativo (princípios da capacidade contributiva e o direito de propriedade);

b.4)  **espacial** – informa, indiretamente, o *local* em que o sujeito passivo (contribuinte) deverá entregar parte de sua riqueza ao sujeito ativo (princípios da razoabilidade e proporcionalidade).

## 5. FUNÇÕES, DESAFIOS CONTEMPORÂNEOS E APERFEIÇOAMENTO

Partido do estado atual das coisas, tal como explicitado nos tópicos anteriores, fica evidenciada toda a complexidade da legislação tributária o que imediatamente leva ao questionamento a respeito de o contribuinte, pessoa comum, deva compreender para averiguar, apurar, identificar e calcular o valor efetivamente devido a título de imposto sobre a renda.



Nesse sentido, impende destacar, portanto, que é imperiosa a redução da complexidade tributária de modo a permitir o diálogo mais simplificado entre o contribuinte e a Fazenda Pública.

Aliado a isso, outro grande desafio atual perpassa pela necessidade de se modificar a natureza do diálogo entre a administração tributária e os contribuintes, permitindo assim que ambas as partes sejam despidas dos pré-conceitos para que o Brasil passe a adotar essa tendência mundial que visa a aproximação da administração tributária e os contribuintes.

Um e outro abdicando de se enxergar como adversários, em polos opostos, para se tornarem verdadeiros colaboradores. O que dá azo a uma possível inversão da lógica de lançamento tributário do imposto sobre a renda, viabilizando a soma dos esforços entre o contribuinte e o fisco na consecução da justiça na seara do Direito Tributário. Fato esse que se justifica pelo avanço tecnológico acarretando na maior capacidade do Estado de realizar o cruzamento de dados, permitindo assim uma postura mais ativa e colaborativa ao invés de uma posição de tensão, gerando o enfrentamento.

Outrossim, em observância ao princípio da isonomia, é importante que sejam realizados estudos de impacto financeiro a respeito tributação da distribuição de lucros e dividendos das empresas para as pessoas físicas, de modo que não seja uma imposição tão significativa a ponto de acarretar na evasão de algumas companhias do Brasil, mas também não deve ser tão tímida a ponto de representar um mero movimento simbólico. Talvez, esse movimento deva ser repensado juntamente com a ideia de modificação da lógica de tributação da pessoa jurídica, o qual também se inter-relaciona com a espécie de tratamento tributário que deve ser dado para o fenômeno da "pejotização", evitando assim a evasão fiscal.

Ademais, merece destaque também o tópico da atualização da tabela progressiva de tributação do IR, sugerindo assim a ideia de construir uma forma de tributação progressiva contendo alíquotas maiores para os sujeitos que auferem mais renda. Sem olvidar a necessidade de readequação do limite de isenção para pessoas físicas, em observância aos princípios da dignidade da pessoa humana, mínimo existencial e igualdade, alinhado com elaboração de eventuais descontos para questões atinentes à saúde, educação e idosos, ampliando assim o arcabouço normativo atual, com fundamento nas 100 regras de Brasília e nos direitos econômicos, sociais e culturais, em respeito aos sujeitos de direito em situação de vulnerabilidade.



Portanto, longe de exaurir as questões jurídicas suscitadas, o objetivo desta pesquisa foi o de sistematizar de modo sintético os estudos realizados acerca do IR, visando permitir um aprofundamento nos estudos acadêmicos em torno da matéria.

Destarte, pretende-se assim estimular a discussão sobre o tema e contribuir para o debate acadêmico com vistas ao aperfeiçoamento da tributação do imposto sobre a renda nesta conjuntura de reforma tributária, assentando, assim, com a investigação e com o aprofundamento deste tema cuja importância valorativa é de alcançar a reciprocidade entre direitos e deveres fundamentais dos contribuintes por parte do poder público para se aproximar do ideal de justiça tributária.



## 6. REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018.

ALEXY, Robert. *Derecho e razón práctica*. México: Fontamara, 1993.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Carga tributária no Brasil 2022*. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2022>>. Acesso em 25 de dezembro de 2023.

\_\_\_\_\_. Senado Federal. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/149730>>. Acesso em 26 de dezembro de 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo. Ed. Revista dos Tribunais. 2001.

EINSTEIN, Albert. *Forbes Quotes - Thoughts On The Business Of Life*. Disponível em: <<https://www.forbes.com/quotes/195/>>. Acesso em 25 de dezembro de 2023.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método I: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. Trad. Flávio Paulo Meurer. 15.ed. Petrópolis: Editora Vozes, 2015.

HERRERA FLORES, Joaquín. *A (Re) invenção dos Direitos Humanos*. Trad. Carlos Roberto Diogo Garcia, Antônio Henrique Graciano Suxberguer e Jefferson Aparecido Dias. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2009.

HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e “autolançamento”*. São Paulo: Dialética, 1997.

JOTA. *As propostas da comissão de juristas para a reforma do processo tributário*.

Declaração do professor Marcus Lívio Gomes. Disponível em:

<<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/as-propostas-da-comissao-de-juristas-para-a-reforma-do-processo-tributario-22082022>>. Acesso em 21 de dezembro de 2022.

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *História do Imposto de Renda no Brasil: um enfoque da pessoa física (1922 – 2013)*. Disponível em:



<<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/05/Imp.-Renda.pdf>>. Acesso em 21 de dezembro 2022.

OECD. *Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. Publicado em 29 de julho de 2013. Disponível em:

<<https://www.oecd.org/publications/co-operative-compliance-a-framework-9789264200852-en.htm>>. Acesso em 08 de fevereiro de 2023.

PEREZ LUÑO, Antonio. *Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución*. 2. ed. Madrid: Tecnos, 1986.

SERPRO. *A Evolução do Imposto de Renda*. Infográfico. Disponível em:

<<http://intra.serpro.gov.br/tema/editoria-infograficos/a-evolucao-do-imposto-de-renda#:~:text=O%20Imposto%20de%20Renda%2C%20que,no%20Brasil%20%C3%A9%20r efer%C3%Aancia%20mundial.>>. Acesso em 21 de dezembro de 2022.

QUEIROZ, Luís César Souza de. *A tributação da renda no Brasil: reflexões para a reforma do imposto sobre a renda*. In *Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento: o futuro do Direito*. Ed. Comemorativa 85 anos Direito Uerj. Rio de Janeiro: Processo 2022.

\_\_\_\_\_. *Imposto sobre a Renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Editora GZ, 2021.

\_\_\_\_\_. *Interpretação e Aplicação Tributárias: contribuições da hermenêutica e teorias da argumentação*. 1ª ed. GZ, 2021.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais*. Revista da Faculdade de Direito da Uerj. *RFD*, (15, 16, 17, 18 (2007) (2008) (2009). Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1371>>. Acesso em 26 de dezembro de 2023.

SCAFF, Fernando Facury. *O campeonato das reformas tributárias e as universidades paulistas*. Revista *Conjur*. Publicado em 23 de dezembro de 2023. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2023-dez-23/o-campeonato-da-reforma-tributaria-e-as-universidades-paulistas/>>. Acesso em 25 de dezembro de 2023.

TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. *Direito tributário*. Volume I. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2008.