

CRITÉRIOS CONSTITUCIONAIS PARA INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E A TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA NA FONTE

João Claudio Gonçalves Leal*

RESUMO

O presente estudo pretende examinar a compatibilidade do regime de tributação na fonte com os pressupostos constitucionais para a instituição do imposto sobre a renda. Toma-se como premissa para o trabalho o exame das características do sistema constitucional tributário e como a instituição dos tributos no Brasil não apenas se encontra irremediavelmente condicionada pelas normas constitucionais, mas também como não há grande margem de liberdade ao legislador ordinário no momento da edição das leis tributárias.

O exame do sistema constitucional tributário permite a identificação de um rígido esquema de distribuição de competências que, no caso específico dos impostos, se concretiza por meio da indicação dos possíveis fatos sujeitos à tributação por cada um dos entes da federação. É assim que na instituição do imposto sobre a renda deve se observar os limites que o conceito de renda impõe à definição de sua hipótese de incidência e de sua base de cálculo, que toma forma também por meio da observância dos critérios da generalidade, universalidade e progressividade.

Depois de identificados os pressupostos constitucionais para a instituição do imposto sobre a renda, volta-se à análise da exigência do imposto sobre a renda retido na fonte, tanto na forma de antecipação, quanto na forma de tributação exclusiva para, ao fim, verificar a compatibilidade de cada um deles com o sistema tributário constitucional.

PALAVRAS CHAVES: IMPOSTO SOBRE A RENDA; PROGRESSIVIDADE; GENERALIDADE; UNIVERSALIDADE; TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA NA FONTE.

* Doutorando em Direito PUC/SP. Mestre em Direito FDV/ES

ABSTRACT

This research pretends to exam the compatibility between the taxation at source system and the constitutional design of the income tax. The research has its starting point at the exam of the attributes of the constitutional tax system and how tax creation in Brazil is determined by the constitutional rules and how short is the liberty of legislative acts of taxation.

The exam of the constitutional tax system allows the recognition of the rules that authorize tax creation. Those rules indicate the facts that can be taxed by each of the members of federation. Therefore, the creation of the income tax must observe the limits that income concept establish in definition of its taxable event and its tax basis. Also, according to the constitutional rules, anyone who gets income, must be taxed; any kind of income can't be treated separately and the taxation must be progressive.

After the identification of the constitutional design of the income tax, the research turns to analyse the income tax at source. Is investigated the income tax as anticipation and the income tax exclusively at source, with the purpose to verify, at last, the compability of each one of them with the constitutional tax system.

KEYWORDS: INCOME TAX; PROGRESSIVE TAXATION; GENERAL TAXATION; UNIVERSAL TAXATION; TAXATION EXCLUSIVELY AT SOURCE.

INTRODUÇÃO

A partir da análise da Constituição Federal Brasileira e da legislação tributária em geral, notamos que tributos distintos são referidos por uma única denominação ou sigla. É o caso de ICMS (sigla para “imposto sobre operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal”) que, a rigor, poderá incidir sobre cinco diferentes materialidades : operações mercantis, operações com energia elétrica, operações com combustíveis e minerais, prestação de serviços de comunicação e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal.¹ Nesse caso, vê-se que situações completamente distintas são passíveis

¹ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 9 ed. São Paulo: Malheiros, p. 34.

de tributação a partir da autorização conferida por um único enunciado normativo da Constituição, o que nos faz afirmar que ao instituir o ICMS, o legislador estadual institui cinco diferentes impostos, ou cinco normas tributárias distintas, cada uma delas com diferente hipótese de incidência, base de cálculo e sujeito passivo.²

Raciocínio semelhante se aplica ao ITCMD (sigla para “imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação”), cuja previsão constitucional autoriza a tributação tanto das transmissões de bens *causa mortis* quanto das transmissões decorrentes de doação. Esse, entretanto, não parece ser o caso do imposto sobre a renda. A partir da análise dos dispositivos constitucionais que autorizam a tributação sobre a renda, não parece haver a permissão para que se alcance diversas materialidades distintas.

Ocorre que o exercício da competência relativa ao imposto sobre a renda vem resultando na instituição de formas diferenciadas de tributação ou de apuração do montante devido pelo sujeito passivo. No caso da tributação sobre a renda das pessoas jurídicas, por exemplo, encontramos os denominados regimes de lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado. Por outro lado, no caso das pessoas físicas, o contribuinte pode optar pela apuração do imposto considerando todas as despesas admitidas pela legislação como dedutíveis, ou poderá optar por uma dedução previamente definida na lei. Ainda sobre o imposto sobre a renda, há também o regime de tributação na fonte como antecipação do imposto e a incidência exclusiva na fonte (aplicável tanto à tributação sobre as pessoas jurídicas, quanto sobre as pessoas físicas).

Todas essas variações na tributação sobre a renda fazem com que surja o questionamento sobre a compatibilidade de cada um dos regimes previstos na legislação com as normas constitucionais que autorizam a instituição do imposto sobre a renda. Mais precisamente, indaga-se, primeiramente, se também sob a denominação genérica “imposto sobre a renda”, não são instituídos impostos distintos (com distintas hipóteses de incidência e bases de cálculo) ou se os denominados “regimes” de tributação sobre a renda se tratam apenas de diferentes formas de determinação do montante devido, sem que haja diferença sobre a base tributável; além disso, seja qual for a resposta ao item

² Ibid., p. 35.

anterior, questiona-se se as normas que autorizam a instituição do imposto sobre a renda autorizam esses diferentes regimes – sejam eles entendidos como diferentes impostos, sejam eles entendidos como diferentes formas de apuração.

O presente estudo se situa nesse contexto, buscando analisar especificamente a denominada incidência do imposto sobre a renda exclusivamente na fonte e sua compatibilidade com a matriz constitucional desse tributo, especialmente com o conceito de renda e com os critérios da generalidade, universalidade e progressividade.

2 PRESSUPOSTOS CONSTITUCIONAIS PARA INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA: ALGUMAS NOTAS

2.1 A REPARTIÇÃO CONSTITUCIONAL DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

Uma característica marcante da Constituição Federal de 1988 é sua analiticidade. O texto constitucional brasileiro vigente não se limita a trazer os princípios fundamentais, ou as regras basilares de organização jurídico-política do Estado Brasileiro. Em outras palavras, a Constituição Federal de 1988 não abre espaço para que as normas a respeito do funcionamento do Estado Brasileiro sejam definidas pelo legislador com ampla liberdade ou discricionariedade. Ao contrário, a Constituição Federal de 1988 define, em muitos aspectos, com clareza a forma de atuação do Estado, obrigando muitas vezes o legislador ordinário (ou complementar) a repetir aquilo que já se encontra previsto no texto constitucional.

Essa qualidade da Constituição Federal de 1988 também se revela no campo tributário. A Constituição Federal não se limita a autorizar União, Estados, Municípios e Distrito Federal a instituírem tributos. Mais que isso, define quais são os tributos que podem ser instituídos, suas características, por quem cada um dos tributos poderá ser instituído, os princípios que deverão ser observados no exercício da atividade tributária e as situações que não poderão ser tributadas.

É assim que a Constituição estabelece que União, Estados, Distrito Federal e Municípios poderão instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria. E, especificamente em relação aos impostos, prescreve quais poderão ser instituídos pela União, quais pelos Estados e pelo Distrito Federal e quais poderão ser instituídos pelos Municípios.

A repartição da competência para instituição de impostos é definida por meio da seleção, contida na própria Constituição, das situações (fatos) que podem ser objeto desse tipo de tributo. Ou melhor, por meio da indicação das possíveis hipóteses de incidência (fatos geradores) dos impostos que poderão ser instituídos por União, por Estados e Distrito Federal e por Municípios (ficando a União, ainda, com a competência residual). Em princípio, a repartição de competência em matéria de impostos não admite a instituição de impostos que possuam idêntica hipótese de incidência (fato gerador) por diferentes pessoas políticas, ou seja, a competência tributária em matéria de impostos não é compartilhada. Isto é, a Constituição Federal define quais impostos a União pode instituir, quais os Estados e o Distrito Federal podem instituir e, finalmente, quais aqueles os Municípios estão autorizados a instituir.

Por isso se pode dizer que a competência tributária em relação a impostos é privativa. A única ressalva diz respeito à competência que possui a União para, em casos de guerra, instituir impostos extraordinários que poderão ter idêntica hipótese de incidência (fato gerador) e base de cálculo de impostos estaduais ou municipais.

Como já dito, a fórmula adotada pela Constituição Federal de 1988 para partilhar a competência tributária em matéria de impostos consiste, basicamente, em definir as situações que podem ser tributadas por cada uma das pessoas políticas. Isto é, a Constituição estabelece as “materialidades” ou quais possíveis fatos poderão ser gravados por meio de impostos instituídos por cada ente tributante. Assim, União, Estados, Distrito Federal e Municípios não poderão instituir quaisquer impostos. Só poderão instituir impostos cujas hipóteses de incidência e bases de cálculo correspondam àquelas situações ou materialidades indicadas direta (no caso dos

impostos expressamente previstos) ou indiretamente (no caso da competência residual da União) no texto constitucional.

Se a Constituição utiliza expressões como “renda”, “produtos industrializados”, “propriedade de veículos automotores”, “serviços de qualquer natureza” para definir quais impostos poderão ser instituídos por cada um dos entes tributantes, é preciso entender que está pressuposta uma significação mínima, que dê sentido à repartição de competências. Assim, tais expressões fazem referências a possíveis fatos que poderão ser tributados, não podendo o imposto recair sobre aqueles outros que não se incluem nos conceitos constitucionais.

Visto sob outro ângulo, pode-se dizer que as expressões utilizadas para demarcação da competência fazem alusão a classes de fatos. O legislador, ao instituir determinado imposto, deverá descrever em sua hipótese de incidência fatos que estejam incluídos nessa classe, sob pena de criar um imposto sem a necessária autorização constitucional. Por isso se diz que a Constituição traz a hipótese de incidência e a base de cálculo possíveis dos impostos. Caberá ao legislador, no momento do exercício da competência, editar a norma tributária dentro dos limites previamente demarcados pela Constituição.

O fato da Constituição Federal de 1988 não definir expressamente os termos utilizados na repartição de competência tributária não significa que o legislador possa fazê-lo sem qualquer limite. Fosse o legislador livre para definir o significado de cada uma dessas expressões contidas na Constituição, não se poderia dizer que há uma repartição constitucional de competências. Nesse caso, cada uma das pessoas políticas poderia instituir imposto incidente sobre qualquer fato, uma vez que a definição das palavras utilizadas na Constituição estaria sujeita apenas à decisão do legislador.

Renda, propriedade de veículos automotores, produtos industrializados, serviços de qualquer natureza e outros tantos termos encontrados na Constituição, pelo simples fato de ali se encontrarem, expressam conceitos constitucionais. Aqui se entenda conceito como a significação (noção, idéia ou conjunto de características ou propriedades atribuídas a uma classe de seres) a que um termo (palavra escrita ou falada) se refere. Se

a significação de um termo empregado no texto constitucional não se encontra enunciada – em outros termos, se o conceito não se encontra definido no próprio texto constitucional – isso não significa que ali não exista uma idéia que deve ser observada pelo legislador no momento da instituição do imposto.

Assim, uma vez prescrito no art. 153, III da Constituição Federal ser a União competente para a instituição de imposto sobre a renda, duas afirmações já podem ser feitas: (a) somente a União poderá instituir imposto cuja hipótese de incidência e base de cálculo se refiram a fatos que se insiram no conceito (idéia) de obtenção de renda e (b) a União, ao instituir o imposto sobre a renda, não poderá estabelecer que esse imposto incida sobre fato que não se caracterize como obtenção de renda.

Tais afirmações, por certo, ainda carecem de maior esclarecimento, sendo necessária a compreensão do conceito constitucional de renda, que será desenvolvido a seguir.

2.2 O CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA E SUA FUNÇÃO

Insistimos que consideramos “conceito” como sendo o conjunto de notas ou propriedades necessárias para que algo possa pertencer à classe de seres designada por um termo. Como exemplo, há o “termo” tributo. O conceito são as notas que um objeto deve conter para ser considerado um tributo, ou pertencer à classe dos tributos (o caráter pecuniário, a licitude do fato que dá origem à obrigação tributária...). Coisa distinta é a definição, que é indicação do significado da palavra. Quando abrimos um livro de direito tributário e ali encontramos um enunciado expondo as notas do conceito de tributo ou afirmando que “tributos são impostos, taxas ou contribuições de melhoria”, encontramos definições – a primeira do tipo intensional, a segunda do tipo extensional.³

Feitos esses esclarecimentos, é possível dizer que quando a Constituição Federal emprega o termo “renda”, refere-se a um conceito que, apesar de não se encontrar definido no texto constitucional, agrupa uma diversidade de fatos que deverão ser

³ GUIBOURG, R.; GHIGLIANI, A.; GUARINONI, R. Introducción ao conocimiento científico. Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 1985. p. 39-54.

observados pelo legislador no momento da criação do imposto sobre a renda. E quais seriam esses fatos, ou qual o conceito de renda?

Conforme adverte Carrazza⁴, renda é diferente de todas as demais materialidades dos outros impostos referidos na Constituição. A rígida discriminação da competência tributária permite deduzir que obter ou auferir renda compreende fatos que não se inserem nos demais conceitos constitucionais.

De forma geral, a doutrina define o conceito de renda e proventos de qualquer natureza fazendo alusão à idéia de acréscimo patrimonial. Assim, renda e proventos de qualquer natureza seriam “os ganhos econômicos do contribuinte gerados por seu capital, por seu trabalho ou pela combinação de ambos e apurados após o confronto das entradas e saídas verificadas em seu patrimônio, num certo lapso de tempo”,⁵ ou “saldo positivo resultante do confronto entre certas entradas e certas saídas, ocorridas ao longo de um dado período”⁶ ou ainda “incrementos verificados na massa patrimonial das pessoas, apurados em determinado período de tempo”.⁷

Vê-se que renda não se confunde com rendimentos ou meros ingressos. Ao contrário, considera-se na apuração da renda também as despesas ou saídas, sendo a renda o saldo positivo. Além disso, conforme Gonçalves⁸, nem todo ingresso é relevante para o conceito de renda. Certas receitas e certas despesas são consideradas e o saldo positivo é que será considerado para efeito de tributação por meio de imposto sobre a renda.

A caracterização de renda e proventos de qualquer natureza se dá com o efetivo acréscimo patrimonial que, por sua vez, se confirma a partir da análise de dois momentos distintos e a identificação de saldo positivo entre as entradas e saídas no

⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto sobre a renda: : perfil constitucional e temas específicos. 2 ed. São Paulo: Malheiros. 2006. p. 36.

⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto sobre a renda: : perfil constitucional e temas específicos. 2 ed. São Paulo: Malheiros. 2006, p. 37.

⁶ GONÇALVES, José Artur Lima. Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 179.

⁷ MOSQUERA, Robero Quiroga. Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional. São Paulo: Dialética, 1996. p. 116.

⁸ GONÇALVES, José Artur Lima, op. cit., p. 182.

período.⁹ Configura-se, nesse caso, a riqueza nova. Essa noção, aliás, é confirmada pelo Código Tributário Nacional, cumprindo a função de norma geral de direito tributário.

Mesmo supondo que há um conceito constitucional de renda, consideramos que a Constituição Federal de 1988 não cria o imposto sobre a renda, da mesma forma que não cria tributo algum. Não cria o imposto sobre a renda, nem mesmo define sua hipótese de incidência. Mas o conceito constitucional de renda, ao mesmo tempo que serve para identificar o campo tributário privativo da União, impõe um limite para o legislador ordinário.

Como já dito, só poderão ser tributados por meio de “imposto sobre a renda” aqueles fatos que se caracterizem como pertencentes à classe dos fatos que configuram “acréscimo patrimonial”. Isto é, o imposto sobre a renda só poderá incidir (em outras palavras, a norma tributária só poderá conter como hipótese/fato gerador) fatos que se insiram nesse conceito.

A Constituição não define a hipótese tributária (hipótese de incidência ou fato gerador abstrato) do imposto sobre a renda. Mas impõe que só será validamente exigível o imposto sobre a renda se a hipótese do imposto sobre a renda definida pela legislação ordinária corresponder ao conceito constitucional de renda.

Da mesma forma, a Constituição não define qual seja a base de cálculo do imposto sobre a renda. Mas também a partir do conceito constitucional de renda é possível identificar um limite para o legislador para tanto. A base de cálculo é a medida da hipótese de incidência. Pode-se dizer, inclusive, que é por meio da análise da base de cálculo que será possível verificar se o tributo efetivamente recai sobre a materialidade estipulada na Constituição. É o que Carvalho¹⁰ adverte ao afirmar que a base de cálculo afirma, confirma ou infirma “o verdadeiro critério material da hipótese tributária”. Por conseqüência, a base de cálculo do imposto sobre a renda não pode ser outra senão a medida do acréscimo patrimonial pela pessoa física ou jurídica.

⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos. 2 ed. São Paulo: Malheiros. 2006, p. 38.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 344.

2.3 GENERALIDADE, UNIVERSALIDADE E PROGRESSIVIDADE

Estabelece a Constituição Federal que o imposto sobre a renda deve ser informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade. Esses critérios (tomados por alguns como princípios específicos do imposto sobre a renda) estão relacionados a princípios constitucionais tributários e auxiliam a própria definição do conceito de renda e da determinação de limites à edição das leis a respeito do imposto sobre a renda.

Ao se afirmar que o imposto sobre a renda deve observar o critério de generalidade, entende-se que todos aqueles que obtenham renda devem ser tributados. A generalidade, nesse sentido, é desdobramento do princípio da isonomia tributária, exigindo que todos que auferirem renda se submetam a tributação. É a idéia de Casás¹¹, ao afirmar que segundo o princípio da generalidade em matéria tributária “todos los integrantes de la sociedad deben contribuir al sostenimiento del Estado, de acuerdo com su capacidad contributiva.”

Já a universalidade diz respeito ao próprio conceito de renda, exigindo que todos os ganhos sejam considerados na apuração do acréscimo patrimonial, sendo que devem ser tributados segundo os mesmos critérios.¹² Em outras palavras, a tributação sobre a renda não deverá segregar determinados tipos de ganhos, o que também poderia importar em quebra do princípio da isonomia tributária. A tributação sobre a renda, portanto, deve considerar o acréscimo patrimonial como um todo.

Por fim, a progressividade também se relaciona com o princípio da isonomia tributária e da capacidade contributiva. Diz-se que a tributação é progressiva (em termos fiscais) quando a imposição do tributo se torna mais gravosa na medida em que for maior a manifestação de riqueza. Em termos de imposto sobre a renda, a exigência de

¹¹ CASÁS, José Osvaldo. El principio de generalidad em matéria tributaria. In: PIRES, A; TÔRRES, H.. Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 274.

¹² CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos. 2 ed. São Paulo: Malheiros. 2006, p. 66.

progressividade se traduz na imposição de alíquotas mais elevadas àqueles contribuintes que acumulem maior riqueza nova (renda).

3 TRIBUTAÇÃO NA FONTE E O IMPOSTO SOBRE A RENDA

3.1 A RETENÇÃO NA FONTE E A FORMA DE SUA APURAÇÃO

Feitos os esclarecimentos iniciais, pode-se afirmar que o imposto sobre a renda deverá ser exigido no momento em que se configurar o efetivo acréscimo do patrimônio do contribuinte. A verificação de tal fato, contudo, não ocorre após a análise de um evento isolado, mas após ser considerada uma sucessão de entradas e saídas em um dado período.

Somente depois de determinado período, portanto, é que se pode falar em renda. E esse período deve corresponder a um exercício financeiro (ano civil), referência temporal implicitamente referida pela Constituição¹³ e período capaz de mensurar com precisão as variações patrimoniais e que acompanha os ciclos orçamentários do próprio Estado.¹⁴ Encerrado, então, o exercício financeiro, deverá ser apurado o eventual acréscimo patrimonial e, sendo ele confirmado, ser o imposto sobre a renda exigido.

Em princípio, portanto, o imposto sobre a renda não pode ser exigido em razão de meras receitas, ou no momento em que estas ocorrem. Somente se caracterizado o acréscimo patrimonial e quando ele se caracterizar – e isso implica a observância de ingressos e saídas ocorridos em um exercício financeiro – é que poderia ser exigido o imposto sobre a renda.

No entanto, verifica-se no próprio texto constitucional a possibilidade de “retenção na fonte” do imposto sobre a renda. Ainda que a referência seja indireta – nos arts. 157, I e 158, I da Constituição Federal e art. 72, I do ADCT – é preciso aceitar que a retenção na

¹³ GONÇALVES, José Artur Lima. Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 184.

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos. 2 ed. São Paulo: Malheiros. 2006, p. 125.

fonte está prevista no texto constitucional e aceitá-la, em princípio, como uma forma válida de exigência do imposto.

A retenção na fonte do imposto sobre a renda consiste na exigência, pelo credor do imposto sobre a renda, de uma quantia calculada sobre um rendimento. Melhor explicando, na retenção na fonte são considerados tanto aquele que transfere recursos (a fonte do rendimento) quanto aquele que é o destinatário dos recursos. Esse último é quem, supostamente, tem seu patrimônio acrescido. A legislação impõe que, quando se verificar o pagamento de determinados rendimentos, aquele que efetua o “pagamento” ou transfere o recurso (a fonte pagadora) deve reter parte do valor que seria originalmente transferido e efetue o recolhimento a título de “imposto sobre a renda retido na fonte”.

Assim, o “imposto sobre a renda retido na fonte” não é exigido quando se constata a renda, mas quando há certos tipos de rendimento previstos em lei (e tão logo eles ocorram). Além disso, na retenção na fonte há aquele que suporta a exigência (o destinatário do recurso, que tem parte de seus rendimentos retidos) e a fonte pagadora que efetua a retenção e destina os recursos ao credor do imposto.

De uma forma geral, não há problemas quando se examina a retenção na fonte como uma forma de “antecipação” de um valor que, presumidamente, será devido ao final do exercício financeiro. Nesse sentido, a retenção na fonte se assemelharia à exigência de recolhimento do imposto por meio do “carnê-leão”, com a diferença de serem a retenção e o pagamento antecipado efetuados por outra pessoa que não aquele que, presumidamente, irá auferir renda.

As dúvidas, no entanto, são potencializadas quando nos deparamos com a exigência de retenção na fonte como forma exclusiva de tributação. Porém, antes de analisar a compatibilidade do imposto sobre a renda incidente na fonte, é preciso melhor caracterizar a hipótese de retenção na fonte como antecipação do imposto devido.

3.2 RETENÇÃO NA FONTE COMO ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO

Como antes afirmado, o imposto sobre a renda só poderá incidir quando concluído certo período (que deve corresponder a um ano) e então se verificar saldo positivo apurado entre os ingressos e saídas, caracterizando acréscimo patrimonial. Com isto, já podemos dizer que não poderá haver incidência de imposto sobre a renda em razão de alguém obter um mero ingresso ou rendimento em dado momento.

No entanto, admite-se que o contribuinte, na medida em que obtenha certos rendimentos, seja obrigado a recolher uma quantia que, presumidamente, corresponderá ao valor do tributo efetivamente devido ao final do período. Assim, a legislação impõe que em determinadas hipóteses, já se exija, antes de encerrado o ano e, portanto, antes de efetivamente constatada a renda, pagamento a título de antecipação do imposto.

Por exemplo, aquele que obter rendimentos de trabalho assalariado ou obter rendimentos de pessoas físicas que ultrapassem em um mês do ano de 2008 a quantia de R\$ 1.372,81 fica sujeito à antecipação do imposto, cujo valor é calculado segundo critérios semelhantes àqueles adotados para a apuração do imposto sobre a renda no fim do período. Tal obrigatoriedade decorre da presunção de que aquele que obtém rendimentos de tal monta estará, ao final do exercício financeiro, obrigado ao pagamento do imposto.

Nos dois casos, o montante correspondente à antecipação realizada ao longo do exercício financeiro é considerado quando da efetiva apuração da renda. Se a presunção se confirma e é efetivamente constatada renda, os valores pagos a título de antecipação são considerados como pagamento já efetuado. É possível que a quantia de imposto devido ao final do exercício seja maior que o valor das antecipações nesse caso, o contribuinte deve recolher o saldo remanescente.

Se, ao contrário, o valor do imposto apurado for menor que aquilo que foi pago a título de antecipação, então a diferença deve ser restituída ao contribuinte. Pode ocorrer, ainda, que a presunção seja totalmente infirmada, não sendo apurada renda ao final do

exercício financeiro. Nesse caso, todo o valor pago a título de antecipação deve ser restituído.

De uma forma geral, a antecipação do imposto sobre a renda pode ocorrer de duas formas: ou pago pelo próprio contribuinte (carnê-leão), ou por meio da retenção na fonte.

A retenção na fonte (na modalidade de antecipação do pagamento do imposto) ocorre com a exigência de que a fonte pagadora (aquele que entrega os recursos) promova o desconto de valor que deverá ser recolhido a título de antecipação de imposto sobre a renda devido. Nesse caso, a fonte pagadora atua como espécie de agente arrecadadora: desconta do valor das receitas ou rendimentos pagos ao contribuinte uma quantia calculada segundo critérios semelhantes àqueles utilizados para o cálculo do imposto devido ao final do período anual, levando esse montante aos cofres públicos.

Na retenção na fonte como antecipação do imposto, a fonte pagadora não é, propriamente, responsável tributário. O imposto é devido por aquele que é o titular dos rendimentos. Prova disso é que não havendo a retenção na fonte, nem, conseqüentemente, antecipação (quando a legislação assim exigia), o imposto será exigido daquele que auferiu renda e não da fonte pagadora.

Nessa hipótese, portanto, a fonte pagadora não é propriamente sujeito passivo da obrigação tributária, até mesmo porque não se poderia falar, ainda, em obrigação tributária em sentido estrito. O que há é antecipação, que se concretiza com a intermediação da entidade caracterizada como fonte pagadora.

Em outras palavras: a retenção na fonte a título de antecipação do imposto sobre a renda é ônus daquele que, presumidamente, já é considerado contribuinte do imposto (antes mesmo de concretizado o fato imponible). Mesmo que a fonte pagadora seja quem irá preencher as guias de recolhimento e efetivar a entrega do dinheiro aos cofres públicos, o pagamento ocorre em nome daquele que obtém os rendimentos. Tanto assim que, na falta de retenção (e conseqüente pagamento), o tributo será exigido desse último.

Quando há retenção na fonte como antecipação, não ocorre “incidência na fonte”. O que ocorre é antecipação. A incidência do imposto, se houver, ocorrerá quando apurada a renda, ao fim do período previsto na legislação tributária. Até lá, há apenas a exigência de recolhimentos antecipados por se presumir uma incidência futura.

A antecipação do pagamento do imposto que, presumidamente, será devido é medida que, de certa forma, atende a interesses de política fiscal e até mesmo é instrumento que permite que o contribuinte possa evitar surpresas ou transtornos com a tributação. Por parte da administração pública, a retenção na fonte como antecipação permite uma melhor fiscalização e permite uma melhor administração dos recursos que são recolhidos ao longo de todo ano. Já em relação ao contribuinte, com a antecipação do imposto, o impacto da tributação é atenuado no tempo, ficando ainda o contribuinte com a possibilidade de reaver aquilo que foi pago a maior.

3.3 O IMPOSTO SOBRE A RENDA INCIDENTE NA FONTE OU “RETENÇÃO EXCLUSIVA”

A legislação do imposto sobre a renda prevê outra modalidade de retenção na fonte. É a denominada tributação exclusiva na fonte, ou retenção exclusiva ou incidência na fonte do imposto sobre a renda.

O que se verifica é que certos rendimentos são tratados de forma especial pela legislação tributária, pois ficam sujeitos a uma tributação a parte. É o que ocorre, por exemplo, com os rendimentos provenientes de aplicações financeiras. Nesses casos, se no momento da liquidação da operação for verificado ganho real ou resultado positivo, a legislação determina a incidência do imposto sobre a renda, da mesma forma que os rendimentos periódicos também estão sujeitos à incidência do imposto.

Pode-se falar, ainda, dos rendimentos de 13.º salário, prêmios obtidos em concursos ou sorteios, juros sobre capital próprio, como outras hipóteses previstas na legislação tributária como sujeitas à “tributação exclusiva” na fonte.

A tributação exclusiva na fonte, diferentemente da retenção na fonte como antecipação, não influenciará no valor devido pelo contribuinte a título de imposto sobre a renda apurado ao final do exercício financeiro. Mais precisamente, o rendimento que está sujeito à tributação exclusiva na fonte não será considerado, com os demais rendimentos e despesas efetuadas pelo contribuinte, para fins de apuração da base de cálculo do imposto devido. É tributado isoladamente, à parte, de forma autônoma.

Não se vê, nesses casos, exigência de antecipação por presunção. Vê-se, sim, exigência de um tributo sobre fato que não é renda. Ou seja, a retenção exclusiva na fonte ocorre em virtude da previsão de uma norma jurídica que possui em sua hipótese de incidência a descrição de um acontecimento que não é “auferir renda”, mas “obter certo tipo de rendimento ou ganho”. Por outro lado, a base de cálculo da norma tributária do “imposto sobre a renda retido exclusivamente na fonte”, não é, verdadeiramente, renda, mas mero rendimento ou ganho (entrada).

Nessa hipótese é que se está diante de incidência “na fonte”. Por ocasião do rendimento obtido ou disponibilizado, a legislação exige da fonte pagadora o recolhimento do tributo, agora na condição de responsável tributário. Nesse caso, tal condição decorre de ser a fonte pagadora aquela pessoa de quem se exigirá o tributo, caso os recursos não sejam recolhidos aos cofres públicos.

É certo que, tal como na retenção na fonte como antecipação, a fonte pagadora tem a possibilidade de fazer o “desconto” do valor a ser pago. Mas a diferença está na natureza desse “desconto”. Naquela hipótese, é considerado antecipação do próprio titular dos rendimentos para fins de pagamento do tributo. Nessa hipótese, é o próprio tributo, que deve ser recolhido pela fonte, mas que repassa o impacto econômico da tributação àquele que efetivamente manifesta capacidade contributiva.

3.4 OS PROBLEMAS DO IMPOSTO SOBRE A RENDA INCIDENTE EXCLUSIVAMENTE NA FONTE

Depois de tudo que se afirmou, já se pode verificar que se é verdade que a Constituição admite a “retenção na fonte”, a única forma que pode ser aceita é quando ela ocorre na modalidade de antecipação do imposto devido.

Quando se exige o imposto sobre a renda “exclusivamente na fonte”, o que se tributa não é renda, mas rendimentos. Assim, a norma de competência do imposto sobre a renda se revela contrariada uma vez que o conceito constitucional de renda impõe que só se tribute a efetiva variação patrimonial positiva e não o mero ganho ou rendimento.

A imposição do imposto sobre a renda pressupõe a observância do rígido esquema de distribuição de competências tributárias, especialmente a eleição, pela legislação ordinária, de uma hipótese de incidência e de uma base de cálculo que correspondam ao conceito constitucional de renda. Isso significa considerar não apenas o rendimento isolado, mas receitas e despesas apuradas em um exercício financeiro.

Vale dizer que é possível que determinado indivíduo obtenha ganhos em aplicações financeiras que são empregados para fazer frente a despesas com saúde ou educação. No entanto, uma vez que tais ganhos estão sujeitos a tributação exclusiva na fonte, será ele tributado enquanto um outro que obteve ganhos não sujeitos à tributação exclusiva e despesas de mesma monta, receberá tratamento tributário diferenciado, injustificadamente (uma vez que manifestaram, em tese, mesma capacidade contributiva).

A tributação exclusiva, portanto, não é sobre a renda, mas sobre ingresso. Ultrapassa os limites constitucionais que autorizam a União a instituir impostos e ainda permitem tratamentos diferenciados de forma injustificada.

Por outro lado, se a Constituição determina que o imposto sobre a renda deve observar o critério de universalidade, não se pode aceitar uma forma de tributação que coloque à parte certos tipos de rendimentos. A tributação exclusiva na fonte, ao destacar certos rendimentos e a partir daí impor um gravame não atende ao preceito constitucional que exige que todos os rendimentos (e despesas relevantes) sejam tratados conjuntamente.

Por fim, a tributação exclusiva na fonte também deixa de observar o critério da progressividade. Ao impor tributação em separado, a tributação exclusiva desconsidera a totalidade da manifestação de riqueza do contribuinte, permitindo que um contribuinte que manifestou menor riqueza, mas que teve ganhos sujeitos à tributação exclusiva, possa ser tributado de forma mais grave que outro que manifestou maior riqueza. Por outro lado, vista a incidência na fonte isoladamente, variadas manifestações de riqueza estarão sujeitas à mesma alíquota, seja qual for sua medida.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como vimos, a tributação no Brasil deve seguir os estreitos limites impostos pela Constituição Federal de 1988, que determinou não apenas os princípios constitucionais tributários, mas também definiu quais os tributos podem ser instituídos por cada uma das pessoas políticas.

O imposto sobre a renda, de competência da União, deve incidir sobre o acréscimo patrimonial, assim entendido o saldo positivo das entradas e saídas verificado ao final de um período.

Ainda que admitida pela Constituição, a retenção na fonte não pode desfigurar a matriz constitucional do imposto sobre a renda.

O denominado “imposto sobre a renda retido exclusivamente na fonte” é imposto que possui hipótese de incidência e base de cálculo diversa daquelas aceitas pela Constituição. Não é imposto sobre a renda, mas sobre rendimento, contrariando as normas constitucionais definidoras da competência tributária.

REFERÊNCIAS

CASÁS, José Osvaldo. El principio de generalidad em matéria tributaria. PIRES, Adilson Rodrigues e TÔRRES, Heleno Taveira. **Princípios de direito financeiro e**

tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 9 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 20 ed. São Paulo: Malheiros. 2005

_____. **Imposto sobre a renda**: perfil constitucional e temas específicos. 2 ed. São Paulo: Malheiros. 2006

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. **Introducción ao conocimiento científico**. Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 1985.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda**: pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza**: o imposto e o conceito constitucional. São Paulo: Dialética, 1996.