

DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS DECORRENTES DO TRABALHO NÃO ASSALARIADO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPF E O CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA

DEDUCTIBILITY OF EXPENSES ARISING FROM SELF-EMPLOYMENT FROM THE IRPF CALCULATION BASIS AND THE CONSTITUTIONAL CONCEPT OF INCOME

PEDRO HENRIQUE ALVES MINEIRO

Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais.
Graduando em Ciências Contábeis pela FIPECAFI. Pós-Graduando em Direito Tributário pelo IBET. Advogado em Belo Horizonte-MG.
mineiropedroh@gmail.com

Resumo: O presente trabalho tem como objeto a análise da dedutibilidade das despesas decorrentes do trabalho não assalariado da base de cálculo do IRPF, em especial a constitucionalidade do §1º do Art. 6º, da Lei Nº 8.134/1990, que veda a dedução de quotas de depreciação, despesas de arrendamento, locomoção e transporte. Após a análise dos princípios constitucionais, das regras de competência tributária e das definições previstas pelo CTN relacionadas ao imposto sobre a renda, será possível definir o conceito constitucional de renda e, com base nos requisitos de acréscimo patrimonial e da manutenção do capital produtivo, concluir-se-á pela inconstitucionalidade do referido dispositivo.

Abstract: The object of the present work is to analyze the deductibility of expenses arising from self-employment from the calculation basis of the IRPF, in particular the constitutionality of paragraph 1 of Art. 6, Law Nº 8.134/1990, which prohibits the deduction of depreciation quotas, rental expenses, locomotion, and transportation. After analyzing the constitutional principles, the tax competence rules and the definitions provided by the CTN related to income tax, it will be possible to define the constitutional concept of income and, based on the requirements of wealth increase and maintenance of the productive capital, it will be concluded the unconstitutionality of such legal provision.

Palavras-chaves: renda; não assalariado; dedutibilidade.

Keywords: income; self-employment; deductibility.

Sumário: 1. Introdução - 2. Regras de competência e conceitos constitucionais - 3. Conceito constitucional de renda - 4. Rendimentos do trabalho não assalariado e dedutibilidade das despesas escrituradas no livro-caixa: 4.1. Inconstitucionalidade da vedação à dedução de quotas de depreciação, despesas de arrendamento, locomoção e transporte (alíneas "a" e "b" do §1º do Art. 6º, da Lei Nº 8.134/1990) - 5. Considerações Finais - 6. Referências.

1. INTRODUÇÃO

O objeto do presente estudo é analisar, sob a ótica do conceito constitucional de renda, o regime de apuração do imposto sobre a renda das pessoas físicas que auferem rendimentos do trabalho não assalariado, em que há a possibilidade de dedução das despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora, porém é vedada a dedução de quotas de depreciação, despesas

de arrendamento, locomoção e transporte, nos termos do §1º do Art. 6º, da Lei Nº 8.134/1990. Em especial, busca-se verificar a (in)constitucionalidade do referido dispositivo, com base nas premissas estabelecidas no trabalho.

Para isso, divide-se o trabalho em três partes: em primeiro lugar, buscar-se-á verificar, como premissa de análise, se as regras de competência exprimem tipos ou conceitos; em segundo lugar, serão analisados os princípios constitucionais, as regras de competência tributária e as definições previstas pelo CTN, que formam o arcabouço jurídico do imposto de renda, na busca por uma definição do conceito constitucional de renda; por fim, será estudado o regime de apuração do imposto sobre a renda das pessoas físicas que auferem rendimentos do trabalho não assalariado, de modo a verificar, com base no conceito constitucional de renda, a (in)constitucionalidade da vedação à dedução de quotas de depreciação, despesas de arrendamento, locomoção e transporte, prevista no §1º do Art. 6º, da Lei Nº 8.134/1990.

2. REGRAS DE COMPETÊNCIA E CONCEITOS CONSTITUCIONAIS

A Constituição Federal não cria tributos, mas atribui competências para que os entes federados venham a instituí-los por meio de lei.¹ Ao analisar a repartição de competências sob a ótica das espécies tributárias, verifica-se que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possuem competência para instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria, nos termos do Art. 145, da CRFB/1988.

Todavia, enquanto as taxas e contribuições de melhoria são atribuídas aos entes federados de forma genérica e comum, a competência para instituir impostos é dada de forma privativa sobre fatos específicos determinados,² conforme a discriminação feita nos Artigos 153 (União), 155 (Estados e Distrito Federal) e 156 (Municípios), da CRFB/1988, ressalvada a competência residual da União para instituir outros impostos não especificados, mediante lei complementar, nos termos do Art. 154, da CRFB/1988.

Além disso, a União possui competência exclusiva para instituir empréstimos compulsórios, nos termos do Art. 148, da CRFB/1988, bem como contribuições especiais (contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas), nos termos do Art. 149, *caput*, da CRFB/1988, ressalvadas as contribuições para custeio de regime próprio de previdência, que também podem ser instituídas pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme o Art. 149, §1º, da CRFB/1988, e a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, prevista no Art. 149-A, da CRFB/1988.

¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2016.

² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2016.

A partir dos critérios utilizados pelo contribuinte para a repartição de competências, é possível enumerar as seguintes características da competência tributária:³ (i) privatividade ou exclusividade, em razão da exaustiva discriminação de competências; (ii) indelegabilidade, característica que diferencia a competência tributária e a capacidade tributária ativa;⁴ (iii) incaducabilidade, ou seja, a competência tributária não se perde em razão da inércia de seu titular; (iv) inalterabilidade, isto é, não pode ser estendida ou reduzida pela legislação infraconstitucional; e (v) facultatividade do seu exercício, desde que observado o Art. 11, da LC N° 101/2000⁵ (Lei de Responsabilidade Fiscal).

Contudo, para a definição das regras de competência tributária, não basta a análise das regras de atribuição de poder tributário, sendo necessário, ainda, o estudo das limitações constitucionais ao poder de tributar, quais sejam, os princípios e as imunidades. Embora não seja o objeto do presente estudo, é importante destacar que as imunidades são normas jurídicas que estabelecem a incompetência dos entes federados para instituir tributos sobre determinadas situações específicas,⁶ de modo que a regra de competência apenas surge após a subtração da regra de atribuição de poder pela regra de imunidade, denegatória de poder.⁷

Os princípios constitucionais tributários, por sua vez, possuem papel precípua de conferir a direção, o sentido e a consistência do sistema tributário nacional, servindo como alicerce: (i) das normas atributivas de poder tributário; (ii) das normas denegatórias de poder, como as imunidades; e, ao mesmo tempo, (iii) conferem condições e requisitos para o exercício válido e eficiente da competência tributária.⁸ Em outras palavras, as regras de competência são moldadas pelas regras de imunidade e pelos princípios que inspiram estas e aquelas regras, delimitando os contornos intransponíveis da regra matriz de incidência tributária, que não podem ser ultrapassados pelo legislador infraconstitucional.

Nesse sentido, questiona-se a compatibilidade das regras de competência com a noção de tipos e conceitos no Direito, em especial no Direito Tributário. Segundo Misabel Derzi, os tipos, em sentido estrito, podem ser definidos como “ordens fluidas, que colhem, através da comparação, características comuns, nem rígidas, nem limitadas, onde a totalidade é critério decisivo para ordenação dos fenômenos

³ FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, WERTHER BOTELHO. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 257-258.

⁴ A competência tributária consiste na aptidão legislativa para instituir e regular a exigência de determinado tributo, mediante lei no sentido formal, sendo absolutamente indelegável, enquanto a capacidade tributária ativa é a aptidão administrativa para arrecadar e fiscalizar o recolhimento do tributo, sendo delegável por lei. (cf.: SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Obrigação tributária: Regra matriz, hipótese de incidência e os limites da confiança outorgada aos legisladores e aplicadores da lei*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. p. 72).

⁵ Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 369.

⁷ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

⁸ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

aos quais se estende.”⁹ Dessa forma, identifica-se a abertura, a graduabilidade, a aproximação da realidade e a plenitude de sentido como notas fundamentais ao tipo.

Por sua vez, os conceitos fechados, na visão da autora, denotam o objeto por meio de “notas irrenunciáveis, fixas e rígidas, determinantes de uma forma de pensar seccionadora da realidade, para a qual é básica a relação de exclusão ou... ou.”¹⁰ Assim, reconhece-se que tipos e conceitos são movimentos em conflito no direito. Os tipos, por um lado, servem mais de perto aos princípios jurídicos da igualdade e da justiça, enquanto os conceitos fechados, por outro lado, servem como aliados aos princípios da segurança jurídica e da legalidade.

Portanto, deve-se perquirir qual das formas de pensar, por tipos ou conceitos, veiculadas em normas gerais e abstratas, melhor propicia a produção da norma individual no caso concreto, realizando a justiça material singular. Se, por um lado, a utilização de tipos pelo legislador enfraquece a segurança jurídica em favor da justiça individual, por outro lado, “o fechamento do tipo em conceito determinado propicia maior grau de certeza na aplicação da norma, em prejuízo da igualdade material individual.”¹¹

Conforme analisado supra, o Sistema Tributário Nacional, consagrado pela Constituição Federal de 1988, é marcado por uma rígida discriminação constitucional de competências tributárias, como manifestação do princípio federativo, pautado na participação e na autonomia financeira dos entes políticos. Nesse diapasão, Misabel Derzi conclui que o tipo, baseado na fluidez e abertura, não se adapta à rigidez constitucional de repartição de competências,¹² de modo que as regras de competência tributária apenas poderiam exprimir conceitos, e não tipos.

No mesmo sentido, Humberto Ávila define a regra de competência como: (i) “significado de um enunciado prescritivo”, pois resulta da interpretação de enunciados contidos em uma fonte normativa e sua função é de dirigir o comportamento do destinatário; (ii) “com atuação indireta e direta sobre a conduta do destinatário”, porque, de um lado, institui uma autorização para um ente federado instituir um tributo, e, de outro, estabelece proibições de exercício de competência tributária diversa da prevista; (iii) “abstrato”, porque se dirige a uma classe de fatos e a fatos futuros; (iv) “heterônomo”, porque o poder constituinte não confunde com o destinatário da norma, que é o ente federado; e (v) “coativo em sentido amplo”, tendo em vista que a invocação da faculdade sem observância da proibição que contém provoca a invalidade formal do ato normativo ou material da norma.¹³

⁹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. p. 48.

¹⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. p. 84.

¹¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. p. 102.

¹² DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. p. 104.

¹³ ÁVILA, Humberto. *Competências Tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 62-63.

Desse modo, o autor conclui que a definição da regra de competência é incompatível com o significado de tipo, enquanto um enunciado descritivo, sem eficácia comportamental direta, qualificado como concreto, autônomo e não coativo.¹⁴ Ademais, deve-se levar em conta que a existência de competência residual no sistema tributário, atribuída à União, somente faz sentido se os termos empregados pela Constituição para atribuir competência exprimirem conceitos;¹⁵ os tipos, por sua vez, permitem a agregação de novas materialidades tributáveis àqueles já existentes, de modo que dificilmente seria necessário o exercício da competência residual.

3. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA

A Constituição Federal de 1988, em seu Art. 153, III, atribuiu à União a competência para a instituição do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Contudo, não é possível encontrar, no texto constitucional, uma definição expressa do que seja renda ou proventos de qualquer natureza. Nesse sentido, para a construção do conceito constitucional de renda e, por consequência, da regra de competência do imposto sobre a renda, é necessário buscar outros elementos no ordenamento jurídico brasileiro, como os princípios constitucionais, as demais regras de competência tributária e as definições previstas pelo CTN, que constituem o arcabouço jurídico do imposto.

Em primeiro lugar, entre os princípios e critérios basilares do imposto sobre a renda, destacam-se aqueles que encontram fundamento expresso na Constituição Federal: capacidade contributiva (Art. 145, §1º, da CRFB/1988),¹⁶ legalidade estrita (Art. 150, I, da CRFB/1988),¹⁷ isonomia (Art. 150, II, da CRFB/1988),¹⁸ irretroatividade e anterioridade anual (Art. 150, III, da CRFB/1988),¹⁹⁻²⁰ vedação ao confisco (Art. 150, IV, da CRFB/1988),²¹ generalidade, universalidade e progressividade (Art. 153, §2º, I, da CRFB/1988).²²

A proteção do mínimo existencial, por sua vez, embora não esteja expressamente prevista na Carta de 1988, é uma decorrência do princípio da dignidade da pessoa humana, positivado no Art. 1º, III, da CRFB/1988, como um dos fundamentos da

¹⁴ ÁVILA, Humberto. *Competências Tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 63.

¹⁵ ÁVILA, Humberto. *Competências Tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 65.

¹⁶ Art. 145, § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

¹⁷ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

¹⁸ Art. 150 (...) II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

¹⁹ Art. 150 (...) III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

²⁰ Nos termos do Art. 150, § 1º, da CRFB/1988, a regra da espera nonagesimal não se aplica ao imposto sobre a renda.

²¹ Art. 150 (...) IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

²² Art. 153 (...) § 2º O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

República Federativa do Brasil. Conforme o entendimento do STF no julgamento da ADPF 45/DF, o poder público não pode se furtar à preservação do mínimo existencial, valendo-se, como justificativa, da cláusula da “reserva do possível”. No mesmo sentido, o poder tributário estatal não alcança a parcela da renda auferida pelos indivíduos necessária à sua existência digna, até a qual não há manifestação de capacidade contributiva, servindo como um limite mínimo para a tributação.²³

Em segundo lugar, comparando-se a regra de competência do Art. 153, III, da CRFB/1988, com as demais regras de competência previstas pela Constituição, é possível concluir que o conteúdo semântico da expressão “renda e proventos de qualquer natureza” não se confunde com os conceitos de patrimônio, capital ou propriedade (Art. 153, VI; Art. 155, III; Art. 156, I, da CRFB/1988), nem com receita, faturamento ou lucro (Art. 195, I, alíneas “b” e “c”, da CRFB/1988. Nesse sentido, ainda que o objeto de estudo da Ciência do Direito seja limitado aos conceitos e normas jurídicas, é bastante construtiva a interdisciplinaridade com as ciências econômicas e contábeis no tocante à definição de renda.

Segundo a doutrina do economista Irving Fisher, é possível diferenciar os conceitos de capital, renda e patrimônio, na medida em que: (i) capital é um estoque de riquezas, ou patrimônio do indivíduo, em um determinado instante de tempo; (ii) renda é um fluxo de serviços, ou benefícios decorrentes do patrimônio, durante um período de tempo; e (iii) patrimônio é o conjunto de objetos materiais de propriedade dos indivíduos.²⁴⁻²⁵

Em que pese a relevância das lições de Fisher, os trabalhos de George Von Schanz, Robert Haig e Henry Simons acabaram adquirindo maior destaque na doutrina econômica, dando origem ao denominado “conceito fundamental de renda” ou “conceito SHS de renda”, como acréscimo de poder econômico em um dado período de tempo.²⁶ Vale destacar, também, as lições de John Hicks, segundo o qual renda representa o valor máximo que estaria disponível para consumo de um indivíduo em uma semana, de modo que, ao seu final, a pessoa estivesse tão rica quanto em seu início.²⁷ Assim, é possível extrair dois elementos essenciais para a construção de um conceito jurídico de renda, quais sejam: o acréscimo patrimonial e a necessidade de manutenção do capital ou da fonte produtora.

Todavia, ainda que o acréscimo patrimonial seja um requisito necessário para a incidência do imposto de renda, não é um requisito suficiente; isto, é, nem todo acréscimo patrimonial é tributável pelo imposto de renda. Além dos limites estabelecidos supra, como a proteção do mínimo existencial e a vedação ao confisco, o legislador

²³ ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 20.

²⁴ FISHER, Irving. *The nature of capital and income*. London: Macmillan, 1906. p. 52.

²⁵ Em que pese o conceito de patrimônio apresentado pelo autor, segundo o Código Civil de 2002, em seu Art. 91, patrimônio pode ser definido como “universalidade de direito” ou o complexo de relações jurídicas de uma pessoa, dotadas de valor econômico.

²⁶ HOLMES, Kevin. *The concept of income: a multi-disciplinary analysis*. Amsterdam: IBDF Publications, 2001. p. 83

²⁷ HICKS, John R. *Value and capital: an inquiry into some fundamental principles of economic theory*. 2. ed. Oxford: Clarendon Press, 1946. p. 172.

infraconstitucional deve observar o denominado “princípio da realização da renda”. Esse princípio, embora não esteja expressamente previsto na Carta de 1988, é uma decorrência tanto do princípio da capacidade contributiva quanto da rígida repartição de competências tributária, que implica a distinção, sobretudo, entre os conceitos de renda e de patrimônio, visto que a competência da União para tributar o patrimônio é restrita ao exercício da competência residual e à instituição do imposto sobre grandes fortunas, em ambos os casos, por meio de lei complementar.

Segundo Fernando Moura, é necessário que a tributação incida sobre manifestações reais de capacidade contributiva, o que, no caso do imposto de renda, não ocorre “enquanto o contribuinte não tiver praticado um ato ou negócio jurídico representativo da sua vontade de incorporar ao patrimônio, de forma definitiva um ganho baseado em valores de mercado, o que exclui transações compulsórias.”²⁸ De modo similar, Humberto Ávila assevera que somente a riqueza efetivamente percebida deve ser tributada, de modo que, antes da realização, a tributação estaria incidindo sobre “riquezas meramente prováveis por meio de ficções e presunções absolutas.”²⁹

Por sua vez, Víctor Polizelli, em trabalho dedicado ao tema, enumera os diversos critérios que orientam o “princípio da realização da renda”: (i) cumprimento da obrigação; (ii) mudança da posição patrimonial; (iii) troca no mercado; (iv) mensurabilidade; (v) liquidez; e (vi) certeza.³⁰ Ademais, para o autor, o referido princípio está atrelado à capacidade contributiva e, desse modo, busca implementar os valores correspondentes, de justiça e igualdade; é necessário, pois, apurar a renda realizada, de modo a impedir que a tributação atinja eventos econômicos incompletos ou incertos, e evitar que a tributação comprometa o patrimônio.³¹

Por fim, vale destacar que a Constituição Federal de 1988 adotou, em seu Art. 146, a corrente tricotômica acerca dos papéis da lei complementar em matéria tributária, isto é, reconhece que, além de dispor sobre conflitos de competência entre os entes federados e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, cabe à lei complementar, também, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, em relação, por exemplo, aos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Constituição.

Destarte, é inegável a importância do Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com status de lei complementar, para a definição do fato gerador do imposto de renda. Ressalta-se, contudo, que a definição do fato gerador pela lei complementar não pode extrapolar os contornos mínimos conferidos pelo constituinte de 1988, que, no caso do imposto sobre a renda, são: o acréscimo patrimonial, a necessidade da manutenção do capital ou da fonte produtora, o “princípio

²⁸ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 154

²⁹ ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 24

³⁰ POLIZELLI, Víctor Borges. *O Princípio da Realização da Renda – Reconhecimento de Receitas e Despesas para Fins do IRPJ*. Série Doutrina Tributária Vol. VII. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 240.

³¹ POLIZELLI, Víctor Borges. *O Princípio da Realização da Renda – Reconhecimento de Receitas e Despesas para Fins do IRPJ*. Série Doutrina Tributária Vol. VII. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 351.

da realização da renda”, a proteção do mínimo existencial, a vedação ao confisco, a generalidade, a universalidade e a progressividade.

Nos termos do Art. 43, do CTN, o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: (i) de renda, entendida como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; ou (ii) de proventos de qualquer natureza, entendidos como os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda, como é o caso dos ganhos de capital. Acerca do referido artigo, pertinentes são as constatações de Ricardo Mariz de Oliveira, segundo o qual “o fato gerador é sempre a existência de aumento de patrimônio” e esse aumento “pode ser produzido por qualquer causa eficiente, desde que existente dentro do patrimônio ou no seu titular”.³²

Vale destacar que, antes mesmo da Constituição Federal de 1988, a jurisprudência do STF já reconhecía o acréscimo patrimonial como requisito mínimo para a incidência do imposto sobre a renda, conforme se observa em trecho do voto vencido do Ministro Oswaldo Trigueiro no RE 71.758/GB, segundo o qual “a renda pressupõe ganho, lucro, receita, crédito, acréscimo patrimonial, ou, como diz o preceito transcrito, aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica.”³³ No mesmo sentido, o voto do Ministro Cunha Peixoto no RE 89.791/RS, em que se decidiu pela não incidência do imposto sobre a renda sobre parcelas recebidas a título de correção monetária, tratando-se de mera recomposição do valor do capital; segundo o Ministro, “renda é sempre um ganho ou acréscimo de patrimônio.”³⁴

Sob a perspectiva da Constituição Federal de 1988, o STF reafirmou o entendimento, em diversas oportunidades, de que o legislador infraconstitucional deve observar o conceito constitucional de renda, que exige a ocorrência de acréscimo patrimonial. Destaca-se o voto do Ministro Carlos Velloso no julgamento do RE 117.887/SP,³⁵ em que se decidiu pela inconstitucionalidade do adicional de imposto de renda de 7% sobre lucros distribuídos, previsto no Art. 38, da Lei Nº 4.506/1964, reconhecendo que o conceito de renda envolve necessariamente a ideia de ganho ou acréscimo patrimonial, mediante o ingresso de algo a título oneroso.

Além da existência de acréscimo patrimonial, a concretização do fato gerador do imposto sobre a renda depende da aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica da renda. Conforme relata Brandão Machado,³⁶ ao explicar a diferença entre disponibilidade econômica e jurídica, Rubens Gomes de Souza teria adotado diferentes posicionamentos com o passar do tempo, manifestando, em parecer emitido em 1970, que a expressão disponibilidade econômica corresponderia a rendimento

³² OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Fundamentos do Imposto de Renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020. v.1. p. 359.

³³ RE 71.758/GB, Rel. Thompson Flores, Tribunal Pleno, j. 14/06/1972, DJ 31/08/1973.

³⁴ RE 89.791/RS, Rel. Cunha Peixoto, Primeira Turma, j. 03/10/1978, DJ 20/10/1978.

³⁵ RE 117.887/SP, Rel. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, j. 11/02/1993, DJ 23/04/1993.

³⁶ MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do Art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. p. 122.

ou provento realizado, isto é, em dinheiro, enquanto a disponibilidade jurídica corresponderia a rendimento ou provento adquirido, mas ainda não realizado.³⁷

De modo semelhante, Paulo Ayres Barreto entende que a disponibilidade econômica ocorre quando a renda auferida tiver sido efetivamente recebida pelo seu titular (regime de caixa) e a disponibilidade jurídica ocorre no exato instante em que a renda for auferida, independentemente da sua efetiva percepção em dinheiro (regime de competência).³⁸ Contudo, em que pese o entendimento dos autores mencionados, verifica-se a ausência de relevância prática na discussão, que foi dispensada pelo próprio legislador complementar. Conforme assevera Luís Eduardo Schoueri,³⁹ é importante, apenas, que haja alguma disponibilidade.

Diante o exposto, é possível definir o conceito constitucional de renda como todo acréscimo patrimonial realizado, em que haja manutenção do capital ou da fonte produtora, pautado nos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, e sendo observados os limites mínimos da proteção do mínimo existencial e a vedação ao confisco.

4. RENDIMENTOS DO TRABALHO NÃO ASSALARIADO E DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS ESCRITURADAS NO LIVRO-CAIXA

Conforme o Art. 1º, do Decreto Nº 9.580/2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza), as pessoas físicas que perceberem renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção de nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão. Contudo, é necessário ponderar que nem todos os rendimentos percebidos pelas pessoas físicas atraem a incidência do IRPF e nem todas as espécies de rendimentos são tributadas da mesma forma, como é o caso dos rendimentos do trabalho não assalariado, que possuem regras específicas que serão estudadas no presente tópico.

O Art. 38, do Decreto Nº 9.580/2018, enumera um rol de rendimentos do trabalho não assalariado que são tributáveis pelo IRPF:

- I - honorários do livre exercício das profissões de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas;
- II - remuneração proveniente de profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais;

³⁷ SOUZA, Rubens Gomes de. *Pareceres – I – Imposto de Renda*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 70.

³⁸ BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 74.

³⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUEIRA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 252.

III - remuneração dos agentes, dos representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, ao tomar parte em atos de comércio, não os pratiquem por conta própria;

IV - emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelo erário;

V - corretagens e comissões de corretores, leiloeiros e despachantes, e de seus prepostos e seus adjuntos;

VI - lucros da exploração individual de contratos de empreitada unicamente de labor, de qualquer natureza;

VII - direitos autorais de obras artísticas, didáticas, científicas, urbanísticas, projetos técnicos de construção, instalações ou equipamentos, quando explorados diretamente pelo autor ou pelo criador do bem ou da obra; e

VIII - remuneração pela prestação de serviços no curso de processo judicial.

Entre os rendimentos listados acima, destaca-se os rendimentos de profissionais liberais, como advogados e médicos, e de titulares de serviços notariais e de registro, como exemplos de profissionais que estão sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório do IRPF, também conhecido como “carnê-leão”. Além disso, os referidos profissionais são obrigados, assim com as demais pessoas físicas que preencham os requisitos mínimos previstos pela Receita Federal,⁴⁰ a apresentar a declaração de ajuste anual.

Todavia, os profissionais que recebem rendimentos do trabalho não assalariado possuem a prerrogativa, ao contrário dos profissionais que recebem rendimentos do trabalho assalariado, de deduzirem da receita decorrente do exercício da atividade profissional, nos termos do Art. 6º, *caput*, da Lei Nº 8.134/1990: (i) a remuneração paga a empregados, encargos trabalhistas e previdenciários correspondentes; (ii) os emolumentos pagos a terceiros; e (iii) as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Para isso, o contribuinte deve comprovar a veracidade das receitas e despesas, escrituradas em livro Caixa, mediante documentação idônea, que será mantida em seu

⁴⁰ A Instrução Normativa RFB Nº 2.010/2021 prevê a obrigatoriedade de apresentação da Declaração de Ajuste Anual do IRPF referente ao exercício de 2021 a pessoa física residente no Brasil que, no ano-calendário de 2020: I - recebeu rendimentos tributáveis, sujeitos ao ajuste na declaração, cuja soma foi superior a R\$ 28.559,70 (vinte e oito mil, quinhentos e cinquenta e nove reais e setenta centavos); II - recebeu rendimentos isentos, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte, cuja soma foi superior a R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais); III - obteve, em qualquer mês, ganho de capital na alienação de bens ou direitos sujeito à incidência do Imposto, ou realizou operações em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas; IV - relativamente à atividade rural: a) obteve receita bruta em valor superior a R\$ 142.798,50 (cento e quarenta e dois mil, setecentos e noventa e oito reais e cinquenta centavos); ou b) pretenda compensar, no ano-calendário de 2020 ou posteriores, prejuízos de anos-calendário anteriores ou do próprio ano-calendário de 2020; V - teve, em 31 de dezembro, a posse ou a propriedade de bens ou direitos, inclusive terra nua, de valor total superior a R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais); VI - passou à condição de residente no Brasil em qualquer mês e nessa condição encontrava-se em 31 de dezembro; VII - optou pela isenção do Imposto sobre a Renda incidente sobre o ganho de capital auferido na venda de imóveis residenciais, caso o produto da venda seja aplicado na aquisição de imóveis residenciais localizados no País, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da celebração do contrato de venda, nos termos do Art. 39 da Lei Nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; ou VIII - recebeu auxílio emergencial para enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente da doença causada pelo Coronavírus identificado em 2019 (Covid-19), em qualquer valor, e outros rendimentos tributáveis em valor anual superior a R\$ 22.847,76 (vinte e dois mil, oitocentos e quarenta e sete reais e setenta e seis centavos).

poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência. Vale destacar, ainda, que a dedução das despesas escrituradas no livro Caixa não afasta a possibilidade de aproveitamento das demais deduções a que as pessoas físicas possuem direito, como as despesas com contribuições previdenciárias, dependentes, pensão alimentícia, educação, além das despesas médicas.

Contudo, o §1º do Art. 6º, da Lei Nº 8.134/1990, estabelece algumas limitações à dedutibilidade das despesas decorrentes do trabalho não assalariado, que, a nosso ver, são inconstitucionais. Conforme o referido dispositivo legal, é vedada a dedução de quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como de despesas de arrendamento (alínea “a” do §1º), e despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo (alínea “b” do §1º).

4.1. Inconstitucionalidade da vedação à dedução de quotas de depreciação, despesas de arrendamento, locomoção e transporte (alíneas “a” e “b” do §1º do Art. 6º, da Lei Nº 8.134/1990)

Entre os parâmetros mínimos que integram o conceito constitucional de renda e que servem, por consequência, como limites intransponíveis pelo legislador infraconstitucional, vale destacar, para fins da presente análise: o acréscimo patrimonial e a necessidade de manutenção do capital ou da fonte produtora.

Conforme as lições dos economistas mencionados no presente estudo, renda pode ser conceituada como acréscimo de poder econômico em um dado período de tempo, sendo necessária a preservação do patrimônio para que sua aptidão a gerar riquezas não seja comprometida pela tributação. Em outras palavras, a tributação que excede a renda efetivamente auferida invade a esfera patrimonial, comprometendo a capacidade desse mesmo patrimônio continuar gerando frutos no futuro.

Nesse sentido, surge a necessidade de dedução de determinados gastos incorridos pelas pessoas físicas e jurídicas, de modo que seja possível determinar efetivamente o acréscimo patrimonial do contribuinte. Todavia, segundo Fernando Moura, a dinâmica de dedução dos gastos é distinta, a depender se o contribuinte for: (i) pessoa jurídica, em que é possível a vinculação entre o gasto incorrido e a receita auferida, com base na lógica do regime de competência, de modo que o lucro contábil servirá de ponto de partida para a apuração do lucro tributável, no caso do regime de apuração do imposto de renda com base no lucro real,⁴¹ ou (ii) pessoa física, em que não é possível identificar uma clara vinculação entre o gasto realizado e o rendimento auferido, ou seja, as pessoas físicas não gastam para obter renda, mas gastam a renda previamente auferida.⁴²

Contudo, como assevera o autor, essa dinâmica é excepcionada no caso das atividades tipicamente empresariais realizadas diretamente por pessoas físicas, como

⁴¹ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 155.

⁴² FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 156.

é o caso dos oficiais de cartório e dos leiloeiros.⁴³ Vale ressaltar, esses indivíduos também estão obrigados pela lei ao recolhimento do IRPF e à entrega da declaração de ajuste anual; porém, possuem a prerrogativa de deduzir as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora, desde que devidamente escrituradas no livro Caixa.

Nesse sentido, a lógica adotada pela legislação do imposto de renda é de que as pessoas físicas que percebem rendimentos do trabalho não assalariado também incorrem em certos gastos para a produção da própria renda, em decorrência da atividade profissional e não apenas gastam a renda previamente auferida. Entretanto, a mesma legislação, especificamente o §1º do Art. 6º, da Lei Nº 8.134/1990, veda a dedução de determinadas despesas com quotas de depreciação, bem como despesas de arrendamento, locomoção e transporte, resultando na inconstitucionalidade material do referido dispositivo, pela violação ao conceito constitucional de renda.

Isso, pois, ao restringir a dedução das referidas despesas, a União deixa de tributar a renda efetivamente auferida pelo contribuinte, invadindo a esfera patrimonial do contribuinte, sem que haja a devida competência tributária ou o seu exercício de modo apropriado, no caso da competência residual e do imposto sobre grandes fortunas, ou seja, por meio de lei complementar. Assim, a vedação à dedução das despesas de custeio previstas no §1º do Art. 6º, da Lei Nº 8.134/1990, incorridas pelas pessoas físicas que percebem rendimentos do trabalho não assalariado, afronta o conceito constitucional de renda, na medida em que desrespeita o requisito do acréscimo patrimonial e da manutenção do capital e da fonte produtora.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

No presente trabalho, após a verificação, como premissa de estudo, de que as regras de competência exprimem conceitos e não tipos, foram analisados os princípios constitucionais, as regras de competência tributária e as definições previstas pelo CTN, que formam o arcabouço jurídico do imposto de renda, sendo possível definir o conceito constitucional de renda como “todo acréscimo patrimonial realizado, em que haja manutenção do capital ou da fonte produtora, pautado nos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, e sendo observados os limites mínimos da proteção do mínimo existencial e a vedação ao confisco.”

A partir do conceito constitucional de renda, analisou-se o regime de apuração do imposto sobre a renda das pessoas físicas que auferem rendimentos do trabalho não assalariado, em que há a possibilidade de dedução das despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora, desde que devidamente escrituradas no livro Caixa, sendo vedada, contudo, a dedução de quotas de depreciação, despesas de arrendamento, locomoção e transporte, nos termos do §1º do Art. 6º, da Lei Nº 8.134/1990; concluiu-se, portanto, que é inconstitucional o

43 FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 156.

referido dispositivo, na medida que afronta o conceito constitucional de renda, em especial os requisitos de acréscimo patrimonial e da necessidade de manutenção do capital e da fonte produtora.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. *Competências Tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.

_____. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2016.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, WERTHER BOTELHO. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

FISHER, Irving. *The nature of capital and income*. London: Macmillan, 1906.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

HICKS, John R. *Value and capital: an inquiry into some fundamental principles of economic theory*. 2. ed. Oxford: Clarendon Press, 1946.

HOLMES, Kevin. *The concept of income: a multi-disciplinary analysis*. Amsterdam: IBDF Publications, 2001.

MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do Art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Fundamentos do Imposto de Renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020. v.1.

POLIZELLI, Victor Borges. *O Princípio da Realização da Renda – Reconhecimento de Receitas e Despesas para Fins do IRPJ*. Série Doutrina Tributária Vol. VII. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUEIRA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Obrigação tributária: Regra matriz, hipótese de incidência e os limites da confiança outorgada aos legisladores e aplicadores da lei*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Pareceres – 1 – Imposto de Renda*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
