

A interpretação da “Teoria do acréscimo patrimonial” em confronto com a incidência de Imposto de Renda e Ganhos de qualquer natureza sobre o terço constitucional de férias

The interpretation of the "Theory of the equity increase" in conflict with the incidence of income tax and earnings of any nature on the third extra holiday pay

Antônio Carlos Diniz Murta.

Doutor em Direito pela UFMG / Coordenador do Programa de Mestrado em Direito da Faculdade de Ciências Humanas, Sociais e da Saúde/FCH da Universidade FUMEC

Rosely da Silva Efraim

Mestranda em Direito pelo Programa de Mestrado em Direito Faculdade de Ciências Humanas, Sociais e da Saúde/FCH da Universidade FUMEC

Resumo

A tributação no Brasil se realiza através de espécies tributárias distintas. Se formos considerar a espécie tributária denominada imposto, identificamos no campo da competência para instituí-lo, sem embargo da competência residual e extraordinária da União Federal, 13 (treze) possíveis exações. Dentre elas, no campo de competência da União Federal, afigura-se o imposto de renda, cujo fato gerador, a ser delimitado pelo legislador ordinário federal, deverá se amoldar nos parâmetros estabelecidos pelo legislador complementar. Neste sentido, o conceito de renda deve obediência estrita à materialidade contida no artigo 43, do Código Tributário Nacional, obedecendo-se a “teoria do acréscimo patrimonial”. Entretanto, a partir de um pretendido conceito lato de indenização, surgem entendimentos no sentido de excluir, como hipótese de fato geradora daquele imposto, o denominado “terço constitucional de férias”. Esta interpretação é fincada na suposta natureza indenizatória daquela vantagem salarial ou mesmo por não ser remuneração para fins de incorporação aos proventos de aposentadoria. Tais argumentos não resistem a uma análise mais apurada do objeto do imposto de renda, o conceito de indenização e mesmo a análise da evolução dos julgados sobre a matéria, mormente em face das mutações do texto constitucional.

Palavras- chaves:

Terço constitucional de férias; Fato gerador; Imposto de renda.

Abstract

Taxation in Brazil place through different kinds of tax. If we consider the species of tribute called tax, identified in the field of competence to institute it, notwithstanding the extraordinary and residual powers of the Federal Union, 13 (thirteen) possible exactions. Among them, the field of competence of the Federal Government, it is the income tax, whose taxable event, to be bounded by the ordinary legislator federal, should conform to the parameters established by the legislature supplement. In this sense, the concept of income should strict obedience to materiality in Article 43, the tax code, according to the "*increment of wealth theory*." However, from a desired broad concept of indemnification arise understandings to exclude as hypothesis generating fact that tax, the so-called "one-third vacation." This interpretation is stuck in the supposed nature of that advantage pay damages or compensation for not being for the purpose of incorporation into retirement income. Such arguments do not stand up to closer analysis of the object of the income tax, the concept of compensation and even the analysis of the evolution of trial on the matter, especially in the face of changes in the constitutional text.

Keywords:

Third constitutional vacation; Taxable event; Income tax.

Introdução

O Sistema Tributário Nacional, inserto no texto constitucional, nos apresenta um rol de competências tributárias, hipóteses de tributação e, simultaneamente, instrumentos de coibição de seu incremento desmedido.

É de conhecimento amplo que a tributação brasileira é intensa, complexa e, infelizmente, em contínuo crescimento a despeito dos malefícios advindos ao desenvolvimento nacional, emperrando a atividade econômica, e a vida econômica das pessoas comuns.

No entanto, o legislador constituinte, ao mesmo tempo em que permitiu ao legislador ordinário dos entes políticos, dotados de competência impositiva tributária, instituir tributos, buscando, sobretudo, extrair parcela do patrimônio privado; tratando-se de verdadeira mudança de titularidade de propriedade, apresentou mecanismos de contrapesos que, se bem trabalhados e observados, permitiriam uma pseudo-contenção do avanço da alienação compulsória do ente privado ao ente público, mediante a discutida tributação.

Estes contrapesos se consubstanciam de normas constitucionais direcionadas ao poder tributante. Ou seja, ao mesmo tempo em que permite a cobrança de tributos, estabelece premissas rígidas para fazê-lo sem as quais a tributação se queda ilegal e, sendo assim, inviável.

Dentre eles, considerado por muitos autores como verdadeiro cânone ou princípio constitucional de observação e respeito obrigatório, nos deparamos com a regra prevista no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal que, dirigido à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios veda “*exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*”, sendo tal princípio consagrado doutrinariamente como essencial em uma democracia, afirmando sua origem popular, porém permitindo eventuais desvios de sua necessária gênese, como o faz Hugo de Brito Machado:

Sendo a lei a manifestação legítima da vontade do povo, por seus representantes nos parlamentos, entende-se que o ser *instituído em lei* significa ser o tributo consentido. O povo consente que o Estado invada seu patrimônio para dele retirar os meios indispensáveis à satisfação das necessidades coletivas. Mas não é só isso. Mesmo não sendo a lei, em certos casos, uma expressão desse consentimento popular, presta-se o princípio da legalidade para garantir a *segurança* nas relações do particular (contribuinte) com o Estado (fisco), as quais devem ser inteiramente disciplinadas, em lei, que obriga o sujeito passivo como o sujeito ativo da relação obrigacional tributária. (MACHADO, 1998, p. 30)

Sem embargo de seu impacto terminológico quando de sua leitura, a interpretação deste denominado princípio constitucional de contenção de tributação desmedida, dissociada de uma apreensão de seu conteúdo valorativo, abrangência material e jurídica e impacto prático nas relações jurídico-tributárias acarretaria sua imprestabilidade já que envolto de aspecto de difícil mensuração e compreensão.

Sabedores da indissociabilidade entre o denominado princípio da legalidade e a correlata competência tributária deveremos, de antemão, ao interpretar a constitucionalidade de dado tributo, verificar se o ente político tributante – integrante da república federativa do

Brasil *ex vi* artigo 1º c/c artigo 145¹ do texto constitucional – deteria a competência tributária impositiva, outorgada expressamente pela Constituição.

Percebemos que a Doutrina nos apresenta várias teorias quanto ao número de espécies tributárias (dicotômica, tricotômica, etc.); mas, independente da teoria sob enfoque, o tributo intitulado imposto² teria competência tributária comum, específica e limitada³, mesmo se considerada a denominada competência residual e extraordinária da União Federal⁴, albergando à União Federal, Estado Membro, Distrito Federal⁵ - com competência similar ao do Estado Membro – e, finalmente, dos Municípios instituí-lo; obedecendo-se o devido processo legislativo nos termos da Constituição e legislação de regência.

Caso, nesta esteira, foi decisão política do ente federado instituir, através do instrumental legal, dado imposto, deverá, inapelavelmente, obedecer aos limites de sua respectiva materialidade. A despeito do *nomen iuris* proposto constitucionalmente a dado imposto, servindo muitas vezes para que o Supremo Tribunal Federal realize, dentre seus atributos, uma interpretação literal ou sistemática de sua dimensão terminológica, o próprio texto constitucional, objetivando, estabelecer ao legislador infraconstitucional, pelo menos em

¹ Constituição Federal. Título VI, Da Tributação e do Orçamento. Capítulo I. Seção I. Do Sistema Tributário Nacional. Seção I. Dos Princípios Gerais. Art. 145/CF: A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I- Impostos; II- Taxas; III – Contribuição de Melhoria.

² Código Tributário Nacional. Lei 5.172/1966. Livro Primeiro. Título III. Capítulo I. Disposições Gerais. Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relacionada ao contribuinte.

³ Constituição Federal. Título VI – Da Tributação e do Orçamento. Capítulo I. Seção III. Art. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III - renda e proventos de qualquer natureza; IV - produtos industrializados; V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI - propriedade territorial rural; VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar. Art. Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; III - propriedade de veículos automotores. Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

⁴ Constituição Federal. Título VI – Da Tributação e do Orçamento. Capítulo I. Seção III. Art. 154. A União poderá instituir: I- mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que não sejam cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; II- na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

⁵ Constituição Federal. Título VI – Da Tributação e do Orçamento. Capítulo I. Seção I. Art.147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

matéria de impostos, restrição em seu poder instituidor, outorga à legislação complementar a competência para delinear os fatos geradores dos impostos previstos em seu texto.⁶

Seguindo este rígido padrão de ordenamento e criação legislativa imposta, por lei complementar, a partir de comando constitucional, ao ente federativo, quando da criação ou mesmo alteração de lei ordinária instituidora de imposto, não poderíamos, sob pena de ofensa direta ao texto constitucional, conceber, quando da descrição do aspecto material ou mesmo hipótese de incidência da indigitada espécie tributária, discricionariedade, seja restrita ou aberta, para definir seu fato gerador.

No entanto tal premissa, rotineiramente, não se faz presente já que ocorreria uma tendência – não podemos dizer natural, mas inserta no contexto político do poder e das combinações políticas – de, quando da edição de uma lei instituidora de um imposto, o legislador ordinário do ente político competente ultrapassar as lindes do permissivo complementar e/ou constitucional.

A competência tributária, como qualquer faceta de competência legislativa, revela atributo de poder político. Atributo este concedido pelo texto constitucional. Não precisaríamos ser cientistas políticos para constatar, também, nesta seara, sem surpresa qualquer, a revelação de procedimentos, digamos maquiavélicos. Ou seja; quem detém o poder, tende a abusar do poder. Se a enumeração constitucional (conforme seus artigos 153, 155, 156 e 154), da competência legislativa para a instituição de impostos é considerada taxativa (*numerus clausus*), sem embargo da denominada competência tributária residual e extraordinária propiciada à União Federal⁷.

⁶ Constituição Federal. Título VI – Da Tributação e do Orçamento. Capítulo I. Seção I. Art. 146. Cabe à lei complementar: *omissis...*; III. Estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente, sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nessa Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

⁷ Entendemos que a referida competência tributária, contida no artigo 154 da CF, da União Federal encontraria sérias dificuldades de implantação já que condicionada a uma série de contingências jurídicas (lei complementar, não cumulatividade, guerra externa. etc.), jurídico-políticas (repartição de receitas como Estado conforme prevê o artigo 157, inciso II, da CF). Tal competência, ainda não exercida sob a égide da CF de 1988, aparentemente não é de interesse da União Federal, não só por seus condicionantes, mas, acreditamos, por ter aquele ente maior facilidade, quando assim o desejar, de dar vazão aos seus anseios de maior arrecadação, através de figuras novas no grande espectro de exações tributárias, com as denominadas “*contribuições especiais*”, cuja dimensão e limitação de instituição, apesar de sua estrutura, pelo menos inicial, de afetação, é, sabidamente, mais flexível. Pergunte-se: A União Federal, se de fato resolver retornar com uma hipótese de tributação para a saúde, jamais o faria via competência residual (art. 154, inc. I da CF), o faria via art. 195, § 4º, da CF. O referido dispositivo se reporta ao art. 154, I, da CF. No entanto não exige repartição de receita do eventual tributo criado, seja com o Estado seja com a União, e utilizaria uma nomenclatura de menor impacto político-social: contribuição. Este vocábulo apresentaria, em sua literalidade, uma concepção e um conteúdo semântico mais apropriado aos desejos do Estado (no caso União Federal) para buscar novos recursos na Sociedade para sustentar suas necessidades propagadas. Tal fato não aconteceria com a figura do “*imposto*”, espécie do gênero do tributo utilizada pela imprensa e Sociedade, como sinônimo de tributo, cujo ponto de partida conceitual (aquilo que é imposto e não aquilo que se contribui) já traria repulsa social.

O interessante, portanto, é notar que dadas às dificuldades, muitas vezes suplantadas e mesmo ignoradas, estabelecidas pelo texto constitucional para a criação de novos impostos ou mesmo outros tributos, o legislador infraconstitucional, fazendo uso, formalmente, de competência expressa dada pelo texto constitucional, utiliza de tipos associados a impostos, para alargar, de forma abusiva e despropositada, o conceito e definição dado ao fato gerador daquele tributo para hipóteses não contempladas pela legislação complementar e constitucional. Seria, assim, uma tentativa, infelizmente muito produtiva, de criar novas hipóteses de tributação, inconstitucionais, no seio do exercício da competência de hipótese constitucional. Sendo assim; se o legislador complementar, a partir do comando constitucional, estabelece que o fato gerador do imposto “X” se reportar ao fato ou ato “Y”, deparamo-nos com situações onde a lei instituidora do apontado imposto “X” fará constar, com fato gerador, fato ou ato “Y” bem como “Z” ou mesmo “W”. Este procedimento de expansão de fato gerador, a arripio dos limites complementares, se mostraria como hipótese concreta de nova tributação sem qualquer respaldo constitucional.

Ou seja, dar-se nome de imposto, ou qualquer tributo, à obrigação tributária alicerçada em fato gerador dissociado à previsão constitucional e complementar é prática arbitrária e, para o infortúnio do País, comum, como nos lembra Luís Eduardo Shoueri:

São fartos os exemplos de tributos que recebem as inusitadas denominações para afastar-se de limitações à tributação. Num ambiente em que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios têm suas competências para instituição de impostos regulada pela Constituição, explicam-se facilmente as tentativas de algumas pessoas jurídicas de direito público ultrapassarem seus limites, criando tributos ale de sua competência, disfarçados de outros nomes. Assim haverá “contribuições”, taxas, e quejandos que nada mais são que impostos, instituídos além da competência dos entes que os instituíram. Ou seja: como a Constituição Federal é rígida quanto aos impostos que cada ente pode instituir, é comum que uma pessoa jurídica de direito público, pretenda instituir impostos não previstos entre os de sua competência, valendo-se do artifício de não os denominar “impostos”, como se pela denominação fosse possível mudar sua natureza. (SHOUERI, 2011, p. 155)

Não nos propomos a discorrer sobre todas as materialidades, legais ou abusivas, dos impostos efetivamente instituídos pelos entes políticos, já tal desiderato se faria inviável face ao alcance pretendido nesta narrativa. Neste sentido apontamos o despropósito da União Federal, ao fazer uso de sua competência tributária para, a luz do artigo 153, inc. III, do texto constitucional, instituir o conhecido imposto de renda (IR), fazê-lo, sob específico aspecto de nosso trabalho, além da competência outorgada pelo legislador constitucional e

complementar, quando determina o seu pagamento, considerando aí efetiva incidência sobre valores obtidos quando recebimento do “*terço constitucional de férias*”.

Sabe-se da importância do discutido imposto de renda para as finanças da União Federal. Apontado como típico imposto arrecadatório, seria, por suas características⁸, podemos dizer atípicas se comparadas com os demais impostos, sobretudo quando se qualifica, constitucionalmente, como, dotado de generalidade e universalidade⁹; entretanto, a referida importância para a receita federal ou mesmo estadual e municipal, considerando a repartição de receita tributária¹⁰, não poderá ou poderia jamais o legislador ordinário se desprender do comando da legislação complementar e fazendo juízo de valor, dissociado da

⁸ Constituição Federal. Título VI – Da Tributação e do Orçamento. Capítulo I. Seção III. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: III - renda e proventos de qualquer natureza; § 2º. O imposto previsto no inciso III: I- será informado pelos critérios da generalidade, universalidade e da progressividade, na forma da lei.

⁹ De fato, por mais que tentemos, buscando a sabedoria dos mais doutos e dos Tribunais, não conseguimos, ainda, entender o que o legislador constitucional pretendeu ao estabelecer, como qualificativo do imposto de renda (IR), ser informado pela generalidade e universalidade. Não temos qualquer dúvida quanto ao efeito do critério de progressividade, inserido, também, como qualificador da natureza deste imposto, já que, no nosso entendimento, único tributo que permitiria, com certa facilidade, dar concretude, ao denominado princípio da “*capacidade contributiva*”, a teor da exegese do artigo 145, § 1º, da CF. Mas quando buscamos compreender o que se pretende, com resultados práticos, inclusive com recado claro ao legislador ordinário, com os denominados critérios da “*generalidade*” e universalidade”, nos perdemos quando à sua mensagem. Se, para apenas este imposto, o legislador constitucional estabeleceu, expressamente, estes, digamos requisitos, mesmo que através da expressão ambígua “*será informado pelos critérios...*”, os demais impostos ou qualquer outro tributo não teria, pelo menos constitucionalmente estabelecida, esta conotação. Sendo assim qual seria a distinção para tributo genérico e universal e tributo não genérico e não universal? Sabemos que o determina o pagamento de um tributo (crédito tributário decorrente do lançamento de obrigação principal) é a ocorrência do fato gerador (*in concreto*), previsto em lei ordinária, editada por ente federado competente, nos termos da Constituição Federal. Se a União Federal, ao instituir o IR, deve obediência ao critério de generalidade e universalidade, ao contrário do que deveria obedecer – por não haver previsão neste sentido – para a hipótese de instituição de Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) ou mesmo imposto sobre operações financeiras (IOF), qual procedimento ou viés deveria dar a esta lei de IR? Universalizar o IR seria cobrar de todos aqueles que auferem renda, sem distinção de qualquer natureza? Mas, para isso, bastaria, pura e simplesmente, a previsão do fato gerador “*renda*”. A chamada “*Universalização*” seria consectário automático. Isto, também, valeria, para qualquer tributo, feitas as devidas adequações de seus respectivos fatos geradores. E a “*Generalização*” do IR? O que nos quer dizer? Qualquer tributo, seja IR ou não, é genérico nos precisos limites dos seus fatos geradores, contidos na lei instituidora. Qualquer “*Generalização*” a par daquela descrita do fato gerador do respectivo tributo, é inconstitucional. Se não fosse assim, não precisaríamos definir, para efeito de IR, como é feito no CTN, em seu artigo 43, o que seria renda e proventos de qualquer natureza. A “*Generalização*” e “*Universalização*” estão contidas nos estritos limites do fato gerador do IR, como soe acontecer com qualquer tributo. O legislador constitucional, talvez, se estribando em redações de Constituições de Países tidos como mais avançados, e, desejando, dar um matiz “*exótico*” ao IR, criou estes critérios. Ou mesmo, sem qualquer necessidade, estabelecendo a impossibilidade de excluir de sua incidência determinadas categorias funcionais. Nada dizem. Apenas confundem e nada contribuem para o direito tributário

¹⁰ Constituição Federal. Título VI – Da Tributação e do Orçamento. Capítulo I. Seção VI. Repartição das Receitas Tributárias. Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal: I – o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituïrem e mantiverem. Art. 158. I - Pertencem aos Municípios: o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituïrem e mantiverem. Art. 159. A União entregará: I- do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e produtos industrializados quarenta e oito por cento na seguinte forma: a) ...*omissis*, b) ...*omissis* .. c)...*omissis* d) ... *omissis*;

referência terminológica e alcance econômico do fato gerador do imposto de renda, criar hipóteses de tributação, sob seu pálio, cuja legislação de regência apresentaria roupagem ou fachada de IR quando, efetivamente, teríamos nova hipótese de tributo sem qualquer permissão constitucional e complementar.

Neste sentido, tratando do alcance do imposto de renda, sobretudo quanto à sua hipótese de incidência, nos ensina, inclusive exemplificando, Alfredo Augusto Becker:

Na dissecação da hipótese de incidência do imposto de renda, em primeiro lugar, cumpre verificar se a base de cálculo (núcleo) do tributo é o fato econômico da existência de renda, pois somente no caso afirmativo é que se estará diante de um imposto de renda. Exemplo: tome-se a venda de um imóvel. Se a base de cálculo for o saldo que resultar do preço de venda depois de deduzido o preço de aquisição e benfeitorias, tratar-se-á de um verdadeiro imposto de renda. Todavia, se a base de cálculo for o preço de venda, não sendo admissível aquelas deduções, o tributo pertencerá ao gênero jurídico dos tributos de atos jurídicos; no caso, será um genuíno imposto de vendas. (BECKER, 1998, p. 399.)

Portanto, o que se pretende discutir, mesmo que de maneira perfuntória, seria a compatibilização entre o fato gerador de imposto de renda (IR) e o “*terço de férias*”; permitindo qualifica-lo como medida de “*acréscimo patrimonial*”, nos termos do Código Tributário Nacional, ou de outra natureza, como aqueles que o pretendem como hipótese de mera “*indenização*”.

1 Desenvolvimento

1.1 O Sistema Tributário na Constituição de 1988

A Constituição de 1988 dispõe sobre “*o Sistema Tributário*”, especialmente entre os artigos 145 e 162; representando um esforço de aperfeiçoamento, simplificação e modernização das relações entre o Fisco e com contribuinte, objetivando, também, reduzir injustiças fiscais e corrigir os desequilíbrios regionais.

No entanto, a despeito da previsão constitucional sobre as competências impositivas tributárias e as respectivas espécies tributárias uma preocupação expressa do legislador constitucional foi estabelecer, junto às diretrizes de potencial criação dos tributos, limitações para o seu exercício partindo de um pressuposto de ciência política que nos ensina que “*aquele que detém o poder, tende a abusar do poder*”.

Diante de tal constatação, erigiram-se várias limitações constitucionais ao poder de tributar, consubstanciadas em verdadeiros princípios constitucionais; estabelecendo-se verdadeiras barreiras jurídico-constitucionais para conter esta verdadeira ansiedade estatal em criar e mesmo majorar tributos.

Dentre as denominadas limitações ao poder de tributar teríamos as leis complementares, cuja função, no que concernem as relações tributárias, poderia assumir diferenciação. Quando a função da lei complementar em matéria tributária não for a de instituir tributos, objetivo este atípico e fruto de costura política, para permitir a existência no texto constitucional de espécie tributária; mas, ao mesmo tempo, dificultar, sobremaneira, dada à necessidade de quórum qualificado, a sua efetiva criação legislativa¹¹, será aquela, em absoluto respeito ao texto constitucional que lhe deu origem e traçou os contornos de sua atuação e competência, estabelecer as diretrizes – *lex legum* – do comportamento do legislador ordinário quando do seu exercício de competência tributária, assim o fazendo o Código Tributário Nacional (lei 5.172/66), a lei complementar em matéria de ICMS (LC 87/96) e aquela de ISS (LC 116/2003).¹²

O intuito do legislador constituinte ao prever que determinadas matérias, quando reguladas por legislação ordinária, especificamente, na área tributária, deveriam se submeter aos limites da lei complementar foi, certamente, não apenas estabelecer um padrão, minimamente uniforme de tributação no território nacional, como no caso do ICMS e ISS, impostos sob competência de dezenas de Estados e milhares de Municípios respectivamente, mas, outrossim, estabelecer, como o fazia o Código Tributário Nacional, para todos os entes políticos dotados de competência tributária, albergando todos os tributos, em especial os impostos, os limites e contornos dos institutos mais valiosos e estruturais em matéria tributária

¹¹ Constituição Federal. Título VI – Da Tributação e do Orçamento. Capítulo I. Seção I. Dos Princípios Gerais. Art. 148. *Caput*, A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios. Seção III. Dos impostos da União. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: VII – grandes fortunas, nos termos da lei complementar. Art. 154. A União poderá instituir: I – mediante lei complementar, impostos não previstos nos artigos anteriores, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição. Título VIII. Da Ordem Social. Capítulo II. Da seguridade social. Seção I. Disposições Gerais. Art. 195. § 4º. A lei poderá instituir outras formas destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido ao disposto no artigo 154, I.

¹² Constituição Federal. Título VI – Da Tributação e do Orçamento. Capítulo I. Seção I. Dos Princípios Gerais. Art. 146. Cabe a lei complementar: inc. III- estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre. Seção IV. Dos Impostos dos Estados e do Distrito Federal. Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: III – ICMS. § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: XII – cabe à lei complementar. Seção V. Dos impostos dos Municípios. III. Serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar.

1.2 O Código Tributário Nacional. Fato gerador do imposto de renda e proventos de qualquer natureza.

O CTN – lei 5.172/1966 – muito embora não tenha sido editada, formalmente, como lei complementar, foi, se não totalmente, parcialmente, recepcionado pela Constituição Federal com o “*status*” daquela lei.

Tal constatação, já consagrada na Doutrina e Jurisprudência pátria, se dá por conta, especialmente, no disposto no artigo 146, incisos II e III, alíneas “a” e “b” do texto constitucional.

A despeito das diferenças apontadas pela Doutrina constitucionalista quanto à natureza da lei complementar¹³, seja quanto à sua criação, seja quanto à sua função, poderíamos afirmar que, sendo reconhecida como lei complementar, qualquer modificação do CTN exigirá, para aprovação, necessariamente, a maioria absoluta de membros do Congresso Nacional sob pena de patente inconstitucionalidade.

Quanto ao aspecto material, tendo como foco o objeto do CTN, segundo o traçado estabelecido pelo texto constitucional, a lei complementar teria um papel fundamental ao delimitar o comportamento legislativo infraconstitucional quanto aos aspectos fundamentais nas relações entabuladas entre a Administração Tributária e o Sujeito Passivo, como aponta Luciano Amaro.

É, ainda, função típica da lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário (art. 146, III). Em rigor, a disciplina “geral” do sistema tributário já está na Constituição; o que faz a lei complementar é, obedecido o quadro constitucional, aumentar o grau de detalhamento dos modelos de tributação criados pela Constituição Federal. Dir-se-ia que a Constituição Federal desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário, aos limites do poder de tributar, etc.) e a lei complementar adensa os traços gerais dos tributos, preparando o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária, à qual compete instituir o tributo, na definição exaustiva de todos os traços que permitam identificá-lo na sua exata dimensão, ainda abstrata, obviamente, pois a dimensão concreta dependerá da ocorrência do fato gerador que, refletindo a imagem minudentemente desenhada na lei, dará nascimento à obrigação tributária. (AMARO, 2007, p. 167,168)

Neste diapasão, considerando que o texto constitucional delega, expressamente, ao CTN, notadamente em seu artigo 146, inciso III, alínea “a”, a competência para definir os

¹³ Constituição Federal. Título IV. Da Organização dos Poderes. Capítulo I. Do Poder Legislativo. Seção VIII. Do Processo Legislativo. Subseção I. Disposição Geral. Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: II – leis complementares. Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.

impostos discriminados em seu texto¹⁴ bem como seus respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Nesta esteira a estrutura mínima, a ser observada pelo legislador ordinário federal, quanto ao imposto de renda, considerando como citado seu fato gerador, base de cálculo e contribuinte, se faz presente no texto do CTN *ex vi* o tratamento ao mesmo dirigido em seus artigos 43, 44 e 45¹⁵.

Em outras palavras, mormente considerando o que determina o nascimento da obrigação tributária principal; ou, como alguns ensinam, a hipótese de incidência do imposto de renda não poderá ser, ao talante do legislador ordinário federal, distinta ou mesmo ampliada em relação aquela prevista no texto do CTN.

Quando do processo legislativo da instituição ou mesmo alteração da lei de imposto de renda¹⁶, o legislado federal deverá ter especial atenção ao previsto no CTN; não podendo, usando de sua imaginação ou mesmo de critérios dissonantes do previsto na legislação complementar, criar hipóteses de tributação ou, melhor dizendo, fatos geradores daquele imposto que não possam se subsumir ou amoldar àqueles previstos no CTN. O legislador ordinário não tem e nem poderia ter liberdade ou discricionariedade, mesmo que parcial, para se distanciar do conceito de renda e proventos de qualquer natureza. Se assim o fosse, tal procedimento não só causaria ingente e despropositada insegurança jurídica, como esvaziaria

¹⁴ Percebe-se pela leitura que se faz do CTN que este papel, atribuído pela CF, não se cumpre integralmente ou se faz de forma conflitiva as disposições constitucionais. Vejamos: O artigo 35 do CTN estabelece ser dos Estados a competência para a instituição de imposto de transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos; entretanto, esta figura não existe mais no texto constitucional vigente. O artigo 155, inciso I e o artigo 156, inciso II da CF, respectivamente, apresentam distintos impostos sobre transmissão; cada qual sobre a competência de um ente federado distinto. O ITCD, de competência do Estado e Distrito Federal e o ITBI, de competência do Município e Distrito Federal. Já em relação ao IPVA, conforme previsão no artigo 155, inciso III, da CF, o CTN não faz qualquer ou mínima referência.

¹⁵ Código Tributário Nacional. Livro Primeiro. Seção IV. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Art. 43. O imposto, da 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. (Parágrafo incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001) § 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. (Parágrafo incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001. Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis; Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

¹⁶ Tomaremos por base como lei ordinária regedora do imposto de renda o Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999; que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto de renda e proventos de qualquer natureza.

por completo os desígnios do CTN, quanto a esta matéria; redundando, afinal, na fragilização e desrespeito – sem embargo de notória inconstitucionalidade – da Constituição Federal.

Analisando o disposto nos incisos I e II, do artigo 43, do CTN, cuja redação cuida, justamente, do apontado fato gerador do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, extraindo a essência do aspecto material e econômico do texto apresentado, afere-se, nitidamente, que qualquer hipótese do discutido imposto terá como referência conceitual e condicionante a expressão “*acrécimo patrimonial*”. Sendo, assim, todas as hipóteses previstas na legislação ordinária sobre IR, terão, por absoluto imperativo legal, que denotar, como consequência, de sua interpretação e efeitos, o indigitado “*acrécimo patrimonial*”.

Neste sentido ensina-nos Hugo de Brito Machado

O Código Tributário Nacional definiu renda como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e proventos de qualquer natureza como os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda (art. 43, itens I e II). Adotou, portanto, o conceito de renda acréscimo. Sem acréscimo patrimonial, não há segundo o Código, nem renda, nem proventos.

Como se vê, o Código Tributário Nacional estreitou o âmbito de liberdade do legislador ordinário, que não poderá definir como renda, ou como proventos, algo que não seja na verdade um acréscimo patrimonial. (MACHADO, 2003, p.427)

Não nos restam dúvidas que o ponto de partida definidor, na legislação ordinária respectiva, do fato gerador do imposto de renda e proventos de qualquer natureza seria como premissa, terminológica e/ou estrutural, a presença do “*acrécimo patrimonial*”. Se o inciso I, do artigo 43, do CTN, ao apresentar, inicialmente, como fato gerador do IR, a definição de renda como sendo o produto do “*capital, trabalho ou da combinação de ambos*”; e, em seguida, em seu inciso II, encerrando as hipóteses definidoras deste imposto, ao definir proventos de qualquer natureza, assim entendidos os “*acrécimos patrimoniais*” não previstos no inciso anterior, defluir, por ilação, que o apontado inciso II nos remete diretamente ao inciso I já que, implicitamente, define as hipóteses iniciais do inciso I como sendo de “*acrécimos patrimoniais*”.

A rigor a previsão do inciso II é, no mínimo, estranha. Acreditamos que teria, inclusive, efeito nulo como definidor de fato gerador do IR. Talvez sua presença se faça por conta da previsão constitucional – mesmo aquelas anteriores ao texto de 1988 – cuja redação prevê não só imposto de renda, mas, também, de proventos de qualquer natureza¹⁷. O vocábulo “*provento*” é definido por De Plácido e Silva (1993, p. 497) como sendo “*Do latim*

¹⁷ A expressão “*imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*” apareceu na Constituição de 1934 (art. 6º, I, c), e foi repetida nos textos posteriores (CF de 1937, art. 20, I, c; CF de 1946, art. 15, IV; EC 18/65, art. 8º, II; CF DE 1967, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV; CF de 1988, art.153, III).

proventus (resultado, lucro, crédito) é o lucro ou o ganho em um negócio. É de sentido análogo a proveito ou resultado obtido.” Neste sentido, a vista do conceito econômico-jurídico do vocábulo “*provento*” conjugado com o previsto no inciso II, do artigo 43, do CTN, percebemos uma repetição do óbvio, senão ululante, algo próximo disto. Seria, feitas as devidas adequações, dizer que o fato gerador do IPTU, conforme o artigo 32 do CTN, além da propriedade, posse ou domínio sobre imóvel urbano, seria qualquer propriedade, posse ou domínio urbano não previsto no fato gerador anterior. O que o legislador constitucional, repetindo por inércia ou por hierarquia legislativa, pretendeu, para este imposto, ao, junto com o vocábulo “*renda*” agregar a expressão “*proventos de qualquer natureza*” quando, sobretudo considerando a interpretação literal do CTN, os “*proventos de qualquer natureza*” seriam, nada mais, nada menos, espécies do gênero “*renda*” cuja matriz jurídico-econômica se lastreia no binômio “*acrécimo patrimonial*”. Além disso, para causar mais repetição e confusão, o legislador, constitucional e complementar, não contente com apenas o vocábulo “*provento*”, adicionou, para, sabe lá, qualificá-lo ou potencializá-lo, a expressão de “*de qualquer natureza*”¹⁸.

Luciano Amaro nos informa, outrora, a tentativa, infelizmente frustrada, de supressão da expressão “*proventos de qualquer natureza*”:

Em 1965, tentou-se suprimir a menção aos “*proventos de qualquer natureza*”, mas a Emenda n. 18 acabou consagrando o texto constitucional, diante do receio de que a supressão pudesse ser entendida como uma redução do campo de incidência do tributo. O que se objetivava, no entanto, era consagrar a noção de “*renda*” dada pela teoria do acréscimo patrimonial (que elimina a necessidade de quaisquer adendos para definir a abrangência material do imposto). (MARTINS, 2000, p. 281)

Tudo isso não nos conduz a nada. Melhor seria se o fato gerador do IR fosse definir renda, em apenas um inciso, alternando-se, parcialmente a redação do inciso I, do artigo 43 e suprimindo, integralmente, seu inciso II; como produto do capital, do trabalho, combinação de ambos ou mesmo qualquer acréscimo patrimonial. Mas como o texto constitucional trata deste imposto não apenas com de renda, mas sobre proventos de qualquer natureza, o legislador complementar se viu obrigado a criar um inciso específico para este outro “*fato gerador*”, cuja dicção nos leva ao conceito de renda “*acrécimo patrimonial*”, abstraindo o produto de capital e trabalho.

¹⁸ A expressão “*de qualquer natureza*” nos lembra o conhecido ISS-QN, a teor do artigo 156, inciso III, da Constituição Federal. De fato, o próprio texto afirma que é sobre qualquer natureza, mas “*pero no mucho*” já que ressalva a competência do Estado Membro, em matéria de ICMS; e, outrossim, remete a definição de serviços à legislação complementar. O legislador constituinte perde, mais uma vez, a oportunidade de acertar.

No entanto, alguns autores, insistem nesta visão do aspecto material do imposto de renda ou imposto sobre acréscimo patrimonial, como Anderson Soares Madeira, ao afirmar que:

O Fato Gerador do imposto em tela caracteriza-se pela aquisição da disponibilidade jurídica de rendas e proventos de qualquer natureza, conforme o estabelecido no artigo 43 do CTN. Renda é o produto do capital e/ou trabalho, conforme dispõe o artigo 43, inc. 1, do CTN, como os salários e os ganhos de aplicação financeira (produto do capital). Proventos são todos os demais acréscimos patrimoniais que não sejam renda (artigo 43, inciso II, do CTN), como a aposentadoria, os ganhos de loteria, heranças, doações, etc.(MADEIRA, 2011, p. 25).

1.3 Princípio da legalidade aplicado ao imposto de renda e proventos de qualquer natureza.

Poderíamos afirmar, sem qualquer receio, que a legislação do imposto de renda deve obediência ao princípio da legalidade. Este princípio¹⁹, ao exigir que, o ente tributante, no caso a União Federal, ao criar ou aumentar dado tributo, deverá fazê-lo mediante lei.

Esta lei, sobretudo de instituição de tributo, não se tornar inócua e inoperante, considerando o imposto de renda e proventos de qualquer natureza, deverá conter todos os pressupostos para sua definição e estruturação, atentando-se para o disposto no artigo 146, inciso III, alínea “b”, do texto constitucional conjugado com o artigo 43, 44, 45 e 97 do CTN.

Neste sentido, qualquer violação - quando do exercício da competência de criação do apontado imposto pela União Federal - ao disposto nos artigos citados do CTN, seria, em última instância, ofensa direta ao princípio da legalidade já que a instituição do imposto, exigida por lei, exige a previsão de seu respectivo fato gerador. Se o fato gerador previsto na lei ordinária não condiz com a previsão e permissivo da lei complementar, o veículo normativo em questão estará viciado, pelo menos em parte, já que não obediente ao estrito princípio da legalidade. O princípio da legalidade não exige apenas lei para instituir dado tributo. Exige, concomitante, que a referida lei seja dotada de todos os pressupostos válidos, constitucionais e complementares, para sua existência.

Defender que a lei ordinária instituidora do imposto de renda e proventos de qualquer natureza cumpra, quando à definição das hipóteses de seus fatos geradores, os limites

¹⁹ Constituição Federal. Título VI. Seção II. Das limitações ao Poder de Tributar. 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.

impostos pelo CTN é defende a lisura e execução na medida correta do princípio da legalidade.

Na verdade poderíamos defender o entendimento que qualquer princípio, seja da legalidade ou não, implícito ou explícito, expresso em lei ordinária (fato raro) seja no texto constitucional (hipótese mais provável), deve servir como norte ao intérprete de um caso jurídico concreto que lhe é apresentado, uma vez que seria o ponto de partida para a apreensão e compreensão do conjunto ou do todo a ser apreciado e, finalmente, interpretado, conforme visão de Sacha Calmon Navarro Coêlho, *in verbis*:

O que caracteriza os princípios é que não estabelecem um comportamento específico, mas uma meta, um padrão. Tampouco exigem condições para que se apliquem. Antes, enunciam uma razão para a interpretação dos casos. Servem, outrossim, como pauta para a interpretação das leis, a elas se sobrepondo.

...*omissis*...

Pois bem, quando o princípio é constitucional, a sua aplicação é obrigatória. Deve o legislador acatá-lo, e o juiz, adaptar a lei ao princípio em caso de desrespeito legislativo...*omissis*... (COELHO, 2004, p. 93)

Em matéria tributária, os princípios visam, exclusivamente, restringir o poder estatal de tributar; com isso, assegurando os direitos fundamentais do sujeito passivo à segurança, ao bem-estar, planejamento familiar, à propriedade, atividade econômica e o próprio desenvolvimento sustentável do País, dentre outros. Nesta esteira, *exempli gratia*, foi instituído, o princípio da legalidade dos tributos que, por sua vez, influi na anterioridade e na anualidade. A eficácia desses princípios é *extra-lege*, sendo assim, não dependem de qualquer lei ordinária que os regulamente, podendo ser invocados a qualquer tempo. E mais, por serem cláusulas pétreas da Constituição, esses princípios não podem ser alterados nem mesmo por emenda constitucional.²⁰

Já Hugo de Brito Machado cria um divisor de águas quando estabelece a possibilidade de algumas normas, insertas no Sistema Tributário Nacional, serem, efetivamente, cláusulas pétreas e outras não o serem; por simplesmente se inserirem em um contexto mais abrangente quando ensina que:

Assim, como o direito é na verdade um sistema de limites, todas as normas que integram a denominada legislação tributária, em sentido amplo, são limitações ao

²⁰ Constituição Federal. Artigo 6º. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:IV – os direitos e garantias fundamentais. CF/1988. Artigo 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios

exercício do poder impositivo. E todas as normas que, na Constituição, tratam da tributação, constituem limitações constitucionais ao poder de tributar. Tomada, assim, a expressão limitações constitucionais ao poder de tributar, nesse sentido abrangente, certamente não se pode dizer que essas limitações constituem cláusulas pétreas. Mas existem normas sobre tributação que, sendo limites, como são, dizem respeito aos direitos fundamentais.(MARTINS, 2011, p.13)

Abstraindo entendimentos distintos acerca de quais as limitações ao poder de tributar poderiam ser consideradas cláusulas pétreas e enfatizando a importância dos princípios na senda tributária, Luciano Amaro ressalta que:

“... alguns dos chamados princípios tributários não são, como dizíamos, meros enunciados gerais carentes de normatização posterior para acentuar sua concretude; são já proposições que atingem um grau praticamente exaustivo de normatividade. Por exemplo, o princípio da anterioridade é uma regra de precisão matemática; a lei ou foi ou não foi editada até o último dia do exercício, o que se apura segundo critério puramente cronológico, que já decorre do próprio enunciado constitucional do dito “princípio”, sem que haja necessidade de uma norma que dê contornos mais nítidos à proposição.”(AMARO, 2006, p.110)

1.4 Sentido da expressão “*acréscimo patrimonial*”.

Uma vez constatado que o Código Tributário Nacional segue, para efeito de definição do fato gerador do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, a “*teoria do acréscimo patrimonial*” (*increment of wealth theory*); devemos, portanto, tentar, a despeito das hipóteses expressas mencionadas no inciso I, do artigo 43, do CTN (capital, trabalho ou sua combinação), delimitar ou definir seu conteúdo econômico-material.

A referida expressão deve ser cindida. Devemos, em princípio, nos concentrar no instituto do “*patrimônio*”. O adjunto adnominal “*acréscimo*” só poderá ser definido no contexto ao qual está vinculado.

Não podemos perder de vista que o “*patrimônio*” nos passa uma ideia de conjunto. Este conjunto, obviamente, só poderá abarcar ativos e não passivo, seja corpóreos ou incorpóreos. No entanto, para nossa surpresa conforme definição dada por De Plácido Silva, poderia incorporar mesmo as obrigações, *verbis*:

No sentido jurídico, seja civil ou comercial, ou mesmo no sentido do Direito Público, patrimônio entende-se o conjunto de bens, de direitos e obrigações, apreciáveis economicamente, isto é em dinheiro, pertencentes a uma pessoa, natural ou jurídica, e constituindo uma universalidade.

O patrimônio, assim, integra o sentido de um complexo de direitos ou de relações jurídicas, apreciáveis em dinheiro ou com um valor econômico, em qualquer aspecto em que seja tido, isto é, como valor de troca, valor de uso ou como um interesse, de que possa resultar um fato econômico.(SILVA, PG. 330)

Causa-nos perplexidade cogitar que, no âmbito coletivo de um dado “*patrimônio*”, possamos identificar “*obrigações*”. A obrigação, seja de dar, fazer ou não fazer alguma coisa, estará sempre associada a um devedor, que deve cumpri-la; e um credor, destinatário de seu cumprimento. Não se sabe a posição que assumiria esta obrigação, ou obrigações, no contexto de um “*patrimônio*” (isto, se aceitarmos a definição dada por aquele jurista e reiterada por demais doutrinadores). Mas como a definição é genérica, inclusive utilizando o vocábulo no plural (obrigações), poderíamos, também, depreender a possibilidade do titular (pessoa física ou jurídica) do patrimônio ser devedor de “*obrigações*” cujo valor, reduzido economicamente, poderia ser superior aos bens e direitos que eventualmente poderiam compor aquela universalidade. Chegaríamos ao ponto, risível por sinal, de dada pessoa física ter um “*patrimônio*” composto só de obrigações (negativo). Ou seja, um grande devedor. Este entendimento se chocaria com o que socialmente se propaga. Aquele fulano é “dono” de grande “*patrimônio*”. Aquele ciclano tem um patrimônio incomensurável. A fulana é bom partido; seu pai tem patrimônio de “*milhões*” (de obrigações ou de bens e direitos?).

Na ciência contábil pode-se até admitir a possibilidade de patrimônio negativo. Na verdade, se assim utilizada, permitiria, para efeito de imposto de renda e proventos de qualquer natureza, até demonstrar a ausência de qualquer incidência do referido imposto. Esta constatação reforçaria, portanto, a concepção que o “*patrimônio*”, para efeito de “*acréscimo patrimonial*” referente ao fato gerador do imposto de renda, não poderia, jamais ser negativo e sim positivo.

Neste sentido, quando conjugamos o adjunto adnominal “*acréscimo*” ao “*patrimônio*”, percebemos que seria, para não afirmar mais, um despautério, aceitar a ideia que o “*acréscimo*” se daria sobre “*patrimônio de obrigações*”, nos levando a uma conclusão tresloucada qual seja: haveria a possibilidade de incidência de IR sobre “*obrigações*” (débitos, dívidas, etc.). O Fisco poderia, assim, lançar IR sobre o pobre coitado falido ou mesmo empresa quebrada, aumentando mais ainda o seu passivo.

Pelo exposto entendemos que o sentido de “*patrimônio*”, pelo menos para os efeitos de delimitação do fato gerador do IR, só pode ser de conjunto de “*bens, direitos e haveres em geral*”; não alcançando qualquer “*passivo*”, sobretudo, sobre a figura genérica de “*obrigações*”.

Patrimônio, neste caso, é ativo. É tudo que seu titular pode usar e fruir. Tem conotação positiva. Incorpora bens tangíveis (móveis e imóveis) e intangíveis (crédito e

direitos). Este é nosso referencial. Se dado titular - João de patrimônio “X”, durante dado ano (considerando o aspecto temporal do fato gerador do IR), aumenta seu patrimônio para “X + 1”, poderíamos, em tese, vislumbrar a ocorrência de “*acrécimo patrimonial*”. Se o patrimônio de João, durante dado ano, se mantém “X”, não há de se falar em “acrécimo patrimonial” e sim de estabilização ou “manutenção patrimonial”. Hipótese absolutamente não incidente de IR. Se o mesmo titular João, titular de patrimônio “X”, após o decorrer de dado ano, reduz seu montante para “X – 1” (mesmo que através da assunção de obrigações), não há, até por conflito terminológico, de se falar em incidência de IR, já que ocorrido “*decrécimo patrimonial*” e não “*acrécimo*”.

Seguindo toda esta narrativa afere-se que se a legislação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza prever hipótese de incidência, cuja matriz material e econômica, não importando quais sejam os termos ou redação utilizada (ou, em outras palavras, os subterfúgios utilizados pelo legislador para induzir a erro), leve ao Fisco Federal a condição de cobrar IR de “*patrimônio mantido*” ou “*patrimônio reduzido*”, teremos aí ofensa ao dispositivo do CTN que define o fato gerador do IR, apenas e tão somente, como aquele associado à “*teoria do acréscimo patrimonial*”.

1.5. A hipótese/possibilidade de incidência de imposto de renda e proventos de qualquer natureza sobre o terço constitucional de férias regulamentares.

É de conhecimento de todos que militam na área tributária federal a vasta legislação que rege o imposto de renda e proventos de qualquer natureza. Confusa, cheia de remissões e de difícil interpretação. Caracteriza-se, particularmente, pela utilização de considerável arsenal de normas administrativas; tendo como seu maior protagonista a conhecida “*instrução normativa*”.

No que pertinente ao objeto deste trabalho, devemos, assim, apontar a legislação que trata não só da hipótese de incidência do IR sobre salário – entendido este como efetiva renda correspondendo a “*acrécimo patrimonial*” – bem como identificar ou associar o terço de férias constitucional como sendo integrante deste salário, pago em parcela diferenciada não só pela terminologia utilizada mas condicionada ao gozo de férias regulamentares as quais, pelo menos em previsão expressa na Constituição Federal e Consolidação das Legislação do Trabalho (CLT) se fazem obrigatórias nas relações formais trabalhistas.

Sabe-se que quando da quantificação da base de cálculo do IR sobre salário – este entendido de forma incontroversa como tributável pelo IR- utiliza-se aquele valor integralmente para efeito de eventual isenção, aplicação da alíquota, definição de valores a deduzir e, finalmente, determinação, se for o caso, do tributo a recolher.

Deve-se, inclusive, enfatizar que a base de cálculo do imposto, entendendo a base de cálculo como referencial econômico para efeito de composição com a alíquota (percentual *in casu*) aplicável, fazendo com que este tributo, classificado como variável, após a integração base de cálculo com alíquota, passe, no procedimento de lançamento (via de regra por homologação) de *am debeat* para *quantum debeat*, é estabelecida no CTN, cuja redação reproduz, naturalmente, sob enfoque econômico, seu próprio fato gerador; sem neste caso utilizar-se da expressão “*acrécimo patrimonial*”.²¹

A possibilidade, prevista naquele texto, de estabelecer-se na lei ordinário montante arbitrado ou presumido do IR não induz à conclusão de que se poderia criar “*base de cálculo*” fictícia, totalmente dissonante da realidade econômica ao qual seria extraída. A presunção ou arbitramento da base de cálculo do IR, só se faria diante de circunstâncias onde inviáveis determinarem-se a base de cálculo real; e, sempre, em valores com mínimo de correspondência (extraída do fato ou ato concreto) com a realidade socioeconômica. O arbitramento e a presunção da base de cálculo poderiam, de antemão, ter previsão legal; podendo, muitas vezes, ser opção do próprio sujeito passivo; e, como soe acontecer, nas lavraturas de autos de infração.

Neste diapasão, se entendermos que o terço constitucional de férias é fato gerador de IR, não haveria como dissociar sua base de cálculo daquela utilizada na verba salarial.

Não se pretenderia, mesmo porque os limites impostos ao artigo e pela necessidade de maior reflexão sobre a legislação e doutrina do direito do trabalho, fazer maiores digressões sobre a natureza jurídica do “*terço constitucional de férias*”. O que se almeja é buscar um sentido que permita compreender se esta parcela se identifica, por fundamento e consequência, com o que descrevemos como “*acrécimo patrimonial*”; ou, a contrário senso, se aproximaria do que aqueles que defendem a não incidência do IR qualificam como mera “*indenização*”.

Não se pode negar que já algum tempo muitos tributaristas e advogados militantes na área, ao buscar a exoneração na exação de fatos identificáveis pela legislação de regência de

²¹ Código Tributário Nacional. Livro primeiro. Título III. Capítulo III. Seção IV. Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributários.

IR como sendo renda, buscam um elastério extremo para a figura ou instituto da “indenização”.

Considera-se, forma pacífica, a jurisprudência a hipótese de “indenização” como não sendo tributável pelo IR ou, podemos afirmar, condizente com os pressupostos do denominado “*acréscimo patrimonial*”. Isto se dá por uma razão clara. Se ao se indenizar uma pessoa qualquer se busca a mera recomposição patrimonial em razão de atos ilícitos causados (responsabilidade civil) ou mesmo como instrumento de opção jurídica (férias prêmio não gozadas) poderíamos afirmar que, ao final do processo de pagamento da indenização, o beneficiário voltaria, tão somente, ao “*status quo ante*” quanto à sua condição patrimonial; não se podendo afirmar ou depreender qualquer indício de renda ou provento suscetível de ser compreendido como “*acréscimo patrimonial*”.

Tal exposição de ideias muitas vezes se mostra insatisfatória na medida em que em dadas situações a indenização se revela clara e objetiva, como no caso daquela onde determinada pessoa paga a quantia outrora dispendida por terceiro em oficina em razão de acidente onde causou efetivo prejuízo. Ou melhor, o conserto do carro custo R\$ 1.000,00, o valor pago a título de ressarcimento ou “indenização” corresponde ao mesmo número. Perde-se X, recebe-se X. Correspondência matemática e estrita quanto a recomposição patrimonial. Noutro giro aferem-se hipóteses mais complexas como aquela, já pacificada, do pagamento, agora entendido pelos Tribunais como “indenização”, de quantia em dinheiro pelo não gozo das denominadas férias prêmio. Neste caso a dimensão monetária do valor tido como de indenização corresponderia ao valor dos vencimentos/salário, acrescidos do terço constitucional, sem qualquer dedução a título de IR. Assim sendo a “indenização” por não usufruir férias prêmio correspondente ao próprio valor do salário mensal acrescido de demais verbas trabalhistas.

No caso do pagamento do “*dano moral*” a situação já se revela de difícil análise. Os Tribunais superiores, seguidos rotineiramente pela justiça trabalhista, já encampam a interpretação que o valor pago a título de “*dano moral*” não é hipótese de IR. Tal entendimento chega às raias do absurdo, quando se percebe que muitos acordos trabalhistas, levando em consideração tal exegese, se fazem no sentido do reclamante renunciar a verbas trabalhistas tributáveis pelo IR (salário) para aumentar quantias a título de “*dano moral*”. O reclamante e reclamado chegariam a um ponto de equilíbrio no valor que seria interessante para ambos em claro detrimento do interesse público em receber o tributo de fato e originalmente devido. O “*dano moral*”, apesar da qualificação dada representando perda, não

permite, num primeiro plano, concluir por uma recomposição patrimonial, a luz da teoria da “indenização” já que ausente qualquer referencial econômico para mensuração ficando sujeito ao subjetivismo ou delimitação financeira, dada, sobretudo, pelo Judiciário, calcada em bases dogmáticas ou conceituais de fragilidade patente. Afinal, quanto vale o “*dano moral*” causado pela morte de familiar, perda de avião por cancelamento ou mesmo assédio sexual? Vivemos uma indústria de “*dano moral*” no país onde toda discussão trabalhista e uma grande parte daquelas na esfera civil apresentam pedidos de pagamento a título de “*dano moral*”. O brasileiro, aparentemente, denota ser muito frágil em suas relações sociais e de trabalho; por isso, a todo o momento, precisa, para se recompor, do apoio financeiro albergado pelo “*dano moral*” que, coincidentemente, também não é fato gerador de IR pelo Judiciário compreendê-lo como recomposição (ou compensação) do que se perdeu e não “*acréscimo patrimonial*”. Provavelmente nos escritórios de advocacia e contabilidade mensuram-se as vantagens fiscais – leia-se: não incidência de IR - quando da propositura de ações cíveis e trabalhistas.²²

Vejamos, agora, a questão da incidência ou não do IR sobre o denominado “*terço constitucional de férias*”. Afinal de contas, trata-se ou não de valor tributável condizente com a ideia de “*acréscimo patrimonial*”. Existe nítida controvérsia sobre tal matéria, mormente surgida ou ressuscitada por conta de algumas decisões, tomadas em 1º grau da Justiça Federal, manifestando entendimento no sentido de não ser tal parcela tributável. Tais decisões, a vista dos autores e beneficiários das ações, chamaram a atenção da mídia e reacenderam polêmica quanto à dimensão e qualificação jurídica daquela verba trabalhista para efeito de ser alcançada pela incidência do IR²³.

Os argumentos apresentados para sustentar a não incidência – e não isenção com denominado pela imprensa – de IR sobre o “*terço de férias*” são, basicamente, qualifica-lo como verba indenizatória; e, na mesma linha, pelo fato do STF ter decisão no sentido de não permitir a incidência de contribuição previdenciária sobre tal quantia.

Tais argumentos estão estreitamente associados já parte do princípio que não haveria “*acréscimo patrimonial*”.

²² Chegamos a casos que beiram a insanidade. Este articulista, como Procurador do Estado de Minas Gerais, labutando na área de tributos, deparou-se, certa feita, como uma ação ordinária declaratória de indébito tributário que, dentre os pedidos, constava indenização a título de “*dano moral*”, por conta dos efeitos causados ao contribuinte pela hipotética cobrança de tributo não devido.

²³ Sentenças desobrigam juízes de pagar imposto sobre o terço de férias. Extrato da notícia: “*Por meio de nota, a Ajufe reafirma que o ST e o Supremo reconhecem o caráter indenizatório da verba para excluí-la do cálculo da contribuição previdenciária. Pode-se concluir que o adicional de férias tem natureza indenizatória, forte no entendimento da 1ª seção do STJ e da 2ª turma do STF, não havendo, pois, que se falar em acréscimo patrimonial apto a caracterizar o fato gerador do imposto, diz a entidade*”. Reportagem do jornal Valor Econômico, do dia 21 de agosto de 2013, página E1, legislação e tributos.

Interessante notar que a incontroverso, como fato gerado do IR, a verba salarial paga ao trabalhador. E a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), expressamente, em seu artigo 148, prevê que “a remuneração das férias, ainda quando devida após a cessação do contrato de trabalho terá natureza salarial”. Se a própria legislação de regência sobre as relações trabalhistas, tratando da contrapartida paga pelo empregador ao empregado, estabelecer, de forma objetiva, identidade de natureza entre verba salarial e “terço de férias”, que, pelo que se depreende, são, a rigor, parcela salarial paga de forma diferenciada uma vez usufruída as férias, como interpretar o “terço de férias” como verba indenizatória?

Mesmo que não houvesse previsão expressa na CLT de equivalência, para efeito de pagamento ao trabalhador, do salário e do “terço de férias”, constataríamos ausência, por completo, dos pressupostos minimamente necessários para reconhecer aquela quantia como “indenização”.

A “indenização”, para efeito de incidência de IR, pressupõe dois elementos estruturais e inter-relacionados. O primeiro é a perda de algum direito (patrimonial tangível ou intangível); e, na sequência, sua necessária recomposição, compensação ou substituição por valor, em pecúnia consubstanciada em representação mínima de equivalência (não tão fácil de mensuração na perda intangível). Perde-se um direito tangível (perda de um bem móvel por batida causada por terceiros) e busca-se a compensação com valor correspondente aquela perda. Noutra toada, perde-se moral ou condição emocional – bem intangível – buscar-se-á, através da recomposição financeira, confortar e compensar aquele titular prejudicado, digamos moralmente, por tais fatos. Nestas duas hipóteses não há “*acréscimo patrimonial*” suscetível de incidência de IR.

Pergunta-se: qual seria o fundamento para estender, ao “terço de férias”, a qualificação ou natureza de verba indenizatória e, assim, excluí-lo da incidência do IR? Quando do seu pagamento, não há qualquer dano, identificado ou identificável, causado ao seu beneficiário. Justamente o oposto. O fundamento de seu pagamento é permitir ao trabalho maior fôlego financeiro no gozo das férias, dando-lhe maior tranquilidade e condição no usufruto deste benefício trabalhista. O condicionante do pagamento do “terço de férias” não é – e nunca foi – dano ou perda causada ao trabalhador, mas, ao contrário, o próprio exercício de um direito fundamental associado ao descanso físico e renovação de espírito. Se não há dano ou perda – imaginar que o gozo das férias é uma perda ao trabalhador é ignorar a luta histórica para conquistá-la – como condicionante do pagamento do “terço de férias”, não há o que recompor, confortar, recompensar ou, em suma, “indenizar”. O que

existe de fato é um *plus* salarial condicionado ao usufruto de férias. Poder-se-ia dizer que o salário no mês de férias é maior que nos demais meses. Entretanto, por razões de racionalidade trabalhista, evitando repercussões nos demais meses de trabalho, criou-se uma sistemática de pagamento diferenciada que nada mais do que um salário qualificado e condicionado.

Buscar apresentar o “*terço de férias*” como verba indenizatória não condiz com sua origem histórica, sua previsão na CLT ou mesmo seu desiderato. Pagar o “*terço de férias*” é permitir ao trabalhador ter mais dinheiro para arcar com um período de ócio, no qual teria mais opções de lazer ou mesmo viagem. Neste sentido, denota-se efetiva carga valorativa financeira absolutamente associada e condizente com a teoria do “*acréscimo patrimonial*”.

O outro argumento utilizado para defender a tese da não incidência de IR sobre o “*terço de férias*” seria o suposto entendimento de que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) bem como o Supremo Tribunal Federal (STF) teriam já fincado interpretação neste sentido.

Quanto a este ponto, parece-nos, em princípio, ocorrer equívoco e, na sequência, certa, digamos, confusão, nos julgados do STF, com decisões calcadas em fundamentos, com a devida vênua, limitados, superficiais e dissociados das alterações, via emenda, ocorridas no texto constitucional.

Vale dizer que em relação ao que se refere ao STF, fazendo busca em sua página na *web*, no ícone jurisprudência - através das palavras incidência de IR sobre “*terço de férias*” – o que se depreende é justamente o oposto. O STJ em inúmeros precedentes vem consolidando julgados quanto à incidência de IR sobre várias verbas ou vantagens recebidas pelos trabalhadores. Não há qualquer dúvida que quando as férias, sejam prêmio – esta inclusive com previsão em Súmula – sejam regulamentares –, incluindo o “*terço de férias*” não gozadas, por conta de opção ou mesmo demissão, a pecúnia, paga ao beneficiário, se transmutará em efetiva natureza indenizatória sem qualquer viés de “*acréscimo patrimonial*”. Entretanto, tais decisões deixam indubitável que não incidência de IR se daria tão somente nos casos onde o dinheiro recebido efetivamente corresponderia à indenização. E, para tal percepção, necessário para que isso ocorra o não usufruto ou gozo das férias. Por isso, em total compatibilização com os desígnios do vocábulo “*conversão*”, se opera uma verdadeira sub-rogação de direitos. Num dado momento haveria direito a férias. No entanto, em razão de vontade ou imposição, este direito não mais poderá ser exercido; e, em seu lugar, se apresenta um montante em dinheiro. Se há substituição de direito por correspondente em dinheiro, temos, perfeitamente, identificada a discutida figura da “*indenização*”.

O que não podemos é concluir que o tratamento dado pelo STJ à matéria – incidência de IR sobre “*terço de férias*” – seria no sentido, também, desta exoneração nas hipóteses de férias regulamentares gozadas. Nesta hipótese, como dito alhures, não há recomposição, substituição ou compensação qualquer. O que existe, de fato, quando se paga esta verba trabalhista, é um aumento de salário (mesmo que transitório e condicional); consubstanciado, sob qualquer ótica, como acréscimo patrimonial. Se ganha mais porque se usufrui um direito (férias regulamentares) e não com alguns defendem sob o pálio famigerado e abusada figura da indenização.

Quanto ao STF o quadro muda se não radicalmente, para um cenário nebuloso não só pela jurisprudência claudicante e superficial; e, indubitavelmente, sem qualquer sinal concreto de consolidação sobre a matéria.

Isto porque podemos identificar uma decisão no sentido de dar repercussão geral ao tema²⁴. Não há, no momento, quando da elaboração deste artigo, julgamento do mérito daquela corte ou mesmo sinalização de quando isso ocorrerá.

No entanto, aferem-se decisões do próprio STF, no sentido de declarar que não haveria incidência de IR sobre o “*terço de férias*, mas não de forma direta, mas oblíqua. Isso se dá na medida em que a tese sustentada reside no fato de que o “*terço de férias*” não configuram remuneração ou vantagem permanente, a ser, quando da aposentadoria do sujeito passivo, utilizada para efeito do pagamento dos proventos. Neste raciocínio, se para efeito de incidência de contribuição previdenciária, o “*terço de férias*” não são remuneração, sendo assim mera indenização, a incidência do IR também estaria obstada já que assentado o entendimento deste instituto não ser suscetível de integrar o fato gerador daquele imposto.

Poderíamos afirmar, em resumo, que o STF, abstraindo o caso da repercussão geral indicado, se posicionaria pela não incidência de IR sobre “*terço de férias*” partindo do pressuposto de que a contribuição previdenciária não poderia alcançar aquela verba por sê-la indenização. Em outras palavras, se o “*terço de férias*” não é remuneração para efeito de contribuição previdenciária não o seria, por ilação, para efeito de imposto de renda.

Fechando os seguintes pressupostos, poderíamos apresentar nosso pensamento. Premissas para tal: 1) O STF, ainda quando elaboramos esta exposição, não julgou o mérito de hipótese de repercussão geral onde enfrentará a questão a luz das alterações

²⁴ Repercussão geral em Recurso Extraordinário 593.068-8, Santa Catarina. Decisão tomada em 29/04/2009, sob a relatoria do Ministro Joaquim Barbosa. Estrato da decisão é claro sobre a questão ventilada, *verbis*: “*Também está caracterizada a relevância constitucional da discussão sobre o alcance das normas constitucionais que estabelecem a base de cálculo do tributo (conceito de remuneração)*”.

constitucionais; 2) Sem embargo desta constatação, o STF, pelo menos diretamente, não declarou a não incidência de IR sobre o “*terço de férias*”.

Faremos nossas digressões sobre os precedentes do STF que conduziram de forma oblíqua e indireta, à conclusão de que não haveria incidência de IR sobre a discutida verba salarial.

De pronto, discorremos sobre a associação desta vantagem paga ao trabalhador, assegurada constitucionalmente com a hipótese de indenização – parece-nos estranho, com a devida vênia, a Constituição Federal prever que na hipótese de usufruto de férias regulamentares decorreria uma indenização, sob outro rótulo, de 1/3 (terço) sobre o valor habitualmente pago - permitindo, a partir daí, ser referência para os demais julgados no mesmo sentido.

Após pesquisa, leitura e interpretação de vários julgados do STF sobre a matéria, identificamos, para nossa surpresa e, não podemos, negar, pela importância da questão, apenas um julgado claro quanto à suposta premissa ou fundamento para qualificar o “*terço de férias*” como verba indenizatória.

Nesta decisão – RE n. 345.458 – sob a relatoria, protocolar, da que já foi Ministra daquela corte, quando trata da natureza do “*terço de férias*”, assim se manifesta, *verbis*: “..... *omissis*..... *o que significa dizer que a sua natureza é compensação/indenizatória*”. Nada mais é dito para convencer ou mesmo apresentar mínimo de medida conceitual para equivaler os dois institutos. Pelas razões já anteriormente expostas, demonstrou-se que o escopo de qualquer “*indenização*” é recompor ou substituir, via de regra, em dinheiro, a perda material ou o infortúnio emocional (moral) causado por ato ilícito (prejuízo causado por terceiro, como no clássico exemplo de batida de veículo) ou mesmo lícito (como no caso de exercício de direito potestativo, *ex vi* opção em não gozar férias prêmio, optando-se pela sua conversão em dinheiro). Como, então, ao usufruir direito a férias regulamentares, obtendo-se, por expressa previsão constitucional e legal (CLT), verba suplementar de 1/3 em dinheiro, calculado sobre o valor do salário ordinário, entender-se ser tal complementação medida compensatória ou indenizatória? Indenizando, quiçá, o dano emocional, psíquico ou moral do trabalhador de não continuar trabalhando e contribuindo para o esforço de desenvolvimento da sua empresa ou mesmo do País.

Ao contrário da afirmação, rasteira e frágil, da natureza indenizatória do “*terço de férias*”, o que se afere de sua índole, efetivamente. Revela-se, como prêmio, auxílio ou contribuição em espécie – imposta por lei, após décadas de conflitos trabalhistas – para o

trabalhador para que, em período de descanso, possa ter mais tranquilidade e opções financeiras quanto ao que fazer nas férias. Em resumo, recebe-se mais “*acréscimo patrimonial*” para melhor desenvoltura financeira em período tido pela legislação como sendo de maior necessidade para usufruir, digamos, um ócio com maior fôlego financeiro. Não há ou existe qualquer aparência de compensação, ressarcimento ou indenização. Não se perde nada, seja material ou emocional. Causa ingente espécie, uma então ministra do STF, nos proporcionar, com a devida vênua, tal limitação científica e fundamentação tacanha em seu posicionamento. O pior é constatar várias decisões posteriores, fazendo remissão a tal interpretação, sem qualquer nova, ou melhor, interpretação da matéria já que isso exigiria certo esforço laborativo e intelectual. Procedimento este muitas vezes distante do hábito do STF, seja por excesso de trabalho ou mesmo inconfessável vontade política. É mais fácil citar o precedente do que ter que corrigir o alicerce vaporoso que o construiu.

Finalmente, em relação à contribuição previdenciária, que segundo o STF, nos julgados que se reportam ao precedente da “*pérola*” que define o “*terço de férias*” como de natureza indenizatória, o fundamento exposto, para tal mister, residiria na impossibilidade da incidência daquele tributo sobre verba a não ser incorporada nos proventos de aposentadoria. Como não seria nosso objeto discorrer sobre esta questão de maneira mais pormenorizada, já que ultrapassaria as lindes de nosso trabalho, é importante ressaltar que tal motivação mostra-se desatualizada e incompatível não só com as emendas constitucionais nº 20/1998 e 41/2003, mas, outrossim, pela própria decisão daquela corte, analisando a constitucionalidade daquelas emendas, cuja estrutura de motivação reside nos chamados princípios da solidariedade e contributividade. Neste diapasão não haveria por que excluir da incidência da contribuição previdenciária o “*terço de férias*” pelo simples fato do valor cobrado não incorporar os proventos de aposentadoria na medida em que até os servidores públicos – obedecidos limites impostos pelo STP, tendo como referência o piso do valor máximo de aposentadoria pago pelo Regime Geral de Previdência (INSS) se sujeitariam a tal imposição sem qualquer contrapartida no seu ato de aposentação.

Considerações finais

O Sistema Tributário Nacional, previsto na Constituição Federal, a despeito de conter uma séria de disposições que outorgam competência tributária aos entes que integram a

República Federativa do Brasil, apresenta, também, verdadeiros contrapesos normativos delimitando ou impedindo uma tributação desmedida ou abusiva.

Dentre este rol de vedações constitucionais ao poder de tributar identificamos o princípio da legalidade para as hipóteses de instituição ou majoração de tributos.

Reforçando e conjugando eficácia a este princípio, o legislador constitucional estabeleceu que caberia ao legislador complementar apresentar, dentre outros pontos, a descrição dos fatos geradores dos impostos contidos na Constituição.

O Código Tributário Nacional (lei 5.172/66), cumprindo este papel, pelo menos em relação ao fato gerador do “imposto de renda e proventos de qualquer natureza”, estabeleceu, em seu artigo 43, que tanto a definição de “renda” quanto de “proventos de qualquer natureza”, deveria ter como inafastável condicionante o substrato jurídico-material definido na “teoria do acréscimo patrimonial”.

Toda esta exposição é calcada no estrito cumprimento da hierarquia legislativa atinente às relações tributárias. Se o texto constitucional, tratando minudamente do “Sistema Tributário Nacional”, delega ao Código Tributário Nacional a condição de lei complementar, dando-lhe atribuições quanto às normas gerais de direito tributário, em especial quanto ao fato gerador dos impostos previstos no texto constitucional, nada mais previsível e de obediência rigorosa do que, toda e qualquer lei ordinária, quando do exercício da competência tributária face ao dado imposto, cumpra os limites estreitos delineados pelo legislador complementar.

Nesta esteira surgiu a polêmica, ainda não sanada, quanto à incidência do imposto de renda (IR) sobre o denominado “terço de férias”. Por um lado, a legislação daquele tributo o entende como verba salarial ou complemento de remuneração; suscetível, assim, da cobrança em questão. Por outro lado, sobretudo por conta de algumas decisões do STF, ao contrário do STJ, no sentido de entender o “terço de férias” como verba meramente indenizatória e, por consequência, fora do espectro de incidência do IR, em julgados onde, paralelamente, entendeu ser vedada, também, a incidência de contribuição previdenciária sobre aquela vantagem pecuniária sob o argumento de não haver sua incorporação sobre os proventos de aposentadoria.

Demonstrou-se, abstraindo a questão da incidência da contribuição previdenciária por ser a jurisprudência utilizada descompassada das mutações constitucionais e da mudança de entendimento na corte Suprema - que a definição dada pela STF ao “terço de férias”, sem embargo de ser superficial, contraria toda a razão de ser ou mesmo axiologia jurídica do instituto da “indenização” na medida em que ao pagar aquela verba não se compensa ninguém

de absolutamente nada. Nada se perdeu. Apenas agregou-se maior benefício, somado ao salário mensal, ao trabalhador em razão do gozo regulamentar das férias. Portanto, ocorreria na espécie, ao se pagar o “*terço de férias*”, estreita correspondência com a teoria do “*acréscimo patrimonial*”, nos precisos termos do artigo 43 do Código Tributário Nacional, autorizando, deste modo, ao legislador ordinário prever a incidência do IR sobre a discutida vantagem ou verba salarial adicional.

Referências

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 13ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12ª Ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do direito tributário*. São Paulo: Editora Lejus, 1998.
- BRASIL, *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Diversos/ctn.htm>>. Acesso em: 13 set. 2011.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Presidência da República. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em 13. Set. 2011.
- BRASIL. *Decreto 3.000 de 26 de março de 1999*. Presidência da República. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em 13. Set. 2011
- BRASIL. *Lei 11.196 de 21 de novembro de 2005*. Presidência da República. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm>. Acesso em 13. Set. 2011
- BRASIL. *Lei 7.713, de 22 de dezembro de 1988*. Presidência da República. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713compilada.htm>. Acesso em 13 set. 2011.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- FRANÇA, Limongi. *Manual de direito civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 04, 1969.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, v.01. São Paulo: Atlas, 2003.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 14ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.
- MADEIRA, Anderson Soares. *Manual de direito tributário*. 5ª. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional. Volume I*. 5ª edição – São Paulo: Saraiva, 2008.
- MARTINS, Ives Gandra Martins, coordenador. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000.
- MARTINS, Ives Gandra. *Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica – Pesquisas tributárias*. Nova série: 11. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

SHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVA, De Plácido. *Vocabulário Jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

<<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>>. Acesso em 01 set. 2013.

<http://www.stj.jus.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp>. Acesso em 01 set. 2013.