



## IMPOSTO DE RENDA E JUSTIÇA FISCAL À LUZ DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA \*

Marcos Vinícius Costa Cabral \*\*

**Resumo:** O presente trabalho objetiva abordar a tributação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza como instrumento de justiça fiscal, sob a perspectiva da força normativa e aplicabilidade plena e imediata dos princípios constitucionais tributários, exigindo que o imposto de renda cumpra efetivamente sua função extrafiscal de promover justiça na tributação, e, em última análise, funcione como mecanismo de justiça distributiva e de bem-estar social.

**Palavras-Chave:** Imposto de Renda. Princípio da Capacidade Contributiva. Progressividade.

**Abstract:** This paper aims to address the tax income taxes and earnings of any nature as tax justice instrument, from the perspective of normative force and full and immediate applicability of tax constitutional principles, demanding that the income tax effectively fulfill its function extrafiscal promote of justice in taxation, and ultimately function as distributive justice mechanism and social welfare.

**Keywords:** Income Tax. Principle of contributory capacity. Progressiveness.

**Sumário:** Introdução. 1. Panorama da tributação no Brasil. 2. O princípio constitucional da capacidade contributiva. 3. Regulamentação do imposto sobre a renda no Brasil. 4. Principais problemas existentes em nosso ordenamento: propostas para uma tributação do imposto sobre a renda como instrumento de justiça fiscal. Conclusão. Referências.

\* Artigo submetido em 12 nov. 2017 e aceito para publicação em 11 mai. 2018.

\*\* Advogado, Bacharel em Direito pela UFJF, Juiz de Fora, MG, Brasil.



## INTRODUÇÃO

O presente artigo tem por objetivo tratar da tributação do imposto sobre rendas e proventos de qualquer natureza norteadas pelo ideário de justiça fiscal e bem estar social trazido pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), especialmente, através do princípio da capacidade contributiva, estampado no artigo 145, § 1º, da Carta Magna.

Para alcançar este objetivo, a metodologia adotada será a pesquisa bibliográfica crítico-dialética, baseada na análise da legislação pertinente ao tema, na doutrina pátria, e no Direito Comparado. Assim, partindo-se da compreensão a respeito do tema, investigaremos os dispositivos legais relacionados, o conhecimento produzido pela doutrina, além de técnicas de tributação da renda em outros países, procedendo-se a um estudo crítico e construtivo acerca da matéria.

Desde os primórdios, o Estado obtém recursos para manter-se como elemento estrutural de uma sociedade politicamente organizada através dos tributos. É a cobrança dos tributos que possibilita ao ente estatal arcar com suas despesas ordinárias, necessárias à manutenção e funcionamento da máquina pública.

Os tributos, *grosso modo*, constituem a contribuição por parte de cada cidadão, na medida de suas possibilidades, para o custeio da estrutura dos Estados, para que estes possam viabilizar a organização necessária à vida civilizada e a manutenção da ordem pública.

A evolução histórica das formas de Estado, contudo, desaguarda no surgimento do Estado Social, na segunda metade do século XX, no qual não mais bastava a simples atuação com vistas a garantir a ordem geral e conferir ao indivíduo uma esfera de liberdade imune à intervenção estatal no âmbito de suas relações privadas, característica do Estado Liberal. Com o advento do Estado Social, passa-se a uma postura ativa do Estado, que deve atuar no sentido de possibilitar ao indivíduo a satisfação de suas necessidades mais básicas, por meio de prestações positivas, como sistema gratuito de saúde, educação, lazer, etc. (BONAVIDES, 2007)

Posteriormente, assistir-se-ia ao desenvolvimento do Estado Democrático de Direito, no qual se assegura ao indivíduo a faculdade de participar ativamente da formação da vontade política do Estado, consubstanciada nas leis e na Constituição, às quais se submete todo e qualquer cidadão, independentemente de sua condição social, política ou econômica, e até mesmo o próprio ente soberano.



Como estágio último da evolução histórica das formas de Estado, adveio o Estado Social e Democrático de Direito, que une o ideal de liberdade do Estado Liberal ao de solidariedade do Estado Social, de modo que, muito embora seja assegurada a submissão de todos os cidadãos à lei, de forma isonômica, busca-se uma maior tributação daqueles que melhor podem contribuir para o custeio das prestações estatais, com vistas a efetivar o ideal de igualdade material através da promoção da justiça distributiva na tributação. Busca-se, outrossim, atingir o bem-estar social através da tributação.

Nesta linha, a CRFB/88, seguindo a mais aceita forma de organização político-econômica desde o constitucionalismo moderno, busca promover o bem estar social através da justiça fiscal, à qual não escapam os ideais de igualdade, sobretudo em sentido material, e da solidariedade de grupo. Consagra assim, inaugurando o capítulo que trata da estruturação do Sistema Tributário Nacional, o princípio da capacidade contributiva, que orienta para a instituição de impostos de caráter pessoal, graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, apontando ainda elementos por meio dos quais se poderão mensurar tal capacidade: o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas.

Neste contexto, o imposto sobre rendas e proventos de qualquer natureza, inserido na competência tributária da União, apresenta-se como poderoso instrumento de promoção da justiça fiscal e distributiva, desde que regulamentado segundo os parâmetros constitucionais de tributação. Entretanto, conforme se analisará ao longo desta monografia, observa-se que o tratamento dado pelo legislador infraconstitucional ao referido imposto deixa muito a desejar, contrariando inclusive, a vontade soberana do povo expressa no texto constitucional.

O marco referencial teórico que norteia esta monografia repousa no ideal de igualdade, trazido pela Constituição como um dos pilares fundamentais do Estado Social e Democrático de Direito, e que se manifesta no campo tributário, em sua dimensão material, por meio do princípio da capacidade contributiva, o qual, nas palavras de Aliomar Baleeiro (2005. p. 829) “repousa sobre a base ética de um ideal de justiça.”

Destarte, o que se pretende com o labor científico ora inaugurado é, em primeiro lugar, trazer um panorama sobre a tributação no Brasil atualmente, identificando a maneira como está distribuída a carga tributária entre os diferentes estamentos sociais.

Na sequência, passa-se a uma abordagem do princípio constitucional da capacidade contributiva contextualizado nas diretrizes traçadas pela Constituição no Título VI, Capítulo I, que



trata da organização do Sistema Tributário Nacional, identificando como este mandamento constitucional de justiça fiscal deverá repercutir sobre a instituição e regulamentação dos impostos, em especial, o imposto sobre a renda.

A seguir, serão abordados, de maneira geral, os elementos constituintes do Imposto sobre Rendas, e a maneira como estão disciplinados no ordenamento jurídico pátrio. Com base nestes elementos é que se procederá à formulação de propostas para uma tributação mais justa do Imposto ora em análise, com vistas a orientar a atuação do legislador e do administrador público na persecução do bem-estar social, fazendo o Imposto sobre Rendas cumprir efetivamente o papel a que ele se destina como instrumento de justiça fiscal.

Por último, senão de maior relevo, busca-se traçar parâmetros para a atuação do Poder Judiciário na efetivação do princípio constitucional da capacidade contributiva na legislação tributária brasileira atinente ao Imposto *sub examine*, sobretudo, através do mecanismo de controle de constitucionalidade das leis.

## 1. PANORAMA DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

A carga tributária no Brasil carrega consigo a pecha de ser marcada pela tributação indireta e regressiva, incidente em grande parte sobre o consumo. Isto se dá porque o Sistema Tributário Nacional é composto, em grande medida, por tributos que recaem sobre bens e serviços comercializados no mercado, cujos contribuintes de direito, isto é, aqueles que realizam o fato gerador, figurando como sujeitos passivos da obrigação jurídica tributária são, em geral, as grandes indústrias.

Porém, os valores dos referidos tributos são embutidos no preço das mercadorias e serviços prestados, sendo repassados ao consumidor final, que figura como contribuinte de fato, que é aquele que efetivamente paga o tributo, suportando o ônus fiscal incidente sobre estas mercadorias e serviços por ele adquiridos.

A respeito da distribuição da carga tributária brasileira, observa Ricardo Lodi Ribeiro (2015, p. 12) que:

De fato, se o tamanho da carga tributária em nosso país é comparável às economias de mesmo porte, a sua distribuição entre as materialidades econômicas, deixa claro



que, no Brasil, tributamos muito mais do que nos outros sistemas o consumo e muito menos a renda.

De tal maneira, inviabiliza-se a cobrança de tributos proporcionalmente às características socioeconômicas do verdadeiro contribuinte: o contribuinte de fato, que é quem efetivamente paga o tributo. Equivale dizer que, salvo alguns casos que contemplam isenções ou alíquotas reduzidas para produtos mais essenciais, como é o caso dos produtos de cesta básica, os contribuintes que possuem menor renda consomem produtos que contém idêntica carga tributária incidente sobre os mesmos produtos consumidos por contribuintes que possuem renda muito mais elevada.

Desta sorte, se dois contribuintes com níveis de renda completamente distintos consomem exatamente as mesmas mercadorias e serviços, os gastos com o pagamento de tributos incidentes como o imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS; imposto sobre produtos industrializados - IPI; imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISSQN, etc., serão os mesmos para ambos, fazendo com que a proporção da despesa com tais tributos indiretos em relação à renda, no orçamento destes contribuintes, seja consideravelmente maior para o contribuinte que possui menor renda, ao passo que é muito menor para o contribuinte que possui maior renda.

A respeito das características da tributação sobre o consumo asseveram Liam Murphy e Thomas Nagel (2005, p. 156)

[...] a conclusão que se tira do vínculo existente entre a riqueza e o bem-estar é que, para as teorias que consideram as desigualdades indesejáveis em princípio, e abstraindo-se todos os outros fatores, um imposto isolado sobre o consumo será um meio inferior de promoção da justiça distributiva porque vai favorecer a acumulação desigual de riqueza.

Ainda sobre a tributação regressiva sobre o consumo, que prevalece atualmente no Sistema Tributário Brasileiro, observa Ricardo Lodi Ribeiro (2015, p. 12-13):

[...] não é difícil perceber que a tributação sobre o consumo, embora dirigida à população por inteiro, atinge mais pesadamente os mais pobres que gastam todos os seus rendimentos na aquisição de bens e serviços essenciais à sua própria sobrevivência. A estes, não é possível amealhar patrimônio. Já a tributação da renda, em geral dirigida aos extratos que superem o mínimo existencial, atinge em maior grau, em um plano ideal, os rendimentos mais elevados. Por essas razões, a



tributação sobre o consumo favorece a acumulação de capital, sendo um meio inferior de promoção da justiça distributiva, tendo quase sempre um efeito regressivo, na medida em que os consumidores suportam a carga tributária sobre os bens e serviços cuja aquisição para os mais pobres, por meio de itens essenciais à própria sobrevivência, esgota inteiramente todos os seus recursos. Essas camadas excluídas também não conseguem poupar o suficiente para formar patrimônio a ser tributado. Deste modo, a tributação sobre o consumo atende muito mais aos interesses de arrecadação do Estado, a partir da perspectiva liberal de neutralidade e de eficiência econômica, do que à ideia de justiça fiscal, de combate à desigualdade ou de fortalecimento do Estado Social.

Os tributos existentes em nosso sistema, atualmente, sejam eles de competência da União, como o imposto sobre produtos industrializados – IPI; o imposto de importação – II; imposto de exportação – IE; sejam os de competência estadual, tal como imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, grande vilão da tributação indireta e regressiva; ou ainda, municipais, como é o caso do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN, dentre outros, apresentam, em geral, esta forma de tributação.

A arrecadação tributária proveniente dos tributos incidentes sobre a industrialização, exportação, importação e circulação de mercadorias, bem como sobre a prestação de serviços e transações financeiras, corresponde a mais da metade da arrecadação tributária nacional, registrando, em 2015, a porcentagem de 51,48% (cinquenta e um inteiros e quarenta e oito centésimos por cento) da receita tributária brasileira, segundo dados da Receita Federal. (Carga Tributária no Brasil 2015 - Receita Tributária por Base de Incidência e Nível de Governo – 2015, 2017. p. 29)

Por outro lado, tem-se uma tributação sobre transações financeiras que representam 1,61% (um inteiro e sessenta e um centésimo por cento) da arrecadação, acrescida de apenas 4,17% (quatro inteiros e dezessete centésimos por cento) provenientes da propriedade imobiliária, propriedade de veículos automotores e transferências patrimoniais. (Carga Tributária no Brasil 2015 - Receita Tributária por Base de Incidência e Nível de Governo – 2015, 2017. p. 29)

Paralelamente, o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação – ITCMD, de competência estadual, possui alíquota máxima de 8% (oito por cento), fixada pela Resolução 09/1992 (BRASIL, Resolução 09 de 1992), enquanto as alíquotas incidentes sobre a transmissão do patrimônio por herança ou doação, em países desenvolvidos, como a Alemanha e o Japão, podem chegar a 50% (cinquenta por cento), e na França, a 60% (sessenta por cento) (EY, Brasil tem uma



das menores alíquotas para tributar heranças e doações, 2017), o que acentua ainda mais a desigualdade social e concentração de renda no Brasil<sup>1</sup>.

Os princípios gerais de Direito Tributário, contudo, orientam para uma tributação que deve ser geral, atingindo ao maior número possível de contribuintes que estejam potencialmente submissos à norma tributária pela realização do fato gerador, devendo também ser uniforme, de modo que não penalize demasiadamente contribuintes que se encontrem em situação equivalente ou contribuintes de determinadas regiões, em detrimento dos demais.

Tais diretivas encontram guarida no texto constitucional através do princípio da isonomia, previsto no art. 150, II da CRFB/88, do princípio da uniformidade geográfica, trazido pelo art. 151, I da CRFB/88, e princípio da universalidade. (BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988)

Em acréscimo, o postulado da capacidade contributiva, princípio constitucional que se encontra expresso no art. 145, §1º da CF/88, sobre o qual se discorrerá melhor oportunamente no presente trabalho, direciona para uma exação que leve em consideração a real capacidade econômica do contribuinte, para que cada um contribua para os gastos da Administração Pública na real medida de suas capacidades. Nos dizeres de Aliomar Baleeiro (2005, p. 829), referido princípio:

[...] repousa sobre a base ética de um ideal de justiça. Se os membros de um grupo politicamente organizado são desiguais do ponto de vista econômico, paguem na medida das suas faculdades e disponibilidades.

Ora, analisando o atual cenário da tributação no Brasil e a distribuição da carga tributária entre as camadas sociais, observa-se nitidamente que a forma de tributação regressiva e indireta, sobre o consumo, escolhida predominantemente pelo legislador, choca-se frontalmente aos princípios constitucionais informadores do próprio sistema acima explicitados, notadamente, o princípio da capacidade contributiva.

Nas palavras de Sacha Calmon Navarro Côelho (2008, p. 81.):

---

<sup>1</sup> Apesar da alíquota máxima fixada no patamar de 8% (oito por cento), os Estados geralmente instituem alíquotas mais baixas, em torno de 4% (quatro por cento). Veja-se, como exemplo, a alíquota máxima instituída no Estado de São Paulo, pela Lei Estadual 10.705, de 28 de dezembro de 2000, no percentual de 4% (quatro por cento). Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2000/lei-10705-28.12.2000.html>>. Acesso em: 12 nov. 2017.



Ocorre que depois de plasmar a regra do §1º do art. 145, o constituinte de 1988, dada a extrema constitucionalização do Direito Tributário e o cariz exauriente do nosso sistema de repartição de competências tributárias, ele próprio definiu os fatos geradores e, indiretamente, os contribuintes de todos os impostos e contribuições sociais do sistema tributário, optando pela tributação indireta sobre o consumo e a impessoalidade, como do agrado de Gandra Martins, sem as vantagens por ele apregoadas. Aliás, nem os EUA de Reagan e Bush, nem a Inglaterra dos conservadores, países de alta homogeneidade social, colheram frutos da tributação indireta em detrimento da direta. Os ricos ficaram mais ricos, os pobres mais pobres.

Diante deste cenário, os impostos diretos e progressivos destacam-se como importante instrumento de desconcentração de renda e promoção da justiça fiscal, pois estes incidem, principalmente, sobre a renda e o patrimônio, permitindo que se possa analisar, caso a caso, a real capacidade econômica do contribuinte, através de seu nível de renda e da vultuosidade de seu patrimônio.

Nesta linha, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – IR apresenta-se como o mais importante instrumento de correção das distorções existentes no nosso sistema, pois, informado pelos critérios da generalidade, universalidade, progressividade (art. 153, §2º, I da CF/88), e também subsidiado pelos princípios da isonomia (art. 150, II da CF/88) e da capacidade contributiva (art. 145, § 1º da CF/88), permite a tributação adequada a real capacidade econômica do contribuinte, nos limites da disponibilidade jurídica e econômica de sua renda.

Não é outro o pensamento de Ronald Dworkin (2005, p. 116):

O imposto de renda é um dispositivo plausível a essa finalidade, porque deixa intacta a possibilidade de escolher uma vida na qual se fazem sacrifícios constantes e se impõe uma disciplina contínua em nome do êxito financeiro e dos recursos adicionais que traz, embora, é claro, não endosse nem condene tal escolha. Mas também reconhece a sorte genética. A conciliação que esse imposto cria é um compromisso, mas um compromisso entre duas exigências da igualdade, diante da incerteza prática e conceitual sobre como atender a essas exigências, e não um compromisso da igualdade em benefício de algum valor independente, como a eficiência.

Feitas estas considerações, faz-se mister a análise do princípio constitucional da capacidade contributiva, contextualizado na sistemática principiológica do Direito Tributário na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, sobretudo, como orientador de uma tributação justa do



imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – IR, com vistas a efetivação da justiça fiscal e promoção do bem-estar social no Brasil.

## 2. O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A origem da diretriz constitucional que orienta para a tributação gradual, em consonância com a capacidade econômica do contribuinte, remonta à antiguidade clássica, onde estava presente o ideal de igualdade material, expresso pela máxima aristotélica de que se deve tratar igualmente os iguais, e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades, o que se confunde, por sua vez, com o próprio ideal de justiça, em sua acepção mais clássica. (MELLO, Celso Antônio Bandeira, 1993. p. 10)

Uma vez que os tributos, desde os primórdios, constituem fonte principal de receita pública, os mecanismos de arrecadação tributária ao redor do mundo, desde a Antiguidade Clássica, passando por toda a Idade Média, sempre se orientaram pela ideia de igualdade e justiça na tributação, segundo a qual cada membro da comunidade política deve contribuir para as despesas com os gastos públicos na medida dos seus haveres.

Pesquisando as origens históricas do princípio da capacidade contributiva, Elizabete Rosa de Mello (2013, p. 46-47) observa que a ideia veiculada por este princípio já se encontrava presente na obra clássica de Adam Smith:

Adam Smith entende que o rendimento privado de indivíduos provém, basicamente, de três fontes: renda, lucro e salários, e os impostos incidem sobre estas fontes. Ele aponta quatro cânones a respeito da igualdade relacionada à justiça.

Primeiro: “os súditos de cada Estado devem contribuir para apoiar o governo, da melhor forma possível, de maneira proporcional às suas respectivas habilidades, ou seja, de modo proporcional à renda que eles respectivamente desfrutam sob a proteção do Estado”. Verifica-se tratar do atual princípio da capacidade contributiva [...]

Como bem observa Aliomar Baleeiro (2005. p. 688):

Desde muitos séculos, pensadores e moralistas, à luz do Direito ou da religião, clamam por impostos justos, sem que se acordem nos caracteres de tais tributos. Contemporaneamente, tende a tornar-se geral a crença de que a justiça tributária deve repousar na personalidade e na graduação dos tributos, segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Foi com o advento das revoluções liberais que tal ideal de igualdade se disseminou e passou a ser positivado nas Constituições e Declarações Universais de Direitos subsequentes. A Revolução Francesa, que simbolizou o rompimento definitivo com a antiga ordem social estamental, inaugurando o Estado de Direito, em que a igualdade perante a lei é colocada como esteio fundamental da moralidade política e do regime constitucional, culminou na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 03 de novembro de 1789, que em seu artigo 13 prescreve que:

Art. 13 -Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos **de acordo com suas possibilidades**. (grifos nossos).

A partir deste importante marco para a história política do mundo ocidental, as disposições desta Declaração passaram a guiar as Constituições dos Estados Modernos surgidas posteriormente, como é o caso da primeira Constituição Brasileira, a Constituição Política do Império do Brasil de 1824, que já dispunha em seu art. 179, inciso XV que “Ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado **em proporção dos seus haveres**” (*sic*, grifos nossos).

Após a Constituição Imperial de 1824, tal diretiva não foi repetida nas três próximas Constituições que a sucederam, quais sejam, a Constituição Republicana de 1891, e as Constituições da Era Vargas de 1934 e 1937 (Estado Novo), voltando a aparecer somente na Constituição de 1946, desta vez com o merecido destaque. Assim, rezava em seu art. 202 que “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e **serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte**” (*sic*, grifos nossos).

Entretanto, este importante instrumento de realização da justiça social através da tributação, em lamentável retrocesso, fora suprimido pela emenda constitucional 18/1965, que trouxe as diretrizes gerais para o novo Sistema Tributário Nacional advindo do Golpe Militar ocorrido em 1964. Seguindo tal orientação política, referido princípio constitucional tributário foi novamente negligenciado pela Constituição editada em 1967, e pela Emenda Constitucional nº 01, de 17 de outubro de 1969.



Atualmente, o princípio constitucional da capacidade contributiva voltou a ocupar seu merecido lugar de destaque na CRFB/88, encontrando-se previsto no art. 145, § 1º da Carta Maior, que assim dispõe:

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.

De início, cumpre observar que referido Princípio, trazido pela Constituição logo no início do Título VI, Capítulo I, que estrutura o Sistema Tributário Nacional, e na primeira Seção, dentre os Princípios Gerais de Direito Tributário, constitui regra de otimização de todo o sistema, não se direcionando a apenas uma espécie tributária, ou a um determinado tributo individualmente considerado, embora o objeto de nossa análise se restrinja a sua aplicação ao Imposto sobre Rendas.

Neste sentido, Leandro Paulsen (2008. p. 80.) constata que:

A capacidade contributiva não constitui, apenas, um critério de justiça fiscal capaz de fundamentar tratamento tributário diferenciado de modo que seja considerado como promotor e não como violador da isonomia. Configura verdadeiro princípio a orientar toda a tributação, inspirando o legislador e orientando os aplicadores das normas tributárias.

Assim, o princípio da capacidade contributiva orienta para uma tributação que leve em consideração as características pessoais do contribuinte, especialmente, sua capacidade econômica, auferida por meio de sua renda, patrimônio e atividades econômicas por ele desenvolvidas, de modo que seja exigido, de maneira gradual, maior valor daqueles que possuem melhores condições de contribuir para os gastos com as despesas públicas, ao passo em que se exija menor valor, ou até mesmo valor nenhum, daqueles que estejam em piores condições ou não possuam nenhuma condição de contribuir.

Para Aliomar Baleeiro (1987, p. 259):

[...] a capacidade contributiva do indivíduo significa sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos



Ao analisar o princípio sobre o qual ora nos debruçamos, Roque Antônio Carraza (1998, p.65), em seu Curso de Direito Constitucional Tributário, observa que:

O princípio da capacidade contributiva – que informa a tributação por meio de impostos – hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública.

Muito já se discutiu na doutrina sobre a extensão da aplicação do princípio da capacidade contributiva a outras espécies tributárias que não os impostos, não obstante o texto constitucional faça menção expressa a esta espécie apenas. Neste particular, devemos discordar de Antônio Carraza, pois, como bem observa Leandro Paulsen (2008, p. 81):

Embora o texto constitucional positivasse o princípio da capacidade contributiva em dispositivo no qual são referidos apenas os impostos – que devem, sempre que possível, ser pessoais e graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, parágrafo único, da CF) -, cuida-se de princípio fundamental de tributação aplicável a todas as espécies tributárias, ainda que de modo distinto, conforme as características de cada qual.

Preleciona, também, sobre o assunto Luciano Amaro (2007, p. 142):

Embora a Constituição (art. 145, §1º), só se refira a impostos, outras espécies tributárias podem levar em consideração a capacidade contributiva, em especial, as taxas, cabendo lembrar que, em diversas situações, o próprio texto constitucional veda a cobrança de taxas em hipóteses nas quais não se revela capacidade econômica (cf., por exemplo, art. 5º, LXXVII).

Incontroverso, porém, é que tal princípio deriva do princípio constitucional da igualdade, expresso no art. 5º, *caput*, da CRFB/88, que enuncia a igualdade de todos perante a lei, refletido no campo tributário, especialmente, através do princípio da isonomia, estampado no art. 150, II, o qual proscree o “tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.” Aliás, nem seria necessário que se repetisse a proibição do tratamento desigual a pessoas que se encontrem em mesmas condições, já que todos são considerados iguais perante a lei, sendo contrário à Constituição qualquer diploma legal que institua tal discriminação injusta.

Não se limita o Princípio da Igualdade, contudo, à igualdade de tratamento, perante a lei, aos que se acham em condições iguais. Há também uma dimensão material que determina o tratamento



desigual aos que se encontram em condições díspares, como forma de se alcançar a igualdade de fato no tratamento dispensado pela lei ao contribuinte, ao erigir como fato gerador da obrigação tributária determinada manifestação de riqueza que denote capacidade econômica. Assim se manifesta Roque Carraza (1998, p. 66):

O princípio da igualdade exige que a lei, tanto ao ser editada quanto ao ser aplicada: *a)* não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente; *b)* discrimine, *na medida de suas desigualdades*, os contribuintes que não se encontrem em condições jurídica equivalente. (*sic*).

O princípio da capacidade contributiva corresponde, pois, à dimensão material do princípio da isonomia, na medida em que orienta ao tratamento desigual, na lei tributária, àqueles que se acham em condições econômicas distintas, isto é, que possuem diferentes aptidões econômicas, e portanto, diferentes capacidades de alimentar a máquina pública, tudo com vistas a atingir a igualdade de fato no trato dispensado pelo Estado ao contribuinte.

Nesta linha, observa Luciano Amaro (2007, p. 139) que:

O postulado em exame avizinha-se do princípio da igualdade, na medida em que, ao adequar-se o tributo à capacidade dos contribuintes, deve-se buscar um modelo de incidência que não ignore as diferenças (de riqueza) evidenciadas nas diversas situações eleitas como suporte de imposição. E isso corresponde a um dos aspectos da igualdade, que é o tratamento desigual para os desiguais.

O princípio constitucional da capacidade contributiva se apresenta por meio de diferentes aspectos, todos eles expressos na própria Constituição, quais sejam, a personalização, a proporcionalidade, a progressividade e seletividade. (TORRES, 2012, p. 94)

De início, o dispositivo constitucional que traz a previsão do princípio que ora se analisa, ordena que os impostos, sempre que possível, deverão ter caráter pessoal, consagrando assim o subprincípio da personalização. Tal diretriz aponta no sentido de que o legislador, ao editar as leis, bem como os juízes, ao aplicá-las, deverão levar em consideração as condições pessoais do contribuinte, especificamente, as relativas ao volume de seu patrimônio, no caso dos impostos classificados como reais, e à vultuosidade de sua renda, nos impostos pessoais, que constituem manifestações de sua capacidade econômica.



Pelo mesmo raciocínio, Ricardo Lodi Ribeiro (2010. p. 14) explica o conteúdo do subprincípio da personalização:

A personificação determina que o legislador leve em consideração dados relativos ao contribuinte, relativos ao seu patrimônio e renda, ou na dicção constitucional do § 1º do art. 145, CF, patrimônio, rendimentos e atividades econômicas do contribuinte, para mensurar a tributação, desprezando aspectos relativos a atividades estatais a ele prestadas. É a manifestação de capacidade contributiva nos impostos, englobando não só aqueles classificados como pessoais, mas também os reais, uma vez que o patrimônio como expressão econômica dos direitos da personalidade, também personifica a riqueza do contribuinte. A aplicação da personificação aos impostos pessoais é revelada pelo subprincípio da pessoalidade ou da personalização, a partir de dados vinculados à renda (riqueza dinâmica), e não ao patrimônio (riqueza estática).

A adequação do gravame às condições econômicas de cada contribuinte, contudo, dada a impossibilidade de se descer aos detalhes dos impostos a serem pagos por cada um, deve dar-se com a eleição de determinadas características, nas quais se enquadrem os sujeitos passivos, aptas a indicar o *quantum* devido na obrigação tributária.

Explica melhor Luciano Amaro (2007, p. 140):

É óbvio que não se pretende definir na Lei o imposto de cada pessoa, mas sim estruturar o modelo de incidência de tal sorte que, na sua aplicação concreta, tais ou quais características dos indivíduos (número de dependentes, volume de despesas médicas etc.) sejam levadas em consideração para efeito de quantificação do montante do imposto devido em cada situação concreta.

Nos impostos reais, entretanto, que levam em consideração o patrimônio do contribuinte, ou as relações que envolvam transferência patrimonial, sem levar em consideração as condições pessoais do indivíduo que se liga a este patrimônio, a incidência do princípio da capacidade contributiva se dá por meio do subprincípio da seletividade.

Os impostos reais, que são em geral os impostos indiretos, isto é, aqueles cujos contribuintes de direito (que realizam o fato gerador da obrigação tributária) embutem o valor do tributo no preço da mercadoria ou serviço, repassando-o ao consumidor final, que efetivamente paga o tributo (contribuinte de fato), podem alcançar a adequação do montante a ser tributado à capacidade econômica do contribuinte através da seletividade, instituindo-se alíquotas mais baixas, ou criando-se isenções, para os fatos geradores relacionados aos bens considerados mais essenciais, como é o



caso dos alimentos que compõe a cesta básica, reduzindo assim a carga tributária incidente sobre estes produtos.

Atende igualmente à seletividade, e por via reflexa, ao princípio da capacidade contributiva a instituição de alíquotas mais elevadas para impostos cujos fatos geradores estejam relacionados com bens considerados supérfluos ou de luxo que, teoricamente, são consumidos, por pessoas que possuem maior capacidade econômica, podendo assim suportar carga tributária mais elevada.

Outro princípio que decorre da capacidade contributiva é o da proporcionalidade, que implica na situação de fato em que riquezas maiores geram arrecadações proporcionalmente maiores, na razão direta da riqueza tributada. Assim, à medida que a base de cálculo aumenta, incidindo sobre ela a mesma alíquota, aumenta também o valor arrecadado pelo Estado. (AMARO, 2007, p. 141)

Não se apresenta, portanto, a proporcionalidade como melhor método de realização do preceito constitucional da isonomia tributária, consubstanciado também no princípio da capacidade contributiva, uma vez que a disponibilidade econômico-financeira de um contribuinte que paga a mesma porcentagem sobre uma base de cálculo consideravelmente mais elevada é muito maior do que a de um contribuinte que paga a mesma porcentagem sobre uma base de cálculo menor.

No mesmo sentido, Luciano Amaro (2007, p. 141):

A mera ideia de proporcionalidade, porém, expressa apenas uma relação matemática entre o crescimento da base de cálculo e o do imposto (se a base de cálculo dobra o imposto também dobra). A capacidade contributiva reclama mais do que isso, pois exige que se afira a justiça da incidência em cada situação isoladamente considerada, e não apenas a justiça relativa entre uma e outra das duas situações.

Para darmos um exemplo, basta imaginar dois contribuintes distintos, sendo que o primeiro deles aufera uma renda mensal de R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), e o segundo uma renda mensal de R\$ 4.664,68 (quatro mil seiscentos e sessenta e quatro reais e sessenta e oito centavos), incidindo sobre estes rendimentos uma mesma alíquota de 27,5% (vinte e sete inteiros e cinquenta centésimos por cento), numa realidade em que o “mínimo vital”, isto é, o gasto mínimo mensal a garantir as despesas básicas essenciais à subsistência, dignidade, e desenvolvimento pessoal seja de R\$ 3.000,00 (três mil reais).



Neste cenário, como a renda que se gasta com o “mínimo vital” não é disponível, ao primeiro contribuinte restaria uma renda disponível de R\$ 18.750,00 (dezoito mil setecentos e cinquenta reais), ao passo que ao segundo, restaria apenas uma renda disponível de R\$ 381,89 (trezentos e oitenta e um reais e oitenta e nove centavos), isto é, uma renda disponível quarenta e nove vezes menor.<sup>2</sup>

Com efeito, com a proporcionalidade, embora seja verdade que a arrecadação tributária aumente à medida que também aumenta a base de cálculo, deixa-se de levar em consideração as características pessoais do contribuinte quando isso é possível (sobretudo nos tributos pessoais e diretos), tais como sua capacidade econômica e sua potencialidade para contribuir com os gastos públicos, de forma a ofender o princípio constitucional da capacidade contributiva, sendo assim tímido instrumento de realização de justiça fiscal e distributiva.

A proporcionalidade, contudo, não se confunde com a progressividade, princípio este que também decorre da capacidade contributiva, mostrando-se como o meio mais apto à realização da tão almejada justiça fiscal, sobretudo, no tocante à tributação de impostos pessoais e diretos, como vem a ser o caso do imposto sobre renda, efetivando assim o disposto no dispositivo constitucional que trouxe ao nosso sistema o princípio da capacidade contributiva, na medida em que possibilita o tratamento efetivamente desigual aos contribuintes que se encontram em condições desiguais, levando em consideração as características pessoais do sujeito passivo, como o é a sua capacidade econômica.

A progressividade impõe que as alíquotas de um determinado tributo aumentem progressivamente, na medida em que aumenta a base de cálculo, permitindo que o ônus fiscal suportado por contribuintes com renda e patrimônio drasticamente distintos sejam, de fato, equiparáveis.

O imposto sobre a renda da pessoa física no Brasil, no que pese a diretriz constitucional para que este seja progressivo (art. 153, §2º, I da CRFB/88), apresenta uma pequena progressividade, que se limita a apenas quatro faixas diferentes de alíquotas, incidentes sobre baixos rendimentos, sendo que a maior delas, a alíquota de 27,5% (vinte e sete inteiros e cinquenta centésimos por cento), incide sobre todos os rendimentos mensais superiores à R\$ 4.664,68 (quatro mil seiscentos e sessenta e quatro reais e sessenta e oito centavos). (BRASIL, Lei 13.149, de 21 de julho de 2015)

---

<sup>2</sup> Considerou-se renda disponível o resultado da renda bruta, subtraído o valor do imposto sobre a renda e o mínimo vital, desconsiderando-se as deduções permitidas em lei e os demais encargos tributários incidentes.



Esta pouca progressividade redundando em proporcionalidade no que tange ao imposto sobre a renda da pessoa física, na medida em que aqueles que auferem renda de cinco mil, dez mil, cinquenta mil ou cem mil, possuindo capacidades econômicas drasticamente distintas, acabam submetendo à mesma alíquota, o que transborda em regressividade, no contexto do atual Sistema Tributário Nacional, marcado por tributos indiretos e regressivos.

Exige também o princípio da capacidade contributiva que a tributação respeite um limite máximo, com vistas a evitar os tributos com efeito confiscatório, e um limite mínimo, que vise assegurar ao indivíduo a intangibilidade do mínimo necessário à sua sobrevivência digna.

Em relação ao limite mínimo, trata-se de uma parcela intangível da renda ou patrimônio do contribuinte, que se destine a satisfazer suas necessidades mais básicas e garantir sua sobrevivência, um mínimo vital que não pode ser tocado pela tributação, pois não revela disponibilidade jurídica ou econômica de seu patrimônio ou renda.

Reporta muito bem esta dimensão do Princípio que ora analisamos Luciano Amaro (2007, p. 138):

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica.

Quanto ao limite máximo, tem-se que a Constituição, no art. 150, IV, veda a utilização de tributos com efeito de confisco, isto é, proíbe que a pretexto de cobrar tributos, o Estado se aproprie dos bens do indivíduo de forma abusiva, impedindo o exercício regular de seu direito fundamental à propriedade, ou inviabilizando o exercício de sua profissão ou atividade empresarial.

Com efeito, embora deva promover a justiça fiscal e distributiva através da tributação, onerando mais gravosamente aqueles que possuem mais, não pode o ente estatal obstar o exercício de direitos e garantias fundamentais assegurados na própria Constituição, como o é o direito à propriedade (art. 5º, *caput*, e inciso XXII, e art. 170, II, ambos da CF/88), à livre iniciativa (art. 170, *caput*, da CF/88), e ao livre exercício da profissão (art. 5º, XIII, CF/88).



Ao tratarmos do princípio constitucional da capacidade contributiva há que se cogitar ainda do alcance da expressão “sempre que possível”, expressa no texto do art. 145, §1º da CRFB/88, no tocante à fórmula: “os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

A expressão “sempre que possível” não deve ser entendida aqui como uma cláusula permissiva, que confira discricionariedade ao legislador, autorizando que este apenas leve em consideração a capacidade econômica do contribuinte ao instituir impostos diante da possibilidade fática de realizar-se tal mensuração.

Refere-se, isto sim, a um mandado de otimização do sistema, que orienta no sentido de que o princípio da capacidade contributiva deve realizar-se na maior medida do possível, através de quaisquer de seus subprincípios acima tratados, e não apenas, através da pessoalidade, conforme pretendem alguns autores.

Assim, devemos discordar de Hugo de Brito Machado (2006, p. 63), quando defende que a expressão “sempre que possível” apenas diz respeito ao caráter pessoal ou não dos impostos, uma vez que nem sempre se prestam, por suas características próprias, à adequação do gravame a capacidade econômica do contribuinte, dada a impossibilidade técnica de fazê-lo.

Destarte, nos filiamos à corrente perfilada por Luciano Amaro (2007, p. 139) e Ricardo Lobo Torres (2012, p. 96-97), segundo a qual, diante da impossibilidade de se adequar o ônus fiscal à capacidade econômica de cada contribuinte por meio da personalização, como no caso dos impostos classificados como reais, deve-se recorrer a outro subprincípio, de modo a preservar a efetivação do princípio da capacidade contributiva.

Assim, anota Ricardo Lobo Torres (2012, p. 95):

De feito, a capacidade contributiva e os seus diversos subprincípios são mensurados de forma diferente em cada imposto, a depender das respectivas possibilidades técnicas. O subprincípio da personalização aplica-se ao imposto de renda, não sendo "possível" a sua extensão ao imposto de importação ou de transmissão de bens imóveis. A expressão "sempre que possível" permite que a capacidade contributiva e os seus subprincípios se ajustem às várias espécies de impostos, mas não admite que deixem de ser aplicados quando isso for possível: o IR não será regressivo, pois atua sob a orientação do subprincípio da progressividade; os impostos reais não seguirão o subprincípio da personalização, pois até a progressividade, quando admitida (ex. IPTU), é refratária a critérios subjetivos.



A ressalva “sempre que possível” refere-se ainda à função extrafiscal que eventualmente possa ser atribuída a determinado tributo, de modo que o legislador, nestes casos específicos, estará autorizado a inobservar a capacidade econômica do contribuinte para priorizar valores outros que se busca promover, tais como o desenvolvimento econômico, a proteção do meio ambiente, o estímulo ao consumo de determinadas mercadorias em detrimento de outras, etc.

Quanto ao imposto objeto de nossa análise, a própria Constituição traz diretiva expressa para que este seja progressivo (art. 153, §2º, I da CRFB/88), preceito perfeitamente possível de se realizar, diante do caráter direto e pessoal de que se reveste tal tributo. Assim, à luz do princípio da capacidade contributiva, é imperativa a personalização efetiva do imposto sobre renda, através de sua adequação às reais possibilidades econômicas de cada contribuinte.

No que toca a eficácia do princípio da capacidade contributiva, importante tecer a observação de que não há mais espaço para a sustentação de que referido princípio constitui mera norma programática, servindo apenas como diretriz para se alcançar a justiça fiscal.

Nesta linha, preleciona Sacha Calmon Navarro Côelho (2008, p. 92):

O que precisa ficar bem claro é que o princípio da capacidade contributiva não é dispositivo programático, noção de resto superadíssima pelo moderno constitucionalismo, senão princípio constitucional de eficácia plena conferente de um direito público subjetivo ao cidadão contribuinte, oponível ao legislador. Onde há direito há sempre ação, e não há ação sem Judiciário ou juiz.

Como instrumento de efetivação da igualdade de fato no campo tributário, é certo que tal princípio possui aplicabilidade imediata, vinculando tanto a atuação do legislador, que deve adequar o gravame à capacidade econômica do sujeito passivo, quando da elaboração da norma tributária, como também a atuação do juiz ao aplicar a lei, através do controle de constitucionalidade destas.

Continua Sacha Calmon Navarro Côelho (2008, p. 95):

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. Causa bulha, portanto, a atual lei sobre a renda e demais proventos das pessoas físicas.

No mesmo sentido Humberto Ávila (2008. p. 372):



A capacidade contributiva é, na verdade, um critério de aplicação da igualdade. A determinação da medida, que a eficácia econômica desigual de uma regra não poderá ultrapassar, deve ser obtida pela análise das decisões valorativas da Constituição em favor, por exemplo, da proteção da família e do casamento e da solidariedade social.

Realizadas estas breves considerações sobre o princípio constitucional da capacidade contributiva, que norteará as propostas que serão feitas no último capítulo desta monografia, para que o imposto sobre renda cumpra efetivamente sua função de promover a justiça fiscal, nos cabe agora analisar a maneira como os elementos do referido imposto, previsto no art. 153, III da CRFB/88, encontram-se tratados pela legislação infraconstitucional, e disposições regulamentares, de natureza administrativa, o que será feito no capítulo que se segue.

### **3. REGULAMENTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA NO BRASIL**

O imposto sobre rendas e proventos de qualquer natureza é tributo que se insere na competência privativa da União, incidindo sobre a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica da renda ou de proventos de qualquer natureza, auferidos por uma pessoa física ou jurídica determinada, individualmente considerada.

Por este motivo, é classificado pela doutrina como imposto direto, pois, quem efetivamente paga o tributo é aquele que realiza o fato gerador, havendo a concentração, em um mesmo sujeito passivo, das figuras do contribuinte de fato e de direito, e pessoal, haja vista que o fato gerador da obrigação tributária leva em consideração as características pessoais do sujeito passivo, isto é, a disponibilidade sobre a renda ou proventos de quaisquer origens por ele auferidos.

Justamente por configurar-se como o mais pessoal e direto de todos os impostos em nosso ordenamento, devido melhores condições técnicas de adequação à capacidade econômica do contribuinte, além da função meramente arrecadatória de que se reveste, é atribuída ao imposto sobre renda uma importante função de instrumento de promoção da justiça fiscal e distributiva e de correção das desigualdades sociais existentes em nosso país.

O imposto sobre rendas e proventos de qualquer natureza encontra-se previsto no art. 153, III e §2º da CRFB/88, que assim dispõe:



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, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

Observa-se assim que, muito embora a Constituição não especifique o fato gerador do mencionado imposto, o que, aliás, é matéria reservada à lei complementar, percebe-se claramente que este incidirá sobre a renda ou proventos auferidos pelo sujeito passivo, cuidando ainda de mencionar os princípios informadores do imposto de renda: generalidade, universalidade e progressividade.

A generalidade conduz à diretiva segundo a qual toda e qualquer pessoa que aufera renda ou proventos de qualquer origem, ou melhor dizendo, que adquira disponibilidade jurídica ou econômica sobre esta renda ou provento, deve ser tributada, não importando suas características pessoais, tais como idade, sexo, nacionalidade, convicção religiosa, etc.

Já a universalidade impõe que o gravame recaia sobre a totalidade da renda ou proventos auferidos por cada contribuinte, não se excluindo da base de cálculo, via de regra, nenhuma parcela do acréscimo patrimonial experimentado.

Por fim, a progressividade, analisada acima enquanto aspecto sobre o qual se manifesta o princípio da capacidade contributiva, que determina o aumento progressivo das alíquotas à medida que aumenta a renda ou provento auferido (base de cálculo), de forma a equiparar o ônus fiscal suportado por contribuintes cuja renda auferida e aquisições patrimoniais sejam drasticamente distintas.

Destaca-se a progressividade como o principal instrumento de aplicação do princípio da capacidade contributiva ao imposto sobre renda, merecendo assim análise mais detalhada no próximo e último capítulo desta monografia.

Por hora, passaremos à análise dos elementos constitutivos do imposto sobre renda, tal como estabelecido pela legislação infraconstitucional, em especial, no Código Tributário Nacional – CTN, Título III, Seção IV, artigos 43 a 45, e no Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, consistente no Decreto 3.000, de 26 de março de 1999.



### 3.1. O Fato Gerador

O fato gerador da obrigação tributária no imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, como o próprio nome está a indicar, é a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica de renda ou provento (lucro) proveniente de qualquer origem.

Assim, dispõe o art. 43 do CTN:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Percebe-se, assim, que a ocorrência do fato gerador, que faz nascer a obrigação jurídico-tributária, estabelecendo a relação jurídica entre o ente tributante e o contribuinte, não está ligado à renda em si, mas a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica da renda. Assim, basta que ocorra a disponibilidade da renda para que ocorra o fato gerador. Esta disponibilidade pode ser de dois tipos: disponibilidade jurídica e a disponibilidade econômica.

Disponibilidade econômica esta relacionada à faculdade de usar, gozar e dispor efetivamente de dinheiro ou de coisas que possuam valor econômico, acrescidos ao patrimônio do contribuinte. Já a disponibilidade jurídica diz com a obtenção de direitos patrimoniais, não sujeitos à condição suspensiva (representados por títulos ou documentos de liquidez e certeza). É o direito de crédito adquirido pelo contribuinte (convertível em moeda), ainda que não haja, no momento, disponibilidade econômica do crédito. (LEMKE, 1998, p. 109-116)

A aquisição da disponibilidade da renda ou provento, prevista no art. 43 do CTN, constitui fato gerador do imposto sobre renda da pessoa física – IRPF e também do imposto sobre a renda da pessoa jurídica – IRPJ.

Sobre o conceito de renda, há várias teorias que buscam explicar o conteúdo de tal expressão para fins de incidência da norma tributária, destacando-se, dentre estas duas teorias: a teoria da renda-produto (ou teoria da fonte) e a teoria da renda-acréscimo patrimonial.



A teoria da renda-produto (ou da fonte) conceitua renda como o acréscimo patrimonial proveniente do trabalho e/ou capital, marcada pelos critérios da periodicidade e permanência da fonte da qual advém. Já a teoria da renda-acréscimo patrimonial preleciona que renda ou provento é todo e qualquer acréscimo patrimonial experimentado, ainda que não haja periodicidade ou permanência da fonte, bastando que o incremento patrimonial ocorra, ainda que uma única vez. (LEMKE, 1998, p. 18-23)

Diante destes conceitos fica fácil perceber que o Sistema Tributário Nacional adotou a teoria da renda-acréscimo patrimonial, haja vista a própria constituição incluir como fato gerador do imposto a aquisição de proventos de qualquer natureza (art. 153, III, CRFB/88), na mesma linha do CTN, que após conceituar renda como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (art. 43, I, do CTN), menciona como fato gerador a aquisição de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não abrangidos no conceito de renda (art. 43, II do CTN). (MACHADO, 2006, p. 329)

### **3.2. A Base de Cálculo**

A base de cálculo do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza vem prevista no art. 44 do CTN, que a prevê como sendo “o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.”

Assim, o valor sobre o qual incidirá a alíquota para a apuração do *quantum* devido pelo sujeito passivo na obrigação tributária é o próprio valor da renda ou provento de qualquer origem auferido na realização do fato gerador.

Quando se tratar do imposto de renda da pessoa física – IRPF, o montante da renda ou proventos tributáveis que compõe a base de cálculo será sempre o real, isto é, a renda bruta mensal efetivamente auferida pelo indivíduo, subtraindo-se as deduções permitidas na forma do RIR/99, tais como despesas com educação, despesas médicas, pensão alimentícia, contribuições previdenciárias, etc. (BRASIL. Regulamento do Imposto de Renda– RIR/99. Decreto 3.000, de 26 de março de 1999, arts. 73 a 81)

Já no caso do imposto de renda da pessoa jurídica – IRPJ, a renda ou lucro auferido que compõe a base de cálculo do referido tributo poderá ainda ser presumida ou arbitrada, caso em que não se admitem deduções. Já no caso do lucro real, poderão ser deduzidos os gastos não computados



nos custos, e necessários à atividade da empresa, além das previstas em lei como forma de incentivos fiscais.

### **3.3. As Alíquotas**

Para mensurar o valor devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária faz-se necessário a determinação da alíquota que será aplicada sobre a base de cálculo. No imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza utiliza-se a alíquota percentual, sendo variável e progressiva no IRPF, mas é fixa e proporcional nos demais casos (MACHADO, 2006, p. 155-156), o que está em flagrante desrespeito com o preceito constitucional que orienta para a progressividade (art. 153, §2º, I da CRFB/88). (MACHADO, 2006, p.332)

Em nosso ordenamento existem diversas alíquotas estabelecidas para o imposto de renda, as quais variam de acordo com a natureza da renda ou provento que se está a tributar, variando também progressivamente no tocante ao IRPF, ainda que se deva dizer que esta variação seja ainda tímida, abrangendo curtas faixas de renda, de baixo valor.

Para os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, aluguéis, royalties, trabalho não assalariado, etc., incidirão, para o ano calendário de 2015, as alíquotas progressivas de que trata a Lei 13.149/2015. (BRASIL. Lei 13.149, de 21 de julho de 2015)

Já para os rendimentos provenientes de ganhos de capital na alienação de bens e direito, tributados de forma isolada, aplica-se a alíquota fixa de 15% (quinze por cento).

No caso de ganhos de pessoas físicas nos mercados de renda fixa e renda variável, incidirá a alíquota fixa de 20% (vinte por cento).

Por fim, para as pessoas jurídicas, para fins de tributação do IRPJ, aplica-se a alíquota fixa de 15% (quinze por cento) sobre o lucro real, aplicando-se à parcela do lucro que exceder à quantia R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), a alíquota de 10% (dez por cento). Há ainda regras próprias para o cálculo do imposto no caso do lucro arbitrado e do lucro presumido das pessoas jurídicas, incidindo, em regra, mas mesmas alíquotas estipuladas para o lucro real, dentre outras alíquotas previstas na legislação para rendimentos específicos, tais como acréscimo patrimonial decorrente de prêmios de concurso de prognósticos, títulos de capitalização, etc.

### **3.4. Os Contribuintes**



Os contribuintes do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza vêm previstos no art. 45 do CTN, o qual dispõe que “contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43”.

Assim, observa-se que o contribuinte do referido tributo será a pessoa, física ou jurídica, que houver adquirido a disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou provento a ser tributado, realizando assim o fato gerador, de conformidade com o art. 43 do CTN.

Prevê ainda o parágrafo único do art. 45 do CTN a possibilidade de atribuir à fonte pagadora a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, enumerando verdadeira hipótese de responsabilidade tributária, nos termos do art. 121, II do CTN. Anote-se, contudo, que o contribuinte do imposto continua sendo o titular da renda. (MACHADO, 2006, p. 338)

#### **4. PRINCIPAIS PROBLEMAS EXISTENTES EM NOSSO ORDENAMENTO: PROPOSTAS PARA UMA TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA COMO INSTRUMENTO DE JUSTIÇA FISCAL**

Neste último capítulo analisar-se-á alguns problemas existentes em nosso ordenamento jurídico que impedem que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza cumpra efetivamente, para além da função meramente arrecadatória, a missão extrafiscal que lhe foi atribuída pela Constituição de corrigir as distorções existentes em nosso sistema, e de combater as desigualdades sociais e regionais que assolam nosso país, realizando o imperativo de justiça fiscal e igualdade na tributação.

Assim, serão realizadas, nos próximos itens deste capítulo, algumas propostas, dentre outras tantas possíveis, eleitas pelo fato de mostrarem mais impactantes na reformulação da forma atual de tributação do imposto sobre a renda no Brasil, diante dos principais problemas detectados na legislação e regulamentação referente a este imposto, à luz do princípio constitucional da capacidade contributiva, acima analisado.

##### **4.1. Eliminar a Diferença de Tratamento e a Ausência de Progressividade para os Rendimentos que não se Submetem à Tributação pelo IRPF**



No Brasil, os rendimentos do trabalho assalariado, do trabalho não assalariado, alugueis, *royalties*, dentre outros previstos nos artigos 43 a 72 do RIR/99, pertencem a um mesmo grupo de rendimentos que se submetem à tributação por meio do IRPF, a qual será mais bem analisada nos tópicos a seguir.

Muito embora deva questionar a pouca progressividade existente na tributação do IRPF, para os rendimentos que não se submetem à tributação pelo imposto de renda da pessoa física não existe progressividade alguma, o que se choca frontalmente com o imperativo fundamental de justiça fiscal e igualdade na tributação, desrespeitando o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º da CRFB/88), bem como o da progressividade exigida pela Carta Maior, ao tratar especificamente do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, §2º, I da CRFB/88).

A chamada tributação fixa (ou definitiva) e isolada, a que se submetem, por exemplo, as pessoas jurídicas,<sup>3</sup> prêmios de loteria<sup>4</sup>, títulos de capitalização,<sup>5</sup> importâncias pagas às pessoas jurídicas a título de juros e de indenizações por lucros cessantes, decorrentes de sentença judicial,<sup>6</sup> violam frontalmente os valores protegidos pela Constituição, na medida em que, por realizar-se por meio de alíquotas fixas, de forma proporcional, inviabiliza a mensuração da real capacidade econômica do sujeito passivo, e o estabelecimento de um ônus fiscal condizente com esta capacidade.

Conforme já analisado, no capítulo que trata do princípio constitucional da capacidade contributiva, a proporcionalidade não é a melhor técnica de efetivar a igualdade no campo da tributação, na medida em que submete contribuintes com capacidades econômicas drasticamente distintas a uma mesma alíquota, restando àquele que possui renda bruta mais elevada, após a tributação, renda disponível astronomicamente maior do que a que resta ao de renda menor.

Neste sentido, observa Hugo de Brito Machado (2006, p. 332):

A constituição Federal de 05.10.1988 estabeleceu que o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei” (art. 153, §2º, I) – o que significa dizer que a progressividade passou a ser obrigatória para o legislador.

<sup>3</sup> Incide a alíquota fixa de 15% (quinze por cento) sobre o lucro real, aplicando-se à parcela do lucro que exceder à quantia R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), a alíquota de 10% (dez por cento), art. 228, e arts. 541 e 542 do RIR/99.

<sup>4</sup> Alíquota de 30% (trinta por cento), conforme art. 676 do RIR/99.

<sup>5</sup> Alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), conforme art. 678 do RIR/99.

<sup>6</sup> Alíquota de 5% (cinco por cento), conforme art. 680 do RIR/99.



Entretanto, logo depois, a Lei 7.713, de 22.12.1988, praticamente eliminou a progressividade do imposto de renda das pessoas físicas, estabelecendo para o mesmo apenas duas alíquotas. E o das pessoas jurídicas segue sendo proporcional, em flagrante desrespeito ao preceito constitucional. (*sic*, grifos nossos)

Atualmente, conquanto existam quatro alíquotas diferentes estabelecidas para o IRPF, estas recaem sobre a baixa renda, variando muito pouco, e mesmo assim até o valor de R\$ 4.664,68 (quatro mil, seiscentos e sessenta e quatro reais e sessenta e oito centavos), a partir do qual a alíquota é a mesma para quaisquer rendimentos, tornando-se proporcional.

Agravando ainda mais este cenário, o imposto sobre a renda de pessoas jurídicas, sendo proporcional ao sujeitar-se a tributação por alíquota fixa e de maneira isolada, estimula, por exemplo, que o sócio diretor de uma pessoa jurídica, declare seus rendimentos exclusivamente através de pró-labore, muitas vezes abaixo da faixa de isenção, quando na verdade recebe distribuição de lucros e dividendos da pessoa jurídica em valor muito superior, que podem alcançar altíssimo valor, estando isento da tributação de tais rendimentos, desde janeiro de 1996.

Percebe-se, assim, a premente necessidade de reformulação dos métodos de tributação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, de maneira que todo e qualquer rendimento esteja sujeito a uma tabela verdadeiramente progressiva de alíquotas, com amplas faixas de variação da base de cálculo, e maior número de alíquotas, inclusive, alíquotas mais elevadas para altos rendimentos, seja qual for sua origem, para que o imposto sobre a renda cumpra efetivamente sua função extrafiscal de promover o bem estar social, corrigir as distorções existentes na carga tributária brasileira, indireta e regressiva, que onera mais pesadamente o trabalhador assalariado, amenizando assim a desigualdade social que assola nosso país.

#### **4.2. Aumento da Progressividade das Alíquotas e Ampliação das Faixas de Renda que Compõe a Base de Cálculo no IRPF**

No Brasil, o imposto de renda da pessoa física – IRPF, desde o ano-calendário de 2009 (BRASIL, Lei 11.482, de 31 de maio de 2007), possui quatro faixas de alíquotas, em tese, progressivas, quais sejam, 7,5 % (sete inteiros e cinquenta centésimos por cento), 15% (quinze por cento), 22,5% (vinte inteiros e cinquenta centésimos por cento) e 27,5% (vinte e sete inteiros e cinquenta centésimos por cento).



A partir do mês de abril do ano-calendário de 2015, os valores reajustados das bases de cálculo passam a ser determinados pela tabela “progressiva” mensal abaixo reproduzida, estabelecida pela Lei 13.149/2015:

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota(%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Embora não se possa negar que na tabela do IRPF acima reproduzida exista certa progressividade, esta ocorre apenas no plano formal, já que, como se observa, as alíquotas existentes variam, majorando em função do aumento da base de cálculo. Contudo, tal progressividade não ocorre em seu aspecto substancial, haja vista a pouca progressividade das alíquotas, que encontram seu limite máximo no patamar de 27,5% (vinte e sete inteiros e cinquenta centésimos por cento), e também o fato de incidirem sobre a baixa renda, com pequena variação entre as faixas de valores que compõe a base de cálculo.

Tal fato torna-se ainda mais evidente ao compararmos a legislação brasileira atinente ao IRPF com a progressividade das alíquotas e as amplas faixas de base de cálculo utilizadas para a tributação da renda da pessoa física em alguns países integrantes da União Europeia, como podemos observar a seguir.

Em Portugal, o IRS (Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares) é regulado pela tabela progressiva abaixo reproduzida (PORTUGAL, Impostos sobre o rendimento no estrangeiro – Portugal (IRS) 2016 (declaração fiscal de 2017)):

Escalão	Rendimento	Taxa normal
1	Até € 7.091	14,5%
2	De mais de € 7.091 até € 20.261	28,5%
3	De mais de € 20.261 até € 40.522	37%
4	De mais de € 40.522 até € 80.640	45%
5	Superior a € 80.640	48%



Igualmente, na França o *l'impôt sur le revenu*<sup>7</sup> encontra suas alíquotas progressivas e bases de cálculo conforme tabela abaixo (FRANÇA, *Taux de l'impôt sur le revenu 2016 (déclaration de 2017)*):

Escala	Rendimento	Alíquota
1	até € 9,710	0%
2	€ 9,710 - € 26,818	14%
3	€ 26,818 - € 71,898	30%
4	€ 71,898 - € 152,260	41%
5	mais de € 152,260	45%

Na Itália, também, observa-se maior progressividade das alíquotas e maior variação da base de cálculo (ITÁLIA, *Aliquote dell'imposta sul reddito per 2016 (dichiarazione 2017)*):

Escala	Rendimento	Alíquota
1	até €15.000	23%
2	€15,001 - €28,000	27%
3	€28,001 - €55,000	38%
4	€55,001 - €75,000	41%
5	Acima de €75.001	43%

No Brasil, este tema é recorrentemente discutido nos círculos acadêmicos, sindicatos e associações profissionais, entidades de classes, e no âmbito dos poderes da República, havendo, inclusive, diversos Projetos de Lei tramitando no Congresso Nacional, cujo objeto é a alteração da Lei 11.482/2007, para o aumento e criação de novas alíquotas, ampliação das faixas de renda que compõe a base de cálculo, e aumento da margem de isenção, para que esta esteja condizente com o mínimo razoável para suprir as necessidades básicas no Brasil atualmente.

Como exemplo, pode-se citar o Projeto de Lei 3.089/2008, que se encontra atualmente tramitando no Congresso Nacional, e que pretende o aumento do número de alíquotas para sete, a saber, 5% (cinco por cento), 10% (dez por cento), 15% (quinze por cento), 20% (vinte por cento), 30% (trinta por cento), 40% (quarenta por cento) e 50% (cinquenta por cento), ampliando-se também as faixas de renda da base de cálculo, e imprimindo maior progressividade ao imposto.

No entanto, o legislador pátrio nunca dignou a levar adiante quaisquer destes projetos, prevalecendo, no Brasil, ainda hoje, a inexpressiva progressividade acima descrita, que redundará em

<sup>7</sup> Imposto sobre renda – tradução do autor.



proporcionalidade, tendo em vista que, a partir da maior base de cálculo prevista, no valor de R\$ 4.664,68 (quatro mil seiscentos e sessenta e quatro reais e sessenta e oito centavos), incidirá para quaisquer rendimentos a alíquota fixa de 27,5% (vinte e sete inteiros e cinco décimos por cento), o que, visto de forma sistêmica, implica em regressividade, haja vista as peculiaridades da distribuição da carga tributária no Brasil.

Além disso, que a faixa de isenção do IRPF deveria alcançar o mínimo necessário a suprir as necessidades básicas do homem, correspondente ao valor do salário mínimo, o qual não se enquadra no conceito de renda disponível, pois não promove acréscimo patrimonial, não devendo assim ser alcançado pela tributação.

A Constituição, em seu art. 7º, IV, ao enumerar os direitos e garantias dos trabalhadores urbanos e rurais, estabelece o conceito de salário mínimo da seguinte forma:

Art. 7º

[...]

IV- salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim;

De acordo com pesquisas realizadas pelo Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos – DIEESE, o salário mínimo necessário a suprir tais necessidades, tendo como base o custo de vida no Brasil para o mês de outubro/2017, seria de R\$ 3.754,16 (três mil, setecentos e cinquenta e quatro reais e dezesseis centavos) (DIEESE, Salário Mínimo Nominal e Necessário, 2017), o que nos leva a sugerir que a faixa de isenção do IRPF, como meio de efetivação da justiça fiscal no Brasil, deveria alcançar este patamar.

Destarte, conclui-se que a redefinição e a redistribuição das alíquotas e das faixas de renda que compõe a base de cálculo do IRPF são, sem dúvida, as melhores medidas que podem ser tomadas para reduzir a carga tributária do imposto de renda sobre os setores da classe média, que atualmente suporta mais pesadamente o ônus fiscal incidente, aumentando o gravame para os altos rendimentos, de forma que a tributação da renda das pessoas físicas seja realmente progressiva.



#### **4.3. Instituição de Regras para a Correção Monetária dos Valores que Compõe a Base de Cálculo do IRPF**

No Brasil, atualmente, não existem parâmetros legais para a correção monetária regular e periódica dos valores que compõe a base de cálculo do IRPF, o que faz com que, cada dia mais, a tributação recaia sobre a baixa renda.

A partir de janeiro de 1996, com o advento da Lei 9.250/95, as faixas de valores que compõe a base de cálculo do IRPF, passaram a ser expressas diretamente em reais, dependendo de correção posterior para preservar o valor real do gravame estabelecido inicialmente, em relação à capacidade econômica do contribuinte.

Ocorre que, diante da ausência de Lei que vincule a atualização dos valores limites da base de cálculo do IRPF a índices de correção monetária, e estabeleça a obrigatoriedade da correção periódica, o poder público vem reajustando a tabela do IRPF bem abaixo da inflação, o que resulta, em longo prazo, no aumento da defasagem dos valores da tabela, tendo em vista a inflação acumulada no mesmo período.

A correção insuficiente da tabela implica em grande injustiça tributária, pois as atuais faixas de renda e alíquotas não preservam a progressividade que possuíam quando foram instituídas, começando a tributar a renda a partir de um patamar cada vez mais baixo, reduzindo assim a faixa de isenção.

Neste caminho, alguns Projetos de Leis encontram-se hoje em tramitação no Congresso Nacional, com o objetivo de traçar parâmetros para a correção regular e periódica dos valores da tabela do IRPF, vinculada a índices de correção monetária.

Destaca-se, nesta linha, o Projeto de Lei 7.072/2014, que objetiva a atualização automática dos valores da tabela do IRPF aplicando-se a estes valores a variação anual acumulada do Índice Nacional de Preços ao Consumidor – INPC do ano anterior, conforme apurado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, com o acréscimo de 8% (oito por cento) a esta variação, a partir do ano calendário de 2015 até o ano calendário de 2022, para recuperar a defasagem acumulada ao longo dos últimos dezoito anos em que o governo reajustou a tabela bem abaixo da inflação.



#### 4.4. A Atuação do Poder Judiciário na Tributação do Imposto Sobre a Renda Através do Controle de Constitucionalidade das Leis

Pode-se afirmar que as proposições acima realizadas dirigem-se, sobretudo, ao legislador pátrio, vez que para concretizarem, dependem de prévia intervenção legislativa, devido ao princípio da legalidade tributária, que exige que a alteração dos elementos constitutivos dos impostos, tais como fato gerador, alíquotas, base de cálculo, etc., em regra, se dê por meio de lei.

Entretanto, o princípio da capacidade contributiva, tomado como orientador de todo o Sistema Tributário Nacional, possui eficácia plena, dirige-se também ao Poder Judiciário, na medida em que busca efetivar o imperativo máximo de justiça fiscal na tributação dos impostos, não podendo a lei infraconstitucional se furtar à busca dos objetivos estabelecidos pela Constituição como sendo prioritários.

Neste sentido, observa Sacha Calmon Navarro Cólho (2008, p. 89):

De ver, finalmente, o papel do Poder do Judiciário como poder de controle da constitucionalidade das leis, enquanto agente de efetividade do princípio, que não é penduricalho doutrinal, mas prescrição constitucional com largo espectro eficaz.

Continua o mesmo autor asseverando que a lei ofensiva ao princípio constitucional da capacidade contributiva padece de inconstitucionalidade material, sendo assim, passível de sofrer controle de constitucionalidade:

Em primeiro lugar, o princípio da capacidade contributiva, quando apresenta-se constitucionalizado, tem por destinatário o órgão legislativo, fator da lei fiscal. É, assim, materialmente, norma sobre como fazer lei. Sendo assim, se a lei ofender o princípio da capacidade contributiva, genericamente, dá-se uma hipótese de inconstitucionalidade material, por isso que inexistente o fundamento material de validade da lei. Neste caso, o Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade da lei, tanto nos encerramentos de uma ação direta de inconstitucionalidade (controle concentrado), quanto no bojo de uma ação comum, *incidenter tantum* (controle difuso). (COELHO, 2008, p. 91-92)

Nesta linha, verifica-se que o Poder Judiciário possui também papel ativo na efetivação do princípio da igualdade no campo tributário, por meio do controle de constitucionalidade das leis que desvirtuem o princípio constitucional da capacidade contributiva, inclusive, as que regulamentam o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, já que a Constituição ordenou a sua



progressividade em dois momentos: uma, no bojo do próprio princípio (art. 145, § 1º da CRFB/88), e outra ao tratar do próprio imposto (art. 153, §2º, I da CRFB/88).

A legislação atinente ao imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, conforme observado nos itens anteriores, conserva diversas incongruências, indo por vezes de encontro ao que determina expressamente o texto constitucional quando, a pretexto de conferir ao referido imposto relevante função extrafiscal de promoção do bem estar social e redistribuição de riquezas, exige a que tal imposto seja progressivo, graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, e não apenas proporcional.

Por incompatibilizar-se com os objetivos traçados pela Constituição, especificamente, em termos de política tributária, é patente que o Poder Judiciário deve atuar ativamente no controle da constitucionalidade de tais leis. É este o pensamento de Sacha Calmon Navarro Coelho (1993, p. 382):

A iniquidade reside em tributar com a mesma alíquota, preservada a proporcionalidade, um juiz e um rico industrial. Um ganha algum dinheiro, pouco por mês, o outro 100 vezes mais. A progressividade das alíquotas é justamente a resposta técnica à graduação da carga vindicada pelo princípio da capacidade contributiva nos impostos “pessoais” e até nos “reais”, “indiretos” ou de “mercado” quando grava com alíquotas maiores coisas e produtos só adquiridos pelos muito ricos, v.g., carros importados, caviar, etc. Dita lei, poderá ser contestada judicialmente? A resposta é afirmativa. Os princípios subordinam a lei e o Poder Judiciário guarda a constituição desde que acionado pelos justicáveis, isto é, os cidadãos.

Destarte, a lei que atente contra a efetivação do princípio da capacidade contributiva, e contra a igualdade tributária em última análise, como o faz a lei tributária que não confere progressividade ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, como ordenado pela Constituição, ou pelo menos, não o faz de maneira satisfatória, está sujeita ao mecanismo de controle de constitucionalidade das leis.

## **CONCLUSÃO**

O Sistema Tributário Nacional é marcado pela tributação indireta e regressiva, incidente em grande parte sobre o consumo, por meio de impostos que recaem sobre a produção e a comercialização de bens e serviços, sendo repassados ao consumidor final. Tal método de



tributação, por não permitir a adequação do gravame à capacidade econômica do contribuinte, onera mais pesadamente o trabalhador assalariado de baixa renda, pois este tem grande parte de seus rendimentos comprometidos com o pagamento de tributos, ao passo que o contribuinte que possui renda e patrimônio mais vultosos vê afetada pela exação parcela muito menor.

Percebe-se a flagrante violação do princípio constitucional da capacidade contributiva pelo legislador pátrio, vez que este princípio constitui cânone interpretativo das normas de Direito Tributário, a orientar todo o Sistema, exigindo que os impostos sejam pessoais e graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, possuindo ainda eficácia plena, o que o faz oponível àquele que o deixar de observar, ao editar as normas ou ao aplicá-las.

Apesar do largo espectro de impostos indiretos e regressivos existentes em nosso ordenamento, há também aqueles que, embora minoritários, classificam-se como pessoais e diretos, isto é, dirigem-se diretamente ao contribuinte, levando em consideração, para o estabelecimento do ônus fiscal, suas características pessoais, incluindo a expressividade de seu patrimônio ou renda.

Dentre estes impostos pessoais e diretos, situa-se o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, ao qual foi atribuída relevante função extrafiscal de corrigir as distorções existentes na distribuição da carga tributária entre os cidadãos, e promover a justiça fiscal e o bem estar social, onerando mais pesadamente aos que tem mais riquezas, e melhor podem contribuir com os gastos para a manutenção do aparato organizacional do Estado, sobre a proteção do qual podem desfrutar do seu patrimônio, subsidiando também as políticas prestacionais do Estado Social.

No entanto, entremeio as perplexidades que circundam a legislação atinente ao imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, facilmente verifica que o legislador pátrio deixou de observar o mandamento constitucional que ordena a efetivação da pessoalidade, da graduação de acordo com a capacidade econômica do contribuinte e, principalmente, da progressividade na tributação do referido imposto.

Primeiramente, porque confere tratamento diferenciado aos rendimentos que não estejam submetidos à tributação por meio do IRPF, como é o caso dos rendimentos que se sujeitam ao IRPJ, ganhos obtidos nos mercados de capitais, prêmios de loterias, etc. Para estes rendimentos, discriminados em razão de sua origem, não há progressividade, incidindo alíquota fixa para todo e qualquer valor auferido, o que contraria a progressividade exigida no texto constitucional (art. 153, §2º, I da CRFB/88).



Em outro giro, no tocante aos rendimentos sujeitos ao IRPF, observa-se que a tributação recai sobre a baixa renda, o que se deve, em parte, à ausência de regras para a correção monetária dos valores da tabela, havendo ainda pouquíssima progressividade das alíquotas, as quais se limitam a quatro faixas, além de inexpressiva variação das faixas de renda que compõe a base de cálculo do referido imposto.

Nos países europeus com arrecadação tributária equiparável à do Brasil, como soe ser também em outros países considerados desenvolvidos economicamente, em regra, a carga recai sobre a tributação da renda, havendo efetiva progressividade das alíquotas, as quais existem em maior número, e ainda faixas de renda, que compõe a base de cálculo, mais amplas, inclusive, com maior faixa de isenção, apta a garantir a satisfação das necessidades básicas dos cidadãos.

Conclui-se que, para que o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza cumpra sua função extrafiscal, faz-se necessário a submissão de todo e qualquer rendimento à escala progressiva de alíquotas, as quais devem existir em maior número e em percentuais mais elevados, no que toca ao IRPF, havendo necessidade também de ampliar as faixas de valores que compõe a base de cálculo, a fim de se imprimir maior progressividade ao imposto.

Carece ainda a legislação brasileira do aumento da faixa de isenção do IRPF, a qual deve alcançar o mínimo necessário a suprir as necessidades básicas do ser humano, levando em consideração o custo médio de vida no Brasil atualmente, haja vista que os rendimentos que se destinam a esta finalidade não se enquadram no conceito de renda, especialmente pela adoção da tese de renda como acréscimo patrimonial pela legislação brasileira, estando assim imune à tributação.

Diante destes apontamentos, certo é que a legislação atinente ao imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza poderá sofrer controle de constitucionalidade, por afrontar diretamente dispositivo constitucional, de cariz substancial, que ordena a progressividade.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento - RFPTD, v. 6, n.6, 2018



\_\_\_\_\_, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005

\_\_\_\_\_, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1.988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 22 dez. 2015.

\_\_\_\_\_. **Constituição Política do Império do Brasil de 1824**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm)>. Acesso em: 31 dez. 2015.

\_\_\_\_\_. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm)>. Acesso em: 31 dez. 2015.

\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional 18/1965**, de 1º de dezembro de 1965. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc18-65.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm)>. Acesso em: 31 dez. 2015.

\_\_\_\_\_. **Resolução do Senado nº 09/1992**. Brasília, DF. Senado, 1992. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=136383>>. Acesso em: 25 dez. 2015.

\_\_\_\_\_. **Código Tributário Nacional – CTN – Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 25 jan. 2016.

\_\_\_\_\_. **Regulamento do Imposto de Renda– RIR/99. Decreto 3.000, de 26 de março de 1999**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)>. Acesso em: 26 jan. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a Legislação do IRPJ. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9249.htm)>. Acesso em: 31 jan. 2016.



\_\_\_\_\_. **Lei 9.250, de 26 de dezembro de 1995.** Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9250.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9250.htm)>. Acesso em: 31 jan. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei 11.482, de 31 de maio de 2007.** Altera a Legislação do IRPF. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11482.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11482.htm)>. Acesso em: 31 jan. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei 13.149, de 21 de julho de 2015.** Dispõe sobre os valores da tabela mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Lei/L13149.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13149.htm)>. Acesso em 18 jan. 2016.

\_\_\_\_\_. **Projeto de Lei 3.089, de 26 de março de 2008** - Altera a Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007, modificando a tabela do IRPF. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=388148>>. Acesso em: 31 jan. 2016.

\_\_\_\_\_. **Projeto de Lei 7.072, de 05 de fevereiro de 2014** - Altera a Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007, para recuperar a defasagem sofrida pela tabela de imposto de renda das pessoas físicas, a partir do ano-calendário de 2015. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=605686>>. Acesso em: 31 jan. 2016.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

\_\_\_\_\_, Sacha Calmon Navarro. **O Controle da Constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1988.** 2. ed., Belo Horizonte: Del Rey, 1993.

DIEESE. **Salário Mínimo Nominal e Necessário.** Disponível em: <<http://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html>>. Acesso em: 12 nov. 2017.



DWORKIN, Ronald. **A Virtude Soberana – A teoria e a prática da igualdade**. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

EY. **Brasil tem uma das menores alíquotas para tributar heranças e doações**. Disponível em: <[http://www.ey.com/BR/pt/Services/Release\\_Brasil\\_Menores\\_Aliquotas\\_Heranca](http://www.ey.com/BR/pt/Services/Release_Brasil_Menores_Aliquotas_Heranca)>. Acesso em: 12 nov. 2017

FRANÇA. **Taux de l'impôt sur le revenu 2016 (déclaration de 2017)**. Disponível em: <[http://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/france/index\\_fr.htm](http://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/france/index_fr.htm)>. Acesso em: 12 nov. 2017.

ITÁLIA. **Aliquote dell'imposta sul reddito per 2016 (dichiarazione 2017)**. Disponível em: <[http://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/italy/index\\_it.htm](http://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/italy/index_it.htm)>. Acesso em: 12 nov. 2017.

LEMKE, Gisele. **Imposto de Renda – Os Conceitos de Renda e Disponibilidade Jurídica e Econômica**. São Paulo: Dialética, 1998.

LODI RIBEIRO, Ricardo. **Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil**. In Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 3, n.3, 2015. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587/11798>>. Acesso em: 25 dez. 2015.

\_\_\_\_\_, Ricardo. **O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais**. In Revista da Faculdade de Direito da UERJ, n.18, 2010. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1371/1161>>. Acesso em: 06 jan. 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 1993.

MELLO, Elizabete Rosa de. **Direito Fundamental a uma Tributação Justa**. São Paulo: Atlas, 2013.

MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **O Mito da Propriedade**, Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.



PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

PORTUGAL. **Impostos sobre o rendimento no estrangeiro – Portugal (IRS) 2016 (declaração fiscal de 2017)**. Disponível em: <[http://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/portugal/index\\_pt.htm](http://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/portugal/index_pt.htm)>. Acesso em: 12 nov. 2017.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil 2015 - Receita Tributária por Base de Incidência e Nível de Governo - 2015**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>>. Acesso em: 11 nov. 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2012.