



UNIVERSIDADE PRESIDENTE ANTONIO CARLOS
FACULDADE DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
DIREITO

DANIELE THIMOTEO NORONHA

**O IMPOSTO DE RENDA À LUZ DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA**

JUIZ DE FORA

2012

DANIELE THIMOTEO NORONHA

**O IMPOSTO DE RENDA À LUZ DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA**

Monografia apresentada no Curso de Direito da Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Presidente Antônio Carlos – UNIPAC, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof^ª. Luciana de Oliveira Zimmermann

JUIZ DE FORA

2012

FOLHA DE APROVAÇÃO

Danielle Thimoteo Noronha

Aluno

O Imposto de Renda à luz do Princípio da Capacidade contributiva

Tema

Monografia de conclusão de Curso apresentada ao Curso de Direito, da Universidade Presidente Antônio Carlos / Juiz de Fora, como exigência para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

BANCA EXAMINADORA

Luciana de Oliveira Zimmermann

Luciana Maria Braga

[Assinatura]

Aprovada em 07/07/2012.

Dedico ao meu finado pai, cujo amor guiou-me em muitos momentos.

A minha amada mãe, minha amiga, meu alicerce, exemplo de conduta moral e humana.

Ao meu amor Rafael, por ter transformado em luz tudo o que seu sorriso tocou em minha vida. Por sua amizade e incentivo.

Aos mestres e amigos que contribuíram para meu crescimento e reconhecimento.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, fonte inesgotável de vida, luz, força e tranquilidade;

À minha amada mãe pelo amor incondicional, pela dedicação integral e por ter contribuído tanto para meu crescimento e amadurecimento;

Ao meu pai pela infância maravilhosa e pelas lembranças felizes e saudosas de sua presença;

À minha Avó Izaura fonte inspiradora de força e fé;

Ao meu amor Rafael, que não só contribuiu para a realização de mais um sonho, como se tornou meu exemplo profissional de ética e comprometimento;

À Professora e Orientadora Luciana Zimmermann pela paciente e fundamental orientação;

“O saber a gente aprende com os mestres e com os livros. A sabedoria se aprende é com a vida e com os humildes”.

Cora Coralina

RESUMO

A presente monografia tem como marco teórico o estudo do O Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza sob a luz do princípio constitucional da Capacidade Contributiva. Procuramos demonstrar com cautela, após breves exposições conceituais, que o atual sistema de tributação do Imposto de Renda e suas alíquotas previstas não atende com a eficácia desejada justiça fiscal. As alíquotas progressivas presentes pela sistemática em vigor praticamente igualam as diferentes cotas de contribuintes, contrariando o ideal preconizado pelo legislador constitucional de redistribuição de renda, e propiciando, ao revés, ainda maior concentração de riqueza no país. Um modelo que não atende ao princípio da capacidade contributiva, ora dissertado neste trabalho, demonstra uma política tributária verdadeiramente injusta e inconstitucional. Da conjugação das exposições teóricas sobre o Imposto de Renda e sobre o princípio da Capacidade Contributiva, propomos a inconstitucionalidade da legislação existente que torna inoperante tal princípio em face dos contribuintes, que, de modo desproporcional, suportam cargas fiscais equivalentes, embora em categorias distintas.

PALAVRAS CHAVE: Imposto Sobre a Renda, Capacidade Contributiva, Progressividade, Constituição, Princípios, Inconstitucionalidade.

ABSTRACT

This monograph has as theoretical study of the Income Tax and Earnings of any nature in the light of the constitutional principle of ability to pay. We demonstrate with caution, after brief exposures conceptual, that the present system of taxation on income tax and its rates provided does not meet with the desired efficacy tax justice. The progressive rates presented in the systematic force almost equal shares of the different contributors, contrary to the predicted by the constitutional legislator to redistribute income, and providing, on the contrary, greater concentration of wealth in the country. A model that does not meet the principle of ability to pay, sometimes lectured in this work, tax policy demonstrates a truly unfair and unconstitutional. The combination of theoretical lectures on Income and on the principle of ability to pay, we propose the constitutionality of existing legislation that makes it dead this principle in the face of taxpayers, that would disproportionately bear equivalent tax burdens, although in different categories.

KEYWORDS: Income Tax, Contributory Ability, Progressive, Constitution, Principles, Unconstitutionality.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
2 O PERFIL CONSTITUCIONAL DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA	13
2.1 A tributação na Constituição	13
2.2 O Imposto Sobre a Renda – Premissas Básicas	14
2.2.1 Delimitação da expressão Renda e Proventos de Qualquer Natureza	14
2.3 Primeiras ponderações sobre o Imposto Sobre a Renda e os Princípios Constitucionais	17
2.4 O Imposto Sobre a Renda e os critérios da Generalidade, Universalidade e Progressividade	19
3 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O IMPOSTO SOBRE A RENDA	21
3.1 A Capacidade Contributiva e o Alcance dos Princípios Constitucionais	21
3.2 O Princípio da Capacidade Contributiva	21
3.2.1 O Princípio da Não Confiscatoriedade	23
3.3 As Repercussões do Princípio da Capacidade Contributiva Sobre O Imposto de Renda	24
4 AS BASES DE CÁLCULO E AS ALÍQUOTAS POSSÍVEIS DO IMPOSTO SOBRE A RENDA	29
4.1 Considerações Gerais Sobre Base de Cálculo e Alíquotas	29
4.2 A Constituição Federal e a Base de Cálculo do Imposto de Renda Sobre a Pessoa Física	30
4.3 O Imposto de Renda da Pessoa Física e Suas Alíquotas Possíveis	34
4.4 A Constituição Federal e a Base de Cálculo Possível do Imposto de Renda Pessoa Jurídica	35
4.5 O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e Suas Alíquotas Possíveis	36
5 A INCONSTITUCIONALIDADE DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA SOB A LUZ DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	38
5.1. Considerações Preliminares Sobre os Institutos do Imposto Sobre a Renda e Capacidade Contributiva	38
5.2 O Princípio da Capacidade Contributiva Sob o Viés Inconstitucional	39
5.3 O Princípio da Progressividade Sob o Viés Inconstitucional	41
CONCLUSÃO	44

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	47
---	-----------

INTRODUÇÃO

É fato indubitável existência de imensa distância, que se acentua com o declínio do tempo, entre o Imposto de Renda delineado em nossa Carta Magna e todos os princípios que ela consagra e que a legislação ordinária disciplina.

O Imposto de Renda é, sem dúvida, o mais conhecido e importante tributo brasileiro, ultrapassando a marca dos 80 anos. Em breve exposição, caracteriza-se por seu aspecto material – acréscimo de patrimônio do contribuinte e um aspecto temporal, no qual se exige um termo inicial e um termo final. Nossa Carta Política tem como corolários norteadores da tributação os princípios da legalidade, da anterioridade, da irretroatividade, da isonomia tributária, da progressividade e finalmente, marco central deste estudo, o princípio da capacidade contributiva, apresentando as diretrizes que devem fundamentar a instituição e a cobrança do Imposto sobre a Renda em todos os seus aspectos. Alguns doutrinadores questionam a constitucionalidade de alguns aspectos do Imposto de Renda, apontando violações aos princípios constitucionais, em especial o princípio da capacidade contributiva. Em face do exposto, observamos a necessidade de analisar em que aspecto o Imposto de Renda contempla o princípio da capacidade contributiva no ordenamento jurídico brasileiro hodierno.

De outra monta, tem-se que a capacidade contributiva refere-se à coerção do Estado sobre o contribuinte na arrecadação de tributos na proporção das possibilidades de cada um. Segundo Roque Antonio Carrazza¹, o disposto na primeira parte do §1º do art. 145 da Constituição Federal de 1988: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoa e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...)” expressa o princípio constitucional da capacidade contributiva. Esse princípio vincula o ônus tributário à capacidade do contribuinte em suportá-lo. É bússola natural do princípio da justiça, sendo, portanto, um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada justiça fiscal ou justiça tributária.

¹ CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto Sobre a Renda: Perfil Constitucional e Temas Específicos. São Paulo: Malheiros, 2005. P. 101.

Assinale-se que cada contribuinte deve o quanto possível, concorrer para manutenção do Estado, de acordo com suas possibilidades econômicas. As pessoas devem pagar impostos na proporção de seus haveres, ou seja, de seus índices de riquezas. De certo que os impostos podem diminuir-lhe patrimônio, mas sem jamais lhes destituírem a possibilidade de gerar a riqueza de lastro da tributação.

Por fim, deve-se deixar claro que o princípio da progressividade em aliança com o da capacidade contributiva são fatores fundamentais na questão referente na melhora da distribuição da renda, devendo a mesma ser obtida através de ações do Poder Público e da sociedade em geral. A Carta Magna de 1988 atribuiu a estes dois princípios a missão constitucional de serem os meios pelos quais a tão almejada justiça tributária se concretizará. É imperiosa a estrita observância de ambos os princípios sob pena de fatal inconstitucionalidade.

Destas premissas, partiremos a uma análise pormenorizada do Imposto Sobre a Renda e seu enquadramento constitucional, dissertando sobre o princípio da capacidade contributiva sob a ótica da progressividade e demonstrando a sua importância e sua observância ao dever de se imprimir aos impostos, notadamente ao imposto de renda, uma maior personalização e assim alcançar a culminância de uma tributação mais igualitária e mais justa, impondo o ônus da tributação nos limites dos princípios constitucionais.

2 O PERFIL CONSTITUCIONAL DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

2.1 A tributação na Constituição

A Constituição Federal é fonte direta do direito tributário no Brasil. A tributação hodiernamente é o principal meio de o Estado brasileiro financiar-se, obtendo os recursos necessários ao atingimento dos fins que justificam sua própria existência. Com efeito, na medida em que por sua determinação constitucional, praticamente todas as atividades econômicas foram entregues aos particulares e às empresas em geral, ele acaba encontrando nesta forma de participação no enriquecimento privado a fonte por excelência de abastecimento dos cofres públicos.

Os tributos, porém, longe de poderem ser exigidos discricionariamente, precisam respeitar largo catálogo de direitos fundamentais dos contribuintes², que, por assim dizer, tem o inegável dever que, a ordem jurídica lhes impe de suportá-los.

O ilustre doutrinador Ricardo Lobo Torres, tece importante consideração a respeito da tributação estatal:

O tributo é o preço da liberdade pois serve de instrumento para distanciar o homem do Estado, permitindo-lhe desenvolver plenamente as suas potencialidades no espaço público, sem a necessidade de entregar qualquer prestação permanente de serviço ao Leviatã. Por outro lado, é o preço pela proteção do Estado consubstanciada em bens e serviços públicos, de tal forma que ninguém deve ser privado de uma parcela de sua liberdade sem a contrapartida do benefício estatal. (TORRES, Ricardo Lobo. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidade e Isonomia, 2ª ed., p.4)

Nossa Carta Constitucional, não obstante ao fato de apresentar grande número de normas tributárias e fatos que podem ser alvo de tributação, estabelece, também, condições ao regular exercício da chamada competência tributária. Cumpre-nos registrar que competência tributária é a aptidão jurídica, que só as pessoas políticas possuem, para, em caráter privativo, criar em abstrato, tributos, descrevendo, legislativamente,

² São princípios constitucionais limitadores ao poder de tributar o da estrita legalidade, anterioridade, igualdade, razoabilidade e proporcionalidade.

suas hipóteses de incidência, sujeitos ativos, passivos, suas bases de cálculo e alíquotas³. Deste modo, tem-se que nossa Lei das Leis retirou do legislador a possibilidade de livremente definir o alcance das normas jurídicas tributárias, estabelecendo, portanto, um sistema rígido, com competências tributárias bem definidas entre as pessoas políticas⁴.

Logo, ao mesmo tempo em que distribuiu competências tributárias a Constituição indicou os padrões a que o legislador de cada pessoa política deverá obedecer enquanto se ocupa com as várias figuras tributárias. Também no que concerne aos impostos⁵, mais especificamente ao Imposto Sobre a Renda, tema central deste trabalho, a Carta Magna indicou quais poderiam ser criados, sempre em caráter exclusivo pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal, evitando assim conflitos de competência entre as pessoas políticas.

2.2 O Imposto Sobre a Renda – Premissas Básicas

Por força do que estatui o art. 153, III, da Lei Magna, a União tem competência para tributar, por meio de imposto, a renda e os proventos de qualquer natureza. Instituído e arrecadado-o, reafirmando sua ampla autonomia em relação às demais pessoas políticas.

2.2.1 Delimitação da expressão Renda e Proventos de Qualquer Natureza

³ Dito de modo mais técnico, o poder tributário foi outorgado às pessoas políticas sob a forma de competências tributárias, exercitáveis apenas dentro dos parâmetros estruturados pela Constituição Federal.

⁴ Cabe aqui importante oportunidade de registrar que o legislador de cada pessoa política, ao tributar, se depara com distinto dilema: ou praticamente reproduz o que consta da constituição federal, e deste modo, apenas recree, dentro dos seus limites, o que nela já se encontra previsto, ou, no intuito de ser original, acaba ultrapassando as barreiras que ela lhe levantou e resvala para o campo da inconstitucionalidade.

⁵ Imposto é a modalidade de tributo que nasce de um fato qualquer, não consistente numa atuação estatal. Enfim, o imposto nunca surge de uma atuação estatal referida ao contribuinte, mas, sempre, de um fato qualquer que não envolva uma contraprestação estatal, isto, porque, o imposto tem caráter geral, sem vantagem específica para o contribuinte.

Antes de tudo, cabe-nos salientar que, renda e proventos de qualquer natureza não se confunde com a materialidade dos demais impostos contemplados nos artigos 153, 154, I, 155 e 156 da Constituição Federal⁶. Também renda não é, juridicamente, o mesmo que rendimento. Esse é qualquer ganho, isoladamente considerado, ao passo que esta, como será melhor explicitado, é o excedente de riqueza obtido num dado período de tempo, deduzidos os gastos necessários a sua obtenção e manutenção. Desta feita, numa primeira exegese, renda e proventos de qualquer natureza são os ganhos econômicos do contribuinte gerados por seu capital, por seu trabalho ou pela combinação de ambos e apuradas após o confronto das entradas e saídas verificadas em seu patrimônio, num certo espaço de tempo.

Para que haja renda e proventos de qualquer natureza e imprescindível que o capital, o trabalho ou a conjugação de ambos produzam riqueza nova, destacada daquela que lhe deu origem e capaz de gerar outra.

Luís Cesar Souza de Queiroz oferece-nos uma bem elaborada definição de renda e proventos de qualquer natureza que consegue ser abrangente, não buscando respaldo no ponto de vista econômico, mas, na obra constitucional:

Renda e proventos de qualquer natureza, ou renda em sentido ampla e simplesmente renda, é conceito que está contido em normas constitucionais relativas ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e que designa o acréscimo de valor patrimonial, representativo da obtenção de produto ou de simples aumento do valor do patrimônio, apurado, em certo período de tempo, a partir da combinação de todos os fatos que contribuem para o acréscimo de valor do patrimônio, com certos fatos que, estando relacionados ao atendimento das necessidades vitais e básicas ou à preservação da existência, com dignidade, tanto da própria pessoa quanto da sua família, contribuem para o decréscimo de valor do patrimônio. (QUEIROZ, Luís Cesar Souza. Imposto Sobre a Renda – Requisitos para uma Tributação Constitucional. P.239)

Em suma, renda tributável é sempre renda líquida ou lucro, isto é, o resultado de uma série de deduções e abatimentos feitos sobre os rendimentos brutos, não importando, para tanto, se as atividades pelas quais a renda é obtida sejam ilícitas,

⁶ Afirmamos, portanto, que renda não é nem importação, nem exportação, nem operação financeira, nem propriedade territorial rural, nem patrimônio, nem propriedade predial e territorial urbana.

lícitas ou imorais. Percebemos a necessidade de, em exposição científica, ressaltar que o Imposto Sobre a Renda não incide sobre as disponibilidades de riqueza nova, em si mesma consideradas, mas sobre as pessoas que as têm. Desta máxima, vincula-se o raciocínio de que por meio do imposto apresentado, é necessário que a renda nova esteja disponível para seu titular, isto é, que nada lhe obste o uso ou a destinação.

O imposto igualmente passa ao largo do patrimônio, isto é, da renda realizada no passado e já acumulada. A equação não se altera diante de pagamentos ou transferência de capital. Sobre essa peculiaridade, o mestre Roque Antônio Carrazza⁷, discorre sobre o tema, auferindo que “nas transferências de capital há fluxo de bens, moeda ou serviços de um patrimônio para o outro, sem correspondente contraprestação, troca ou ônus. Reduz-se o estoque de bens, em um patrimônio, de forma unilateral, havendo o equivalente acréscimo em patrimônio alheio”.

Ainda sobre a delimitação do conceito, o referido autor ressalta que o imposto sobre a renda pressupõe uma universalidade, entendida como um conjunto de entradas e saídas de valores do patrimônio do contribuinte. Como o patrimônio não é uno, não se pode conceber a configuração de acréscimos sem a consideração desta unidade. Em outras palavras, operações realizadas num mesmo período devem ser consideradas em conjunto. Se de umas resultou acréscimo, mas de outras resultou decréscimo, o resultado, positivo ou negativo, há de ser resultante, necessariamente, da soma algébrica.

Como corolário, temos que o tributo não pode incidir exclusivamente na fonte, porque este mecanismo jurídico segrega uma parcela dos rendimentos obtidos, sem levar em conta a real existência, no ano base, de acréscimo patrimonial. O que é juridicamente possível é que, o imposto sobre a renda, com base em lei, seja cobrado antecipadamente, circunstância, no entanto, que exige sua compensação quando vier a renda líquida anual do contribuinte⁸.

⁷CARRAZZA, Roque Antônio. Imposto Sobre a Renda – Perfil Constitucional e outros temas. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 39.

⁸ Em rigor, tributar a renda exclusivamente na fonte é o mesmo que tributar meros ingressos. Tributar imposto sobre ingressos não encontra respaldo nem mesmo no campo residual das competências não atendendo, portanto, ao princípio da capacidade contributiva. Ocorre, todavia, que há duas referências constitucionais à incidência na fonte do imposto em pauta, uma no art. 157, I, e outra no art. 158, I, ambos vinculam regras financeiras, que dizem respeito a repartição de receitas tributárias, afastando assim, a

Outrossim, não é qualquer entrada de dinheiro nos cofres da pessoa física ou jurídica que pode ser alcançada pelo Imposto de Renda, mas tão somente o ganho efetivo por ela havido num determinado interregno. Assim, temos que a identificação no acréscimo patrimonial do contribuinte depende da comparação do seu patrimônio em duas datas distintas. Apenas as alterações patrimoniais positivas havidas durante certo espaço de tempo pode ser alvos da incidência do Imposto Sobre a Renda. Reforça este entendimento, como veremos mais adiante, o princípio da capacidade contributiva. Assim, temos que o Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza só pode alcançar os acréscimos patrimoniais, das pessoas físicas ou jurídicas, obtidos num certo lapso de tempo, em decorrência de uma relação jurídica que tenha por origem o capital do contribuinte, seu trabalho, ou a combinação de ambos. Posto isto, podemos afirmar que, o Imposto de Renda deve ter por hipótese de incidência⁹ o fato de uma pessoa física ou jurídica, em razão de seu trabalho, do seu capital ou da combinação de ambos, obter em certo período, rendimentos líquidos¹⁰. Aliomar Baleeiro¹¹ tece importante consideração sobre as pessoas jurídicas no tocante a incidência do Imposto de Renda, informando-nos que “o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica só pode incidir sobre o lucro, entendido como a variação patrimonial positiva havida pela empresa num dado lapso de tempo”. Logo, tal imposto não pode incidir sobre o próprio patrimônio da empresa, mas tão somente pelo valor agregado, sobre o resultado positivo apurado pela pessoa jurídica após a dedução de custos, gastos e despesas necessárias a manutenção da fonte produtora.

2.3 Primeiras ponderações sobre o Imposto Sobre a Renda e os Princípios Constitucionais

Como já lecionado, o Imposto Sobre a Renda, caracteriza-se por em seu aspecto material ser o acréscimo de patrimônio, a disponibilidade de riqueza nova do

inconstitucionalidade. Assim é aceitável a exigência de imposto sobre a renda na fonte, desde que ajustado aos princípios tributários, principalmente ao da capacidade contributiva.

⁹ Hipótese de incidência é o fato, descrito em lei, que acontecido no mundo fenomênico, faz nascer a relação jurídico tributária, que tem por objeto a dívida tributária. E pois, o fato que descrito em lei, faz nascer, para a pessoa, o dever de pagar dado tributo.

¹⁰ . No caso das pessoas jurídicas rendimentos líquidos tem nome técnico de lucro.

¹¹ BALEEIRO, Aliomar. Notas de Atualização ao Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 304.

contribuinte e sobre o aspecto temporal exigir um termo inicial e um termo final. Ademais, em relação a ele ganham relevo os critérios da progressividade, da universalidade e da generalidade (art. 153, §2º, I, CF), que, conjugados, imprimem-lhe caráter pessoal, graduando-o de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes (art. 145, §1º, CF), circunstância que, melhorando a distribuição da carga fiscal, entre eles, torna-o mais justo. Estamos notando, assim, que, para o direito, os conceitos de renda e proventos não coincidem com o da economia, que considera qualquer acréscimo patrimonial, passivo de sofrer a tributação em pauta. Nas esferas jurídicas tais conceitos têm uma extensão bem mais restrita, acréscimo patrimonial, experimentado durante certo lapso de tempo, que só pode ser levado à tributação quando atender aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da não confiscatoriedade, e, portanto, prestigia a vida, a dignidade da pessoa humana e a propriedade, preservando o exercício dos direitos sociais e individuais, à liberdade, à segurança, o bem estar, o desenvolvimento, à igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, valores supremos que levaram os representantes do povo brasileiro, reunidos em assembléia nacional constituinte, a inscrevê-los já no preâmbulo da constituição.

Nossa Constituição garante às pessoas, condições mínimas de existência digna, como se pode inferir da leitura de seu art. 3º, III, que aponta como sendo um dos objetivos da República Federativa do Brasil, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais. Isto exige não só uma ação positiva do Estado, para garantir a todos um padrão aceitável de subsistência, como a não tributação do mínimo vital, ou mínimo existencial, a fim de que as pessoas tenham condições econômicas de desfrutar pelo menos, dos progressos básicos da humanidade. O Estado não pode, portanto, omitir-se diante das desigualdades sócio econômicas existentes. Tem o dever de atuar o sentido de corrigi-las ou, quando pouco, diminuí-las, garantindo a todos a igualdade de possibilidades. Para este fim, inúmeros são os dispositivos constitucionais relativos a ordem econômica e social. Tais dispositivos não constituem meros conselhos aos detentores do poder estatal. São normas cogentes que contém em seu bojo, verdadeiros princípios constitucionais. Estes preceitos visam a garantir a todos uma existência digna, afastando-se a miséria e a marginalização. Sem tais garantias que decorrem da igualdade, não há que se falar em direitos individuais, tais como a liberdade de pensamento ou segurança jurídica. Desta sorte, os valores monetários que

garantem o direito à vida, à saúde, à educação, à moradia e ao lazer do contribuinte ou de seus familiares e dependentes não podem ser computados, mesmo que apenas em parte, para fins de determinação quer da renda quer dos proventos. È que, juridicamente falando, as somas de dinheiro destinadas a tais fins, não tipificam nem renda, nem proventos. Daí serem plenamente dedutíveis, independentemente, para tanto, da edição de qualquer lei autorizada.

A tributação por via do Imposto de Renda deve, pois, deixar intocado o mínimo vital do contribuinte, isto é, aquela porção de riqueza que lhe garante, e a seus dependentes, uma existência própria de cidadão¹².

2.4 O Imposto Sobre a Renda e os critérios da Generalidade, Universalidade e Progressividade

A Constituição Federal, quando trata do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, determina, de modo expresso, que ele deva ser informado pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade, como preceitua o art. 153, § 2º, inciso I.

Por generalidade, entendemos que o imposto há de alcançar todas as pessoas que realizam seu fato gerador. E isto independe da raça, cor, sexo, convicção política ou religiosa, vedando assim, discriminações e privilégios entre os contribuintes. Eventuais isenções somente são admitidas quando respeitam os princípios da igualdade e principalmente da capacidade contributiva, como veremos mais adiante. Elas só podem ser concedidas se levarem em conta objetivos constitucionalmente consagrados como, proteção à velhice, deficientes mentais, doentes incuráveis ou aos economicamente mais fracos, que revelam incapacidade econômica para suportar o encargo fiscal sem prejuízo de sua própria subsistência.

Já por universalidade, temos que o Imposto Sobre a Renda deve alcançar todos os lucros, de quaisquer espécies ou gêneros, obtidos pelo contribuinte no território

¹² Abrimos um ligeiro comentário para frisar que no caso da pessoa jurídica o mínimo vital corresponde ao indispensável para que se remunere seus empregados, renove o estoque, mantenha o capital de giro, e assim, continue existindo como empresa.

brasileiro e respeitando os acordos que evitam a bitributação internacional. Este critério também impede que apenas uma parte dos rendimentos obtidos pelo contribuinte seja levada à tributação. O imposto há de incidir, pois, sobre todos os rendimentos auferidos, sujeitando-se ao mesmo tratamento fiscal. Não há possibilidade jurídica de, segregar a espécie de renda obtida, tributando-a por critérios diferentes, isto é, por meio de alíquotas diferenciadas ou variações de base de cálculo.

Finalmente por progressividade depreende-se que quanto mais à base de cálculo do Imposto de Renda, maior será a alíquota aplicada na determinação do imposto devido¹³. A legislação deve, pois, imprimir, às alíquotas aplicáveis ao imposto um desenvolvimento gradual, de sorte que serão percentualmente maiores, quanto maior for sua base de cálculo. Com efeito, aqueles que tem rendimentos mais expressivos devem ser mais tributados, por via de Imposto Sobre a Renda, do que os que tem rendimentos mínimos, suficientes apenas para sua sobrevivência.

Também para que o critério da progressividade¹⁴ no Imposto de renda se cumpra é preciso que a legislação autorize às pessoas que auferem rendimentos, certas deduções que lhes garantam a subsistência e a de seus dependentes. Nesse sentido, os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, como será mais bem explicitado no próximo capítulo, exigem que os contribuintes com maiores rendimentos recebam tratamento fiscal mais gravoso que os de pequeno porte econômico, melhorando a renda e contribuindo para a concretização da igualdade tributária, atenuando as diferenças nas situações isoladamente consideradas.

¹³ No imposição de tributos a progressividade sintetiza-se por meio de alíquotas crescentes e progressivas, em função do aumento das respectivas bases de cálculo, isto é, a incidência do tributo aumenta em percentuais à medida que aumentam as grandes de valores que compõem a base de cálculo. (CARRAZZA, Roque Antônio, 2005 apud QUEIROZ, Mary Elbe, 2004, p.39)

¹⁴ A progressividade não se confunde com a proporcionalidade. Esta é alcançada com a simples aplicação de uma única alíquota sobre a base de cálculo, quanto maior a base de cálculo no caso em concreto, tanto maior será o montante de tributo a pagar. Proporcionalmente, todos os contribuintes suportam o valor devido a ser pago, embora o desembolso de cada um varie de acordo com a expressão econômica do fato realizado. A progressividade do imposto de renda encontra seus parâmetros mínimos e máximos nos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Máximo quando causa a percepção de montantes que extravasam a capacidade econômica do contribuinte, a ponto de tornar o tributo confiscatório e mínimo quando incide sobre a parcela de renda necessária a subsistência dos contribuintes e de seus dependentes econômicos.

3 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O IMPOSTO SOBRE A RENDA

Objetivamos neste capítulo demonstrar como o princípio da capacidade contributiva afeta a tributação por meio do imposto de renda e proventos de qualquer natureza.

3.1 A Capacidade Contributiva e o Alcance dos Princípios Constitucionais

As normas constitucionais situam-se no ápice da pirâmide jurídica, embora, nem todas tenham a mesma importância. As que veiculam princípios imperam sobre aquelas de contêm simples regras, pois, se revelam diretrizes do ordenamento jurídico. As que contêm simples regras possuem menos grau de abstração, ou seja, referem-se a situações mais específicas.

O princípio constitucional é um enunciado lógico, explícito ou implícito, que por sua universalidade ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do direito. As próprias regras constitucionais ao serem interpretadas e aplicadas, sofrem influência dos princípios constitucionais, e, sempre que tiverem pluralidade de sentidos, deverão ser interpretadas e aplicadas em sintonia com os princípios constitucionais que lhe forem mais próximos.

Assim, temos que, nenhum ato normativo legal ou infralegal poderá prevalecer se atritar com princípios constitucionais.

3.2 O Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva vem expresso na primeira parte do §1º do artigo 145 da Constituição Federal, dispondo que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do

contribuinte...”. Entremeia-se com os princípios da igualdade e da não confiscatoriedade que conjuntamente encontram limites nas forças econômicas dos contribuintes e, nesta medida, tanto quanto eles definem garantia fundamental que além de ter eficácia plena e aplicação imediata pertence ao núcleo imodificável de nossa Carta Magna não podendo ser restringido ou anulado por meio de emendas constitucionais.

A capacidade contributiva forma um elo com os impostos, devendo se assentar na efetiva capacidade econômica do contribuinte e nunca em presunções ou ficções, sendo simploriamente definida como a aptidão da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação. Ressalte-se, ainda, atendendo ainda o princípio da isonomia, a Fazenda Pública deverá levar sempre em conta as especificidades do contribuinte, atendendo efetivamente o caráter da pessoalidade destes tributos.

Roque Antônio Carraza¹⁵ nos apresenta brilhantemente o alcance do princípio da capacidade contributiva lecionando que é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada justiça fiscal, sendo imperioso que a pessoa que se revela possuir mais riqueza pague, em termos proporcionais mais impostos que a outra à exteriorize em menor intensidade. Assinala ainda, que cada contribuinte deve o quanto possível, concorrer para a manutenção da coisa pública, de acordo com suas forças econômicas. As pessoas, pois, devem pagar impostos como preconizava o Estatuto Albertino, “na proporção de seus haveres”, ou seja, de seus índices de riqueza, sendo certo que os impostos podem diminuir-lhes o patrimônio, mas sem jamais lhes destruírem a possibilidade de gerar a riqueza de lastro da tributação.

O princípio da capacidade contributiva exige que os impostos sejam modulados de acordo com as manifestações objetivas de riqueza dos contribuintes, quais sejam auferir renda e proventos de qualquer natureza, ter um imóvel, possuir um automóvel, praticar operações mercantis, realizar operações financeiras dentre outras. Somente fatos deste tipo é que podem ser onerados por meio de impostos. São, pois, fatos signos presuntivos de riqueza.

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. Imposto Sobre a Renda – Perfil Constitucional e outros temas. São Paulo: Malheiros, 2005, p.103.

É por isso que, em nosso sistema jurídico as leis que criam em abstrato os impostos devem estruturá-los de tal forma que suas alíquotas variem para mais à medida que for aumentando suas bases de cálculo, o que veremos em capítulo adiante. Quanto maior a base de cálculo do imposto, tanto maior haverá de ser sua alíquota. Em suma, descumpre o princípio da capacidade contributiva, lei que não mande levar em conta, no momento de sua aplicação ao caso concreto, a distinta aptidão que alguns sujeitos passivos têm, em relação aos demais, para suportar a carga financeira de impostos, que alcançam diretamente a pessoa do contribuinte, caso do Imposto de Renda. Também atenta contra o princípio da capacidade contributiva qualquer tipo de imposto de captação, isto é, devido apenas em função da existência da pessoa¹⁶. Em outras palavras a norma jurídica tributária deve trazer em seu bojo elementos suficientes para que, no momento da aplicação ao caso concreto, as especificidades econômicas de cada contribuinte, isoladamente considerado, sejam levadas em conta. Inconstitucionais, portanto, os impostos que não revelam a capacidade contributiva, sempre que sua base de cálculo não dimensiona ou mede um fato da vida econômica, ou seja, algo que revele ou signifique riqueza do contribuinte.

3.2.1 O Princípio da Não Confiscatoriedade

O princípio da não confiscatoriedade, ou não confisco, esculpido no artigo 150, IV da Constituição Federal proíbe “utilizar tributo com efeito de confisco”, ou seja, usurpar simulando tributar o patrimônio do contribuinte. Em outras palavras, as leis tributárias não podem compelir os contribuintes a colaborar além da monta com os gastos públicos. Portanto, torna-se confiscatório, o tributo que, esgota ou tem a potencialidade de esgotar, a riqueza tributável das pessoas, não levando em conta sua capacidade contributiva ou os que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilando a empresa ou impendem o exercício de atividade lícita e moral.

¹⁶ O imposto de captação é a forma mais simples de tributação, além da mais fácil de calcular e como da de arrecadar. Mas, a mais injusta, porque desconsidera por completo as possibilidades econômicas de quem o recolhe. Este tipo de imposto, oriundo da Roma antiga, é ainda hoje, cobrado em países africanos, sob as denominações imposto do mínimo fiscal, imposto pessoa ou imposto cívico. O imposto de captação pressupõe um estado de desenvolvimento social pouco avançado onde praticamente inexistem diferenças de fortuna. (TORRES, Ricardo Lobo. O direito ao mínimo existencial. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 54).

Isto explica, pelo menos em parte, o motivo pelo qual nossa Carta Magna disciplinou de modo tão rígido o mecanismo de funcionamento da tributação ao mesmo tempo em que amparou os contribuintes com grande plexo de direitos e garantias contra eventuais excessos do Poder Público. Com efeito, a tributação não pode agredir a propriedade privada, a ponto de colocá-la em risco, não podendo, pois, assumir feições confiscatórias. Assim, o tributo com efeito de confisco, no regime da vigente Constituição, está proibido sobre todos os aspectos, seja qual for a interpretação adotada.

Estamos confirmando, destarte, que a norma que impede que os tributos sejam utilizados com efeito de confisco, além de criar um limite explícito, as discriminações arbitrárias de contribuintes, reforça o direito de propriedade. Assim, por exemplo, em função dela, nenhuma pessoa, física ou jurídica, pode ser tributada por fatos que estão fora da matriz constitucional do tributo que lhe está sendo exigido, porque isto faz perigar o direito de propriedade. Portanto, o princípio da não confiscatoriedade exige do legislador conduta marcada pelo equilíbrio, pela moderação e pela medida na quantificação dos tributos, tudo tendo em vista um direito tributário justo. No entanto, é difícil precisar a partir de qual momento um tributo passa a ser confiscatório, isto só se saberá analisando cada caso concreto, ao lume dos princípios constitucionais. Neste sentido a lição de Ricardo Lobo Torres¹⁷ vem esclarecer que somente em cada caso concreto é que se poderá dizer que um tributo é ou não confiscatório, dependendo de ter sido criado com finalidades extra fiscais da natureza própria de cada um deles e do tipo de riqueza gravado.

3.3 As Repercussões do Princípio da Capacidade Contributiva Sobre O Imposto de Renda

No caso do imposto sobre a renda, quer da pessoa física ou jurídica, não resta à menor dúvida de que também ele deverá obedecer ao princípio da capacidade contributiva. Deverá obedecer ao princípio da capacidade contributiva não só por força

¹⁷ . TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, v. I. Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal. Rio de Janeiro, Renovar, 2009, p.103.

do disposto da primeira parte do §1º do artigo 145 da Constituição Federal como por dever de ser informado pelo critério da progressividade disposto no art. 153, §2º, I. Isto traz uma consequência importantíssima, embora, nos termos da Constituição, a capacidade contributiva seja atendida quando a lei, na criação em abstrato dos impostos, limita-se a levar em conta, fatos indicadores de riqueza, no caso do Imposto de Renda é preciso que ela vá além, ou seja, considere as reais forças econômicas de cada contribuinte. Desenvolvendo a idéia, a lei que trata o Imposto de Renda, deve trazer em seu bojo elementos suficientes para que, no momento de sua aplicação ao caso concreto, seja possível personalizar o tributo, fazendo com que atente para as condições econômicas de cada contribuinte, individualmente considerado. O objetivo deste tributo é gravar cada pessoa não em função de suas despesas nem de acordo com sua riqueza, disponível num dado momento, mas, sim, de acordo com o incremento de seu potencial econômico, experimentado num determinado período. Portanto, graças ao princípio da capacidade contributiva, só devem ser consideradas, na composição da base de cálculo do Imposto de Renda as disponibilidades de riqueza nova, reveladas, num certo período, em geral, o exercício financeiro, por uma pessoa física ou jurídica.

No caso do Imposto de Renda Pessoa Física, é imperioso que a legislação garantindo a vida e a propriedade dos contribuintes, permita-lhes o abatimento, da base de cálculo do tributo, das despesas necessárias, próprias ou de seus dependentes econômicos, à moradia, à preservação ou recuperação da saúde, ao vestuário, ao transporte e assim por diante. Anda, portanto, em descompasso com o princípio da capacidade contributiva, o regulamento do Imposto de Renda quando, a pretexto de simplificar o tributo, impede ou mesmo, limita significativamente, tais deduções¹⁸. Já, tratando-se de pessoa jurídica, deve a lei autorizar venham deduzidos da base de cálculo do Imposto de Renda os gastos e despesas necessários a manutenção do patrimônio da empresa.

Ressaltamos que o princípio da capacidade contributiva, não é uma simples advertência ao legislador, mas uma regra cogente, que repercute também sobre a tributação da renda. Ricardo Lobo Torres¹⁹, a propósito, assinala, com soberana

¹⁸ Neste caso, o próprio princípio da igualdade resta diretamente afrontado, por quanto a legislação do Imposto de Renda, proibindo o limitando as deduções com despesas necessárias dos contribuintes, leva a que venham tributadas do mesmo modo pessoas que se encontram em situação econômica diversa.

¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 18ª ed. Rio de Janeiro, Editora Renovar. 2011. P. 139.

autoridade que a capacidade econômica de concorrer a título de tributo às despesas do Estado que das pessoas naturais quer das jurídicas somente se inicia após a dedução de todos os custos e gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda em sentido total, quer consumida, percebida ou poupada. Antes disso, não há capacidade contributiva, sendo confiscatória a tributação que reduz substancialmente o patrimônio, impedindo a sua manutenção, que atinja o mínimo vital, como definido no artigo 7º, VI da Constituição Federal, indispensável a uma existência digna, pessoal e familiar, do contribuinte, que obste ao consumo dos gêneros de primeira e média necessidade.

Com efeito, na medida em que a nossa Lei Maior garante especial proteção à família, como preceitua em seu artigo 226 e parágrafos, o Imposto de Renda deve ser dosado de modo a não atingir as despesas necessárias à plena assistência dos cônjuges ou conviventes, bem como à criação e educação de filhos, menores ou dependentes, à vida ou não da relação do casamento, ou por adoção. Logo, os gastos adequados ao cumprimento deste dever constitucional são integralmente dedutíveis da base de cálculo do tributo, não carecendo, para tanto, de qualquer tipo de autorização legal e, mais do que isso, a pessoa física deverá necessariamente suportar carga tributária menor pelo só fato de integrar uma unidade familiar. O princípio da capacidade contributiva exige também que o Imposto de Renda seja utilizado como instrumento de política social, atenuando por meio da adequada modulação de suas alíquotas, as diferenças econômicas existentes, entre as pessoas, quer físicas, quer jurídicas. As pessoas de menor aptidão econômica devem receber, pois, tratamento fiscal mais brando, que o destinado às que ostentam maior riqueza.

Juridicamente inaceitável, assim, por atentatório ao princípio da capacidade contributiva, um sistema de tributação de renda que mandasse adotar uma única alíquota, qualquer que fosse a base de cálculo do imposto. É certo que, com isto, o contribuinte que tivesse rendimentos mais expressivos pagaria proporcionalmente mais tributos que aquele que os experimentasse em escala menor. Igualmente certo, porém, que com alíquota única, o imposto oneraria proporcionalmente mais os contribuintes com renda tributável menor, tentando a incidir sobre suas despesas necessárias. Só com a adoção da progressividade das alíquotas restam atendidas, em concreto, as exigências do artigo 145, §1º da Carta Federal e por ser extensão, as do próprio princípio da igualdade.

Afinado neste diapasão, em preciosa exposição, o professor Roque Antônio Carraza²⁰ elucida importante questão sobre as alíquotas incidentes sobre o imposto de renda, esclarecendo que:

O Imposto de Renda, no Brasil, com suas quatro únicas alíquotas (7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%) não atende bem ao princípio da capacidade contributiva. O ideal seria que, dependendo dos rendimentos do contribuinte, elas, como de resto, ocorreu em passado próximo, oscilassem entre 0% e 55%. Com isso, o tributo estaria melhor ajustado à capacidade econômica de cada contribuinte. Deveras, cobrar 10% de quem auferir rendimentos mensais de R\$1.000,00 (hum mil reais) é muito mais gravoso que exigir idêntico percentual de quem tem rendimentos mensais de R\$ 100.000,00 (cem mil reais). Este último não será atingido em suas despesas necessárias, mas, o primeiro, fatalmente sim. A progressividade, longe de ser danosa ao sistema, é a única forma encontrada para que se afastem as injustiças tributárias, vedadas pela Constituição Federal. Sem tributação progressiva, jamais se atinge a igualdade tributária. (CARRAZZA, Roque Antônio. Imposto Sobre a Renda- Perfil Constitucional e Temas Específicos. São Paulo: Editora Malheiros, p. 112).

Podemos dizer, em remate, que o princípio da capacidade contributiva, direciona e ameniza a tributação por meio do Imposto de Renda, porquanto gradua, segundo as riquezas individualmente consideradas, a carga fiscal que cada pessoa, física ou jurídica, deve suportar, para a manutenção da coisa pública. Conforme adiantamos, o Imposto Sobre a Renda, também deverá obedecer ao princípio da não confiscatoriedade porquanto não lhe é dado absorver nem a renda mínima do indivíduo, nem o patrimônio da empresa, mas, apenas, parcela razoável respectivamente, de seus rendimentos líquidos e de seu lucro. Note-se que, não é só a tributação do mínimo vital que leva ao confisco. Também tem esse efeito a tributação excessiva do médio vital. O médio vital tem seu perfil constitucional traçado seja na parte final do artigo 7º da Constituição Federal, que alude, aos direitos dos trabalhadores, que visem a melhoria de sua condição social, seja no artigo 170 do mesmo diploma magno que estabelece que, a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim, assegurar a todos, existência digna, conforme os ditames da justiça social. Sobremais, conforme estipula o artigo 219 da Lei Maior, o mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo à viabilizar o desenvolvimento cultural e socioeconômico, o bem estar da população e a autonomia tecnológica do país.

²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto Sobre a Renda: Perfil Constitucional e Temas Específicos. São Paulo: Malheiros, 2005. p.132.

Pois bem, o médio vital pode ser objeto de tributação pelo Imposto de Renda, mas com uma condição: desde que isso se perfaça com comedimento. Do contrário, estará presente o confisco. É certo que, a priori, é impossível precisar a partir de que ponto o Imposto de Renda assume viés confiscatório. A análise, porém, de cada caso concreto, tendo em conta os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da função social da propriedade e da dignidade de pessoa humana, tem força bastante para revelar se atingiu as raias do confisco, hipótese em que, o poder judiciário, devidamente provocado, declarará inconstitucional, a lei irrazoável que o criou.

Dando fecho a este longo raciocínio, temos que o princípio da capacidade contributiva exige que o Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, tenha por sujeito passivo tão somente a pessoa que realmente auferir rendimentos. Noutras palavras, apenas quem auferir rendimentos poderá, afinal, ser compelido a figurar ao pólo passivo da obrigação tributária correspondente, pois, apenas em relação à ele, e não a quem, por exemplo, os paga, será possível, após cotejadas suas receitas e despesas, confirmar que o montante do Imposto de Renda que lhe está sendo exigido, não atenta contra o princípio da capacidade contributiva, além de atender aos já estudados critérios da generalidade, universalidade e da progressividade.

4 AS BASES DE CÁLCULO E AS ALÍQUOTAS POSSÍVEIS DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

4.1 Considerações Gerais Sobre Base de Cálculo e Alíquotas

A pessoa política ao criar em abstrato qualquer tributo, deve não só descrever legislativamente sua hipótese de incidência, como apontar-lhe o sujeito ativo, sujeito passivo, a base de cálculo e a alíquota.

São justamente a base de cálculo e a alíquota que quantificarão a obrigação tributária, permitindo que se apure a quantia certa a pagar a título de tributo.

Na sábia lição de Eliomar Baleeiro²¹, base de cálculo é a definição legal da unidade de medida, constitutiva do padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributados. Consiste em critério abstrato para medir os fatos tributários que, conjugados à alíquota, permite obter a dívida tributária, devendo a composição da base de cálculo de qualquer tributo ser tomada em valores exprimíveis por moeda, sendo inconstitucional incluir, por meio de ficções ou presunções, na base de cálculo possível do tributo, valores que extrapolam sua materialidade, descaracterizando-o. A base de cálculo²² carece de estar em perfeito ajuste com a hipótese de incidência, já que é ela que confirma a natureza jurídica da exação. Havendo qualquer descompasso entre ambas, o tributo, porque mal instituído, não poderá ser

²¹ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 245.

²² Sábia lição técnica nos leciona o ilustre professor Roque Antônio Carrazza quando nos esclarece que do mesmo modo pelo qual não se confundem a hipótese de incidência (o tipo tributário) e o fato imponible (o fato típico do tributo), não coincidem a base de cálculo *in abstracto* (descrição normativa do valor econômico a considerar) e a base de cálculo *in concreto* (a real apuração o valor econômico apontado na lei). Podemos, pois, estabelecer a seguinte relação de proporcionalidade: a base de cálculo *in abstracto* está para a hipótese de incidência assim como a base de cálculo *in concreto* está para o fato imponible. Já se disse que a base de cálculo permite que se tire a prova dos nove da natureza jurídica do tributo. Exemplificando, é ela que demonstra que o tributo “A” é realmente sobre a renda (porque, tendo por hipótese de incidência a obtenção de riqueza nova, sua base de cálculo é a renda líquida do contribuinte; Que o tributo “B” é sobre serviços (porque, tendo por hipótese de incidência a prestação de um dado serviço, sua base de cálculo é o preço deste mesmo serviço prestado); Que o tributo “C” é sobre a propriedade (porque, tendo por hipótese de incidência o fato de alguém ser proprietário de algum imóvel, sua base de cálculo é o valor venal deste mesmo imóvel). CARRAZZA, Roque Antônio. Imposto Sobre a Renda – Perfil Constitucional e Outros Temas. São Paulo: Editora Malheiros. 2005, p.71.

validamente lançado e cobrado. Distorce, pois, o próprio sistema tributário deixando o contribuinte perplexo, e sem saber ao certo que exação está sendo compelido a suportar.

Em resumo, será inexigível, por afronta a Constituição, o tributo cuja base de cálculo entrar em conflito com sua hipótese de incidência.

4.2 A Constituição Federal e a Base de Cálculo do Imposto de Renda Sobre a Pessoa Física

Já sabemos que a base de cálculo e a hipótese de incidência de qualquer tributo devem estar afinadas no mesmo diapasão. Desta feita, sendo a hipótese de incidência do Imposto de Renda da Pessoa Física auferir renda ou proventos de qualquer natureza, sua base de cálculo só pode ser o montante líquido de tais acréscimos de riqueza. É que só quando a tal montante líquido se pode falar em existência de riqueza nova no patrimônio do contribuinte. Chega-se a tal montante líquido abatendo-se da renda bruta os gastos necessários à obtê-la mais o mínimo vital, ou seja, a importância imprescindível para que a pessoa física possa adequadamente manter-se e as seus dependentes econômicos. De resto, só assim restará atendido o princípio da capacidade contributiva.

Deveras, a base de cálculo possível do Imposto de Renda da Pessoa Física não é a renda bruta do contribuinte, tampouco seu rendimento alcançado num dado instante, como, por exemplo, numa única operação financeira. É, sim, o valor dos rendimentos ou proventos líquidos por eles obtidos ao logo do período de apuração, e estes, se definem, no momento em que é feito o ajuste anual (declaração de rendimentos). A verdade é que, a base de cálculo desta exação deve necessariamente guardar referência com as rendas e proventos líquidos obtidos pela pessoa física ao logo do período de apuração.

Salientamos que a base de cálculo possível da exação a de ser o total líquido da renda ou dos proventos auferidos pelo contribuinte durante o exercício financeiro, devendo ser reais, e não potenciais.

Mister se faz, elucidar a questão com uma síntese jurídica do doutrinador José Luís Bulhões Pedreira²³ que preconiza que a lei ordinária ao definir os rendimentos ou a renda sujeita aos tributos, não é livre para escolher qualquer base imponible, é a de se respeitar o conceito de “rendas e proventos de qualquer natureza”, constante da Constituição: as definições adotadas pela lei ordinária devem ser construídas e interpretadas tendo em vista a discriminação constitucional de competências tributárias, e estão sujeitas ao teste de constitucionalidade em função de sua compatibilidade com esta discriminação. Estamos confirmando, pois, que, nos termos da constituição, a base de cálculo, do Imposto de Renda da Pessoa Física, deve ser uma medida da efetiva disponibilidade da riqueza nova do contribuinte – vale dizer, o montante da renda líquida por ele efetivamente obtida durante certo lapso de tempo (em geral o exercício financeiro). Se forem levados em conta elementos que extrapolem a renda líquida (v.g. renda bruta ou parte dela), ou que não constituam renda (v.g. adiantamentos para reembolso comprováveis), ocorrerá, por sem dúvida, desnaturação do perfil constitucional do tributo.

Torna-se regra matriz que o Imposto de Renda não pode ser transformado em singelo imposto sobre receitas, o que ocorre quando se nega venham abatidas de sua base imponible as despesas necessárias da pessoa física.

Também integram a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Física os rendimentos do trabalho recebidos em espécie. É pacífico que, a atual economia é monetária. Realmente, foi-se o tempo em que ela girava fundamentalmente em torno da permuta de bens ou serviços. Assim, não é de estranhar que os salários dos empregados sejam no mais das vezes, pagos em moeda de curso forçado, isto é, em dinheiro. Tal percepção econômica, por gerar enriquecimento patrimonial ao beneficiário, enseja, sem dúvida, tributação por meio do Imposto de Renda. No entanto, vem ocorrendo nas sociedades industrializadas o pagamento em espécie (in natura), de parte considerável do salário do trabalhador. Desta feita- tem-se que os empregados podem receber seus salários em dinheiro ou em espécie (bens, serviços, direitos...). Sobre o ponto de vista jurídico tributário as rendas que se geram se equivalem, já que propiciam aos trabalhadores as mesmas vantagens econômicas, ou seja, se preferirmos, o mesmo incremento de capacidade contributiva. O próprio princípio da igualdade, sinaliza neste

²³ PEDREIRA, José Luiz Bulhões, **Imposto de Renda**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Justec, 1971.

sentido, ou seja, impõe que as retribuições em espécie venham gravadas por meio do Imposto de Renda, do mesmo modo que as obtidas em dinheiro. A exclusão, daquelas, da base de cálculo do tributo, implica discriminação arbitrária irrazoável e infundada, incompatível com as diretrizes apontada nos artigos 5º, I e 150, II da Constituição Federal.

Com efeito, é preciso que os recebimentos em espécie efetivamente constituam retribuição do trabalho prestado pelo empregado incluindo-se, assim, no conceito de salário. Desenvolvendo o raciocínio, inexistente, a nosso ver, incidência de Imposto de Renda sobre o transporte do trabalhador de sua casa para empresa e vice-versa, assim como sobre sua alimentação. Também não vemos como possa incidir o Imposto de Renda quando a empresa propicia férias para os filhos dos funcionários ou quando lhe dá bolsas de estudo, quando os faz participar de atividades culturais e assim avante. Outrossim, a nosso ver, não integram a base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Física, os gastos que a empresa tem para garantir a segurança pessoa de diretores, sócios e respectivos familiares. Em hipóteses deste tipo, multiplicáveis ao extremo, o que se tem em mira e a realização de obras sociais ou alcance de objetivos que nada tem haver com a retribuição de um trabalho efetivo do empregado. Assim, embora tais prestações em espécie tenham conotação econômica não podem ser consideradas nem rendas nem proventos de qualquer natureza, para fins de tributação específica.

Os rendimentos em espécie pressupõem em primeiro lugar, o recebimento de um benefício, não consistente em moeda de curso forçado. Ademais, por força do princípio da capacidade contributiva, devem ser economicamente avaliáveis. Precisam por fim, incluir-se na hipótese de incidência do Imposto Sobre a Renda. Logo, podemos concluir este raciocínio proclamando que só são rendimentos em espécie a integrar a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Física os recebidos pelo trabalho. Já, as prestações in natura para o trabalho são inalcançáveis pelo tributo. As remunerações do trabalho, ainda que indiretas (prestações in natura, pagas em bens ou em serviços de valor patrimonial), configuram renda tributável do empregado, devendo destarte, figurar na base de cálculo em concreto do Imposto de Renda em questão. Por remuneração do trabalho entendemos as contraprestações econômicas dos serviços prestados pelo empregado ao empregador em decorrência do contrato laboral. Pouco imposto se

recebidas a título de salário, gorjetas, comissão, abono, bastando apenas que decorram do trabalho realizado.

Deveras, no salário a retribuição do empregado, com incorpora-se a seu patrimônio, enriquecendo-o, é comutativa do trabalho efetivamente realizado. Pelo contrário, inexistente salário, e, portanto, renda tributável, quando tal retribuição não deriva da relação de emprego, caso dos instrumentos ou condições de trabalho fornecidos pela empresa e das liberalidades sociais por ela concedidas²⁴. Seja no caso dos instrumentos ou condições de trabalho, seja na hipótese das liberalidades sociais, inexistente renda na acepção do artigo 153, III da Carta Magna, já que não defluem do contrato empregatício, senso espontaneamente oferecidos pelo empregador. É certo que, tanto no caso dos salários sejam eles diretos ou indiretos, como no dos instrumentos ou condições de trabalho e liberalidades sociais a pessoa auferirá benefícios. Estes, porém, isoladamente considerados, não têm a potencialidade de integrar a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Física. Para que tal aconteça é mister advenham da remuneração do trabalho efetivamente prestado, em razão do vínculo de emprego, o que só se dá nos salários.

Na mesma linha de raciocínio, temos que o Imposto de Renda Pessoa Física não incide sobre doação em dinheiro, entre pessoas físicas. Ademais, embora o donatário tenha disponibilidade riqueza nova, já que seu patrimônio experimenta um aumento, o fenômeno tem por causa uma mera transferência patrimonial, e não de renda. Com isto, o benefício havido, é insuscetível de enquadrar-se na noção constitucional de rendimento. Falta, no caso em foco, o núcleo formador da renda, que só pode ser o produto do capital do trabalho ou da combinação de ambos, conforme bem explícita o artigo 43 do Código Tributário Nacional. Este dispositivo legal veio, na realidade, esclarecer que a doação, inclusive de dinheiro, entre pessoas físicas, está fora do âmbito material do Imposto de Renda de Pessoa Física, porquanto não tipifica nem renda nem proventos de qualquer natureza. Com efeito, doação é o contrato pelo qual uma pessoa, o doador, por espírito de liberalidade e à custa de seu patrimônio dispõe

²⁴ Os instrumentos ou condições de trabalho vêm disponibilizados ao empregado para que os utilize em favor da empresa. As liberalidades sociais consistem em vantagens ou utilidades que melhoram a qualidade de vida dos empregados aumentando-lhes o bem estar físico e o preparo intelectual, como os cursos de idioma, a prestação de assistência médica hospitalar, o fornecimento de alimentação e transporte.

gratuitamente de uma coisa ou direito ou assume uma obrigação em benefício de outra, qual seja, o donatário.

4.3 O Imposto de Renda da Pessoa Física e Suas Alíquotas Possíveis

Alíquota é o critério legal, normalmente expresso em porcentagem, que, conjugado à base de cálculo, permite que se chegue ao débito, ou seja, à quantia que o contribuinte deve pagar ao fisco ou a quem lhe faça as vezes, a título de tributo. Forma, com a base de cálculo, o elemento quantitativo do tributo e, de certo modo, também está predefinida na Constituição. De fato, embora o legislador, ao criar em abstrato o tributo, tem alguma liberdade para fazê-la variar, não a pode elevar discricionariamente e ilimitadamente, pois isto, fatalmente, imprimiria ao tributo o proibido caráter de confisco. Portanto, são as alíquotas variáveis, crescendo a medida que vai aumentando a renda líquida dos contribuintes, que propiciam o efetivo atendimento ao critério constitucional da progressividade do Imposto de Renda e conseqüentemente da capacidade contributiva. Quem, com efeito, tem renda líquida mais expressiva, deve ser, proporcionalmente mais tributado, por via deste imposto, que aquele que a tem menor. Isto vem obtido por meio da adoção de um sistema de alíquotas ascendentes ou crescentes. Em outras palavras, as alíquotas do Imposto de Renda devem ir aumentando na medida em que também for aumentando a base de cálculo. Quanto maior a renda líquida do contribuinte, maior a alíquota que este deverá suportar.

Atualmente no Brasil vigoram quatro alíquotas para o Imposto de Renda Pessoa Física, sendo elas 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%²⁵. É uma tentativa falha de imprimir ao Imposto de Renda Pessoa Física caráter pessoal e gradativo, graduando-o de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Falha, pois, estamos convencidos que a existência de apenas quatro alíquotas é muito pouco para abarcar todo o universo de rendimentos que as pessoas físicas podem auferir. É certo que a referida tentativa de equiparação vem atenuada com a adoção de engenhoso artifício chamado de “parcela a

²⁵ A alíquota 0% não passa de uma das técnicas que o legislador tem a seu alcance para conceder isenções tributárias. Assim, por exemplo, se uma lei federal dispõe que o importador de aparelhos cirúrgicos pagará 0% sobre o valor do bem importado, ela está, em outros termos, prescrevendo que a importação de aparelhos cirúrgicos está isenta do pagamento de imposto sobre a importação.

deduzir”. Tal parcela aplica a alíquota nominal leva o Imposto de Renda a atender de maneira rasa ao critério da progressividade. Ainda assim, a partir de certos ganhos experimentados pelos contribuintes, a alíquota efetiva do imposto por eles suportada, acaba sendo, apesar do redutor, praticamente a mesma.

Ponto fundamental deste trabalho apontarmos aqui, a inconstitucionalidade da progressividade face ao Imposto de Renda, desrespeitando expressamente o princípio da capacidade contributiva. Através da igualação de várias categorias de contribuintes, vemos uma afronta constitucional, que, como bem lecionado por Alexandre Barros Castro²⁶, as alíquotas progressivas presentes pela sistemática em vigor praticamente igualam as cotas das diferentes classes de contribuintes, contrariando o ideal preconizado pelo legislador constitucional de redistribuição de renda e propiciando ao revés, ainda maior concentração de riqueza do país. Um modelo verdadeiramente injusto e inconstitucional, por burlar não só a universalidade e a progressividade próprias do imposto de renda, mas também, o princípio da capacidade contributiva. Esta constatação leva-nos a advogar com este talentoso autor à necessidade de serem multiplicadas as alíquotas do Imposto de Renda da Pessoa Física de modo a fazer com que, efetivamente, os contribuintes abastados, venham suportar carga fiscal mais expressiva, que àqueles que auferem rendimentos menores. Esta sim seria a realização efetiva do princípio da capacidade contributiva, tributando de maneira a considerar as diferenças entre os indivíduos e seus ganhos.

4.4 A Constituição Federal e a Base de Cálculo Possível do Imposto de Renda Pessoa Jurídica

Sistematicamente interpretada, a Constituição Federal sinaliza que a base de cálculo possível do Imposto de Renda Pessoa Jurídica é o lucro, ou seja, receita menos custos e despesas, obtidos durante o exercício financeiro, ou período de apuração menor, desde que previsto em lei. Em contrapartida, a empresa fica dispensada do recolhimento do tributo se não realizar, num determinado exercício, qualquer lucro, o

²⁶ CASTRO, Alexandre Barros. Sujeição Passiva no Imposto Sobre a Renda. São Paulo: Editora Saraiva. 2004. P. 105.

que poderá suceder, por exemplo, quando está em formação ou atravessa período de baixa conjuntura econômica. A nosso entendimento, independentemente de qualquer disposição legal neste sentido, também devem ser deduzidas da base de cálculo em concreto do imposto em questão as multas recolhidas pela empresa, bem como as despesas necessárias à sua atividade e a manutenção da respectiva fonte produtora. De fato, não pode haver tributação sobre renda fictícia, ou apurada por meio de presunções ou ficções, que, longe de refletir os índices efetivos de depreciação da moeda, mascaram a realidade, em detrimento do contribuinte.

Segue neste raciocínio, o artigo 219 do Regulamento do Imposto de Renda, quando estipula que, a base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real presumido ou arbitrado, correspondente ao período de apuração. Naturalmente, este artigo deve ser conciliado com os princípios da generalidade, universalidade e da progressividade, que, juntamente com o da capacidade contributiva, informam a tributação por meio de Imposto de Renda, inclusive das pessoas jurídicas. Estamos confirmando, pois, que a base de cálculo possível do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica é o montante do lucro efetivamente obtido, durante certo lapso de tempo, em geral o exercício financeiro. Se sua base de cálculo levar em conta elementos estranhos ao lucro, como por exemplo, o faturamento ou a receita bruta, ou que não constituam renda, ocorrerá a descaracterização do perfil constitucional do tributo.

4.5 O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e Suas Alíquotas Possíveis

Também as alíquotas do Imposto de Renda Pessoa Jurídica devem atender ao critério da progressividade e por via de consequência, levar em conta a capacidade contributiva da empresa. Isto, todavia, na prática, infelizmente não se dá. Com efeito, a legislação vigente fixou uma única alíquota para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, qual seja, 15% sobre o lucro experimentado no período de apuração. É fácil perceber que tal simplificação está longe de atender aos ditames e princípios constitucionais. Positivamente, não será uma única alíquota que imprimirá ao tributo caráter progressivo, graduando-o de acordo com a capacidade econômica da empresa.

É certo que, a partir de certo lucro havido, a lei fixou um adicional de 10%, com o objetivo de tornar a alíquota efetiva do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, sempre crescente, à medida que a pessoa jurídica for exibindo ganhos mais expressivos. Tal artifício, no entanto, está longe de tornar progressiva a exação, como não escapou à ilustre observação de Roque Antônio Carrazza²⁷, ao citar Paulo Ayres Barreto, discorrendo a título exemplificativo que, a pessoa jurídica que auferir um lucro de 1.000.000,00 (um milhão), num determinado ano, estará sujeita à alíquota efetiva de 24,8%. Se o lucro for de 10.000.000,00 (dez milhões) a alíquota real será de 24,98%. Se for de 100.000.000,00 (cem milhões) a alíquota será de 24,99%. Dessa forma, resta-nos indubitável constatação de que não está atendida nem a progressividade do imposto, tampouco o respeito aos princípios constitucionais, dentre eles, a capacidade contributiva. Jamais se poderia admitir que o acréscimo de uma casa decimal na alíquota refletiria efetiva progressividade, de tal sorte que, tortuoso caminho percorrido pela legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, briga com o critério da progressividade ao mesmo tempo em que, torna letra morta os princípios da capacidade contributiva e da igualdade, já que faz com que as grandes empresas, que obtêm lucros expressivos, suportem em termos proporcionais, praticamente a mesma carga fiscal das menores, cujos ganhos são mais modestos. Mais um notável quadro de inconstitucionalidade de desenha diante de nós.

²⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. Imposto Sobre a Renda – Perfil Constitucional e outros temas. São Paulo: Editora Malheiros, 2005, p. 91.

5 A INCONSTITUCIONALIDADE DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA SOB A LUZ DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

5.1. Considerações Preliminares Sobre os Institutos do Imposto Sobre a Renda e Capacidade Contributiva

Como já anteriormente exposto, Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza se encontra exposto em nossa Carta Constitucional em seu artigo 153. Revelando além de sua acepção econômica, um distinto enquadramento jurídico, o ilustre professor Ricardo Lobo Torres tece importante consideração sobre a regra matriz do instituto tributário em comento:

A renda e proventos são conceitos constitucionais abertos, que devem ser trabalhados pela doutrina e pela legislação. A CF não opta por qualquer das teorias elaboradas sobre a noção de renda nem define o fato gerador do tributo. O legislador tem, portanto, liberdade para a concretização normativa, respeitados os limites do sentido possível do conceito de renda, acrescido da noção residual de proventos, como acréscimo de patrimônio em determinado lapso de tempo. O CTN optou pelo conceito amplo, definindo o fato gerador como “a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação dambos; II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. (TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Financeiro e Tributário: Os Tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar. 2007. P. 375 e 376).

Outra brilhante exposição do conceito de Imposto Sobre a Renda encontra-se em excepcional doutrina do professor Luiz César Souza Queiroz, denominada Imposto Sobre a Renda – Requisitos Para uma Tributação Constitucional. Nela o ilustre jurista disserta não só sobre a importância legal do Imposto Sobre a Renda, mas sobremaneira analisa seu enquadramento social sobe enfoque jurídico:

Dentre os impostos do sistema tributário nacional, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza sempre ocupou lugar importante, independentemente do volume de receita que é capaz de produzir para os cofres públicos. Sua dimensão histórica, seus amplos recursos econômicos, políticos e jurídicos; sua potencialidade de atingir em cheio a capacidade

contributiva do sujeito passivo; sua compostura tão propícia a realização de valores supremos como a “justiça tributária”; tudo isso foi criando, ao longo da tradição, um ambiente favorável ao desenvolvimento deste tributo. A princípio, mais no plano contábil; depois, no campo da política e da economia, passando a interessar fortemente os juristas. Nada obstante esse papel de crescente relevância para a Dogmática, a verdade é que somente agora surgem estudos jurídicos de maior envergadura, submetendo o gravame a uma análise mais fina, a ponto de aproveitar com profundidade a messe de informações que a experiência brasileira tem ensejado. Nesse sentido, penso que o grande problema sempre foi a conexão entre os preceitos estatuídos no modelo da Lei Suprema e os desdobramentos infraconstitucionais que a farta legislação prevê. (QUEIROZ, Luís Cesar Souza. Imposto Sobre a Renda: Requisitos para uma Tributação Constitucional. Rio de Janeiro: Forense. 2003. p. 139).

Quanto ao conceito de capacidade contributiva, Ricardo Lobo Torres desenha magistralmente sua amplitude:

A capacidade contributiva se subordina à idéia de justiça distributiva. Manda que cada qual pague o imposto de acordo com a sua riqueza, atribuindo conteúdo ao vestuto critério de que a justiça consiste em dar a cada um o que é se que se tornou uma das “regras de ouro” para se obter a verdadeira justiça distributiva. Existe igualdade no tributar cada qual de acordo com a sua capacidade contributiva, mas essa tributação produz resultados desiguais por se desigualarem as capacidades contributivas individuais. (TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Financeiro e Tributário: Os Tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar. 2007. p. 73).

Desta monta, é condicional afirmar que as alíquotas do Imposto de Renda devem consolidar uma forma de se efetivar o princípios da Capacidade Contributiva, visando que cada qual contribua com uma parcela justa para prover as necessidades da coletividade através do Estado.

5.2 O Princípio da Capacidade Contributiva Sob o Viés Inconstitucional

Quando apresentamos Princípio da Capacidade Contributiva sob sua incidência objetiva estamos diante da escolha, pela autoridade legislativa competente de fatos que demonstrem sinais de riqueza. A regra matriz constitucional que explicitou o princípio da capacidade contributiva tem eficácia jurídica apenas perante o legislador ordinário.

Somente ele está juridicamente obrigado por esta regra constitucional e sua obrigação consiste na escolha, para a composição da hipótese de incidência da regra jurídica criadora do tributo, exclusivamente fatos que sejam signos presuntivos de renda ou capital. A desobediência, pelo legislador ordinário a esta regra constitucional, tem como consequência a inconstitucionalidade da lei.

Fala-se, ainda, em Princípio da Capacidade Contributiva Subjetiva, sendo este aquele que dispõe sobre a necessidade de, ao se determinar a carga de tributos que será suportada por alguém, levarem-se em conta as características pessoais de cada um, com a finalidade de que a participação deste no financiamento do Estado se perfaça de uma forma justa.

Diante da argüida fundamentação jurídica, a norma criadora do Imposto de Renda deverá prever um fato que represente sinal de riqueza pessoal e prescrever uma conduta, obrigatória, para que este cidadão entregue parte desta riqueza ao Estado. A inconstitucionalidade surge quando analisamos o Princípio da Capacidade Contributiva levando-se em conta o seu lado subjetivo, que, lembrando significa o modo de distribuição e a intensidade da carga tributária que será suportada por cada pessoa.

No momento da elaboração da norma, o legislador competente deverá levar em consideração situações abstratas, de caráter pessoal, que ocorram freqüentemente e que possam ser utilizadas na medição da carga tributária que cada um poderá suportar. Esta atividade exercida pelo legislador deverá tomar como referência o que acontece geralmente com a maior parte das pessoas que compõem a sociedade, fazendo incidir, com base em tais dados, o montante da carga tributária e seu modo de distribuição na comunidade. Neste passo, sabemos que nem todas as situações que fazem parte da vida das pessoas são previstas pelo legislador e, exatamente sob tal enfoque que se manifesta soberanamente o mestre Luiz César Souza de Queiroz:

É nesse ponto que o Princípio da Capacidade Contributiva Subjetiva apresenta-se com total força perante o juiz. Este, ao decidir um caso concreto, deverá verificar se, ante aquelas condições especiais, os padrões assumidos pelo legislador ao produzir a norma (abstrata e geral) mostram-se aceitáveis ou não. Se inaceitáveis, não se cogita de uma inconstitucionalidade da norma tributária em termos gerais (para todas as pessoas), pois como norma abstrata e geral ela respeitou o princípio, mas sim de uma inconstitucionalidade concreta (referente a um determinado fato ocorrido no tempo e no espaço) e individual (peculiar a uma ou mais pessoas individualmente determinadas).

(QUEIROZ, Luís Cesar Souza. Imposto Sobre a Renda: Requisitos para uma Tributação Constitucional. Rio de Janeiro: Forense. 2003. P. 201).

Diante de tal lição, acreditamos na existência de uma inconstitucionalidade da norma referente ao Imposto de Renda evidenciada em um caso concreto, pois, como é notório, sabemos que o legislador infraconstitucional previu situações que prestigiam o Princípio da Capacidade Contributiva quando da elaboração da norma, todavia é plenamente aceitável a ocorrência de situações não previstas na norma que venham a ferir frontalmente a capacidade contributiva caso estas não sejam levadas em consideração no momento da tributação.

Assim, fica latente a possibilidade de termos a inconstitucionalidade da norma referente ao Imposto de Renda das pessoas físicas quando individualmente considerada, tomando como fundamento jurídico o princípio fundamental da Capacidade Contributiva, lembrando-se sempre ser esta um desdobramento do Princípio da Igualdade, que também se apresenta como fundamental. Ao terminar a abordagem relativa ao Princípio da Capacidade Contributiva, não poderíamos deixar de mencionar que a capacidade de contribuir está entre aquela parcela que revela o mínimo necessário a existência digna de um ser humano indo até o quantum que revela o verdadeiro confisco.

5.3 O Princípio da Progressividade Sob o Viés Inconstitucional

Antes de continuarmos nossa defesa sobre a inconstitucionalidade do Imposto Sobre a Renda, seja ela da pessoa física ou jurídica, cumpre-nos esboçar que alguns juristas entendem sendo o princípio da progressividade um desdobramento da capacidade contributiva. Tal raciocínio é aceito em nosso trabalho e objeto de pesquisa. É, pois, uma orientação geral no processo de concretização do aludido princípio constitucional.

A Progressividade se realiza na cobrança do imposto em alíquotas maiores na medida em que se alargasse a base de cálculo. Revela-se determinando que a alíquota deverá crescer acompanhando o aumento da base de cálculo permitindo que as alíquotas

sejam efetivamente graduadas de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. A Progressividade ao mesmo tempo em que é um Princípio também funciona como instrumento técnico, por orientação constitucional, e nos leva a afirmar que se deve elevar às alíquotas na medida em que cresce o montante tributável indicativo da capacidade econômica do contribuinte. Considerando a observância obrigatória deste Princípio no momento da elaboração da norma referente ao Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, é correto afirmar que se estabeleceu a existência de uma variação ascendente da alíquota, ao passo que o ocorrer um acréscimo da base de cálculo. Não podemos olvidar, embora não seja tema deste trabalho, sobre a discussão doutrinária existente a respeito da conveniência ou não da tributação progressiva aplicável ao Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Para determinados pensadores, a progressividade do Imposto de Renda é extremamente nociva, pois quando pensamos em uma sociedade que clama pelo desenvolvimento social e econômico, a adoção de tal critério provocaria alguns efeitos danosos, dentre eles, a falta de estímulo dos mais esforçados que ao contrário de serem recompensados, acabam sendo punidos com uma carga tributária mais rigorosa; haveria também a diminuição do ingresso de novos capitais com a conseqüente saída daqueles já existentes, diminuindo assim a capacidade de geração de riqueza; dentre outras implicações negativas apontadas na doutrina que não serão aqui expostas de modo exaustivo por não se tratar de ponto central deste trabalho

Por outro lado, existem os partidários de uma tributação de forma progressiva que, por sua vez, utilizam argumentos, alguns neste sentido: o Princípio da Progressividade é corolário do Princípio da Capacidade Contributiva, da Igualdade e da Justiça Fiscal, pois se orienta de acordo com a máxima que cada um deve contribuir segundo a sua possibilidade econômica; para eles, a progressividade permite um tratamento mais equitativo entre as pessoas de diferentes níveis de riqueza, de modo que tende a igualar o que cada um irá suporta no que tange a carga tributária; continuando, entendem que a progressividade permite a satisfação de um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, sendo este, a redução das desigualdades sócias; dentre outros argumentos que não serão expostos pelo mesmo motivo acima exposto.

Todavia, não podemos esquecer que em nosso país, por orientação de nossa Carta Política de 1988, a observância do Princípio da Progressividade é obrigatória

sobre o Imposto de Renda, sendo assim, deve ser aplicado de maneira imperativa. Cabe aqui esclarecer o seguinte, segundo entendimento doutrinário a respeito da aplicação do Princípio da Progressividade que dispõe que Entretanto, a quantidade de tributo que um Estado consegue arrecadar depende diretamente do desenvolvimento econômico, que pode ser afetado se a progressividade for elevada. Por tal razão, parece existir um certo exagero em se afirmar de plano (sem um maior aprofundamento em temas da ordem política, econômica e social) que, pelo simples fato de a progressividade da tributação da renda no Brasil consistir em somente cinco alíquotas, o Princípio da Progressividade no fundo estaria sendo desrespeitado

Como visto anteriormente, existem cinco faixas, sendo quatro delas sujeitas à tributação, ou seja, temos primeira faixa, que seria chamada faixa de isenção, a segunda sujeita a uma alíquota de 7,5%, a terceira sujeita a incidência de 15,0%, a quarta tributada em 22,5% e a quinta e última faixa tributada à alíquota de 27,5%. Pensemos, desconsiderando as deduções, a respeito de um indivíduo que percebe uma renda mensal de R\$ 3.800 (três mil e oitocentos reais) terá a incidência do Imposto de Renda em seu rendimento com a mesma alíquota daquele que percebe mensalmente um rendimento de R\$ 38.000,00 (trinta e oito mil reais).

Bem, após tal verificação, podemos constatar que, embora existam cinco faixas de tributação a base de cálculo não sofre alargamento considerável, ou seja, para que fique clara, a tabela mensal não se coaduna com a inflação e outros índices na sua atualização, fazendo com que a progressividade existente hoje não cumpra sua verdadeira e constitucional missão. Depois de tudo que foi apresentado no presente trabalho, concluímos no sentido de considerar o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza das Pessoas Físicas inconstitucional em determinados casos concretos, por não atender ao Princípio Fundamental da Capacidade Contributiva.

Sabemos que a norma referente ao Imposto supra, genericamente considera, atende ao Princípio da Capacidade Contributiva, porém, após o desdobramento do referido Princípio em sua perspectiva objetiva e subjetiva é possível afirmar que em certas circunstâncias as características pessoais de cada indivíduo não são observadas, de modo que, ao contribuinte é conferido o dever de entregar parte de suas rendas ao erário de maneira desproporcional, ferindo, assim, sua real e efetiva capacidade de

contribuir, restando, desse modo, a inconstitucionalidade do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, tanto da pessoa física, quando da jurídica.

CONCLUSÃO

O objetivo central de nosso trabalho é, indubitavelmente, não resumir o Imposto de Renda a um mero imposto sobre receitas como ocorre quando a lei não autoriza que se deduza as despesas necessárias do contribuinte para a manutenção do mínimo vital e ampliação no médio vital. A tributação do Imposto de Renda deve, ao contrário, considerar como renda tributável aquela obtida através da subtração da renda global pelos gastos necessários do contribuinte, em especial seus encargos familiares. Somente dessa forma o instituto tributário ora aqui dissertado atenderá em sua essência ao princípio da capacidade contributiva e igualmente, ao da progressividade, realizando a tão almejada justiça tributária, contrapondo-se ao modelo arcaico e injusto de tributação oportunista em que, nas acertadas palavras do professor alemão Klaus Tipke institui que “O Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve desenvolver”.

Procuramos em nosso trabalho situar tecnicamente o Imposto Sobre a Renda esmiuçando desde seu nascedouro constitucional até seu enquadramento jurídico social buscando sempre sua utilidade e finalidade. Não obstante nossos esforços de tornar tal tema mais claro e compreensivo, nunca é demais ressaltar que O Imposto Sobre a Renda está previsto em nossa Carta Magna declarando de forma imperativa que o imposto supracitado seria informado pelos Princípios da Capacidade Contributiva, bem como, da Progressividade. O mesmo se deu com o princípio constitucional da capacidade contributiva, entendido como condição existencial de um Imposto Sobre a Renda mais justo e igualitário.

Nesta ótica, tomando por base as alíquotas atualmente praticadas em nosso país, defendemos a inconstitucionalidade da norma que as estabelece por não atender ao preceito constitucional que impõe a progressividade na tributação do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza das Pessoas Físicas. Quando abordamos o Princípio da Progressividade devemos estar atentos sempre no que diz respeito às alíquotas

estabelecidas, pois nestas repousam as potencias inconstitucionalidades. Vale lembrar que, para muitos – os detentores do capital – uma maior progressividade seria desvantajoso, pois, como é notório, quanto maior a base de cálculo maior seria alíquota incidente.

Nossa sociedade ainda sofre com decisões que visam a beneficiar somente as camadas que possuem um grau elevado de influência no poder, fazendo com que a grande maioria de nós passe despercebido por temas tão relevantes e que nossos anseios e reclamações não ultrapassem o nosso círculo de amigos e familiares. Por fim, deve-se deixar claro que, a progressividade é fator fundamental na questão referente a distribuição da riqueza e a mesma deve ser obtida através de ações do Poder Público, pois, sem dúvidas, a Carta Política de 1988 ao afirmar ser objetivo fundamental da República a redução das desigualdades sociais, atribuiu aos princípios da capacidade contributiva e progressividade uma missão constitucional de ser um dos meios pelos quais o citado objetivo se concretizará, assim sendo, é imperativa a observância de ambos sob pena de fatal inconstitucionalidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo; **Curso de Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Método, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Notas de Atualização ao Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. 10ª tir. Rio de Janeiro: Forense, 2002

BRASIL. **Constituição da República Federativa**, 05 out. 1988. Diário da República Federativa do Brasil, 06 out. 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituição/Constituição.htm >. Acesso em: 06 jun. 2012.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva. 2011.

_____. **Código Tributário Nacional de 1966**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva. 2011.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. ; **Imposto Sobre a Renda: Perfil Constitucional e Temas Específicos**. São Paulo: Malheiros, 2005.

CASTRO, Alexandre Barros. **Sujeição Passiva no Imposto Sobre a Renda**. São Paulo: Saraiva. 2004

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11^a ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2010.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário da Língua Portuguesa**. 3^a.ed. Curitiba: Positivo, 2004.

LENZA, Pedro; **Curso de Direito Constitucional**. 14^a ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31^a ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 3^a ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões, **Imposto de Renda**. 1^a ed. Rio de Janeiro: Justec, 1971.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza. **Imposto Sobre a Renda: Requisitos para uma Tributação Constitucional**. Rio de Janeiro: Forense. 2003.

RECEITA FEDERAL. **Tabela Progressiva para Cálculo do Imposto sobre a Renda**. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/TabProgressiva.htm>>. Acesso em 03. Jan. 2012.

SABBAG, Eduardo; **Manual de Direito Tributário**. 3^a ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, 18ª ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2011.

_____. **O Direito ao Mínimo Existencial**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. **Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidade e Isonomia**, 2ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar. 1995.

_____. **Tratado de Direito Financeiro e Tributário: Os Tributos na Constituição**. Rio de Janeiro: Renovar. 2007.