**UNIPAC - UNIVERSIDADE PRESIDENTE ANTÔNIO CARLOS
GRADUAÇÃO EM DIREITO**

Érica de Aragão e Silva

**IMPOSTO DE RENDA: A PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO À LUZ DO
PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

JUIZ DE FORA - MG

2015

Érica de Aragão e Silva

**IMPOSTO DE RENDA: A PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO À LUZ DO
PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

Monografia apresentada à Universidade
Presidente Antônio Carlos, com o requisito
parcial para a obtenção do título de bacharel
em Direito, sob a orientação da Professora
Luciana de Oliveira Zimmermann

JUIZ DE FORA – MG

2015

FOLHA DE APROVAÇÃO

Érica de Aragão e Silva

Aluno

Imposto de Renda: A Progressividade do Imposto 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

[Assinatura]

João Paulo de [Assinatura]

Aprovada em 10 / 09 / 2015.

Dedico este trabalho primeiramente a Deus, por ser essencial em minha vida, autor de meu destino, meu guia, socorro presente na hora da angústia, minha mãe Margaret e ao meu irmão Thiago.

AGRADECIMENTOS

A Deus, que se mostrou criador, que foi criativo. Seu fôlego de vida em mim me foi sustento e me deu coragem para questionar realidades e propor sempre um novo mundo de possibilidades.

À professora Luciana Zimmermann, pela paciência na orientação e incentivo que tornaram possível a conclusão desta monografia.

Agradeço também a todos os professores que me acompanharam durante a graduação, em especial, Professora Maria Amélia e Professora Joseane Pepino.

À minha família, por sua capacidade de acreditar e investir em mim. Mãe, seu cuidado e dedicação foi que deram, em alguns momentos, a esperança para seguir.

Ao meu irmão Thiago, sua presença significou segurança e certeza de que não estou sozinha nessa caminhada.

Aos amigos e colegas, pelo incentivo e pelo apoio constante em especial: Laura Delage “Lauret”, Fran Pires “Fransoca”, Elisangela, Emília Demian, Adriana David e Michele Penna.

" Creio que seriam desejáveis ambas as coisas, mas, como é difícil reuni-las, é mais seguro ser temido do que amado."

Maquiavel

RESUMO

O Poder Constituinte, ao tratar do imposto de renda da pessoa física, determinou que o mesmo seja informado pelo critério da progressividade, que serve de instrumento para a concretização do princípio da capacidade contributiva, aplicando-se alíquotas maiores à medida que se eleva a capacidade econômica do contribuinte. Contudo, as mudanças da legislação do imposto de renda levaram a um retrocesso na sistemática de tributação, pois o legislador reduziu a quantidade de alíquotas, bem como o seu percentual, o que não permite experimentar uma efetiva progressividade. Nesse contexto é necessário repensar questões afetas ao imposto de renda, a exemplo das deduções, de modo a possibilitar que a capacidade econômica do contribuinte seja respeitada, e o tributo instrumentalize a justiça social, sem que, para isso, se demande um grande sacrifício de toda a sociedade. Este estudo objetiva a análise do princípio da capacidade contributiva e sua relação com a progressividade do imposto de renda, buscando aferir se se trata de uma medida de justiça social, atendendo ao que preconiza a Constituição da República de 1988, que determina que seja o imposto de renda da pessoa física imposto pessoal e progressivo, que observe a capacidade econômica do contribuinte. A pesquisa é de natureza exploratória e pautada na revisão bibliográfica e documental. Conclui-se que apesar da determinação constitucional, o imposto de renda não atua de forma efetivamente progressiva, pois, devido à exiguidade de alíquotas, a partir de certo patamar de renda o imposto torna-se proporcional.

Palavras chave: Imposto de Renda. Capacidade Contributiva. Progressividade. Justiça Social. Ineficiência.

ABSTRACT

The constituent power, to treat the individual income tax, determined the constituent is informed by the principle of progressive improvement, which is an instrument for the implementation of the principle of ability to pay, applying higher rates as it increases the economic capacity of the taxpayer. However, changes in income tax legislation led to a setback in the system of taxation, as the legislature reduced the amount of rates, as well as its percentage, which does not experience an effective progressivity. In this context we need to rethink questions related to income tax, like the deductions in order to enable the economic capacity of the taxpayer is respected, and the tribute instrumentalizes social justice, without, so if demands a great sacrifice the whole society. This study aims to analyze the principle of ability to pay and its relationship with the progressive income tax, seeking to ascertain whether it is a measure of social justice, given the calls that the Constitution of 1988 determines whether the tax individual income personal and progressive tax, which meets the economic capacity of the taxpayer. The research is exploratory in nature and based in the bibliographical and documentary review. In conclusion, despite the constitutional provision, the income tax does not act effectively progressively, by reason of the scarcity of rates, from a certain level of income tax becomes proportional.

Key Words: Income Tax. Contributory capacity. Progressivity. Social Justice. Inefficiency.

SUMÁRIO

1 - INTRODUÇÃO.....	9
2 - DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	10
2.1- Conceito de Tributo	11
2.2 - Imposto	12
3 - DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	15
3.1 - Aspectos Gerais do Princípio da Capacidade Contributiva	15
3.2 - A Progressividade do Imposto de Renda e o Princípio da Capacidade Contributiva	20
4 - A PERSONALIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO IMPOSTO DE RENDA E A JUSTIÇA SOCIAL	22
5 - CONCLUSÃO.....	35
REFERÊNCIAS.....	38

1 - INTRODUÇÃO

A Constituição da República de 1988 estabelece expressamente que o imposto de renda deve observar o princípio da capacidade contributiva e o critério da progressividade, e em seu art. 145, § 1º preconiza que “sempre que possível os impostos de caráter pessoal serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Nesse contexto, a aplicação de alíquotas progressivas, que se elevam à medida que se amplia a renda do contribuinte, contribui para uma tributação mais equânime, observando o princípio da capacidade econômica, que possui intrínseca relação com o princípio da isonomia.

Ademais, a igualdade, princípio que norteia todo o sistema do Direito brasileiro, é traduzida no Direito Tributário pelo princípio da capacidade contributiva, segundo o qual os contribuintes devem ser onerados de acordo com os seus haveres, respeitando-se os limites da “intributabilidade” de um mínimo existencial e do não-confisco.

Todavia, na atualidade, é verificada apenas a existência de quatro faixas de alíquotas para o imposto de renda de pessoa física no Brasil, o que flagra o desrespeito ao mandamento constitucional.

É nesse cenário que se situa o presente estudo, que tem por objetivo analisar o princípio da capacidade contributiva e sua relação com a progressividade do imposto de renda, buscando aferir se se trata de uma medida de justiça social, atendendo ao que preconiza a Constituição da República de 1988, que determina seja o imposto de renda da pessoa física pessoal e progressivo, que observe a capacidade econômica do contribuinte.

Para tanto adota-se uma pesquisa de natureza exploratória e pautada na revisão bibliográfica, pois se busca na doutrina, legislação, periódicos, artigos, dentre outras fontes, elementos que permitam compreender as peculiaridades do sistema tributário brasileiro, mormente as questões afetas ao imposto de renda da pessoa física e as consequências da inobservância ao princípio da capacidade contributiva.

2 - DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O sistema tributário nacional pode ser concebido como o conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que regem a atividade tributante. Vale lembrar aqui que o significado da palavra tributação faz referência à atividade de instituição de tributos, embora em sentido amplo alcance também a arrecadação e fiscalização de seu recolhimento, estas últimas atividades de natureza estritamente administrativas (COSTA, 2009, p. 33).

Costa (2009, p. 33), ao dissertar sobre o sistema tributário nacional, defende ser este resultado

[...] da conjugação de três planos normativos distintos: o texto constitucional, a lei complementar, veiculadora de normas gerais em matéria tributária (o Código Tributário Nacional), e a lei ordinária, instrumento de instituição de tributos por excelência.

Anote-se que a principal fonte do Direito Tributário é a Constituição da República, que o disciplina no Capítulo I, do Título VI, em seus artigos 145 a 162. Desse modo, são quatro temas fundamentais que a Constituição de 1988 trata do sistema tributário nacional, quais sejam: “1) a precisão de regras-matrizes de incidência; 2) a classificação dos tributos; 3) a repartição de competências tributárias; e 4) as limitações ao poder de tributar” (COSTA, 2009, p. 34).

Acerca do tema Schouri (2011, p. 65-66) pontua:

É no texto constitucional que se encontra a feição do Estado, prevendo-se, ali mesmo, os meios para seu custeio. Por tal razão, é na Constituição que se verifica a fundamentação jurídica para a própria criação de tributos. É, pois, o instrumento para a conferência de competência tributária. [...] Não se limita, entretanto, à conferência de competências tributárias o papel da Constituição. Em extensão inigualável, o Constituinte houve por bem descer às minúcias do exercício daquela competência.

Anote-se, ainda, que é a Constituição da República de 1988 que também se encontra a fundamentação para a edição de outros instrumentos introdutórios de normas tributárias, pois o diploma legal em comento determina, por exemplo, casos em que se exigirá lei ordinária (art. 150, I) ou complementar (arts. 146 e 148, por exemplo), prevendo, ainda, outras fontes, como até mesmo meras resoluções (art. 155, parágrafo 2, IV).

Ademais, a Constituição previu uma série de princípios e um rol de limitações ao exercício do poder-direito de tributar, traçando os contornos gerais do sistema tributário nacional.

Ainda, quanto às diretrizes constitucionais, Costa (2009, p. 34) salienta:

No Brasil, diferentemente do que ocorre na maioria dos países, é a Constituição que aponta as regras-matrizes de incidência tributária, isto é, as situações fáticas que poderão ser apreendidas pelo legislador infraconstitucional para a instituição de tributos. Vale dizer, a lei somente poderá contemplar fatos que se encontrem dentro da moldura constitucionalmente traçada para esse fim, o que representa sensível limitação à eleição de situações a ser efetuada pelo legislador.

Percebe-se, portanto, que a Constituição da República de 1988 atribui o que cada pessoa política pode realizar na seara fiscal, impõe limites ao poder de tributar de cada ente, bem como define os princípios que dão norte a todo o sistema.

Por fim, cumpre salientar que existem, além dos artigos até então mencionados, outras normas tributárias pertencentes ao sistema tributário nacional que se encontram no bojo da Constituição, porém fora do Capítulo do sistema tributário nacional.

2.1- Conceito de Tributo

Neste ponto é importante ressaltar que a Constituição não cria tributo, limita-se a repartir as competências para instituí-los. Assim, em que pese o nascimento do tributo tenha origem na Constituição, a definição normativa está insculpida no art. 3º do Código Tributário Nacional, o qual dispõe: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966).

O tributo deve, ainda, ser instituído por lei. Conforme estatui a Constituição da República de 1988, ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei. Este é o princípio da legalidade, consagrado no art. 5º, II, da Constituição, que reitera esse preceito no art. 150, I, para tratar especificamente dos casos de tributos, o mesmo que ocorrem com o art. 97 do Código Tributário Nacional (MACHADO, 2009, p. 60).

Outrossim, o tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Atividade vinculada é aquela na qual a autoridade administrativa não tem a liberdade de considerar a conveniência nem a oportunidade para atuar. A lei não prevê apenas o fim a ser alcançado, a forma a ser observada ou a competência da autoridade para atuar. Mas estabelece quando e como deverá agir, ou seja, não deixa margem a apreciação por parte da autoridade, a qual esta completamente vinculada ao comando legal (MACHADO, 2009, p. 61).

Segundo Barreto (2009, p. 6), o tributo pode ser classificado como vinculado e não vinculados, esta classificação tem como critério o aspecto material da hipótese de incidência, no sentido de consistir ou não na descrição de uma atuação estatal. Vinculados são aqueles tributos em que a hipótese de incidência consiste na descrição de uma atuação estatal, ao passo que o não vinculado a hipótese de incidência consiste na descrição de um fato qualquer que não seja atuação estatal, previsto na norma. São tributos vinculados as taxas e as contribuições e não vinculados os impostos.

Feitas essas considerações acerca do conceito de tributo, passa-se à análise de uma das espécies de tributo, qual seja, o imposto, dando-se enfoque ao Imposto de Renda.

2.2 - Imposto

O imposto é disciplinado no art. 16 do Código Tributário Nacional, da seguinte forma: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, 1966). Fica claro, da simples leitura deste enunciado, que trata-se de tributo não vinculado, como disserta Carvalho (2009, p. 36), *in verbis*:

Sendo assim, podemos definir imposto como o tributo que tem por hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) fato alheio a qualquer atuação do Poder Público. Tal enunciado concorda bem com a definição que o Código Tributário Nacional nos oferece.

Semelhante são os ensinamentos de Machado (2009, p. 64), para quem os “impostos se distinguem entre si pelos respectivos fatos geradores e com base nessa distinção, nos países de organização federativa, como o nosso, são atribuídos às diversas entidades entre as quais se divide o Poder Político”.

Os impostos estão sujeitos a diversas classificações. Todavia, Costa (2009, p.112-144) destaca aquelas que são mais utilizadas e que possuem maior utilidade, quais sejam, a divisão entre: a) reais e pessoais b) diretos e indiretos; c) fiscais e extrafiscais; d) federais, estaduais ou distritais e municipais, e) proporcionais e progressivos.

Os impostos reais são aqueles em o aspecto material da hipótese de incidência prevê um fato ou acontecimento independente do elemento pessoal e de suas características, ao passo que os impostos pessoais, o aspecto material da hipótese de incidência, tem uma maior relação com as qualidades jurídicas do sujeito passivo da relação tributária.

Neste ponto é mister frisar que um bom exemplo de imposto pessoal é o imposto sobre a renda, cuja estrutura avalia as qualidades do sujeito passivo, a fim de aferir sua efetiva capacidade contributiva.

Anote-se que a classificação dos impostos entre diretos e indiretos faz referência ao modo em que se dá a absorção do impacto econômico que os impostos provocam, ou melhor, em que sujeito repercutirá este impacto. Assim, nos impostos diretos o contribuinte absorve diretamente o imposto, como, por exemplo, no caso do imposto de renda. Nos impostos indiretos, por sua vez, o contribuinte de direto não é aquele que absorve o impacto econômico da imposição tributária, este repassará ao contribuinte de fato o valor do imposto, embutido no preço da transação. São exemplos de imposto indireto o IPI e o ICMS (COSTA, 2009, p.113).

Com relação à classificação dos impostos entre fiscais e extrafiscais, tem-se como distinção a finalidade do imposto, ou seja, se ele tiver como objetivo essencial à geração de receita, será chamado de fiscal; se a tiver uma finalidade diversa daquela, como exemplo, de caráter social, político ou econômico, mediante a modulação do comportamento dos contribuintes, será chamada de extrafiscal.

Os impostos, ainda, podem ser classificados de acordo com o sistema no qual se inserem, ou seja, questão referente à competência, podendo ser impostos federais, estaduais ou municipais. Este é o critério adotado pela Constituição da República de 1988.

Por derradeiro, tem-se a classificação dos impostos em proporcionais ou progressivos. O imposto proporcional é aquele que aplica uma única alíquota sobre uma base de cálculo que varia, portanto, o imposto é proporcional à manifestação de riqueza do contribuinte. Já o imposto progressivo é aquele que aplica o sistema de várias alíquotas

incidentes sobre várias faixas de base de cálculo que variam, ou seja, quanto maior a base de cálculo, maior a alíquota,

Sendo assim, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, objeto deste presente estudo, ou simplesmente imposto de renda, como é geralmente conhecido, pertence à Competência da União, e adota um sistema de alíquotas progressivas.

No entanto, antes de adentrar a questão da progressividade do Imposto de Renda, necessário se faz o estudo do princípio da capacidade contributiva.

3 - DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

3.1 - Aspectos Gerais do Princípio da Capacidade Contributiva

Inicialmente importa salientar que o princípio da capacidade contributiva se encontra expressamente consagrada no art. 145, § 1º da Constituição da República de 1988, o qual dispõe que:

[...] § 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.

Acontece que não é possível abordar o princípio da capacidade contributiva sem ressaltar que, ao fim do Estado Liberal, que propunha um Estado mínimo, surge a noção de um Estado Social, que deve intervir para suprir as necessidades sociais emergentes. O tributo, por sua vez, passa a ter, além do fiscal, também um caráter extrafiscal, objetivando fins sociais (DUTRA, 2010, p. 67).

O Estado Social, por sua vez, somente cumprirá seu objetivo primordial, qual seja, o alcance do bem estar comum, se lançar mão da tributação para angariar os recursos necessários para a consecução dos serviços públicos essenciais. Essa tributação, todavia, não deve prejudicar o contribuinte em demasia. O que garantirá o respeito à justiça social e a equidade de um sistema tributário será a observância do princípio da capacidade contributiva.

Ribeiro (*apud* DUTRA, 2010, p. 72), ao tratar da justiça fiscal, preleciona:

[...] o ideal da Justiça Fiscal, hoje, se realiza na investigação de quanto cada cidadão pode contribuir com as despesas públicas, à luz dos valores e princípios reitores do Estado Democrático Social. Portanto, as despesas públicas devem se limitar ao somatório da capacidade contributiva de cada um, sob pena de as prestações estatais serem realizadas à custa de parcelas indispensáveis à vida digna do homem. Restamos concluir que a Justiça é um valor que já deve ser concretizado no momento de se arrecadar o tributo, e não somente mediante prestações públicas, viabilizadas com recursos tributários.

Destarte, o princípio da capacidade contributiva é de suma importância; e, em termos tributários, deve ser abordado sobre dois prismas, ou seja, alcança duas situações distintas, a saber: A capacidade econômica redonda no chamado princípio da capacidade

contributiva, que significa que cada pessoa deve pagar imposto de acordo com sua possibilidade de arcar com a carga tributária, sem sacrifício dos recursos destinados a uma existência digna; e o caráter pessoal, que significa graduar o imposto quando é possível identificar o contribuinte, como por exemplo, o imposto de renda, onde existe um tratamento personalizado na sua apuração.

Ainda segundo Costa (2009, p. 87-88), muito embora o constituinte tenha ressaltando que os "impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte", e utilizado a expressão "sempre que possível", no entender da autora dispensável, deve o legislador adotar meios para que os tributos, notadamente os impostos de caráter pessoal sejam graduados, e observem a capacidade econômica.

Na mesma senda é a lição de Martins (1989, p. 76-78), para quem a expressão "sempre que possível" diz respeito ao caráter pessoal dos impostos, e não à capacidade econômica do contribuinte. E o autor ainda enfatiza que outra interpretação geraria a nulidade completa do princípio, e configuraria lesão aos direitos do contribuinte.

Acontece que, não raras vezes, o princípio em análise é mitigado, seja pela utilização da expressão supracitada, ou mesmo pelo fato de ter o constituinte se valido da expressão "capacidade econômica" no lugar de "capacidade contributiva", e de toda a discussão doutrinária acerca do assunto, motivo pelo qual Dutra (2010, p. 30) explica que não deve prosperar o entendimento de que as expressões tenham significados distintos. E acrescenta:

[...] não cabe, dentro do direito brasileiro, distinguir tais expressões, devendo ser elas reputadas idênticas, já que é nítida, no espírito da Carta de 1988, a preocupação que o constituinte teve com a situação do contribuinte, a possibilidade de ele arcar ou não com o ônus tributário que lhe é imposto pelo Estado.

Isso se deve porque o princípio da capacidade econômica é de suma importância no ordenamento jurídico brasileiro, e sem ele não se alcança um sistema tributário justo e equânime. Por isso Dutra (2010, p. 15) critica a forma como o princípio vem sendo tratado pelos operadores do Direito, nos seguintes termos:

Trata-se de um princípio dotado de grande carga axiológica, que tem por fundamento de validade o sobreprincípio da justiça e o princípio da igualdade, e que, apesar de ser extremamente útil e importante para nortear a tributação, vem sendo relegado ao esquecimento em nosso país pelo Legislativo, Executivo, e às vezes, pelo

Judiciário, embora este último ainda busque dar alguma efetividade à capacidade contributiva.

Desta feita, ao analisar os impostos de natureza pessoal, a exemplo do imposto de renda, deve-se atentar para o que determina o princípio da capacidade contributiva, pois é ele que dita que o contribuinte deve suportar uma carga tributária compatível com os seus haveres, sendo vedada a exação que comprometa sua subsistência pessoal e de sua família. A exação deve, portanto, obedecer a um limite inferior e a um limite superior, de modo a não configurar medida expropriatória, confiscatória.

Nesse sentido é a lição de Carrazza (2004, p. 74), para quem o princípio da capacidade contributiva “informa a tributação por meio de impostos. Intimamente ligado ao princípio da igualdade, é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada justiça social”. E o autor ainda acrescenta:

Os impostos quando ajustados à capacidade contributiva, permitem que os cidadãos cumpram, perante a comunidade, seus deveres de solidariedade política, econômica e social. Os que pagam este tipo de exação devem contribuir para as despesas públicas não em razão daquilo que recebem do Estado, mas de suas potencialidades econômicas. Com isso, ajudam a remover os obstáculos de ordem econômica e social que limitam, de fato, a liberdade e a igualdade dos menos afortunados.

Importa registrar, ainda, que os princípios da capacidade contributiva e da igualdade caminham juntos, pois tais princípios revelam que os sujeitos passivos da obrigação tributária que se encontrem em idênticas situações devam ser tratados de maneira semelhante, em consideração à capacidade econômica a que estão sujeitos.

No que tange a ligação com o princípio da igualdade, Amaro (2003, p. 138) dispõe que o princípio da capacidade contributiva coloca:

[...] contribuintes em idêntica situação têm direito a tratamento igual; todavia, além disso, têm também (ambos a cada um deles) o direito de não ser tributados além, de sua capacidade econômica. Sem de ambos fosse exigido idêntico imposto abusivo, não ampararia a invocação da igualdade (que estaria sendo aplicada), mas a capacidade contributiva.

Semelhante são os ensinamentos de Costa (2009, p. 74), para quem o princípio da capacidade contributiva deriva do princípio da igualdade, princípio este que pode ser conceituado 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 lastradora da tributação.

Ao dissertar sobre o tema, Paulsen (2007, p. 81) esclarece que o princípio da capacidade contributiva deve ser respeitado, e acrescenta:

Decorre deste princípio, basicamente, que o Estado deve exigir que as pessoas contribuam para as despesas públicas na medida da sua capacidade para contribuir, de maneira que nada deve ser exigido de quem só tem para sua própria subsistência, a carga tributária deve variar segundo as demonstrações de riqueza e, independentemente disso, a tributação não pode implicar confisco para ninguém.

Leonetti (2003, p. 53), por sua vez, dispõe que “o princípio da capacidade contributiva exige que o contribuinte de impostos, como o incidente sobre a renda, suporte a carga tributária compatível com sua situação social”.

De acordo com Machado (2009, p. 40), quando se fala em capacidade contributiva ou econômica, faz-se referência aos tributos em geral, e não apenas aos impostos, embora a Constituição só tenha feito menção a esse último. Contudo, não ignora o autor a importância do princípio da capacidade contributiva nos impostos de natureza pessoal, notadamente no imposto de renda de pessoa física.

Não se pode ignorar que a adequação do imposto ao princípio da capacidade contributiva do contribuinte não se limita à proporcionalidade, como uma relação matemática entre o crescimento da base de cálculo e o do imposto, implicando em riquezas maiores gerando impostos proporcionalmente maiores, na razão direta do aumento da riqueza. Sendo assim, se a base de cálculo do imposto a ser pago pelo economicamente mais forte for maior do que a base de cálculo do imposto a ser pago pelo economicamente mais fraco, o valor do primeiro será maior, desatendendo ao princípio da capacidade contributiva porque ambos estão pagando, em proporção, o mesmo imposto.

Assim, para corrigir tal distorção, deve ser levada em conta a progressividade, estabelecendo alíquotas maiores para as fatias mais altas de riqueza. Logo, pode-se dizer que cada indivíduo deverá contribuir com uma quantia proporcional a sua capacidade econômica ou financeira, sendo um verdadeiro instrumento de justiça social.

Nesse sentido são os ensinamentos de Giardina (*apud* BALEEIRO, 2006, p. 690), o qual explica que a capacidade econômica tem função de limitar a discricionariedade do

legislador "tolhendo as imposições excessivas, que sejam confiscatórias; impedindo a oneração das rendas mínimas e levando à graduação progressiva do sistema tributário".

Ao dissertar sobre o princípio em comento, Amaro (2003, p. 138) defende que em se tratando de imposto de renda não há como afastar a análise da progressividade, da capacidade contributiva e do princípio da igualdade, pois somente assim haverá a concretização. E acrescenta:

[...] 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.

Cumprir enfatizar que a igualdade, em matéria tributária, embora aplicável a todos os tributos, ganha evidência nos impostos pessoais, mais especificamente no imposto de renda, pois a progressividade desse tributo clama a observância do princípio da isonomia.

Ademais, a Constituição de 1988, com base na ideia da isonomia, estabeleceu os critérios orientadores para a instituição do imposto sobre a renda e proventos no seu art. 153, § 2º, são eles: generalidade, universalidade e progressividade (BRASIL, 1988).

Resta evidente que, de acordo com este princípio, cada indivíduo deverá contribuir com montante proporcional a sua capacidade econômica e financeira, ou seja, quem tem mais, paga mais, e quem tem menos, paga menos. Nesse contexto a progressividade do imposto de renda, que se concretiza através da existência de várias alíquotas, que, na atualidade, varia de 7,5% a 27,5%, como apontado alhures, é medida que busca dar tratamento diferenciado às pessoas que se encontram em posição econômica diversa, merecendo especial atenção, principalmente porque é através da conjugação da capacidade contributiva e da progressividade do imposto de renda que se pode concretizar a justiça fiscal. Logo, se faz necessário compreender melhor a relação entre a progressividade e a capacidade contributiva.

Em suma, o princípio da capacidade contributiva requer que o contribuinte, como o do imposto de renda, seja tributado de maneira que não se lhe prive a sua subsistência e de sua família, além de exigir uma melhor distribuição da carga tributária global, de acordo com a aptidão econômica de cada um, o que somente é possível quando o legislador observa os princípios em comento no momento da instituição dos impostos, e o ente federado os observa no momento da arrecadação.

3.2 - A Progressividade do Imposto de Renda e o Princípio da Capacidade Contributiva

Como já visto alhures, em virtude do princípio da capacidade contributiva, clama-se que os impostos de natureza pessoal atentem para a condição econômica do contribuinte, nos termos do disposto no art. 145, § 1º, da Constituição da República de 1988. Não obstante, os estudiosos do Direito divergem quanto a autorização genérica para todos os impostos, ou seja, se o disposto no referido dispositivo constitucional alcança a todos tributos, inclusive se se aplica a alíquota progressiva.

Factualmente, o princípio da capacidade contributiva admite que os contribuintes com maior capacidade econômica têm condições de arcar com carga tributária mais elevada, o que pode ser realizado pela aplicação de alíquota progressiva, a exemplo do que ocorre com o imposto de renda.

Para Barreto (2009, p. 250-251), não há previsão de progressividade para os impostos, mas sim de observância tão somente à capacidade contributiva. A graduação, tratada no dispositivo, significa proporcionalidade, pela aplicação de alíquota única sobre base tributável variável. Ou seja, é pela graduação que se realiza o "princípio da capacidade contributiva que, em síntese, postula que o desembolso de cada qual seja proporcional à grandeza da expressão econômica do fato tributado".

Ainda, conclui Barreto (2009, p. 251) que a "progressividade somente pode ser legitimamente adotada: (a) em razão de critérios extrafiscais ou ordinatórios e (b) se restrita às situações e formas previstas, expressamente, na Constituição Federal". E, nesses casos, a exemplo do que ocorre com o imposto de renda, não é faculdade do legislador ordinário, já que o constituinte impôs a observância do critério da proporcionalidade.

Peculiar são os ensinamentos de Carrazza (2004, p. 86) ser imprescindível a observância da progressividade ao se tratar de qualquer modalidade de imposto, pois só assim a capacidade contributiva será observada. Ou seja, todos os impostos devem ser progressivos, para que atenda aos princípios da capacidade contributiva e da igualdade.

E o autor ainda acrescenta:

A progressividade das alíquotas tributárias, longe de atritar com o sistema jurídico, é o melhor meio de se afastarem, no campo dos impostos, as injustiças tributárias, vedadas pela Carta Magna. Sem impostos progressivos não há como atingir-se a igualdade tributária. Logo, o sistema de impostos, no Brasil, deve ser informado pelo critério da progressividade (CARRAZZA, 2004, p. 87).

Semelhante são os ensinamentos de Fernandes (2005, p. 43-44), para quem o "princípio da capacidade contributiva só será atendido se o imposto for progressivo, ou seja, sofrer variação na alíquota para mais em relação à maior base de cálculo".

Como já apontado, a Constituição preconiza a progressividade no imposto de renda, nos termos do art. 153, § 2º, I, como medida de adequar o tributo em comento à capacidade econômica do contribuinte, ou seja, atender ao que preconiza o princípio da capacidade contributiva.

Resta evidente, portanto, que a aplicação de alíquota progressiva é um dos meios mais adequados para atender ao princípio da capacidade contributiva, principalmente porque a proporcionalidade que norteia alguns tributos, já que não existe determinação para que todos atendam ao critério da progressividade, não induz à justiça tributária e, por conseguinte, não respeita o princípio da igualdade na atualidade, sendo mister que o legislador reavalie as alíquotas vigentes, sob pena de comprometimento dos princípios da capacidade econômica e da isonomia, em virtude do não atendimento da progressividade (adequada) do imposto de renda.

4 - A PERSONALIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO IMPOSTO DE RENDA E A JUSTIÇA SOCIAL

Como já apontado anteriormente, dispõe o art. 145, § 1º, da Constituição da República de 1988, que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” (BRASIL, 1988).

Ao dissertar sobre o dispositivo supra, Machado (2009, p. 69) pontua que a expressão inserta na Constituição diz respeito à observância do princípio da capacidade contributiva do contribuinte, e se refere ao caráter pessoal dos tributos, devendo ser observado pelo legislador.

Destarte, a cláusula não é permissiva, ou seja, não confere discricionariedade ao legislador, mas sim determina que o legislador considere a graduação dos impostos de acordo com as condições econômicas do contribuinte.

Prado (2009, p. 78) chama a atenção para o fato de que para os denominados impostos indiretos não se faz possível observar o caráter pessoal, e que, por isso, a doutrina majoritária entende que os impostos devem ter caráter pessoal e ser graduados segundo a capacidade econômica do sujeito passivo, salvo para o IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados, e o ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, submetidos à seletividade.

Já Amaro (2003, p. 140) vê na expressão “sempre que possível” uma “ressalva tanto para a personalização como para a capacidade contributiva”, ou seja, é o legislador que deve adequar o gravame fiscal às condições pessoais de cada contribuinte, de maneira que, na sua aplicação concreta, as características dos indivíduos sejam consideradas para quantificação do imposto. Conclui que “a personalização do imposto pode ser vista como uma das faces da capacidade contributiva, à qual, sem dúvida, o imposto pessoal deve ser adequado”.

Entende Carrazza (2004, p. 100) que o sentido dessa norma é a de que o imposto deve obrigatoriamente ter caráter pessoal, e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, se for da índole constitucional do imposto, como ocorre como imposto de renda de pessoa física.

Em suma, a expressão inserta no art. 145, § 1º, da Constituição da República de 1988 cabe com ressalva tanto para a personalização, como para a capacidade contributiva, ou seja, os impostos devem observar o princípio da capacidade contributiva e, sempre que possível, observar as condições pessoais, para a quantificação do imposto. Logo, aplicam-se ao imposto de renda a personalização e a progressividade, pois só assim será possível atender amplamente o que preconiza o princípio da capacidade contributiva, proporcionando, por conseguinte, seja atendido o princípio da igualdade e, em virtude da progressividade do tributo em comento, alcançar a justiça social.

Nesse ponto é mister ressaltar que dentre os fundamentos da República Federativa do Brasil encontra-se a busca da realização da justiça social, sendo que a política tributária pode (e deve) ser utilizada de modo a operacionalizar esse objetivo primeiro, principalmente porque os tributos também exercem sua função extrafiscal.

Ademais, o sistema tributário deve primar pela escolha de políticas que busquem atenuação das desigualdades sociais, e para isso, deve distribuir adequadamente a carga de tributos entre os contribuintes, respeitando sempre as características individuais específicas de cada um.

Nesse sentido são os ensinamentos de Leonetti (2003, p. 174), que ao tratar da intrínseca relação do imposto de renda, em virtude do princípio da capacidade contributiva e o do critério da progressividade, assevera:

[...] a justiça social é praticada quando, simultaneamente: a) os ônus e os bônus de todo social são repartidos entre todos, de acordo com critérios prévios e democraticamente definidos e segundo a capacidade e a necessidade de cada um; e b) é assegurado a cada indivíduo o mínimo indispensável a uma vida digna.

Desta feita, não há como negar que o princípio da capacidade contributiva é uma forma, na seara tributária, de se alcançar a justiça social, notadamente no que diz respeito a observância da progressividade no imposto de renda.

Não é demais ressaltar que é o princípio da capacidade contributiva que determina o *quantum* deve o contribuinte suportar, não sendo aceitável a imposição de uma carga tributária que configure, por exemplo, confisco, como salienta Dutra (2010, p. 116):

[...] será confiscatório aquele tributo que ferir, de forma desproporcional, o direito de propriedade, ou impedir a prática de atividade lícita, sendo, por isto, inconstitucional, pois viola diretamente o art. 150, IV, da CRFB, além de macular o princípio da

capacidade contributiva, que tem no confisco o seu limite superior. Por fim, ressaltamos que, como na questão atinente ao mínimo existencial, também é possível estipular um valor/percentual para o que pode ser reputado confisco, levando em consideração a sociedade e sua realidade econômica, tendo em vista que tal conceito é relativo, o que facilitará a análise quanto ao respeito do sistema tributário a esse limite superior, contudo, sua inexistência não impede a análise nem a imposição de sua observância.

Na mesma senda é a lição de Torres (2007, p. 104), que ao abordar o princípio da capacidade contributiva, relacionando-o ao mínimo existencial salienta quem:

[...] a capacidade contributiva começa além do mínimo existencial necessário à existência humana digna e termina aquém do limite destruidor da propriedade. As condições iniciais da liberdade e a intributabilidade do mínimo vital, por conseguinte, coincidem com a não capacidade contributiva, que é face negativa do princípio que na Constituição aparece positivamente. O mínimo existencial encontra na capacidade contributiva o seu balizamento e jamais o seu fundamento.

Por sua vez, Borges (2010, p. 107) enfatiza que três são os motivos para se isentar o mínimo existencial: 1) conveniência prática, pois os custos com fiscalização e arrecadação superariam a produtividade; 2) justiça fiscal: os contribuintes com menor padrão de vida não devem ter sua capacidade financeira ainda mais reduzida; 3) compensação econômico-financeira, pois pequenos contribuintes são os que, proporcionalmente com seus haveres, são os que mais paga impostos indiretos.

Não é demais observar que o conceito de tributo confiscatório é um tanto quanto relativo, tendo em vista que varia de sociedade para sociedade. Ou seja, em determinados países, notadamente os nórdicos, em que a tributação é alta, mas o Estado retorna para a sociedade por meio de serviços públicos de qualidade todo o dinheiro recolhido pela tributação, o tributo não pode ser considerado confiscatório, visto que o contribuinte não precisará arcar com gastos de educação, saúde e saneamento, pois esses serviços já são disponibilizados pelo Estado a contento.

Por outro lado, a exemplo do Brasil, o contribuinte é obrigado a sofrer a alta exação, e, num segundo momento, contratar serviços que deveriam ser disponibilizados pelo Estado, junto a particulares, a exemplo de planos de saúde, escolas particulares, segurança privada, dentre outros, resulta num duplo pagamento. E, por conseguinte, a sensação de injustiça e ineficácia é muito grande. Logo, pode se considerar tributação confiscatória, pois a renda do contribuinte é muito comprometida, situação que se agrava nos sistemas em que não são permitidas muitas deduções.

Também se deve observar que a capacidade contributiva traduz a face tributária do princípio da igualdade, ou da isonomia, buscando tributar de maneira mais justa possível, motivo pelo qual os sistemas tributários devem adotar o critério da proporcionalidade ou da progressividade de seus tributos.

Anote-se que a progressividade ordena que a alíquota deva ser tanto maior quanto for a base de cálculo; e, no Brasil, em se tratando do imposto objeto do presente estudo – imposto de renda, varia de 7,5% a 27,5%. A proporcionalidade, por seu turno, impõe que a alíquota deve ser constante, independentemente do valor da base de cálculo.

Também é mister observar que os estudiosos do Direito divergem quanto ao melhor meio de aplicação do tributo para se alcançar a justiça fiscal. Tipke e Zilveti (*apud* DUTRA, 2010, p. 52-53), por exemplo, defendem a adoção da proporcionalidade, pois veem na progressividade um falso meio de justiça. Segundo os autores os mais ricos encontrariam meios de se elidir da exação mais gravosa, recaindo o tributo sobre os que não dispusessem destes recursos.

Já José Maurício Conti e Hugo de Brito Machado, também citados por Dutra (2010, p. 53), defendem a progressividade para os impostos pessoais, e este último entende que se utilizado de forma racional, o princípio traduziria a melhor forma de se atingir a igualdade material entre os contribuintes.

Factualmente, a escolha da técnica de tributação, se progressiva ou proporcional, deve levar em conta vários aspectos sociais, pois inexistente uma única técnica apropriada para todas as realidades socioeconômicas.

Ainda segundo Dutra (2010, p. 55), a progressividade é a técnica que melhor traduziria a justiça tributária para a realidade brasileira, mas atenta para que ela seja utilizada parcimoniosamente, como se extrai dos seus ensinamentos, *in verbis*:

[...] em uma sociedade como a brasileira, em que as desigualdades sociais são gritantes, a melhor técnica de tributação para fazer valer o princípio da capacidade contributiva parece ser a progressividade, todavia, se esta for estipulada de forma desmedida, e dependendo do setor econômico que a tributação venha a atingir, pode gerar efeitos perversos, como desestímulo à atividade produtiva, fuga de recursos, o que acaba derrubando a ideia de que esse é o melhor critério a ser utilizado.

Acontece que nem sempre a escolha da técnica de tributação se dá a partir da observação das necessidades internas e das características sociais singulares de cada país,

tanto que Leonetti (2003, p. 14) ressalta que a influência externa pode ser prejudicial à persecução da justiça social através da tributação de um país, e acrescenta:

Uma outra tendência mundial, cada vez mais em voga na tributação da renda, reside na redução de faixas de renda tributável, usualmente acompanhada do alargamento da base tributária, principalmente por meio da redução das isenções e deduções permitidas. Essas medidas consistiram, por exemplo, na piéce de résistance da reforma tributária ocorrida nos Estados Unidos em 1986 e, não por acaso, vêm sendo enfaticamente recomendadas pelo Fundo Monetário Internacional (FMI) aos países em desenvolvimento em geral e, em especial, àqueles que têm recebido alguma espécie de auxílio da instituição. Na visão do Fundo, o número de faixas de renda tributável não deve ser superior a três, com uma alíquota máxima não excedente a 40%. A redução da progressividade do imposto se justificaria, na ótica do FMI e dos autores que defendem essa ideia, pela constatação de que um número excessivo de faixas, com alíquota máxima alta, revelar-se-ia contraproducente, uma vez que estimularia a evasão tributária e produziria decisões econômicas distorcidas, nocivas ao país, gerando perdas de receita tributária. Vê-se, assim, que a progressividade, que tem sido uma das características mais marcantes da tributação da renda, e que ainda é adotada pela maioria – senão pela totalidade – dos países, está sob séria ameaça.

Dutra (2010, p. 53) chama a atenção para que em sentido oposto ao entendimento do FMI - Fundo Monetário Internacional, exposto por Leonetti, são os ensinamentos de John Rawls, o qual entende que a técnica da tributação progressiva deve ser adotada em países onde haja maiores desigualdades sociais, ou seja, é o instrumento mais adequado à aplicação da capacidade contributiva nas sociedades marcadas por profundas diferenças sociais e econômicas.

Fato é que apesar de buscar-se, notadamente com algum esforço, o respeito ao princípio da capacidade contributiva no que diz respeito ao imposto de renda no Brasil, Dutra (2010, p. 56-57) observa que para se tornar o sistema mais justo, necessitaria ainda de vários ajustes as regras que regem o tributo em comento, senão vejamos:

Vale mencionar que, no que tange ao imposto de renda, esta técnica está longe de ser observada, pois os critérios para deduções, seja para pessoa física, seja para jurídica, encontram-se muito aquém do desejado. Então há dizer que a permissão de efetivação de maiores deduções poderia inviabilizar a tributação ou ferir o princípio da praticabilidade, já que na legislação tributária dos Estados Unidos da América há ampla margem para a realização de deduções, o que implica a observância plena do princípio da capacidade contributiva.

Destarte, não há como negar que o princípio da capacidade contributiva requer que o contribuinte, como o do imposto de renda, seja tributado de maneira que não lhe prive a sua subsistência e de sua família. Além disso, quer-se, com a aplicação do princípio, uma

melhor distribuição da carga tributária global, de acordo com a aptidão econômica de cada um.

Ocorre que muito se questiona acerca da eficácia do imposto de renda no Brasil no que tange a progressividade enquanto instrumento de justiça social, pois para atender em sua amplitude o princípio da capacidade contributiva, se fariam necessárias mais alíquotas, e não apenas as faixas atualmente existentes.

Para se compreender essa problemática é mister frisar que o imposto de renda de pessoa física tem suporte nas Leis nº 7.713/1988 e nº 9.250/1995 e suas alterações, bem como no Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999.

As pessoas físicas apuram suas rendas tributáveis pelo saldo entre o que ganharam durante o ano, decorrente do trabalho, do capital, ou de ambos, e o que gastaram para obter esses rendimentos. Dessa conta são deduzidas algumas despesas previstas em lei, além de se assegurar a não-tributação de um mínimo vital, abaixo do qual não se revela capacidade contributiva (COELHO, 2004, p. 528).

Anote-se que a alíquota, no caso do imposto de renda, é um valor percentual que, multiplicado pela base de cálculo (o valor dos rendimentos tributáveis recebidos pela pessoa física, menos as deduções), revela quanto o contribuinte deve recolher ao fisco. Logo, quanto maior é a quantidade de faixas de alíquotas, maior é a pessoalidade do imposto.

Pode-se, também, atribuir a característica de progressivo ao imposto de renda quando a diferença entre a sua menor e sua maior alíquotas for consideravelmente grande, como se extrai dos ensinamentos de Leonetti (2003, p. 203), *in verbis*:

A progressividade, embora geralmente não seja vista como uma decorrência necessária da aplicação dos princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva, é sem dúvida um refinamento deste último e cumpre importante papel no auxílio à melhoria da distribuição da renda. Com efeito, a progressividade gradua a carga tributária de forma que quem pode mais não apenas pague mais (em termos absolutos) mas também comprometa um percentual maior de seus rendimentos, comparativamente aos contribuintes de menor capacidade.

Não é demais ressaltar que até 1988 as alíquotas do imposto de renda variavam de 3% a 55%, distribuídas em diversas faixas de acordo com a quantidade dos rendimentos recebidos pelo contribuinte. A adoção de tal técnica pelo legislador da época homenageou o critério da progressividade (LEONETTI, 2003, p. 203).

No ano de 1998 veio a lume a Lei nº 7.713, que operou diversas modificações na sistemática do tributo em comento, dentre elas a diminuição da quantidade de alíquotas do imposto de renda e a diminuição do percentual correspondente à alíquota máxima do imposto. Assim, em 1989 passaram a existir apenas duas faixas de alíquotas: 10% e 25%. Curiosamente, tal alteração se deu exatamente no ano em que foi promulgada a Constituição da República, que constitucionalizou a obrigatoriedade do imposto de renda ser informado pelo critério da progressividade.

Essa diminuição do número de faixas de alíquotas comprometeu seriamente a progressividade do imposto de renda, que vinha sendo mais bem respeitada até então. O legislador, negligenciando o critério da pessoalidade e o princípio da capacidade contributiva, aparentemente esqueceu-se das enormes diferenças econômicas e sociais que enfrentava (e ainda enfrenta) a sociedade brasileira.

Nesse sentido são os ensinamentos de Machado (2009, p. 340), que ao tratar do tema enfatiza:

[...] a propósito da progressividade do imposto de renda é curioso observarmos que esse imposto era, ao menos para as pessoas físicas, progressivo sem que houvesse determinação constitucional nesse sentido. A Constituição Federal de 5.10.1988 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, par. 2º, inc. I) – o que significa dizer que a progressividade passou a ser obrigatória para o legislador. 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 [...] em flagrante desrespeito ao preceito constitucional.

Assim, é possível afirmar que a política tributária brasileira, particularmente a do imposto de renda da pessoa física, andou na contramão em relação ao que preconiza a Constituição da República de 1988, pois entre os anos de 1983 a 1985, a tabela progressiva das alíquotas contava com treze faixas, com interstício de 5 pontos percentuais entre elas. E, no ano de 1989, a tabela sofreu uma redução de nove para apenas duas faixas, de 10% e 25%.

Em 1996 a faixa de 35% foi abolida pela Lei nº 9.250/1995, sob o pretexto falacioso de que poucos contribuintes se enquadravam nessa faixa. Assim, entre os anos de 1998 e 2008 vigoraram no país apenas duas faixas, com alíquotas de 15% e 27,5%. A partir de 2009, adotaram-se mais duas faixas, a de 7,5% e de 22,5%. O que se percebe é que a alíquota mínima foi crescendo durante os anos (com exceção em 2009 em diante), ao passo que a alíquota máxima foi reduzida pela metade.

Atualmente, a tabela progressiva para o cálculo anual do imposto de renda da pessoa física conta com 4 faixas de alíquotas, tabela esta que foi aprovada pela Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007, e alterada pelo art. 1º, da Medida Provisória nº 670, 2015, que aprovou e “atualizou” as tabelas anuais para o exercício de 2015.

Anote-se que o atual perfil da tributação da renda no Brasil não desafia somente os preceitos constitucionais, mas também a tendência mundial, se considerado o fato de que o Brasil tem a menor alíquota máxima se comparada com países como Austrália (47%), Áustria (50%), Argentina (35%), Alemanha (53%), Chile (45%), França (56,8%), Inglaterra (40%), Itália (46%), Japão (50%) e Portugal (40%) (LEONETTI, 2003, p. 203).

Não é difícil perceber que a progressividade do imposto de renda é muito mais acentuada em nesses países que no Brasil, seja por questões políticas e questões de dominação de classes e/ou por influências externas, é cristalino que o Brasil poderia adotar uma política tributária mais justa, em prol do desenvolvimento de todas as classes sociais, sem que para isso encorajasse uma evasão fiscal.

Um segundo aspecto a ser analisado diz respeito às deduções previstas em lei, que aqui não se pretende esgotar, mas brevemente apresentar a sua incongruência e necessidade de revisão.

A legislação tributária brasileira prevê a possibilidade de o contribuinte deduzir alguns tipos de despesas dos seus rendimentos brutos, tendo em vista a adequação dessas ao caráter pessoal do imposto e ao princípio da capacidade contributiva.

Sobre o assunto, Winkler (1997, p. 138) preleciona:

Neste estágio, inicia-se o segmento das normas que analisam a parte pessoal, para determinação do gravame. Penetra-se na intimidade do contribuinte, indagando-se quanto ao estado (casado, viúvo, solteiro, separado), a seus dependentes, despesas destes e suas com médicos, dentistas, hospitalares, pensões judiciais, despesas com instrução, doações filantrópicas. Tudo com a preocupação de chegar-se a uma renda líquida, a uma disponibilidade que teoricamente indicará a capacidade contributiva, e sobre a qual irá incidir o imposto progressivo, graduado em função do volume daquela renda.

É mister ressaltar que até o ano de 1988, o sistema de tributação adotado na sistemática do imposto de renda era cedular, em que os rendimentos de um contribuinte eram considerados um a um. Esse sistema previa uma gama de deduções muito maior que a

quantidade de deduções previstas atualmente, no sistema de apuração híbrido, conforme se depreende do comentário de Winkler (1997, p. 139):

No que tange, propriamente, às deduções de natureza pessoal, restaram dependentes, pensão judicial, despesas médicas, despesas com instrução e contribuições e doações [...] eliminando-se outras que se inseriam no Regulamento de 1980, como os juros de dívidas pessoais, prêmios de seguros de vida, prêmios de seguros (sic) de acidentes pessoais, perdas extraordinárias e contribuições previdenciárias a entidades privadas abertas, prêmios de estímulo à produção intelectual e bolsas de estudo, e despesas com aluguéis.

Leonetti (2003, p. 190) observa que a opção adotada pela Lei nº 7.713/1988 trouxe consequências indesejadas pela Constituição da República de 1988:

A Lei 7.713/88, que introduziu entre nós o assim chamado sistema de tributação em bases correntes, extinguiu a antiga modalidade de cédulas, suprimindo, dessarte, boa parte dos itens de abatimento de renda bruta até então previstos. Operou-se, assim, uma significativa simplificação da apuração do imposto que se, de um lado, facilitou a vida do contribuinte, de outro, comprometeu o caráter pessoal com que o tributo deve se revestir e, por via de consequência, o respeito à capacidade contributiva.

Segundo Machado (2009, p. 348), as alterações promovidas pela Lei nº 7.713/1988 foram feitas com o pretexto de simplificar a sistemática do imposto, porém fındou por ceifar o caráter pessoal do imposto de renda de pessoa física, que era o único de nosso sistema obediente ao art. 145, § 1º, da Constituição da República de 1988, que consagra o princípio da capacidade contributiva.

Na sistemática atual as despesas passíveis de dedução da base de cálculo na declaração anual do imposto de renda da pessoa física são limitadas a um teto para cada dependente, fixadas por meio de Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal, e observam as seguintes despesas: previdência pública; previdência privada; gastos com planos de saúde; educação; pensão alimentícia; despesas do livro caixa; e, por fim, contribuição patronal de empregada doméstica.

Evidencia-se que a legislação vigente permite a dedução de algumas despesas para determinados contribuintes e veda, ou não prevê, a mesma dedução a contribuintes que se encontram em situação equivalente, mas que, por critério do legislador, não foram abarcados pela norma. Essas situações, que confrontam o preceito constitucional da igualdade, precisam ser analisadas, já que afrontam o princípio da capacidade contributiva.

Segundo Leonetti (2003, p. 191), existem algumas despesas que são inerentes ao efetivo exercício de determinadas atividades profissionais, como a aquisição de uniformes, de

instrumentos, transporte, dentre outras. Denegar-se o abatimento desses gastos implica em tributar-se o que não é propriamente renda, visto que não enseja aumento na capacidade econômica do contribuinte.

A Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, elenca os gastos que esses profissionais podem deduzir da sua renda bruta, ao dispor que:

Art. 6º O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:

I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;

II - os emolumentos pagos a terceiros;

III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora (BRASIL, 1990).

A legislação vigente prevê a dedutibilidade dos referidos gastos apenas para contribuintes que recebem rendimentos de trabalho não assalariado, titulares de serviços notarias e de registro e leiloeiros. Frise-se que os recebedores de rendimentos de trabalho assalariado não podem deduzir tais despesas.

Leonetti (2003, p. 192) critica essa discriminação cometida pela legislação infraconstitucional nos seguintes termos:

O contribuinte que percebe rendimentos do trabalho assalariado está impedido, de abater as despesas necessárias ao exercício das suas atividades profissionais, tais como: transporte, uniformes, contribuição sindical, anuidade do respectivo órgão de registro e fiscalização profissional, livros, instrumentos etc. Como tais gastos são necessários à produção dos rendimentos, sua não dedutibilidade fere a Constituição, na medida em que se tributa o que não é renda. Além disso, tal medida compromete a isonomia tributária, deixando o trabalhador assalariado em nítida desvantagem relativamente aos profissionais congêneres não-assalariados, posto que estes últimos podem abater aquelas despesas, desde que registradas em livro-caixa.

Não há como negar flagrante desrespeito ao princípio da isonomia, que não deveria perseverar. A alteração da legislação, no sentido de possibilitar ao recebedor de rendimento de trabalho assalariado também a dedução de tais despesas de seu rendimento bruto, seria necessária, para que houvesse respeito ao preceito constitucional, notadamente no que se refere ao princípio da capacidade contributiva.

Também se fazem necessários breves comentários acerca das contribuições à previdência oficial e privada. A dedução das contribuições previdenciárias se justifica pelo fato de serem obrigatórias, em decorrência da lei (previdência oficial), ou pela necessidade de se preparar para o futuro, e pela sua índole social, na medida em que os benefícios garantidos pelas contribuições atendem interesses da sociedade como um todo.

As contribuições para a previdência oficial podem ser integralmente deduzidas do rendimento bruto do contribuinte, enquanto que as deduções por contribuições para a previdência privada, somadas às para o Fundo de Aposentadoria Programada Individual (FAPI) sofrem a limitação de 12% do total dos rendimentos computados na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda devido na declaração.

Portanto, seria necessário um reanálise das deduções relativas à previdência privada, devido ao tratamento diferenciado acima exposto.

No que toca as despesas com saúde, a Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, prevê que pagamentos efetuados pelo contribuinte para seu próprio tratamento, ou de seus dependentes e alimentandos, referentes a despesas com médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais, hospitais, despesas provenientes de exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias podem ser deduzidos, sem limites, na declaração anual de ajuste do imposto sobre a renda da pessoa física.

Bezerra (2008, p. 28), ao tratar do tema, pontua que a dedução por despesas com saúde é uma verdadeira imunidade do mínimo existencial, uma vez que “direcionada para a satisfação das necessidades vitais do contribuinte e de sua família”.

Carrazza (2004, p. 118) chama a atenção para o fato de que não "são aceitas deduções com medicamentos, quando é por meio deles que usualmente se alcança a recuperação da saúde, um dos valores prestigiados pelo art. 6º da CF".

Fato é que a possibilidade de dedução integral das despesas com saúde, ressalvadas as situações citadas, oferece grande colaboração para que se meça, com mais propriedade, a real capacidade contributiva do contribuinte, e auxilia para a efetivação da justiça social no imposto de renda de pessoa física.

Ainda, é prevista na legislação a dedução de despesas com instrução do contribuinte e seus dependentes, efetuadas a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil (creches e pré-escolas, inclusive), ensino fundamental, ensino médio,

educação superior (graduação, especialização, mestrado e doutorado), e educação profissionalizante (ensino técnico e tecnológico), até o limite anual individual (BEZERRA, 2008, p. 28).

Não podem ser deduzidas, todavia, despesas com cursos preparatórios para vestibulares, cursos de idiomas estrangeiros, de música, dança, esportes, transporte escolar, viagens de estudos, aquisição de materiais de estudo. Também não há previsão legal de dedução por gastos com cursos extracurriculares profissionalizantes, como os de pilotagem, corte e costura, informática, dentre outros. O não aceite da dedução desses gastos, à luz dos objetivos mirados pela Constituição é, no mínimo, discutível (LEONETTI, 2003, p. 195), além de ser imperiosa a observância ao teto estabelecido pela Receita Federal.

Winkler (1997, p. 141) atenta para o fato de que, até o ano-calendário de 1996, as possibilidades de dedução que se enquadravam como gastos com educação existiam em maior número.

As despesas de instrução do contribuinte e de seus dependentes é outro tópico que se apresenta com certa flexibilidade de interpretação. Incluem-se no conceito não só as anuidades escolares, como também os gastos com transporte em ônibus escolar, uniformes, livros, cadernos e material didático em geral – desde que comprovados.

Decorridas quase duas décadas, o que se percebe é uma maior rigidez no tocante as deduções com educação.

Contudo, Torres (2007, p. 149) defende ser legítimo o estabelecimento de limite para a dedução com gastos com educação, pois é obrigatório e gratuito o ensino, não havendo qualquer justificativa para dedução integral, o que fomentaria a migração para escolas privadas.

Leonetti (2003, p. 195) concorda com a assertiva de que se deve estabelecer um limite para as deduções com gastos em educação, embora entenda que a fixação de um limite baixo é flagrantemente incompatível com a realidade socioeconômica do país.

Outro ponto é o desconto de um valor fixo por dependente, que calca-se nos princípios da igualdade e capacidade contributiva. Leva-se em conta, aqui, que as pessoas que são “arrimos de família” enfrentam a necessidade de dispender mais recursos que as pessoas que não têm dependentes (LEONETTI, 2003, p. 196), justificando-se, por conseguinte, deduções com seus dependentes.

Consideradas todas as limitações impostas pela legislação, pode-se notar que há vários obstáculos no que tange as deduções no imposto de renda e, por conseguinte, a efetividade da justiça social dentro da sistemática do tributo em comento.

5 - CONCLUSÃO

Ao longo do presente estudo buscou-se compreender a disciplina do imposto de renda no ordenamento jurídico brasileiro, notadamente quanto aos princípios da capacidade contributiva e da progressividade, de modo a identificar se tais princípios contribuem para que o imposto em comento atenda a justiça social.

No que toca especificamente o imposto de renda de pessoa física, tributo que norteou o presente estudo, restou claro que o constituinte determinou que seja observado o princípio da capacidade contributiva e o critério da progressividade, já que se trata de um imposto pessoal, que incide sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Quanto ao conceito de renda e provento de qualquer natureza, embora não tenha o legislador conceituado de forma clara, tal conceito pode ser extraído implicitamente da própria Constituição da República; logo, renda é o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, e proventos são os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda, ao passo que os proventos são os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda. Dessa forma, tem-se como fato gerador do tributo em comento o efetivo acréscimo patrimonial.

No tocante ao princípio da capacidade contributiva, restou clara sua intrínseca relação com o princípio da igualdade, que é garantia do indivíduo perante o Estado. Sendo princípio constitucional, o ente tributante deve dar tratamento igual a todos os que se encontram em condições iguais. Lado outro, deve tratar de forma diferenciada os desiguais, na medida da sua desigualdade.

Desta forma, para que o critério de discriminação cumpra o estabelecido no princípio isonômico, deve o legislador criar mecanismos de tratamento diferenciado, como alíquotas progressivas, de forma a solucionar essas questões de desigualdade. Daí a importância do imposto de renda no ordenamento jurídico brasileiro, imposto este que assume um viés fiscal e extrafiscal, sendo este consubstanciado na possibilidade de realizar a justiça social.

O aqui exposto ganha relevância se considerado o fato de o modelo de Estado adotado pelo Brasil, qual seja, Democrático de Direito, tem como meta primordial o alcance do bem estar social. Destarte, para a consecução desse propósito se concretizar, se faz

necessária a busca de recursos derivados dos membros da sociedade. Surge, então, a necessidade de se cobrar tributos, embora esta não possa se dar de qualquer maneira.

Importa salientar, ainda, que a Constituição da República de 1988, visando estabelecer limites e diretrizes para a atuação tributária, elenca os princípios norteadores da atividade fiscal, dentre eles a igualdade tributária e a capacidade contributiva, cujos preceitos são de obrigatória observância para que se tenha uma cobrança justa e equânime.

Não obstante, a evolução histórica do tributo em comento demonstra que o critério da progressividade não vem sendo observado em sua inteireza, pois já chegou-se a conviver com faixas de alíquotas, entre 0% e 60%. Porém, em um dado momento histórico, com o advento da Lei nº 7.713/1988, a quantidade de alíquotas decresceu para duas; e, após reformulação legislativa, no ano de 2009, por força da Lei nº 11.945, o legislador passou a prever quatro alíquotas, embora sejam estas insuficientes para atender adequadamente os contribuintes, pois basta uma singela alteração na renda da pessoa física para que altere drasticamente a alíquota incidente.

Além da questão da quantidade de alíquotas, verificou-se a necessidade de se autorizar a dedução de algumas despesas básicas do rendimento bruto do contribuinte para melhor aferir-se a sua capacidade contributiva. Observou-se que, atualmente, a gama das deduções previstas em lei sofre limitações que prejudicam o tratamento isonômico de contribuintes que se encontram em situações equivalentes.

Percebe-se, inclusive, que se faz necessária a dedução de alguns gastos que a legislação vigente ignora, como a aquisição de medicamentos, que pode representar uma considerável fração do rendimento de determinados contribuintes, principalmente se considerado o fato de que o Estado brasileiro é falho no que toca a prestação dos serviços básicos, a exemplo da saúde, educação, segurança, transporte público, dentre outros, ao contrário do que ocorre em países que, embora sejam cobrados altos tributos, com alíquotas que ultrapassam 50%, não há caráter confiscatório devido a eficácia dos Estados na prestação dos serviços básicos.

Conclui-se, portanto, que apesar da determinação constitucional, o imposto de renda não atua de forma efetivamente progressiva, pois, devido à exiguidade de alíquotas, a partir de certo patamar de renda, o imposto torna-se proporcional. Logo, para que houvesse maior efetividade da atuação do imposto de renda como instrumento de justiça social, seria

necessária uma ampliação nas faixas de alíquotas, a fim de se tributar, então, cada um à medida de seus haveres.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7 ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2006
- BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva Jurídico, 2009.
- BEZERRA, Fabio Luiz de Oliveira. Imunidade do mínimo existencial na tributação do imposto de renda pessoa física. **Revista dialética de direito tributário**, São Paulo, v. 159, p. 19-30, dez. 2008.
- BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3 Ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 12 fev. 2015.
- _____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 30 mar. 2015.
- _____. **Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990**: Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8134.htm. Acesso em: 02 abr. 2015.
- _____. **Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995**: Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9250.htm. Acesso em: 15 abr. 2015.
- CARRAZZA, Antônio Roque. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010.
- FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.
- LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. São Paulo: Manole, 2003.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1989.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PRADO, Clayton Eduardo. **Imposto sobre herança**. São Paulo: Verbatim, 2009.

SCHOURI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**: os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, v. 4.

WINKLER, Noé. **Imposto de renda**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.