

ANDRESSA RAIANE VASCONCELOS PINTO

**IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA COMO
MECANISMO DE REDISTRIBUIÇÃO DE RENDA NOS
MOLDES DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Salvador
2013

TERMO DE APROVAÇÃO

ANDRESSA RAIANE VASCONCELOS PINTO**IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA COMO
MECANISMO DE REDISTRIBUIÇÃO DE RENDA NOS
MOLDES DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em
Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/ 2013

LISTA DE SIGLAS

CF	Constituição Federal
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
CTN	Código Tributário Nacional
IR	Imposto Sobre a Renda
IRPF	Imposto Sobre a Renda da Pessoa Física

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	07
2 A SUPREMACIA CONSTITUCIONAL	09
2.1 CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	11
2.1.1 As normas programáticas na Constituição Federal	13
2.2 O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO	17
2.2.1 A interpretação no Código Tributário Nacional	20
2.2.2 As funções do tributo na efetivação dos objetivos traçados pela Constituição Federal de 1988	23
3 A ESTRUTURA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA	27
3.1 ORIGENS E EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA	29
3.1.1 O Imposto Sobre a Renda da Inglaterra	31
3.1.2 O Imposto Sobre a Renda no Brasil	33
3.1.2.1 As tentativas de instituir o Imposto Sobre a Renda no final do Império	36
3.1.2.2 As tentativas de instituição do imposto na República	38
3.2 O CONCEITO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO	39
3.3 O IMPOSTO DE RENDA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	42
3.3.1 Função	43
3.3.2 Competência	43
3.3.3 Regra-Matriz de incidência do Imposto Sobre a Renda da Pessoa Física	45
4 IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA COMO MECANISMO DE REDISTRIBUIÇÃO DE RENDA NOS MOLDES DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	49
4.1 JUSTIÇA SOCIAL, FUNÇÃO DISTRIBUTIVA, FINS FISCAIS E EXTRAFISCAIS	49

4.2 O IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA: MECANISMO DE REDISTRIBUIÇÃO DA RENDA	51
4.2.1 Recepção restritiva da legalidade e aos princípios correlatos	52
4.2.2 O perfil da progressividade no Imposto de Renda da Pessoa Física	52
4.2.3 Os critérios da generalidade e universalidade	55
4.2.4 O princípio do não-confisco e o IRPF	57
4.3 A JUSTIÇA FISCAL NO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA: FUNÇÃO SOCIAL.	58
5 CONCLUSÃO	60
6 REFERÊNCIAS	62

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso destina-se ao estudo da matéria tributária em detrimento da redistribuição de renda nos moldes constitucionais à luz do Código Tributário Nacional e da Constituição da República Federativa Brasileira de 1988. O primeiro capítulo se volta ao tratamento das normas programáticas, funções do tributo e interpretação do Código Tributário Nacional. O Segundo capítulo tem por objetivo explicar a estruturação histórica do imposto, trazendo a definição do termo de renda e proventos de qualquer natureza para fins de tributação, apontando a competência para instituição do tributo, bem como suas funções e regra-matriz de incidência. Por fim o último capítulo discute sobre a função social do Imposto Sobre a Renda da Pessoa Física, atuando como mecanismo de redistribuição da Renda, na busca de formar uma sociedade igualitária.

Palavras-chaves: normas programáticas, imposto sobre a renda, redistribuição de renda, função social, progressividade.

1 INTRODUÇÃO

Escolher o tema para direcionar os estudos na finalização de um curso não é uma tarefa simples, em especial na seara jurídica, onde todos os temas demonstram sempre tamanha complexidade. Foi um desafio estudar a distribuição da renda e suas respectivas nuances e apresentá-la de maneira sucinta, visto que o Direito Tributário no Brasil é um dos ramos mais densos do ordenamento jurídico.

Justifica-se a escolha da proposta apresentada nesse projeto de pesquisa, elaborar uma análise do Imposto Sobre a Renda à luz da concretização das finalidades do Estado elencadas pela Constituição, a partir do pressuposto de que o IR, apesar de representar hoje uma das principais fontes de arrecadação da União não tem atendido as diretrizes constitucionais.

O Imposto Sobre a Renda é um dos tributos que mais onera de forma direta o contribuinte, traço que aponta para o seu caráter personalíssimo. O IR foi pensado com o intuito de gerar meios para que o Estado possa concretizar seus objetivos fundamentais.

Uma de suas funções específicas seria a de realizar a redistribuição da renda, como de forma amenizar a expressiva desigualdade social brasileira. Mas essas finalidades têm sido alcançadas? O Estado arrecadador tem dado a destinação correta aos recursos obtidos através do Ir?

O que se pode perceber é o distanciamento que vem ocorrendo entre o tributo apresentado pela Constituição Federal de 1988 e aquele disciplinado pela legislação ordinária. Essa situação acaba gerando, principalmente para os contribuintes, um cenário de grande frustração.

Desse modo é feita uma rápida releitura da história do surgimento da tributação da renda e da inserção desta no cenário nacional, visando elencar e desenvolver a organização desta no sistema de tributação.

A distribuição de renda no país ao longo da história tem apresentado conflitos em face das propostas constitucionais, essas por sua vez foram estruturadas erroneamente, em função dos interesses alheios do povo agravando as disparidades sociais que persistem até os dias de hoje.

Para servir de esboço do estudo, é abordada a regra-matriz de incidência e seus aspectos norteadores do IRPF, bem como os critérios de temporalidade, universalidade, generalidade, progressividade, fiscalidade, extrafiscalidade, confisco e não confisco.

Assim, a proposta é fazer uma análise do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza à luz da Constituição com o objetivo de relacionar o referido imposto com a concretização das finalidades do Estado.

2 SUPREMACIA CONSTITUCIONAL

Para melhor compreensão do ordenamento jurídico brasileiro, enquanto tal, se faz necessário vislumbrar que o Direito é formado por um sistema conexo de normas e princípios entre suas diversas ramificações. Esse sistema está intimamente ligado à ideia de Constituição e de norma fundamental. Cumpre salientar que vários são os sentidos atribuídos a noção de norma fundamental¹, entretanto, para fins desse estudo, qualifica-se norma fundamental como espécie normativa que, dentro de um determinado meio político, vai unificar e conferir validade às suas normas jurídicas².

Outra observação a ser sumariamente abordada é o fato das normas que compõem o ordenamento jurídico pátrio serem dispostas de forma escalonada, ou seja, existe uma relação de hierarquia e subordinação entre elas. Isso representa o que se convencionou chamar na doutrina de pirâmide normativa. Assim, as normas consideradas inferiores, como os contratos pactuados entre particulares, buscam fundamento de validade nas normas que lhes são superiores hierarquicamente onde, no topo dessa escala, está situada a Constituição Federal³.

É pertinente ressaltar o pensamento de Paulo de Barros Carvalho⁴, para quem a validade não figuraria como uma condição ou qualidade própria de uma norma. Dessa forma, a norma seria válida até que outra ocupasse seu lugar no ordenamento, o que se constata, por conseguinte:

As normas jurídicas, proposições prescritivas que são, tem sua valência própria. Delas não se pode dizer que sejam verdadeiras ou falsas, valores imanentes às proposições descritivas da Ciência do Direito, mas as normas jurídicas serão sempre válidas ou inválidas, com referência a um

¹ “Resumidamente, em palavras do próprio Kelsen, considera-se norma fundamental aquela que constitui a unidade de uma pluralidade de normas, enquanto representa o fundamento de validade de todas as normas pertencentes a essa ordem normativa; aquela norma que, pelo fato mesmo de situar-se na base do ordenamento jurídico, há de ser pressuposta, visto que não pode ser posta por nenhuma autoridade, a qual, se existe e tivesse competência para editá-la, só disporia dessa prerrogativa em razão de uma outra norma, enfim, cuja validade não pode ser derivada de outra cujo fundamento não pode ser posto em questão.” MENDEDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo. **Curso de Direito Constitucional**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 1 - 2.

² *Ibidem*, p.1.

³ “Uma Constituição, para reger, necessita de aprovação legislativa, isto é, tem que ser também lei. Todavia, não PE uma lei como as outras, uma simples lei: é mais do que isso. Entre os dois conceitos não existem somente afinidades; há também dessemelhanças. Estas fazem com que a Constituição seja mais do que simples lei (...)”. LASSALLE, Ferninand. **A Essência da Constituição**. 8. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 7.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 81-82.

determinado sistema 'S'. E ser válida quer significar que mantém relação de pertinencialidade com o sistema 'S', ou que nele foi posta por órgão legitimado a produzi-la, mediante procedimento estabelecido para esse fim. A validade não é, portanto, atributo que qualifica a norma jurídica, tendo status de relação: é o vínculo que se estabelece entre a proposição normativa e o sistema do direito posto, de tal sorte que ao dizermos que uma norma "N" é válida, estaremos expressando que ela pertence ao sistema 'S'.

Em que pese o exposto, ordenamento jurídico brasileiro é composto por um sistema que deve ser harmônico, sendo necessária a conformação entre as normas ditas inferiores e as superiores, obedecendo ao grau de hierarquia. Caso a norma inferior não apresente compatibilidade com a norma superior, fica esta prejudicada, sob pena de ter sua validade questionada ou, ainda, a inconstitucionalidade decretada.

Nesse sentido, são pontuais as palavras de Paulo Gustavo Gonet Branco⁵:

O conflito de leis com a Constituição encontrará solução na prevalência desta, justamente por ser a Carta Magna produto do poder constituinte originário, ela própria se elevando-se a condição de obra suprema, que inicia o ordenamento jurídico, impondo-se, por isso, ao diploma inferior com ela inconciliável. De acordo com a doutrina clássica, por isso mesmo, o ato contrário à Constituição sofre nulidade absoluta.

Destarte, as normas que compõem o ordenamento jurídico brasileiro só serão consideradas válidas caso não entrem em conflito com as normas constitucionais.

A título exemplificativo, consoante ao que foi citado anteriormente, pode-se dizer que um decreto deverá buscar seus fundamentos de validade na legislação pertinente à matéria e deve encontrar amparo na Constituição Federal - como fundamento máximo de validade⁶. São as normas hierarquicamente inferiores buscando validade nas normas que ocupam um patamar superior e, de forma sucessiva, indo ao encontro das diretrizes constitucionalmente propostas.

Conhecer a estrutura hierárquica que compõem o ordenamento jurídico é de fundamental importância para identificar se a norma está em conformidade com os anseios constitucionais. É a partir da análise da Constituição que se torna possível

⁵ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo. **Curso de Direito Constitucional**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 237.

⁶ "A Constituição da República Originária (não a derivada) é o instrumento que introduz o conjunto das normas jurídicas de máxima hierarquia no Direito Positivo Brasileiro, o qual, em última instância, representa o fundamento maior de validade de todas as normas jurídicas do sistema. Portanto, o conjunto de normas jurídicas construídas a partir da Constituição da República Originária é a norma-origem do Direito Positivo Brasileiro." QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto Sobre a Renda - Requisitos para uma tributação constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p.43.

destacar quais os objetivos elencados pelo Estado diante de suas necessidades, que darão forma as normas que venham a ser instituídas.

O legislador tributarista, no exercício de suas funções, deve adotar como premissa basilar que Direito Tributário é parte integrante de um sistema conexo de normas e princípios regidos pelos ditames da Lei Maior, onde encontra o seu fundamento de validade. Desse modo, apenas as espécies tributárias que estiverem em conformidade com os parâmetros estipulados pela Constituição da República, poderão ser de fato exigidos.

Assim, é direito assegurado ao contribuinte - não existindo distinção nesse aspecto quanto ao contribuinte ser pessoa física ou jurídica -, ser tributado pelo ente político que detenha competência para tanto, desde que a regra-matriz de incidência do tributo tenha observado os mandamentos da Constituição Federal.

2.1 A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Para tornar a vida em sociedade algo possível foi preciso que o homem criasse um ente capaz de garantir a convivência pacífica e o exercício dos direitos - este ente é o Estado. No Brasil vigora, atualmente, a forma de estado embasada na democracia com um governo descentralizado, algumas vezes questionado, diante da dependência dos Estados-Membros e dos Municípios em relação à União no que se refere ao repasse de recursos necessários a sua manutenção.

A Constituição é a Lei símbolo da soberania estatal, responsável pela estruturação e a organização do Estado, conferindo direitos e deveres a serem observados, limitando a atuação dos Três Poderes possibilitando, assim, a vida harmônica em sociedade. Uma Constituição, embora seja considerada a lei suprema de um país, não é simplesmente o que o constituinte originário imaginou e colocou em palavras.

A Carta Magna é o resultado de sua aplicação não apenas pelos interpretes do Direito, mas, por todos os cidadãos ao impor limites e instituir garantias ao exercício dos direitos individuais, dos direitos coletivos, da autonomia privada em face do interesse público.

Logo, a Carta de Direitos, é uma obra que passa por constantes reformulações dependendo da política constitucional adotada em cada momento histórico diante das necessidades e aspirações do Estado e seu povo. Entretanto, por mais que possa sofrer alterações, o processo legislativo não é tão simplificado como o que altera uma lei infraconstitucional. Uma das características que marcam a Constituição Federal de 1988 é a rigidez. De modo que o fato de ser passível de alterações não vai desconfigurar esse seu caráter.

O Presidente da Assembleia Nacional Constituinte, Ulysses Guimarães, em seu discurso por ocasião da solenidade de promulgação da Carta de Direitos de 1988, proferiu as seguintes palavras⁷:

A Constituição mudou na sua elaboração, mudou na definição dos poderes, mudou restaurando a Federação, muda quando quer mudar o homem em cidadão, e só é cidadão quem ganha justo e suficiente salário, lê e escreve, mora, tem hospital e remédio, lazer quando descansa. Num país de 30.401.000 analfabetos, afrontosos 25% da população, cabe advertir: a cidadania começa com o alfabeto. (...) A Nação nos mandou executar um serviço. Nós o fizemos com amor, aplicação e sem medo. A Constituição certamente não é perfeita. Ela própria o confessa, ao admitir a reforma (...). Quanto a ela, discordar, sim. Divergir, sim. Descumprir, jamais. Afrontá-la, nunca. (...) A Constituição é caracteristicamente o estatuto do homem. É sua marca de fábrica. O inimigo mortal do homem é a miséria. O estado de direito, conseqüente da igualdade, não pode conviver com estado de miséria. Mais miserável do que os miseráveis é a sociedade que não acaba com a miséria. (...) Não lhe bastou, porém, defendê-lo contra os abusos originários do Estado e de outras procedências. Introduziu o homem no Estado, fazendo-o credor de direitos e serviços (...). A Federação é a unidade na desigualdade, é a coesão pela autonomia das províncias. Comprimidas pelo centralismo há o perigo de serem empurradas para a secessão. É a irmandade entre as regiões. Para que não se rompa o elo, as mais prósperas devem colaborar com as menos desenvolvidas (...).

Assentadas essas palavras, fica em evidência que a Lei Fundamental promulgada em 1988, a mais democrática das Constituições que já estiveram em vigor no Brasil, tem o claro propósito de combater as desigualdades sociais, erradicar a pobreza, garantir o acesso à saúde, educação e ao lazer. Por fim, organizar o Estado de forma que preceitos constitucionais sejam obedecidos pelos entes político e por seus cidadãos.

⁷ Transcrição de trechos do discurso de promulgação da Constituição Federal de 1988 do vídeo elaborado pelo Departamento de Direito da PUC-Rio em comemoração aos 20 anos da Constituição da República. STERN, Ana Luíza; VASCONCELLOS, Bruno; SABOIA, Fernanda. **Semana da Constituição de 1988 – 20 anos de construção da democracia**. Disponível em: <http://www.youtube.com/watch?v=byTuiqgy9g>. Acesso em: 26 mai. 2013.

Com fulcro no que foi anteriormente disposto e apoiado pelos ensinamentos de Miguel Calmon Dantas é possível afirmar que a Constituição, ora em vigor, conceitua-se com uma constituição dirigente⁸.

Nesse mesmo sentido posiciona-se Daniela Lima de Andrade Borges⁹ ao disciplinar que:

A Constituição Federal de 1988 é considerada por muitos como um exemplo de constituição dirigente em razão das numerosas normas programáticas presentes em seu texto, definindo os fins organizacionais, econômicos e sociais do Estado. Essas normas consagram objetivos, programas cuja implantação deve ser almejada e viabilizada pela República Federativa do Brasil.

Entretanto, ser dirigente não é garantia que os programas estabelecidos pelo texto constitucional “desde o art. 1º, passado pelos objetivos fundamentais do art. 3º e chegando aos objetivos e fundamentos da ordem econômica no art. 170”¹⁰ traduzem um reflexo da realidade.

Uma constituição é composta por normas que expressam os valores e anseios de uma determinada sociedade. Nela estão consagradas, implícita ou explicitamente, as exigências à conduta humana que devem ser adotadas e não a própria conduta. Ou seja, se conduta exigida não for posta em prática em nada produzem efeitos, permanecendo as normas constitucionais como letra morta¹¹.

2.1.1 As normas programáticas na Constituição Federal

Os estudos jurídicos acerca das matérias trabalhadas no texto constitucional não podem se limitar a mera reflexão do texto legal. É de suma importância a compreensão sobre a necessidade de desenvolver os programas traçados pela Carta Política no tocante aos direitos fundamentais e aos objetivos constitucionais. Isso acontece uma vez que o significado atribuído à Constituição, dentro de um

⁸ DANTAS, Miguel Calmon. **Constitucionalismo Dirigente e Pós-Modernidade**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 251.

⁹ BORGES, Daniela Lima de Andrade. **A tributação como mecanismo para efetivação dos objetivos traçados pela Constituição Federal de 1988**. Teses da Faculdade Baiana de Direito. V. III. Salvador: Faculdade Baiana de Direito, 2011, p. 77.

¹⁰ DANTAS, Miguel Calmon. *Ibidem*, *Loc. Cit.*

¹¹ HESSE, Konrad. **Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha** (Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland). Tradução de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 47.

Estado de Direito embasado na democracia, tende a romper as barreiras do aspecto puramente formal do conceito – concatenado de normas instituídas através de um procedimento diferenciado ocupando patamar hierarquicamente superior aos demais dispositivos legais que compõem o ordenamento jurídico.

Dentro desse contexto são oportunas as palavras de Luís Roberto Barroso¹²:

Sedimentado o caráter normativo das normas constitucionais, o Direito contemporâneo é caracterizado pela passagem da Constituição para o centro do sistema jurídico, onde desfruta não apenas da supremacia formal que sempre teve, mas também de uma supremacia material, axiológica.

Nesse sentido uma constituição dirigente deve expressar, por meio dos dispositivos que foram positivados, os valores, os fundamentos essenciais e os objetivos almejados pela sociedade e garantidos pelo Estado Democrático de Direito, como bem sintetiza Miguel Calmon Dantas¹³:

A nota típica das constituições que fixam objetivos e tarefas para o Estado quanto ao contexto social e econômico, como também no respeitante aos direitos fundamentais em geral, especialmente aos direitos sociais, é feição programática. Como tal, elas sugerem quando se modifica a concepção político-institucional do Estado, que deixa a sua posição relativamente absenteísta própria do liberalismo e assume a função de dirigir a atividade econômica e atuar sobre os efeitos da Questão Social; tem-se o Estado Social, conjuntamente com as normas programáticas. A função de transformar o Estado, tornando-o social, no âmbito da estrutura normativa dos textos constitucionais do período, foi desempenhada pelos direitos sociais e pelas normas programáticas, sendo que muitos desses direitos eram veículos por essa tipologia normativa. Ademais, ambos expressam a solidariedade social, que vem a fundamentar os direitos sociais e as finalidades constitucionais do Estado voltadas à proteção, à garantia, à promoção e a satisfação dos direitos fundamentais.

Entre os dispositivos positivados não se encontram apenas normas em sentido *stricto*. O conteúdo axiológico do texto constitucional apresenta também normas com *status* de princípios, alguns deles de eficácia plena e aplicabilidade imediata e outros com característica de normas programáticas.

As diretrizes ou regras fundamentais, como são chamados os princípios constitucionais, são mandamentos, dotados com força vinculante, responsáveis por nortear a ordem jurídica. Nas colocações do senso comum se entende por princípio

¹² BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo** – os conceitos fundamentais e a construção no novo modelo. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 85.

¹³ DANTAS, Miguel Calmon. **Constitucionalismo Dirigente e Pós-Modernidade**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 267.

aquilo que dá origem, a causa primária de alguma coisa. Dentro do ordenamento jurídico a noção de princípio segue a lógica da linguagem comum.

A palavra princípio vem do latim *principii* ou *principium* que significa começo, base, origem, raiz. Na abordagem científica, será visto como o alicerce sobre o qual é construído um sistema. Então, pode-se entender que a afronta a um princípio representaria uma agressão ao sistema como um todo. Em consequência do pós-positivismo vive-se um momento de valorização dos princípios jurídicos.

Princípio – já averbamos alhures – é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e sentido e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico.¹⁴

É correto dizer que os princípios jurídicos são normatizações de maior hierarquia, legítimas sobrenormas que norteiam a interpretação e aplicação das demais normas apontando o sentido e o alcance. São muitos os princípios gerais vinculantes à legislação tributária, contudo, a aplicação destes requer especial atenção a fim de evitar provenientes arbitrariedades.

O legislador constituinte se mostrou bastante sensível criação de normas programáticas. Tão grande é a dedicação do legislador ao tema, que logo no art. 1º da Constituição Federal de 1988¹⁵, apresenta os fundamentos aos quais deve se ater o Estado.

O art. 3º da CRFB¹⁶ aponta os objetivos fundamentais do Estado brasileiro, quais sejam: a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; a erradicação da pobreza e da marginalização; diminuir as desigualdades sociais e regionais; fomentar o desenvolvimento da nação; promover o bem comum, sem distinção de

¹⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 18. ed rev. e atual. até a EC 45, de 2004. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

¹⁵ Art. 1º da CF/88: A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político. Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

¹⁶ Art. 3º da CF/88: Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

raça, sexo, idade, cor e origem ou qualquer outra forma de preconceito e discriminação.

Durante toda a construção do texto constitucional o legislador se preocupou em instituir as normas programáticas, mas talvez tenha destinado pouca atenção para os meios de promover esses programas atribuindo eficácia a essas referidas normas¹⁷.

O STF tem adotado o entendimento de que as normas constitucionais de caráter programático são de aplicabilidade procrastinada, dependendo de legislação posterior sobre a matéria conforme demonstra jurisprudência a seguir:

APELAÇÃO CÍVEL – AÇÃO CIVIL PÚBLICA – ESTATUTO DA CRIANÇA E DO ADOLESCENTE – VAGAS EM PROJETO SOCIAL MUNICIPAL (PROGRAMA SENTINELA-ACORDE) – AUSÊNCIA DE PESSOAL ESPECIALIZADO – POLÍTICA SOCIAL DERIVADA DE NORMA PROGRAMÁTICA E NÃO IMPERATIVA – IMPOSSIBILIDADE DE INTERFERÊNCIA DO JUDICIÁRIO NA COMPETÊNCIA DO PODER EXECUTIVO – RECURSO PROVIDO. As normas programáticas caracterizam-se por terem sua aplicação procrastinada, isto é, pressupõem a existência de uma legislação posterior para sua efetiva aplicação no âmbito jurídico, sendo destinadas, pois ao legislador infraconstitucional, não conferindo aos seus beneficiários o poder de exigir a sua satisfação imediata, haja vista a ausência de qualquer delimitação de seu objeto e da sua extensão. “Ao Poder Judiciário falece competência para interferir na política educacional implementada pelo Poder Executivo, quando esta é derivada de norma programática e não imperativa” (AC n. 2002.006812-3, da Capital, Des. Luiz César Medeiros)” (fl. 348). (RE 503645 / SC - SANTA CATARINA, RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Relator (a): Min. DIAS TOFFOLI, Julgamento: 27/09/2010, Publicação: DJe-215 DIVULG. 09/11/2010 PUBLIC. 10/11/2010)¹⁸

Levando em consideração os efeitos que as normas programáticas almejam alcançar, seria possível chegar a seguinte conclusão no que se refere à tributação: “a atividade tributária do Estado deve ser aplicada, elaborada e interpretada,

¹⁷ Os problemas já aludidos para o desenvolvimento jurídico da normatividade dos programas constitucionais – o caráter compromissório, a exaltação do legislador pela tendencial redução à lei do sentido de Estado de Direito, a impossibilidade dos textos constitucionais exaurirem a disciplina de determinada matéria, e a compreensão reduzida no que seja uma norma (...). DANTAS, Miguel Calmon. **Constitucionalismo Dirigente e Pós-Modernidade**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 282.

¹⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 503645 / RECTE: Ministério Público do Estado de Santa Catarina; RECD: Município de Florianópolis. Relator (a): Min. DIAS TOFFOLI. Santa Catarina - SC, Julgamento: 27/09/2010, Publicação: DJe-215 DIVULG. 09/11/2010 PUBLIC. 10/11/2010. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+503645%2ENUME%2E%29&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/az9ezp9>. Acesso em: 29 abril, 2013.

respectivamente, pelo Poder Executivo, pelo Poder Legislativo e pelo Poder Judiciário em observância a esses princípios e objetivos constitucionais¹⁹. A tributação seria um dos meios para garantir os recursos necessários ao fomento dessas normas.

É sob essa perspectiva que o IRPF ganha destaque, considerando para tanto, a norma constitucional que determina que ele deverá ser progressivo - art. 153, inciso III, §§ 1º e 2º da CF/88²⁰ -, como instrumento de redistribuição de renda garantindo o atendimento do objetivo constitucional de erradicação da pobreza e redução da desigualdade social, conforme disposto no art. 3º do supracitado dispositivo legal.

2.2 O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

Antes de direcionar especificamente os estudos ao tratamento do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das Pessoas Físicas, é pertinente fazer uma breve explanação sobre o Sistema Tributário Nacional Brasileiro.

Originalmente, sistema – palavra de origem grega-, é a predisposição das partes ou elementos que entram na formação de um todo, coordenados entre si, formando uma estrutura organizada.²¹ De acordo com os ensinamentos de Roque Antônio Carrazza²², deve-se entender como sistema:

Reunião ordenada de várias partes que formam um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras. As que dão razão às outras chamam-se princípios, e o sistema é tanto mais perfeito quando em menor número existam.

¹⁹ BORGES, Daniela Lima de Andrade. **A tributação como mecanismo para efetivação dos objetivos traçados pela Constituição Federal de 1988**. Teses da Faculdade Baiana de Direito. V. III. Salvador: Faculdade Baiana de Direito, 2011, p. 87.

²⁰ Art. 153, inciso III, §§ 1º e 2º da CF/88: Compete à União instituir impostos sobre: III - renda e proventos de qualquer natureza; § 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V. § 2º - O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

²¹ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Minidicionário da língua portuguesa** / Aurélio Buarque de Holanda Ferreira; coordenação Marina Baird de Ferreira, Margarida dos Anjos; equipe Elza Tavares Ferreira... [et al]. 3 ed. – Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1993.

²² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20ª ed. rev., ampl. e atual até a EC 44. de 2004. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

Feita essas colocações, por Sistema Tributário Nacional, pode-se considerar “o conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que disciplinam atividade tributante”.²³ Essa atividade de tributar não se limita apenas a instituição dos tributos, vai além, abarcando a arrecadação e a fiscalização. Sendo que, arrecadar e fiscalizar o recolhimento dos tributos é encargo, em regra, eminentemente administrativo.

Dentro do ordenamento jurídico brasileiro a presença de um sistema tributário vai se efetivar a partir da Emenda Constitucional nº 18 de 1º de dezembro de 1965²⁴. Essa Emenda feita à Constituição de 1946 promoveu uma verdadeira reforma no cenário da tributação²⁵.

O sistema tributário é resultado, basicamente, da união de três elementos: o texto constitucional, o Código Tributário Nacional, ou seja, lei complementar, e a lei que estabelece a instituição de tributo, por primazia, lei ordinária.

Sabe-se que o Brasil, atualmente, está entre os países que possuem as maiores cargas tributárias. Só no período entre janeiro e abril de 2012 a arrecadação das receitas federais que ficam a cargo da administração da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), de receitas administradas por outros órgãos, alcançou a marca dos R\$ 349.477 milhões. De acordo com o IPCA (Índice Nacional de Preço ao Consumidor Amplo), o desempenho da arrecadação teve a variação real de +5,60%.²⁶

Esse desempenho da arrecadação é produto, principalmente, da combinação do pagamento de débitos em atraso; do ajuste anual referente ao IRPJ/CSLL, decorrente da lucratividade das empresas no exercício de 2011 e, por fim, de indicadores macroeconômicos que influenciam a arrecadação de tributos. São indicadores macroeconômicos: produção industrial, venda de bens e serviços, massa salarial e o valor em dólar das importações.

²³ COSTA. Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 1. ed. / 2ª tiragem – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 51.

²⁴ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto Sobre a Renda** - Requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 16.

²⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. V. I., 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 119.

²⁶ BRASIL. Receita Federal. **Análise da Arrecadação das Receitas Federais - Abril de 2012**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/arre/2012/Analisemensalabr12.pdf>. Acesso em: 22 mai. 2012

O valor em milhões, arrecadado nesse período de janeiro a abril de 2012, só em razão do Imposto Sobre a Renda chegou, a marca de R\$ 122.096.000,00 (cento e vinte e dois milhões e noventa e seis mil reais).²⁷ O que representa mais de 1/3 (um terço) do valor total das receitas arrecadadas no período.

O legislador constituinte, já ciente da excessiva carga tributária que suportavam os contribuintes, fez a opção por estabelecer um sistema rígido. Assim, o Sistema Tributário Nacional foi delineado de forma a resguardar os preceitos constitucionais. Em outros termos, o Sistema Tributário deve obedecer aos contornos da Lei superior, de modo que aquilo que não estiver previsto por lei em nada obriga o contribuinte, mas tudo aquilo que estiver estabelecido em lei é permitido ao Fisco.

O texto constitucional ocupa-se de temas fundamentais para a esfera fiscal. Traz a classificação dos tributos, a repartição de competências tributárias, as limitações impostas ao poder de tributar e a previsão das regras-matriz de incidência tributária.

A Constituição da República aponta quais as situações hipotéticas, de que poderá o legislador infraconstitucional apoderar-se, para a instituição dos tributos. É oportuno ressaltar que a Constituição não cria o tributo, ela é responsável por designar as regras-matriz de incidência tributária, ou seja, os parâmetros que devem ser obedecidos, sob pena de inconstitucionalidade.

Para os impostos, o legislador ordinário optou por trazer hipóteses mais específicas, o mesmo não aconteceu com as outras espécies de tributos, a exemplos das taxas e das contribuições de melhoria, que apresentam situações genericamente fixadas. Quanto aos empréstimos, o regramento é diferenciado, são indicados pressupostos para a sua instituição no art. 148 da CF/88.²⁸ As mesmas considerações podem ser aplicadas as contribuições, seu regramento é, também, diferenciado. Com previsão constitucional no art. 149, para as contribuições foram atribuídas finalidades, que devem ser alcançadas por esse tributo.

²⁷ Em razão do IRPJ/CSLL a arrecadação foi de R\$ 72.925 milhões; IRPF o valor arrecado foi de R\$ 8.784 milhões; IRRF – rendimentos do trabalho R\$ 26.858 milhões; IRRF – rendimentos de capital R\$ 9.101 milhões e IRRF – de rendimentos de residentes no exterior R\$ 4.428 milhões.

²⁸ Art. 148 da CF/88. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra ou sua iminência; II – no caso de investimento público urgente e de relevante interesse nacional, observando o disposto no art. 150, III, b. Vade Mecum compacto / obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. – 4 . ed. atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2010.

Uma das formas de classificação dos tributos é feita a partir dos ditames traçados constitucionalmente. É levada em consideração a existência ou não de uma atuação estatal que daria suporte as exigências fiscais, assim, existem aqueles tributos vinculados a uma atuação do Estado, que seriam as taxas e as contribuições de melhoria, e tributos que não possuem essa vinculação, no caso, os impostos.

As contribuições e os empréstimos compulsórios podem ser encontrados no ordenamento jurídico revestidos pela materialidade de tributos vinculados ou não vinculados. Existe uma discussão se as contribuições e os empréstimos compulsórios seriam considerados espécies de tributos autônomas, ou uma extensão dos impostos, das taxas e das contribuições de melhoria. Isso vai depender do tipo de classificação adotada, ficando a critério de cada interprete.

Essa interpretação, mesmo realizada a critério de cada sujeito, não pode extrapolar os limites dados pela Lei Maior. Assim, qualquer que seja classificação escolhida, essa deve observar não apenas as imposições científicas, como conciliar a isso a disciplina constitucional. Do contrário pode ter como resultado uma classificação inoperante e insatisfatória dentro da realidade do ordenamento jurídico.

Da leitura do Texto Fundamental é possível se ter uma noção do quanto o legislador originário se preocupou em estabelecer regramentos para o sistema de tributação. Limitando o poder de tributar ao designar a competência de cada ente federativo para a instituição, arrecadação e fiscalização do tributo.

O Título VI da Constituição foi dedicado para o tratamento de matérias tributárias e orçamentárias, sendo o capítulo I todo dedicado ao regramento do Sistema Tributário Nacional.

2.2.1 A interpretação no Código Tributário Nacional

Esse é um tema a que se tem destinado certo interesse no campo prático. É por meio da interpretação da legislação que são extraídos os regramentos para a aplicação do Direito. A interpretação de maior importância advém, notoriamente, da

Constituição Federal, a qual destinou parte de seu texto para a regulamentação do Sistema Tributário Nacional.²⁹

O CTN é anterior a Carta de Direitos promulgada em 1988, ele foi editado de acordo com a Constituição vigente à época, a CF de 1946. Nela não estava presente o instituto da lei complementar como forma legislativa, o CTN foi introduzido no nosso ordenamento por meio de lei ordinária. Apenas em 1967, com uma nova Constituição, a lei complementar passou a ser prevista como espécie legislativa.³⁰ A codificação tributária foi recepcionada pelo atual texto constitucional com status de lei complementar.

O Código Tributário Nacional entrou em vigor em 1967. O ato normativo que o estabelece é a Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Vai dispor sobre o próprio sistema tributário e, ainda, instituir as normas gerais de direito tributário. Essas normas gerais são de aplicação a todos os entes políticos. Assim, existe uma vinculação entre os entes políticos ao exercerem sua competência para legislar sobre matéria tributária e as normas gerais, nos parâmetros definidos constitucionalmente.

Várias prescrições didáticas podem ser encontradas no texto do CTN, este que acabou por contemplar algumas definições de expressões conceituais, além de instituir as normas relativas aos institutos próprios do direito tributário. Acolhe, também, normas gerais que dizem respeito à matéria legislativa tributária, de forma que acaba por conter normas supletivas.

É possível identificar essas normas supletivas através dos termos “salvo disposição em contrário” verificados em alguns artigos do Código Tributário Nacional. Pela falta de regramento sobre aplicável em determinadas situações tendem a incidir essas normatizações em razão da ausência.

²⁹ CASSONE, Vittorio. Interpretação no Código Tributário Nacional. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: SÍNTESE, V.75, 2010, p. 63.

³⁰ Art. 18 - sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria e é regido pelo disposto neste Capítulo em leis complementares, em resoluções do Senado e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, estaduais e municipais. Art. 19, caput, § 1º - Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios arrecadar. § 1º - Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Brasília, DF, 24 jan.1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constitui%C3%A7%C3%A3o67.htm Acesso em: 04 jun. 2012.

No próprio CTN são encontradas regulamentações referentes à interpretação e integração que devem ser dados ao texto. Na seara jurídica grande tem sido o destaque destinado ao estudo da hermenêutica na busca de formular métodos e estabelecer princípios para a interpretação. No entendimento de Regina Helena Costa a “interpretação, para o Direito, é a atividade cujo objetivo é a busca da identificação do conteúdo, do alcance e do significado de uma norma jurídica, visando à sua aplicação”.³¹

O art. 108 do CTN aparenta apontar diretrizes a serem seguidas no momento em que se pretende realizar a interpretação da legislação tributária. É um artigo que vem sofrendo críticas, já que a interpretação deriva da conjugação de métodos, esse que não dependem da observação de um critério cronológico. O supracitado dispositivo não deve ser visto como norma que traz para o ordenamento um rol taxativo de itens, deve ser encarado como um rol meramente indicativo.

Os métodos de interpretação mais comuns são: literal ou gramatical, sistemático, teleológico e evolutivo. A interpretação de acordo com o método literal busca o significado na essência das palavras, para tentar ser o mais fiel possível a mensagem que o autor pretendeu passar. Assim, interpretar a legislação tributária seguindo o método literal é fazer uma análise do contexto sob o qual aquela norma foi instituída observando qual a proposta do legislador. Esse método é visto muitas vezes como sendo apenas uma das etapas interpretativas.

A interpretação sistemática encontra respaldo no princípio da unidade do ordenamento jurídico, sendo um dos métodos mais valorizados dentro da perspectiva do Direito contemporâneo. A análise feita com base na interpretação sistemática considera o objeto como um todo, ou seja, dentro do ordenamento não se pode isolar uma norma para interpretá-la. Fora do sistema em que está inserida, como todas as peculiaridades próprias do contexto de sua instituição, a norma perderia seu real sentido.

O processo de interpretação teleológica está pautado na finalidade a que se destina a norma. Suas considerações são resultado da observação dos objetivos que a norma pretende alcançar. Com exame da produção concreta dos efeitos da norma, o

³¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 1 ed. / 2ª tiragem – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 176.

método teleológico preza pela eficácia social do ato normativo. Possui forte ligação com o método sistemático. Almeja a execução da vontade do Estado manifesta na produção legislativa.

O método evolutivo é característico das normas constitucionais. Consiste na atribuição de um novo conteúdo, sem que seja modificado o texto. Dessa forma, o teor literal permanece inalterado, entretanto, o mesmo texto ganha novo sentido. Geralmente a alteração do conteúdo acontece em reflexo a mudanças no panorama social, cultural e político do ordenamento, a fatores que não existiam no instante em que a norma foi pensada.

Não é comum que esses sistemas de interpretação sejam utilizados separadamente. O uso de um dos métodos não inviabiliza a aplicação de outro, sendo muitas vezes, complementares. Cada um deles tem sua importância e o uso conjugado desses sistemas permite que interprete consiga extrair a mensagem da norma.

2.2.2 As funções do tributo na efetivação dos objetivos traçados pela Constituição Federal de 1988

A partir das necessidades da população, fora delimitado pela Carta Constitucional, os fins objetivados pelo Estado, dentre eles, promover o bem de todos, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, sem preconceito de origem, raça, sexo, cor e idade³². E ainda, conforme o artigo 6º da CF/88, garantir os direitos sociais à educação, à saúde, ao trabalho, à moradia, ao lazer e etc.

Embasando-se nessas finalidades traçadas pela Constituição, o Estado cria os tributos justificando a necessidade de instituí-los como meio para concretizar esses fins. E, é nesse contexto, que o Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza se revela uns dos melhores mecanismos de arrecadação no complexo sistema tributário.

Basicamente a tributação possui duas finalidades específicas, são elas: a fiscalidade e a extrafiscalidade. De acordo com o objetivo que se espera alcançar com

³² MARTINS, Marcelo Guerra. **Impostos e Contribuições Federais**. 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

tributação é possível identificar se o fim específico é a fiscalidade ou a extrafiscalidade. Se a função do tributo for meramente arrecadatória, o que se reflete é uma espécie tributária cuja finalidade peculiar é a fiscalidade. Por outro lado, caso o tributo induza um comportamento, a característica preponderante será a extrafiscalidade.

Ademais, é oportuno fazer uso das palavras de Daniela Lima de Andrade Borges³³:

Considerando os princípios e objetivos previstos na Constituição Federal de 1988, pode-se perceber que o tributo além de financiar as atividades estatais voltadas para a satisfação das necessidades públicas, deve auxiliar no atendimento de objetivos constitucionais por meio da extrafiscalidade e intervenções no domínio econômico, sob pena de ofensa à Constituição.

Muitas são as necessidades do ser humano que vive em sociedade. Diante dessa realidade, há uma procura por meios que propiciem a satisfação destas, que não apenas individuais e, sim coletivas.

A partir do momento em que o homem passa a viver em uma comunidade organizada, surgem as necessidades de caráter público, que vão variar conforme se dê a organização política e econômica no espaço em que ele convive. Inserido nesse contexto o tributo figura como um elemento capaz de atender as necessidades públicas e garantir a manutenção da complexa estrutura do Estado.

Ainda nesse âmbito cumpre ressaltar os ensinamentos de Sacha Calmon Navarro Coelho³⁴:

A tributação é, sem sombra de dúvida, instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ela não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia.

Destarte, o disciplinado por Sacha Calmon fica evidente que o tributo tem por excelência uma finalidade fiscal com o objetivo de angariar recursos para custear as despesas públicas, assegurando desta forma a própria existência e o desenvolvimento do Estado.

³³ BORGES, Daniela Lima de Andrade. **A tributação como mecanismo para efetivação dos objetivos traçados pela Constituição Federal de 1988**. Teses da Faculdade Baiana de Direito. V. III. Salvador: Faculdade Baiana de Direito, 2011, p. 88.

³⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 379.

Apesar da arrecadação tributária constitucionalmente visar à instrumentalização do Estado na busca do bem comum, não é percebido dessa forma pelo contribuinte. Há quem defenda, como José Casalta Nabais³⁵, que é um dever fundamental o pagamento dos tributos enquanto forma de manutenção do Estado. É entendimento perfilhado pelo referido autor:

O imposto não pode ser encarado, nem como um mero poder para o Estado, nem simplesmente como um mero sacrifício para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado.

O cidadão espera que o Estado garanta que sejam efetivados os valores, os objetivos e os fundamentos elencados pelo texto constitucional, mas para tanto ele deve entender que o tributo é meio que viabiliza o cumprimento dessas atividades³⁶.

O Direito Tributário tem como desafio compreender o fenômeno da tributação e o considerar como um dever fundamental dos contribuintes e como instrumento de efetivação dos direitos fundamentais e das normas programáticas advindas da Constituição dirigente³⁷.

Quanto à função extrafiscal essa é perceptível, como dito anteriormente, nas hipóteses de que a incidência do tributo tem por finalidade última induzir ou inibir determinado comportamento em que o objetivo não é diretamente a arrecadação de receita, mas garantir que seja efetivado determinado desígnio político-social de caráter constitucional.

Cumprido ressaltar que a extrafiscalidade não afasta completamente a função fiscal do tributo. Assim, ainda que distintas as funções fiscal e extrafiscal podem conviver harmonicamente sobre uma mesma hipótese de incidência tributária.

Desta forma, preconiza Alfredo Augusto Becker³⁸:

Na construção jurídica de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal nem será esquecido o fiscal. Ambos

³⁵ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar tributos**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 185.

³⁶ O dever fundamental de pagar tributos deve ser entendido dessa maneira como a outra face da liberdade e da propriedade e a serviço dos valores assumidos pela própria sociedade. BORGES, Daniela Lima de Andrade. **A tributação como mecanismo para efetivação dos objetivos traçados pela Constituição Federal de 1988**. Teses da Faculdade Baiana de Direito. V. III. Salvador: Faculdade Baiana de Direito, 2011. p. 89.

³⁷ *Ibidem, loc. Cit.*

³⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 597.

coexistir sempre de – agora de um modo consciente e desejado – na construção jurídica de cada tributo; apenas haverá maior ou menor prevalência neste ou naquele sentido, afim de melhor estabelecer o equilíbrio econômico-social do orçamento cíclico.

O uso extrafiscal dos tributos interage como uma forma de intervenção, estimulando uma mudança de conduta ou comportamento na sociedade. Por conseguinte, a extrafiscalidade só torna o tributo um mecanismo ainda mais eficaz no auxílio da concretização dos objetivos traçados pela Carta Magna.

A fiscalidade e a extrafiscalidade são características que contribuem para consolidar o entendimento de que os tributos possuem a função de efetivar os objetivos traçados pela Constituição Federal de 1988.

Sendo assim, bem como não se deve ignorar que o Estado necessita de recursos para custear o desenvolvimento das tarefas que a Constituição deixou a seu cargo, deve-se ter em mente que tais recursos advêm basicamente por meio da tributação.

São os tributos que darão os meios pecuniários de que o Estado carece para promover a educação, lazer, melhorar a saúde da população, prestar serviços públicos, dar segurança e etc.

Por isso, é que se deve encarar a tributação, essencialmente a do IR, como um mecanismo de concretização das finalidades atribuídas ao Estado e de redistribuição da renda.

3. A ESTRUTURA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

O Imposto Sobre a Renda assume um papel de grande relevância para o orçamento anual da União. Porém o que se pode perceber é o distanciamento que vem ocorrendo entre o tributo apresentado pela Constituição Federal de 1988 e aquele disciplinado pela legislação ordinária. Essa situação acaba gerando, principalmente para os contribuintes, um cenário de grande frustração.

Este imposto é um dos tributos que mais onera de forma direta o contribuinte, traço que aponta para o seu caráter personalíssimo. O IR foi pensado com o intuito de gerar meios para que o Estado possa concretizar seus objetivos fundamentais. Uma das funções específicas do IR seria a de realizar a redistribuição da renda, como de forma amenizar a expressiva desigualdade social brasileira.

Constituição Federal de 1988, a partir das necessidades da população, delimitou os fins que devem ser alcançados pelo Estado. Instituiu mecanismos necessários para que se torne possível a concretização dessas finalidades, sendo que o tributo, sem dúvida, representa um desses mecanismos. O problema é que a tributação não tem sido interpretada dessa maneira. Aos tributos não tem se dado a destinação para que foram originalmente pensados, desvirtuando assim, a sua própria essência.

Atualmente se tem apontado para necessidade de pensar na tributação de forma diversa, tratar os tributos como instrumentos que servem para dar efetividade aos objetivos elencados pela Magna Carta. Entretanto, essa interpretação equivocada quanto à essência da tributação é um resultado reflexo das altas cargas tributárias suportadas pelos contribuintes se contrapondo a uma atuação estatal negligente.

Diante a atual realidade relativa aos elementos e problemas sociais em sua relação com os elementos e problemas econômicos do país, a tributação tem sido encarada pelos contribuintes de forma contraproducente. Sem dúvida, o Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza ou, simplesmente, Imposto Sobre a Renda, como é popularmente conhecido, é hoje um dos mais importantes tributos, uma vez que é fundamental à manutenção da máquina estatal, sua arrecadação gera meios para que sejam realizados os fins a que se destina o Estado.

Com seu caráter eminentemente fiscal, que remete a sua característica arrecadatória o IR é uma das principais fontes que integram o orçamento da União.

Dessa forma, a sua destinação não pode fugir da finalidade para que foi criado o tributo, sob a penalidade de esvaziamento completo do seu sentido valorativo, fazendo com que os mandamentos da Constituição sejam interpretados como simples recomendações.

Como conteúdo essencial de qualquer norma tem-se um mandamento principal. “O conteúdo das normas tributárias, essencialmente, é uma ordem ou comando, para que se entregue ao Estado (ou pessoa por ele, em lei, designada) certa soma em dinheiro”.³⁹ Assim, a norma que se encontra no centro da legislação tributária é aquela que vem trazendo o mandamento: entregue dinheiro ao Estado.

Dessa forma, é possível perceber que o objeto da norma é um comportamento humano. Então, sintetizando, o objeto da norma tributária é aquele comportamento que consiste em levar dinheiro aos cofres do poder público. Em razão das leis tributárias, vulgarmente, esse dinheiro levado aos cofres públicos recebe a designação de tributo. Contudo, juridicamente, não se deve confundir com o conceito de tributo.

O conceito de tributo para o direito é um conceito jurídico privativo, que se não pode confundir com o conceito financeiro, ou econômico de outro objeto, de outros setores científicos, como é o tributo ontologicamente considerado. Tributo, para o direito, é coisa diversa de tributo como conceito de outra ciência⁴⁰.

Da própria Constituição é extraído o conceito de tributo, mais precisamente do capítulo dedicado ao Sistema Tributário Nacional. O tributo vai corresponder a uma determinada relação jurídica entre o Estado e contribuinte, “uma vez implementada determinada situação fática prevista em lei como autorizadora dessa exigência, cujo objeto consiste numa prestação pecuniária, não revestida de caráter sancionatório”⁴¹.

Essa situação fática poderá ou não se encontrar vinculada a uma atuação estatal. No caso do imposto de renda, é tributo não vinculado, por ter natureza jurídica de imposto. Tributar é uma obrigação *ex lege*, nascendo a obrigação pela simples

³⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. 11. tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p.21.

⁴⁰ *Ibidem*. p. 23

⁴¹ COSTA. Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 1. ed. / 2ª tiragem – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 123.

realização do fato gerador descrito na hipótese de incidência, o que remete ao seu caráter compulsório.⁴²

O objeto do Imposto Sobre a Renda se confunde com o seu fato gerador, em outras palavras, obter acréscimo patrimonial advindo da renda e dos proventos de qualquer natureza. É a partir da extensão dos conceitos de renda e proventos de qualquer natureza que se dá a delimitação do que poderá ser tributado e o que não poderá ser tributado a título de tal tributo.⁴³

3.1 ORIGENS E EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA

Estabelecer um marco histórico preciso para o surgimento do Imposto Sobre a Renda não é uma tarefa simples diante dos limitados registros sobre o tema. Há quem entenda que este imposto já vem sendo cobrado desde os primórdios da nossa civilização⁴⁴, mas em moldes diferentes dos que o referido tributo apresenta na atualidade.

Em relação ao desenvolvimento das sociedades o Imposto de Renda acabou surgindo de forma relativamente tardia. Acontece que o sistema econômico pautado na troca de produtos ou serviços, escambo, não facilitava a aferição da renda⁴⁵.

Não existia, uma unidade de medida capaz de quantificar o acréscimo patrimonial dos indivíduos, até a criação da moeda, com esta é que foi facilitada a medição da renda, permitindo tributá-la.

A partir do momento em que passa a existir uma unidade monetária, determinar o acréscimo ao patrimônio das pessoas deixa de ser uma atividade tão exaustiva. A riqueza dos sujeitos que antes era avaliada tão somente em razão da quantidade de bens que este possuía, vai ser determinada pelo valor correspondente em moeda

⁴² Art. 4º do CTN - A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II – a destinação legal do produto de sua arrecadação.

⁴³ PAULSEN, Leandro; SOARES DE MELLO, José Eduardo. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 5. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

⁴⁴ LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. 1 ed. São Paulo: Manole, 2003, p. 1.

⁴⁵ BRASIL, Memorial da Receita Federal. **História do Imposto de Renda**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/historia.asp>. Acesso em: 06 jun. 2012

destes pertences e, ainda, pelo produto advindo desses bens, em outras palavras, pela renda⁴⁶.

Para Edwin R. A. Seligman⁴⁷ é um equívoco considerar que os tributos criados durante a Idade Média, incididos sobre a produção, como sendo impostos em face da renda dos contribuintes.

Assim, contrariando certos historiadores, como Charles Adams⁴⁸, que apontam a Inglaterra, por volta de 1404, como berço do Imposto de Renda, Seligman afirma que os primeiros relatos que se tem notícia sobre experiência de tributação da renda são provenientes da Itália.

No século XV foi instituída, na cidade de Florença, a Decima Scalata, figura que possui certa semelhança com o Imposto Sobre a Renda. Decima era uma das denominações atribuídas aos impostos e scalata significava ser gradual, progressivo.

Como Imposto Sobre a Renda não possui um marco histórico preciso que registre o seu surgimento, é comum encontrar quem sustente que a Decima Scalata marcaria a criação desse tributo.

Entretanto, a Decima Scalata – que entre suas características se encontra a progressividade – não considerava a renda para fins de tributação. Ela tributava a capitalização e não a renda. A função da renda seria a de servir como indicador para apuração do tributo.

Depois, já no início do século XVIII, teria sido a vez da França de passar pela experiência de instituir um imposto em razão da renda. Entre os franceses a tributação da renda perdurou até 1789, quando eclodiu a Revolução Francesa, tendo passado por diversas transformações.

No final do século XVIII, quando passava por dificuldades financeiras para custear as despesas oriundas da guerra com a França, onde as principais receitas do Império Britânico eram decorrentes, basicamente, da tributação sobre o comércio e sobre a fabricação de determinadas mercadorias, o governo inglês retomaria a ideia de instituir um imposto sobre a renda.

⁴⁶ *Ibidem, loc. Cit.*

⁴⁷ Foi um professor americano de Economia Política da Universidade de Columbia, em Nova York, sendo, ainda hoje, lembrado por seus trabalhos pioneiros envolvendo tributação e finanças públicas.

⁴⁸ LEONETTI, Carlos Araújo, *op. Cit.*, p. 2.

Entretanto, encontramos na doutrina aqueles que apontam ter sido na Prússia, no século XIX, o marco histórico do surgimento do imposto sobre a renda. Roque Antonio Carrazza prontamente comenta sobre o nascimento do IR:

Segundo uma das versões mais autorizadas, o IR, com suas características atuais, surgiu na Prússia, no século XIX. Com o escopo, um tanto quando simplista, “de fazer justiça” – ou seja, “obrigar a pagar mais a quem ganha mais”. Para outros estudiosos, no entanto, o tributo teria nascido na Inglaterra, pelo Ato Parlamentar de 1799, editado graças às gestões de William Pitt, “o Moço”, então Primeiro-Ministro e Ministro da Fazenda (Chancellor of the Exchequer). O produto de sua arrecadação destinava-se a sustentar as Forças Armadas Britânicas, então envolvidas nas guerras napoleônicas⁴⁹.

3.1.1 O Imposto Sobre a Renda da Inglaterra

É da Inglaterra, por volta dos séculos XIV e XV, que advém um dos primeiros registros sobre as várias tentativas de tributação da renda. Com o objetivo de angariar recursos para custear uma das inúmeras guerras contra a França, o Rei Eduardo IV instituiu um tributo sobre a renda de seus súditos.

Contudo, diante das manifestações de revolta por parte dos contribuintes, a Coroa britânica acabou recuando e retirando a cobrança do tributo⁵⁰. Mais de cem anos depois, já final do século XVIII, o imposto em razão da renda passaria a ser cobrado novamente na Inglaterra.

Perante a ameaça iminente que representava Napoleão Bonaparte, a Inglaterra se depara outra vez com a necessidade de recrutar haveres para financiar a guerra contra França.

Assim, o então primeiro ministro inglês William Pitt, apresenta ao Banco da Inglaterra a proposta do plano que ficou conhecido como Empréstimo de Lealdade, cogitando “propor ao Parlamento que todos os detentores de uma certa renda fossem obrigados a emprestar uma parte dela”⁵¹. Mas a ideia não obteve êxito.

⁴⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda** (perfil constitucional e temas específicos). 3. ed. rev., ampl. e atual - São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 23.

⁵⁰ LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. 1 ed. São Paulo: Manole, 2003, p. 2.

⁵¹ BRASIL. Memorial da Receita Federal. **História do Imposto de Renda**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/historia.asp>. Acesso em: 06 jun. 2012

No ano de 1797, William Pitt, solicita ao Parlamento a alteração e aumento do assessed taxes⁵², visto que o sistema tributário da época não trazia a previsão de exigir dos mais abastados contribuição que fosse proporcional a sua condição financeira. Dentro desse cenário os contribuintes passaram a ser divididos em três classes.

Na primeira classe foram colocados os contribuintes presumivelmente ricos que possuíam criadagem, carros ou cavalos e que consumiam artigos e serviços considerados como sendo não essenciais. A segunda classe era composta por aqueles com um patrimônio razoável, mas que não tinha acesso a serviços e produtos reputados como de luxo. Os contribuintes vistos como menos favorecidos eram enquadrados na terceira classe.

Os contribuintes se insurgiram novamente em oposição, argumentando que havia sido instituído um imposto sobre o capital e renda. Contudo, o primeiro ministro britânico defendia que o imposto criado não era sobre o capital e a renda, mas sobre as despesas.

Entretanto esse novo sistema de tributação não alcançou o resultado almejado. A Inglaterra ainda necessitava de aporte financeiro para subsidiar o ataque contra Napoleão Bonaparte.

Dessa forma, em 1798, William Pitt vai solicitar ao Parlamento que mais uma vez promova a alteração no assessed taxes. Essa nova alteração teria com o objetivo transformar o imposto sobre as despesas em um tributo verdadeiramente sobre a renda. Seria um imposto geral, de caráter provisório em face das principais fontes de renda.

Apesar do descontentamento da população, no ano de 1799, o Imposto Sobre a Renda passa a ser cobrado. Têm-se o nascimento de um imposto que leva em consideração a renda como matéria passível de ser tributada de forma progressiva.

O Imposto Sobre a Renda foi instituído para perdurar até o fim dos conflitos e a instauração da paz. Em consequência de ter sido restabelecida a paz com a França, em 1802, o tributo em razão da renda acaba sendo suprimido.

⁵² O assessed taxes, representava uma forma primitiva de taxação que se baseava nos gastos como indicativo de riqueza.

Todavia, esse período de harmonia entre a Inglaterra e a França acabou sendo transitório, durando apenas um ano. Em 1803 o Imposto Sobre a Renda volta a ser devido, apresentando novas peculiaridades.

O novo primeiro ministro, Henry Addington, não se limita a determinar que o tributo em razão da renda volte a ser cobrado. Ele vai atribuir a esse imposto mais quatro características com o objetivo de promover melhorias a essa espécie tributária.

Assim, os rendimentos passariam a ser classificados e tributados por grupos, conforme sua origem. Outra inovação é a possibilidade da cobrança ser realizada diretamente na fonte. As demais alterações são, em verdade, benefícios concedidos aos contribuintes. Os pequenos rendimentos passam a ter isenção e os encargos sobrevidos de despesas familiares seriam deduzidos.

O tributo que tinha sido criado com a finalidade única de angariar recursos para financiar a guerra é mais uma vez suprimido em 1816, quando cessaram os conflitos.

Anos depois, aproximadamente no ano de 1841, a Inglaterra passou por uma delicada crise financeira. Robert Peel, que chefiou o governo nesse período restabeleceu o imposto com base na renda para tentar suprir o déficit orçamentário provocado pela crise econômica. O Parlamento aceitou o retorno da cobrança desse tributo, que iria perdurar até que cofres públicos estivessem outra vez em equilíbrio.

Entretanto, ainda hoje, o Imposto Sobre a Renda é cobrado aos ingleses. Esse que foi instituído simplesmente como um tributo para o financiamento de guerras e mais tarde instituído novamente para suprir as dificuldades financeiras do Estado, deixou de ser temporário, se transformando em uma das principais fontes de arrecadação em diversos países.

3.1.2 O Imposto Sobre a Renda no Brasil

No Brasil, o Imposto Sobre a Renda foi criado pela Lei orçamentária 4.625, de 31 de dezembro de 1922, mais precisamente no artigo 31 do referido dispositivo legal. Em 2012 o Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza ou,

simplesmente, Imposto de Renda, como é conhecido pelos contribuintes, chegou a ultrapassar a marca dos 87 anos.

Mesmo tendo sido criado pela Lei orçamentária 4.625/22 o IR só passou a ser exigido um ano depois a partir do advento de outra lei orçamentária. A Lei orçamentária 4.783 de 31 de dezembro de 1923.

No período entre 1940 e 1943, o IR bate suas metas e alcança o primeiro lugar em arrecadação entre os tributos existentes à época. Com o Decreto-lei nº 3.200 de 19 de abril de 1941⁵³, foram instituídas uma série de diretrizes sobre a organização e proteção da família. Uma delas ficou conhecida como imposto de renda do solteiro, muito embora atingisse viúvos ou casados sem filhos.

Esse tributo é um claro exemplo que podemos usar para demonstrar que o critério de tributação do IR não se baseava apenas na renda. Devido às polêmicas geradas por esse instituto legal, a Lei de Organização e Proteção da Família foi revogada pelo artigo 22 da Lei nº 4.357 de 16 de julho de 1964.

Em 30 de novembro de 1964 foi editada a Lei nº 4.502, que definiu os conceitos de sonegação, fraude e conluio, aplicando-os ao Imposto de Renda.

Em 1965, a Emenda Constitucional nº 18 de 1º de dezembro, vai estipular que seja adotado o critério econômico para classificar os impostos, ou seja, as espécies tributárias identificadas como impostos passam a ser discriminadas conforme suas respectivas bases econômicas⁵⁴.

Outro fator importante que decorreu dessa Emenda foi o surgimento do Código Tributário Nacional com a Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966.

A proposta da Emenda Constitucional nº 18/65 era instituir um sistema tributário integrado no plano econômico e jurídico em vez do conjunto de meios e processos empregados para alcançar as metas de origem política, com sistemas autônomos na esfera tributária federal, estadual e municipal. A reforma modernizou o sistema tributário do país, trazendo alterações ao IR.

⁵³ Decreto-lei nº 3.200 de 19 de abril de 1941 foi responsável por instituir a Lei de Organização e Proteção da Família.

⁵⁴ LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. 1 ed. São Paulo: Manole, 2003, p. 16.

Entretanto, é válido destacar que, muito antes do ano de 1922, quando IR passou a ser devido no Brasil, várias foram as tentativas de instituir no país a criação desse imposto. Desde 1843 existem registros da renda sendo tributada por meio do imposto sobre dividendos e do imposto sobre subsídios.

Datam do século XIX os registros dos primeiros projetos sobre a criação de um tributo sobre a renda no Brasil⁵⁵. Entre os principais defensores da instituição da tributação da renda em território brasileiro vão se destacar: o Visconde de Jequitinhonha, o Visconde de Ouro Preto, o Barão do Rosário e Ruy Barbosa⁵⁶.

As primeiras disposições documentadas no Brasil sobre Imposto de Renda, mesmo com uma nomenclatura distinta, podem ser encontradas na Lei nº 317 de 21 de outubro de 1843⁵⁷, período que remonta ao início do Segundo Reinado.

O artigo 23⁵⁸ do supracitado dispositivo legal foi responsável por estabelecer um imposto de caráter progressivo “sobre os vencimentos percebidos pelos cofres públicos”⁵⁹. O tributo vigorou por dois anos Brasil Imperial.

Essa contribuição extraordinária em face dos vencimentos foi devidamente regulamentada por meio do Decreto nº 349 de 20 de abril de 1844. Tributava, progressivamente, apenas aqueles que recebiam seus vencimentos do próprio governo, sendo que, eram isentos os militares em campanha.

O descontentamento foi tamanho entre os contribuintes que o governo não teve como sustentar a sua exigibilidade, assim, o tributo deixou de ser cobrado naquele momento no Império.

⁵⁵BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed., 9. tir., revista, atualizada e complementada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 282.

⁵⁶ LEONETTI, Carlos Araújo. p. 15.

⁵⁷ Lei responsável pela fixação das despesas e previsão das receitas do Império para os exercícios financeiros de 1843-1844 e 1844-1845.

⁵⁸ Art. 23 da Lei 317 de 21 de outubro de 1843: “Art. 23: Fica creada a seguinte contribuição extraordinária durante o anno desta lei. § 1º. Todas as pessoas que receberem vencimentos dos Cofres Públicos Geraes, por qualquer título que seja, ficão sujeitas a uma imposição, que será regulamentada pela maneira seguinte: De 500\$000 a 1:000\$000 2 por cento; De 1:000\$000 a 2:000\$000 3 por cento; De 2:000\$000 a 3:000\$000 4 por cento; De 3:000\$000 a 4:000\$000 5 por cento; De 4:000\$000 a 5:000\$000 6 por cento; De 5:000\$000 a 6:000\$000 7 por cento; De 6:000\$000 a 7:000\$000 8 por cento; De 7:000\$000 a 8:000\$000 9 por cento; De 8:000\$000 para cima 10 por cento. § 2º. Ficão exceptuados da regra estabelecida no paragrapho antecedente os vencimentos das praças de pret de terra e mar, e os vencimentos dos militares em campanha. § 3º. Na palavra vencimentos se comprehendem quaesquer emolumentos que se perceberem nas Secretarias, ou Estações Publicas. § 4º. O Governo estabelecerá o modo de arrecadar-se esta nova imposição.” (transcrito conforme a redação original).

⁵⁹ BRASIL, Memorial da Receita Federal. **História do Imposto de Renda**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/historia.asp>. Acesso em: 06 jun. 2012.

O sistema econômico do Brasil Imperial, ainda bastante rudimentar, não chegava a produzir um universo diversificado de propensos contribuintes, sendo que, eram poucas as pessoas que obtinham alguma renda.

Outro ponto desfavorável à implementação de um imposto em consideração da renda foi a extensão territorial. O governo não tinha condições de implantar um tributo tão amplo e com características complexas e específicas.

3.1.2.1 As tentativas de instituir o Imposto Sobre a Renda no final do Império

O Visconde de Jequitinhonha, conselheiro do Imperador D. Pedro II, foi quem primeiro defendeu, no ano de 1867, a implementação de um imposto sobre a renda dos brasileiros. Entretanto, sua pretensão não logrou êxito.

Várias tinham sido as tentativas de instituí-lo, entre nós. Já em 1867. Durante o Segundo Império, Francisco Montezuma, o Visconde de Jequitinhonha, conselheiro de D. Pedro II, fazia praça que, embora ninguém goste de contribuir com somas de dinheiro para manutenção do Estado, havia boas possibilidades de o IR vingar, pois acreditava que, “entre nós, há muita gente que antes que parecer que é rica, do que confessar que é pobre”.⁶⁰

Preocupado em desenvolver uma reforma no sistema tributário, o Visconde de Ouro Preto, então Ministro da Fazenda, procurou os mais qualificados financistas da época. Buscava conselhos sobre como tornar o sistema tributário mais eficaz, questionando a respeito da conveniência de instituir o tributo em face da renda.

As opiniões ficaram divididas. Os que apresentaram considerações contrárias à criação do tributo alegavam que não havia garantias que o Imposto Sobre a Renda traria vantagens. Discutiam, ainda, sobre o receio e a possibilidade de ocorrerem abusos por parte do poder público no momento da execução.

Mas a grande maioria dos financistas que foram consultados manifestou-se favoravelmente à instituição do Imposto de Renda. Entre eles estava Honório Augusto Ribeiro, que expôs os seguintes argumentos:

Entre nós, atenta a excessiva elasticidade, que se tem dado às contribuições indiretas, é indispensável, é urgente e altamente reclamada pelos mais vitais interesses do Estado a criação do imposto sobre a renda,

⁶⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 3. ed. rev., ampl. e atual - São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 23 e 24.

não só para corrigir as desigualdades provenientes daquele abuso, mas ainda para podermos atenuar consideravelmente ou mesmo suprimir o imposto de exportação, reduzir o de importação, finalmente melhorar a organização do nosso sistema tributário, que efetivamente já conta alguns impostos sobre a renda, tais como o de indústria e profissões, o predial e outros.⁶¹

O posicionamento favorável da maioria dos financistas concedeu ao Ministro da Fazenda a segurança da qual necessitava. Em 1879, o Visconde de Ouro Preto, foi até a Câmara dos Deputados defender sua proposta para criação de um tributo sobre a renda. Todavia, a ideia foi rejeita e o projeto acabou não sendo convertido em lei.

O projeto apresentado basicamente cobraria o montante de 5% (cinco por cento) sobre a renda dos contribuintes, ficando excluídos os com renda inferior a 400\$ (quatrocentos réis) e aqueles já sofriam a incidência dos tributos: sobre os vencimentos, de indústria, de subsídios ou de profissões⁶².

A arrecadação do tributo tomaria como base a declaração dos rendimentos, que seriam de responsabilidade do contribuinte. Diante da recusa do indivíduo em apresentar sua declaração, “substituirá a esta o cálculo da renda, feita pelos lançadores que tomarão por base o valor locativo da casa de habitação e outros sinais exteriores de riqueza”⁶³.

No ano de 1883, Lafayette Rodrigues Pereira⁶⁴, que tinha acabado de assumir o cargo de Ministro da Fazenda, cria uma comissão para estudar as rendas de caráter geral, as provinciais e as municipais do Império. Entre os objetivos desse estudo estava o desenvolvimento de um novo projeto de lei para criação do tributo em razão da renda.

Ainda assim, a tentativa de instituir o Imposto de Renda, foi mais uma vez frustrada. O projeto não foi aprovado sob o argumento de que o Brasil não se mostrava preparado para instauração de um imposto de tamanha complexidade.

⁶¹ BRASIL, Memorial da Receita Federal. **História do Imposto de Renda**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/historia.asp>. Acesso em: 06 jun. 2012

⁶² BRASIL, Memorial da Receita Federal. **História do Imposto de Renda**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/historia.asp>. Acesso em: 12 mai. 2013.

⁶³ *Ibidem, loc. Cit.*

⁶⁴ BRASIL, Ministério da Fazenda. **Ministros de Estado da Fazenda**. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/portugues/institucional/ministros.asp>. Acesso em: 12 mai. 2013.

3.1.2.2 As tentativas de instituição do imposto na República

Rui Barbosa, que foi a primeira pessoa a ocupar o posto de Ministro da Fazenda quando o Brasil passou a ser uma República⁶⁵, se mostrou um ávido defensor da instituição de um Imposto Sobre a Renda. Para expor seu pensamento, Rui Barbosa, escreveu um relatório contendo 38 (trinta e oito) páginas dedicadas ao tema.

Nesse relatório, o então Ministro da Fazenda, destacou que:

No Brasil, porém, até hoje, a atenção dos governos se tem concentrado quase só na aplicação do imposto indireto, sob sua manifestação mais trivial, mais fácil e de resultados mais imediatos: os direitos de alfândega. E do imposto sobre a renda, por mais que se tenha falado, por mais que se lhe haja proclamado a conveniência e a moralidade, ainda não se curou em tentar a adaptação, que as nossas circunstâncias permitem, e as nossas necessidades reclamam.⁶⁶

O relatório trazia a história do imposto, seus moldes de aplicação e as propostas para uma possível adoção do tributo no país. Suas sugestões, apesar de terem sido bem fundamentadas, não foram aplicadas na prática. Diversas foram as tentativas para instituição no Imposto Sobre a Renda. Mas a questão foi sempre alvo de questionamentos.

A Lei nº 2.321 de 30 de dezembro de 1910, que tratava do orçamento do Estado para o exercício financeiro de 1911, dedicou um de seus capítulos ao Imposto de Renda. Porém, com um formato distinto do atual. Nesse capítulo se encontravam impostos que não possuíam vinculação com o conceito de renda, por exemplo, o imposto devido sobre o consumo de água. Do advento da supracitada lei orçamentária até o momento em que o Imposto Sobre a Renda foi realmente instituído no Brasil, a lei orçamentária era tomada como fundamento legal para exigibilidade do imposto.⁶⁷

O Imposto Sobre a Renda estava ganhando espaço dentro do sistema tributário dos diversos países em que havia sido implantado. Isso aconteceu em face do aumento arrecadação tributária e, por conseguinte, do crescimento considerável da receita angariada para os cofres públicos.

⁶⁵ BRASIL, Ministério da Fazenda. **Ministros de Estado da Fazenda**. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/portugues/institucional/ministros.asp>. Acesso em: 12 mai. 2013.

⁶⁶ BRASIL, Memorial da Receita Federal. **História do Imposto de Renda**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/historia.asp>. Acesso em: 12 mai. 2013.

⁶⁷ *Ibidem, loc. Cit.*

Aos poucos a resistência diante da criação de um tributo com incidência sobre a renda estava sendo vencida. O Brasil, com base nas experiências de tributação da renda vivenciadas em outros países, começava um processo de conscientização sobre o impacto positivo que a instituição dessa espécie tributária poderia trazer. Era cada vez mais próximo o momento em que esse imposto passaria a ser devido no país.

3.2 O CONCEITO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO

Desde que o Imposto Sobre a Renda passou a ser exigido, um ponto vem suscitando discussões na esfera jurídica e entre os envolvidos no estudo da matéria. Os questionamentos são voltados ao conceito de renda e proventos de qualquer natureza para fins de tributação.

Existem na doutrina três correntes teóricas que tratam do conceito de renda e proventos de qualquer natureza, quais sejam: a teoria legalista do conceito de renda; a teoria da fonte e a teoria do acréscimo patrimonial⁶⁸.

Para a teoria da fonte, renda seria o produto que advém de um meio estável, apto garantir a reprodução periódica desses ganhos. Então, de acordo com essa corrente de pensamento deve haver um ganho novo em períodos sucessivos derivados de uma fonte produtiva duradoura para que se configure o conceito de renda.

Sobre a conceituação de renda e proventos de qualquer natureza ainda em conformidade com a teoria da fonte, é válida a ressalva dos ensinamentos José Luiz Bulhões Pedreira⁶⁹:

O sentido vulgar de renda é o próprio produto do capital ou trabalho, e o termo é usado como sinônimo de lucros, juros, aluguéis, proventos ou receitas. A expressão 'proventos' é empregada como sinônimo de pensão, crédito, proveito ou lucro. No sentido vulgar, tanto a expressão 'renda' quanto a 'proventos' implica na ideia de fluxo, de alguma que entra, que é recebida. Essa conotação justificaria, por si só, a afirmação de que as concepções doutrinárias de renda pessoal que melhor se ajustam no nosso

⁶⁸ BELSUNCE, Horácio García. **El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario**. Buenos Aires: Depalma, 1967, p. 186-187.

⁶⁹ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Finanças e demonstrações financeiras da companhia - conceitos fundamentais**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 560.

sistema constitucional são da renda como fluxo, e não de acréscimo (ou acumulação) de poder econômico ou de patrimônio líquido.

A corrente legalista defende que renda é um conceito normativo estabelecido em lei. Em outras palavras, renda será aquilo que a legislação estipular. Para a terceira concepção, teoria do acréscimo patrimonial, renda e proventos podem ser entendidos como toda e qualquer entrada de ganhos líquidos que configure um incremento ao patrimônio do sujeito num dado lapso temporal. Uma parcela significativa dos juristas brasileiros defende que teria sido essa a linha doutrinária adotada pelo CTN em seu art. 43.

O artigo 43 do Código Tributário Nacional estabelece que o fato gerador do Imposto Sobre a Renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza⁷⁰. Logo, será a extensão dos conceitos de renda e proventos de qualquer natureza que definirá a matéria passível de incidência do referido tributo.⁷¹

Saindo do âmbito jurídico e trabalhando a questão sob a perspectiva econômica, Ricardo Mariz de Oliveira pondera que a Legislação não pode determinar como renda algo que as ciências econômicas não tratem como renda ou proventos de qualquer natureza.⁷² Dessa forma, haveria uma relação de dependência do legislador ao instituir o tributo sobre a renda com os conceitos importados dos ditames da Economia.

Sob a ótica da Economia, simplificada, *renda* é definida como sendo o importe financeiro disponível do indivíduo após o pagamento dos tributos.

Nesse diapasão, Lima Gonçalves sintetiza o ensinamento de que a renda é o “saldo positivo resultante do confronto entre certas entradas e certas saídas, ocorridas ao longo de um dado período”⁷³.

⁷⁰Art. 43, incisos I e II do CTN/66: O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

⁷¹ PAULSEN, Leandro; SOARES DE MELLO, José Eduardo. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 5. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 47.

⁷² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p.26.

⁷³GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto Sobre a Renda – pressupostos constitucionais**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 180.

Ademais, corrobora:

Renda haverá, portanto, quando houver sido detectado um acréscimo, um plus; tenha ele, ou não, sido consumido; seja ele, ou não, representado por instrumentos monetários, direitos, ou por bens, imateriais ou físicos, móveis ou imóveis, agora não importa (...). Para que haja renda, deve haver um acréscimo patrimonial – aqui entendido como incremento (material ou imaterial, representado por qualquer espécie de direitos ou bens, de qualquer natureza – o que importa é o valor em moeda do objeto desses direitos) – ao conjunto líquido de direitos de um dado sujeito⁷⁴.

Contudo, o conceito jurídico de renda e proventos de qualquer natureza deve ser entendido a partir da análise do texto constitucional, sendo vedado à lei ordinária o alargamento desses termos, para que não adentre em situações que não foram verdadeiramente consagradas com renda e proventos⁷⁵. É de suma importância compreender que não se pode confundir os conceitos atribuídos à renda e proventos de qualquer natureza – entendendo com proventos a “designação técnica dos valores pecuniários devidos aos inativos”⁷⁶ – com a materialidade dos impostos elencados nos art. 153, 154, I, 155 e 156 da Carta Constitucional de 1988.

A confusão do legislador ordinário federal poderá acarretar a tributação não da renda e dos proventos, mas adentrar na hipótese de incidência de outros impostos.

A partir do exposto é obtida a seguinte conclusão: os termos renda e proventos de qualquer natureza são demarcados constitucionalmente. A Constituição Federal de 1988 não deixa a cargo do legislador a definição desses conceitos. Dessa forma renda ou proventos não podem ser confundidos com capital, nem com lucro ou faturamento, nem com patrimônio, pois constituem a base material de outros tributos.

Nada obstante existirem divergências quanto à conceituação desses termos, para fins de tributação um ponto é inequívoco, renda e proventos de qualquer natureza serão sempre representados por um acréscimo no patrimônio da pessoa física ou jurídica, sem o qual inexistente a configuração do fato gerador da obrigação tributária e, por conseguinte, devido pagamento do imposto.

⁷⁴ GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto Sobre a Renda** – pressupostos constitucionais. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 180.

⁷⁵ RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imposto de Renda Pessoa Física. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 425-426.

⁷⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 15. ed. São Paulo: 2013.

3.3 O IMPOSTO DE RENDA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A fonte direta, por excelência, do Direito Tributário no Brasil é a Constituição Federal, nela há um amplo rol de disposições que, sem necessidade de interposição da legislação ordinária, regula a ação estatal de tributar. Sacha Calmon Navarro Coêlho⁷⁷, ratifica esse entendimento ao apontar que a Constituição brasileira de 1988 é a mais extensa e minuciosa em tema de tributação, concluindo que os fundamentos essenciais do Direito Tributário estão embasados na Fonte Suprema.

Além de delinear as diretrizes para instituição dos tributos, a Magna Carta disciplina também os limites ao poder de tributar, atribuindo ao Estado a necessidade de observar princípios como a estrita legalidade, igualdade, razoabilidade, anterioridade, proporcionalidade, no caso do IR, a pessoalidade com o intuito de proteger o contribuinte.

O artigo 153, III, da CF/88, e o § 2º do artigo supracitado, tratam da competência para instituição do Imposto Sobre a Renda, estabelecendo a observância de critérios como a generalidade, universalidade e progressividade. Compete exclusivamente à União instituir à lei que dará forma ao Imposto de Renda, não podendo extrapolar o sentido atribuído pela Constituição ao tributo, sendo atribuída ainda à União a atividade de fiscalização e arrecadação.

O aspecto material do Imposto Sobre a Renda pode ser extraído do artigo 43 do CTN.⁷⁸ A incidência do IR implicará na ocorrência de determinados fatos: a existência de renda e ou proventos de qualquer natureza, devendo o contribuinte ser o titular da sua disponibilidade jurídica ou econômica. É evidente que não há liberdade irrestrita ao legislador para considerar de forma indiscriminada a ideia de

⁷⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

⁷⁸ Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da cominação de ambos; II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. § 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Parágrafo incluído pela LC nº 104, de 10.1.2001) § 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade para fins de incidência do imposto referido nesse artigo. (Parágrafo incluído pela LC nº 104, de 10.1.2001).

renda e ou proventos de qualquer natureza, evitando a cobrança do Imposto Sobre a Renda sobre o patrimônio, competência reservada a outros tributos.

O posicionamento da Economia sobre a renda é que, esta é o acréscimo patrimonial produto do capital ou do trabalho, disponível aos indivíduos após o pagamento dos impostos, ou seja, é aquilo que de fato representaria a renda disponível para consumo ou poupança. Não se pode fugir dos parâmetros constitucionais para conceituar renda e ou proventos de qualquer natureza. Segundo Hugo de Brito Machado não existe renda nem provento sem que haja acréscimo patrimonial, pois foi expressamente adotado o conceito de renda como acréscimo no CTN ⁷⁹.

3.3.1 Função

O Imposto Sobre a Renda é um instrumento de grande relevância na composição do orçamento do Estado. Representa na atualidade uma das principais fontes de arrecadação de receita para os cofres da União.

Portanto, sua função primária é nitidamente fiscal, o que não irá obstar que desenvolva outras funções, tais como, equilibrar o desenvolvimento socioeconômico através da redistribuição da renda.

Assim, o imposto ora em análise é mecanismo essencial para que seja feita a redistribuição das riquezas arrecadadas entre as pessoas e regiões que compõem o Estado brasileiro. Embora sua função precípua seja fiscal, essa espécie tributária acaba desempenhando uma importante função extrafiscal.

3.3.2 Competência

A repartição das competências tributárias é realizada no plano constitucional no Título VI da Constituição Federal, destinado à tributação e ao orçamento.

⁷⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

No que se refere à aptidão para instituir impostos a Carta Política disciplinou a matéria nos artigos 153 a 156, onde foram distribuídas as competências próprias de cada um dos entes estatais, indicando a materialidade específica para cada situação que viria a ser passível de tributação, vale dizer, estabeleceu as hipóteses de incidência.

Dessa forma, conforme o artigo 153 da CF/88 é de competência da União⁸⁰:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; **III - renda e proventos de qualquer natureza**; IV - produtos industrializados; V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI - propriedade territorial rural; VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar. § 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V. § 2º O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei; II - não incidirá, nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios a pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho. § 3º O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto; II - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior. § 4º O imposto previsto no inciso VI terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel. § 5º O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do caput deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos: I - trinta por cento para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem; II - setenta por cento para o Município de origem. Grifei

O art. 154, dando seguimento ao que foi regulamentado no dispositivo antecedente, acrescenta outras duas competências a União para criação de impostos. A primeira é a competência residual para instituir impostos com materialidade distinta dos previstos no artigo anterior. A outra é a competência extraordinária, como o próprio termo sugere é para momentos específicos “na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência

⁸⁰ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Brasília, DF, 24 jan.1967. Disponível em: http://www.senado.gov.br/legislacao/const/con1988/CON1988_05.10.1988/CON1988.pdf Acesso em: 07 mai. 2012.

tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação”⁸¹.

Sendo assim, em consonância com o art. 153, inciso III da CRFB e com o art. 43 do Código Tributário Nacional, por ter natureza jurídica de imposto, pertence a União a competência para instituir o tributo sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

A outorga da competência a União se justificaria sob o argumento de que só desta forma o Imposto Sobre a Renda poderia ser empregado como mecanismo de redistribuição da renda arrecadada na tentativa de promover um desenvolvimento socioeconômico equilibrado entre as regiões do país.

Ressalta-se que o interprete do direito ao tratar da tributação está atrelado a essa busca pelo desenvolvimento econômico de maneira que o orçamento fiscal e os investimentos funcionem como um equalizador para dirimir as desigualdades, por força do art. 165, § 7º da Carta Constitucional.

3.3.3 Regra-Matriz de incidência do Imposto Sobre a Renda da Pessoa Física

Na hipótese (descriptor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já no pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.⁸²

Como citado, a regra-matriz de incidência tributária configura a descrição legislativa hipotética de uma situação onde, uma vez que aconteça *in concreto*, gera uma obrigação de pagar tributo⁸³, regulando as relações entre fisco e contribuinte para que não ocorram excessos em ambos os lados.

Nesse sentido a regra-matriz do Imposto Sobre a Renda de Pessoa Física apresenta a seguinte conjuntura: aspecto material – aferição de renda ou proventos de

⁸¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 2. ed. Revista e atualizada – São Paulo: Saraiva, 2012, p. 345.

⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 243.

⁸³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. / 11. Tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 76.

qualquer natureza que acarretem disponibilidade econômica ou jurídica; aspecto temporal – o exercício financeiro, que corresponde ao lapso temporal de um ano; aspecto espacial – local onde ocorrem as situações jurídicas tributáveis pelo imposto; aspecto pessoal – temos como sujeito passivo o contribuinte pessoa física e o sujeito ativo a União; e aspecto quantitativo – que são a base de cálculo e as alíquotas que vão definir o quantum a ser tributado.

A materialidade do IRPF, que corresponde ao aspecto material de sua matriz de incidência, é o fato do contribuinte auferir renda ou proventos de qualquer natureza. Assim, o imposto incidirá, em regra geral, sobre a totalidade dos rendimentos que forem auferidos pelo indivíduo.

Conforme os ensinamentos de Mary Elbe Queiroz, o critério material do Imposto Sobre a Renda reside no seguinte tripé⁸⁴:

- (i) No núcleo, adquirir renda ou proventos;
- (ii) que a renda ou o provento se caracterize como riqueza nova, isto é, que haja acréscimo do patrimônio; e
- (iii) que exista disponibilidade de renda ou proventos para o beneficiário que dela possa dispor livremente.

Outrossim, é necessário distinguir os ingressos de simples receitas da renda e dos proventos que são efetivamente tributáveis, devendo a mesma estar disponível para que venha a ser tributada.

Há que se falar ainda que determinadas espécies de rendimentos são isentas, bem como, a legislação permite que sejam deduzidas determinadas despesas no momento próprio a apuração do imposto.

São exemplos, para fins de isenção, os rendimentos percebidos sobre os lucros e dividendos destinados aos sócios e acionistas, os ganhos com a caderneta de poupança, a aposentadoria e ainda os benefícios recebidos pelos portadores de certas doença.

Há no plano jurídico, discussões em torno da incidência ou não do IRPF, em face de determinados rendimentos, algumas das quais chegaram a gerar a edição de súmulas pelo Superior Tribunal de Justiça. Conforme pode-se verificar na legislação transcrita⁸⁵:

⁸⁴ QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Rio de Janeiro: Manole, 2004, p. 121.

⁸⁵ KFOURI JR., Anis. **Direito Tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.386.

SÚMULA 463. Incide imposto de renda sobre os valores percebidos à título de indenização por horas extraordinárias trabalhadas, ainda que decorrentes de acordo coletivo (j.25.8.10 – 1ª seção. publ.08.09.10)

SÚMULA 386. São isentas do imposto de renda, as indenizações de férias proporcionais e o respectivo adicional (j.26.08.09 – 1ª seção. publ.01.09.09)

SÚMULA 136. O pagamento de licença-prêmio, não gozada por necessidade do serviço não está sujeita ao imposto de renda (j. 09.05.95 – 1ª seção.publ 16.05.95).

SÚMULA 125. O pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço não está sujeito a incidência do imposto de renda (j.06.12.94 – 1ª seção. publ. 15.12.94)

Como foi anteriormente suscitado, existe a possibilidade de dedução de despesas específicas em razão dos ganhos angariados, o que propicia a diminuição da base tributável do imposto ora em questão. Por exemplo, são dedutíveis as despesas com dependentes até um limite legal pré-estabelecido, as despesas médicas e o pagamento de pensão à título de alimentos.

Ademais, critério espacial, conforme a doutrina clássica, atrela determinada extensão territorial, definindo a esfera de validade da norma.

Muito embora, tenha-se a tendência de associar o pagamento do tributo em face da renda somente por cidadão brasileiro, vale salientar que o estrangeiro⁸⁶, que tenha auferido rendimentos em território nacional, também irá figurar como contribuinte do referido imposto, ressalvado legislação específica de tributação internacional. Bem como, rendimentos angariados no exterior por indivíduos domiciliados no país serão alvo dessa espécie tributária.

No momento em que o fato-gerador do tributo se instala surge a obrigação de pagar o imposto evidenciando o aspecto temporal, compreendendo os rendimentos percebidos entre o primeiro e o último dia de cada ano.

Contudo, a legislação estipula que hajam recolhimentos em períodos distintos ao longo do ano, como se vê adiante⁸⁷:

- a) incidência na fonte – antecipações, apuradas com base na tabela progressiva, no momento do pagamento ou crédito do rendimento;

⁸⁶ Art. 3º A renda e os proventos de qualquer natureza percebidos no País por residentes ou domiciliados no exterior ou a eles equiparados, conforme o disposto nos arts. 22, § 1º, e 682, estão sujeitos ao imposto de acordo com as disposições do Livro III (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, e Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 3º, § 4º). BRASIL. Receita Federal. Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir/Livro1.htm>. Acesso em 16 fev. 2013.

⁸⁷ AFONSO, Sylvio César. Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza da Pessoa Física (Aspectos infra-constitucionais relevantes). 2008. Dissertação. (Mestrado em Direito Tributário). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.

- b) incidência exclusiva na fonte – pagamento definitivo com base em alíquotas fixas no momento de cada regate, em relação às operações financeiras (ou nos meses de maio e novembro no chamado “come quotas”), bem como no caso do 13º salário;
- c) “carnê-leão” – o contribuinte autônomo, mensalmente apura e recolhe a título de antecipação, o valor de imposto com base na tabela progressiva;
- d) incidência definitiva- em separado dos demais rendimentos, nos casos de ganho de capital ou ganho líquido em renda variável;
- e) atividade rural – apurado de forma diferenciada ao longo do ano, e deve ser submetido à tributação juntamente com os rendimentos recebidos das demais fontes pagadoras, com um tratamento mais favorecido (arbitramento do lucro).

Por último, temos o aspecto quantitativo composto pelo binômio base de cálculo *versus* alíquota. O Imposto Sobre a Renda da Pessoa Física tem como base de cálculo o valor total dos rendimentos tributáveis que foram auferidos após serem deduzidos os valores referentes aos gastos e despesas que a lei venha permitir.

Uma vez determinada a base de cálculo, cabe verificar as alíquotas – “é a quota (fração), ou parte da grandeza contida no fato imponible que o estado se atribui (editando a lei tributária)”⁸⁸ – que serão aplicadas.

Durante muito tempo as alíquotas foram apenas de 15% e de 27,5%, variando conforme a faixa de rendimento, sem configurar, de fato, seu caráter progressivo. Atualmente a alíquotas referentes ao IRPF estão previstas no artigo 1º da Lei nº 11.482 de 31 de maio de 2007⁸⁹, que foi alterada pela Medida Provisória nº451/2008.

Essas alterações legislativas inseriram no ordenamento jurídico brasileiro novas alíquotas. A tabela progressiva passou a conter as seguintes alíquotas: de 7,5%, de 15%, de 22,5%, de 27,5%.

A Lei nº. 11.482/2007 é mais uma vez alterada, agora pela Lei nº 12.469 de 26 de agosto de 2011, promovendo a revisão da tabela progressiva do Imposto Sobre a Renda da Pessoa Física para o período de 2011 a 2014.

A referida tabela progressiva figura como um instrumento onde, conforme a faixa de rendimento alcançada ficará sujeito, o contribuinte, a uma determinada alíquota. Quanto maior for o rendimento obtido, maior será a alíquota específica, de forma a atender os anseios constitucionais com uma tributação progressiva.

⁸⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. / 11. Tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 114.

⁸⁹ Lei nº 11.482 de 31 de maio de 2007. Disponível em : http://www.normaslegais.com.br/legislacao/lei11482_2007.htm. Acesso em: 16 fev. 2013.

4 IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA COMO MECANISMO DE REDISTRIBUIÇÃO DE RENDA NOS MOLDES DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A partir da leitura constitucional, verifica-se que o IR não exerce apenas a função fiscal, possuindo um caráter extrafiscal a partir do momento em que se propõe a atuar como mecanismo de redistribuição da renda. Parcela da doutrina levanta questionamentos em torno da constitucionalidade de alguns pontos referentes ao IRPF que estariam indo de encontro aos princípios constitucionais inerentes à matéria. Ainda suscitam discussão quanto à realização da almejada justiça social por meio da equalização das desigualdades regionais.

A Constituição Federal de 1988, mais precisamente no artigo 153, inciso III, estabelece o Imposto Sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza, atribuindo competência à União para a criação do referido tributo, que, por sua vez, deve observar os princípios gerais de Direito Tributário, destacando-se o princípio da pessoalidade e os critérios da generalidade, universalidade e progressividade.

4.1 JUSTIÇA SOCIAL, FUNÇÃO DISTRIBUTIVA, FINS FISCAIS E EXTRAFISCAIS

Ubiratan Borges de Macedo⁹⁰, discorre de forma pontual sobre a primeira abordagem da expressão Justiça Social, dizendo ter sido de Edward Gibbon no século XVIII, na obra *A História do Declínio e Queda do Império Romano*⁹¹, no sentido de justiça social como conduta moralmente justa. Na obra *Indagação Acerca das Justiças Políticas e Sua Influência nas Maneiras e Morais Modernas*⁹², William Godwin teria empregado o termo Justiça Política que atualmente corresponderia como Justiça Social.

Salienta-se que não é pretensão deste trabalho esgotar o conceito de justiça social, mesmo porque o tema requer uma diferenciada atenção, dada a sua complexidade. Aqui uso de tal expressão é voltada para uma abordagem tributária mesmo sabendo

⁹⁰ MACEDO, Ubiratan Borges de. **Liberalismo e Justiça Social**. São Paulo: Ibrasa, 1995,p.83.

⁹¹ The History of Decline and Fall of The Roman Empire.

⁹² Enquiry Concerning Political Justice and its Influence on Modern Morals and Maners.

que não há como usá-la à parte, visto que a expressão abarca uma dimensão muito mais ampla.

A ideia de justiça social vem sendo distorcida, devido ao emprego banalizado do termo no meio político, diante de propostas utópicas para a reforma da sociedade. Na busca de resgatar o real sentido dessa expressão, Carlos Araújo Leonetti⁹³ conceitua justiça em seu sentido lato e estrito. De acordo com o autor, em sentido lato não seria possível pensar em justiça que não fosse social, ou seja, comprometida em viabilizar a harmonia da sociedade. Significa que, não importa os entendimentos que se venha a ter de justiça, sempre haverá um fim social.

No sentido estrito⁹⁴ para o autor, justiça social seria aquela que permeia a relação de troca entre o sujeito e a sociedade nas prestações um para com o outro. Assim, a conjugação desses dois sentidos⁹⁵ levaria a formação de uma justiça social voltada ao bem estar da sociedade, onde o Estado cumpriria a função de garantir essa realidade.

Afirmar que existe um conceito uniforme de justiça é um equivoco, visto que a noção do termo se processa de forma distinta no subconsciente dos indivíduos, o que se tem então, seria formulação de uma noção de justiça que promova a igualdade de direitos entre as pessoas.

O fim que se espera chegar com a tributação é a arrecadação de recursos para manutenção do Estado e só se justifica a partir do momento que o Estado promova a efetivação das garantias fundamentais propostas pelo texto da Carta Magna, fazendo isso com a distribuição das receitas arrecadadas.

A extrafiscalidade deve estimular ou inibir determinado comportamento de modo a promover os interesses da sociedade, destacando-se neste contexto a presença de uma tributação de caráter progressivo ou ainda regressivo.

Yamashita e Tipke afirmam⁹⁶:

Finalidade fiscal seriam precisamente aquelas que dentre todas as possibilidades a serem examinadas de alguma forma se deixam compreender como reprodução da justiça distributiva (...) normas de finalidade extrafiscal

⁹³ LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. Barueri: Manole, 2003, p 173.

⁹⁴ *Ibidem*, p.173

⁹⁵ *Ibidem*, p.174

⁹⁶ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p.63.

seriam precisamente aquelas dentre todas as possibilidades a serem examinadas de nenhuma forma se deixam compreender como reprodução da justiça distributiva.

Os supracitados doutrinadores⁹⁷ entendem que a justiça distributiva está situada nas normas que detém uma finalidade especificamente fiscal, logo a extrafiscalidade não envolveria a lógica distributiva, mesmo que o legislador venha tendo um entendimento diverso.

A tributação, tanto em seu caráter fiscal como extrafiscal, não pode perder a noção de promover a justiça social, sendo esta resumida na ideia de que todos devem contribuir para alcançar o bem coletivo.

Ou seja, a tributação deve atender os princípios constitucionais de forma a lançar a sociedade um tributo justo que faça convergir os fins propostos pela carta de direito. E o legislador tributarista deve se firmar sobre essas premissas, quando da instituição do Imposto Sobre a Renda Pessoa Física. Também o contribuinte deve se atrelar a essa perspectiva, visto que será o maior beneficiado.

4.2 O IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA: MECANISMO DE REDISTRIBUIÇÃO DA RENDA.

O Imposto Sobre a Renda de Pessoa Física funciona como um mecanismo apto à promoção da distribuição igualitária da renda entre as regiões do país. O Brasil possui uma vasta extensão territorial e, proporcional a isso, as características entre os estados que o compõe são as mais variadas possíveis em desenvolvimento, cultura, educação, resumindo, em condições de vida.

Para alcançar o desenvolvimento, a Nação precisa crescer igualmente, reduzindo as diferenças entre seus Municípios e Estados Membros. Resta dizer que para fortalecer esse caráter de redistribuição de renda o IRPF deve ser pensado de forma que atenda aos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, que são em verdade princípios.

⁹⁷ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p.63-64.

Ao tratar de princípios fala-se em tese de direito justo. Estes são de fundamental importância para garantir os direitos e assegurar o cumprimento dos deveres a todos que formam a sociedade.

Os princípios não são apenas indicadores de comportamento. São mandamentos que não devem ser desprezados e que vão servir de parâmetro ao legislador tributarista na instituição do Imposto Sobre a Renda da Pessoa Física, criando uma medida uniforme para prevê e regular os possíveis acontecimentos, de forma a minimizar as falhas, limitar os excessos e garantir o cumprimento de suas metas.

Para tornar-se devido o tributo necessita de prévia disposição legal, em outras palavras, deve atender o princípio da legalidade estrita pelo qual se entende que ninguém será obrigado a fazer, ou compelido a deixar de realizar algo.

Se não for obedecido o princípio da legalidade, estar-se-á diante de um tributo arbitrário.

4.2.1 Recepção restritiva da legalidade e aos princípios correlatos

O princípio da legalidade para fins de tributação determina que para instituir ou aumentar determinada espécie tributaria é indispensável que preexista uma lei descrevendo a regra-matriz de incidência do tributo, com a ressalva de que essa lei deve ser Constitucional.

Diante da análise da Legislação Pátria, é possível observar que algumas receitas são caracterizadas como renda ou proventos de qualquer natureza de forma que incida tributação.

Fazendo uma análise crítica, é possível ponderar que o princípio da legalidade vem sendo desrespeitado até determinado ponto pelo legislador tributarista que disfarçadamente tem alargado o conceito de renda para abarcar situações que não são próprias.

4.2.2 O perfil da progressividade no Imposto de Renda da Pessoa Física

A progressividade é uma das características sobre as quais se molda o IRPF. Tem como uma das finalidades assegurar a observância do princípio da capacidade contributiva, asseverando que só ocorrerá a tributação a título de IRPF quando contribuinte obtenha acréscimo patrimonial. Sobre a ótica do Imposto de Renda, a progressividade acaba sendo um critério que traz alume à personalização desse tributo.

Diante disso, identificando as características individuais de cada contribuinte, conhecendo suas necessidades, aplicando as isenções e reduções, o legislador, mesmo que indiretamente, acaba por confirmar o princípio da igualdade, num contexto tributário. Será dado tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais, havendo a compensação disso pela aplicação do princípio da progressividade.

Ou seja, todos que se encontrarem dentro de uma mesma faixa dentro da tabela progressiva do IRPF, serão tributados, sob a mesma alíquota. Por exemplo, no exercício fiscal de 2012, calendário de 2011, todos que obtiveram renda de 1.499,16 até 2.246,75, sofreram tributação considerando a alíquota de 7,5%. Os que ultrapassaram essa faixa foram tributados com outra alíquota e assim progressivamente.

Destarte, essa movimentação, conforme a renda ou provento do contribuinte venha a crescer – elevação da base de cálculo - as alíquotas acompanharão tal crescimento de forma compatível, indicando a capacidade econômica do sujeito passivo da obrigação tributária. Isso atenta para determinação Constitucional do artigo 153, paragrafo segundo, inciso primeiro, da Carta Fundamental.

Dessa maneira, o contribuinte que possui um maior acréscimo patrimonial terá uma tributação mais onerosa, seguindo a premissa de quem ganha mais, paga mais. O que não irá afetar o princípio da igualdade, pelo contrario, valorizará, em contrapartida, a finalidade de diminuir as desigualdades sociais pautadas na solidariedade disposta pelo artigo terceiro, inciso primeiro da Constituição Federal de 1988, propiciando uma melhor distribuição dos ganhos.

Corroborando com o que foi dito, Marciano Buffonn⁹⁸ escreve:

Ao contrário, trata-se (...) de um importante meio de realização de um dos principais direitos fundamentais: o direito à igualdade (substancial). Dessa

⁹⁸ BUFFONN, Marciano. **O princípio da Progressividade Tributária na Constituição Federal de 1988**. 1.ed. São Paulo: Memória Jurídica 2003. P.84-85

forma, a progressividade tributária, é plenamente justificável e, com isso compatível com o princípio da igualdade na acepção predominante neste novo estado brasileiro. Não se trata, pois, de uma justificativa meramente ideológica. Trata-se da concretização do Estado Social, no qual o princípio da igualdade é invocado para justificar as desigualdades de tratamento em favor dos economicamente mais fracos, com o fim de reduzir as disparidades e favorecer a igualação das condições concretas.

Em contrapartida, é dever de todos o pagamento do tributo à título de IRPF, salvo aqueles abarcados pelo campo da isenção legal, a fim de levar recursos aos cofres públicos em favor da coletividade – mais uma vez pautadas na solidariedade.

As alíquotas são instituídas em abstrato, conforme, ponderação criteriosa do legislador infraconstitucional. Sempre sobre égide dos princípios atrelados ao Imposto Sobre a Renda da Pessoa Física.

Existem limites para a progressividade, uma alíquota não pode ser aumentada de forma que venha a acontecer confisco, também não pode diminuir a tal ponto de alcançar o mínimo existencial.

Historicamente, o imposto sobre a renda sempre demonstrou seu caráter progressivo. No exercício fiscal de 1989, ano calendário 1988, 9 alíquotas com variação entre 10% a 45%⁹⁹ compunham a tabela progressiva, já no ano seguinte apenas 3 alíquotas incidiram na tributação da renda ou proventos. Essa variação de alíquotas acontecia com frequência, dadas as alterações na base de cálculo, posteriormente, com a edição da Lei nº 9.250/1995, passaram a ser apenas 2.

O Imposto Sobre Renda sempre teve características bastante complexas as quais a Legislação tenta, mas não consegue simplificar, hoje estão em vigor 5 alíquotas, a de 0%, onde se enquadram os sujeitos isentos e as variáveis de 7, 5% a 27,5%, ainda assim sendo insatisfatória, visto que o caráter progressivo poderia ser mais eficaz demonstrando uma necessária reforma quanto a essas alíquotas de maneira a se enquadrar melhor na realidade brasileira.

⁹⁹ NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **Oitenta anos do imposto de renda no Brasil – um enfoque da pessoa física**. Brasília, DF: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2004. Não paginado. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/80AnosIR/Livro/Default.htm>>. Acesso em: 25 mai. 2013.

Há doutrinadores, como Fernando Aurélio Zilveti¹⁰⁰, que enxergam a progressividade com um olhar crítico afirmando que ela vem a ser apenas um tipo de política social feita através da lei tributária.

Para Carlos Leonetti¹⁰¹, a simplificação da matéria pode ser bifurcada em dois entendimentos, uma facilitaria o cotidiano do contribuinte, visto que poucas alíquotas geram baixa progressividade, todavia, o que pode parecer um benefício, estaria comprometendo o caráter pessoal de que deve ser revestido o imposto.

Adotando a mesma postura Hugo de Brito Machado¹⁰²:

A partir de 1989 foi suprimida dos rendimentos e ganhos de capital das pessoas físicas por células, e revogados todos os dispositivos pertinentes a isenções, deduções e abatimentos. O imposto passou a ser devido mensalmente, calculado sobre o rendimento bruto, do qual apenas algumas parcelas podem ser abatidas, entre as quais as pensões alimentícias, os encargos de família e as contribuições para a Previdência Social. Tais alterações foram feitas a pretexto de simplificar a sistemática do imposto. Ocorre que, com elas, ficou praticamente eliminado o caráter pessoal do imposto de renda, que era o único tributo de nosso sistema obediente ao art. 145, par. 1º, da Constituição de 1988.

Mostra-se necessário criar novas alíquotas, bem como devem ser revistas as bases de cálculo para que a progressividade seja real e não mera ficção legal, assim, ao se propor fazer tais alterações, o Estado, estaria implementando melhorias a esse mecanismo de redistribuição que é o Imposto Sobre a Renda.

4.2.3 Os critérios da generalidade e universalidade

A generalidade surge do princípio da igualdade e conseqüentemente do princípio da capacidade contributiva, impondo, que todos que venham realizar a hipótese de incidência sofram tributação pelo respectivo imposto, sem perder o foco dos ensinamentos extraídos do princípio da igualdade, como todos são iguais perante a lei, assim também devem ser tributados de forma equânime.

¹⁰⁰ ZILVETI, Fernando Aurelio. **Progressividade, justiça social e capacidade contributiva**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, 2002.n. 76, p. 27-43.

¹⁰¹ LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. Barueri: Manole, 2003, p. 190.

¹⁰² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 258.

Estando em perfeita harmonia com o princípio da generalidade, o CTN dispõe que a capacidade tributaria do sujeito passivo não depende diretamente da capacidade civil das pessoas naturais; também não irá depender de estarem essas pessoas sujeitas a medidas que as privem ou limitem, quanto ao exercício das atividades profissionais ou comerciais, ou ainda da administração de bens ou negócios. Por fim, de estarem devidamente constituídas as pessoas jurídicas, bastando que reste configurada uma unidade econômica ou de caráter profissional.

Com relação a esse princípio Luís César Souza¹⁰³, diz:

Princípio Constitucional da generalidade, o qual exige que ao se produzir norma complementar de produção normativa relativa ao IR, sejam determinadas ou incluídas, respectivamente como critério pessoal do antecedente e como critério passivo do consequente (contribuinte) todas as pessoas que auferirem “renda e proventos de qualquer natureza”, independentemente das características pessoais (sexo, estado civil, raça, espécie de ocupação profissional ou função exercida, origem, etc)

Assim, quando realizado o fato contido na regra-matriz de incidência, ainda que por sujeito considerado civilmente incapaz, a obrigação tributaria far-se-á constituída para tal indivíduo, mesmo que outra pessoa assuma a responsabilidade tributaria, neste caso. Confirmando que o imposto é devido a todo e qualquer contribuinte.

Outro princípio sobre o qual se funda o IRPF é o critério da universalidade, que como princípio da generalidade, também encontra fundamento no princípio tributário da capacidade constitutiva. Em coerência com o dado princípio, o imposto em tela alcançará todas as receitas e acréscimos ao patrimônio sem discriminação do gênero, ainda que obtidos pelo contribuinte fora do território nacional.

Ricardo Mariz de Oliveira¹⁰⁴ se posicionou da seguinte forma quanto a matéria: “o princípio da universalidade exige que se tribute toda e qualquer aumento patrimonial ocorrido no período previsto em lei por inteiro e em conjunto, sem fraciona-lo e novamente sem distinguir as espécies de renda e proventos.”

Logo, pode-se extrair o entendimento que este critério limita que apenas uma parcela dos ganhos auferidos a título de renda e proventos pelo contribuinte em um

¹⁰³ QUEIROZ, Luis César de Souza. **Imposto sobre a renda**: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p.329

¹⁰⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Princípios fundamentais do imposto de renda**. In SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord). **Direito Tributário**: estudos em homenagem à Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998. p.215.

dado lapso temporal seja tributado isoladamente. Para a tributação do imposto em face da renda da pessoa física, é necessário que seja apurado todo o acréscimo patrimonial obtido pelo sujeito, após terem sido descontadas certas despesas que a lei permite e considera imprescindíveis à sobrevivência do contribuinte.

4.2.4 O princípio do não-confisco e o IRPF

Conforme versado em tópico anterior, a capacidade contributiva será preservada ao passo que venham ser utilizadas alíquotas progressivas para identificar o valor devido em razão do tributo.

É salutar mencionar que a progressividades das alíquotas que confirmam o princípio da capacidade contributiva e da igualdade, encontra um marco que limita o máximo que poderá ser passível de tributação, sobre pena de configurar atividade confiscatória.

Afirma Estevão Horvarth¹⁰⁵, que o princípio do não-confisco encontra-se ligado ao princípio da capacidade contributiva: “Os dois princípios em epigrafe possuem estreita relação entre si. Em nosso sentir é como se um não existisse sem o outro e vice-versa, podendo até mesmo ser considerados como superpostos.”

Caso o valor devido a título de tributação adentre ou viole o mínimo existencial ou quantifique um valor nitidamente excessivo, haverá confisco, que é constitucionalmente proibido.

Entretanto, determinar o momento em que uma alíquota direcionada ao IRPF passa a ser confiscatória, é uma tarefa que só pode ser realizada à luz da situação concreta e pessoal de cada contribuinte. Logo, vai depender da capacidade contributiva.

Um contribuinte pode se sentir extremamente lesado ao sofrer incidência de uma determinada alíquota e outro que tenha sofrido a incidência de uma alíquota ainda maior não emane tal sentimento, pois sua situação fática é distinta.

¹⁰⁵ HORVARTH, Estevão . **Princípio da não-confiscatoriedade em matéria tributária**: alguns aspectos. Tese de conclusão de curso apresentada junto à Universidade Católica de São Paulo. p. 97.

Razão pela qual, a personalidade deve ser sempre considerada diante da apuração da hipótese de incidência do IR.

4.3 A JUSTIÇA FISCAL NO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA: FUNÇÃO SOCIAL.

Verifica-se até o presente momento, a partir dos argumentos apresentados, que a prioridade do legislador ordinário e do administrador, deveria ser alcançar os objetivos extraídos das normas programáticas da Constituição da República Federativa do Brasil. Entretanto, o que vem acontecendo é que tanto legislador quanto administrador tem deixado de lado as diretrizes constitucionais, visando atingir seus objetivos particulares.

Ressalta-se que é condição de validade de quaisquer normas, leis, contratos, decretos, etc., estar em consonância com a Constituição. Outro ponto a ser considerado é a questão de que as pessoas esquecem que todos os tributos possuem uma dada função social, visando garantir a satisfação das carências sociais diante da realidade em que se encontra uma população pobre num país rico. Dentre essas carências, estão principalmente, saúde, educação, alimentação e moradia digna. Há quem argumente em sentido contrário de que o Brasil seja um país em crescente desenvolvimento e, de fato, é. Entretanto, possui uma administração que não aplica adequadamente a expressiva carga tributária que recolhe.

Ao cidadão, não somente é exigido que cumpra as regras de conduta e os deveres, lhes é garantido também, direitos diretamente ligados à chamada justiça social. Simplificadamente, justiça social seria quando, em determinada sociedade fosse possível assegurar ao sujeito provimento do mínimo essencial à uma vida digna.

O escopo da arrecadação tributária, além da manutenção do Estado, é propiciar a efetivação das políticas de investimento e de incentivo, mas não se alcança um bom resultado se a aplicação e alocação dos recursos for falha.

O programa Minha Casa Minha Vida, é um exemplo de alocação de tributos recolhidos que, em tese, garantem justiça social. Entretanto, acaba por ferir o princípio da dignidade da pessoa humana, uma vez que os recursos são destinados,

mas não são utilizados adequadamente ao serem entregues à população casas inacabadas.

Os recursos realmente foram destinados à construção das moradias, mas é questionável a boa fé no uso da receita alocada. O que era para ser um programa exemplar só evidencia a falta de comprometimento da administração com a aplicação da tributação, a partir do momento em que as residências entregues não apresentam condições mínimas de habitação.

A insatisfação dos cadastrados no programa é explícita, como dito por uma moradora do Bairro Aliança (em Cerquillo – São Paulo), em matéria para o jornal eletrônico G1¹⁰⁶: “A gente mora porque precisa, não é mesmo? Não tem condição financeira. Mas é um lugar sub-humano. Como eles entregam umas casas assim para as pessoas morarem?”.

Esse caso demonstra a necessidade de que o Estado trate os recursos angariados com a tributação da renda ou proventos da pessoa física de forma mais eficiente, para que o contribuinte perceba o retorno da alta carga tributária que suporta. Entendendo que a tributação, é um mal necessário para que exista equilíbrio entre os sujeitos e entre os sujeitos e Estado Maior, concedendo a tão aclamada justiça social, por meio da redistribuição igualitária de renda através de programas sociais com fomento das diretrizes constitucionais.

A tributação deixa de ter uma aplicação meramente jurídico-tributária e passa a assumir uma conotação social que objetiva o maior favorecimento possível da sociedade com cada receita gasta ou aplicada através da mais equitativa alocação dos ganhos públicos.

¹⁰⁶ Imóveis do ‘Minha Casa, Minha Vida’ apresentam problemas em Cerquillo. **G1**. São Paulo, 23 mai. 2013. Disponível em: <http://g1.globo.com/sao-paulo/itapetininga-regiao/noticia/2013/05/imoveis-do-minha-casa-minha-vida-apresentam-problemas-em-cerquillo.html>. Acesso em 25 mai 2013

5 CONCLUSÃO

A exigibilidade do Imposto Sobre a Renda independe de uma ação específica do sujeito passivo, em virtude disso acaba se diferenciando dos outros tributos, que necessitam de uma ação efetiva do contribuinte para ocasionar o fato gerador. Toda receita que for obtida com a sua possível arrecadação se destina a custear as atividades e a administração pública.

Assim, por ter natureza jurídica de imposto, o IR não está vinculado ou condicionado a qualquer benefício particular para com o contribuinte. Portanto, em face da sua relevância, não seria um equívoco dizer, que o IR deve ser usado como um instrumento de política social e econômica. Para que isso se torne viável, o Estado deve se valer de técnicas para reforçar a redistribuição da renda.

Os preceitos traçados pela Constituição da República Federativa do Brasil, de alcançar uma sociedade igualitária, se mostram tão utópicos ao serem analisados à luz da disciplina constitucional quando comparado ao cotidiano dos brasileiros.

A educação, saúde, saneamento básico e distribuição igualitária da renda, são conceitos que se apresentam apenas como uma meta a ser alcançada pela atuação do governo. Muitas vezes para justificar a falta de concretização dos fins objetivados com a ação estatal, é utilizado o argumento da insuficiência de recursos mínimos imprescindíveis para cumprir esses objetivos.

Porém, ao analisar a realidade socioeconômica a partir do exercício fiscal, é notável que a arrecadação gera condições para a implementação da finalidade a qual a Carta Magna tanto se refere. Um estudo feito pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) demonstra em seus dados que, dentre 30 países pesquisados, o Brasil é o que oferece o pior retorno quanto aos benefícios aplicados à população quanto aos valores arrecadados por meio dos impostos.

A partir da apresentação desse cenário é possível compreender a insatisfação do contribuinte que paga os seus impostos e mesmo assim não consegue visualizar a consolidação das normas programáticas que deveriam justificar a incidência do tributo. O que vem ocorrendo é uma má distribuição de recursos, conjugado com uma administração questionável quanto a sua integridade moral e política.

Diante disso tudo, o contribuinte acaba encarando a tributação de forma negativa. Entretanto, a tributação não deve ser vista de tal maneira. Ela é realmente necessária à manutenção do Estado. O problema não está no ato de tributar, e sim na destinação que é dada às receitas arrecadadas de forma vinculada ou não.

Apesar da evidente carência de efetividade das funções propostas ao Imposto Sobre a Renda ainda é um fator de importante atuação na esfera social e econômica. A eficácia, ou a falta dela, não é um argumento sólido o bastante para embasar a extinção desse imposto. Todavia, é um argumento mais do que suficiente para justificar um replanejamento das matrizes desse tributo.

Compete à União uma reformulação no aproveitamento da destinação dos recursos arrecadados com as receitas tributárias e fiscalização do destino dado a esses recursos.

Os valores pagos a título de tributação não são refletidos na qualidade dos serviços públicos, nem mesmo nas questões próprias a manutenção da atividade estatal. É claro que o Estado não concorda com esse posicionamento.

Ainda que não atinja suas funções de forma plena, a aplicação do IR é essencial para a concretização dos fins estatais preconizados na Constituição. Não se deve jamais subjugar a importância da tributação, mas se é preciso a todo o momento questionar a atuação do Governo quanto à alocação das receitas.

Entretanto, a responsabilidade pelo quadro atual, não é apenas do Poder Executivo. O Poder Legislativo ao instituir o tributo afastado das diretrizes constitucionais, dá margem à ocorrência reiterada de atos tributários abusivos. E o Poder Judiciário, essencial à fiscalização da efetividade dos direitos fundamentais oriundos da Constituição, que não tem cumprido o seu papel.

6 REFERÊNCIAS

NEVES COSTA, Anderson Cavalcante das. **A progressividade do IPTU e o princípio da capacidade contributiva**. 2007. Monografia apresentada como exigência para obtenção de título em Especialista em Direito do Estado. JUSPODIVM.

AFONSO, Sylvio César. **Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza da Pessoa Física (Aspectos infra-constitucionais relevantes)**. 2008. Dissertação. (Mestrado em Direito Tributário). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. 11. tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed., 9. tir., revista, atualizada e complementada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo – os conceitos fundamentais e a construção no novo modelo**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BELSUNCE, Horácio García. **El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario**. Buenos Aires: Depalma, 1967.

BERALDO, Lília. Agência Brasil. Em ranking de 30 países, Brasil é o que mostra pior retorno para o cidadão no uso de impostos, diz pesquisa. Disponível em: <http://agenciabrasil.ebc.com.br/noticia/2012-01-26/em-ranking-de-30-paises-brasil-e-que-mostra-pior-retorno-para-cidadao-no-uso-de-impostos-diz-pesquisa>. Acesso em: 07 jun, 2012.

BORGES, Daniela Lima de Andrade. **A tributação como mecanismo para efetivação dos objetivos traçados pela Constituição Federal de 1988**. Teses da Faculdade Baiana de Direito. V. III. Salvador: Faculdade Baiana de Direito, 2011.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Brasília, DF, 25 out. 1966; Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 05 mai. 2013.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Brasília, DF, 24 jan.1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constitui%C3%A7ao67.htm

Acesso em: 07 jun. 2012.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Brasília, DF, 24 jan.1967. Disponível em: http://www.senado.gov.br/legislacao/const/con1988/CON1988_05.10.1988/CON1988.pdf

Acesso em: 07 mai. 2012.

BRASIL, Memorial da Receita Federal. **História do Imposto de Renda**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/historia.asp>. Acesso em: 06 jun. 2012

BRASIL, Ministério da Fazenda. **Ministros de Estado da Fazenda**. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/portugues/institucional/ministros.asp>. Acesso em: 12 mai. 2013.

BRASIL. Receita Federal. **Análise da Arrecadação das Receitas Federais - Abril de 2012**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/arre/2012/Analisemensalabr12.pdf>. Acesso em: 22 mai. 2012.

BRASIL. **Receita Federal**. Alíquotas do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - a partir do exercício de 2012. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/ContribFont2012a2015.htm>. Acesso em: 05 mai. 2013.

BRASIL. **Receita Federal**. Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 (Decreto nº3.000, de 26 de março de 1999). Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir/default.htm>. Acesso em: 05 mai. 2013.

BRASIL. **Receita Federal**. Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 (Decreto nº3.000, de 26 de março de 1999: **Tributação das Pessoas Físicas** . Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir/default.htm>. Acesso em: 05 mai. 2013.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 503645 / RECTE:** Ministério Público do Estado de Santa Catarina; RECDO: Município de Florianópolis. **Relator (a): Min. DIAS TOFFOLI. Santa Catarina - SC, Julgamento: 27/09/2010, Publicação:** DJe-215 DIVULG. 09/11/2010 PUBLIC. 10/11/2010. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+503645%2ENUME%2E%29&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/az9ezp9>. Acesso em: 29 mai, 2013.

BUFFONN, Marciano. **O princípio da Progressividade Tributária na Constituição Federal de 1988**. 1.ed. São Paulo: Memória Jurídica 2003

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **Oitenta anos do imposto de renda no Brasil – um enfoque da pessoa física**. Brasília, DF: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2004. Não paginado. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/80AnosIR/Livro/Default.htm>. Acesso em: 25 mai. 2013.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **Progressividade, justiça social e capacidade contributiva**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, 2002.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3. ed. rev., ampl. e atualizada. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20. ed. rev., ampl. e atual até a EC 44. de 2004. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CASSONE, Vittorio. Interpretação no Código Tributário Nacional. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: SÍNTESE, V.75, 2010.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

COSTA. Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 1. ed. / 2ª tiragem – São Paulo: Saraiva, 2009.

COSTA. Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 2. ed. Revista e atualizada – São Paulo: Saraiva, 2012

DANTAS, Miguel Calmon. **Constitucionalismo Dirigente e Pós-Modernidade**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Minidicionário da língua portuguesa** / Aurélio Buarque de Holanda Ferreira; coordenação Marina Baird de Ferreira, Margarida dos Anjos; equipe Elza Tavares Ferreira... [et al]. 3 ed. – Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1993.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto Sobre a Renda** – pressupostos constitucionais. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

G1. São Paulo, 23 mai. 2013. Disponível em: <http://g1.globo.com/sao-paulo/itapetininga-regiao/noticia/2013/05/imoveis-do-minha-casa-minha-vida-apresentam-problemas-em-cerquilha.html>. Acesso em 25 mai 2013.

HESSE, Konrad. **Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha** (Grundzuge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland). Tradução de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.

HORVARTH, Estevão . **Princípio da não-confiscatoriedade em matéria tributária**: alguns aspectos. Tese de conclusão de curso apresentada junto à Universidade Católica de São Paulo.

KFOURI JR., Anis. **Direito Tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

LASSALLE, Ferninand. **A Essência da Constituição**. 8. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. 1 ed. São Paulo: Manole, 2003.

MACEDO, Ubiratan Borges de. **Liberalismo e Justiça Social**. São Paulo: Ibrasa, 1995.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

MARTINS, Marcelo Guerra. **Impostos e Contribuições Federais**. 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 18. ed rev. e atual. até a EC 45, de 2004. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo. **Curso de Direito Constitucional**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo : Saraiva, 2009.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. V. I., 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar tributos**. Coimbra: Almedina, 1998.

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **Oitenta anos do imposto de renda no Brasil – um enfoque da pessoa física**. Brasília, DF: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2004. Não paginado. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/80AnosIR/Livro/Default.htm>>. Acesso em: 25 mai. 2013.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Princípios fundamentais do imposto de renda**. In SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord). **Direito Tributário: estudos em homenagem à Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.

PAULSEN, Leandro; SOARES DE MELLO, José Eduardo. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 5. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Finanças e demonstrações financeiras da companhia** - conceitos fundamentais. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Rio de Janeiro: Manole, 2004.

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

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imposto de Renda Pessoa Física. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SELIGMAN, Edwin. R. A. **The Income Tax** –The study of the history, theory and practice of income taxation at home and abroad. Nova York: The Macmillan Company, 1911.

STERN, Ana Luíza; VASCONCELLOS, Bruno; SABOIA, Fernanda. **Semana da Constituição de 1988 – 20 anos de construção da democracia**. Disponível em: <http://www.youtube.com/watch?v=bytTuigty9g>. Acesso em: 26 mai. 2013.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

Vade Mecum. ABREU FILHO, Nylson Paim de (organizador). 8. Ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico , 2012.

Vade Mecum compacto / obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de PINTO, Antonio Luiz de Toledo, WINDT, Márcia Cristina Vaz dos Santos e CÉSPEDES Livia. 4 . ed. atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2010.