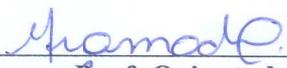


ATA DE DEFESA DE MONOGRAFIA DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO DA FACULDADE BAIANA DE DIREITO

Aos **08 de fevereiro de 2017** realizou-se, na sede da Faculdade Baiana de Direito, na Rua Visconde de Itaboraahy 989 – em Salvador Bahia, às **16h** a sessão de Defesa da Monografia Final do (a) bacharelando (a) **Yasmin Zollinger de Coelho Rêgo**, intitulada, *A incidência da progressividade do imposto de renda da pessoa física no ordenamento jurídico brasileiro.*, estando presente o (a) Orientador(a) prof.(a) **Laís Gramacho Colares**, os demais componentes da Banca Examinadora, Prof(a) **Patrícia Linhares Gaudenzi** e Prof(a) **Daniela de Andrade Borges** e, ainda, alunos do Curso de Direito. Os trabalhos foram iniciados e os integrantes da Banca Examinadora passaram a arguir o aluno (a). Após a arguição, a Banca Examinadora deliberou nos seguintes termos:

Banca Examinadora	Notas	Indicação de alteração do texto para a entrega da versão final
Laís Gramacho Colares	9,0 (nove)	
Patrícia Linhares Gaudenzi	9,0 (nove)	
Daniela de Andrade Borges	9,0 (nove)	

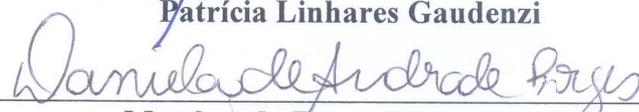
Nada mais havendo a tratar, o (a) Senhor (a) Presidente declarou encerrada a sessão, sendo lavrada a presente ata que, depois de lida e aprovada, vai assinada pelos membros da Banca Examinadora.



Prof. Orientador
Laís Gramacho Colares



Membro da Banca Examinadora
Patrícia Linhares Gaudenzi



Membro da Banca Examinadora
Daniela de Andrade Borges





FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

YASMIN ZOLLINGER DE COELHO REGO

**A INCIDÊNCIA DA PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE
RENDA DA PESSOA FÍSICA NO ORDENAMENTO JURÍDICO
BRASILEIRO**

Salvador
2016

YASMIN ZOLLINGER DE COELHO REGO

**A INCIDÊNCIA DA PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE
RENDA DA PESSOA FÍSICA NO ORDENAMENTO JURÍDICO
BRASILEIRO**

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

Orientador: Prof. Laís Colares Gramacho

Salvador
2016

YASMIN ZOLLINGER DE COELHO REGO

**A INCIDÊNCIA DA PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE
RENDA DA PESSOA FÍSICA NO ORDENAMENTO JURÍDICO
BRASILEIRO**

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, ____/____/ 2016

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais Anelise e Adalfredo, pelo apoio, confiança e incentivo dedicados a mim ao longo da minha vida. Por nunca terem feito com que me sentisse sozinha ao longo desta caminhada acadêmica.

Aos meus avós, Aida, Elon e Avy, pelos mimos e pelas lições de vida quando tudo parecia estar fora de ordem.

Aos meus irmãos por toda a atenção e cuidado comigo, compartilhando, sempre que possível, das minhas alegrias e angústias.

Ao meu namorado, Pedro, por me entender e confortar todos os momentos de estresse e pelo companheirismo na jornada desse trabalho de conclusão.

A professora e orientadora Laís Gramacho por toda a dedicação e carinho durante a elaboração deste trabalho, sempre muito cuidadosa e atenta nas suas orientações, possibilitando minha evolução e crescimento.

A minha linda família, por ser minha base educacional e emocional.

A todos os funcionários e amigos que integram Procuradoria da Fazenda Nacional da Bahia, em especial a Dra Paloma Pepe Franco, pelo exemplo profissional e pelo apoio ao longo deste trabalho.

Aos queridos funcionários da biblioteca da Faculdade Baiana de Direito, por toda paciência, compreensão e palavras de motivação.

“Arma política de eficiência comprovada, o imposto pessoal e progressivo poderá ser o instrumento surdo e adequado a uma revolução social, sem sangue, suor ou lágrimas”.

Aliomar Baleeiro

RESUMO

A presente pesquisa tem como propósito analisar a efetividade da progressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física vigente no ordenamento jurídico brasileiro, de forma a elucidar a interferência de sua aplicação no que tange a capacidade contributiva e, por conseguinte, a distribuição da renda. Desenvolve-se como premissa basilar deste estudo, o princípio da capacidade contributiva como limite ao poder de tributar, na medida que se expõe seu conteúdo jurídico material, este consubstanciado pelo princípio da isonomia, trazendo à tona a progressividade como técnica capaz de imprimi-lo no sistema tributário. Desta maneira, passa-se a investigar o aspecto material do Imposto de Renda de Pessoa Física como forma de entender a sua incidência, destacando-se, para tanto, a noção jurídica de renda abarcada pelo sistema constitucional tributário e os valores nele contidos, estes atinentes ao mínimo existencial intributável. Destarte, em observância aos critérios informadores do Imposto de Renda da Pessoa Física, são destrinchados os caracteres da universalidade, generalidade e progressividade. Além disso, pautando-se no princípio da capacidade contributiva, busca-se demonstrar a progressividade como meio de efetiva-lo e portanto consagrar a distribuição da renda. O último capítulo se debruça sobre a forma de tributação do Imposto de Renda da Pessoa Física, de modo a averiguar a escassez de alíquotas e faixas incidentes na tabela de tributação da pessoa física. Por fim, busca-se ainda, por método comparativo entre o atual sistema tributário nacional e os sistemas outrora vigentes no Brasil, bem como os sistemas tributários internacionais, demonstrar as possibilidades existentes na aplicação do fator progressivo em prol de uma tributação mais justa. Por meio da análise de índices, verifica-se, com nitidez, o baixo alcance da tributação progressiva em face daqueles que mais detém capacidade contributiva, formando um sistema desigual, e por isso, pouco distributivo.

Palavras-chave: Progressividade; Imposto de Renda; Capacidade Contributiva; Redistribuição de Renda.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art.	Artigo
CF	Constituição Federal da República
CF/88	Constituição Federal da República de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
IR	Imposto de Renda
IRPF	Imposto de Renda da Pessoa Física
HI	Hipótese de Incidência
PIB	Produto Interno Bruto
RFB	Receita Federal do Brasil
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

LISTA DE FIGURAS, GRÁFICOS E TABELAS

Gráfico 01	Alíquotas do IRPF de 1924 a 2016	78
Quadro 01	Carga tributária e variações por base de incidência	86
Tabela 01	Abatimentos cabíveis sobre o IRPF: análise por anos	50
Tabela 02	IRPF em 2015	67
Tabela 03	IRPF em 1961	75
Tabela 04	Alíquotas do IRPF em outros países no ano de 1999	79
Tabela 05	Alíquotas de outros países em 2012	81
Tabela 06	Declarações por faixa de Salário Mínimo	90

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E PROGRESSIVIDADE	13
2.1 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988	13
2.2 O CONTEÚDO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	17
2.3 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA OBJETIVA E SUBJETIVA	22
2.4 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA	25
2.5 A TÉCNICA DA PROGRESSIVIDADE	28
2.5.1 Breve histórico do surgimento da progressividade e seus reflexos na sociedade atual	29
2.6 PROGRESSIVIDADE COMO FORMA DE AVERIGUAR NA PRÁTICA A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	30
3 IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA	35
3.1 ASPECTOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA	37
3.1.1 Noção de renda	39
3.1.2 Intributabilidade do mínimo existencial	46
3.2 ASPECTOS CONSTITUCIONAIS QUE INFORMAM O IMPOSTO SOBRE A RENDA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	53
3.2.1 Universalidade	53
3.2.2 Generalidade	58
3.2.3 Progressividade	60
4. ANÁLISE CRÍTICA DA PROGRESSIVIDADE DO IRPF	65
4.1 ESCASSEZ DE FAIXAS E PROPORCIONALIDADE	66
4.1.1 Modelos progressivos anteriores	73
4.1.2 A progressividade do IRPF em outros países	78
4.2 A INCAPACIDADE DE ALCANCE DA EFETIVAS CAPACIDADES CONTRIBUTIVAS	83

4.3 A INFLUENCIA DA INEFETIVIDADE DA PROGRESSIVIDADE DO IRPF NA REDISTRIBUIÇÃO DE RENDA: O OBJETIVO CONSTITUCIONAL QUE VISA REDUZIR AS DESIGUALDADES SOCIAIS	87
5 CONCLUSÃO	94
6 REFERÊNCIAS	96

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como escopo a análise da efetividade da progressividade incidente sobre o Imposto de Renda da Pessoa Física com fulcro no ordenamento jurídico pátrio, como forma de elucidar a interferência de sua aplicação como meio de imprimir capacidade contributiva e, conseqüentemente, realizar a distribuição de renda através da tributação.

O estudo da capacidade contributiva enriquece os preceitos isonômicos por determinar que o sujeito passivo tributário deve ter seus caracteres pessoais examinados no momento de mensuração do *quantum debeatur*. A capacidade contributiva expõe a possibilidade econômica de suportar a carga tributária, ao ponto que se utiliza da teoria do sacrifício para determinar que aqueles que possuem mais aptidão contributiva devem ser mais onerados do que aqueles que se veem em condição de maior vulnerabilidade, ou seja, não possuem tal aptidão.

Dessa forma, a progressividade é técnica suficiente à expressão da capacidade contributiva na medida em que permite a gradação crescente das alíquotas, acarretando em uma tributação pelo critério da igualdade material suplantado em preceitos constitucionais.

Em termos práticos, a capacidade contributiva efetivada pela progressividade faz com que a renda, ora concentrada em países de baixo desenvolvimento, seja melhor distribuída, atendendo assim as necessidades coletivas do Status Social.

Noutro giro, o Imposto de Renda de Pessoa Física tem seu aspecto material determinado pelos ganhos econômicos advindos do trabalho, capital, ou combinação de ambos, de modo a realizar em um dado lapso temporal, o acréscimo patrimonial consolidado na “riqueza nova” e, obrigatoriamente, disponível. Tal situação fática permite a incidência do Imposto de Renda em conformidade com os caracteres da generalidade, universalidade e progressividade.

No entanto, o sistema vigente, no que se refere ao Imposto de Renda, possui apenas quatro faixas e assim, quatro alíquotas incidentes sobre a totalidade de contribuintes. Esse modo fiscal, que incide sobre poucas faixas e de pequenos valores entre si, não permite o alcance necessário e possível dos critérios da

capacidade contributiva, fazendo com que em certo momento a progressividade deixe de ser o critério informante do Imposto de Renda, sendo substituído pela tributação proporcional.

A proporcionalidade supramencionada atinge aos contribuintes mais abastados, acarretando no fato de que, aqueles que se encontram em menores condições econômicas, sofrem mais ao suportar a carga tributária.

Reputa-se importante constatar a ineficiência da progressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física, por consequência das poucas faixas que determinam as alíquotas. O tema de suma importância busca demonstrar que a falta de uma maior progressividade no mandamento deste imposto, impede que seja alcançada a real capacidade contributiva, violando preceitos constitucionais e criando na prática uma injustiça fiscal.

Ademais, com base nos índices recolhidos se denota a baixa participação do Imposto de Renda no quadro de receitas do Estado, bem como a distribuição de renda observada pelos próprios dados da Receita Federal obtidos a partir das declarações do Imposto de Renda da Pessoa Física, restando clara a ineficiência progressiva, de atingir a capacidade contributiva e redistributiva deste tributo.

2. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E PROGRESSIVIDADE

Tendo em vista que a capacidade contributiva é a potencialidade que o sujeito detém para participar da repartição do ônus fiscal, gize-se que progressividade se apresenta como um critério capaz de realizar esse princípio, cabendo o estudo pormenorizado da sua incidência, vez que afeta diretamente os princípios constitucionais e pretensão de justiça fiscal.

2.1 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

A partir do momento em que a sociedade se firma como unidade e estabelece necessidades coletivas, o tributo se torna meio imprescindível a custear estes gastos. A relação obrigacional imposta pelo Estado, torna-se fundamental para financiar as necessidades públicas e realizar melhorias para sociedade como um todo. Desta maneira, toda e qualquer Constituição Brasileira trata ou já tratou da obrigação tributária, seja na época do império, com normas abusivas e desproporcionais¹, ou na constituição vigente a qual prevê a competência para criar e instituir tributos, bem como as limitações ao poder de tributar.

Adentrando a Constituição vigente, as limitações ao poder de tributar, previstas por ela, são ordens de natureza constitucional que devem ser observadas na instituição de todo e qualquer tributo, sob pena de cobrança inconstitucional. As citadas limitações trazem ao contribuinte as garantias de isonomia, legalidade e justiça, ao limitar o legislador no exercício de sua função. A história mostra as situações absurdas, relações desequilibradas e a natureza confiscatória² da função de arrecadar quando não haviam essas limitações, de modo que não havia qualquer

¹ A tributação durante o período colonial de extração do ouro é um notável exemplo da obrigação de contribuir para a Coroa. Trata-se do “Quinto”, correspondente a 1/5 da arrecadação.- DE ALMEIDA, Diogo Vollstedt. História do Direito Tributário: liberdade ainda que tardia. Jun/2013. Disponível em <https://jus.com.br/artigos/24835/historia-do-direito-tributario-liberdade-ainda-que-tardia> .

² A propaganda “Derrama” no século XVIII configura outro meio arrecadatório instituído pela Coroa, que por prever a liquidação anual de débitos tributários, era medida temida pelos “homens bons”. *Ibidem*.

segurança jurídica. Basta demonstrar que a insatisfação com essa atividade estatal irrestrita foi motivo que ensejou a Inconfidência Mineira, como conta Diogo Vollstedt de Almeida³.

As limitações ao poder de tributar são características inerentes a ordenamentos de Constituição rígida e possuidores de poder judiciário munido de controle das leis e atos administrativos. A Carta Magna vigente é extremamente minuciosa ao tratar dessas limitações, obedecendo critérios técnicos, morais, éticos, econômicos e políticos que harmonizados com os preceitos das Finanças, forma um Estado Democrático de Direito⁴.

Edvaldo Brito⁵ afirma que estas faladas limitações constitucionais ao poder de tributar se constituem princípios, uma vez que, estão inseridos na norma positiva como importante fundamento para interpretação, conhecimento e aplicação do direito positivado, bem como afirma que estes princípios:

Fornecem sempre diretivas materiais hemenêuticas de todas as normas constitucionais, vinculando o legislador no momento legiferante, de modo a poder dizer-se ser a liberdade de conformação legislativa vinculada pelos princípios jurídicos gerais, em que eles se constituem.

Todavia, esta não consubstancia opinião majoritária no âmbito tributário, uma vez que entende-se que as limitações ao poder de tributar se referem ao exercício da competência, e se dividem em repartição de competências tributárias, princípios e imunidades⁶.

Filiando-se à corrente majoritária, Regina Helena Costa⁷ infere que a repartição de competências entre os entes federativos dada pela CF/88, ao legitimar determinado ente, afasta a possibilidade de tributação por pessoa jurídica diversa. No que se refere aos princípios, estes vinculam o ente que irá criar e instituir o tributo, pois estabelece a forma pela qual deve ser exercida a competência. As imunidades, por sua

³ DE ALMEIDA, Diogo Vollstedt. História do Direito Tributário: liberdade ainda que tardia. Jun/2013. Disponível em <https://jus.com.br/artigos/24835/historia-do-direito-tributario-liberdade-ainda-que-tardia>.

⁴ BALEIRO, Aliomar. **Limitações ao Poder de Tributar**. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 1, 2 e 4.

⁵ BRITO, Edvaldo, **Capacidade Contributiva**. In: Ives Gandra da Silva Martins (coord.). **Capacidade contributiva**. Caderno de Pesquisas Tributárias nº 14. São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 319-329, p. 322 e 323.

⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário- Constituição e Código Tributário Nacional**. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 76.; MACHADO, Hugo Machado de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 34ª edição, 2013, p. 278 e 279.

⁷ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário- Constituição e Código Tributário Nacional**. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 76

vez, constituem uma vedação ao exercício tributário por determinar a intributabilidade em determinados casos.

A capacidade contributiva, é um princípio limitador do poder de tributar, uma vez que funciona como diretriz para modulação de impostos⁸, como se extrai do art. 145, § 1º.

O dever de concorrer às despesas públicas se limita pela capacidade contributiva, esta explicitada através de atos previstos em lei como demonstradores da capacidade de pagar. Enrico de Mita⁹ descreve dois limites previsto pela Constituição Italiana ao poder de tributar, quais sejam:

Ora, a constituição estabelece dois limites ao poder de tributar: a) um caráter substancial, estabelecido pelo art. 53, que, afirmando que 'todos estão obrigados a participar das despesas públicas na proporção de sua capacidade contributiva', estabelece o fundamento e o limite da atividade impositiva, no sentido de que, por um lado, não pode haver tributação sem capacidade contributiva e, por outro lado, não se pode exigir de um indivíduo uma contribuição superior ao que é admissível razoavelmente por sua capacidade contributiva. (...) b) outro de caráter formal, estabelecido pelo art. 23, o qual, dispondo que 'nenhuma contribuição pode ser imposta senão na base da lei' introduz a partir da da expressão 'contribuições patrimoniais' impostas, e conseqüentemente os vários tributos que dessa categoria de prestações fazem parte, o princípio da legalidade, ou mais precisamente da reserva relativa de lei, segundo o qual o imposto deve ser previsto pela lei.

Conforme estes ensinamentos é possível dizer que a faculdade de agir legislativa possui liberdade, desde que dentro dos limites previstos pela constituição, os quais traduzem princípios que deve ser respeitados em qualquer atividade Estatal.

Em linhas da Constituição de 1946, já era possível identificar o princípio da capacidade contributiva em seu art. 202¹⁰, quando se determinava que "Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte". Conforme ensinamento de Aliomar Baleeiro¹¹, esta é a primeira vez que essa cláusula surge nas Constituições brasileiras, contudo, já se observava redações semelhantes em âmbito internacional, afirmando assim, que a menção à capacidade contributiva era comum a outras

⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário- Constituição e Código Tributário Nacional**. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 98.

⁹ MITA, Enrico. **O princípio da Capacidade contributiva**. Università Cattolica di Milano, p. 223.

¹⁰ Art 202 - Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

¹¹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao Poder de Tributar**. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 1089.

Cartas após os momentos de guerra e que “o art. 202 brotava de profundas raízes plantadas há 400 anos, pelo menos, no solo repisado das aspirações humanas”

Em 1965, em torno de cenário político conturbado, o dispositivo acerca da capacidade contributiva foi revogado pela Emenda nº 18/1965. Contudo, maneira implícita, a Constituição democrática de 1969, garante a capacidade contributiva quando no art. 153, § 36, dispõe que “a especificação de direitos e garantias expressas não exclui outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios que ela adota”¹².

Ainda o autor¹³ aludido acima, afirma que a tendência atual é que se torne geral o entendimento de que a justiça tributária reside na personalização e na graduação dos impostos com fulcro na capacidade contributiva.

Assim, a capacidade contributiva na Constituição Federal de 1988 encontra previsão expressa no art. 145, §1º:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A locução “sempre que possível” trata da obrigação cogente do princípio da capacidade contributiva, de modo que o legislador só pode deixar de atendê-la quando seu cumprimento se tornar impossível, seja pela ausência de capacidade contributiva ou pela vedação à tributação em certos casos¹⁴.

Conforme se observa do artigo citado, a nomenclatura utilizada pela Constituição federal é de capacidade econômica e não capacidade contributiva, contudo, ainda que haja divergências sobre o significado de cada uma, é pacífico o entendimento de que o legislador deu o mesmo sentido a capacidade econômica e capacidade contributiva.

¹² BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 1088.

¹³ *Ibidem*, p. 1090.

¹⁴ TIPKE, Klaus; YAMASHA, Douglas, **Justiça fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**, São Paulo, Malheiros, 2002, p. 53.

Apesar disso, as duas expressões não possuem o mesmo significado. A capacidade contributiva está contida na generalidade do contexto abrangido pela capacidade econômica¹⁵.

Da mesma forma, Moschetti¹⁶ entende que a capacidade contributiva tem como pressuposto a capacidade econômica, contudo, os dois institutos não possuem a mesma identidade. Em uma situação fática, ausência de capacidade econômica, também não há capacidade contributiva, o que por outro lado, faz presumir que na existência de capacidade econômica, é possível não existir capacidade contributiva¹⁷.

O sistema tributário brasileiro também busca através de sua atividade funcionar como instrumento constitucional para atingir os objetivos, trazidos por esta em seu art. 3º, inciso I, de construir uma sociedade justa, livre e solidária, sendo portando, um dever fundamental da República Federativa do Brasil¹⁸.

O modelo constitucional brasileiro afasta o individualismo e abraça, como conceitua o autor retro mencionado¹⁹, a ordem de ética comunitária de solidariedade. Essa visão permite uma maior compreensão do princípio da capacidade contributiva e do sistema tributário, bem como engrandece a análise da função do Estado como sujeito ativo deste, e do sujeito passivo da obrigação, o contribuinte. A partir dos mandamentos de justiça e solidariedade, nas palavras de Helenilson Pontes²⁰, passa a se enxergar a imposição tributária não apenas “como um dever imposto pelo Estado, mas como uma consequência necessária do direito de propriedade e da riqueza por meio dele manifestada”. Desta forma, o autor em comento conclui que todos devem contribuir para a realização dos preceitos da República, e para financiar as despesas públicas, tendo como medida para contribuição a capacidade contributiva.

2.2 O CONTEÚDO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

¹⁵ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**, 3ª edição, São Paulo, Malheiros, 2003, p. 35.

¹⁶ MOSCHETTI, Francesco. **II Principio de La Capacità Contributiva**. Pádua, Cedam, 1973, p. 63.

¹⁷ *Ibidem*, p. 236.

¹⁸ PONTES, Helenilson, Cunha. **O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000, p.104.

¹⁹ *Ibidem*, p.105.

²⁰ *Ibidem*, *loc.cit.*

O princípio da capacidade contributiva pode ser definido como a potencialidade de contribuir com os gastos públicos, que se consubstancia a partir de uma ação positivada como hipótese de incidência²¹ de uma obrigação tributária. Em outras palavras é possível dizer que o ato praticado pelo sujeito, anteriormente previsto no ordenamento jurídico, demonstra se ele pode e quanto ele pode contribuir com as despesas públicas.

Capacidade contributiva é definida de variadas formas por diversos autores, com certa semelhança, como pode se extrair das conceituações de Emilio Giardina²², que a define como a “possibilidade econômica de pagar o tributo”, por Francesco Moschetti²³ como a “força econômica do contribuinte”, e por fim, o entendimento de Rubens Gomes de Souza²⁴ como:

A soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar suas atividades econômicas.

Sendo assim, a capacidade contributiva é meio suficiente a apurar a quantia a ser paga ao fisco, pois, expõe a possibilidade subjetiva de dividir o ônus tributário por meio de demonstrações de riqueza, previamente normatizadas.

O princípio, ora discutido, possui efeito de limitador do poder de tributar, pois impõe que sua materialidade seja preenchida para haver uma tributação constitucional, bem como informa os impostos pela necessidade de exprimir personalização, ou seja, devem ser consideradas, tanto quanto forem possíveis, as condições pessoais dos sujeitos passivos. No que tange ao sistema tributário, a capacidade contributiva se relaciona com a capacidade tributária passiva e o critério quantitativo da hipótese de incidência²⁵.

²¹ A hipótese de incidência é a abstração de um fato da vida (concreto), descrevendo-o de forma genérica, conforme - ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª edição. São Paulo, Malheiros, 2012, p. 58.

²² GIARDINA, Emilio, **Le Basi teoriche Del Principio della Capacità Contributiva**, Milão, Dott, A. Giuffrè Editorie, 1961.

²³ MOSCHETTI, Francesco, **Il Principio de La Capacità Contributiva**, Pádua, Cedam, 1973.

²⁴ SOUZA, Rubens, Gomes, **Compêndio de Legislação tributária**. Resenha Tributária. São Paulo: Póstuma, 1981, p.95.

²⁵ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**, 3ª edição, São Paulo, Malheiros, 2003, p. 52.

A frente de tributação proposta pela capacidade contributiva não se confunde com os preceitos adotados pelos impostos reais²⁶, vez que a atividade fiscal não precisa observar as características e condições pessoais.

O aspecto quantitativo da capacidade contributiva foi enraizado sob as justificativas a serem tratadas. A mensuração da capacidade contributiva poderia se dar em razão da riqueza demonstrada, criando um critério que capaz discriminar os contribuintes. Por outro lado, a priori se efantizou a possibilidade do cidadão ser tributado de acordo com a utilização dos serviços públicos, de forma que, o critério a ser observado seria o grau de proveitos auferidos pela prestações estatal, já que se notados apenas aqueles postos a título universal, não seria viável identificar o grau do benefício²⁷.

A corrente fundada na vantagem obtida, não logrou êxito pela dificuldade de quantificar os benefícios quanto aos tributos não vinculados a uma ação estatal. A partir deste momento histórico, a riqueza passou a ser o fator capaz de determinar a possibilidade de pagar do sujeito passivo, com base na proporção de seus ganhos²⁸.

Porém, nos primeiros passos jurídicos em direção à materialização da capacidade contributiva, nos termos existentes hoje, se justificava a riqueza como critério discriminador pela possibilidade de atingir diretamente os mais abastados, que por consequência utilizavam mais serviços públicos. Com o decorrer do tempo, essa ligação foi desfeita²⁹.

Nesta senda, foi desenvolvida a teoria do sacrifício, na qual a igualdade tributária reside na “intensidade do sacrifício sofrido no momento do custeio do Estado”³⁰. Logo depois surgiu a teoria do sacrifício mínimo, pelo qual quanto menos pessoas arcassem com o ônus tributário, mais justo ele seria³¹.

²⁶ “São impostos reais aqueles cujo aspecto material da h.i limita-se a descrever um fato, ou estudo de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades” - ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª edição. São Paulo, Malheiros, 2012, p. 141.

²⁷ BAPTISTA, Renata Ribeiro. Capacidade Contributiva e Progressividade Tributária. **Revista de Direito do Estado**. Rio de Janeiro: Renovar, ano 3, v. 10, abr/jun 2008, p. 307- 346, p. 314, 315 e 316.

²⁸ *Ibidem*, p. 316.

²⁹ *Ibidem*, p. 317.

³⁰ *Ibidem*, *loc. Cit.*

³¹ *Ibidem*, *loc. Cit.*

Nada obstante, um forte argumento à utilização da renda para distinguir a capacidade contributiva, que ganhou força após Segunda Grande Guerra foi o princípio da solidariedade. Vista a importância da dignidade da pessoa humana, passou a se atender o princípio da solidariedade como meio de concretizá-la, como se verá mais adiante.

A capacidade contributiva reputa-se tão relevante como princípio norteador da atividade fiscal, que ela está intimamente ligada a outros direitos constitucionalmente previstos, bem como é diretamente ligada ao “Estatuto do Contribuinte”.³²

Com pertinência ao tema, Carrazza³³ traz a capacidade contributiva como a própria garantia fundamental de eficácia plena e imediata, com fulcro no art. 5º, §1º, CF/88, assim como imodificável por meio de emendas constitucionais, com força no art.60, §4º da Carta Magna.

Igualmente, a capacidade contributiva se relaciona com outros princípios constitucionais, tendo ênfase na relação com a legalidade, republicanismo, segurança jurídica, tipicidade e isonomia³⁴.

Alguns direitos fundamentais, como o direito de propriedade, apesar de ser demonstrativo de riqueza, é, de certa forma, resguardado pelo princípio da não-confiscatoriedade frente à uma absorção compulsória de valores tributários do contribuinte³⁵. A propriedade, por sua natureza, representa um pressuposto para tributação legítima por indicar capacidade contributiva. Contudo, o Estado não pode se exceder na função arrecadatória sob pena de praticar ato confiscatório, expressamente proibido pelo art. 150, inciso IV da Constituição Federal.

Sob a segurança jurídica oferecida pela CF, a capacidade vem a ganhar maior força normativa pelo fato do Poder Judiciário ter o dever legal de retirar ou invalidar qualquer norma vigente que utilize como fato impositivo alguma manifestação vazia de exteriorização econômica³⁶.

³² COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**, 3ª edição, São Paulo, Malheiros, 2003, p. 103.

³³ CARRAZZA, Antônio Roque. **Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p.113.

³⁴ *Ibidem*, *Op. cit*, p. 107.

³⁵ *Ibidem/Op.cit*, p.103-106

³⁶ GONZÁLEZ, Eusebio, e PEREZ DE AYALA, José Luís. **Curso de Derecho Tributário**. 2ª edição. Madrid: Derecho Financiero/ Editoriales de Derecho Reunidas, 1978, p. 168.

Existem algumas discussões acerca da incidência da capacidade contributiva sobre tributos, além dos impostos. Aliomar Baleeiro³⁷ e Regina Helena Costa³⁸, defendem a obrigatoriedade de aplicação do mencionado princípio para os impostos, conforme disposição do art. 145, §1º da Constituição Federal.

O sujeito passivo da obrigação tributária, o destinatário legal é aquele que participou da hipótese de incidência da obrigação, qual seja, o sujeito que possui aptidão econômica, demonstrada através de fato escolhido pelo legislador como manifestador de riqueza³⁹. Todavia, existem possibilidades em que o sujeito passivo poderá não ter aptidão econômica.

Doutrinariamente se discute se as pessoas jurídicas tem ou não formas de demonstrar capacidade contributiva. Autores como Perez Ayala e Eusebio González⁴⁰, entendem que a capacidade contributiva demonstrada nesse caso, é de quem gere a pessoa jurídica e, portanto, possuem condição econômica para contribuir, manter e investir em entidades empresariais. Essa aferição só poderia ser realizada após os devidos abatimentos das despesas dessas sociedades empresárias, para então se verificar a possibilidade de contribuir. É com base nessa lógica que as microempresas possuem isenções.

A tributação ocorre de forma distinta no ordenamento pátrio. Apesar da Constituição em seu art. 145, §1º, definir que sempre que possível o impostos devem ser mensurados conforme a capacidade contributiva de seus contribuintes, nem sempre esse princípio poderá ser aplicado por extensão a todas as espécies tributárias.

Contudo, vale destacar o fato de que, entre os impostos e as taxas (ambos espécies de tributos) tem-se que, na primeira espécie a função é arrecadar com base em uma conduta ativa do sujeito, enquanto que, na segunda espécie, o Estado atua na prestação de um serviço público específico e divisível ou exerce o poder de polícia. O imposto visa arrecadar, pois não está diretamente ligado a uma ação estatal e sim a uma ação do sujeito quando realiza o fato abstrato contido na hipótese de incidência anteriormente previsto, já as taxas, estão ligadas a um comportamento direto e imediato relativo a um sujeito, o que por sua vez, as caracteriza pela essência

³⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p.1098.

³⁸ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2003, p.56.

³⁹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo, Malheiros, 2003, p.62.

⁴⁰ GONZÁLEZ, Eusebio, e PEREZ DE AYALA, José Luís. **Curso de Derecho Tributário**. 2ª edição. Madrid: Derecho Financiero/ Editoriales de Derecho Reunidas, 1978, p.165.

remuneratória, tal como lecionada Regina Helena Costa⁴¹. Ainda com base em seus ensinamentos, é possível concluir que as taxas devem ser cobradas de forma equivalente à despesa efetuada pelo estado, sob pena de realizar cobrança ilegal.

Entende-se que não há eficácia da incidência do princípio da capacidade contributiva nas taxas, pois, como aduz Regina Helena Costa⁴², “sustentar a necessidade de observância do princípio da capacidade contributiva nas taxas não é atender para a natureza dessas imposições tributárias”.

2.3 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA OBJETIVA E SUBJETIVA

A doutrina⁴³ costuma dividir a capacidade contributiva entre objetiva, ou absoluta, e subjetiva, também chamada de relativa. Para diferenciação da capacidade contributiva neste ponto, imputa-se necessário observar, mais precisamente, o momento em que este princípio é aplicado à hipótese de incidência. Configura-se, portanto, meio para distinguir o momento em que a potencialidade de contribuir é averiguada na prática.

Fala-se em capacidade contributiva objetiva, quando a presunção da possibilidade de pagar, surge de uma manifestação de riqueza⁴⁴. Aliomar Baleeiro⁴⁵ afirma que a capacidade econômica objetiva só pode ser averiguada após a dedução dos gastos à aquisição, produção, exploração, e manutenção da renda e patrimônio, pois estes seriam gastos necessários às despesas de exploração e aos encargos profissionais. Aqui, busca-se uma renda líquida do profissional ou patrimônio líquido, ou seja, a renda e o patrimônio que já sofreram abatimento de suas devidas despesas.

Ainda segundo o mencionado autor⁴⁶, o legislador estaria obrigado a permitir todas as despesas operacionais e financeiras necessárias à produção da renda e à conservação do patrimônio, afetado à exploração. A própria lei permite o abatimento dos gastos relativos ao exercício profissional, uma vez que é razoável esta

⁴¹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo, Malheiros, 2003, p.57.

⁴² *Ibidem*, Op. cit, p. 27.

⁴³ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo, Malheiros, 2003, p. 27.; BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 1095.

⁴⁴ COSTA, Regina Helena. *Op. cit*, p.27.

⁴⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 1095.

⁴⁶ *Ibidem/Op.cit*, p.1096

autorização legislativa para o abatimento, pois é dessa atividade que provem os rendimentos, visto que tributar excessivamente causaria uma sobrecarga ao contribuinte e conseqüentemente uma menor arrecadação. Pelo princípio da capacidade contributiva objetiva e pela divisão constitucional sobre a competência tributária, a própria previsão legislativa impede que haja uma cofusão entre os conceitos de renda, rendimento e faturamento⁴⁷.

Existe a limitação constitucional de pressupostos à atividade legislativa quando os atos praticados pelos contribuintes devem necessariamente demonstrar alguma riqueza, de forma que o contribuinte expõe ao Estado, por meio desta ação, a sua condição de pagar. Neste sentido, Regina Helena Costa⁴⁸ afirma que:

A capacidade contributiva absoluta ou objetiva funciona como pressuposto ou fundamento jurídico do tributo, ao condicionar a atividade de eleição, pelo legislador, dos fatos que ensejarão o nascimento de obrigações tributárias. Representa sensível restrição à discricção legislativa, na medida em que não autoriza, como pressuposto de impostos, a escolha de fatos que não sejam reveladores de alguma riqueza.

No que toca à capacidade contributiva subjetiva, esta se direciona a um sujeito individualmente considerado, de maneira que a sua aptidão para contribuir é analisada com base nas suas possibilidades econômicas. Nas palavras de Regina Helena Costa⁴⁹ acerca da capacidade econômica subjetiva, é "nesse plano, presente a capacidade contributiva in concreto, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo - apto, pois, a absorver o impacto tributário".

Ainda sob seu ensinamento⁵⁰, "a capacidade tributária relativa ou subjetiva, por seu turno, opera, inicialmente, como critério de graduação dos impostos". Logo, é possível concluir que a base de cálculo e as alíquotas seriam a forma legal de apurar o imposto devido, sendo a medida própria da efetivação da capacidade contributiva.

Desta forma, a capacidade econômica da perspectiva subjetiva, somente se inicia após o abatimento de despesas necessárias para que o contribuinte e sua família tenham uma existência digna. Os gastos pessoais, tidos como vitais, tais como alimentação, moradia, vestuário, saúde, dependentes, observando os laços familiares e pessoais do contribuinte, são deduzidos para fim de apuração da capacidade contributiva no aspecto subjetivo. Extrai-se deste contexto, que a

⁴⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 1096.

⁴⁸ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2003, p.28.

⁴⁹ *Ibidem*, p.30.

⁵⁰ *Ibidem*, *Loc.cit.*

capacidade econômica subjetiva se refere à renda ou patrimônio líquido, aquele que disponível para ser consumido, e conseqüentemente para ser tributado. Para ele, a aferição da capacidade pela renda ou patrimônio líquido, da forma subjetiva pela qual se realiza, efetivaria os princípios constitucionais da pessoalidade dos impostos, proibição do confisco e igualdade, com fulcro nos art. 145, §1º da CF. Conforme entendimento semelhante sobre este assunto, Regina Helena Costa⁵¹ afirma que esta:

Sendo critério de graduação do imposto, a capacidade contributiva atuará, outrossim, como limite da tributação, permitindo a manutenção do 'mínimo vital' e obstando a que a progressividade tributária atinja níveis de confisco ou de cerceamento de outros direitos constitucionais.

Na proporção que o Estado cobra, é preciso que haja uma proteção do mínimo existencial, aquilo que é vital e que garante ao contribuinte uma vida digna. Para alguns autores, como Sainz de Bujada⁵², a ideia de capacidade contributiva não se dissocia do "mínimo vital", uma vez que, ela só pode ser aferida ou a riqueza só pode ser evidenciada após a satisfação desse direito mínimo.

A capacidade contributiva é limitada à aquelas pessoas que praticam atos que pressupõem riqueza, e por isso possuem meio de contribuir, de forma proporcional à sua condição, com as despesas públicas por meio de tributos. Todavia, não é possível dizer que todos possuem capacidade contributiva, pois, ela esta intimamente ligada ao mínimo vital⁵³, aqueles que só possuem proventos suficientes a satisfazer as suas necessidades, não tem condição adimplir com a obrigação tributária.

São por situações onde o sujeito não possui capacidade econômica, que surgem algumas isenções, como vemos cotidianamente. Um exemplo, relativo ao recorrido estudo, se firma sob o Imposto de Renda da Pessoa Física, no qual, o sujeito que possui renda mensal de até R\$ 1.903,98⁵⁴, não precisa realizar o pagamento do IRPF, pois entende-se que esta renda mensal não comporta um valor a mais do que o mínimo existencial. Tributar o sujeito que recebe o valor acima mencionado, seria tirar dele a mínima qualidade de vida garantida pela Constituição Federal, reduzindo

⁵¹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 30.

⁵² SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**.V. III. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 197.

⁵³ *Ibidem*, p. 198.

⁵⁴ Receita federal. Imposto de renda 2016. Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>

ainda mais a capacidade financeira de arcar a subsistência dele e de sua família nos limites mínimos de dignidade. Além disso, essa cobrança violaria o princípio constitucional da capacidade contributiva por tributar sem haver demonstração de riqueza, bem como os direitos fundamentais previstos pela Carta Magna.

2.4 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA

A capacidade contributiva é a forma pela qual o imposto torna-se pessoal, visto que este tributo incide sob fatos considerados como demonstradores de riqueza e por tanto tem o condão de identificar se o contribuinte pode ou não contribuir.

Tem-se o princípio da capacidade contributiva como uma derivação do princípio da igualdade. No meio tributário, a igualdade se materializa pelo subprincípio da isonomia⁵⁵.

O princípio da capacidade contributiva está intimamente ligado ao princípio da igualdade com conteúdo material, qual seja, a norma que deve tratar os desiguais de maneira desigual na medida de sua desigualdade. Segundo Huberto Ávila⁵⁶, a aplicação do princípio da capacidade contributiva, como desdobramento da igualdade prevista na Constituição Federal, permite uma “justiça tributária”:

A confirmação do princípio da capacidade contributiva pelo Direito Constitucional se reveste de especial importância. Ela permite uma argumentação mais precisa e intersubjetivamente controlável do que a invocação de uma ‘justiça tributária’ em torno da qual, do resto, sempre haverá dissenso. Assim, o princípio da capacidade contributiva deve ser tratado aqui como princípio constitucional.

Contudo, Baleeiro⁵⁷ diz não ser possível reduzir a justiça tributária à capacidade contributiva. Para ele tanto a justiça tributária quanto o princípio da igualdade não estão resumidas à efetividade de capacidade contributiva, pois eles se realizariam em fenômenos como extrafiscalidade, praticidade, comodidade e o combate à evasão fiscal, como meio de formar o sistema e atenuar o papel da capacidade econômica de contribuir com as despesas públicas. A capacidade contributiva é um subprincípio da igualdade prevista em nosso ordenamento, sendo, portanto, meio

⁵⁵ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 107.

⁵⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 527 e 528.

⁵⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro, Forense, 2014, p. 1099.

eficaz para efetiva-la. Desta maneira, a igualdade possui maior abrangência na interpretação tributária, de forma que ela pode solucionar possíveis contradições, que o princípio da capacidade contributiva, por si só, poderia não ser suficiente⁵⁸.

Ainda, Aliomar Baleeiro⁵⁹ infere que a capacidade econômica é um suporte de vários outros princípios previstos pelo nosso ordenamento, a isonomia é uma delas. Ademais, o mencionado autor alude que “a relação de desigualdade ou de igualdade-justiça supõe necessariamente a comparação”. A dificuldade enfrentada neste aspecto se dá sobre o critério de comparação utilizado para agrupar cidadãos como iguais ou desiguais. O princípio da igualdade formal, em sua norma de tratamento define⁶⁰ que:

A dessemelhança “relativa” entre os seres, a possibilidade de comparação entre os seres que podem ser classificados como relativamente iguais, segundo o critério e aspecto determinado, e o critério ou aspecto de comparação que, por seu carter axiológico, somente pode ser acolhido objetivamente a partir da constituição

Em consonância, Klaus Tipke⁶¹ entende pela mesma dificuldade comparativa, inferindo que o mais adequado para confrontar as realidades distintas e aplicar a critérios isonômicos é a capacidade contributiva, ou como denominada pela Doutrina Alemã⁶², capacidade econômico-contributiva.

A capacidade contributiva na prática permite que o contribuinte tenha condições de pagar por aquele tributo cobrado, ou seja, há um potencialidade neste sujeito tributário para que ele contribua na medida da sua possibilidade de pagar. Portando, a capacidade contributiva seria um elemento que ultrapassa a capacidade econômica real, permitindo que após supridas as necessidades básicas se verifique a possibilidade de contribuir financeiramente com o Estado Social. Baleeiro, acerca da capacidade de pagar do contribuinte comenta que “sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida, compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos”. Isso significa

⁵⁸ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**, São Paulo, Malheiros, 2003, p.40-41.

⁵⁹ BALEEIRO, Aliomar, **Limitações ao Poder de Tributar, Rio de Janeiro**, Forense, 2014, p. 1101.

⁶⁰ *Ibidem*, p. 1100.

⁶¹ TIPKE, Klaus; YAMASHA, Douglas, **Justiça fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**, São Paulo, Malheiros, 2002, p. 56.

⁶² Klaus Tipke e Joachim Lang, Tteuerrecht.

que, a todos é dado o idêntico acesso a certos bens da vida, ou seja, a igualdade esta presente quando os sujeitos não são tributados em seu mínimo existencial⁶³.

No âmbito da isonomia tributária, permite-se realizar discriminações como forma de aplicar a capacidade contributiva na prática. Como já se comentou ao longo desse capítulo, o Estado realiza isenções, que por sua natureza tem caráter infra-constitucional, para que o mínimo existencial não seja violado. Essa discriminação só pode ocorrer quando houver lógica no fato que se está discriminando, e a desequiparação procedida esteja de acordo com os interesses prestigiados pela Constituição Federal.

Não obstante, outras medidas asseguram o caráter isonômico, tal qual a graduação de impostos, progressividade de alíquotas,

Essa ideia se extrai dos estudos de Celso Antonio Bandeira de Mello⁶⁴, o qual também enumera quatro requisitos para que a discriminação não venha a ferir o princípio da isonomia, quais sejam:

- 1) que a discriminação não atinja de modo atual e absoluto um só indivíduo;
- 2) que o fator de desigualação consista num traço diferencial residente nas pessoas ou situações, vale dizer, que não lhes seja alheio;
- 3) que exista um nexó lógico entre o fato discriminado e a discriminação legal estabelecida em razão dele;
- e 4) que no caso concreto, tal vínculo de correlação seja pertinente função dos interesses constitucionalmente protegidos, visando ao bem público, à luz do texto constitucional.

Cumprido estes requisitos, é justo afirmar que a discriminação cumpre sua função de realizar igualdade, com base no princípio da capacidade contributiva. A análise feita acima esclarece que a discriminação, ocorrendo com base na pessoalidade, é determinada pela riqueza.

Acrescenta-se, ainda, nas palavras de Baleeiro⁶⁵, que acerca do critério da capacidade contributiva que “ele operacionaliza efetivamente o princípio da igualdade no Direito Tributário. Sem ele, não há como aplicar o mais importante e nuclear direito fundamental, ao Direito Tributário: a igualdade”

⁶³ TIPKE, Klaus; YAMASHA, Douglas, **Justiça fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**, São Paulo, Malheiros, 2002, p.37.

⁶⁴ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio, **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª edição, 10ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 37-38.

⁶⁵ BALEEIRO, Aliomar, **Limitações ao Poder de Tributar**, Rio de Janeiro, Forense, 2014, p. 1100.

O critério discriminatório aplicado pela capacidade contributiva, ao realizar a personalização do imposto, não gera qualquer violação ao princípio da isonomia, pois é justamente este, que se pretende atingir.

2.5 A TÉCNICA DA PROGRESSIVIDADE

Para que ocorra a igualdade, por meio da capacidade contributiva, é preciso que haja uma progressividade que seja capaz de realizar esta capacidade no momento de incidência do tributo.

A progressividade é uma técnica de tributação por gradação em valores crescentes, que pode ser aplicada a todos os tributos previsto em nosso ordenamento jurídico, como discorre Regina Helena Costa⁶⁶:

Acresça-se ser conclusão pacífica da doutrina especializada a afirmação segundo a qual a progressividade tributária deve se reportar-se ao sistema brasileiro tributário como um todo, e não a um tributo em particular. Assim, pode-se ter tributos em estrutura progressiva convivendo com tributos com natureza apenas proporcional.

Hugo de Brito⁶⁷ infere que progressivos são os impostos que possuem alíquotas diversas e crescentes, pela ocorrência do crescimento da base de cálculo, ou por meio de outro elemento especificado pelo legislador.

A aferição da capacidade contributiva por meio do fator progressivo é, na maioria das vezes, aplicada de acordo com a base de cálculo dos impostos. Nada obstante, o ordenamento brasileiro também permite que a progressividade se dê por meio de outro elemento, a depender do objeto que se queira alcançar⁶⁸.

Sob o mesmo aspecto, Sacha Calmon afirma que a progressividade é meio técnico e princípio apto a justificar a elevação de alíquotas na proporção em que cresce o montante sujeito à tributação⁶⁹

Na visão de Rubens Gomes Sousa, a progressividade, como meio capaz de realizar os princípios da isonômia e capacidade contributiva, pode se dar por progressão

⁶⁶ COSTA, Regina Helena, **Princípio da Capacidade Contributiva**, São Paulo, 2012, p.79.

⁶⁷ MACHADO, Hugo Machado de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 34ª edição, 2013, p. 305.

⁶⁸ *Ibidem*, *oc. Cit*

⁶⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro, **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14ª edição Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 304.

simples ou graduada. O método graduado impõe que cada “alíquota maior aplica-se apenas sobre parcela de valor compreendida entre um limite inferior e outro superior, de modo que é preciso aplicar tantas alíquotas quantas sejam as parcelas do valor e depois somar todos esses resultados parciais para obter o imposto total a pagar”⁷⁰. Enquanto a progressão simples ocorre quando a alíquota se aplica a toda matéria tributável.

Sendo assim, é notório compreender que o primeiro modelo de progressividade não condiz com o princípio da capacidade contributiva, de forma que a progressividade que coaduna com o ordenamento pátrio é a graduada⁷¹.

Desta forma, é observada a necessidade de progressividade de todos os impostos para que não haja uma injustiça fiscal, já que se trata da disparidade entre o método progressivo e proporcional. A análise a que o presente trabalho se dispõe é justamente sobre efetividade dos preceitos constitucionais (capacidade contributiva e progressividade) na incidência do tributo.

2.5.1 Breve histórico do surgimento da progressividade e seus reflexos na sociedade atual

O imposto progressivo surgiu em meio às preparações para a primeira guerra mundial, pensado em meio ao “caos e imprevisto” como afirma Thomas Piketty⁷². Já havia cobrança do imposto progressivo sobre a renda em alguns países antes da primeira grande guerra, porém a cobrança era muito pequena e em certos países quase nula. Com a iminência da guerra, os países que já arrecadavam o tributo progressivo aumentaram consideravelmente o valor de faixas, e aqueles que não haviam instituído, passaram a cobrar. Desta forma, o autor dispõe que “o imposto progressivo foi adotado em meio ao caos e ao imprevisto, o que explica ao menos em parte por que não se pensou suficiente quanto às suas diferentes missões e por que ele é questionado hoje”.

⁷⁰ SOUSA, Rubens, Gomes, **Compêndio de Legislação Tributária**. Resenha Tributária. 4ª edição. São Paulo: Póstuma, 1975, p.171.

⁷¹ MACHADO, Hugo Machado de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 34ª edição, 2013, p. 306.

⁷² PIKETTY, Thomas. **O capital no Século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 485.

2.6 PROGRESSIVIDADE COMO FORMA DE AVERIGUAR NA PRÁTICA A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A capacidade contributiva, como princípio, determina que os sujeitos contribuam na medida de sua riqueza, ou seja, se observam as condições pessoais do sujeito para determinar o quanto ele deve pagar. Contudo, para atender ao princípio da isonomia e realizar a capacidade contributiva na prática, é preciso estabelecer uma graduação dos impostos.

A graduação feita por meio de alíquotas permite que haja uma progressividade no regime do Imposto de Renda, como determina a Constituição em seu art. 153, § 2º inciso I ⁷³. Desta forma a progressividade é critério obrigatório para instituir impostos, segundo o raciocínio de que quem demonstra riqueza maior, além de naturalmente ter uma base de cálculo maior, também possui o ônus de arcar com uma alíquota maior, conforme expresso pela lei que instituiu o Imposto de Renda.

Os impostos progressivos são meio totalmente possíveis para a distribuição de renda, conforme Baleeiro⁷⁴:

Hoje os impostos progressivos são universais. Parece que não existe nenhum país, em grau apreciável de civilização, que não os empregue. Essa utilização, além disso, tende a estender-se cada vez mais, a maior número de impostos. Nos Estados Unidos, o imposto de renda, ao fim de 1950, atingiu em escala progressiva a 91%. Na França e noutras nações a 100%.

A partir do momento que se tem um fato legalmente previsto como manifestador de riqueza, aliado a identificação do sujeito que possui aptidão para contribuir e a uma base de cálculo que se reporte a um fato com conteúdo econômico previsto pelo fato

⁷³ 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;

⁷⁴ BALEEIRO, Aliomar, Limitações ao Poder de Tributar, Rio de Janeiro, Forense, 2014, p.224.

gerador, como aduz Regina Helena Costa ⁷⁵, é possível definir as alíquotas e com isso a progressividade das mesmas por meio de sua variação.

Tem-se que o Imposto de Renda, objeto deste estudo, é um tributo pessoal, uma vez que observa as condições específicas do sujeito para definir sua hipótese de incidência. Como Regina Helena Costa ⁷⁶ mencionada, as distinções das alíquotas aplicadas permitem a personalização dos impostos e os tributos quando pessoais seriam os mais idôneos a realizar a justiça fiscal.

Ante o explicitado, é possível concluir que a progressividade é a melhor técnica para garantir a pessoalidade do imposto e o respeito à capacidade contributiva. Aliomar Baleeiro ⁷⁷, com a pertinência, comenta:

A progressividade nos tributos é a melhor técnica que ermite a personalização dos impostos, como determina expressamente o art. 145, parágrafo 1º, da Constituição de 1988. É que, na medida em que o legislador considera as necessidades pessoais dos contribuintes, passa também a conceder reduções e isenções.

Outro princípio essencial à confirmação da capacidade contributiva é o da solidariedade, como suscitado por Moschetti ⁷⁸. O dever de contribuir não deve estar aliado a qualquer constração, devendo se justificar apenas no bem estar da sociedade como todo, permitindo que todos possam usufruir de serviços públicos.

A solidariedade tem raízes européias, surgindo primeiramente na França (“solidarietè”) e Itália (“solidarietà”) como princípio norteador da tributação progressiva ou decorrente da capacidade contributiva e como dever social da vida em comunidade, pois, haveria uma responsabilidade entre os sujeitos mais tributados em relação ao restante da sociedade ⁷⁹.

Em termos políticos, a “solidarietà” é o fundamento mais utilizado para subsidiar a aplicação da progressividade, a sorte de justificar a distribuição da carga tributária de acordo com a capacidade individual de contribuir como pagamento de tributos. A

⁷⁵ COSTA, Regina, Helena. Imposto de Renda e capacidade contributiva. Revista Cej. Brasília, n. 22, p.-27.

⁷⁶ Ibidem, p.28.

⁷⁷ BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p.402.

⁷⁸ MOSCHETTI, Francesco, El Principio de Capacidad Contributiva. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p.145.

⁷⁹ LIVINGSTON, Michael A. Progressividade e Solidariedade: uma Perspectiva Norte-americana. In GRECO, Marco Aurélio (Coord); GODOI, Marciano Seabra (Coord). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 190- 197, p. 190 e 193.

solidariedade é necessária para manter o equilíbrio em uma sociedade capitalista, permitindo uma redistribuição da renda. Então a “solidarietà” é o ponto pelo qual se pode temperar os excessos de uma totalidade de cidadãos naturalmente individualistas.

Tem-se a solidariedade voltada aos membros que participam de sociedade em comum. Nada obstante, a globalização experimentada hoje, faz com que a ideia de totalidade não apenas se refira aos sujeitos que coabitam em uma mesma sociedade. Utopicamente, há posicionamento no qual se acredita, ainda, na extensão da solidariedade para que se atinjam todos os membros da espécie humana⁸⁰.

Michael Livingston⁸¹ se pronuncia sobre promessa de dilargar a solidariedade, como objetivo dos sistemas político-sociais, de modo a firmar que “Esta visão já foi refletida em propostas de algum tipo de tributação mundial, e.g., sobre transações financeiras, com recursos para financiar o desenvolvimento do terceiro mundo ou outros objetivos”.

Por isso, Livingston⁸² comenta sobre a ideia de alguma tributação mundial que

Hoje tais propostas têm um sabor levemente de *avantgarde* e mesmo bizarro, e sua discussão está circunscrita principalmente a círculos acadêmicos ou de política avançada. No futuro elas podem parecer não mais bizarras do que hoje um sistema nacional de tributação progressiva parece ser.

Como regra de realização da capacidade contributiva, a progressividade também é importante para a melhor distribuição de renda. Em um país de dimensão continental, são visíveis as condições sociais totalmente diferentes que merecem uma tributação razoável a sua capacidade. Os impostos progressivos são compatíveis com a Constituição, vez que coadunam com objetivos, trazidos por ela, quais sejam, a erradicação da pobreza e desigualdade social, visando construir uma sociedade livre, justa e solidária⁸³. É possível afirmar que a progressividade venha a funcionar como um instrumento de modificação da realidade social do Brasil.

⁸⁰ LIVINGSTON, Michael A. Progressividade e Solidariedade: uma Perspectiva Norte-americana. In GRECO, Marco Aurélio (Coord); GODOI, Marciano Seabra (Coord). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 190- 197, p. 196 e 197.

⁸¹ *Ibidem. Loc. Cit.*

⁸² *Ibidem. Loc. Cit.*

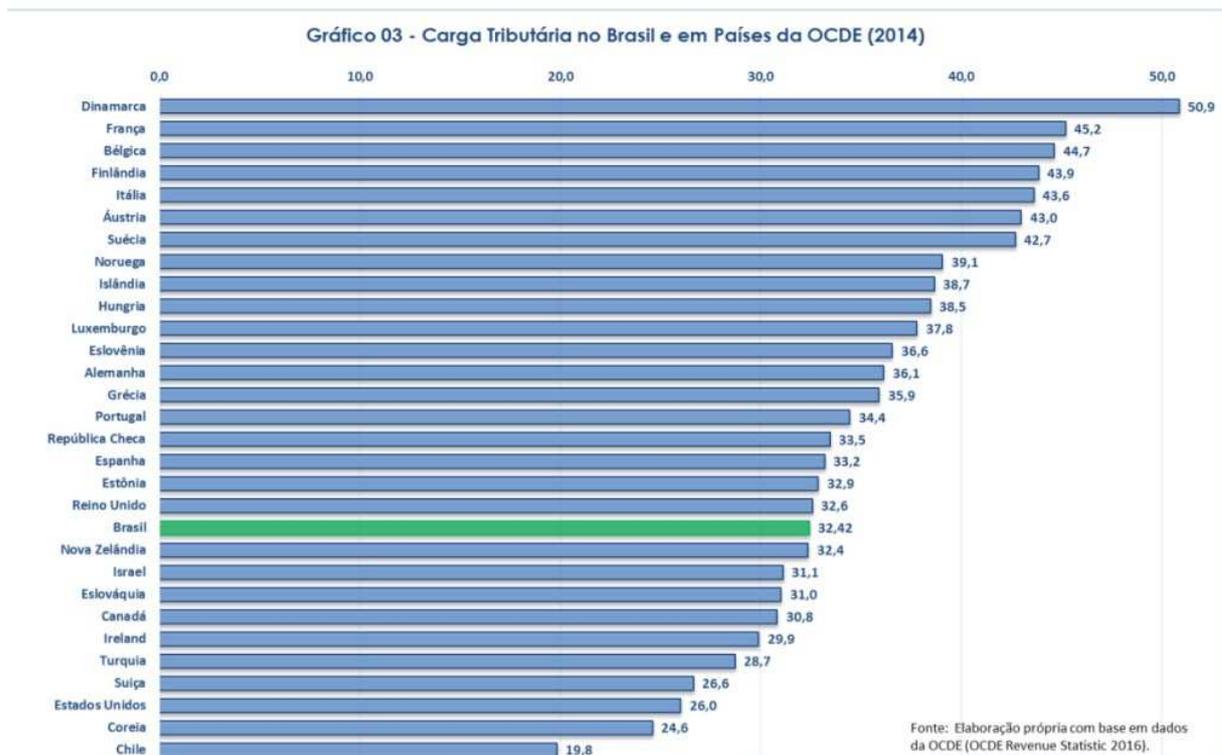
⁸³ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

- I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- II - garantir o desenvolvimento nacional;

Outrossim, as discriminações realizadas pelo princípio da isonomia, quando observada a capacidade contributiva, protege interesses sociais estimados pela CF/88 e concretiza a distribuição de riqueza e a justiça social⁸⁴.

Em países mais desiguais na repartição de renda, a tributação atinge a sociedade de forma diversa, sem haver uma equidade, enquanto em países mais desenvolvidos socialmente, a carga tributária tende a ser melhor distribuída, pois há o correto uso dos impostos pessoais para mensurar a capacidade econômica do sujeito passivo.

Em análise mundial, acerca da tributação como um todo, a OCDE realizou em 2014 uma pesquisa para verificar quais os países que possuem maior carga tributária, o que resultou nos seguintes dados:



Elaborado pela Receita Federal do Brasil, com base em dados da OCDE.

O Brasil não possui os maiores índices de carga fiscal, contudo se encontra entre países desenvolvidos economicamente, de modo a apresentar maior tributação do que países como Nova Zelândia (31,1%), Canadá (30,8%), Suíça (26,6%) e Estados Unidos (26,0%).

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
⁸⁴ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**, 3ª edição, São Paulo, Malheiros, 2003, p. 40.

Ainda, Fábio Avila⁸⁵ acredita que em razão do percentual médio entre os índices da OCDE, engessa o Estado brasileiro no sentido de cobrar mais tributos do setor produtivo, havendo assim, uma limitação implícita ao aumento da carga tributária.

Esses grandes valores arrecadados não são refletidos de forma efetiva na realidade social do Brasil. Por fatores alheios, o que não se busca discutir, apesar da alta carga tributária, os resultados que deveriam se esperar em contrapartida, não ocorrem de forma satisfatória. Isso tem como consequência direta na irresignação da sociedade, pois se aguardam respostas mais eficientes frente ao cansativo pagamento de diversos tributos.

Esse “cansaço” da população reflete na ideia de solidariedade proposta pela Constituição, uma vez que a falta de efetividade das prestações públicas faz com que se tenha uma visão mais individualista e independente do sistema social.

A conformação da capacidade contributiva como expressão da progressividade confere total capacidade de realizar a justiça fiscal pelo modo isonômico com o qual opera.

⁸⁵ CASTRO, Fábio Avila De. **Imposto de Renda da Pessoa Física: Comparações Internacionais, Medidas de Progressividade e Redistribuição**. 2014. Mestrado. Orientador Maurício Bubagin (Mestrado em Economia do Setor Público)- Universidade de Brasília, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Departamento de Economia- Brasília, p.41.

3. IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA

A origem do imposto sobre a Renda, de acordo com o estudo realizado por Cristóvão Barcelos da Nóbrega⁸⁶, auditor fiscal, e publicado pela RFB, ocorreu de forma tardia junto ao desenvolvimento das sociedades. Nos primórdios da evolução social a riqueza era medida pela quantidade de bens, sem que houvesse uma medida dos produtos destes bens. Por isso, a criação da moeda permitiu a contagem da unidade, e, portanto a verificação de acréscimo patrimonial e da renda e sua futura tributação.

A tributação sobre a renda surgiu, primeiramente, na Europa, tendo como pioneiras Inglaterra, França e Itália. Os registros históricos informam que a Inglaterra foi a primeira a instituir o imposto sobre a renda, estimulada pelo que naquela época poderia requerer mais recurso: as guerras. Napoleão Bonaparte ameaçava invadir a Inglaterra, e esta, por seu turno, buscou uma forma de se defender, aumentando o financiamento estatal para custear o plano defensivo⁸⁷.

Sucessivamente, conforme os estudos de Baleeiro⁸⁸, o imposto sobre a renda foi implementado na Suíça em 1840, na Áustria em 1849, e no final do século passado na Nova Zelândia, Prússia e Holanda.

Na Itália este imposto surgiu em 1864, incidindo sobre proventos do comércio, indústria e profissão. No mesmo tributo estavam englobadas rendas mobiliárias de qualquer natureza⁸⁹.

Já na França, os tributos diretos eram cobrados com frequência, de forma que o imposto sobre a renda, após diversos esforços para implementá-lo, foi efetuado em 1917.

A instituição na Alemanha do imposto sobre a renda ocorreu em 1891, incidindo sobre o ganho profissional, mobiliários e imobiliários oriundos de profissões liberais.

⁸⁶ NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **História do Imposto de Renda no Brasil- um enfoque na pessoa física (1922-2013)**. Receita Federal. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda> p. 17.

⁸⁷ *Ibidem*, p.18.

⁸⁸ BALEEIRO, Aliomar, **Uma Introdução à Ciência das Finanças**, 18ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 2012, p. 411.

⁸⁹ NÓBREGA, Cristóvão Barcelos, Op. cit. p.18.

A Alemanha, no entanto, começou a cobrá-lo como tributo estatal, sendo transferida a competência federal quando o país passou por adversidades financeiras⁹⁰.

Sabido que as guerras sempre tiveram papel impulsionador na tributação dos países, nos Estados Unidos não foi diferente. Quando os EUA ainda viviam a separação de estados do norte e estado do sul, a tributação do primeiro ocorria sobre capital e propriedade, enquanto no segundo, a base de cálculo era incidente sobre salário e honorários. Após a Guerra de Secessão, visto a dificuldade de arrecadação, o tributo começou a ser cobrado, mais especificamente em 1861, na esfera federal. Durante a guerra o imposto foi instituído sem grandes discussões, após o final desta, o bombardeio de críticas de cunho constitucional fez com que o IR fosse suprimido em 1872⁹¹.

Nada obstante, Baleeiro⁹² comenta que o imposto extraordinário que surgiu como meio de subsidiar as guerras, passou a ser o principal elemento dos sistemas tributários nos Estados economicamente mais amadurecidos, e, portanto mais civilizados.

Em 1922 nasce a tributação sobre a renda no Brasil nos moldes que se apresenta hoje. Antes dessa data, durante o reinado de D. Pedro II, houve uma tributação da renda, que hoje se assemelharia a uma tributação na fonte, quando aqueles que naquela época recebiam vencimentos dos cofres públicos, deveriam contribuir de acordo com uma tabela e valores progressivos⁹³.

Mais uma vez por causa de guerra, desta vez do Paraguai, o governo necessitou adotar medidas arrecadatórias para o financiamento da mesma. Por meio de mudanças tributárias, o governo em 1867 voltou a angariar impostos sobre vencimentos e patrimônio (valores recebidos a título de alugueis)⁹⁴.

A complexidade do IR por vezes impediu a sua cobrança da forma que é feita hoje, de forma que se tentou diversas vezes instituí-lo no Brasil. Com força da Lei 4.625/1992, que tratou do orçamento brasileiro, foi inserido o Imposto sobre a renda

⁹⁰ NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **História do Imposto de Renda no Brasil- um enfoque na pessoa física (1922-2013)**. Receita Federal. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda> p. 24.

⁹¹ *Ibidem, loc. Cit.*

⁹² BALEEIRO, Aliomar, **Uma Introdução à Ciência das Finanças**, 18ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 2012, p. 411 e 412.

⁹³ NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. *Op. cit.*, p. 31

⁹⁴ *Ibidem*, p. 25.

nos termos de seu artigo 31⁹⁵. A diferença substancial contida nesta ordem legislativa em relação às demais se consolida no fato de ter havido uma maior dimensão no estudo da arrecadação, da organização e da disposição de funcionários próprios e dedicados exclusivamente a este tributo⁹⁶.

Todo histórico acerca do IR é engrandecedor para que possamos compreender o molde no qual ele é instituído e cobrado hodiernamente, bem como analisar criticamente os aspectos que o integram.

3.1 ASPECTOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

No momento em que o Estado, no seu agir soberano, determina a cobrança de um determinado tributo, pelo aspecto da legalidade, é forçoso que este esteja previsto por lei. Geraldo Ataliba⁹⁷, em uma de suas explicações acerca da hipótese de incidência tributária, afirma que a descrição legal de um fato, sob primeira análise é “a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é o seu desenho)”. Desta forma, esse desenho a que o autor se refere é justamente o fundamento legal no qual irá refletir o fato da realidade equivalente a ele. Em outras palavras, ainda atesta que a hipótese de incidência é a “hipótese da lei tributária. É a descrição genérica e

⁹⁵ Art. 31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será, devido, anualmente, por toda a pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem.

I. As pessoas não residentes no país e as sociedades com sede no estrangeiro pagarão o imposto sobre a renda líquida, que lhes for apurada dentro do território nacional.

II. É isenta do imposto a renda anual inferior a 6:000\$ (seis contos de réis), vigorando para a que exceder dessa quantia a tarifa que for anualmente fixada pelo Congresso Nacional.

III. Será considerado líquido, para o fim do imposto, o conjunto dos rendimentos auferidos de qualquer fonte, feitas as deduções seguintes:

a) imposto e taxas;
 b) juros de devedores, por que responda o contribuinte;
 c) perdas extraordinárias, provenientes de casos fortuitos ou força maior, como incêndio, tempestade, naufrágio ou acidentes semelhantes a esses, desde que tais perdas não sejam compensadas por seguros ou indenizações;
 d) as despesas ordinárias realizadas para conseguir e assegurar a renda

⁹⁶ NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **História do Imposto de Renda no Brasil- um enfoque na pessoa física (1922-2013)**. Receita Federal. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda> p. 31 e 32.

⁹⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª edição. São Paulo, Malheiros, 2012, p.58.

abstrata de um fato. É a conceituação (conceito legal) de um fato: mero desenho contido nem ato legislativo”⁹⁸.

Utilizando-se a regra se A deve ser B, onde A representa a hipótese de incidência e seus respectivos caracteres material, temporal e espacial, enquanto B traduz o mandamento legal, discriminando o perfil quantitativo e subjetivo. Para que haja cobrança legítima pelo nascimento da obrigação tributária de um tributo é preciso que contenha todos os aspectos mencionados na forma prevista em lei⁹⁹.

Como o alvo deste estudo é debater o Imposto de Renda da Pessoa Física, as bases normativas que delimitam a incidência deste imposto são a Constituição Federal de 1988, através da previsão da competência para criar e instituir tributos entre outros aspectos constitucionais que regulam a execução da atividade tributária, o Código Tributário Nacional que estabelece normas gerais à aplicação do mesmo e as leis instituidoras 7.713/88 e 9.250/95 que, por sua vez, determinam a hipótese de incidência, bem como o mandamento dentro dos liames dos institutos legais anteriormente mencionados e o decreto nº 3000/99 que estabelece a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do IR. Desta maneira, cabe analisar de maneira específica os critérios inerentes à hipótese de incidência.

As limitações constitucionais trazidas pelos artigos 150 e 151 da CF/88 se apresentam sob a legalidade, anterioridade de exercício, irretroatividade, isonomia, capacidade contributiva, vedação ao confisco e uniformidade na tributação federal. Todavia, o IR excepciona a aplicação da anterioridade nonagesimal, podendo ser instituído e cobrado sem aguardar o prazo mínimo de 90 dias.

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza possui evidentemente caráter fiscal e, desta forma, é responsável pela maior arrecadação de receita tributária no âmbito orçamentário da União. Igualmente, por determinação dos artigos 157, I; 158, I e 159 I da CF/88, que tratam da distribuição de receitas entre os entes federativos, o IR também possui relevância para os Estados e Municípios, pois parte da arrecadação da União sobre o imposto em questão é destinada a estes entes.

⁹⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª edição. São Paulo, Malheiros, 2012, p. 59.

⁹⁹ *Ibidem*. p. 74 a 77.

O antecedente da norma contém os critérios materiais, quais sejam material, espacial e subjetivo, que permitem a incidência do tributo no momento em que se concretizam. O IR tem a sua materialidade enfatizada na discussão acerca da noção de renda¹⁰⁰.

3.1.1 Noção de renda

Conforme prevê a CF/88¹⁰¹ a União é competente para instituir imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, contudo a Lei Maior não define expressamente o conceito de renda a ser utilizado na aplicação do encargo, atribuindo obrigação pela definição à lei que venha a instituir este imposto. A Lei Complementar tem a incumbência de delimitar o fato gerador, observando os limites constitucionais e principiológicos, bem como, por meio de seu texto, delimitar a noção de renda que abraça a incidência do IR.

A Constituição, no que tange aos limites acima referidos, traz algumas noções genéricas do que se deve definir como renda ou proventos de qualquer natureza, de modo a vincular obrigatoriamente a lei complementar a considerar o conteúdo constitucional no momento de criação legislativa do IR¹⁰².

O Código Tributário Nacional, por meio de seu art. 43, definiu renda e proventos de qualquer natureza nos seguintes termos:

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

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

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

§ 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.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

¹⁰⁰ GAUDENZI, Patrícia Bressan Linhares. **Tributação dos Investimentos em previdência complementar privada- Fundos de pensão PGBL, VGBK, FAPI e outros**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2008, p. 131.

¹⁰¹ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

III - renda e proventos de qualquer natureza;

¹⁰² CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p.38.

Quanto ao exposto, Edvaldo Brito infere que o conceito trazido pelo mencionado artigo, seria oriundo do desenvolvimento do estudo de diversos casos ocorridos nos Estados Unidos. Uma decisão da Suprema Corte Americana em 1913, sobre o caso *Stratton's VS. Howbert* define renda da maneira a se expor: “o ganho derivado do capital, do trabalho ou de ambos combinados, sempre que se tenha incluído o benefício ganho através da venda ou da conversão de capital”¹⁰³.

A partir deste ponto, muito se discutiu e ainda se discute sobre qual a noção de renda que deveria ser aplicada, bem como o fato desta definição já estar implicitamente prevista na própria Constituição.

Por sua vez, Aliomar Baleeiro¹⁰⁴, acerca do tema, traz a tona o seguinte aspecto:

O debate sobre esse assunto tem empolgado vários espíritos e pode saer resumido em duas teorias, que ambas têm sido invocadas pelas legislações fiscais dos vários países:

- a) renda é atributo quase sempre periódico, da fonte permanente pela qual promana, como elemento novo criado e que com ela não se confunde (Struz, Fuisting, Cohn)
- b) a renda é o acréscimo de valor pecuniário do patrimônio entre dois momentos (Schanz, Haig, Fisher)

Depreendem-se dos conceitos supracitados algumas características importantes no estudo da noção de renda. A principal delas é o fato de que a renda só poderá ser analisada entre um lapso temporal, ou seja, ela se verifica a partir do decurso de certo tempo, já que o que se busca verificar é um acréscimo pecuniário não existente em momento anterior. Essa nova riqueza verificada em dado momento preenche o conceito de renda.

Na mesma linha de raciocínio, José Artur Lima Gonçalves¹⁰⁵ considera inafastável a necessidade de haver um período de tempo determinado para que se possa auferir renda tributável. É nesse íterim que é viável calcular as entradas e saídas relevantes ao entendimento de renda, bem como, por se tratar de tempo determinado, são consagrados os princípios da anterioridade e irretroatividade da lei mais gravosa, de forma que o “marco inicial” deste lapso temporal determina o regime jurídico a ser utilizado até o “marco final”.

¹⁰³ BRITO, Edvaldo, **Direito Tributário e Constituição**, 1ª edição, São Paulo, Atlas, 2016, p. 1056.

¹⁰⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p.384.

¹⁰⁵ GONÇALVES, José Artur Lima, **Imposto de Renda: pressupostos constitucionais**. 1ª edição, 2ª tiragem, São Paulo, 2002, p. 183 a 187.

O autor¹⁰⁶ anteriormente citado, ainda quantifica o período para se apurar o IR, a partir de uma análise sistemática da Constituição Federal. Ele observa que toda organização estatal do Brasil está fundada no período anual, de forma que “orçamentos públicos, gastos, previsões e investimentos” são vinculados a intervalos de 12 meses. De maneira análoga, vez que a CF/88 não determina diretamente o período a ser utilizado para fins de aferição da renda, cabe interpretação de que este seja harmônico com os demais que versam sobre aspectos semelhantes, e por isso, anuais.

A respeito do conceito de renda, de logo, ainda que pareça uma reflexão óbvia, já se afastam de sua definição os aspectos materiais dos demais impostos previstos na CF/88, de maneira que renda jamais poderá ser exportação, importação, propriedade territorial rural ou predial e territorial urbana, patrimônio ou operação financeira, industrialização de produtos, transmissão onerosa e gratuita, entre outros¹⁰⁷. Sendo assim, não é viável que dois ou mais impostos tratem de um mesmo fato econômico para compor a sua base de cálculo, posto que o constituinte ao repartir as competências perante os entes federativos para que não existisse “cumulação de pretensões”¹⁰⁸.

Cumprе salientar que no direito brasileiro rendimento e renda possuem concepções distintas. Aliomar Baleeiro¹⁰⁹ traz essa diferenciação quando afirma que rendimento abrange todos os proventos recebidos, tais como salários, valores referentes a aluguéis de imóveis, juros, entre outros. Da soma de todos os rendimentos, advindos das diversas categorias, são subtraídas as deduções anuídas pela legislação vigente, e desse cálculo resulta a renda bruta. Esta última ainda sofre outro tipo de abatimento subsequente, como pagamento de pensão alimentícia, gastos com saúde, para que depois, do saldo restante, considerado como renda líquida, possa incidir o Imposto sobre ela.

¹⁰⁶ GONÇALVES, José Artur Lima, **Imposto de Renda: pressupostos constitucionais**. 1ª edição, 2ª tiragem, São Paulo, 2002, p. 183 a 187.

¹⁰⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 38.

¹⁰⁸ *Ibidem*, pag. 39.

¹⁰⁹ BALEEIRO, Aliomar, **Uma Introdução à Ciência das Finanças**, 18ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 2012, p. 421; 422.

Na percepção de Roque Carrazza¹¹⁰, por exclusão, a concepção renda também se difere juridicamente de rendimento, pois este representa qualquer ganho isoladamente considerado. O imposto só poderia incidir sobre renda e proventos de qualquer natureza, nos termos do art. 153, III, DA CF/88, pois, uma vez que esse imposto venha a ultrapassar seu critério material, haveria desvio de poder na função legislativo-tributária. Ainda sob os ensinamentos do aludido autor, rendas e proventos de qualquer natureza são “os ganhos econômicos do contribuinte gerados por seu capital, por seu trabalho ou pela combinação de ambos e apurados após o confronto das entradas e saídas verificadas em seu patrimônio, num certo lapso temporal”.

Sobre o produto de capital, nas palavras de Patrícia Gaudenzi¹¹¹ é a totalidade que "resulta da aplicação de bens, materiais ou imateriais, móveis ou imóveis, permanente ou não, em razão de sua aplicação, investimento ou disponibilização. Estão aí incluídos os juros, os aluguéis, os rendimentos e os ganhos de aplicações financeiras."

Pode-se dizer que o produto do trabalho é adquirido, independente de vinculação empregatícia, pela prestação de serviço (público ou privado), de caráter remuneratório. Se incluem nesse rol, os valores recebidos à título de salários, gratificações, vencimentos e remunerações em face do labor prestado¹¹².

Quando se fala da combinação de ambos, se entende que os valores auferidos se referem às situações em que o trabalho e o capital como investimento se materializam em uma única ação, de modo que a mesma, de uma só vez, constituirá fato gerador do IR.

Sobre a locução “proventos de qualquer natureza”, esta somente irá abarcar os rendimentos da pessoa física, pois busca contemplar aqueles recebidos a título de acréscimos decorrentes de atividade profissional já cessada, bem como aposentadorias. A amplitude dada a esta expressão abrange qualquer acréscimo

¹¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto **sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p.39.

¹¹¹ GAUDENZI, Patrícia Bressan Linhares. **Tributação dos Investimentos em previdência complementar privada- Fundos de pensão PGBL, VGBK, FAPI e outros**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2008, p. 134.

¹¹² *Ibidem, loc. Cit.*

proveniente de dinheiro, valores, remunerações que não estejam necessariamente ligadas ao trabalho, capital, combinação de ambos ou a aposentadoria¹¹³.

O conceito de proventos não se estende apenas a aposentados e pensionistas na visão de Carrazza, uma vez que os cônjuges e herdeiros do segurado, e em razão de sua aposentadoria, recebem valores a título de dependentes. Desta forma, tem-se os recebimentos do cônjuge e herdeiros ligados diretamente a concepção de renda¹¹⁴.

Em se tratando de IR, Edvaldo Brito¹¹⁵ expõe que o imposto de renda incide sobre o acréscimo patrimonial verificado em certo período, desde que esse acréscimo decorra de “riqueza nova” de natureza pecuniária. Sabe-se de pronto que para que se preencha a hipótese de incidência do imposto de renda, é imprescindível que haja esse acréscimo citado anteriormente, sem ele a incidência tributária não encontra respaldo em seu aspecto material.

Isso quer dizer que nem todo produto de bens será hipótese do fato gerador do IR. Mesmo que exista acréscimo patrimonial, ainda é preciso que este tenha disponibilidade econômica, exemplificada por Edvaldo Brito¹¹⁶ de “dinheiro em caixa”, ou jurídica quando se tratar de título que permita uma “realização em dinheiro”.

Ao tratar dessa disponibilidade acima invocada, nos termos do art. 43, § 2º do CTN, tem-se o que se convencionou doutrinariamente em classificar como conceito econômico de renda, do qual é possível extrair premissas essenciais, quais sejam disponibilidade econômica ou jurídica, renda, proventos de qualquer natureza e aquisição¹¹⁷.

¹¹³ MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e Proventos de Qualquer Natureza- O Imposto e o Conceito Constitucional**. São Paulz: Dialética, 2009, p.66.

¹¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p.58 e 59.

¹¹⁵ BRITO, Edvaldo, **Direito Tributário e Constituição**, 1ª edição, São Paulo, Atlas, 2016, p. 1045 e 1046.

¹¹⁶ *Ibidem*, p. 1056.

¹¹⁷ *Ibidem*, p.1055.

Entende-se necessário a interpretação da definição de renda em concordância com os caracteres econômicos e jurídicos relacionados ao fato que gerou a disponibilidade da mesma, e conseqüentemente a sua incidência fiscal¹¹⁸.

Logicamente, se depreende que a renda tratada pelo CTN¹¹⁹ só deverá sofrer a incidência do tributo quando estiver disponível, ou seja, não é possível cobrar o IRPF de um capital imobilizado, por exemplo.

A mera correção pela inflação ao valor real de um bem não tem força para refletir em acréscimo patrimonial sujeito ao IRPF, pois, de fato o sujeito não adquiriu um valor a mais em face daquele bem, e sim o justo acréscimo inerente ao próprio valor dele pelo decurso do tempo. Desta forma, a simples ação inflacionária em nada coaduna a ideia de riqueza nova para fins tributários. No entanto, se é possível se verificar que se houver majoração do valor do bem para mais que seu valor puramente corrigido pelo decorrer do tempo, a partir do momento que essa diferença monetária estiver disponível, é possível a incidência do IR.

A renda do que trata o imposto sobre a renda, deve refletir um acréscimo patrimonial ao longo de certo tempo, ou seja, há imposta necessidade de se observar se existe uma nova riqueza dentro de um prazo determinado. Segundo Roque Carrazza, para que haja renda e proventos é substancial que o capital, o trabalho ou ambos, quando analisados em dois lapsos temporais, tenham produzido “riqueza nova, destacada daquela que lhe deu origem e capaz de gerar outra”¹²⁰. Desta maneira, delimitar esse espaço de tempo torna-se essencial para avaliar se houve ou não acréscimo de riqueza do potencial contribuinte.

Edvaldo Brito, de maneira direta, caracteriza o acréscimo, aquele obtido por meio do decurso de lapso temporal, como aquilo que “se soma a algo já existente”¹²¹. Pelo conceito econômico de renda, fundado no retro mencionado artigo do Código de Tributário, esse acréscimo só será tributável no momento em que se der a sua disponibilidade.

¹¹⁸ BEZERRA, Fabio de Oliveira. Imunidade do Mínimo Existencial na Tributação do Imposto de Renda Pessoa Física. **Revisa Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Escrituras, nº 65, fev/2001, p. 19-30, p. 26.

¹¹⁹ § 2o Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

¹²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 40.

¹²¹ BRITO, Edvaldo, **Direito Tributário e Constituição**, 1ª edição, São Paulo, Atlas, 2016, p. 1058.

O modelo proposto pelo CTN atende perfeitamente o conceito de renda interpretado pela Constituição como se verá mais a frente, fazendo que a aplicação conjunta desses entendimentos permita uma tributação do IRPF mais justa.

Reputa-se incabível sustentar que qualquer entrada ou saída de referentes valores patrimoniais, ainda que não existisse previsão no art. 43 do CTN, tenha o condão de gerar incidência tributária¹²². Foge a lógica constitucional e ao próprio senso jurídico infirmar encargo fiscal sem que seja devidamente observada a disponibilidade daquela renda, ou seja, se ela efetivamente veio a gerar uma riqueza nova e desimpedida.

Quanto ao tema, cabe destacar as considerações elaboradas por Carrazza:

O Código Tributário Nacional reforça o entendimento de que o ir só pode incidir sobre a aquisição de riqueza nova, em dinheiro ou equivalente, advinda do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. O mesmo diploma normativo sinaliza que no sentido de que a tributação da renda só pode dar-se quando esta já está no alcance da mão do contribuinte.¹²³

Corroborando com este raciocínio, o entendimento de que renda deriva por natureza de um conceito econômico, mas no momento que é medida da capacidade contributiva, passa a ser fonte de obrigações regida pelo Direito Público. Acerca do conceito econômico recepcionado pelo Código de Tributário, é possível extrair que renda para fins tributários, corresponde a um acréscimo patrimonial, resultante do capital, trabalho, ou a combinação dos dois, bem como dos rendimentos diversos, tidos como proventos¹²⁴.

Com finco em certames constitucionais, e não econômicos, Luiz César Queiroz¹²⁵ estipula a noção de renda da forma que segue

Renda e proventos de qualquer natureza (ou renda em sentido amplo ou simplesmente Renda) é conceito que está contido nas normas constitucionais relativas ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e que designa o acréscimo de valor patrimonial, representativo da obtenção de produto ou de simples aumento no valor do patrimônio, apurado, em certo período de tempo, a partir da combinação de todos os fatos que contribuem para o acréscimo do valor do patrimônio (fatos-acréscimos) com certos fatos que, estando relacionados ao atendimento das necessidades vitais básicas ou à preservação da existência, com

¹²² CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 62.

¹²³ *Ibidem, loc. Cit.*

¹²⁴ BEZERRA, Fabio de Oliveira. Imunidade do Mínimo Existencial na Tributação do Imposto de Renda Pessoa Física. **Revisa Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Escrituras, nº 65, fev/2001, p. 19-30, p. 25.

¹²⁵ QUEIROZ, Luís César Souza De. **Imposto sobre a Renda – Requisitos para uma tributação Constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 41.

dignidade, tanto da própria pessoa quanto de sua família, contribuem para o decréscimo de valor do patrimônio (fatos-decréscimos).

Sob a riqueza nova, em tese, propícia a tributação, ainda existem deduções e abatimentos autorizadas pela legislação ordinária. A nossa Carta Constitucional consagra direitos como moradia, saúde, alimentação, educação, e como o Estado não possui condições de prover a todos, de maneira satisfatória, os direitos básicos elencados em nosso sistema, ele permite que alguns valores não envolvam o conceito de renda, pois estariam diretamente ligados ao mínimo existencial. Por tal razão, é que se permite que dessa riqueza recém-adquirida, sejam deduzidos os gastos com direitos básicos.

3.1.2 Intributabilidade do mínimo existencial

As garantias constitucionais existem para que sejam protegidos os direitos fundamentais dos cidadãos contra a voracidade estatal em tributar a todos.

Igualmente, as deduções e abatimentos oportunizados pelo ordenamento pátrio, buscam garantir o direito do cidadão ao mínimo vital, tal como preceitua o preâmbulo da Carta Magna no seguinte texto:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.

Desta conjuntura, renda e proventos de qualquer natureza não podem atingir o mínimo vital garantido a todos, de forma que aquele deve ser referente ao que ultrapassar as necessidades básicas, resguardados os valores da vida e dignidade da pessoa humana.

Acerca do assunto, já pacificado pela doutrina, Carrazza¹²⁶ se manifesta sobre o preâmbulo constitucional da seguinte maneira:

Realmente, contrastando com os valores da vida, igualdade e dignidade da pessoa humana, renda e proventos deixam de ser meros resultados da

¹²⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p.53.

atividade econômica, para assumirem a conotação de acréscimos patrimoniais, excluídos os valores necessários à manutenção da personalidade digna e dos próprios mecanismos de produção de renda. Com apoio nos preditos princípios da capacidade contributiva e do não confisco e nos mencionados critérios da progressividade, universalidade e generalidade, temos que renda é o acréscimo patrimonial decorrente diretamente do capital e do trabalho; e proventos, o advindo de outras fontes (v.g., de pensões e aposentadorias).

Diante do mencionado, nem todo acréscimo patrimonial poderá ser considerado renda para fins tributários. José Artur Lima Gonçalves¹²⁷, ao tratar de Imposto de Renda, traz a ideia de “saldo positivo” para demonstrar o que significa o acréscimo patrimonial. Para que se possa falar em renda, o autor determina que deve haver um “plus”, um algo a mais a partir de um dado pré determinado. Portanto, se impõe que só existe um incremento patrimonial depois que sejam retirados deste cálculo os prejuízos, pois, só poderá se verificar o saldo positivo se os saldos negativos forem previamente deduzidos.

Ainda, Gonçalves¹²⁸ utiliza dos termos de certas “entradas” e certas “saídas” para indicar quais os valores que realmente possuem importância no cálculo da renda. O autor entende que é necessário se fazer um corte para determinar quais entradas e saídas são fundamentais para caracterizar o acréscimo patrimonial. Por tal motivo, vale ressaltar que se utiliza o termo “certas saídas” porque nem todas as saídas tem o condão de redutor, da mesma forma que certas entradas não tem o poder de interferir no acréscimo que se busca identificar.

Do mesmo modo, ao tratar de capacidade contributiva, como já visto no capítulo anterior, Klaus Tipke¹²⁹, defende que tal princípio se funda na proteção ao mínimo existencial, pois, com base na unidade do ordenamento jurídico o “mínimo existencial fiscal” este não poderia se sobrepor ao “mínimo existencial do direito da seguridade social”.

Salienta-se, portanto que o poder tributário sofre limitação em razão da imunidade fiscal referente ao mínimo existencial. Esta abrange as obrigações principais e acessórias, tem caráter irrevogável, eficácia declaratória e validade erga omnes. Já as isenções são outorgadas com base nos valores de justiça, de forma que o próprio

¹²⁷ GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto de Renda : pressupostos constitucionais**. 1ª edição, 2ª tiragem, São Paulo, 2002, p. 179 a 181.

¹²⁸ *ibidem*, p. 182 e 183.

¹²⁹ TIPKE, Klaus; YAMASHA, Douglas. **Justiça fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo, Malheiros, 2002, p. 34.

ente fiscal se autolimita ao concedê-la, de modo que é revogável, abarca apenas a obrigação principal e tem eficácia constitutiva¹³⁰.

A respeito das isenções e o mínimo vital, José Souto Maior Borges¹³¹, menciona generalidade como suporte à proteção desses direitos, afirmando que

A regra da generalidade da tributação assenta de fato sobre o suporte econômico da capacidade financeira dos que se submetem à carga tributária e requer uma disponibilidade de riqueza superior à estritamente indispensável para a satisfação das necessidades primárias do indivíduo.

Somente é legítimo verificar a base de cálculo do IRPF após a aferição do montante disponível, pois, reputa-se necessário a observância das despesas dedutíveis, com fulcro na intributabilidade do mínimo existencial.

Por conseguinte, ao se demonstrar a impossibilidade da incidência do IR sobre o mínimo vital, à medida que este se destina à sobrevivência digna do sujeito de direito, vale salientar que esse mínimo necessário à manutenção de uma vida decente transcende a figura do contribuinte e atinge seus dependentes.

Posto que a própria legislação, acerca deste imposto, faz referência a deduções com gastos inerentes a dependentes, ainda que exista um valor máximo a se deduzir da renda bruta, há uma explícita extensão do mínimo vital. O contribuinte pode demonstrar na sua declaração anual à RFB que possui dependentes para legitimar a subtração de certo valor referente a eles. Sendo assim, o mínimo existencial intributável também estende à garantia de direitos mínimos aos que do contribuinte dependam.

Nota-se importante inferir que nem todos que declaram o IRPF são necessariamente contribuintes, visto que a entrega da declaração se constitui obrigação acessória, como um ato formal exigido por lei, que pode resultar na obrigação ou não de pagar tributo¹³².

Os impostos pessoais, como o imposto de renda, têm como característica a ordem legal de que o aspecto material da hipótese de incidência deve inserir em seu

¹³⁰ BEZERRA, Fabio de Oliveira. Imunidade do Mínimo Existencial na Tributação do Imposto de Renda Pessoa Física. **Revisa Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Escrituras, nº 65, fev/2001, p. 19-30, p. 30.

¹³¹ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª edição, 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2007, p.50.

¹³² Receita Federal do Brasil. **O Imposto de Renda das Pessoas Físicas no Brasil**. Estudos tributários 14. Brasília, dezembro de 2004. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/irpf-no-brasil> p. 07.

mandamento certas qualidades do possível sujeito passivo. Nas palavras do mestre Geraldo Ataliba, acerca dos impostos pessoais a “lei, nestes casos, associa tão intimamente os aspectos pessoal e material da hipótese de incidência que não se pode conhecer este sem considerar concomitantemente aquele”¹³³.

Contudo, acerca da cobrança de impostos de caráter pessoal, em Revista Dialética de Direito Tributário, Fabio Augusto de Carvalho e Maria Inês Murgel¹³⁴ entendem que o legislador diminui a importância do princípio da pessoalidade em face da melhor forma de arrecadar. Para esses estudiosos, uma das grandes violações ao princípio da pessoalidade reside na inobservância de situações individuais no momento de análise da base de cálculo do IR, uma vez que, gastos que ultrapassem os valores pré-determinados como limite de dedução não podem ser igualmente abatidos, pois, é mais simples e prático que o Constituinte Derivado defina um valor base como limite de despesa.

Outro aspecto trazido pelos mencionados tributaristas diz respeito às perdas patrimoniais concretas, como citam os casos de “perda de automóvel por roubo, ou de um imóvel pela ocorrência de um sinistro”. Se um contribuinte tem uma perda significativa de algum bem, é justo que essa perda, em sua maioria das vezes causada contra a vontade do mesmo, seja considerada para fins de tributação. É nesse sentido que o princípio pessoalidade deve ser alcançado na cobrança tributária, afim que se possa obter uma arrecadação justa.

Outrora, já existiu no ordenamento brasileiro lei que previa que regulamentava o IR e regulava a possibilidade de abatimentos, quando o Decreto-Lei 5.844/93, conforme o art. 20¹³⁵, previa a possibilidade de abatimento da renda bruta as perdas patrimoniais nas situações de caso fortuito, desde que não houvesse compensação por meio de seguro ou indenizações. É coerente existir tal previsão, pois esta permitia que se averiguasse qual era a situação vivida pelo contribuinte, de modo a tributa-lo na medida de sua real capacidade econômica.

¹³³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª edição. São Paulo, Malheiros, 2012, p. 142.

¹³⁴ CARVALHO, Fábio Augusto Junqueira; MURGEL, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva. Reflexões sobre o Imposto de Renda das Pessoas Físicas. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Escrituras, nº 37, out/1998, p. 37-45, p. 42.

¹³⁵ Art. 20. Da renda bruta, observadas as disposições dos §§ 1º, 3º e 5º do art. 11, será permitido abater:

c) as perdas extraordinárias, quando decorrerem exclusivamente de casos fortuitos ou de força maior, como incêndio, tempestade, naufrágio ou acidentes da mesma ordens, desde que não compensadas por seguros ou indenizações; (Vide Lei nº 3.470, de 1958)

Em outro dado momento legisferante, também existiu por meio do RIR/80 ¹³⁶disposição que permitia o abatimento das perdas extraordinárias do valor de renda bruta. No entanto, a disposição anteriormente citada, foi revogada por leis que se sucederam. Deste modo, é inequívoco afirmar que foi subtraído um direito do contribuinte, de modo a diminuir a análise da sua real capacidade contributiva.

Em estudo acerca do Imposto de Renda, publicado pela Receita Federal, é possível se extrair a seguinte tabela comparativa:

TABELA 01: Abatimentos cabíveis sobre o IRPF: análise por anos.

ABATIMENTO/ DEDUÇÃO (não inclui dedução cedular)	QUANTIDADE DE EXERCÍCIOS	EXÉRCICIOS EM QUE O ABATIMENTO/ DEDUÇÃO FOI PERMITIDO
Dependentes	88	1926 a 2013
Pensão alimentícia	72	1942 a 2013
Contribuição e doação	70	1926 a 1942 e 1944 a 1996
Médicos e Dentistas	66	1948 a 2013
Juros de dívidas pessoais	56	1926 a 1981
Prêmios em seguro de vida	56	1926 a 1981
Perdas extraordinárias	55	1924 a 1931 e 1943 a 1989
Despesas com instrução	49	1960 a 1962, 1965 a 1989, 1993 a 2013

Tabela reproduzida do História do Imposto de Renda no Brasil, um enfoque na pessoa física (1922-2013), Cristóvão Barcelos da Nóbrega, p. 203.

Tendo em vista que o estudo pelo qual se extraiu esta tabela foi realizado sobre o IR entre 1924 a 2013, cumpre salientar que alguns abatimentos e deduções que constam na tabela até 2013, perduram até os dias atuais.

¹³⁶ Art. 75. Poderão ser abatidas da renda bruta as perdas extraordinárias, quando decorrerem exclusivamente de casos fortuitos ou de força maior, como incêndio, tempestade, naufrágio ou acidentes da mesma ordem, desde que não compensadas por seguro ou indenização (Decreto-Lei nº 5.844/43, art. 20, c).

Fabio Bezerra, ao refletir os aspectos inerentes ao mínimo indispensável, afirma que “no campo tributário, o mínimo existencial se materializa através das imunidades fiscais. Abaixo do mínimo existencial, há intributabilidade. Somente nasce a capacidade contributiva a partir da renda necessária para o mínimo existencial”¹³⁷.

Logo, conclui-se que a capacidade contributiva, que deveria reger totalmente a incidência do IR, não é concretizada em toda tributação do referido imposto. Permeia-se então em uma realidade que não permite a dedução de gastos reais e, portanto, diminuidores da renda líquida que se é tributada. Há, prontamente, uma violação à capacidade econômica, já que aquele contribuinte está suportando mais do que na verdade poderia.

Com a pertinência de costume, Moschetti discorre que, se ocorre acumulação de rendas de fontes isoladas em um imposto único, que formam a renda global, o que vem a deduzir dessa renda global são os elementos passivos que gravam a renda líquida¹³⁸.

Se este é o modo correto de se efetivar a capacidade contributiva, por que nosso ordenamento por meio de lei complementar limita os valores a serem deduzidos? A lei 9.250/95 traz para algumas das despesas uma limitação de valor, como, por exemplo, o limite de gastos com ensino educacional de um dependente, que é de R\$ 2.275,08¹³⁹. Ora, se o contribuinte gasta mais que esse limite, a sua renda líquida não possui a disponibilidade econômica trazida pelo art.43 do CTN, pois o valor não está em seu poder.

¹³⁷ BEZERRA, Fabio de Oliveira. Imunidade do Mínimo Existencial na Tributação do Imposto de Renda Pessoa Física. **Revisa Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Escrituras, nº 65, fev/2001, p. 19-30, p. 30.

¹³⁸ MOSCHETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p.85.

¹³⁹ Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de: 10.R\$ 3.561,50 (três mil, quinhentos e sessenta e um reais e cinquenta centavos), a partir do ano-calendário de 2015

c) à quantia, por dependente, de:

9. R\$ 2.275,08 (dois mil, duzentos e setenta e cinco reais e oito centavos) a partir do ano-calendário de 2015;

A educação como preceito constitucional, é direito de todos e dever do Estado provê-la, contudo, do ponto de vista fático, a realidade do Brasil hoje não abrange escolas e ensino de qualidade para todos, o que faz com que o indivíduo enquanto sujeito de direito, integrante da sociedade, tenha que desembolsar seus rendimentos, na medida de suas possibilidades econômicas para custear a educação de seus dependentes, por exemplo.

Em prol de uma tributação mais simples, perde-se a personalização dos impostos que possuem tributação diretamente ligada a demonstração da possibilidade de pagar. Se uma lei pressupõe que com determinado gasto da vida cotidiana só se pode abater um valor previamente estabelecido, ainda que o mesmo seja corrigido monetariamente ao longo dos anos, há expresse desrespeito ao poder econômico daquele sujeito para contribuir.

O legislador foi razoável ao prever que para gastos com saúde não sofram limitação¹⁴⁰, pois é de conhecimento do senso comum a importância da vida pela manutenção saúde, bem como a utilização de todos e bens e valores em casos mais graves que necessitem de mais recursos. O fato de atender necessidades vitais permite que essa permissão legislativa consagre a imunidade do mínimo existencial¹⁴¹.

Apesar disso, não há previsão legal sobre a dedutibilidade dos valores empregados em remédios e outras medicações diversas, na lei 9.250/95. Porém o meio judicial vem aplicando subsidiariamente a imunidade existencial ao não permitir que a tributação venha a incidir sobre a renda utilizada para aquisição de medicamentos essenciais à sobrevivência, nas hipóteses que não houver fornecimento gratuito dos mesmos pelo governo¹⁴².

Coaduna com essas reflexões a ideia de que a isenção da faixa mínima de renda, legalmente estabelecida, bem como abatimentos para dependentes e isenção para

¹⁴⁰ Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:
a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

¹⁴¹ BEZERRA, Fabio de Oliveira. Imunidade do Mínimo Existencial na Tributação do Imposto de Renda Pessoa Física. **Revisa Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Escrituras, nº 65, fev/2001, p. 19-30, p. 28.

¹⁴² *Ibidem, loc. Cit.*

idosos são mecanismos criados pelo legislador para compensar as prestações positivas que deveriam ocorrer por parte do Estado¹⁴³.

Conclui-se, assim, ser possível infirmar o caráter de proteção constitucional do mínimo existencial, já que este se funda na dignidade da pessoa humana e nas condições de liberdade¹⁴⁴.

3.2 ASPECTOS CONSTITUCIONAIS QUE INFORMAM O IMPOSTO SOBRE A RENDA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

A Constituição de 1988 estabelece no art. 153, §2º¹⁴⁵, inciso I que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza será amparado pelos critérios da universalidade, generalidade e progressividade. Por tal razão, cabe o estudo pormenorizado de cada um dos fundamentos abordados.

3.2.1 Generalidade

Em conformidade com os pressupostos de justiça tributária, o princípio da generalidade impõe que os tributos sejam destinados a todos. No caso do imposto estudado, a generalidade ordena que todos que realizem o fato gerador do IR, ou seja, auferirem renda, sejam tributados.

Tecnicamente, a generalidade está contida no aspecto subjetivo da hipótese de incidência, o que gera a obrigação de tributar todos aqueles que praticam o fato gerador, e que, concomitantemente, estejam em igual relação com o fato descrito em lei. Para Renck¹⁴⁶, o aspecto previsto na Carta Maior deve ser efetivado:

A generalidade, a nosso ver compreende com mais evidência os contribuintes, critério pessoal, que são sujeitos passivos da relação

¹⁴³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, vol. III, 3ª edição, 2005, p. 190.

¹⁴⁴ BEZERRA, Fabio de Oliveira. Imunidade do Mínimo Existencial na Tributação do Imposto de Renda Pessoa Física. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Escrituras, nº 65, fev/2001, p. 19-30, p. 30.

¹⁴⁵ § 2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

¹⁴⁶ RENCK, Renato Romeu. **Imposto de Renda da Pessoa Jurídica- Critérios constitucionais de apuração da base de cálculo**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2001, p. 160.

tributária. Assim, todos os contribuintes devem ser tratados de uma só forma, o que aliás já decorre do próprio princípio da igualdade. Com este fundamento pode-se afirmar que a renda deve ser reconhecida com a observância do critério da generalidade, em que não se admitem classes de contribuintes. Todos, indistintamente, são contribuintes, potenciais, ou de fato, do imposto.

Ante o exposto, pelo autor mencionado, o princípio da generalidade produz o efeito jurídico de atingir todos os contribuintes, sem que haja uma tributação especial para parte deles, garantindo tratamento igualitário para todos aqueles que podem ser ou são contribuintes, pois praticaram o fato gerador do IR.

Conforme explica Roque Carrazza¹⁴⁷, a generalidade implica na tentativa de abranger o maior número de fatos capazes de serem enquadrados na concepção de renda. Sendo assim, tem-se que a generalidade se refere à pessoa e a sua universalidade de rendas, alcançando todos aqueles que venham a auferir renda ou proventos.

A máxima Aristotélica¹⁴⁸ explica que deve se tratar os igualmente os iguais, e desigualmente aqueles desiguais, na medida de sua desigualdade, para que assim seja possível vislumbrar uma isonomia. Aqueles que estão em posição desigual precisam ter um tratamento diverso para que consigam se equiparar aos que não estão.

Em um país diverso, como o Brasil, são notórias as desigualdades existentes ao longo do território nacional, de forma que não é possível colocar todos em posições lineares. Essa disparidade pressupõe uma ação positiva do estado no exercício tributário com o intuito igualar todos os contribuintes, de forma a isentá-los quando necessário.

A tributação não tem o condão de subtrair ou causar danos ao patrimônio, de forma que, se sempre for analisada de maneira direta, apenas observando quem simplesmente realizou o fato gerador, não se notaria se o contribuinte tem potencial para ser cobrado de modo a não interferir na sua dignidade e subsistência familiar.

¹⁴⁷CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 257.

¹⁴⁸COSTA, Regina Helena, **Princípio da Capacidade Contributiva**, 3ª edição, São Paulo, Malheiros, 2003, p. 36.

A CF/88 traz pelo via do artigo 5º¹⁴⁹ que todos são iguais perante o Estado, explicitando o princípio da isonomia adotado pela república brasileira. Tal norma impede que as diferenças individuais e pessoais sejam consideradas para fruir ou isentar direitos. Contudo, com força na igualdade material, se admite tratamento diferenciado daqueles que não estejam em condição de igualdade com os demais. Os dois aspectos da isonomia coexistem para que se fosse efetiva-la na prática.

O princípio da isonomia à luz tributária e do art. 151 da CF/88¹⁵⁰, permite que sejam realizados programas de incentivo fiscal ou qualquer outra medida destinada ao desenvolvimento socio-econômico entre as diferentes regiões que vise a inclusão tributária, para que se promova uma inclusão tributária e se atinja condição isonômica.

Postos os fundamentos discorridos acima, é compreensível que o Estado adote medidas fiscais de modo a isentar algumas categorias acerca do pagamento de tributos, como é o caso do IRPF. As isenções são hipóteses de exclusão do crédito tributário definidas por meio de lei infraconstitucional que determine condições e requisitos para sua fruição, nos termos do art. 179 do CTN.

O IRPF possui algumas isenções a sua incidência, estas são concedidas em situações excepcionais em que refletem valores consagrados pela Constituição Federal vigente¹⁵¹. Desta maneira, as isenções devem refletir o caráter social e os objetivos constitucionalmente previstos, desonerando aqueles considerados como mais “fracos” junto à sociedade. As pessoas portadoras de doenças graves, por exemplo, são isentas do pagamento do IRPF relativo a aposentadoria, pensão ou reforma quando se enquandram de maneira cumulativa nas previsões trazidas pela Lei 7.713/88¹⁵².

¹⁴⁹ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade (...).

¹⁵⁰ Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

¹⁵¹ “A isenção do mínimo vital decorre de uma exigência de justiça tributária”.BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª edição, 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2007, p.55.

¹⁵² XIV – os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave,

Defende-se que este seria um caso de imunidade de mínimo existencial, mesmo que se atribua a nomenclatura de isenção, vez que estes sujeitos possuem gastos excessivos com “tratamentos médicos, procedimentos de enfermagem, medicamentos e alimentos especiais, que acabam por elevar o mínimo imprescindível à sobrevivência da pessoa”¹⁵³.

As isenções e imunidades em qualquer hipótese desnaturam o critério da generalidade, pois o estado pode e tem competência para criar mecanismos fiscais, que mesmo diferenciando a tributação entre certos entes, fundado na justificativa legítima de prover o desenvolvimento socioeconômico¹⁵⁴.

Corroborando com esta explanação o entendimento de Roque Carrazza acerca da aplicação das imunidades trazidas pelo art. 150 da Carta magna no que possível, enquanto no que tange às isenções, o autor¹⁵⁵ explana que:

Quanto às isenções, pensamos que somente são admitidas quando rendem homenagens ao princípio da igualdade e, por extensão, ao da capacidade contributiva. Melhor explicando, elas somente podem ser concedidas quando levam em conta objetivos constitucionalmente consagrados (proteção à velhice, à família, à cultura, aos deficientes mentais, aos doentes incuráveis, aos economicamente mais fracos- isto é, que revelam incapacidade econômica para suportar o encargo fiscal sem se privarem do mínimo vital-, e assim por diante).

Ainda, o princípio da isonomia tributária caminha paralelo ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que o segundo é desdobramento obrigatório do primeiro na cobrança de certos tributos. O estudo de Renata Ribeiro Batista¹⁵⁶, com pertinência ao tema abordado, informa que “o princípio da igualdade no seu aspecto material impõe que a dessemelhança fática apurada entre os indivíduos seja convertida em tratamentos estatais potencialmente diferentes entre eles”.

Em determinados casos, como o citado acima, a isenção concedida por meio de lei a pessoas que possuem doenças graves, não viola o aspecto constitucional da generalidade. Observando o quadro geral, ocorre a ideia de não obediência ao

estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma;

¹⁵³ BEZERRA, Fabio de Oliveira. Imunidade do Mínimo Existencial na Tributação do Imposto de Renda Pessoa Física. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Escrituras, nº 65, fev/2001, p. 19-30, p. 29.

¹⁵⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto **sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 69.

¹⁵⁵ *Ibidem*, loc. Cit.

¹⁵⁶ BAPTISTA, Renata Ribeiro. Capacidade Contributiva e Progressividade Tributária. **Revista de Direito do Estado**. Rio de Janeiro: Renovar, ano 3, v. 10, abr/jun 2008, p. 312.

critério ora comentado, contudo, quando estudado por um ângulo aproximado, é possível compreender a isenção à luz da isonomia tributária, uma vez que esse benefício é cedido para aqueles que não se encontram em situação de igualdade com os outros contribuintes de uma sociedade. A fraqueza econômica, observada a partir da incidência do princípio da capacidade contributiva, autoriza a isenção para garantir o mínimo existencial escudado pela Constituição Federal. Conclui-se, portanto, que não merece prosperar a ideia de violação da generalidade pela isenção tributária.

À luz desses fundamentos, Baleeiro afirma, acerca do critério ora discutido, que “A generalidade é pressuposto de igualdade, porque proíbe o legislador de manter fora do âmbito de incidência da norma pessoas que demonstrem ter a mesma capacidade econômica dos contribuintes sujeitos ao imposto”¹⁵⁷.

Certamente, não há qualquer sentido de se pensar a capacidade contributiva apartada do princípio da igualdade, uma vez que só é coerente e justa a tributação quando ajustada com a capacidade econômica para contribuir. A capacidade contributiva delimita o quanto se pode arcar financeiramente a partir de demonstrações de riqueza, previamente dispostas em lei. O intuito da tributação do IRPF não é subtrair do contribuinte condições mínimas que permitem a ele e sua família uma vida digna e por isso, a capacidade contributiva deve ser avaliada no exercício da cobrança estatal.

Os ideais contidos nos critérios de generalidade, isonomia e capacidade contributiva são voltados a garantia da justiça fiscal. A tributação justa ocorre quando é voltada a todos os possíveis sujeitos passivos, no caso do IRPF, daqueles que auferiram renda, que estejam em condições de igualdade perante a norma tributária e que contribuam na medida de sua capacidade.

Tem-se uma relação em cadeia quanto aos princípios retro mencionados, de forma que a desnaturação de qualquer um pode vir a causar um desequilíbrio na forma de tributação pela arrecadação desarrazoada.

¹⁵⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 402.

3.2.2 Universalidade

Ao se falar em aspecto universal, logo vem o pensamento em totalidade e unicidade, características, por sua vez, inseparáveis da tributação da renda. Carrazza¹⁵⁸, de maneira direta e objetiva quanto ao tema tratado entende que “a incidência se faz sentir, de modo uniforme, sobre todas as pessoas que obtêm rendimentos- ou, se preferirmos, que realize o fato gerador”.

O critério constitucional da universalidade diz respeito à extensão base de cálculo do imposto que se pretende cobrar. Por força desse princípio, o imposto irá incidir sobre todas as rendas, abrangendo qualquer espécie de renda e proventos que o contribuinte venha a obter. Como afirma Leandro Paulsen¹⁵⁹, a integralidade das rendas devem ser consideradas como uma unidade.

Além do quanto exposto acerca da universalidade, é necessário ressaltar previsão normativa no CTN, em seu artigo 43, §1º (incluído pela LC 104/2001)¹⁶⁰, que aponta que a configuração do fato gerador capaz de fazer incidir o IR, independe da nomenclatura que seja dada a renda auferida.

Na visão de Baleeiro¹⁶¹ o aspecto da universalidade seria um mandamento de justiça, pois, por meio deste, todo tipo de renda, seja oriunda do trabalho, capital ou pela combinação de ambos, faz parte da incidência do tributo.

Para que seja apurado o valor a ser pago a título de tributo, a análise da base de cálculo, para que se possa atingir essa finalidade deve ser una, ou seja, não importa qual a origem e a nomenclatura que se dá a determinado tipo de renda durante essa verificação, bastando, tão somente, que todos os valores sejam reunidos e resultem em um montante final.

No que tange a nomenclatura dada aos valores recebidos à título de renda ou proventos, se emprega o pressuposto normativo disposto por Pontes de Miranda,

¹⁵⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, 257.

¹⁵⁹ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8ª edição, rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 61.

¹⁶⁰ § 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

¹⁶¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p.402.

“na exposição científica do Direito não podemos deixar que a terminologia pertube o sistema jurídico ou a visão dele”.¹⁶²

Vale inferir neste sentido, o ensinamento de Renato Renck¹⁶³, que determina o que se segue:

A base calculada, além de ser informada pela generalidade, terá de ter natureza universal. Ser universal é ser total. Logo, de nada adianta apurar a base impositiva dividindo-a em espécies de renda quando, no final, se deve apurar o valor informado pela universalidade. Desta forma, para que seja informada pelo critério da universalidade, os elementos integrados no processo de sua produção devem estar dispostos de forma tal que atendam a este critério. Ou seja, todos devem ser submetidos à tributação de forma absolutamente igual. Não há receita diferente de outra, como não há despesa diferente de outra.

Prontamente entende-se que, além de atingir a todos, pelo princípio da generalidade, o critério da universalidade sempre abrangerá toda a renda auferida, fazendo com que a base de cálculo não fique limitada a um tipo previamente definido. Para Renck, não adiantaria dividir as renda tributáveis, vez que no final todas deveriam ser somadas para formar um valor uno.

Acertadamente, Carrazza¹⁶⁴ ainda infere que é fundamental a visualização de um valor uniforme, para que deste venha a se extrair o verdadeiro acréscimo patrimonial reunido pelo sujeito passivo do IRPF, após certa periodicidade definida em lei. Como já se sabe, o conceito de riqueza nova que se pretende substanciar com a concretização da renda como uma, será a base efetivamente tributável acerca do IRPF.

Outrora no Brasil, a tributação da renda seguia um parâmetro inverso ao que afirma a universalidade. O Imposto de Renda já foi cedular e incidia apenas sobre certas categorias de renda legalmente dispostas, de forma que era necessário se identificar a renda auferida, para classificá-la como tributável ou não.

Contudo, Eduardo M. L. Rodrigues de Castro¹⁶⁵ afirma que ainda hoje existe um resquício do imposto cedular no ordenamento brasileiro. Algumas espécies de renda são sujeitas a tributação na fonte, tais quais o décimo terceiro salário, ganho de

¹⁶² PONTES, Miranda, F. C. **Tratado de Direito Privado**. Vol. 22. Rio de Janeiro, Borsóí, 1958, p.13.

¹⁶³ RENCK, Renato Romeu. **Imposto de Renda da Pessoa Jurídica- Critérios constitucionais de apuração da base de cálculo**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2001, p. 161.

¹⁶⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3ª ed.São Paulo: Malheiros, 2009, p.70 .

¹⁶⁵ CASTRO, Eduardo M. L. Rodrigues; LUZTOZA, Helton Kramer; GOUVÊA, Marcos de Freitas. **Tributos em Espécie**. 3ª edição, Salvador, JusPodivm, 2016, p. 323.

capital, rendimento de aplicação em fundo de renda fixa, entre outros, não tem o condão de invalidar a regra geral da universalidade do IR.

Afastadas as exceções acima aludidas, visto que estas são juridicamente legítimas, Leandro Paulsen¹⁶⁶ conclui que qualquer disposição legal que trate de tributação diferenciada em razão do tipo de renda é inconstitucional.

Por fim, com a presteza de costume, Aliomar Baleeiro afirma que “as regras de generalidade e uniformidade são, em resumo, as da igualdade”¹⁶⁷. Sudenta, portanto, que sem estes princípios tributários, não seria possível atingir a igualdade no plano real.

O reflexo da universalidade no momento de apuração da base de cálculo vem a permitir que se atinja com apenas uma força todos os elementos caracterizadores do fato gerador. Portanto, se efetiva o princípio da isonomia pela tributação una e vedação a diferenciações, em regra, pela concessão de benefícios.

3.2.3 Progressividade

O critério da progressividade, como principal critério proposto do presente estudo, consiste na graduação de alíquotas, que pressupõe uma variação positiva das mesmas, na proporção que há aumento da base de cálculo¹⁶⁸. Sendo assim, tem-se o cálculo de que quanto maior a base de cálculo, maior a alíquota aplicada.

Como já visto no capítulo anterior, a progressividade é uma técnica tributária constitucional, prevista pelo art. 153, §2º da CF/88, tem o condão de realizar na prática o princípio da capacidade contributiva (art.145, §1º). Se a capacidade econômica demonstra a aptidão de contribuir do cidadão, ou seja, a sua aptidão financeira para suportar o impacto tributário¹⁶⁹, a progressividade permite que no

¹⁶⁶ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8ª edição. rev.atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p.62.

¹⁶⁷ BALEEIRO, Aliomar, **Uma Introdução à Ciência das Finanças**.18ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 289.

¹⁶⁸ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8ª edição. rev.atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p.61.

¹⁶⁹ COSTA, Regina Helena, Imposto de Renda e Capacidade Contributiva, **Revista Cej**. Brasília: CEJ, nº 22, jul/set 2003, p.27.

momento da tributação do IRPF a alíquota imposta ao contribuinte guarde relação com a sua base de cálculo.

A progressividade a ser instituída como técnica de cumprimento da capacidade contributiva, também se consolida legítima no momento que sua gradação respeita os preceitos do princípio da isonomia¹⁷⁰.

A progressividade, como já comentado, majora as alíquotas observando a base de cálculo apurada, de forma que há uma progressão positiva dos valores de cada alíquota a medida que se tem uma base de cálculo maior. Enquanto o critério da seletividade¹⁷¹ é imputada com base no tipo do produto que se está tributando, com objetivo extrafiscal estimular ou desestimular o seu consumo pela sociedade ou como meio de imprimir capacidade contributiva, imputando maiores alíquotas produtos supérfluos.

O autor Leandro Paulsen¹⁷² entende que o imposto sobre a renda deve ser necessariamente graduado de acordo com a capacidade contributiva do cidadão uma vez que há norma expressa pelo art. 145 da Constituição Federal que disciplina a fidelidade à aplicação da capacidade econômica, sendo aquela, instrumento de efetivação desta.

Por isso, Renata Ribeiro Baptista explana que a progressividade é um método de densificação da capacidade econômica, uma vez que, ao mesmo tempo, por sua graduação obrigatória, preenche o princípio da capacidade contributiva e permite a observância de características subjetivas do sujeito passivo que podem inclusive justificar a não incidência do tributo.

Conforme entende Carrazza¹⁷³, essa personalização no momento de incidência do tributo faz com que as necessidades e características de cada contribuinte possam ser verificadas, de modo a diminuir as diferenças entre os contribuintes.

¹⁷⁰ *Idem*. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 40.

¹⁷¹ “a seletividade pode ser obtida quer pela diferenciação ou progressividade de alíquotas, quer por variações da base de cálculo, ou, ainda pela instituição de incentivos fiscais” -COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário- Constituição e Código Tributário Nacional**. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 394

¹⁷² PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8ª edição, rev.atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p.62.

¹⁷³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3ª ed.São Paulo: Malheiros, 2009, p. 73.

Em situação conflitante entre a necessidade de contribuir a intensidade pela qual a mesma deve ocorrer, a capacidade contributiva não é critério suficiente para garantir o limite das alíquotas progressivas na atividade tributária. A progressividade expressa a capacidade contributiva, mas os critérios para balizar a sua incidência encontram respaldo constitucional¹⁷⁴.

As alíquotas progressivas sofrem a limitação legal da proibição à arbitrariedade, na medida em que todo o sistema constitucional é pautado na isonomia. Em razão do princípio da solidariedade enraizado na Constituição vigente, e do quanto estudado acerca da capacidade contributiva, o único fator que pode fazer a discriminação dos contribuintes é a riqueza demonstrada nos atos anteriormente previstos por lei¹⁷⁵. Desta forma, a progressão tributária tem como alicerce o princípio da igualdade impedindo que as alíquotas variem a partir de fatos diversos da manifestação de riqueza. Qualquer norma que venha a inferir a progressividade das alíquotas do IR por critérios discriminatórios é claramente inconstitucional.

O direito fundamental à propriedade, constitucionalmente previsto pelo art. 5º, é um segundo critério de delimitação da progressividade nos impostos¹⁷⁶. A tributação, por força impositiva do estado, não tem o objetivo de causar a perda do patrimônio alcançado pelo contribuinte. As alíquotas progressivamente aplicadas não podem causar um esvaziamento patrimonial, visto a vedação do caráter confiscatório.

Quanto à vedação ao confisco, não existem um parâmetro uniformemente previsto para mensurar sobre qual porcentagem de tributação poderia configurar confisco. Ainda, seria difícil calcular a incidência de todos os tributos pagos por um cidadão para que a partir desse montante fosse possível identificar se a carga contributiva é prejudicial ao direito de propriedade¹⁷⁷.

A progressividade do imposto pode ocorrer de três maneiras diferentes, a saber, a progressividade por escala, por classes e contínua. As distinções consistem nos seguintes aspectos, como afirma Renata Baptista¹⁷⁸:

¹⁷⁴ BAPTISTA, Renata Ribeiro. Capacidade Contributiva e Progressividade Tributária. **Revista de Direito do Estado**. Rio de Janeiro: Renovar, ano 3, v. 10, abr/jun 2008, p. 327.

¹⁷⁵ *Ibidem*, loc. Cit.

¹⁷⁶ *Ibidem*, p. 328.

¹⁷⁷ *Ibidem*, loc. Cit.

¹⁷⁸ BAPTISTA, Renata Ribeiro. Capacidade Contributiva e Progressividade Tributária. **Revista de Direito do Estado**. Rio de Janeiro: Renovar, ano 3, v. 10, abr/jun 2008, p. 332.

A progressividade por escala, em que se divide a riqueza tributável em porções e a cada uma dessas porções é aplicada a uma cota determinada, sempre maior em relação à cota equivalente à porção imediatamente anterior (...) a progressividade por classes, segundo a qual se aplica toda riqueza a uma alíquota correspondente; e a progressividade contínua, pela qual são fixadas cotas máximas e mínimas e as frações intermediárias de riqueza são tributadas por uma alíquota a que se chega a partir de uma fórmula que tem em conta aqueles limites máximo e mínimo.

No Brasil é adotado o sistema de progressividade por classes, de forma que as receitas tributáveis se subdividem em três⁴⁷. As alíquotas divididas faixas, em tese, concretizam a capacidade contributiva e a progressividade como aspectos constitucionais que informam o Imposto sobre a Renda. Os valores determinados por cada faixa, como se estudará mais detidamente no próximo capítulo, buscam exprimir a possibilidade de contribuir baseada na riqueza demonstrada, logo, se o sujeito auferir mais renda, ele possui maior condição de arcar com os interesses coletivos tutelados pelo estado e custeados por meio do exercício tributário.

Dentro das quatro faixas do IRPF previstas hoje, há um limite de isenção, sobre o qual a renda auferida até determinado valor é isenta de contribuição, visto que a intenção do legislador, como exaustivamente já visto, não é inviabilizar o contribuinte de obter o mínimo necessário a sua subsistência e de sua família, tampouco de violar o seu direito de propriedade. A isenção tributária existente na legislação do IRPF se funda na preservação do mínimo existencial, entendendo que a progressão inicial das alíquotas deve partir de um valor que garanta a dignidade do cidadão. Os valores definidos como renda mínima intributável são atualizados anualmente e divulgados antes da declaração do imposto feita pelo contribuinte. Ao se estabelecer o valor mínimo intributável, este ano definido em R\$ 1903,98 como renda mensal, o legislador permite que aquele contribuinte que auferir renda até este valor não precise arcar com o ônus tributário referente ao imposto de renda. Presume-se que o cidadão que recebe até o valor supramencionado, só consegue prover a si e sua família, destinando o valor recebido a título de renda para sustento próprio.

De forma análoga, Carrazza¹⁷⁹ justifica a isenção do IR, em certos casos, observando a premissa básica da capacidade contributiva enraizada a este tributo. A regra geral fundamenta que quem possui rendimentos maiores pode suportar uma

¹⁷⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 71.

maior carga tributária, e quem recebe menos, sofre menor ônus tributário. Assim, discorre seu entendimento:

E não nos parece despropositado sustentar que quem tem poucos rendimentos, apenas suficientes para sobreviver (digamos, ganha salário mínimo), está imune a tal tributação. Por quê? Simplesmente porque o assalariado mínimo, por força do que estatui a Constituição, ganha o mínimo indispensável (mínimo vital) para manter-se e a seus familiares. Sendo assim, não tem capacidade econômica de suportar qualquer ônus tributário.

Por conta da progressividade em classe, a tributação da renda se dá de maneira progressiva e sob todas as alíquotas. Significando, portanto, que sobre o valor do mínimo existencial nenhum contribuinte é tributado, independente de qual seja a sua renda, a isenção dada pelo legislador se volta a toda coletividade, já que o propósito não é isentar o sujeito pela condição econômica e sim pela sua capacidade de suportar aquele tributo dada a necessidade de custear condições mínimas de subsistência. Sendo assim, no momento que a isenção se dá em razão a preservação ao mínimo vital, ela atinge toda sociedade, pois é indiscutível o fato de todos possuírem necessidades básicas, sem qualquer ligação ao valor que auferem a título de renda.

O sistema vigente também abarca a proporcionalidade e a regressividade como critérios aplicáveis às alíquotas, de modo a mensurar o imposto devido.

A proporcionalidade é um meio de tributação que permite uma fixação prévia da alíquota para todo objeto daquele tributo. Sendo assim, a base de cálculo irá variar em razão do desígnio do tributo, contudo a alíquota permanecerá a mesma. Fernando Aurélio Zilveti a conceitua determinando que “Proporcionais são os tributos cuja alíquota é fixada em porcentagem constante sobre o valor da matéria objeto da tributação”¹⁸⁰.

Sob o viés econômico¹⁸¹, se entende por proporcional (ou neutro) o tributo pelo qual “a derivada da alíquota média se iguala a zero e também o caso em que a tributação incide somente a partir de um determinado valor”.

¹⁸⁰ ZILVETI, Fernando Aurelio; Progressividade, Justiça Social e Capacidade Contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Escrituras, nº 76, jan/2002, p. 27-33, p. 28.

¹⁸¹ CASTRO, Fábio Avila De. **Imposto de Renda da Pessoa Física: Comparações Internacionais, Medidas de Progressividade e Redistribuição**. 2014. Mestrado. Orientador Maurício Bubagin (Mestrado em Economia do Setor Público)- Universidade de Brasília, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Departamento de Economia- Brasília, p.54.

Logo, é possível afastar similitudes entre o critério da progressividade e da proporcionalidade. Enquanto a progressividade é moldada pela gradação positiva de alíquotas sob base de cálculo variável, a proporcionalidade apenas permite a aplicação de um alíquota sob base previamente definida.

A regressividade, por seu turno, opera em sentido contrário à progressividade, uma vez que, as alíquotas mensuradas por esse critério diminuem com o aumento da base de cálculo¹⁸².

Pelas razões acima aludidas, a progressividade do IRPF sob a norma brasileira, ocorre a partir da graduação das alíquotas. Para calcular o montante a ser pago a título de imposto de renda se aplica a regra de que: $IRPF = \text{base de cálculo} \times \text{alíquota}$. A base de cálculo é a renda bruta auferida pelo contribuinte, subtraídas as despesas dedutíveis, e as alíquotas se aplicam pela decomposição. Isso significa que sob a renda líquida as alíquotas são aplicadas de forma progressiva, decompondo a base de cálculo e aplicando a cada faixa de valor a alíquota correspondente. Não se aplica puramente a alíquota pelo valor da base de cálculo, se destrincham os valores da renda líquida utilizando-os para empregar as alíquotas progressivas. Portanto, pode ocorrer que sobre o cálculo do IRPF sejam aplicadas todas as alíquotas possíveis.

Compreende-se, dessa forma, a importância da progressividade como meio de mensurar o IRPF através de alíquotas crescentes que permitem a concretização da capacidade contributiva, posto que além da obediência as normas legais, esse mecanismo de tributação busca efetivar a solidariedade e a justiça fiscal.

4. ANÁLISE CRÍTICA DA PROGRESSIVIDADE DO IRPF

Os tributos constituem meios essenciais de arrecadação de receita, do tipo derivada, pelo Estado, como meio de efetivação de direitos e princípio.

¹⁸² BRITO, Hugo Machado de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 34ª edição, 2013, p. 140.

A intenção deste capítulo não é, de forma alguma, afastar a tributação estatal, dada a sua extrema importância na manutenção de um Estado Social, constituindo meios essenciais de arrecadação de receita, do tipo derivada. O escopo deste estudo é debater a forma pela qual a tributação vem ocorrendo em relação a um dos tributos mais cotidianos na vida da população, qual seja o Imposto de Renda da Pessoa Física.

4.1 ESCASSEZ DE FAIXAS E PROPORCIONALIDADE

A análise da progressividade das alíquotas aplicadas ao IRPF tem o cunho de atestar de maneira prática a ocorrência deste critério no momento de tributação da renda.

Iniciando a efetiva análise da progressividade no IRPF, Hugo de Brito discorre que a partir da relação do valor do imposto e exteriorização de riqueza determinada em lei, estes tributos podem ser “fixos, graduados, proporcionais, progressivos e regressivos”¹⁸³.

A graduação tributária decorre da possibilidade de mensuração pela equação base, na qual imposto = base de cálculo x alíquotas. A graduação irá ocorrer pelos diferentes valores atribuídos à base de cálculo pelos critérios da materialidade, bem como pela possibilidade de gradação das alíquotas.

Na visão economicista de Fábio Avila¹⁸⁴, a progressividade é um critério que trata quem irá suportar a carga fiscal, frente a política tributária instaurada. Apesar disso, entende que essa matéria requer mais do que a análise econômica, esta é incapaz de dizer quem deve ou não ser mais onerado, necessitando, portanto, de preceitos morais e éticos.

O critério da progressividade irá depender do número de faixas dispostas na tabela do IRPF definidas pelo legislador, pela qual será aplicada a graduação das

¹⁸³ MACHADO, Hugo Machado de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2ª edição, 2015, p. 69.

¹⁸⁴ CASTRO, Fábio Avila De. **Imposto de Renda da Pessoa Física: Comparações Internacionais, Medidas de Progressividade e Redistribuição**. 2014. Mestrado. Orientador Maurício Bubagin (Mestrado em Economia do Setor Público)- Universidade de Brasília, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Departamento de Economia- Brasília, p.55.

alíquotas, desde que esta previsão legal esteja em harmonia com outros direitos constitucionais. O que se observa a partir da norma legal vigente, é que a política fiscal brasileira cada dia mais se afasta do fator progressivo¹⁸⁵.

O Imposto sobre a Renda, observando a quantia auferida pelo sujeito passivo da obrigação tributária, ao tratar da base de cálculo no presente estudo, utiliza-se da referência de valores mensais, uma vez que a compreensão e proximidade com a realidade social se faz mais fácil pela mensuração do que o indivíduo auferir a título de renda por mês do que por ano. Tem-se a seguinte tabela como parâmetro para aplicação das alíquotas legalmente previstas:

Tabela 02: Tabela IRPF 2015

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

Dados retirados da Lei 13.149/2016.

Como se observa da tabela transcrita, a incidência do IRPF se dá por quatro faixas de tributação, de 1903,98 a 2826,65 com aplicação da alíquota de 7,5%, de 2826,65 a 3751,05 se utilizando 15%, de 3751,05 a 4.664,68 incidindo 22,5% e a partir de 4.664,68 se infere a alíquota máxima de 27,5%.

Soma-se quatro alíquotas positivas e crescentes, ou cinco alíquotas, caso incluída aquela referente ao limite de isenção (0%). Em decorrência da quantidade de alíquotas, têm-se quatro faixas de tributação.

¹⁸⁵CASTRO, Fábio Avila De. **Imposto de Renda da Pessoa Física: Comparações Internacionais, Medidas de Progressividade e Redistribuição**. 2014. Mestrado. Orientador Maurício Bubagin (Mestrado em Economia do Setor Público)- Universidade de Brasília, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Departamento de Economia- Brasília p. 28.

No que tange às faixas previstas, percebe-se que a diferença de valores entre elas são respectivamente, R\$ 922,07, R\$ 924,40, R\$ 913,62.

O que justifica a duplicação da primeira alíquota pelo simples aumento de R\$ 922,07? Como já visto, o IR é cobrado mediante a expressão de capacidade contributiva por meio do contribuinte, de forma que a sua demonstração de riqueza lhe permita uma maior tributação. Todavia, não se explicam os valores atribuídos por esta tabela, uma vez que o acréscimo pecuniário, ainda que tenha caráter de expressão de capacidade econômica, não é razoável a duplicação da alíquota incidente. Da mesma forma, a majoração das demais alíquotas no tocante às outras faixas, segue o mesmo raciocínio que entende pela incoerência de grandes aumentos nas porcentagens, enquanto o valor da base de cálculo não é dilargado na mesma proporção.

A pouca quantidade de faixas (quatro), aliados a alta gradação de alíquotas, acaba por onerar demasiadamente certas rendas, e por consequência, as classes sociais que obtêm esses valores, e por isso fazem maior sacrifício ao contribuir.

Neste sentido, Roque Carrazza¹⁸⁶ ao se posicionar acerca da proposta de tributação do IRPF vigente, onde existem 5 alíquotas¹⁸⁷, incluindo a alíquota de isenção (0%), afirma que

Já é uma tentativa, tibia embora, de se imprimir ao IRPF caráter pessoal, graduando-o de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Escrevemos “tibia” porque cinco alíquotas e, ainda por cima, sobre valores pequenos e extremamente próximos entre si é, segundo estamos convencidos, muito pouco para abarcar todo o universo de rendimentos mensais possíveis das pessoas físicas. Ademais, tal “equiparação” agride o próprio princípio da isonomia, já que, nos rendimentos mensais superiores a R\$3.582,00, pessoas em situações econômicas diversas são tributadas sob a mesma alíquota.

Por esse viés, todos os contribuintes que auferirem rendas a partir de R\$ 4.664,68 são tributados sob todas as alíquotas anteriores a 27,5% até esta quantia, e depois todo valor excedente ao teto mencionado é tributado sob a maior alíquota do IRPF.

A se visualizar melhor essa situação, vale o exemplo de que um cidadão que auferir o valor mensal líquido de R\$ 7.000, tem o montante de R\$ 2.235,32 tributado pela

¹⁸⁶ CARRAZZA, Antônio Roque, **Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p.97.

¹⁸⁷ Os valores atribuídos à base de cálculo, por sofrerem reajustes, são mutáveis ao longo dos anos. Desta forma, ao Carrazza se referir ao valor de R\$ 3.582,00, ele se baseia nos valores correspondentes ao ano-calendário de 2010.

maior alíquota prevista para o IRPF, de modo a ser possível identificar com clareza que se opera a progressividade nesses cálculos.

Já em outra situação, na qual o sujeito recebe por mês a renda líquida de R\$ 50.000, o IR terá incidência de todas as alíquotas até o valor de R\$ 4.664,68, e a contar deste, irá se aplicar a maior alíquota para o montante restante, qual seja, R\$ 45.335,32. Essa quantia a ser onerada pela alíquota de 27,5%, não sofrerá qualquer progressividade em sua tributação, compreendendo sua totalidade à aplicação de apenas uma alíquota.

Com efeito, Carrazza dispõe que com base na natureza obrigatória decorrente da previsão constitucional do art. 153, § 2º, a lei pode regular a forma pela qual se instituirá a progressividade no Imposto de Renda. Contudo, esta lei jamais poderá suprimir este critério constitucional pela implantação de uma alíquota fixa. Em sua visão, é a variação de alíquotas crescentes em relação ao aumento da renda líquida, que consagra o critério da progressividade¹⁸⁸.

Sob seus ensinamentos, é possível confirmar que a partir de certo ponto, a maior parte da renda, em alguns casos, não sofre variações de alíquotas crescentes, quando o cerne da progressividade do imposto reside na alternância de alíquotas.

Sendo assim, é flagrante o caráter inconstitucional da proporcionalidade aplicada ao IRPF, visto que sobre parte da renda o que incide é um valor único sob alíquota constante. A variação do imposto proporcional se dá em razão diretamente proporcional a base de cálculo¹⁸⁹

Por entender que a capacidade contributiva é o melhor meio de imprimir a pessoalidade do IR, Regina Helena Costa se manifesta sobre a proporcionalidade aduzindo que “a graduação dos impostos meramente proporcional à capacidade contributiva dos sujeitos não colabora par aquele fim”¹⁹⁰.

Em consonância com a pessoalidade do Imposto sobre Renda, e os princípios e regras que o informam, não há qualquer justificativa, legal ou não, que possa afastar

¹⁸⁸ CARRAZZA, Antônio Roque. **Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p.96.

¹⁸⁹ MACHADO, Hugo Machado de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2ª edição, 2015, p. 70

¹⁹⁰ COSTA, Regina Helena, **Imposto de Renda e Capacidade Contributiva**. Revista Cej. Brasília: CEJ, nº 22, jul/set 2003, p.28.

essa natureza, ainda que ao longo dos anos essas características tenham perdido certo valor frente aos interesses políticos.

A quebra dos valores isonômicos é evidente pelo tratamento desigual dado pela alíquota de 27,5% a todos que excedam o limite posto pela tabela do IRPF, quando obviamente, não há condição de igualdade entre eles.

Por um viés social, há de se convir que mera quantia de R\$ 4.664,68 não reflete rendas altas (tabela), não refletindo, portanto, a situação de um sujeito financeiramente abastado, mesmo porque nem todas as deduções podem ser feitas no seu valor real, de forma a fazer com que na maioria das vezes o contribuinte não disponha da integralidade do valor recebido mensalmente, apesar de ser tributado por esta base de cálculo.

Torna-se precipitada a aplicação da alíquota de 27,5% quando se poderia dilargar as faixas do IR, criando outras que permitam aumentar as diferenças pecuniárias entre elas e dimensionar novamente as alíquotas para que se possa abranger melhor esse sistema de cobrança.

A situação é grave quando se fala da aplicação da maior alíquota vigente. Isto acontece porque aplicabilidade da mesma de maneira generalizada faz com que aqueles que possuem verdadeiras fortunas, contribuam sob o mesmo percentual de um sujeito que ainda atende suas necessidades básicas, e ultrapassa o valor de R\$4.664,68.

Faticamente, a maior alíquota estabelecida hoje, 27,5%, é direcionada a todos aqueles de auferem renda líquida maior que R\$4.664,68. Contudo, como já aludido no capítulo anterior, o ordenamento brasileiro delimita, em sua maioria, os valores passíveis de deduções e abatimentos no momento de declaração do IRPF. Sendo assim, é previsto que valores que excedam o montante supra, podem ser objeto de tributação máxima, ainda que de certa forma ele seja voltado ao consubstanciação de uma vida digna.

No momento em que nem todos os valores gastos são dedutíveis, incorre-se na forte possibilidade de tributação de parcelas voltadas às garantias mínimas. A quebra da isonomia ocorre desde o momento que já se oneram os valores que garantem a vida digna do contribuinte, aplicando-se essa ilegalidade a todos os contribuintes que se encontrem nessa situação.

Cumpra lembrar que o Brasil, apesar da CF/88¹⁹¹ conferir competência para a União instituir Imposto sobre Grandes Fortunas, até os dias atuais não houve interesse político suficiente para instituí-lo. Então o sistema tributário se volta a onerar de forma cruel os contribuintes sobre impostos indiretos, bem como, não efetiva a justiça fiscal quando poderia através de impostos pessoais, realizar a capacidade contributiva.

Perpetua-se a conduta estatal de sobregarregar tributariamente aqueles que menos tem condição de suprir as necessidades coletivas, em detrimento da possibilidade de dividir o ônus tributário de forma mais justa e equivalente à capacidade contributiva.

A progressividade em seu formato ideal visa tributar por meio de percentuais crescentes, com interesse em atingir a capacidade contributiva dos sujeitos passivos da obrigação tributária. Neste sentido, Fernando Aurélio Zilveti, entende que a progressividade é um critério informador da tributação daqueles que mais possuem condições financeiras, enquanto a capacidade contributiva é meio equilibrador do ônus fiscal¹⁹².

Contudo, a realidade apresentada demonstra que aos mais abastados, a regra progressiva deixa de ter efeito, a sorte de, tributar os contribuintes que ultrapassem o valor limite estabelecido em R\$4.664,68 em alíquota fixa de 27,5%. Essa tributação por grandeza fixa reflete a proporcionalidade aplicada no IRPF.

Igualmente, Cristóvão Nóbrega¹⁹³ entende que o Imposto sobre a renda das pessoas físicas é o tributo que mais tem condição de executar o objetivo da justiça fiscal, uma vez que ele por meio dele é possível tributar de forma diversa pela origem do rendimento, bem como pela chance de oportunizar alíquotas elevadas para rendimentos maiores.

Em pesquisa realizada pelo Sindifisco¹⁹⁴, conclui-se que quase inexistente a progressividade no Brasil, por uma questão de determinação política, o que contraria

¹⁹¹ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

¹⁹² ZILVETI, Fernando Aurelio; Progressividade, Justiça Social e Capacidade Contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Escrituras, nº 76, jan/2002, p. 27-33, p. 32.

¹⁹³ NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **História do Imposto de Renda no Brasil- um enfoque na pessoa física (1922-2013)**. Receita Federal. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda>, p. 73.

¹⁹⁴ Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil. **A progressividade do IRPF no Direito Comparado**. Disponível em:

diretamente os preceitos constitucionais de justiça fiscal. Isso decorre do mal aproveitamento legislativo pela falta de previsão de mais faixas que permitam uma arrecadação pautada na justiça fiscal, e conseqüentemente social.

O sistema brasileiro tributário, por sua vez, está inserido em um cenário de Estado de Direito e Social, o que faz valer as prerrogativas de quem pode mais, contribui em montante superior. Em contraponto e em completa dissonância com as inspirações sociais deste Estado, tem-se o sistema regressivo como aplicável sob certos tributos, o que faz com que sua incidência não construa alicerce na capacidade econômica, onerando todos os contribuintes sob a mesma alíquota e infringindo a igualdade material imposta pela CF/88. Estudos, como o realizado pelo Conselho de Desenvolvimento econômico e Social, com ênfase nos Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional¹⁹⁵, retratam a regressividade como empecilho a distribuição justa de renda no país, uma vez que o fisco subtrai, proporcionalmente, mais recursos daqueles que menos possuem condições, desrespeitando integralmente os princípios da justiça fiscal.

Ademais, ainda existe posicionamento contrário à aplicação da progressividade ao se pensar que o critério mais benéfico ao sistema tributário seria do da proporcionalidade. Para Fernando Zilveti, a progressividade é critério ineficaz à distribuição de renda, uma vez que, afeta de forma incisiva o trabalhador assalariado que não possuem meios técnicos de planejamento fiscal¹⁹⁶.

Na visão de Zilveti¹⁹⁷, a ideia de atingir de forma mais vigorosa os sujeitos que detém elevado patrimônio por meio da progressividade, não se realiza faticamente. Entende que haveriam formas lícitas por meio das quais, os mais abonados teriam condições de evitar uma maior carga tributária, aludindo que o Estado oferece a estes “isenções, não-incidências, reduções e deduções de tributos, que culminam com a carga maior sobre aquele que não dispõe de recursos técnicos e econômicos para planejar melhor a sua vida fiscal e, assim, pagar menos impostos”

<https://www.sindifisconacional.org.br/images/estudos/outros/AProgressividadeNoIRPFnoDireitoComparado.pdf>, p.02.

¹⁹⁵ Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social **Observatório de Equidade. Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional**. Brasília: Presidência da República, Observatório de Equidade, Relatório de Observação nº 1, jun de 2009, p. 25 e 26.

¹⁹⁶ ZILVETI, Fernando Aurelio; Progressividade, Justiça Social e Capacidade Contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Escrituras, nº 76, jan/2002, p. 27-33, p. 32.

¹⁹⁷ *Ibidem*, p. 29.

Ainda que se admita em algum ponto, o que não se acredita, que a proporcionalidade é a melhor forma de graduar tributos e atingir aos fins de justiça, em um ordenamento que se preza pelo tratamento isonômico, não se pode consentir com a aplicação de dois meios diferentes para a graduação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

Não se pode inferir qualquer fundamento que justifique essa diferenciação dada a sujeitos circunscritos sob a mesma ordem constitucional e legislativa. A lei tributária se impõe de forma una para tributar todos aqueles que realizem o fato gerador do tributo que se pretender cobrar. Pelo explicado, não há razão legal, muito menos racional, que pugne pela coexistência de dois criterios aptos a determinar o *quantum debeat*¹⁹⁸.

A justiça fiscal, como objetivo fim de todos os ordenamentos, não pode concordar com os termos vigentes ao IRPF. A importância da progressividade aplicada a este imposto, como técnica de impressão da capacidade contributiva, está ligada a diversos aspectos sociais, como a preservação ao mínimo existencial e a redistribuição de renda.

Nos moldes delineados hoje, o imposto de renda se volta a tributar de forma progressiva valores relativamente baixos, o que não contribui para a distribuição de renda. Diante da situação fática, aqueles que possuem menor capacidade contributiva, sofrem mais para custear a obrigação tributária do que os sujeitos passivos mais abonados, pois estes suportam uma pequena progressividade sobre a renda e uma maior incidência proporcional na tributação do IRPF.

Em suma, a proporcionalidade aplicada a certos casos, não é técnica suficiente a concretização da capacidade de cooperar tributariamente, de modo que ainda que seja aplicada contra a previsão constitucional que pugna pela progressividade (art.153, § 2º, I) estará em desacordo com a norma que indica a capacidade contributiva (art. 145 § 1º). Assim, a falta de progressividade desnatura a norma legal e o propósito de redistribuição de valores, por se concentrar na parte da

¹⁹⁸ A aplicação da lei fixa e qualifica uma grandeza da coisa e permite estabelecer a base calculada. Sobre esta aplica-se outra grandeza, exterior a ela, a alíquota, número fixado na lei. A combinação das duas permite a individualização do débito, ou seja, fixação do *quantum* devido em cada caso concreto. - ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª edição, 13ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 2012, p. 117.

população que menos auferir renda, onerando em medidas desarrazoadas os contribuintes deste tributo.

4.1.1 Modelos progressivos anteriores

A graduação, como já mencionado no capítulo anterior, é realizada por alíquotas crescentes e positivas. Carrazza¹⁹⁹ define alíquota como o “critério legal, normalmente expresso em porcentagem (v.g 10%), que, conjungado à base de cálculo, permite que se alcance ao quantum debeat”.²⁰⁰

Contudo, pelas limitações ao poder de tributar expressas na Constituição, o legislador não pode extrapolar suas funções e criar alíquotas infinitas, pois ao tributar desta forma estaria violando o direito à propriedade e a vedação ao caráter fiscal confiscatório.

Em 1988 se tornou cogente a aplicação do critério da progressividade²⁰⁰, ainda que este já fosse utilizado na graduação dos impostos em momento anterior.

O caráter progressivo foi se perdendo ao longo dos anos no ordenamento pátrio, havendo momentos de avanços e retrocessos no processo histórico de construção e consolidação do IR do Brasil.

As primeiras declarações do IRPF tiveram alíquotas máximas de 8%, o que fez que o governo aumentasse a cobrança de taxas em 1944. Em 1948, passou a vigorar a maior alíquota já alcançada no Brasil, atingindo 50%, o que continuou a ser aplicado até 1961²⁰¹.

Com força na Lei 3.898/61, consolidou-se o sistema progressivo do IRPF com base nos valores salariais daquela época, como se demonstra na tabela²⁰² :

¹⁹⁹ CARRAZZA, Antônio Roque. **Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 95.

²⁰⁰ *Ibidem, loc. Cit.*

²⁰¹ NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **História do Imposto de Renda no Brasil- um enfoque na pessoa física (1922-2013)**. Receita Federal. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda>, p. 65.

²⁰² BRASIL. **Lei nº 3.898/1961**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L3898.htm

Tabela 03: Tabela IRPF em 1961

Salários	Alíquota
Entre 24 e 30 vezes	1%
Entre 30 e 35 vezes	3%
Entre 45 e 60 vezes	5%
Entre 60 e 75 vezes	7%
Entre 75 e 90vezes	9%
Entre 90 e 120 vezes	12%
Entre 120 e 150 vezes	15%
Entre 150 e 180 vezes	18%
Entre 180 e 220 vezes	22%
Entre 220 e 260 vezes	26%
Entre 260 e 300 vezes	30%
Entre 300 e 350 vezes	35%
Entre 350 e 400 vezes	40%
Entre 400 e 500 vezes	45%
Entre 500 e 600 vezes	50%
Entre 600 e 800 vezes	55%
Acima de 800 vezes	60%

Tabela elaborada a partir de dados da Lei 3.898/1961.

Pode se concluir que os valores até o rendimento de até 24 salários eram isentos desta tributação²⁰³.

A atividade tributária referente ao IRPF chegou ao maior número de alíquotas e faixas na previsão da progressividade, o que notoriamente permite mais igualdade na tributação.

Com Lei 4.154/62, que veio a vigorar entre 1963 a 1965, o IRPF percebeu a maior alíquota já aplicada, correspondente a 65%. Segundo Cristóvão Nóbrega²⁰⁴, essa norma brasileira se espelhou nas potências mais conhecidas no mundo, que adotavam diversas e altas alíquotas voltadas aos contribuintes com maior renda líquida, buscando realizar uma justiça fiscal a partir da relação próxima entre este tributo e a capacidade econômica. A alíquota máxima foi reduzida em 1965, para 60%²⁰⁵.

Entre 1983 e 1985, conforme o Conselho, de Desenvolvimento econômico e social²⁰⁶, a progressividade do Imposto de Renda abrangia 13 faixas de renda líquida. As alíquotas, por sua vez, ficaram entre 0% a 60%. Subtamente, essa amplitude da tabela do IRPF foi modificada, tendo as 13 faixas sido rebaixadas para 3 (0% a 45). Alguns anos depois, o regulamento do IR passou a prever apenas duas alíquotas (10% e 25%).

Desta forma, havia se estabelecido treze faixas de renda, pelas quais as alíquotas sob altos índices, o que ao longo dos governos posteriores foi diluído. Há que se dizer que a progressividade não é só dever do estado, mas um direito do contribuinte e ter sua renda graduada de forma justa.

A imposição constitucional pelo art. 153, § 2º, I, da CF/88, não fez com que se retomassem os modelos anteriores para preservar uma maior progressividade sobre renda e proventos de qualquer natureza.

²⁰³ 2º O limite mínimo de isenção é fixado em importância equivalente a 24 (vinte e quatro) vezes o valor do salário-mínimo mensal mais elevado vigente no País no ano anterior ao em que o imposto fôr devido, ajustada para Cr\$ 1.000,00 (mil cruzeiros) a fração dessa importância.

²⁰⁴ NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **História do Imposto de Renda no Brasil- um enfoque na pessoa física (1922-2013)**. Receita Federal. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda>, p. 73.

²⁰⁵ *Ibidem*, p.163.

²⁰⁶ Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social **Observatório de Equidade. Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional**. Brasília: Presidência da República, Observatório de Equidade, Relatório de Observação nº 1, jun de 2009, p. 28.

Após a vigência da Constituição Federal de 1988, com expressa determinação a progressividade do IR, o legislador por meio da Lei 8.383/91 entendeu que a tabela deste imposto deveria conter, além das isenções, duas alíquotas progressivas, que correspondia a 15% e 25%. Em 1994, passou-se a ter 3 alíquotas estabelecidas em 15%, 26,6% e 35%²⁰⁷, com fulcro na Lei 8.848/94.

Em 1996, retomaram-se as duas alíquotas já previstas em 1991²⁰⁸. De 1998 até 2008 foram mantidas apenas duas faixas (15% e 27,5%)²⁰⁹.

Somente a partir de 2009 passou-se a alíquota mínima para 7,5%, utilizando ainda duas alíquotas médias de 15% e 22,5%, mantendo ainda a alíquota máxima em 27,5%²¹⁰. Sendo assim, o IRPF passou a ter 4 faixas, como as que existem hoje.

Ao tempo, Carrazza²¹¹ comenta que esse modelo de tributação aplicado nas alíquotas acima mencionadas, acrescentando ainda a alíquota de 0% nos casos de isenções, reflete uma “tentativa tibia” de efetivar a pessoalidade desse tributo.

Em tabela histórica e comparativa, como logo se demonstra, são claras as oscilações ocorridas ao longo dos anos na tabela progressiva do IRPF em razão da variação de alíquotas em valores e quantidades.

Gráfico 01: Alíquotas do IRPF de 1924 a 2016

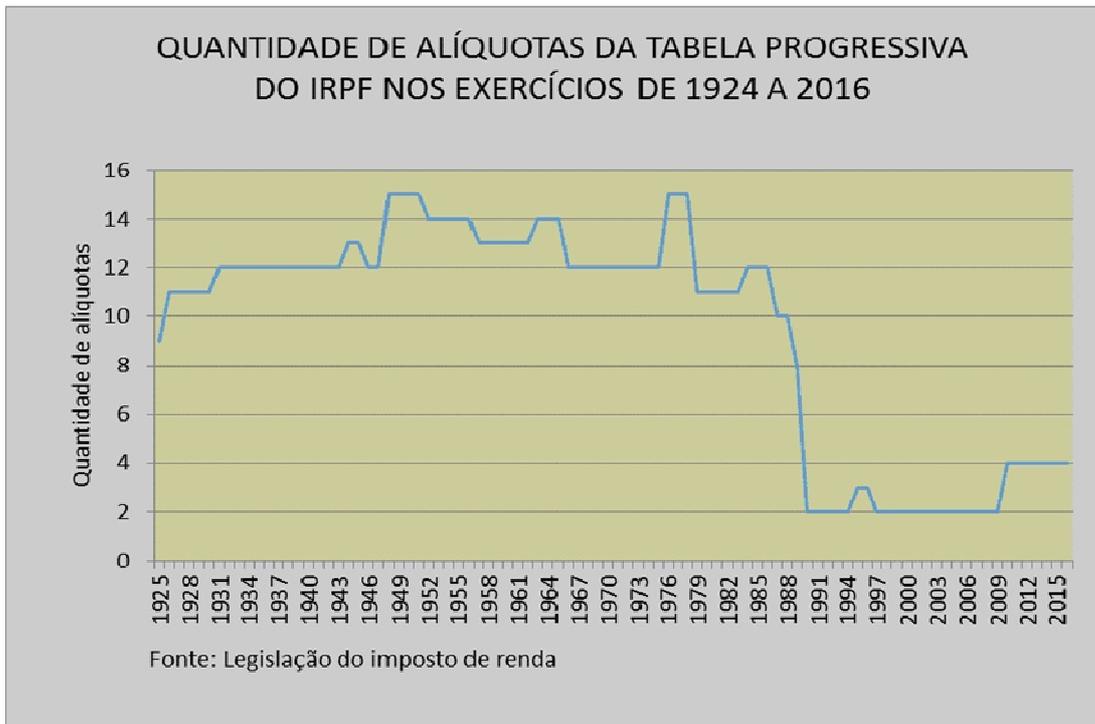
²⁰⁷ NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **História do Imposto de Renda no Brasil- um enfoque na pessoa física (1922-2013)**. Receita Federal. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda>, p.184.

²⁰⁸ *Ibidem*, p.185.

²⁰⁹ Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social **Observatório de Equidade. Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional**. Brasília: Presidência da República, Observatório de Equidade, Relatório de Observação nº 1, jun de 2009, p. 28

²¹⁰ *Ibidem*, loc. Cit.

²¹¹ CARRAZZA, Antônio Roque, **Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**, 3ª edição, São Paulo, Malheiros, 2009, p. 97.



Fonte: Receita Federal do Brasil.

Entretanto, ao comparar-se os valores atingidos e quantidade de alíquotas previstas outrora, se verifica um abismo progressivo entre os percentuais aplicados antigamente e as alíquotas utilizadas hoje. Pela quantidade de alíquotas previstas por um ordenamento, é possível afirmar que ele abrange mais classes sociais, respeitando a capacidade contributiva de cada uma delas.

4.1.2 A progressividade do IRPF em outros países

Desde que se pensa em tributação, observam-se as justificativas políticas que possam fundar e justificar a carga fiscal. Os europeus exigem a progressividade como “parte de um conjunto ideológico coerente”, enquanto os americanos a consideram como um protocolo entre atender as necessidades estatais suficientes a manter um mínimo de justiça, socialmente falando, e proteger os incentivos particulares na economia²¹².

²¹² LIVINGSTON, Michael A. Progressividade e Solidariedade: uma Perspectiva Norte-americana. In GRECO, Marco Aurélio (Coord); GODOI, Marciano Seabra (Coord). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 190- 197, p. 195.

Tabela 04: Alíquotas do IRPF em outros países no ano de 1999.

Alíquotas de IRPF em outros países	
PAÍS	ALÍQUOTA- IRPF
Austrália	17% a 47%
Áustria	10% a 50%
Argentina	6% a 35%
Alemanha	23,9% a 53%
Bélgica	25% a 55%
Canadá *	17% a 29%
Chile	5% a 45%
Dinamarca	24% a 33%
Espanha	18% a 48%
EUA	15% a 39,6%
França	5% a 56,8%
Finlândia	5,5% a 38%
Inglaterra	10% a 40%
Itália	19% a 46%
Japão	10% a 50%
Portugal	15% a 40%
Polônia	19% a 49%

Estudo realizado pelo Sindifisco Nacional, relativos a 1999. Disponível em:
<https://www.sindifisconacional.org.br/images/estudos/outros/AProgressividadeNoIRPFnoDireitoComparado.pdf>

O estudo realizado pelo Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil²¹³ demonstrou em números a possibilidade de tributação do Imposto de Renda em altas alíquotas.

É evidente a discrepância entre a tributação do IR máxima do Brasil comparada com as de outros países. Tem-se vigente a maior alíquota no valor de 27,5%, enquanto a máxima em outros países chega a 50%. Isso demonstra um sub aproveitamento das possibilidades estatais de recolher mais tributos no âmbito do Imposto de Renda e por outro lado, desonerar a tributação indireta.

Sabido que os países presente na tabela acima possuem maior desenvolvimento econômico, é simples a compreensão de que por tal motivo a distribuição de renda seja maior do que no território brasileiro, uma vez que uma sociedade desenvolva possui menor concentração de renda.

O Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais comenta na pesquisa acerca da progressividade comparada, que os países constantes da tabela não possuem alta concentração de renda, como existe no Brasil, mas que ainda assim afirmam a progressividade em sua tributação. Isso vem a demonstrar, na ótica dos auditores, uma nítida contradição, já que quem mais necessita diminuir as desigualdades econômicas é quem menos aplica o critério da progressividade, que seria um instrumento eficiente para tal²¹⁴.

Em estudo sobre a progressividade como reflexo da solidariedade, Michael Livingston²¹⁵, afirma que ainda que esta venha a ser mais amplamente questionada no âmbito dos países economicamente mais velhos, nos países em desenvolvimento, ela deve ser seriamente experimentada.

Com base em dados mais atuais, tem-se a progressividade das alíquotas do IRPF se prolongou até os dias atuais pelos países da OCDE.

Tabela 05: Alíquotas de outros países em 2012.

²¹³ Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil. **A progressividade do IRPF no Direito Comparado.** Disponível em: <https://www.sindifisconacional.org.br/images/estudos/outros/AProgressividadeNoIRPFnoDireitoComparado.pdf>, p. 01.

²¹⁴ *Ibidem, loc. Cit.*

²¹⁵ LIVINGSTON, Michael A. Progressividade e Solidariedade: uma Perspectiva Norte-americana. In GRECO, Marco Aurélio (Coord); GODOI, Marciano Seabra (Coord). **Solidariedade Social e Tributação.** São Paulo: Dialética, 2005, p. 190- 197, p. 196.

Países	IRPF/PIB (%)	Rec. IRPF/ Rec. Total (%)	Alíquota Mínima (%)	Alíquota Máxima	Número de alíquotas
Alemanha	9,1	24,8	14	45	2
Austrália	10,4	39,3	19	45	4
Bélgica	12,5	28,3	25	50	5
Canadá	10,9	35,7	15	29	4
Coréia	3,8	14,8	6	38	5
Dinamarca	24,2	50,7	5,83	20,83	2
EUA	8,9	37,1	10	39,6	7
Espanha	7,2	22,4	12,75	30,5	7
Finlândia	12,8	29,3	6,5	31,75	5
França	7,5	17,0	5,5	45	5
Holanda	8,3	8,3	5,85	52	4
Itália	11,5	11,5	23	43	5
Japão	5,3	5,3	5	40	6
Noruega	10,1	23,2	13,75	25,75	3
Nova Zelandia	11,6	36,9	10,5	33	4
Polônia	4,5	13,8	18	32	2
Portugal	6,1	18,6	14,5	48	5
Suécia	12,2	27,7	20	25	2
Reino Unido	10,1	28,2	20	45	3

Turquia	3,8	13,5	15	35	4
Brasil	2,7	7,6	7,5	27,5	4
Media OCDE	8,5	24,1	--	--	--

Fonte:OCDE/ RFB. 2012.

Ainda se percebe a utilização da progressividade como meio de mensurar o imposto devido e realizar a justiça fiscal, ainda que não se tenha alto nível de desigualdades sociais, como é o caso da maioria dos países listados acima.

A análise operacional da tributação do IRPF em outros países é meio capaz de comparar e promover debates acerca deste no âmbito nacional. Os reflexos sociais trazidos pela forma de incidência da progressividade são extremamente relevantes para que se busque um sistema adequado ao Brasil.

Quando observados os números trazidos pela tabela acima, nota-se que o Brasil é o país da OCDE que possui menos expressividade na tributação do Imposto sobre a Renda. No que tange aos percentuais do PIB/IRPF, que serão analisados mais detidamente no tópico seguinte, estes possuem valores ínfimos quando colocados ao lado dos demais países, sendo tido como o menor entre os Estados da OCDE. Essa característica que alerta para pequena exploração da tributação da renda.

A receita tributária do Imposto de Renda da Pessoa física, é uma consequência do meio legislativo e político adotado na cobrança desse tributo, de forma que, a porcentagem contida na receita total não apresenta valor significativo. Mais uma vez, o Brasil apresenta os valores mais baixos neste quesito arrecadatório, estando inferior à média da OCDE (24,1%). Todavia, este não é um dado surpreendente, vistos os percentuais do IR em relação ao PIB, não poderia se esperar valores satisfatórios quanto ao seu recolhimento.

Quanto às alíquotas, o Brasil possui a sexta alíquota mínima mais baixa, o que não vem a ser questionado se observada a extrema disparidade social entre a população. Já alíquota mais alta está na quarta menor posição em comparação aos outros países, de modo a se inferir que 27,5 é um limite pequeno frente a possibilidade de progressão da tabela do IRPF.

A respeito do número de alíquotas aplicáveis, o Brasil possui, como já visto, 4 faixas, o que perante os índices apresentados não foge à média. Porém, a quantidade de faixas tem papel importante ao refletir capacidade contributiva e realizar a redistribuição de renda.

O maior número de faixas, sendo indicado a todos os países como forma de aferir capacidade contributiva de forma mais próxima da realidade, ainda se faz mais necessário em países que possuem pouca distribuição de renda e altas desigualdades sociais.

A ideia de quanto mais faixas forem propostas, mediante mais alíquotas, em países desiguais, tende a tributar de forma mais isonômica, atingindo essas diferenças pelo maior número de faixas.

4.2 A INCAPACIDADE DE ALCANCE DA EFETIVAS CAPACIDADES CONTRIBUTIVAS

Economicamente, tem-se se pensando em duas correntes para justificar a aplicar a carga tributária. Tem-se, primeiramente, o princípio do benefício, sendo a tributação uma torça pelos serviços prestados pelo Estado e por isso, haveria que se averiguar quanto cada contribuinte se beneficia. Porém, mensurar o quanto os cidadãos utilizam desse benefício é extremamente difícil de ser operacionalizado e por este princípio não há finalidade redistributiva²¹⁶.

Por outro lado, o princípio da capacidade de pagamento, sustenta a lógica da tributação pela progressividade, de forma que quem tem mais capacidade de contribuir com os encargos fiscais, deve ser onerado com maior carga tributária. A progressividade se funda na ideia de o sujeito que possui maior renda, sofre menor sacrifício ao ser tributado²¹⁷.

²¹⁶ CASTRO, Fábio Avila De. **Imposto de Renda da Pessoa Física: Comparações Internacionais, Medidas de Progressividade e Redistribuição**. 2014. Mestrado. Orientador Maurício Bubagin (Mestrado em Economia do Setor Público)- Universidade de Brasília, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Departamento de Economia- Brasília, p.55.

²¹⁷ *Ibidem, loc. Cit.*

Há de se expor o inalcançe da capacidade contributiva pela tributação do IRPF posta atualmente. Um modelo que prega por quatro faixas, ou cinco se contabilizada a faixa e alíquota de isenção (0%), de tributação, não consegue alcançar a capacidade de contribuir dos sujeitos passivos.

Dentre quatro intervalos, diferenciadas por valores pecuniários, se aplica uma alíquota diferente, que faz presumir que aqueles que possuem renda entre íterim previsto em lei, portam poder aquisitivo de contribuir com uma alíquota estabelecida em razão da faixa que ocupa.

Outrossim, essa presunção em face de uma faixa é ato legal, visto que, seria quase impossível tributar na medida exata da capacidade contributiva, atribuindo a cada sujeito uma alíquota em razão de sua renda.

Todavia, em certos momentos essa presunção é falha e por conseguinte, não exprime a capacidade econômica do sujeito. Existe no encargo do IRPF norma legal, representada por alíquota, que permite a tributação de grande parte da sociedade sem qualquer respeito ao princípio em questão.

No momento que a última, e logicamente maior, alíquota é compulsória a todos que ultrapassam o valor limite, ou seja, o intervalo proposto ao fim da tabela do IRPF corresponde à quantia inicial do teto (4.664,68) e se prolonga infinitamente. Nota-se então, o descabimento dessa última faixa por desrespeitar totalmente a capacidade contributiva.

Entre pessoas que dispõem de valores totalmente diversos, visto a variação infinita da renda pela última faixa, que serão tributadas sob a alíquota máxima independentemente das proporções que realmente auferiram em termos de renda.

Por óbvio, a criação de mais faixas, de modo a implementar o sistema vigente, tende a contribuir para maior efetivação do princípio da capacidade contributiva, uma vez que a norma estaria mais apta a recolher tributos em valores mais próximos da condição econômica vivida pelo contribuinte. Bem como a formulação de novos valores a serem instituídos além da alíquota de 27,5%, vem a contribuir com o alcance a capacidade econômica.

Observa-se a quebra da isonomia e capacidade contributiva ocorrem no momento em que se igualam os contribuintes que configuram fato gerador da aplicação da alíquota 27,5%. Ocorre na realidade fática que se subestima aqueles que têm renda

vultosa e se superestima os que auferem valores não tão grandiosos, mas que simplesmente ultrapassam o limite de 4.664,68.

Em estudo realizado pela RFB²¹⁸, aduz que um dos entraves para se aumentar a progressividade do IRPF é justamente a concentração de renda, motivo pelo qual, não se vislumbra uma expansão da totalidade de contribuintes.

Ainda no mesmo estudo, a Receita²¹⁹ conclui que “A base tributável do IRPF no Brasil é muito estreita, pois apenas uma pequena parcela da população é contribuinte efetivo do imposto”.

Parece razoável compreender que frente aos obstáculos citados, vista impossibilidade de modificar a tributação do IRPF aumentando a base de sujeitos passivos e a alta concentração de renda existente no Brasil, a proposta de alteração do sistema do Imposto sobre a Renda circunda sobre o aumento de faixas e alíquotas.

O IPEA (Instituto de Pesquisa de Econômica Aplicada) em conjunto com o Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social, no observatório realizado acerca dos Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional²²⁰, pelo qual se analisa a incidência tributária no Brasil como meio de distribuição de renda e efetivação da justiça fiscal, se extraiu a seguinte afirmação:

O Imposto de Renda (IR) que tributa os rendimentos do trabalho, bem como a remuneração do capital nas suas diferentes formas (juros, lucros, aluguéis etc), é considerado o mais importante dos impostos diretos, capaz de garantir o caráter pessoal e a graduação de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Não obstante, esse imposto tem sido mal utilizado no Brasil como instrumento de redistribuição de renda e promoção da justiça fiscal. No que diz respeito à tributação das pessoas físicas, a arrecadação do IRPF – Imposto de Renda da Pessoa Física no Brasil foi da ordem de 1,6% do PIB ou 4,7% da carga tributária total em 2001. Neste mesmo ano, em média, foram recolhidos 10% do PIB a título de IRPF nos países da OCDE e sua representatividade no total da receita de impostos foi aproximadamente 26,5%⁷. Embora as informações sejam antigas, não há evidências de que as distâncias entre esses indicadores tenham encurtado significativamente no período recente. A prova disso são as discrepâncias na distribuição da arrecadação por bases de incidência já comentadas e as diferenças entre as alíquotas máximas desse imposto.

²¹⁸ Receita Federal do Brasil. **O Imposto de Renda das Pessoas Físicas no Brasil**. Estudos tributários 14. Brasília, dezembro de 2004. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/irpf-no-brasil>> p.02.

²¹⁹ *Ibidem*, p.11.

²²⁰ Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social **Observatório de Equidade. Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional**. Brasília: Presidência da República, Observatório de Equidade, Relatório de Observação nº 1, jun de 2009, p. 27.

Pode-se afirmar, a partir da pesquisa realizada que apesar da magnitude que o IR representa na estrutura tributária do país, os proveitos retirados dele não são explorados da maneira mais proveitosa e justa.

Ainda, com base em dados da Receita Federal²²¹ referentes ao ano de 2012, ao se analisar a população economicamente ativa, se presume que dela venha a se obter arrecadação sobre IRPF. No entanto, se verificou que dentre 78,2 milhões de pessoas consideradas economicamente ativas, apenas 6,09% contribuíram por meio do Imposto sobre a Renda.

Observada a capacidade do IRPF gravar o imposto sobre a renda, ainda no Brasil não se tem uma grande notabilidade da arrecadação, nos termos em que se poderia ter. Se arrecadou no ano de 2012, a título de IRPF, o valor de 2,73% do PIB e 6,71% de todas as receitas tributárias²²².

Se o total do Imposto sobre a Renda representa por uma porcentagem pequena do Produto Interno Bruto (PIB), a sua cobrança incorre em erro, ou pela evasão dos possíveis contribuintes, ou pelo meio de cobrança equivocado, ainda que tecnologicamente a forma de declaração tenha sido aprimorada pela Receita Federal, havendo inclusive uma aumento na quantidade de arrecadações²²³. É possível analisar esses dados com base na tabela de carga tributária e variações por base de incidência²²⁴:

Quadro 01: Carga tributária e variações por base de incidência

Tipo	de	R\$ Milhões	% PIB	% da Arrecadação
------	----	-------------	-------	------------------

²²¹ Receita Federal do Brasil. **O Imposto de Renda das Pessoas Físicas no Brasil**. Estudos tributários 14. Brasília, dezembro de 2004. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/irpf-no-brasil> p. 04.

²²² CASTRO, Fábio Avila De. **Imposto de Renda da Pessoa Física: Comparações Internacionais, Medidas de Progressividade e Redistribuição**. 2014. Mestrado. Orientador Maurício Bubagin (Mestrado em Economia do Setor Público)- Universidade de Brasília, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Departamento de Economia- Brasília, p. 103.

²²³ ²²³ NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **História do Imposto de Renda no Brasil- um enfoque na pessoa física (1922-2013)**. Receita Federal. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda>, p. 128.

²²⁴ Receita Federal. **A Carga Tributária no Brasil 2015- Análise por Tributos e Base de Incidência**. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>

base	2014	2015	2014	2015	2014	2015
Total:	1.843.860,49	1.928.182,85	32,42%	32,66%	100%	100%
Renda	332.888,43	352.305,41	5,85%	5,97%	18,05%	18,27%
Folha de Salários	478.505,13	498.034,80	8,41%	8,44%	25,95%	25,83%
Propriedade	76.830,90	85.696,87	1,35%	1,45%	4,17%	4,44%
Bens e Serviços	925.635,63	957.923,77	16,28%	16,22%	50,20%	49,68%
Transações Financeiras	29.819,44	34.686,30	0,52%	0,59%	1,62%	1,80%

Fonte: dados da Secretaria de Política Econômica e RFB.

Desta forma, quando analisados os dados acima postos, é possível compreender que o patrimônio dos contribuintes se dilui em tributos indiretos, que são ineficientes à justiça fiscal e análise capacidade contributiva.

Hoje existem poucas faixas de tributação do IRPF, o que faz com que sejam presumidas as capacidades contributivas, em certo aspecto. Notando-se a presença de alíquotas, referentes a respectivas a quatro faixas, o sistema de incidência do Imposto sobre a Renda fica restrito, de modo a não verificar a real condição do sujeito passivo tributário para contribuir.

4.3 A INFLUENCIA DA INEFETIVIDADE DA PROGRESSIVIDADE DO IRPF NA REDISTRIBUIÇÃO DE RENDA: O OBJETIVO CONSTITUCIONAL DE VISA REDUZIR AS DESIGUALDADES SOCIAIS

Sabendo-se que a progressividade é meio de realizar a capacidade contributiva e a justiça fiscal, se faz necessária a análise desse sistema progressivo para analisar a

consequência da sua aplicabilidade para realização da redistribuição de renda, como objetivo trazido pela Carta Magna de 1988.

A princípio, a relevância da progressividade faz com que se tangencie o viés econômico pela aplicação de maior carga tributária aos que em tese possuem mais condição financeira de custear as necessidades estatais. Este seria o meio pelo qual o Estado poderia consolidar os direitos sociais e redistribuir a renda²²⁵.

A progressividade, discutida até então, possui um fundamento constitucional suficiente para sua deflagração no sistema tributário, consoante ao que depreende do artigo 3º:

Art. 3º 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;

A solidariedade à luz do ordenamento pátrio, busca por meio de suas ações prover a todos o essencial ao desenvolvimento social. Regina Helena Costa, sob a égide da capacidade contributiva, aduz que “aqueles que detêm maior riqueza arcarão, efetivamente mais, pelos serviços públicos em geral, em favor daqueles que pouco ou nada possuem e, portanto, não podem pagar”²²⁶. A capacidade contributiva e os sistema progressivo realizam a solidariedade, na medida que os cidadãos contribuem na razão de suas possibilidades econômicas para uma coletividade, não há diferença de tratamento do Estado para aquele que contribuiu ao fisco e aquele que pela faixa de isenção, não sofre o ônus tributário.

Quando se observa uma elevada carga tributária comparada a uma situação de que há pouco retorno social, cria no sujeito passivo um sentimento de que ele está sendo explorado. Nos países menos desenvolvidos se tributa mais o consumo e menos a renda, o que termina sendo um meio de ocultar a arrecadação do tributo, como por exemplo: ICMS. Por outro lado, nas democracias mais desenvolvidas os contribuintes pagam de forma consciente e voluntária, pois sabem que o dinheiro

²²⁵ BRANDÃO MACHADO. **Imposto de Renda, Ganhos de capital, Promessa de Venda de Ações**. In *Direito Tributário Atual*, vol. 11/12, Renha Tributária. São Paulo, 1922, p. 3212.

²²⁶ COSTA, Regina Helena. **Imposto de Renda e Capacidade Contributiva**, *Revista Cej*. Brasília: CEJ, nº 22, jul/set 2003, p.25-30, p.28.

arrecadado será revertido para a coletividade. Há aqui uma satisfação em pagar o tributo sabendo que ele seja revertido para o bem comum de toda população.

Nosso sistema de IRPF possui quatro faixas que determinam valores que servirão de base de cálculo, a serem multiplicados pelo valor da alíquota prevista em lei para cada faixa, quais sejam de 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%. As diferentes alíquotas, que variam em razão da capacidade contributiva, representam a progressividade deste imposto, uma vez que presente a lógica de quem pode mais, paga mais. Contudo, a pouca quantidade de faixas previstas, não permite a eficácia da progressividade do Imposto de Renda da pessoa física como um todo, pois a partir de um momento ela deixa de ser progressiva e passa a ser proporcional. O valor do rendimento que permite, a partir dele, a aplicação da maior alíquota de 27%, é de R\$ 4664,68, ou seja, o valor estabelecido é muito pequeno, fazendo que a progressão de uma pessoa que tenha rendimento de R\$100.000, será tributada na sua esmagadora quantia com a alíquota de 27,5%. Ante o aludido, é possível identificar que este sujeito que foi tributado em sua maior parte da renda com a maior alíquota, teve, a partir de certo momento, uma proporção na incidência do IRPF.

Em muitos casos, existem situações em que os sujeitos que possuem menor condição financeira, proporcionalmente, são mais onerados a pagar o tributo do que aqueles que tem capacidade contributiva superior. As maiores alíquotas aplicadas aos mais ricos, visam fazer com que os menos favorecidos também tenham acesso ao mínimo existencial. Vide recordar que, as grandes fortunas, por sua vez, nunca sofreram pelo Imposto sobre grandes fortunas, apesar da Constituição delegar competência para criar e instituir este tributo²²⁷.

Nos termos inferidos do IRPF, a progressividade faz com que se igualem algumas categorias de contribuintes²²⁸, o que por consequência, afronta a isonomia proposta pelo sistema como um todo. Acerca do tema, Alexandre Barros Castro²²⁹ pondera esses aspectos da seguinte maneira:

²²⁷ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

²²⁸ CARRAZZA, Antônio Roque, **Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**, 3ª edição, São Paulo, Malheiros, 2009, p. 98.

²²⁹ CASTRO, Alexandre Barros. **Sujeição Passiva no Imposto de Renda**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 158.

As alíquotas progressivas presentes pela sistemática em vigor praticamente igualam cotas das diferentes classes de contribuintes, contrariando o ideal preconizado pelo legislador constitucional de redistribuição de renda, e propiciando, ao revés, ainda maior concentração de riqueza no país. Um modelo verdadeiramente injusto e inconstitucional, por burlar não só a universalidade e a progressividades próprias do IR, mas também o princípio da capacidade contributiva.

Pelo quanto exposto, a tributação vivida pela população não se coaduna com os objetivos constitucionalmente previstos.

Como se extrai das informações recolhidas Receita Federal e publicada pela Secretaria de Política econômica, a distribuição de renda no Brasil, feita com base nas declarações do IRPF do período de 2007 a 2013, é algo assustador, vez que denota que a maior parte dos valores são percebidos por uma menor parcela da sociedade. A análise é feita com base nas declarações por faixa de Salário Mínimo.

Tabela 06: Declarações por faixa de Salário Mínimo

Faixa de Rendimento	Quantidade de declarantes (valores em milhões)	Rendimento Total Bruto (valores em milhões)
Até ½ Salário Mín.	1.268.688	310
½ a 1 Salário Mín.	518.314	3.856
1 a 2 Salários Mín.	1.057.827	13.547
2 a 3 Salários Mín.	2.692.915	57.843
3 a 5 Salários Mín.	7.882.026	250.018
5 a 10 Salários Mín.	7.300.376	418.815
10 a 20 Salários Mín.	3.522.174	339.587
20 a 40 Salários Mín.	1.507.344	341.072
40 a 80 Salários Mín.	518.567	228.584
80 a 160 Salários Mín.	136.718	121.171

> 160 Salários Mín.	71.440	297.934
Total	26.494.416	2.132.738

Fonte: Receita Federal do Brasil.

Os dados apresentados evidenciam a disparidade econômica vivida no Brasil. Ao tempo que a quantidade de declarantes por valores salariais representam uma realidade extremamente desigual, na qual os 71.400 cidadãos, dentre mais de 26 milhões, auferem a maior quantia em renda bruta vista pela tabela 07.

As diferenças numerais expostas, por si só, consubstanciam a elaboração de mais faixas na tributação do IRPF, por se verificar a diversidade financeira existente entre os sujeitos passivos.

Nada obstante, a luta em prol da progressividade se funda em seu efeito estabilizador perante a macroeconomia, pela qual o aumento da renda total faz com que a receita tributária também sofra acréscimos. Em consequência dos acréscimos, o governo une mais condições políticas para melhorar os serviços públicos diminuir as desigualdades sociais, no que for possível²³⁰.

Ademais, um dos principais argumentos favoráveis à tributação progressiva é justamente a mudança que se busca imprimir no sistema tributário, é descrito por Fabio Avila²³¹ da seguinte maneira

Dentro do contexto brasileiro, em que a carga tributária continua muito concentrada nos tributos sobre o consumo, o imposto de renda da pessoa física pode desencadear um processo paulatino de alteração desse perfil indesejável que é compartilhado por muitos países da América Latina.. Para isso, basta que cada aumento da arrecadação do IRPF seja redistribuído com uma diminuição correspondente nos tributos federais incidentes sobre o consumo, de forma a se obter uma alteração gradual do perfil da carga.

No mesmo sentido, a RFB afirma pela necessidade de um sistema progressivo como de difundir essa forma de tributação e fazer com que ela seja cada vez mais utilizada

²³⁰ LAMBERT, P.J. **The Distribution and Redistribution of Income**. 3ª edição. Manchester: Manchester University Press, 2001, p. 178.

²³¹ CASTRO, Fábio Avila De. **Imposto de Renda da Pessoa Física: Comparações Internacionais, Medidas de Progressividade e Redistribuição**. 2014. Mestrado. Orientador Maurício Bubagin (Mestrado em Economia do Setor Público)- Universidade de Brasília, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Departamento de Economia- Brasília, p.105.

para mensurar o quanto devido pelo contribuinte, bem como, fazer com que cada vez menos a regressividade seja critério arrecadatário. Sendo assim, afirma que:

Considerando-se que o sistema tributário brasileiro é fortemente concentrado em tributos regressivos – claramente perniciosos para os mais pobres – a ampliação da base de contribuintes do IRPF seria uma medida em prol da maior qualidade da nossa tributação, ao fazê-la caminhar no sentido de se alcançar uma maior participação dos tributos progressivos, ou sobre a renda, no nosso sistema.

Ressalta-se que o Imposto de Renda é considerado um imposto de alta qualidade técnica, pois consegue abarcar princípios tributários como equidade, arrecadação, eficiência econômica, e também é apontado como um dos tributos mais justos por permitir a confirmação da capacidade contributiva e sua incidência.

O ordenamento brasileiro tem como objetivos constitucionais a solidariedade e outras medidas sociais que visem a redistribuição de renda, possuindo total condições de efetivação desses preceitos por meio de políticas públicas, sendo a tributação um meio excelente para tal fim. Tendo em vista a situação social vivida hoje, não há qualquer razoabilidade em não realizar uma tributação pautada em princípios como capacidade contributiva, igualdade e progressividade. Justificativas como a dificuldade de implementação e mecanismos de cobrança são ultrapassada frente a toda evolução²³² já experimentada pelo IRPF ao longo de sua implementação.

Ante a aplicação do princípio da capacidade de pagamento, realizado por meio da progressividade é possível equalizar a distribuição de renda de um país, fazendo que o Estado venha cumprir uma de suas obrigações sociais, qual seja a redistribuição²³³.

Há uma responsabilidade estatal latente perante a sociedade, seja na consolidação de direitos, garantias e preceitos constitucionais, como na atividade tributária que pressupõe uma série de princípios que idealizam uma justiça fiscal. Assim, qualquer desvio das finalidades dispostas é ato ilegal, e, portanto inconstitucional.

²³² NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **História do Imposto de Renda no Brasil- um enfoque na pessoa física (1922-2013)**. Receita Federal. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda> p. 116 a 120.

²³³ CASTRO, Fábio Avila De. **Imposto de Renda da Pessoa Física: Comparações Internacionais, Medidas de Progressividade e Redistribuição**. 2014. Mestrado. Orientador Maurício Bubagin (Mestrado em Economia do Setor Público)- Universidade de Brasília, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Departamento de Economia- Brasília, p. 103.

Demonstrada a importância do Imposto sobre a renda e forma de concretizar a distribuição de renda por meio dele, é notória a baixa efetividade desse preceito distribuidor no ordenamento hoje vigente.

As tabelas e índices demonstrados ao longo deste capítulo comprovam a inaptidão normativa e política em maximizar a tributação sobre a renda. As porcentagens do PIB em relação ao que é recolhido a título de IRPF, bem como a receitas advindas desse tributo indicam que há possibilidade de redistribuição de renda, contudo não há, nos dias atuais e nos termos em que se tributa a renda, eficiência redistributiva.

Se ocorrido o esperado aumento do número de alíquotas, por conseguinte, os percentuais relativos ao PIB tendem a crescer, pois irá se consagrar maior receita tributária sobre o IRPF. Quanto mais alíquotas e faixas existirem no formato de tributação da renda, mais irá se aferir capacidade contributiva.

Os dados relativos à distribuição de renda pelas declarações do próprio IRPF tem o condão de demonstrar a capacidade econômica dos contribuintes de acordo com seu salário (em oito categorias), ficando claro que um sistema tributário sobre a renda que apenas dita quatro faixas para tributação não possui afinco com a realidade. O que significa uma incapacidade de atingir a capacidade contributiva de cada categoria pela pequena progressividade vigente.

A progressividade que se estende por parte da incidência do IRPF, pode encontrar mais alíquotas e faixas que permitam a sua efetivação, refutando qualquer medida proporcional aplicável a este tributo. Por meio das alíquotas progressivas, é possível atingir maiores percentuais de tributação sobre a renda, fazendo com que aqueles poucos que detém a maior parte da renda, contribuam de acordo com o fator progressivo do IRPF. Uma vez que a progressividade fica restrita pelo sistema vigente, ela também fica impedida de abraçar maiores rendas e conseguir distribuí-las para redução das desigualdades sociais.

A mudança que se defende é imperiosa e imprescindível ao alcance da real capacidade contributiva e, por conseguinte, da justiça fiscal, esta tão aclamada por toda sociedade e tão pouco efetivada pelo Estado brasileiro.

5. CONCLUSÃO

Nota-se, que a capacidade contributiva tem natureza principiológica constitucional, e permite mensurar o quanto cada sujeito passivo pode contribuir para as finanças públicas. O fator progressivo vem a este princípio como critério capaz de expressar a potencialidade de contribuir, por meio de alíquotas crescentes e positivas.

A capacidade contributiva, além de quantificar o imposto devido de acordo com o princípio da isonomia, permite a distribuição de renda ao fazer com que os contribuintes mais abastados participem tributariamente com valores congruentes ao seu patrimônio, de forma a ensejar a maior distribuição de renda.

A tributação sobre a renda, como verificada, só pode atingir os valores que correspondam à riqueza nova e disponível, uma vez que ordenamento pátrio veda a tributação do mínimo existencial, permitindo, portanto, que o Imposto de Renda da Pessoa Física possa sofrer deduções e abatimentos. Todavia, os valores subtraídos da renda bruta sofre limitação legal quanto aos seus valores, de forma que a real capacidade de contribuir é, em certo aspecto, violada.

No que tange ao Imposto sobre a renda, a capacidade contributiva é verificada pelas faixas dos valores auferidos para a aplicação da alíquota correspondente. Com força no gradual aumento das alíquotas pela variação da base de cálculo, tem-se a progressividade deste imposto.

Contudo, o pequeno número de faixas e, conseqüentemente de alíquotas, impossibilita uma maior graduação do imposto de renda, gerando uma menor progressividade.

O ínfimo número de quatro alíquotas positivas não consubstancia a potencialidade de contribuir, visto que não abrange os cidadãos na sua real capacidade, encaixando-os, de forma generalizada, nas faixas existentes. Verifica-se que a maior alíquota é atribuída a todos que excedem o valor de R\$4.664,68 mensais, a partir deste momento, a gradação prevista pela legislação do IR, fica presa às quatro faixas previstas, e tributa toda renda restante pela alíquota máxima de 27,5%.

Como visto, a maioria dos Estados da OCDE possuem alíquotas mais altas do que as aplicadas neste ordenamento, fazendo com que as receitas provenientes destas possam refletir uma maior porcentagem relativa ao PIB.

Infere-se o caráter proporcional sob a tributação excedente à R\$4.664,68, de modo a tributar todos os sujeitos passivos tributários, que em tese possuem maior capacidade contributiva, sob uma única alíquota. A violação à capacidade contributiva é gritante e revoltante, pois consente com cargas tributárias relativamente mais onerosas, dado o sacrifício empregado no momento de pagamento do tributo, aos que menos possuem pecúnia para tal.

Como já mencionado, se a capacidade contributiva é meio de redistribuir renda por recolher mais daqueles que podem contribuir com maiores quantias, a sua não ocorrência gera a falta de distribuição pela atividade tributária, demonstrando com isso, a subutilização do IRPF para fins de atingir de maneira mais efetiva a capacidade contributiva.

O Brasil em sua enorme dimensão e discrepante distribuição de renda, deveria buscar na tributação um meio de efetivar a justiça fiscal e a capacidade contributiva, para que se torne viável a efetiva distribuição de renda no interesse social do estado. Os índices da Receita Federal do Brasil que demonstram as declarações dos contribuintes pelo IRPF,

A criação de novas faixas e alíquotas que variem em razão destas, pela diluição das já existentes, ou por sua ampliação, com instituição de mais alíquotas, vem a permitir uma maior amplitude da capacidade contributiva, hoje enraizada por apenas quatro intervalos valorativos..

Ante o exposto, a progressividade como forma de realizar a capacidade contributiva na incidência do Imposto de Renda da Pessoa física, não possui a eficácia esperada, haja vista o número de faixas e alíquotas previstas na tabela de tributação do IRPF, não compreendendo a função esperada de consagrar a justiça fiscal e distribuir renda por meio da tributação, nos termos existentes no ordenamento jurídico brasileiro vigente.

6. REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2ª edição, São Paulo: Saraiva, 2006.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª edição, 13ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **A reforma do Imposto sobre a renda**. Revista Forense, Ano 36, 1939.

_____, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

_____, Aliomar. **Limitações ao Poder de Tributar**. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

_____, Aliomar, **Uma Introdução à Ciência das Finanças**, 18ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 2012.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio, **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª edição, 10ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2002.

BAPTISTA, Renata Ribeiro. Capacidade Contributiva e Progressividade Tributária. **Revista de Direito do Estado**. Rio de Janeiro: Renovar, ano 3, v. 10, abr/jun 2008, p. 307- 346.

BEZERRA, Fabio Luiz de Oliveira. Imunidade do mínimo existencial na Tributação do Imposto de Renda da Pessoa Física. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Escrituras, nº 65, fev/2001, p. 19-31.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª edição, 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2007.

BRANDÃO MACHADO. **Imposto de Renda, Ganhos de capital, Promessa de Venda de Ações**. In Direito Tributário Atual, vol. 11/12, Revista Tributária. São Paulo, 1922.

BRASIL. **Lei de Imposto de Renda**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713.html>. Acesso em: 29. de maio.2016

BRASIL. **Lei nº 13.149/2015**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13149.htm>. Acesso em: 14. nov.2016.

BRASIL. **Constituição Federativa da República do Brasil**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/cf1988>. Acesso em: 29.maio.2016

BRASIL. **Constituição dos estados Unidos do Brasil. Disponível em:**
<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>. Acesso em: 26/de nov. 2015.

BRASIL. **Código Tributário Nacional.** Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 29.maio.2016

BRASIL. **Lei nº 3.898/1961.** Disponível em:
<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L3898.htm>

BRASIL. **Lei nº 8.848/1994.** Disponível em:
<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8848.htm#art2>

BRASIL. **Lei nº 8.383/1991.** Disponível em:
<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8383.htm>

BRITO, Edvaldo, **Direito Tributário e Constituição.** 1ª edição. São Paulo: Atlas, 2016.

_____, Edvaldo, **Capacidade Contributiva.** In: Ives Gandra da Silva Martins (coord.). **Capacidade contributiva.** Caderno de Pesquisas Tributárias nº 14. São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 319 a 329.

CARRAZZA, Antônio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário,** 28ª edição.

CARRAZZA, Antônio Roque. **Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos).** 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Fábio Augusto Junqueira; MURGEL, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva. Reflexões sobre o Imposto de Renda das Pessoas Físicas. **Revista Dialética de Direito Tributário.** São Paulo: Escrituras, nº 37, out/1998, p. 37-45.

CASTRO, Fábio Avila De. **Imposto de Renda da Pessoa Física: Comparações Internacionais, Medidas de Progressividade e Redistribuição.** 2014. Mestrado. Orientador Maurício Bubagin (Mestrado em Economia do Setor Público)- Universidade de Brasília, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Departamento de Economia- Brasília.

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

CASTRO, Eduardo M. L. Rodrigues; LUZTOZA, Helton Kramer; GOUVÊA, Marcos de Freitas. **Tributos em Espécie.** 3ª edição, Salvador, JusPodivm, 2016.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 14ª edição Rio de Janeiro: Forense, 2015.

Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social **Observatório de Equidade. Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional.** Brasília: Presidência

da República, Observatório de Equidade, Relatório de Observação nº 1, jun de 2009. Disponível em:
<http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/0906_Indicadores_de_Equidade_Sistema_TN_Relatorio_Observacao_01.pdf> Acesso em: 18/11.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**, 3ª edição, São Paulo, Malheiros, 2003.

_____, Regina Helena. Curso de Direito Tributário- Constituição e Código Tributário Nacional. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2016.

_____, Regina Helena. **Imposto de Renda e Capacidade Contributiva**. **Revista Cej**. Brasília: CEJ, nº 22, jul/set 2003, p.25-30.

DE ALMEIDA, Diogo Vollstedt. **História do Direito Tributário: liberdade ainda que tardia**. Jun/2013.

Disponível em <<https://jus.com.br/artigos/24835/historia-do-direito-tributario-liberdade-ainda-que-tardia>>. Acesso em: 29 de maio 2016.

FALSITTA, Gaspare, **Corso Istituzionale do Direito Tributário**. Antônio milênio, 2003.

GAMA, Tácio Lacerda. **Reflexões para a delimitação do princípio da progressividade no sistema constitucional tributário**. Revista Jurídica dos Formandos em Direito da UFBA, Ano 3, 1998.

GAUDENZI, Patrícia Bressan Linhares. **Tributação dos Investimentos em previdência complementar privada- Fundos de pensão PGBL, VGBK, FAPI e outros**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2008.

GIARDINA, Emilio. **Le Basi teoriche Del Principio della Capacità Contributiva**. Milão, Dott. A. Giuffrè Editorie, 1961.

GODOI, Marciano Seabra. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

GONÇALVES, José Artur Lima, **Imposto de Renda: pressupostos constitucionais**. 1ª edição, 2ª tiragem. São Paulo, 2002

GONZÁLEZ, Eusebio, e PEREZ DE AYALA, José Luís. Curso de Derecho Tributário. 2ª edição. Madrid: Derecho Financiero/ Editoriales de Derecho Reunidas, 1978.

LAMBERT, P.J. **The Distribution and Redistribution of Income**. 3ª edição. Manchester: Manchester University Press, 2001.

LIVINGSTON, Michael A. Progressividade e Solidariedade: uma Perspectiva Norte-americana. In GRECO, Marco Aurélio (Coord); GODOI, Marciano Seabra (Coord). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 190- 197.

MACHADO, Hugo Machado de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2ª edição, 2015.

_____, Hugo Machado de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 34ª edição, 2013.

MITA, Enrico. **O princípio da Capacidade contributiva**. Università Cattolica di Milano.

MOSCHETTI, Francesco. **II Principio de La Capacità Contributiva**. Pádua, Cedam, 1973.

_____, Francesco, **El Principio de Capacidad Contributiva**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e Proventos de Qualquer Natureza- O Imposto e o Conceito Constitucional**. São Paulo: Dialética, 2009.

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **História do Imposto de Renda no Brasil- um enfoque na pessoa física (1922-2013)**. Receita Federal. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda>>

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8ª edição, rev.atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

PIKETTY, Thomas. **O capital no Século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

QUEIROZ, Luís César Souza De. **Imposto sobre a Renda – Requisitos para uma tributação Constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

Receita Federal. **Imposto de renda 2016**. Disponível em < <http://www.impostoderenda2016.org/tabela-imposto-de-renda-2016>>. Acesso em: 29 de maio 2016.

Receita Federal. **Isonção do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física para Portadores de Moléstia Grave**. Disponível em <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/isencoes/isencao-do-irpf-para-portadores-de-molestia-grave>>. Acesso em 03 de novembro.2016

Receita Federal. **Gráficos, Quantidade de alíquotas da tabela progressiva do IRPF nos exercícios de 1924 a 2016**. Disponível em <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/graficos/graficos>>. Acesso em 03 de novembro. 2016.

Receita Federal. **A Carga Tributária no Brasil 2015- Análise por Tributos e Base de Incidência. Publicado em set/2016**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>> Acesso em 26 de novembro de 2016.

Receita Federal do Brasil. **O Imposto de Renda das Pessoas Físicas no Brasil.** Estudos tributários 14. Brasília, dezembro de 2004. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/irpf-no-brasil>>. Acesso em: 20 de setembro 2016.

RENCK, Renato Romeu. **Imposto de Renda da Pessoa Jurídica- Critérios constitucionais de apuração da base de cálculo.** Porto Alegre: Livraria do advogado, 2001.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho.**V. III. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963.

Secretaria de Política Econômica. **Relatório da Distribuição Pessoal da Renda e da Riqueza da População Brasileira.** Dados do IRPF 2015/2014, maio 2016. Disponível em: <<http://www.spe.fazenda.gov.br/noticias/distribuicao-pessoal-da-renda-e-da-riqueza-da-populacao-brasileira/relatorio-distribuicao-da-renda-2016-05-09.pdf>> Acesso em: 28. Nov. 2016.

Sindicado Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil. **A progressividade do IRPF no Direito Comparado.** Disponível em: <<https://www.sindifisconacional.org.br/images/estudos/outros/AProgressividadeNoIRPFnoDireitoComparado.pdf> >

SOUSA, Rubens, Gomes, **Compêndio de Legislação Tributária.** Resenha Tributária. São Paulo: Póstuma, 1981.

_____, Rubens, Gomes, **Compêndio de Legislação Tributária.** Resenha Tributária. 4ª edição. São Paulo: Póstuma, 1975.

TIPKE, Klaus; YAMASHA, Douglas, **Justiça fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva,** São Paulo, Malheiros, 2002.

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

_____. Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia.** Vol. III, 3ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

ZILVETI, Fernando Aurelio; Progressividade, Justiça Social e Capacidade Contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário.** São Paulo: Escrituras, nº 76, jan/2002, p. 27-33.