

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO**

**A PROGRESSIVIDADE DAS ALÍQUOTAS DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA
FÍSICA COMO FERRAMENTA PARA A DIMINUIÇÃO DAS DESIGUALDADES
SOCIAIS**

MARIA LUIZA ALVARENGA RODRIGUES

**RIO DE JANEIRO
2016 / 2º Semestre**

MARIA LUIZA ALVARENGA RODRIGUES

**A PROGRESSIVIDADE DAS ALÍQUOTAS DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA
FÍSICA COMO FERRAMENTA PARA A DIMINUIÇÃO DAS DESIGUALDADES
SOCIAIS**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito, sob a orientação da professora Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.

RIO DE JANEIRO

2016/ 2º Semestre

MARIA LUIZA ALVARENGA RODRIGUES

**A PROGRESSIVIDADE DAS ALÍQUOTAS DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA
FÍSICA COMO FERRAMENTA PARA A DIMINUIÇÃO DAS DESIGUALDADES
SOCIAIS**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito de graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da professora Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.

Data de aprovação: ____/____/____

Banca Examinadora:

Profa. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira

Membro da Banca

Membro da Banca

RIO DE JANEIRO
2016/ 2º Semestre

CIP - Catalogação na Publicação

A696p Alvarenga Rodrigues, Maria Luiza
A PROGRESSIVIDADE DAS ALÍQUOTAS DO IMPOSTO DE
RENDA DA PESSOA FÍSICA COMO FERRAMENTA PARA A
DIMINUIÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS / Maria
Luiza Alvarenga Rodrigues. -- Rio de Janeiro,
2016.
76 f.

Orientadora: Vanessa Huckleberry Portella
Siqueira.

Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
de Direito, Bacharel em Direito, 2016.

1. Desigualdade Social. 2. Princípio da
Progressividade. 3. Imposto de Renda e Proventos
de Qualquer Natureza. I. Huckleberry Portella
Siqueira, Vanessa, orient. II. Título.

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os
dados fornecidos pelo(a) autor(a).

AGRADECIMENTO

À minha pretinha, quem eu queria que visse tudo isso, a quem eu queria dar essa alegria. Eu te amo demais, minha vó. Que saudade.

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo realizar uma análise do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza sob a ótica da Justiça Fiscal. Dessa forma, são abordadas as principais características do imposto e a efetivação dos princípios da legalidade, da capacidade contributiva, da progressividade, da isonomia e do não confisco em sua tributação. É realizada uma análise da relação entre os impostos diretos e progressividade tributária, assim como entre os impostos indiretos e regressividade tributária. É traçado um panorama do sistema tributário brasileiro de modo a apontar as fragilidades que o denotam um viés regressivo. São apresentadas alternativas a essa regressividade, propondo uma reforma tributária que atenda os preceitos da justiça fiscal, principalmente, por meio da inclusão de alíquotas verdadeiramente progressivas, que retratem de maneira efetiva a capacidade de pagamento dos contribuintes de modo ao atingimento de uma igualdade material entre eles.

Palavras-chave: Imposto de Renda. Princípios. Progressividade. Regressividade. Capacidade Contributiva. Isonomia Tributária. Justiça Fiscal.

ABSTRACT

This undergraduate thesis is about the study of the progressivity of the property tax, in particular, the application of tax progressivity in our current legal system. Due to the conflict on the issue, the examination of the conceptual aspects of the tax is indispensable, as well as the constitutional principles inherent in this, specially, the principles of the contributive capacity and the tax equality, for better understanding of the main theme. The aim is also to analyze the changes that have occurred with the advent of Constitutional Amendment No. 29 of 2000 through the positioning in the doctrine and jurisprudence about the subject, to clarify the constitutionality of the charge through the tax progressive rate, in other words, the progressivity according to the ability to pay of the rated person.

Key words: Property tax. Principles. Progressiveness. Regressiveness. Contributory Capacity. Tax Isonomy. Tax Justice

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
CAPÍTULO 1 – ESTUDO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA.....	15
1.1. Aspectos Conceituais.....	15
1.2. Fato Gerador.....	18
1.3. Base de Cálculo.....	19
1.4. Sujeitos da Relação jurídico-tributária.....	20
1.5. Alíquotas.....	20
1.6. Breve histórico do Imposto de Renda no Brasil.....	22
1.7. Apuração do IR.....	26
CAPÍTULO 2 – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TOCANTES AO IR.....	29
2.1. Limitações ao Poder de Tributar.....	29
2.2. Princípios atinentes ao "Valor Justiça".....	35
2.2.1. Princípio da Legalidade.....	36
2.2.2. Princípio do Não Confisco.....	38
2.2.3. Princípio da Isonomia.....	40
2.2.4. Princípio da Capacidade Contributiva.....	41
2.2.4.1. Subprincípios da Capacidade Contributiva.....	45
2.3. Universalidade, progressividade e pessoalidade do Imposto de Renda.....	49
CAPÍTULO 3 – JUSTIÇA FISCAL E TRIBUTAÇÃO NO BRASIL.....	52
3.1. Justiça Fiscal.....	52
3.2. Cenário Tributário Brasileiro.....	53
3.3. A tributação e seu potencial modificador.....	58
3.4. A progressividade do IRPF como mecanismo de diminuição da desigualdade social.....	66
CONCLUSÃO.....	73
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	74

INTRODUÇÃO

A presente dissertação traz à baila a discussão acerca da possibilidade de atingimento de um dos objetivos fundamentais da República elencado pelo artigo 3º da Constituição Federal de 1988, qual seja, a redução das desigualdades sociais do Brasil, *in verbis*:

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

I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II – garantir o desenvolvimento nacional;

III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação¹.

(grifo nosso)

Neste diapasão, discute-se a possibilidade de alcançar esse objetivo por meio da tributação estruturada pelos princípios constitucionais a ela inerentes.

Como sabemos, o Estado é um ente abstrato, uma organização, criado pela sociedade para atender necessidades indicadas por ela própria. Como toda organização, ele deve buscar atingir seus fins, muitas vezes impondo sacrifícios a alguns ou mesmo a todos os membros dessa sociedade. Por tal motivo, suas ações não podem ser aleatórias, ele deve estruturar um planejamento para suas ações futuras, de acordo com políticas que elabora. Entram em cena, portanto, as políticas públicas que, simplificarmente falando, consistem em um conjunto de ações arquitetadas e colocadas em prática pelo Estado visando o atendimento a determinadas necessidades sociais.

Consequentemente, para a prática dessas políticas públicas são necessários recursos, sendo assim, o Estado utiliza a tributação como forma de transferir compulsoriamente recursos dos cidadãos – agora contribuintes – para si. Neste sentido, a tributação e os gastos públicos tornam-se pressupostos de funcionamento do Estado por meio da política fiscal, focado na tributação e suas consequências.

¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15/10/2016.

No âmbito da política tributária, viés da política fiscal, os instrumentos de arrecadação mais utilizados pelo Estado são os impostos. Por meio deles se transfere a maior quantidade de recursos da sociedade para ao Estado.

Por outro lado, para além do objetivo arrecadatório até então trabalhado, os Estados devem buscar garantir um mínimo de igualdade material entre os membros de sua sociedade, promovendo, ou contribuindo, para seu desenvolvimento e reduzindo, conseqüentemente as desigualdades sociais, ao invés de contentar-se com a posição de garantidor da igualdade formal de seus cidadãos perante a lei.

Uma das ferramentas à disposição do Estado para o atingimento desses objetivos “extrafiscais”, ou seja, não meramente arrecadatórios, é a política tributária, segundo a qual é possível estabelecer quem sofrerá o ônus da tributação e em que medida, isto é, quanto será cobrado de quem e por qual razão. Sob esse prisma, é possível argumentar que este ônus deveria ser distribuído de forma diferenciada entre os desiguais, objetivando a redistribuição de renda, a redução das desigualdades sociais e a formação de uma sociedade materialmente mais justa por meio da arrecadação.

Sendo assim, além de demonstrar a possibilidade de redução da desigualdade social através da função extrafiscal dos impostos, mais especificamente, por meio dessa função no Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, também são objetivos desse trabalho: (i) analisar historicamente o Imposto de Renda no Brasil; (ii) conceituar “renda e proventos”; (iii) conceituar os princípios intrinsecamente ligados ao “valor justiça”, a relação deles com o Imposto de Renda e demonstrar a efetividade destes princípios a fim de se alcançar a redução da desigualdade social brasileira; (iv) analisar o perfil de tributação utilizado no Brasil, destacando sua contribuição (ou não) ao alcance dos objetivos estabelecidos pela Carta Magna; (v) analisar a tributação do Imposto de Renda da Pessoa Física - IRPF no Brasil, destacar sua irrisória progressividade; e por fim, (vi) buscar alternativas que visem o alcance da igualdade material entre os contribuintes brasileiros por meio da tributação.

Nesse cenário, esta pesquisa justifica-se na medida em que, a despeito da Constituição Federal elencar como um dos objetivos fundamentais da República a redução das desigualdades sociais e regionais, percebe-se que a política tributária adotada no Brasil, apesar de sua grande capacidade transformadora e regulamentadora, não se estrutura de forma a colaborar com esse objetivo.

Neste contexto, o tema é de extrema relevância uma vez que, apesar de ser um país rico em recursos naturais e figurando entre os dez maiores do economias do mundo, o Brasil é um país extremamente injusto no que diz respeito a distribuição de seus recursos entre a população. Portanto, apesar de ter capacidade para modificar esse cenário, o Brasil é, e sempre foi, marcado por uma profunda desigualdade social que deve, a todo custo, ser combatida.

Diante deste quadro, o objetivo desta pesquisa é analisar o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza incidente sobre as pessoas físicas, mais especificamente analisar o grau de progressividade desse imposto.

A importância do tema na sociedade atual é inegável, uma vez que decorre da possibilidade de desenvolvimento econômico e sociocultural do país através de políticas fiscais que se estruturam sobre os princípios constitucionais tributários da isonomia e da capacidade contributiva objetivando a justiça fiscal e, administrando sua receita de modo a prover uma melhor qualidade na prestação dos serviços públicos.

O presente trabalho adotará a abordagem quantitativa, visto que redirecionará seu foco para o estudo das alíquotas incidentes no IRPF, objetivando, por meio deste estudo, compreender a estrutura progressiva adotada pelo legislador ordinário sob a ótica da justiça fiscal e dos princípios constitucionais.

Visando o atingimento desses objetivos, será realizada uma pesquisa de cunho bibliográfico pautada em livros, artigos científicos e trabalhos acadêmicos das áreas econômica, jurídica e de ciências sociais em sentido amplo. O raciocínio metodológico utilizado será dedutivo, tendo em vista que se analisará, sob o ponto de vista do Direito Constitucional e do Direito Tributário, o conflito existente entre os princípios constitucionais inerentes ao Imposto de Renda e a não efetivação daqueles na aplicação deste.

Deste modo, este estudo será dividido em cinco partes, sendo a primeira esta introdução. No capítulo I serão expostas as características do Imposto como espécie tributária. Após, serão conceituados os elementos fundamentais do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, sua finalidade, analisando-se a regra matriz de incidência desse imposto, abordando seus critérios temporal, espacial, pessoal, material e quantitativo. Também será estudado neste capítulo, o histórico do IR no Brasil e, por fim, seu modo de apuração.

Por conseguinte, analisaremos, no capítulo II, o papel dos princípios constitucionais como limitadores do poder estatal de tributar e a obrigatoriedade de sua observância. Ainda neste capítulo, nos aprofundaremos nos princípios constitucionais que guardam em seu núcleo de proteção o “*valor justiça*”, e nos princípios elencados pela Constituição Federal, mormente em seu artigo 153, como inerentes ao Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

No capítulo III, por sua vez, conceituaremos Justiça Fiscal e, sob esta ótica, analisaremos a estrutura tributária brasileira. Abordaremos, nesse contexto, a dicotomia entre a tributação direta e indireta e seus eventuais efeitos progressivos e regressivos, discutindo-se a influência destes sobre a redução (ou não) da desigualdade. Analisaremos um possível aumento da progressividade do IRPF visando uma observância mais efetiva do princípio da capacidade contributiva de modo a reestruturar o sistema tributário brasileiro em prol da redução das desigualdades sociais do país.

Dessa forma, com os três capítulos finalizados, poderemos discutir com maior robustez o papel do direito tributário diante da profunda desigualdade social brasileira e analisar como uma tributação pautada na Justiça Fiscal pode ser ferramenta eficaz ao alcance dos objetivos constitucionais.

CAPÍTULO 1 – ESTUDO SOBRE O IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

1.1.Aspectos conceituais

Preliminarmente, cabe apresentarmos características próprias da espécie tributária “Imposto”.

Tendo o Código Tributário Nacional adotado a classificação tripartite, ele define, em seu artigo 16, a hipótese escolhida pelo legislador para a cobrança dos impostos:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte.²

Dessa forma, a hipótese de incidência dos impostos independe de qualquer atividade estatal específica, além disso, o artigo 167, inciso IV, da Constituição Federal³, instituiu o denominado “princípio da não afetação”, que veda a afetação da receita decorrente dos impostos a qualquer órgão, fundo ou despesa (exceto aqueles previstos pela própria Constituição). Sendo assim, também o produto da arrecadação dos impostos não deve ser atrelado, ou seja, o recurso advindo dos impostos serve, em princípio, para cobrir despesas gerais do ente tributante.

Ao buscarmos uma justificação para a cobrança dos impostos a encontramos na necessidade financeira do Estado, cujo o ônus não pode ser imputado à um contribuinte ou a um grupo específico de contribuintes e, por esse motivo, toda a coletividade é chamada a contribuir por aquelas despesas gerais.

² BRASIL. **Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966)**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 09/10/2016.

³ Art. 167. São vedados:

IV – a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto de arrecadação dos impostos que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações de serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino para a realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, §2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, prevista no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

No entanto, sabemos que a distribuição dos encargos relativos aos impostos não é realizada maneira igualitária entre todos os contribuintes.

A esse respeito, devemos levar em consideração o princípio da capacidade contributiva – que será aprofundado no capítulo seguinte – como critério para a justa distribuição da carga dos impostos. Nesse sentido, leciona Luís Eduardo Schoueri:

Vê-se da evolução das discussões sobre a justificação dos impostos que sua finalidade – cobrir as despesas gerais do Estado – acaba por explicar, igualmente, a razão para a sua distribuição entre os contribuintes. Se todos pagam as despesas gerais, não se deve esperar que todos o façam no mesmo montante. Elementaríssimos princípios de justiça afastam a ideia de que as despesas gerais do Estado sejam suportadas sem qualquer distinção em razão da situação econômica do contribuinte. Se a República Federativa do Brasil tem por objetivo fundamental, à luz do artigo 3º da Constituição Federal, a construção de uma “sociedade livre, justa e solidária, buscando erradicar a pobreza e marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”, é claro que o legislador, ao escolher quem suportará as despesas gerais do Estado, não deve aumentar tais desigualdades. Daí a ideia de que devem pagar impostos aqueles que têm condições para tanto. É o princípio da capacidade contributiva, positivado no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal.⁴

Deste modo, percebe-se que quando o legislador definiu as hipóteses de incidência dos impostos, ele buscou tributar fenômenos econômicos, que servem para demonstrar a capacidade contributiva sujeitos passivos do tributo.

Vistas as características básicas dessa espécie tributária, nos aprofundaremos no estudo do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), com enfoque principal em sua incidência sobre as pessoas físicas.

O IR encontra-se constitucionalmente previsto no artigo 153 da CRFB/88 que preleciona o seguinte:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
III – renda e proventos de qualquer natureza;

Da leitura do texto constitucional, podemos extrair que o *critério material* do imposto sobre a renda é o fato de “auferir renda e proventos de qualquer natureza”. Assim, percebe-se a necessidade de trabalharmos o conceito de renda.

⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 205.

Apesar da Carta Magna não ter trazido expressamente um conceito de renda, muito se discute se o diploma já teria estabelecido um conteúdo mínimo à palavra “renda”. Assim, parte da doutrina⁵ sustenta que a Constituição de 1988 trouxe um conteúdo implícito de renda no sentido de acréscimo patrimonial, ou seja, renda seria a diferença entre as receitas e as despesas, seja da pessoa física, seja da pessoa jurídica, durante determinado período de tempo.

Quanto ao conceito de renda, Hugo de Brito Machado, citado por Eduardo Sabbag, ensina:

Na expressão do código, renda é sempre um produto, um resultado, quer do trabalho, quer do capital, quer da combinação desses dois fatores. Os demais acréscimos patrimoniais que não se comportem no conceito de renda são proventos. (...) Não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CTN adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo. (...) Quando afirmamos que o conceito de renda envolve acréscimo patrimonial, como do conceito de proventos também envolve acréscimo patrimonial, não queremos dizer que escape à tributação a renda consumida. O que não se admite é a tributação de algo que na verdade em momento algum ingressou no patrimônio, implicando incremento no valor líquido deste. Como acréscimo se há de entender o que foi auferido, menos parcelas que a lei, expressa ou implicitamente, e sem violência à natureza das coisas, admite sejam diminuídas na determinação desse acréscimo. (...) A renda não se confunde com sua disponibilidade. Pode haver renda, mas esta não ser disponível para seu titular. O fato gerador do imposto de que se cuida não é a renda mas a aquisição da disponibilidade da renda, ou dos proventos de qualquer natureza. Assim, não basta para ser devedor do imposto, auferir renda ou proventos. É preciso que se tenha adquirido a disponibilidade, que não se configura pelo fato de ter o adquirente da renda ação para sua cobrança. Não basta ser credor da renda se esta não está disponível, e a disponibilidade pressupõe ausência de obstáculos jurídicos a serem removidos.⁶

A Constituição ainda prevê no artigo 153, parágrafo 2º, inciso I, que o Imposto de Renda será “*informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei*”.

O fato de ser regido pelo “critério” da generalidade, que por seu conteúdo altamente valorativo é interpretado como princípio, significa que o Imposto de Renda deve alcançar todas as pessoas que praticarem a hipótese de incidência do tributo, ou seja, que auferirem renda ou provento de qualquer natureza.

⁵ Dentre os autores que sustentam que a Constituição Federal traz um conceito implícito de renda como acréscimo patrimonial encontram-se: Paulo de Barros Carvalho e Roque Antônio Carrazza.

⁶ MACHADO. Hugo de Brito apud SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. P. 1011.

Já o critério da universalidade orienta que o IR deve abranger todo e qualquer ganho recebido pelo sujeito passivo, sem que haja qualquer diferenciação relativa à nomenclatura, tipo, origem, espécies de ganho, etc.

Por fim, a progressividade determina que quanto maior a renda auferida (base de cálculo), maior será a alíquota que recairá sobre ela.

1.2. Fato Gerador

Com relação às normas gerais do Imposto de Renda, o Código Tributário Nacional assim dispõe sobre seu fato gerador:

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 como 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.⁷

De maneira genérica, passemos a detalhar a “disponibilidade econômica ou jurídica” que pode variar em razão da renda de capital, da renda do trabalho, da renda advinda da combinação entre o capital e trabalho e dos proventos de qualquer natureza.

Neste contexto, a disponibilidade econômica consiste na faculdade de usar, gozar e dispor de dinheiro ou de coisas conversíveis. Por sua vez, a disponibilidade jurídica é a obtenção de direitos de créditos não sujeitos à condição suspensiva, representados por títulos ou documentos dotados de liquidez e certeza. Ou seja, a despeito do fato do IR incidir quando há acréscimo patrimonial, não há a necessidade de o rendimento ser efetivamente recebido pelo sujeito passivo, sendo suficiente que este tenha adquirido o direito de crédito sobre ele, ou seja, a disponibilidade jurídica.

Tratando-se do critério espacial deste tributo, é preciso trazer à baila o Princípio da Extraterritorialidade do Imposto de Renda, conforme leciona o artigo 43, parágrafo 1º, do CTN,

⁷ BRASIL. **Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966)**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 09/10/2016.

que dispõe: “a incidência do imposto independe das denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção”. Sendo assim, o IR pode recair sobre todas as receitas auferidas por residentes brasileiros em qualquer parte do mundo, da mesma forma, também serão tributados pelo Imposto brasileiro os rendimentos auferidos no Brasil por residente no estrangeiro.

O critério temporal do Imposto de Renda se apresenta de suma importância. Conforme visto acima, intrínseco ao próprio conceito de renda está a noção de lapso temporal imprescindível para a definição do acréscimo patrimonial verificado por determinado sujeito. Ou seja, para se realizar o confronto entre entradas e saídas é necessário fazer uma análise durante um período de tempo determinado. Assim, conforme veremos a seguir, o critério temporal será diferente caso se tratar de pessoa jurídica ou física e, entre pessoas jurídicas, dependerá do regime de tributação escolhido por ela (lucro presumido ou real).

1.3. Sujeitos da relação jurídico-tributária

Passemos agora à análise do critério pessoal do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Informando esse critério, temos como sujeito ativo a mesma pessoa política detentora da competência tributária para instituí-lo – a União Federal. Já o sujeito passivo será, a princípio, a pessoa que realizar o fato descrito no critério material do Imposto de Renda, ou seja, aquele que auferir renda, independentemente de ser pessoa física ou jurídica. Neste sentido o artigo 45 do CTN dispõe:

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Da leitura do parágrafo único do dispositivo, vê-se que a lei pode, por conveniência administrativa visando à praticidade da arrecadação, atribuir à fonte pagadora a

responsabilidade pela retenção e recolhimento do IR figurando o empregado como contribuinte, e o empregador, como responsável tributário.

1.4. Base de Cálculo

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 44, dispõem acerca da base de cálculo de imposto:

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado, ou presumido, da renda ou proventos tributáveis.⁸

Dessa forma, esmiuçando o mencionado enunciado, Eduardo Sabbag explica que “*A base de cálculo do imposto é a soma de fatores algébricos positivos e negativos que se agregam ao patrimônio, conforme se depreende do art. 44 do CTN.*”⁹.

Tendo em vista que, conforme vimos acima, o conceito de renda equivale à acréscimo patrimonial, para se aferir a base de cálculo do imposto terá que ser realizado um confronto entre todas as receitas recebidas pelas pessoas, física ou jurídica, e das despesas permitidas pela lei, para se chegar à base de cálculo do Imposto sobre Renda.

No caso das pessoas jurídicas, a base de cálculo do IR será o lucro presumido, arbitrado ou real, dependendo do regime de apuração à que a pessoa esteja submetida. No entanto, importante ter em mente que não existe “renda presumida”, presumido ou arbitrado poderá ser o montante da renda. Isso porque, no Brasil, foi adotado o critério global de aferição da base de cálculo, segundo o qual as alíquotas incidem sobre o total dos rendimentos, independentemente de origem ou razão.

1.5. Alíquotas

⁸ BRASIL. **Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966)**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 09/10/2016.

⁹ SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2009. P. 1011.

Por fim, as alíquotas aplicáveis serão aquelas previstas em lei. No caso da pessoa física, as alíquotas são progressivas em razão do aumento da base de cálculo, ou seja, quanto maior a renda auferida, maior será a alíquota aplicada.

Já a alíquota referente às pessoas jurídicas é fixa com base em seu lucro real, presumido ou arbitrado, havendo uma alíquota adicional no caso da base de cálculo ultrapassar determinado montante previsto em lei.

Atualmente, as faixas de alíquotas aplicáveis ao Imposto de Renda Pessoa Física se resumem em quatro, além da faixa de isenção. Segundo dados da Receita Federal do Brasil¹⁰, as faixas variam entre isentos que correspondem àqueles que obtiveram rendimentos anuais tributáveis até o valor de R\$ 22.847,76. A partir desse valor há a possibilidade de incidência de alíquotas de 7,5%, 15%, 22,5% indo até 27,5% sobre aqueles que obtiverem, em um ano, rendimentos tributáveis em valor superior a R\$ 55.976,16, conforme demonstra Tabela n.º 01.

Tabela n.º 01: Tabela progressiva anual (a partir do exercício 2017, ano-calendário de 2016)

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 22.847,76	-	-
De 22.847,77 até 33.919,80	7,5	1.713,58
De 33.919,81 até 45.012,60	15	4.257,57
De 45.012,61 até 55.976,16	22,5	7.633,51
Acima de 55.976,16	27,5	10.432,32

Fonte: Sítio da Receita Federal do Brasil¹¹

¹⁰ Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica#c-lculo-anual-do-irpf>>. Acesso em: 20/11/2016.

¹¹ Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica#c-lculo-anual-do-irpf>>. Acesso em: 20/11/2016.

Neste momento, direcionaremos nosso trabalho para o estudo da progressividade das alíquotas do IRPF. Sendo assim, preliminarmente, importante ter em mente que a bandeira defendida pelo princípio da progressividade está voltada para quanto maior a renda, maior será a alíquota do imposto sem que isso signifique prejuízo aos direitos fundamentais, pelo contrário, busca-se a efetivação do princípio da igualdade.

1.6. Breve histórico do Imposto de Renda e Proventos da Qualquer Natureza no Brasil

Segundo historiadores, a primeira disposição acerca do imposto sobre a renda no Brasil ocorreu com a publicação Lei n.º 317/1843, durante o primeiro reinado de D. Pedro II¹². Essa Lei, em seu artigo 23¹³, instituiu um imposto progressivo sobre os vencimentos recebidos por todas as pessoas dos Cofres Públicos Gerais, por qualquer título que fosse, que estaria vigente pelos próximos dois anos.

Sendo assim, nos últimos anos do Brasil Império vieram à tona vários projetos de leis objetivando a cobrança do Imposto de Renda dentro do Brasil, de maneira definitiva. Dentre os defensores da instituição da referida imposição estava o Ministro da Fazenda do período

¹² D. Pedro II reinou de 23 de julho de 1840, com a declaração de sua maioridade, à 15 de novembro de 1889, quando foi proclamada a República.

¹³ Art. 23. Fica creada a seguinte contribuição extraordinária durante o anno desta lei. §1º. Todas as pessoas que receberem vencimentos dos Cofres Públicos Geraes, por qualquer título que seja, ficão sujeitas a uma imposição, que será regulamentada pela maneira seguinte: De 500\$000 a 1:000\$000 2 por cento; De 1:000\$000 a 2:000\$000 3 por cento; De 2:000\$000 a 3:000\$000 4 por cento; De 3:000\$000 a 4:000\$000 5 por cento; De 5:000\$000 a 6:000\$000 7 por cento; De 7:000\$000 a 8:000\$000 9 por cento; De 8:000\$000 para cima 10 por cento. §2º. Ficão exceptuados da regra estabelecida no paragrapho antecedente os vencimentos das praças de pret de terra e mar, e os vencimentos dos militares em campanha. §3º. Na palavra vencimentos se comprehendem quaesquer emolumentos que se perceberem nas Secretarias, ou Estações Públicas. §4º. O Governo estabelecerá o modo de arrecadar-se esta nova imposição.

republicano, Rui Barbosa, que em seu relatório escrito em 1891 faz críticas à tributação indireta no Brasil:

No Brasil, porém, até hoje, a atenção dos governos se tem concentrado quase só na aplicação do imposto indireto, sob sua manifestação mais trivial, mas fácil e de resultados mais imediatos: os direitos da alfândega. E do imposto sobre a renda, por mais que se tenha falado, por mais que se lhe haja proclamado a conveniência e a moralidade, ainda não se curou em tentar a adaptação, que as nossas circunstâncias permitem, e as nossas necessidades reclamam.¹⁴

Finalmente, em 1922, o Imposto de Renda foi instituído pela Lei Orçamentária n.º 4.625, mais especificamente, por seu artigo 3, que dispunha:

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.¹⁵

Dois anos depois foi publicado o primeiro regulamento do imposto sobre a renda, por meio do Decreto n.º 16.581/1924¹⁶, no qual optou-se pela progressividade das alíquotas, estabelecidas entre 0,5% e 8%.

Desde então, o Imposto de Renda se tornou um dos principais impostos no âmbito federal, alcançando destaque no orçamento da União, e também no orçamento dos contribuintes.

¹⁴ BARBOSA, Ruy. Relatório do Ministro da Fazenda. Rio de Janeiro. Imprensa Nacional, 1891. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/22231>>. Acesso em 15/11/2016.

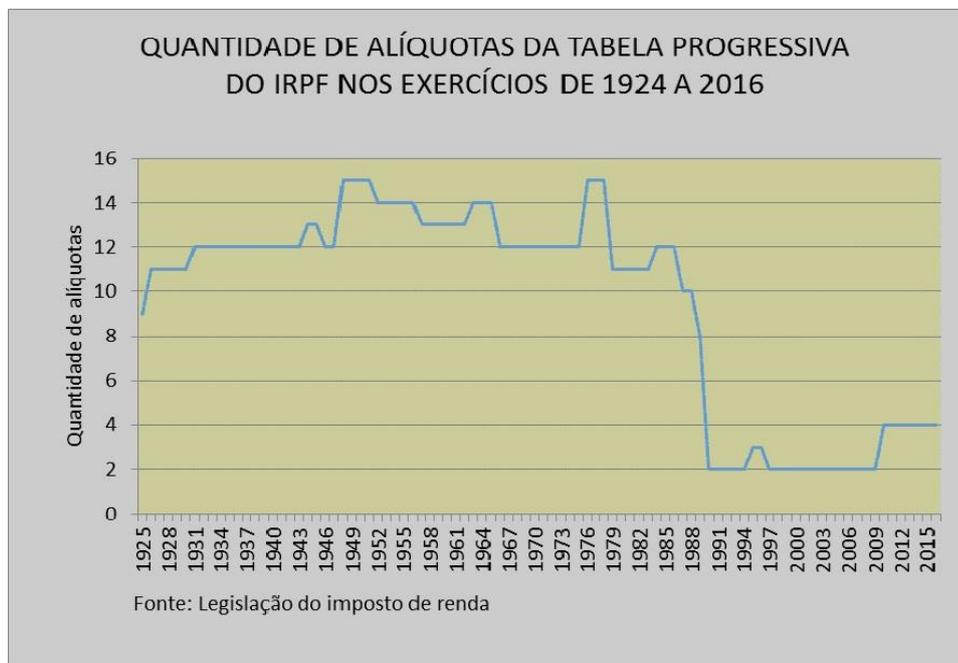
¹⁵ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/L4625.htm>. Acesso em: 15/11/2016.

¹⁶ Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-16581-4-setembro-1924-512544-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 15/11/2016.

Isto posto, importante analisarmos como a progressividade, critério estabelecido pela Constituição Federal de 1988 como informador do imposto em tela, desenvolveu-se ao longo da história do país.

Por meio da análise do Gráfico n.º 01, o qual representa o número alíquotas das tabelas do imposto de renda entre os anos de 1924 a 2016, poderemos extrair o perfil da progressividade adotada no Brasil ao longo dos anos.

Gráfico n.º 01: Quantidades de alíquotas da tabela progressiva do IRPF nos exercícios de 1924 a 2016



Fonte: Sítio da Receita Federal do Brasil¹⁷

Percebe-se que no anos de 1978 a tabela do IRPF se estruturava em quinze alíquotas, sem contar com a faixa isenta o que se considera um dado bastante representativo em comparação com o número de alíquotas incidentes atualmente. A tabela deste ano se refere à estrutura de alíquotas aplicada sobre os rendimentos se 1977 e estabelecia alíquota mínima de 4% e máxima de 50%. Nota-se que a presença de um grande número de alíquotas reflete um alto grau de

¹⁷ Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/graficos>>. Acesso em: 02/12/2016.

diferenciação dos contribuintes desiguais, pois ao estabelecer dezesseis diferentes níveis de renda, a tabela do IR contempla qualquer distinção relevante no montante de rendimento líquido dos contribuintes.

Já em 1979 o IR sofreu uma pequena redução no número de alíquotas, passando de quinze para onze, além da faixa isenta. Em compensação, a alíquota máxima aumentou para 55% enquanto que a mínima cresceu de modo menos enfático, de 4 para 5%.

Esse comportamento ascendente da progressividade do IR inverteu-se a partir de 1987, quando caiu para dez o número de alíquotas. Porém, o grande ponto de descendência está no ano de 1990, ano em que a tabela sofreu uma redução drástica no número de alíquotas, passando para apenas duas faixas de renda, além da parcela isenta. Além disso, a alíquota máxima foi reduzida de 45 para 25%.

A aplicação de apenas duas faixas de renda na tabela do IR prevaleceu até o ano de 1994, sendo que a alíquota mínima foi aumentada de 10 para 15%, onerando as classes menos abastadas da população. Em 1995, foi instituída uma tabela com três faixas de renda: além da alíquota de 15%, a faixa de 25% foi substituída por outras duas, de 26,6% e 35%. Apesar desse aumento da alíquota máxima indicar uma retomada do aumento da progressividade no IR, esse indício caiu por terra quando, em 1997, a tabela retornou ao modelo anterior de duas alíquotas.

Em 1999, a progressividade do Imposto de Renda sofreu incremento irrisório, com o reajuste da alíquota máxima para 27,5%, estrutura que permaneceu até o ano de 2009. Em 2010 a tabela progressiva do imposto previu quatro alíquotas distintas, além da faixa isenta: 7,5%; 15%; 22,5% e 27,5% e assim é a estrutura progressiva do Imposto atualmente.

Analisando do modelo vigente até então, pode-se concluir que o aumento do número de faixas de renda, reflete em uma maior diferenciação entre os contribuintes desiguais, fazendo jus ao estabelecido pelo princípio da isonomia que será aprofundado no próximo capítulo. Além

disso, é possível notar que houve, com a redução da alíquota mínima pela metade, uma desoneração das faixas de menor renda na sociedade.

Atualmente a legislação ordinária que serve de base para o IRPF é representada, principalmente, pelas Leis n.º 7.713/88 e 9.250/95. Além disso, há o Decreto n.º 3.000/99, conhecida pela sigla RIR – Regulamento do Imposto de Renda, uma consolidação de toda a legislação pertinente, regulamenta a tributação, arrecadação, fiscalização e administração do imposto de renda em sentido amplo englobando as regras tanto do IRPF quanto do IRPJ.

Após análise detalhada da legislação em referência, contata-se que, não obstante a progressividade ser de fundamental importância para o desiderato pretendido pelo legislador constituinte, a partir da edição da Lei n.º 7.713/88 passou a haver uma drástica mitigação da progressividade do IRPF. Isso porque, registra-se que em dezembro de 1987 havia 10 alíquotas que variavam de 0,5% a 50% que foram reduzidas para duas com a edição da Lei n.º 7.713/88 e, apesar de ter sido promulgada no mesmo ano da Constituição Federal de 1988, esta ocorreu dois meses após a promulgação da Constituição Cidadã.

1.7. Apuração do Imposto de Renda

Nesta seção abordaremos, de maneira sintética, como se dá a apuração do Imposto de Renda da Pessoa Física no Brasil.

Inicialmente, importa lembrar que os contribuintes do IRPF são todas as pessoas físicas titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, bem como aqueles que perceberem rendimentos de bens de que tenham a posse como se lhes pertencessem.

A legislação estabelece uma sistemática de apuração do imposto de renda da pessoa física que compreende a tributação no curso do ano-calendário e um ajuste anual ao concluir o referido ano.

Os rendimentos recebidos pelo contribuinte no decorrer do ano, sujeitos à tributação na declaração, devem ser totalizados para a determinação do imposto anual efetivamente devido. Essa apuração é realizada por meio da Declaração de Ajuste Anual do IRPF (DIRPF) a ser apresentada até o último dia útil do mês de abril do ano posterior ao do recebimento do rendimento.

Só são dedutíveis da receita bruta os gastos realizados pela pessoa física para os quais exista previsão legal autorizativa de dedutibilidade, observados os limites da lei.

Feitas as deduções da renda tributável bruta, chega-se à renda tributável líquida do declarante, ou a base de cálculo do imposto sobre a qual será aplicada a correspondente alíquota da tabela progressiva, de forma a se obter o imposto apurado. Acontece que a legislação¹⁸ permite, em certas situações de dentro de alguns limites, que o valor das contribuições, doações, patrocínios e investimentos relacionados a atividades de cunho social e cultural realizadas pelo contribuinte possam ser deduzidas do valor do imposto apurados, como forma de incentivo, obtendo-se, a partir desse momento, o imposto devido.

Apurado o valor do imposto devido, esse sofrerá subtrações referentes às antecipações feitas no curso do ano-calendário, apurando-se, assim, o saldo de imposto a pagar ou a restituir.

Importante mencionar que parte da tributação do rendimento do trabalho ocorre durante o ano-calendário, por meio da retenção na fonte. Essa retenção é tratada pela legislação como antecipação do devido. Além dessa modalidade, existem duas outras modalidades de antecipação do devido, são elas: o recolhimento mensal obrigatório, também conhecido como carnê-leão, que ocorre, regra geral, quando uma pessoa física recebe de outras pessoas físicas, rendimentos tributáveis não sujeitos ao imposto de renda retido na fonte, inclusive os recebidos de doente no exterior; e o recolhimento complementar, o qual consiste em uma antecipação opcional do imposto devido na DIRF efetuado quando a pessoa física recebe rendimentos de mais de uma fonte pagadora.

¹⁸ Disponível em: <<https://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaFisica/IRPF/2014/perguntao/perguntas/pergunta-419.html>>. Acesso em: 20/10/2016.

Por fim, importante ressaltar que existem rendimentos que não entram na contabilização do rendimento bruto para fins de apuração do IRPF. Neste sentido, são isentos ou não-tributáveis os rendimentos advindo das aposentadorias, pensões, lucros e dividendos, rendimentos de caderneta de poupança e letras hipotecárias, entre outros. E, além disso, alguns rendimentos são sujeitos à tributação exclusiva na fonte, como o décimo terceiro salário, que é informado na declaração a ajuste anual, mas não se enquadra nos rendimentos para a apuração do imposto.

Mostrados principais aspectos e a estrutura de apuração do IRPF, passa-se à análise dos princípios constitucionais informadores desse imposto.

CAPÍTULO 2 – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TOCANTES AO IR

2.1. Limitações ao poder de tributar.

Após definida a competência tributária, a soberania Estatal é manifestada através do poder de tributar. Esse poder, na verdade, trata-se de um poder de direito, lastreado no consentimento dos cidadãos, tendente à percepção do tributo.

O poder tributante do Estado faz parte da chamada soberania estatal, haja vista que o Estado tem como principal fundamento a função de prover necessidades coletivas e, neste contexto, o poder de exigir dos cidadãos a participação nos encargos públicos é ferramenta insubstituível ao exercício desta função.

Neste sentido, Ruy Barbosa Nogueira, acertadamente, assevera:

O poder de tributar é, portanto, uma decorrência inevitável da soberania que o Estado exerce sobre as pessoas de seu território, ao qual corresponde, por parte dos indivíduos, um poder de prestação¹⁹.

Assim sendo, como o poder de tributar cinge-se de uma relação entre contribuinte e Estado, cabe indagarmos, como se dá essa relação.

Primeiramente, como antes mencionado, o Estado necessita, como autêntico provedor das necessidades coletivas, captar recursos materiais para manter sua estrutura, disponibilizando aos governados os serviços que lhe compete. A cobrança de tributos se mostra imprescindível como forma de geração de receitas, permitindo que o Ente tributante tenha, ao seu dispor, suporte necessário das despesas à implementação de seus objetivos.

Nesse diapasão, constata-se que o tributo tem por finalidade algo que não se confunde com a matéria de Direito Tributário, uma vez que, enquanto o tributo tem função arrecadatória, o Direito Tributário almeja organizar, regular e, principalmente, limitar o poder de tributação.

¹⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito tributário: estudo de casos e problemas**. São Paulo: Bushatsky, 1973, p. 140.

Nesta esteira, leciona o professor Hugo de Brito Machado que “*O Direito Tributário existe para delimitar o poder de tributar, transformando a relação tributária, que antigamente foi uma relação simplesmente de poder, em uma relação jurídica*”²⁰.

Portanto, o mencionado ramo do estudo jurídico, cumprindo sua função de limitador do poder tributante, apoia-se na Constituição Federal de 1988, a qual disciplina limites que, conforme doutrina majoritária, constituem verdadeiras garantias da pessoa, seja natural ou jurídica, contra o poder estatal de instituir e cobrar tributos.

Sendo assim, o poder de tributar encontra balizas que buscam frear o exercício arbitrário da tributação, amoldando-o em conformidade com a carga valorativa ínsita ao texto constitucional.

Preliminarmente, importante destacar que as normas constitucionais, além de ocuparem o vértice mais alto da *pirâmide jurídica*, têm como característica fundamental a imperatividade de seus comandos, que obrigam não só as pessoas físicas e jurídicas, de direito público e privado, mas o próprio Estado.

No que tange às limitações constitucionais ao poder de tributar, a Constituição Federal define o “*modus operandi do exercício desse poder, que deverá se dar de forma justa e equilibrada, sem provocar danos à liberdade e à propriedade dos contribuintes*”²¹. Essas normas altamente vinculantes revelam-se, basicamente, por meio dos princípios e imunidades constitucionais.

Cabe, neste momento, uma sintética análise da espécie “imunidades tributárias” como ferramenta constitucional limitadora ao arbítrio do Estado na instituição e cobrança de tributos.

As imunidades estabelecidas pela Carta Magna servem como limitações ao exercício da competência tributária, portanto, estruturalmente, acabam sendo regras concernentes à própria competência tributária, tendo em vista que esta se compreende dentro dos limites impostos por

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. Ed., p. 50.

²¹ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. P. 21.

aquelas. Sendo assim, as imunidades estabelecidas revelam o intuito constitucional de proteção à valores – de interesse social, político ou econômico - altamente prestigiados pela Carta.

Segundo Ricardo Lobo Torres, as imunidades tributárias “*consistem na intributabilidade absoluta ditada pelas liberdades preexistentes. A imunidade fiscal erige o status negativus libertatis, tornando intocáveis pelo tributo ou pelo imposto certas pessoas e coisas*”²².

Por essa mesma linha, seguiu o eminente Ministro do Supremo Tribunal Federal ao decidir nos autos do Recurso Extraordinário n.º 509279:

A controvérsia constitucional suscitada na presente causa põe em evidência a discussão em torno da abrangência normativa da imunidade tributária a que se refere o art. 150, VI, d, da Constituição da República. Devo registrar, neste ponto, que dissinto, respeitosamente, da orientação majoritária que tem sido observada, no tema ora em análise, pela jurisprudência desta Suprema Corte. É que, embora vencido no julgamento do RE 203.859/SP, ocasião em que o Supremo Tribunal Federal consagrou entendimento restritivo a propósito da matéria em causa, sustento - com fundamento em autorizada lição doutrinária (HUGO DE BRITO MACHADO, "Curso de Direito Tributário", p. 248, item n. 3.12, 20ª ed., 2002, Malheiros; ROQUE ANTONIO CARRAZZA, "Curso de Direito Constitucional Tributário", p. 681, item n. 4.4.3, 17ª ed., 2002, Malheiros; REGINA HELENA COSTA, "Imunidades Tributárias", p. 192, item n. 2.4.5, 2001, Malheiros, v.g.) - a possibilidade de interpretação extensiva do postulado da imunidade tributária, na hipótese prevista no art. 150, VI, d, da Carta Política, considerando, para esse efeito, a própria teleologia da cláusula que impõe, ao Estado, essa específica limitação constitucional ao poder de tributar. É preciso ter presente, na análise do tema em exame, que a garantia da imunidade estabelecida pela Constituição republicana brasileira, em favor dos livros, dos jornais, dos periódicos e do papel destinado à sua impressão (CF, art. 150, VI, d), reveste-se de significativa importância de ordem político-jurídica, destinada a preservar e a assegurar o próprio exercício das liberdades de manifestação do pensamento e de informação jornalística, valores em função dos quais essa prerrogativa de índole constitucional foi conferida, instituída e assegurada. Não se pode desconhecer, dentro desse contexto, que as imunidades tributárias de natureza política destinam-se a conferir efetividade e a atribuir

²² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. P.63.

concreção a determinados direitos e garantias fundamentais reconhecidos e assegurados às pessoas e às instituições. Constituem, por isso mesmo, expressões que traduzem significativas garantias de ordem instrumental, vocacionadas, na especificidade dos fins a que se dirigem, a proteger o exercício da liberdade de expressão intelectual e da liberdade de informação. O instituto da imunidade tributária O instituto da imunidade tributária não constitui um fim em si mesmo. Antes, representa um poderoso fator de contenção do arbítrio do Estado, na medida em que esse postulado fundamental, ao inibir, constitucionalmente, o Poder Público no exercício de sua competência impositiva, impedindo-lhe a prática de eventuais excessos, prestigia, favorece e tutela o espaço em que florescem aquelas liberdades públicas. Cumpre ter em consideração, neste ponto, a grave advertência lançada pelo Ministro ALIOMAR BALEEIRO ("Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar", p. 189 e 191, 5ª ed., 1977, Forense), cujo magistério, versando o tema da imunidade concernente a livros, jornais e revistas, assinala: "A Constituição almeja duplo objetivo ao estatuir essa imunidade: amparar e estimular a cultura através dos livros, periódicos e jornais; garantir a liberdade de manifestação do pensamento, o direito de crítica e a propaganda partidária (...)(...) o imposto pode ser meio eficiente de suprimir ou embaraçar a liberdade da manifestação do pensamento, a crítica dos governos e homens públicos, enfim, de direitos que não são apenas individuais, mas indispensáveis à pureza do regime democrático". (grifei) Dentro dessa perspectiva, é preciso considerar que a garantia da imunidade qualifica-se como instrumento de proteção constitucional vocacionado a preservar direitos fundamentais - como a liberdade de informar e o direito do cidadão de ser informado -, em ordem a evitar uma situação de perigosa submissão tributária das empresas jornalísticas, reais destinatárias dessa especial prerrogativa de ordem jurídica, ao poder impositivo do Estado. Ocorre, no entanto, que o Supremo Tribunal Federal, ao interpretar, restritivamente, o alcance da cláusula inscrita no art. 150, VI, d, da Carta Política firmou entendimento no sentido de que a garantia constitucional da imunidade tributária, tratando-se de insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, estende-se, exclusivamente, a materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo, em consequência, para esse efeito, os filmes e papéis fotográficos (RTJ 167/988-989, Rel. p/ o acórdão Min. MARÇO AURÉLIO - RE 178.863/SP, Rel. Min. CARLOS VELLOSO - RE 289.370/SP, Rel. Min. MOREIRA ALVES, v.g.).Essa diretriz jurisprudencial - de que respeitosamente divirjo, como já assinaléi no início desta decisão - exclui, do alcance tutelar da garantia constitucional a que alude o art. 150, VI, d, da Lei Fundamental, quaisquer outros insumos, embora referentes ao processo de composição, impressão e publicação de livros, jornais e periódicos (RE 203.124/RS, Rel. Min. NELSON JOBIM), tais como tintas (AI 307.932-AgR/SP, Rel. Min. NÉRI DA SILVEIRA - RE 265.025/SP, Rel. Min. MOREIRA ALVES, v.g.), maquinários e peças

necessárias à produção (RE 195.576-AgR/SP, Rel. Min. MARÇO AURÉLIO - RE 203.267/RS, Rel. p/ o acórdão Min. MAURÍCIO CORRÊA - RE 213.688/PR, Rel. Min. MARÇO AURÉLIO), equipamentos a serem utilizados no parque gráfico (RE 215.798/RS, Rel. Min. ILMAR GALVÃO), tiras plásticas (fios de prolipropileno) para amarração de jornais (RE 208.638-AgR/RS, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE - RE 220.154/RS, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI) e produtos à base de solução alcalina, para acelerar o processo de secagem da tinta, viabilizando, desse modo, a pronta distribuição das publicações (RE 204.234/RS, Rel. p/ o acórdão Min. MAURÍCIO CORRÊA). Cabe ressaltar, por necessário, que esse entendimento tem prevalecido na jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Federal (RTJ 167/1050, Rel. Min. NÉRI DA SILVEIRA - RE 208.466-AgR/RS), Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA - RE 244.698-AgR/SP, Rel. Min. ELLEN GRACIE, v.g.): "O Supremo Tribunal Federal, no julgamento, em Plenário, dos RREE n°s 174.474 e 203.859, Relator para o acórdão o Ministro MAURÍCIO CORRÊA, firmou entendimento de que a imunidade alcança as operações de importação de filmes e papéis fotográficos, e, nas decisões proferidas nos RREE n°s 208.466 e 203.063 (Rel.: Min. MAURÍCIO CORRÊA, DJ 14/03/97), afastou a referida imunidade relativamente aos demais insumos gráficos." (RE 206.076/SP, Rel. Min. MOREIRA ALVES - grifei) O exame da presente causa evidencia que o acórdão ora questionado - que reconheceu, em favor da empresa recorrida, a prerrogativa da imunidade tributária, por tratar-se, no caso, de "kits" eletrônicos que acompanham fascículos educativos - diverge da jurisprudência que o Supremo Tribunal Federal consagrou na análise do tema em discussão. Não obstante a minha pessoal convicção em sentido contrário, que acolhe exegese extensiva a propósito do tema em discussão, tal como exposta no julgamento do RE 203.859/SP, em voto parcialmente vencido que nele proferi, devo ajustar o meu entendimento à diretriz jurisprudencial prevalecente nesta Suprema Corte, em respeito e em atenção ao princípio da colegialidade. Sendo assim, pelas razões expostas, conheço e dou provimento ao presente recurso extraordinário, em ordem a denegar o mandado de segurança impetrado pela parte ora recorrida. No que concerne à verba honorária, revela-se aplicável o enunciado constante da Súmula 512/STF. Publique-se. Brasília, 27 de agosto de 2007. Ministro CELSO DE MELLO Relator

(STF - RE: 509279 RJ, Relator: Min. CELSO DE MELLO, Data de Julgamento: 27/08/2007, Data de Publicação: DJ 18/09/2007 PP-00073)

Neste momento, passamos à análise dos princípios constitucionais, instrumento de suma importância no que tange à limitação ao poder de tributar.

Primeiramente, importante dizer que os princípios são valores estruturais do ordenamento jurídico e se diferenciam das normas e das regras devido ao fato de que constituem valores fundamentais mais abrangentes do que o valor presente nas disposições destas, de tal importância que devem ser tidos com balizas fundamentais à atividade legislativa e, também, para a interpretação e aplicação da legislação pelos agentes dos Poderes Executivo e Judiciário.

Portanto, os princípios são vetores do ordenamento jurídico, pois estabelecem a coerência necessária entre as várias normas e regras que o compõem, lhes garantindo, ainda, validade.

Tudo isso significa que a lei será potencializada e mais perfeitamente compreendida e aplicada na medida em que guardar correlação com os princípios que a norteiam, devendo-lhes submissão.

Nesse sentido, disserta Ricardo Mariz de Oliveira:

“Em outras palavras, os princípios são pressupostos ou valores fundamentais desejados pelo legislador (primeiramente o constituinte), os quais, portanto, iluminam a própria produção das normas particulares ou gerais, orientando o sentido que estas devem ter para que possam guardar correlação com o sentido maior que, dentro do espírito da lei a ser promulgada, devam ter o conjunto das normas que a compõem, assim como orientam a própria redação de cada uma dessas normas para que também estas, de per si, observem aqueles valores fundamentais e apresentem correlação sistemática entre si, formando um todo consistente com aqueles valores²³”

Visto isso, tem-se que os artigos 150, 151 e 152 da CRFB/88 abarcam comandos principiológicos que homenageiam valores privilegiados pelo legislador constituinte, no entanto, esses comandos não se esgotam nesses dispositivos, a Carta Magna alberga, em toda sua extensão, normas tendentes a inibir o uso indiscriminado do poder estatal.

Isso posto, após termos analisado a relevância dos princípios para o ordenamento jurídico brasileiro e, principalmente, sua importância como ferramenta inibitória do poder arrecadatório

²³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. P. 235.

do Estado, passaremos a estudar os princípios que, na minha humilde opinião, possibilitam a compreensão do que será proposto neste trabalho.

Dessa forma, visando construir premissas contundentes para o alcance do objetivo do presente trabalho, nos apoiaremos na premissa de que os princípios se dividem de acordo com os valores nos quais se fundamentam. Sendo assim, trataremos dos princípios que guardam íntima relação com o valor justiça da tributação, com destaque aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

2.2 Princípios constitucionais atinentes ao “Valor Justiça”

Como forma de direcionarmos nosso estudo aos objetivos deste trabalho, nos aprofundaremos nos princípios constitucionais que julgamos ter como núcleo central o valor justiça. Em outras palavras, daremos preferência ao estudo daqueles princípios que buscam balizar o poder arrecadatório e os interesses do Estado com a dignidade da pessoa humana, traçando metas e parâmetros direcionados à correção das injustiças de forma a desigular situações notadamente desiguais e regular o tratamento equânime entre os iguais.

Com o objetivo de compreendermos a conceituação do “valor justiça”, é necessário, primeiramente, determinar a conceituação de “Justiça”.

Como sabemos, o significado de justiça é extremamente fluido, variando de acordo com o contexto histórico, sendo fruto de pensamentos jurídicos e filosóficos e influenciados pela realidade social e cultural vigente.

Aristóteles, apesar da época em que viveu, trouxe o conceito de justiça que considero bastante contemporâneo:

Considera-se como injusto aquele que viola a lei, aquele que toma mais do que lhe é devido, como também aquele que viola a igualdade (tomando, no que respeita às coisas más, menos do que sua parte), de sorte que evidentemente o homem justo (a contrário) é, portanto, o que observa a lei e respeita a igualdade. O justo é, portanto,

o que é conforme à lei e respeita a igualdade, e o injusto o que é contrário à lei e falta à igualdade²⁴

Diante disso, nota-se que, segundo o filósofo, justiça significa atuar de acordo com o estabelecido pela lei, assim como preservar o tratamento igualitário, sem discriminar as pessoas ou lhes sujeitar a obrigações desproporcionais. Percebe-se, portanto, que deste conceito de justiça aristotélica há uma interrelação entre as noções de igualdade e legalidade.

Dessa forma, no contexto da tributação, depreende-se que o Estado, em seu atuar arrecadatório, deve buscar ser justo, agindo em conformidade com as normas jurídicas tributárias e sem gerar nenhum tipo de privilégios ou discriminação entre os contribuintes.

Como vimos acima, no tópico anterior, a Constituição Federal de 1988 ergueu uma série de mecanismos que limitam o poder-dever de tributar do Estado em prol da persecução da justiça no âmbito da tributação. Esses mecanismos são manifestados, principalmente, pelos princípios que detém como núcleo central de proteção o “valor justiça”, quais sejam, o princípio da legalidade, da isonomia, do não-confisco e da capacidade contributiva, bem como dos seus subprincípios.

2.2.1 Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade está previsto de maneira geral no artigo 5º, II, da Constituição Federal: “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Sua importância é tanta que, no âmbito tributário, há, no artigo 150, inciso I, do mesmo diploma legal, a previsão do princípio da legalidade em sentido estrito, a legalidade tributária.

²⁴ ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco, In Os Pensadores**. Aristóteles, Vol. II, 4ª Ed. São Paulo: Nova Cultural, 1991. P. 216.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal:

I – exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça.²⁵

Assim, prevalece a vontade emanada pelo legislador constituinte de que nenhum tributo será instituído ou aumentado, a não ser por intermédio de lei.

O Código Tributário Nacional elenca o princípio da legalidade tributária em seu artigo 97²⁶, determinando que a lei tributária deve dispor, não só das características do fato gerador, mas também sobre todos os aspectos indispensáveis para a cobrança do tributo como alíquota, a base de cálculo, o sujeito passivo e a obrigação tributária. Dessa forma orienta Luciano Amaro:

Em suma, a legalidade tributária não se conforma com a mera autorização de lei para cobrança de tributos; requer-se que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei²⁷

²⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15/10/2016.

²⁶ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

²⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, P. 110.

No plano axiológico, o princípio da legalidade revela uma lata carga valorativa, tendo como núcleo de proteção as ideias de segurança jurídica e justiça – valores que não podem ser ignorados na seara da tributação.

Diante disso, nota-se uma nítida preocupação do legislador constituinte em proteger o contribuinte de arbitrariedades do Ente estatal, contribuinte para a justiça fiscal nos moldes apresentados por Aristóteles.

2.2.2 Princípio do não confisco

O princípio do não confisco está previsto no artigo 150, IV, da CRFB/88:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, ao Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III – cobrar tributos:

(...)

IV – utilizar tributo com efeito de confisco;²⁸

Nota-se que o preceptivo alberga lacunas, sendo alvo de diferentes interpretações por parte dos operadores do direito. O termo “confisco” é bastante abstrato, não havendo nenhuma Lei Complementar que o defina ou regulamente alguma forma de parâmetro de interpretação. De modo geral, o conceito de “confisco” tem sido apresentado como absorção da propriedade particular pelo Estado sem a justa indenização.

Nesse sentido leciona Cesar Baria Castilho:

²⁸ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15/10/2016.

“confisco tributário consiste em uma ação do Estado, empreendida pela utilização do tributo, a qual retira a totalidade ou parcela considerável da propriedade do cidadão contribuinte, sem qualquer retribuição econômica e financeira por tal ato²⁹”

Também nesse sentido tem sido o entendimento do Supremo Tribunal Federal:

SERVIDORES PÚBLICOS FEDERAIS - CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL - LEI Nº 9.783/99 - ARGUMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL E MATERIAL DESSE DIPLOMA LEGISLATIVO - RELEVÂNCIA JURÍDICA DA TESE PERTINENTE À NÃO-INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL SOBRE SERVIDORES INATIVOS E PENSIONISTAS DA UNIÃO FEDERAL (CF, ART. 40, CAPUT, E RESPECTIVO § 12, C/C O ART. 195, II, NA REDAÇÃO DADA PELA EC Nº 20/98) - ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS - ESCALA DE PROGRESSIVIDADE DOS ADICIONAIS TEMPORÁRIOS (ART. 2º DA LEI Nº 9.783/99) - ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO QUE VEDA A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA (CF, ART. 150, IV) E DE DESCARACTERIZAÇÃO DA FUNÇÃO CONSTITUCIONAL INERENTE À CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL - PLAUSIBILIDADE JURÍDICA - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA EM PARTE. PRINCÍPIO DA IRREPETIBILIDADE DOS PROJETOS REJEITADOS NA MESMA SESSÃO LEGISLATIVA (CF, ART. 67) - MEDIDA PROVISÓRIA REJEITADA PELO CONGRESSO NACIONAL - POSSIBILIDADE DE APRESENTAÇÃO DE PROJETO DE LEI, PELO PRESIDENTE DA REPÚBLICA, NO INÍCIO DO ANO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE SE DEU A REJEIÇÃO PARLAMENTAR DA MEDIDA PROVISÓRIA.

A contribuição de seguridade social, como qualquer outro tributo, é passível de majoração, **desde que o aumento dessa exação tributária observe padrões de razoabilidade e seja estabelecido em bases moderadas**. Não assiste ao contribuinte o direito de opor, ao Poder Público, pretensão que vise a obstar o aumento dos tributos - a cujo conceito se subsumem as contribuições de seguridade social (RTJ 143/684 - RTJ 149/654) -, desde que respeitadas, pelo Estado, as diretrizes constitucionais que regem, formal e materialmente, o exercício da competência impositiva. **Assiste, ao contribuinte, quando transgredidas as limitações constitucionais ao poder de tributar, o direito de contestar, judicialmente, a tributação que tenha sentido discriminatório ou que revele caráter confiscatório.**

(ADI 2010 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 30/09/1999, DJ 12-04-2002)

O princípio da não – confiscatoriedade limita, portanto, o direito que as pessoas políticas têm de expropriar bens privados. Assim, percebe-se que o destinatário desse princípio é, igualmente, o legislador infraconstitucional, o intérprete e o aplicador da lei, de modo que esses devem respeitar os limites impostos por aquele.

²⁹ CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. **Confisco tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. P. 52.

Por fim, vale mencionar que o princípio da vedação ao confisco deriva princípio da capacidade contributiva tendo em vista que esta se traduz na aptidão do cidadão para arcar com a carga tributária sem que haja dissolução da riqueza tributável, sem que haja, assim, confisco, efetivando-se a proteção do mínimo existencial.

2.2.3 Princípio da Isonomia ou Igualdade Tributária

O princípio da isonomia ou igualdade tributária está previsto no artigo 150, II, da CRFB/88, nos seguintes termos:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
 I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
 II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos e direitos;
 (...)”³⁰

Insta mencionar que o princípio da igualdade é, também, tratado no artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal, sendo esta sua vertente genérica.

No dispositivo acima transcrito o princípio da igualdade é tratado de maneira específica, vedando o tratamento desigual ou discriminatório entre contribuintes que se encontrem em situação de equivalência ou equipotência.

Neste raciocínio discorre Eduardo Sabbag:

“No plano semântico, nota-se que o referido preceptivo se põe como um contraponto fiscal àquilo que se proclamou afirmativamente no art. 5º, *caput*, da Carta Magna. Com efeito, enquanto neste se busca afirmar, no plano positivo, uma realidade, dispondo-se que “todos são iguais perante a lei, (...)”, no comando específico, afeto à isonomia tributária (art. 150, II, CF), almeja-se negativamente inibir uma dada conduta, por meio do mandamento “é vedado instituir tratamento desigual (...)”.³¹”

³⁰ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15/10/2016.

³¹ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. P. 95.

O princípio da igualdade tributária não se restringe a uma igualdade meramente formal, ou seja, que não interage com as circunstâncias concretas da realidade social. Pelo contrário, sua potencialidade lhe permite realizar correções pontais e efetivas das desigualdades tão presente em nosso contexto social.

Sendo assim, o legislador infraconstitucional, ao buscar em seu atuar a concretização desse princípio, deve levar em consideração as condições concretas de todos aqueles envolvidos, evitando que a mesma carga tributária recaia sobre aqueles economicamente diferentes, sob pena de sacrificar as camadas pobres e médias, que acabam suportando uma carga tributária maior do que aguentariam.

Neste compasso, Bernardo Ribeiro de Moraes elenca diretrizes que devem guiar a aplicação do princípio da igualdade tributária, são elas:

A igualdade jurídica tributária consiste numa igualdade relativa, com seu pressuposto lógico da igualdade de situações ou condições (...); b) não se admitem exceções ou privilégios, atos que excluam a favor de um aquilo que é exigido de outros em idênticas circunstâncias (...); c) a existência de desigualdades naturais justifica a criação de categorias ou classes de contribuintes, desde que as distinções sejam razoáveis a e não arbitrárias.³²

2.2.4. Princípio da Capacidade Contributiva

Como visto no tópico anterior, o princípio da igualdade exige que a lei, tanto ao ser editada, quanto ao ser aplicada, não dê tratamento diferente aos contribuintes que se encontrem em situações jurídicas equivalentes, assim como discrimine, na medida das diferenças existentes, os contribuintes que não se encontram em situações jurídicas semelhantes.

Esses tratamentos serão delineados de acordo com a capacidade contributiva das pessoas, físicas ou jurídicas. Sendo assim, a lei deve destinar tratamento igualitário àqueles que apresentam igual capacidade contributiva, do mesmo modo que tratará, de forma diferida, àqueles que exprimem capacidade contributiva diversa.

³² MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, PP. 116-117.

Nesse sentido, nota-se que o princípio da capacidade contributiva está intimamente ligado ao da igualdade, mas neste não se esgota, uma vez que, como visto, o princípio da isonomia se aplica em caráter relacional entre Estado e contribuintes, o princípio da capacidade contributiva, abre-se para o ideal de justiça fiscal a seguir trabalhado.

Dito isto, passemos a analisar esse importante princípio.

De maneira bem simplificada, a “capacidade contributiva” é a capacidade de pagar tributo, estando prevista, no artigo 145, § 1º, da Constituição da República. Note o comando:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes, 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.

(...)³³

Da leitura do artigo acima, algumas considerações devem ser feitas.

Note-se que a norma acima exposta menciona que os tributos serão graduados segundo a “capacidade econômica” dos contribuintes, não obstante a isso, tal dispositivo vislumbra o princípio da capacidade contributiva. Apesar disso, esses dois institutos, a despeito do lecionado por alguns respeitáveis autores, não se confundem.

A capacidade econômica revela a habilidade que o sujeito passivo tem de obter rendimentos e manifestar riqueza. No geral, todos aqueles que possuem um trabalho remunerado manifestam tal capacidade. Contudo, isso não implica, necessariamente, em um dever de pagar tributo. A capacidade contributiva é uma capacidade econômica específica, relacionada ao pagamento de tributos. Ou seja, a pessoa quem detém capacidade contributiva é hábil a contribuir com as despesas do Estado e, assim, será atingida pela tributação.

³³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15/10/2016

Dentre as considerações que devem ser feitas acerca do dispositivo em comento, uma delas consiste no fato de que o referido dispositivo não exprime mera diretriz programática, incapaz de produzir efeitos, pelo contrário, a doutrina majoritária está de acordo no que tange à natureza obrigatória do vínculo decorrente das normas constitucionais ditas “programáticas”, assim como, quanto à inconstitucionalidade das leis que as afrontem.

Além do mais, importante ter em mente que o princípio da capacidade contributiva não se encontra, exclusivamente, no dispositivo em comento. Ele está espalhado em diversas normas, como a que protege da tributação por via do IR os rendimentos provenientes de aposentadoria e pensões recebidos por pessoas de idade avançada.

Como já mencionado o princípio da capacidade contributiva busca seu fundamento na ideia de Justiça Fiscal, sobre a qual nos debruçaremos em tópico posterior, e no princípio da igualdade, na medida em que todos devem contribuir para as despesas públicas, em razão de suas possibilidades econômicas, ainda que não sejam, de fato, diretamente beneficiados pela atuação estatal.

Nesse sentido se manifesta o entendimento jurisprudencial majoritário do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. SEGURADORA. APLICABILIDADE DO ADICIONAL 2,5% PREVISTO NO § 1º DO ARTIGO 22 DA LEI 8.212/91. INEXISTÊNCIA DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 45 DA LEI 8.212/91. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO. HOMOLOÇÃO. RENÚNCIA AO DIREITO QUE SE FUNDA A AÇÃO. LEI Nº 11.941/2009. RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INCIDENTE SOBRE AS COMISSÕES POR ELA PAGAS AOS CORRETORES DE SEGUROS.

1. O adicional de 2,5%, previsto no art. 22, § 1º, da Lei 8.212/91, não constitui ofensa ao princípio da isonomia tributária. O referido adicional não infringiu o princípio constitucional da isonomia, diante da atividade desempenhada pelo impetrante, que lhe confere uma capacidade contributiva diferenciada, maior do que a das empresas em geral. Destacou com acerto o MM. Juiz a quo que "a possibilidade de instituição de tratamento diferenciado em função da atividade econômica do contribuinte encontra suporte no § 1º do art. 145 da Constituição Federal. É princípio de justiça fiscal que aqueles que disponham de maior capacidade econômica arquem com uma parcela maior das despesas do Estado, não sendo de todo inadmissível que a

identificação desta capacidade se dê através de presunções razoáveis, fundadas naquelas manifestações objetivas de riqueza, como é o caso da estabelecida 'contra' as instituições financeiras e seguradoras, cuja atividade está sujeita a muito menos riscos do que aquelas do setor produtivo". (...) ³⁴

(grifou-se)

Além disso, sob a perspectiva do Estado Democrático de Direito que visa a garantia da dignidade humana, é necessário angariar recursos daqueles que não necessitam da atuação do Estado para terem uma vida digna para, desta forma, prover os recursos necessários aos que dependem das prestações estatais. Nesse sentido, o princípio da Capacidade Contributiva, como instrumento da justiça distributiva, promove a redistribuição de rendas.

Nesse sentido, assinala Aliomar Baleeiro:

“a capacidade contributiva do indivíduo significa sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos³⁵.”

Deste modo, a Capacidade Contributiva consiste na manifestação econômica identificada pelo legislador como signo presuntivo de riqueza a fundamentar a tributação. Esse signo presuntivo de riqueza são fatos que, a priori, fazem presumir que quem os realiza dispõem de riqueza suficiente para ser alcançado pelo imposto específico.

Posto isso, o legislador, haja vista ser impossível identificar a capacidade contributiva de cada indivíduo, elenca situações que a revelam.

Neste diapasão, alerta Roque Antonio Carraza:

“Importante destacar, ainda, que o legislador deve, enquanto descreve a norma jurídica instituidora dos impostos de caráter pessoal (v.g., do imposto sobre a renda),

³⁴ Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. – Recurso Especial. n.º 1105947/ PR. Relator: Ministro Herman Benjamin. DJe: 27/08/2009. Disponível em:<
<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=capacidade+contributiva&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>> Acesso em: 05/11/2016.

³⁵ BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à Ciência das Finanças. 14. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 259.

não só escolher fatos que exibam conteúdo econômico (capacidade contributiva objetiva), como atentar às desigualdades próprias das diferentes categorias de contribuintes.³⁶”

Assim, para Regina Helena Costa, existem duas acepções do Princípio da Capacidade Contributiva:

“a) Capacidade Contributiva Absoluta (ou Objetiva): é a capacidade identificada pelo legislador, que elege o evento ou fato-manifestação de riqueza, vocacionados a concorrer com as despesas públicas. Aqui se tem um sujeito passivo potencial;
a) Capacidade Contributiva Relativa (ou Subjetiva): é a capacidade identificada pelo legislador, que elege o sujeito individualmente considerado, apto a contribuir na medida de suas possibilidades econômicas, suportando o impacto tributário. Nesta capacidade contributiva, disposta o rito gradualístico dos impostos, à luz da progressividade, bem como o respeito ao mínimo existencial e à não-confiscabilidade³⁷.”

A acepção objetiva deste princípio consiste no fato de (i) a Capacidade Contributiva ser requisito fundamental à exigência tributária, ou seja, não pode haver tributação onde não há manifestação de riqueza; e (ii) obrigação de o legislador eleger como fato gerador um signo que, de fato, revestido de conteúdo econômico.

Já a acepção subjetiva se revela no fato de o princípio se destinar a aferir a capacidade de pagamento de cada contribuinte, graduando-a de acordo com como o signo presuntivo de riqueza se revela na situação em concreto. Como é possível notar, essa aferição é demasiadamente dificultosa e sua aplicação encontra consistentes entraves haja vista basear-se em conceitos fluidos e indeterminados.

Nesse sentido, essa indeterminação conceitual é enfrentada pela regulação legal de cada imposto e pela aplicação dos subprincípios da capacidade contributiva, qual seja, os subprincípios da proporcionalidade, da progressividade, da seletividade e da personificação, que passam a apresentar-se como técnicas para a aferição da capacidade contributiva.

2.2.4.1. Subprincípios da capacidade contributiva

³⁶ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 92.

³⁷ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012. P. 27.

O subprincípio da *proporcionalidade* consiste na incidência do imposto sempre pelas mesmas alíquotas, independentemente do valor da base de cálculo, o que produzirá maior receita na medida em que a base de cálculo for maior. Esta é a principal técnica de aferição da capacidade contributiva segundo a *teoria do benefício* concebida por Adam Smith³⁸, segundo a qual uma tributação justa seria aquele em que os contribuintes pagam mais impostos na proporção dos benefícios recebidos pelo governo.

Murphy e Nagel³⁹ criticam tal teoria, uma vez que ela inverte a lógica da capacidade contributiva, haja vista que são os mais pobres que necessitam de maiores prestações governamentais e, de acordo com esta teoria, seriam responsáveis por arcar com maior peso da tributação.

O princípio da proporcionalidade não está explícito na Constituição de 1988, mas é objeto de legislação infraconstitucional e pode ser aplicado a todos os tributos não sujeitos aos princípios da progressividade e da personalização.

Como visto acima, o princípio da capacidade contributiva impõe, no âmbito da justiça distributiva, que aqueles indivíduos dotados de mais signos presuntivos de riqueza devem suportar carga tributária mais severa, pagando impostos com alíquotas maiores, de forma que o sacrifício suportado por eles seja maior do que àquele suportado pelos cidadãos economicamente mais vulneráveis.

Dessa forma, a progressividade que, por sua vez, se concretiza pela elevação da alíquota na medida em que é aumentada a base de cálculo.

Nas palavras de Roque Antonio Carrazza:

A progressividade traduz-se em técnica de incidência de alíquotas variadas, cujo aumento se dá na medida em que se majora a base de cálculo do gravame. O critério da progressividade diz com o aspecto quantitativo, desdobrando-se em duas modalidades: a progressividade fiscal e a progressividade extrafiscal. A primeira alia-

³⁸ SMITH, Adam. **Riqueza das Nações**. 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulberkian, 1999, Vol. II, p. 485.

³⁹ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O Mito da Propriedade: os impostos e a justiça**. Traduzido por Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. Traduzido de: *The Myth Of Ownership*, 2002.

se ao brocardo “quanto mais se tem, mais se paga”, caracterizando-se pela finalidade meramente arrecadatória, que permite onerar mais gravosamente a riqueza tributável maior e contempla o grau de ‘riqueza presumível do contribuinte”. A segunda, por sua vez, fia-se à modulação de condutas, no bojo de interesse regulatório⁴⁰.

De outro lado, há a técnica da proporcionalidade, a qual consiste na aplicação de uma alíquota única sobre uma base tributável variável induzindo uma carga tributária proporcionalmente maior na medida da voluptuosidade da expressão econômica do fato tributado.

Sendo assim, a técnica da proporcionalidade acaba servindo como instrumento de justiça fiscal neutro, por meio do qual se busca realizar o princípio da capacidade contributiva.

Registre-se que, ao contrário da progressividade, a proporcionalidade não está expressa na Constituição Federal de 1988, mas o Supremo Tribunal Federal⁴¹, até pouco tempo, entendia que a progressividade não é decorrência natural do princípio da capacidade contributiva, que por sua vez, se realizada por meio da proporcionalidade, a não ser que o próprio texto constitucional determine expressamente a aplicação de alíquotas progressivas. Portanto, este entendimento determina que a progressividade só seria aplicada ao Imposto de Renda, ao IPTU após a Emenda Constitucional n.º 29/00 e ao ITR após a EC. n.º 42/03.

Como veremos no próximo capítulo, o mencionado entendimento do Tribunal vem se modificando em virtude da noção de que a proporcionalidade é mecanismo muito tímido em um cenário tão marcado pela desigualdade social como é o brasileiro, não materializando assim, de forma efetiva, o princípio da capacidade contributiva.

A seletividade consiste em técnica de variação de alíquotas de acordo com a essencialidade do objeto e/ou serviço sobre o qual recai a tributação e representa a modalidade mais adequada à aplicação do princípio da Capacidade Contributiva aos impostos indiretos, ou seja, aqueles cujo o ônus tributário não recai sobre quem realizou o fato gerador, mas sim sobre

⁴⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. P. 122

⁴¹ STF, Pleno, ADI n.º 2.010-2/DF, Rel. Min, Celso Mello, DJU de 12/04/2002, 0.51. STF, Pleno, RE n.º 153.771/MG, Rel. Min Moreira Alves, DJU de 05/09/97, p. 42.892. STF, Pleno, RE n.º 235.105/SP. Rel. Min. Carlos Velloso, DJU de 31/03/00, p.61.

pessoa alheia a relação jurídica tributária, ou seja, são tributos que incidem sobre o consumo. Deste modo, esta técnica afere o índice de riqueza do contribuinte de fato (consumidor final), a partir do grau de indispensabilidade do bem consumido. Portanto, haverá desoneração dos impostos que recaem sobre bens considerados essenciais – como alimento e vestuário – e, de modo oposto, onerar-se-ão mais gravosamente os produtos considerados supérfluos, de consumo restrito às classes de maior poder aquisitivo.

Tal técnica, se aplica, basicamente à dois impostos, quais sejam, ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e ao Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços - ICMS, sendo que a é obrigatória a aplicação do princípio da seletividade ao IPI, sendo facultativa ao ICMS⁴².

Entretanto, Roque Antonio Carraza⁴³, ao citar Celso Antonio Bandeira de Mello, sustenta que o ICMS deve ser seletivo, não havendo esse poder de escolha do legislador, configurando uma norma de observância obrigatória.

Esse entendimento, parece, de fato, o mais acertado se interpretamos a norma sob o viés da justiça tributária que só é alcançável, nos tributos indiretos, por meio da tributação pautada na essencialidade do produto.

Segue essa corrente Aliomar Baleeiro:

Não podendo conhecer os consumidores, em escala de milhões, o legislador, olhos postos no princípio da capacidade contributiva ao utilizar o princípio da seletividade, grava menos os artigos essenciais. Justiça imperfeita, mas ainda justiça. Pois José compra açúcar tanto quanto Simonsen, pelo mesmo preço pagando o mesmo tributo agregado ao preço. Em compensação, José não compra caviar mais tributado. Em suma, açúcar é essencial para todos em todo território nacional. Para os pobres, principalmente para eles, o preço do açúcar é essencial. (...) Aí a serventia do princípio da seletividade.⁴⁴

⁴² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentário a Constituição de 1988**. 10ª. Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2006, P. 239.

⁴³ CARAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 9. Ed. São Paulo: Malheiros, 2003, P. 248.

⁴⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. P. 349.

Por fim, como meio de exteriorização do postulado da capacidade contributiva, destaca-se a técnica da personificação. Esta determina que o legislador leve em consideração dados relativos aos contribuintes, relativos ao seu patrimônio e renda, para mensurar como será realizada a tributação, não sendo considerados aspectos relativos a atividades estatais a eles destinadas. Apesar da pessoalidade ter aplicação plena nos impostos ditos como pessoais, há, atualmente, uma tendência à pessoalidade nos impostos reais, quando o legislador leva em consideração características intrínsecas do contribuinte para, por exemplo, dar isenções de IPTU aos aposentados.

Por fim, finalizaremos este capítulo abordando o inciso I, do parágrafo 2º, do artigo 153 da Constituição Federal, que contém três princípios específicos dos Imposto de Renda.

2.3. Generalidade, universalidade e progressividade

De acordo com o artigo 153, parágrafo 2º, inciso I, o imposto de renda e proventos de qualquer natureza será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade. No entanto, apesar do dispositivo mencionar “critérios”, a análise de seu conteúdo demonstra que esses critérios se identificam como princípios informadores do imposto de renda.

Além do mais, a expressão “será informado” demonstra a imperatividade e superioridade inafastável desses princípios, que se impõem sobre a legislação ordinária do tributo. Ou seja, toda a legislação que tenha como objeto o imposto de renda deve ser erguida sobre esses “critérios”, adquirindo, assim, consistência orgânica e coerente que apenas a adoção de princípios pode assegurar.

A generalidade inerente ao imposto em comento, significa que o Imposto de Renda deve alcançar todos aqueles que praticarem a hipótese de incidência do tributo, ou seja, todos aqueles que auferirem renda ou provento de qualquer natureza. Ou seja, o imposto não deve levar em consideração qual o tipo de renda ou provento, pouco importam os fatores que levaram a ocorrência do acréscimo patrimonial, havendo esse acréscimo, há a ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

Nas palavras de Ricardo Mariz de Oliveira:

“Assim, por força da generalidade, qualquer aumento patrimonial deve ser tratado por igual com todos os demais sem distinções derivadas de quaisquer critérios discriminatórios. Sejam os aumentos patrimoniais derivados do trabalho ou do capital, sejam do trabalho autônomo ou assalariado, ou seja, produzidos por atividades ilegais, isto é, de qualquer causa pessoal ou patrimonial eficiente, devem todos receber tratamento idêntico.”⁴⁵

Sendo assim, para o imposto de renda o que importa é ter havido aumento patrimonial, motivo pelo qual a carga tributária deve ser igual sobre dois patrimônios que tenham tido o mesmo montante de aumento, mesmo que tenham sido fruto de fontes diversas.

O princípio da universalidade, por sua vez, demarca o critério atrelável à base de cálculo do gravame, que dever abranger todo e qualquer ganho recebido pelo sujeito passivo, sem que haja qualquer distinção entre nomenclatura, tipo, origem, espécie de ganhos, etc. Isso significa que o patrimônio deve ser levado em conta em sua integralidade, sem qualquer fracionamento.

Dessa forma, ao se considerar a universalidade patrimonial inicial e a universalidade patrimonial final de um determinado período de tempo a consequência é que o fato gerador do imposto de renda devido ao final deste período será formado, e sua base de cálculo composta, por essa multiplicidade de fatores positivos e negativos ocorridos durante esse período.

Ou seja, o princípio da universalidade impõe que se tribute todo o acréscimo patrimonial ocorrido no período previsto em lei, por inteiro ou conjuntamente, sem fracioná-lo e sem distinção das espécies de renda e proventos.

Por derradeiro, o princípio da progressividade, como já tratamos, exige alíquotas maiores quanto maiores sejam as bases de cálculo.

No Brasil, o imposto de renda, conquanto se revele um importante gravame para a arrecadação estatal, é informado por uma progressividade tímida. Além do mais, estudos econômicos demonstram que a participação da tributação da renda, na carga tributária brasileira, é baixa. Em razão dessa situação, pode-se dizer que o sistema tributário brasileiro

⁴⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. P. 254.

apresenta um grau de progressividade inconsistente, e, até mesmo, que margeamos o caracteriza-se por um sistema altamente regressivo.

Neste momento, cabe mencionarmos que um sistema tributário regressivo é aquele em que há uma tributação proporcionalmente maior das pessoas com menor capacidade de contribuir, seja por meio dos tributos pagos diretamente ou indiretamente suportados. Portanto, a regressividade é o reverso da proporcionalidade.

Entendo isso, perceberemos no capítulo seguinte que não incorremos erro ao classificar o sistema tributário brasileiro como regressivo.

Portanto, no próximo capítulo, evidenciaremos como a incidência tributária no Brasil vai de encontro com o conceito de justiça fiscal, uma vez que a carga tributária do país encontra-se mais contundentemente direcionada aos tributos indiretos, ou seja, àqueles em que o ônus financeiro do tributo é transferido ao consumidor final, por meio do fenômeno da repercussão econômica.

Assim, após estabelecermos premissas básicas ao estudarmos os princípios constitucionais que têm como fundamento o valor justiça e, ainda, entendermos os princípios inerentes ao Imposto de Renda de Proventos de Qualquer Natureza, podemos passar para o próximo capítulo onde estudaremos o conceito de justiça no âmbito da tributação, analisando o cenário tributário nacional e o perfil das políticas tributárias, assim como o potencial distributivo do imposto de renda.

CAPÍTULO 3 – JUSTIÇA FISCAL E TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

3.1. Justiça Fiscal

O conceito e abrangência da “Justiça Fiscal” não é pacífico na doutrina. Isso é facilmente compreensível tendo em vista a fluidez inerente ao próprio conceito de justiça, que varia de acordo com o contexto social e econômico no qual está inserido. Desta forma, conforme o já mencionado conceito de justiça formulado por Aristóteles⁴⁶, no qual esta é materializada pelo respeito à lei e à igualdade, conclui-se que a justiça fiscal, por sua vez, caracteriza-se pelo “valor justiça” aplicável ao âmbito tributário.

Desse modo, a ideia de justiça fiscal consiste na ideia de que o Estado deve limitar seu poder-dever arrecadatório de modo a garantir o respeito aos princípios da igualdade e da legalidade, não devendo gerar privilégios ou discriminações entre os contribuintes e agindo em conformidade com as normas jurídicas tributárias.

Como já mencionado neste trabalho, a CRFB/88 estabeleceu balizas que limitam atuação tributante do Estado visando a materialização da justiça na tributação manifestadas, principalmente, pelos princípios atinentes ao “Valor Justiça” trabalhados no capítulo anterior.

A esse respeito, vale mencionar o entendimento jurisprudencial majoritário do Superior Tribunal de Justiça, no qual o princípio da Capacidade Contributiva é eleito ferramenta indispensável à consecução da Justiça Fiscal:

TRIBUTÁRIO. SEGURADORA. APLICABILIDADE DO ADICIONAL 2,5% PREVISTO NO § 1º DO ARTIGO 22 DA LEI 8.212/91. INEXISTÊNCIA DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 45 DA LEI 8.212/91. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO.

⁴⁶ ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco, In Os Pensadores**. Aristóteles, Vol. II, 4ª Ed. São Paulo: Nova Cultural, 1991. P. 216.

HOMOLOÇÃO. RENÚNCIA AO DIREITO QUE SE FUNDA A AÇÃO. LEI Nº 11.941/2009. RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INCIDENTE SOBRE AS COMISSÕES POR ELA PAGAS AOS CORRETORES DE SEGUROS. 1. O adicional de 2,5%, previsto no art. 22, § 1º, da Lei 8.212/91, não constitui ofensa ao princípio da isonomia tributária. O referido adicional não infringiu o princípio constitucional da isonomia, diante da atividade desempenhada pelo impetrante, que lhe confere uma capacidade contributiva diferenciada, maior do que a das empresas em geral. Destacou com acerto o MM. Juiz a quo que "a possibilidade de instituição de tratamento diferenciado em função da atividade econômica do contribuinte encontra suporte no § 1º do art. 145 da Constituição Federal. **É princípio de justiça fiscal que aqueles que disponham de maior capacidade econômica arquem com uma parcela maior das despesas do Estado**, não sendo de todo inadmissível que a identificação desta capacidade se dê através de presunções razoáveis, fundadas naquelas manifestações objetivas de riqueza, como é o caso da estabelecida 'contra' as instituições financeiras e seguradoras, cuja atividade está sujeita a muito menos riscos do que aquelas do setor produtivo". (...) ⁴⁷(grifou-se)

Por fim, Clóvis Ernesto de Golvêa, em sua tese de doutorado intitulada “Justiça Fiscal e Tributação Indireta”, entende que justiça fiscal trata-se “[d]a distribuição equitativa da carga tributária, na medida imprescindível à prestação dos serviços públicos por estado de direito, respeitada a capacidade contributiva de cada um dos indivíduos componentes do universo econômico nacional”⁴⁸. Nos apoiaremos nessa conceituação para analisarmos a estrutura tributária do Brasil de modo à avaliarmos o quão distante, ou não, estamos da concretização desse ideal.

⁴⁷ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1105947 PR, Relator Ministro Herman Benjamin. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/6061264/recurso-especial-resp-1105947-pr-2008-02618278/relatorio-e-voto-12195471>>. Acesso em: 28/11/2016.

⁴⁸ GOUVÊA, Clovis Ernesto de. **Justiça Fiscal e Tributação Indireta**. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-12032008-165615/pt-br.php>>. Acesso em: 27 fev. 2016.
p. 81

3.2. A tributação e seu potencial de combate à desigualdade social.

Em obra intitulada “O Capital no Século XXI”, Thomas Piketty⁴⁹, economista francês, sustenta, com base em fartos dados históricos e estatísticos, que o Capitalismo tem uma natural tendência para a desigualdade social, uma vez que essa tende a aumentar na medida em que os rendimentos do capital, ou seja, dos imóveis e ações, crescem desproporcionalmente mais rápido do as taxas de crescimento da renda e da produção nacional.

Ao contrário do que tende a aparentar, Piketty não prega o fim do Sistema Capitalista, apenas conclui, fundamentado em uma vasta base de dados, que a concentração de renda e de capital é inerente ao modo de produção capitalista e procura elencar possíveis soluções a esse cenário.

Como já mencionado neste trabalho, o Brasil é assolado pela desigualdade entre ricos e pobres e pela grande concentração de riquezas nas mãos de poucos, sendo esse um fator determinante ao bem-estar da sociedade, influenciando diretamente na coexistência entre seus membros, o consumo de drogas, a violência urbana, a expectativa de vida, o desempenho educacional, o grau de encarceramento, a maternidade precoce, entre outros.

Haja vista a inegável importância do debate, faz-se oportuna a apropriação das conclusões alcançadas por Thomas Piketty de modo a estruturarmos possíveis saídas ao cruel cenário em que estamos inseridos.

Segundo o autor, a concentração de capital é inerente ao sistema capitalista, ela ocorre de forma natural e automática. Sendo assim, faz-se necessária a intervenção do Estado para frear o crescimento da desigualdade social, visando garantir seu objetivo primordial, qual seja, o bem comum.

Neste sentido, Ronald Dworkin sustenta que a distribuição de riqueza em uma sociedade é papel do Estado e estabelece com primordial ferramenta a tributação. *In verbis*:

⁴⁹ PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Trad. Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

O instrumento privilegiado da redistribuição pura é a redistribuição fiscal, que, por meio das tributações e transferências, permite corrigir a desigualdade das rendas produzida pelas desigualdades das dotações iniciais e pelas forças do mercado, ao mesmo tempo que preserva o máximo a função alocativa do sistema de preços.⁵⁰

A esse aspecto, merece atenção a distinção entre *redistribuição de renda* e *distribuição de renda*, elaborada pelo eminente jurista Ricardo Lobo Torres⁵¹. Segundo o autor, a *redistribuição* configura-se na promoção de prestações positivas aos menos favorecidos por meio de recursos proveniente da tributação dos mais abastados, e a *distribuição de renda* caracteriza-se pela ideia de divisão justa do ônus tributário, estruturada, principalmente, pela capacidade contributiva dos sujeitos.

Segundo uma proposta distributiva, o sacrifício de pagar tributos deve ser proporcional à possibilidade de arcar com estes sem que haja o comprometimento do mínimo existencial.

Aqui, cabe mencionarmos que não há um conceito definitivo do que seria o mínimo existencial, esse varia de acordo com o contexto no qual está inserido, no entanto, sabe-se que este é corolário do princípio da dignidade da pessoa humana na medida em que há uma quantidade de riqueza mínima sem a qual um indivíduo não tem a capacidade de viver com dignidade, que é essencial para subsistência do indivíduo e de sua família. Portanto, o mínimo existencial, em conjunto com a vedação ao confisco são balizas entre as quais gravitará a tributável capacidade contributiva

Neste sentido, sob a ótica distributiva, aqueles que tem capacidade de arcar com o ônus devem fazê-lo na medida dessa capacidade e, quanto maior for esta, mas incisivo será o ônus tributário. Assim, essa constitui uma forma de fazer dos ricos um pouco menos ricos, o que acaba por assegurar uma maior igualdade social já que os recursos adquiridos são destinados a outros segmentos da sociedade.

⁵⁰ DWORKIN, Ronald. **A virtude soberana – A teoria e a pratica da igualdade**. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2005, P. X.

⁵¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Vol. II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, P. 348.

Existem diversas medidas de concretização da distribuição de renda, como a doção de uma base tributária que confira mais peso à tributação das rendas, das heranças e do patrimônio, em relação aos salários e ao consumo, a intensificação da progressividade dos tributos, por meio da imposição de alíquotas que alcancem as discrepâncias entre as capacidades econômicas dos contribuintes, a tributação mundial sobre grandes fortunas e etc. Portanto, percebe-se que a tributação tem um poder, talvez incomparável a qualquer outro, que possibilita ao Estado direcionar seus esforços à mazela da desigualdade social.

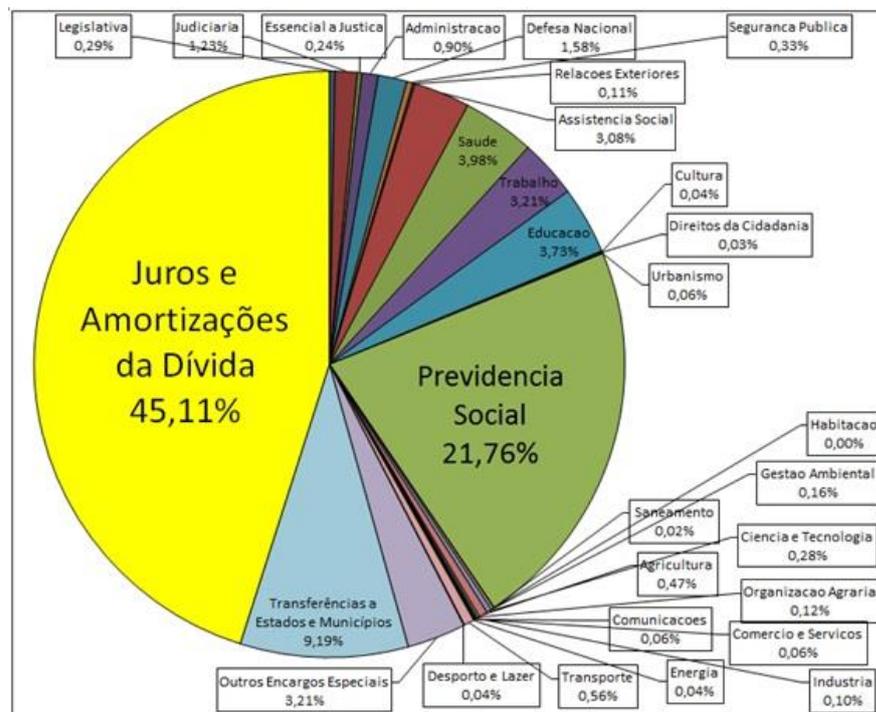
A despeito disso, sendo o Brasil um dos países com maiores desigualdades de renda do mundo, e onde parcela considerável da população convive com a pobreza extrema, é muito importante que discorramos acerca da redistribuição de renda, que guarda como aparato fundamental a política orçamentária, haja vista que nada adianta tributar mais pesadamente aqueles que dispõem de mais signos presuntivos de riquezas sem que tais recursos arrecadados sejam efetivamente transferidos ao contingente mais necessitado.

Nesse sentido, insta frisar que, de acordo com a pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT⁵², o Brasil, a despeito de figurar entre as trinta maiores cargas tributárias do mundo, se posiciona, pela quinta vez consecutiva, como aquele que proporciona o pior retorno em favor do bem-estar da sociedade.

Por meio do Gráfico n.º 03, veremos que, do ponto de vista orçamentário, a redistribuição social de renda é vista cada vez mais distante, uma vez que o Estado direciona a maior parte de seus gastos com os juros e amortização da dívida pública.

⁵² Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/noticia/2171/Pelo-5o-ano-seguido-Brasil-arrecada-muito-mas-nao-da-retorno>>. Acesso em 8/12/2016.

Gráfico n.º 02: Orçamento Geral da União referente ao ano de 2014



Fonte: Senado Federal – Sistema SIGA BRASIL

Elaboração: Auditoria Cidadã da dívida

Da análise do gráfico elaborado pela Auditoria Cidadã⁵³, nota-se que a dívida pública consumiu R\$ 978 bilhões dos cofres públicos, valor que corresponde a doze vezes o que foi investido em educação e onze vezes o que foi destinado à saúde.

Na dinâmica orçamentária brasileira, não há na Constituição de 1988 dispositivo que impeça o Poder Executivo de não executar toda a dotação constante na Lei Orçamentária Anual – LOA, que, por sua vez, apresenta o limite de gastos do governo federal, não obrigando aquele poder a executar de maneira integral o orçamento.

Dessa forma, o Poder Executivo, utilizando-se do poder meramente autorizativo da LOA, tem o hábito de realizar contingenciamentos preventivos, ignorando dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal e obrigando os órgãos públicos a executarem apenas parte das despesas aprovadas no orçamento.

⁵³ Disponível em: <<http://www.auditoriacidada.org.br/blog/2013/06/20/e-por-direitos-auditoria-da-divida-ja-confira-o-grafico-do-orcamento-de-2012/>> Acesso em: 06/12/2016.

Diante disso, há uma tendência de limitação desses contingenciamentos unilaterais, ganhando força a ideia do caráter impositivo do orçamento. Nesse sentido afirma José Marcos Domingues:

O orçamento é uma lei plena que determina (e não apenas autoriza) o gasto público. O Legislativo não pode fugir ao dever de votar tempestivamente um orçamento sério. Neste sentido, o orçamento seria impositivo e não meramente autorizativo. O contingenciamento unilateral de verbas pelo governo funciona como desvio de gasto e atrai a legitimidade do Judiciário para seu controle jurídico, garantindo respeito ao Legislativo e mediando a justiça da tributação e a garantia do cumprimento da finalidade constitucional da despesa, que é servir à população, máxime quando se vê o estado de nossas escolas, estradas e hospitais, para não falar do risco habitacional e de mobilidade da maioria dos brasileiros, que pagam a conta.⁵⁴

Na Constituição de 1988, o Poder Legislativo adquiriu competência para aprovar o planejamento no qual são formuladas grandes diretrizes das políticas públicas. Essas diretrizes devem estar direcionadas à observância das prioridades elencadas pela CRFB/88, inclusive o alcance de uma sociedade justa, conforme disciplina o artigo 3º, inciso I. Sendo assim, deve haver um comprometimento dos poderes legislativo, executivo e, até mesmo, judiciário, na busca por uma política orçamentária que vise, efetivamente, a redução das desigualdades sociais.

Cabe, neste momento, analisarmos, qual o perfil adotado pelo sistema tributário brasileiro no que tange à utilização da tributação como mecanismo de diminuição das desigualdades sociais.

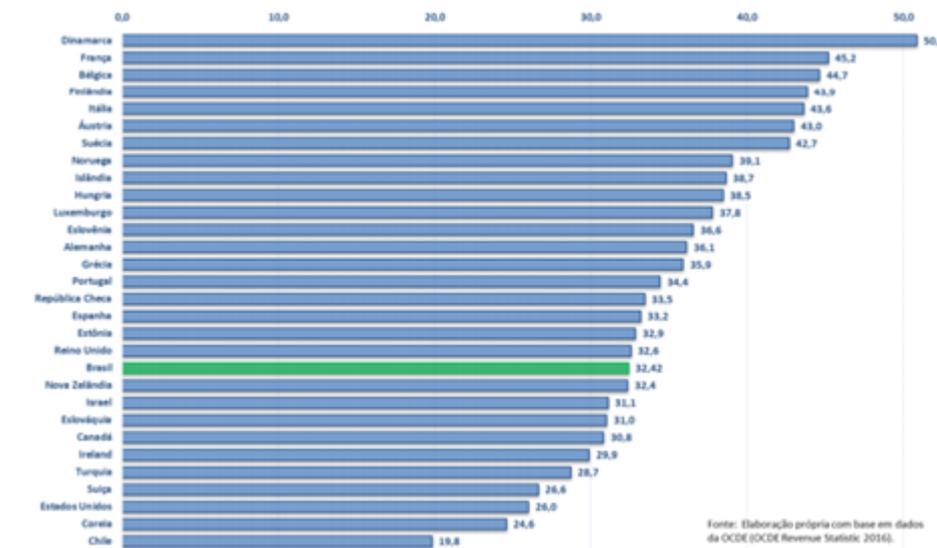
3.3. Cenário Tributário Brasileiro

No Brasil, é muito comum ouvirmos dizer que arcamos com uma exorbitante carga tributária, no entanto, verificaremos que apesar de haver, de fato, uma voluptuosa carga de tributos, devemos nos preocupar com o injusto direcionamento desta carga.

⁵⁴ DOMINGUES, José Marcos. **Orçamento, políticas públicas e direitos humanos**. Disponível em: <<http://www.monitormercantil.com.br/indez.php?pagina=Noticia&Notici=100700>> Acesso em: 20/11/2016.

De fato, com a promulgação da Constituição Federal de 1988 houve um relevante incremento da carga tributária que, na época, era de 22,4% do Produto Interno Bruto (PIB) do país. Hoje, de acordo com os dados da Receita Federal do Brasil⁵⁵, a carga tributária é de 32,42% do PIB. Apesar de ser alta, o gráfico abaixo demonstra que esta não é discrepante das de outros países.

Gráfico n.º 03: Carga Tributária no Brasil e em países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE



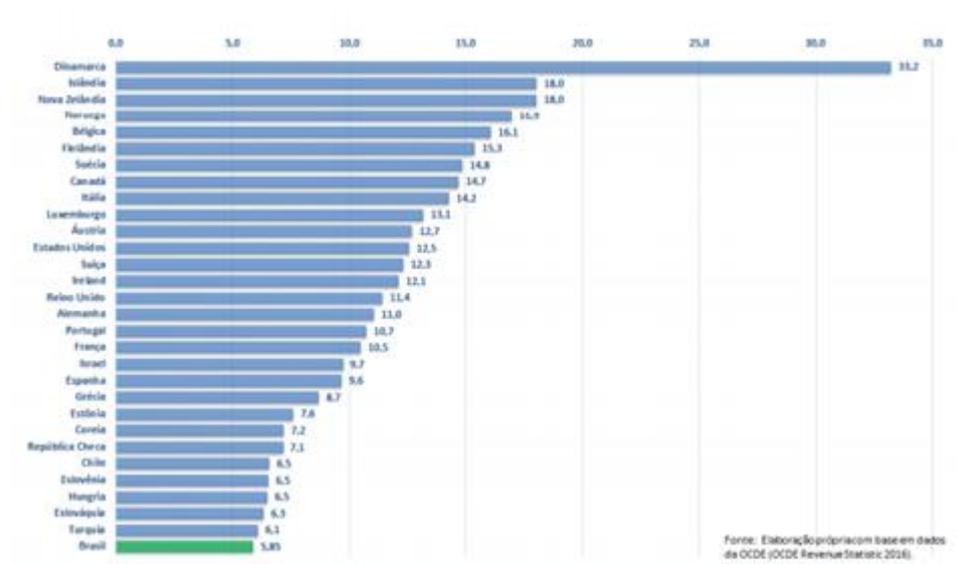
Fonte: Receita Federal do Brasil⁵⁶

O que se percebe da análise do gráfico acima, é que, de fato, a carga tributária brasileira acompanha a tendências dos países desenvolvidos, no entanto, a sua composição é evidentemente criticável no que tange à distribuição das materialidades econômicas haja vista a alta carga de tributação indireta, ou seja, sobre o consumo. Tributamos muito mais o consumo, por meio dos tributos indiretos, e muito menos a renda. Esse cenário fica muito claro por meio da análise dos gráficos abaixo:

⁵⁵ 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: 05/12/2016.

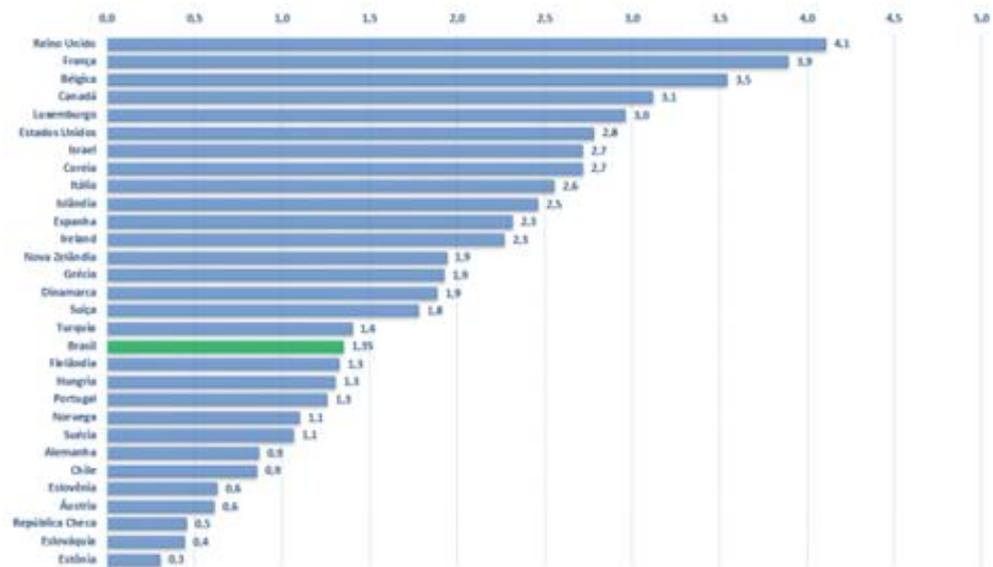
⁵⁶ Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>>. Acesso em: 05/12/2016.

Gráfico n.º 04: Carga Tributária sobre a Folha de Salários (Inclui Previdência) – Brasil e Países da OCDE



Fonte: Receita Federal do Brasil⁵⁷

Gráfico n.º 05: Carga Tributária sobre a Propriedade – Brasil e Países da OCDE

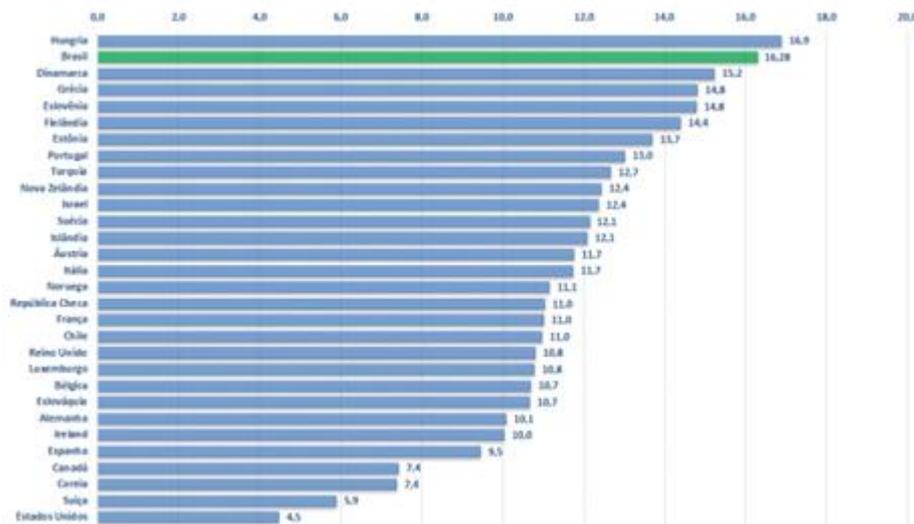


Fonte: Receita Federal do Brasil⁵⁸

⁵⁷ 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: 05/12/2016.

⁵⁸ 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: 05/12/2016.

Gráfico n.º 06: Carga Tributária sobre Bens e Serviços– Brasil e Países da OCDE (ano de 2014)



Fonte: Receita Federal do Brasil⁵⁹

Esse perfil da tributação brasileira revela seu alto grau de regressividade, uma vez que há uma maior tributação dos bens de consumo. Aqui vale a pena a elaboração de uma linha de raciocínio para que a conclusão seja lógica: No momento em que o Estado opta por depositar seu ímpeto arrecadatório sobre os tributos indiretos, há o aumento dos preços dos bens de consumo que são adquiridos da mesma forma por todos, independentemente de sua capacidade contributiva. No entanto, o sacrifício daqueles que não dispõem de capacidade contributiva, ou dela dispõem de maneira ínfima, é muito mais impactante do que para aqueles que detêm capacidade econômica. O que ocorre, na prática, é que os mais pobres esgotam todos os seus rendimentos por meio do consumo de bens dos quais não podem abrir mão, já as classes mais

⁵⁹ 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: 05/12/2016.

abastadas, mesmo direcionando parte de seus rendimentos ao consumo desses bens, não os esgotarão e poderão utilizá-los da maneira que lhes for conveniente e, na maioria dos casos, são destinados a investimentos e aplicações que lhes ampliarão ainda mais a capacidade contributiva.

Por essa razão, a tributação sobre o consumo favorece a acumulação de capital, sendo um meio inferior de promoção da justiça distributiva⁶⁰.

Apesar da aparente proporcionalidade do ônus tributário nos casos de tributação sobre o consumo, o que se percebe é uma nítida injustiça traçada por um modelo de tributação regressivo, pois, por exemplo, se uma pessoa de baixa renda que tenha um salário de R\$ 1.000,00 (mil reais) tiver gasto R\$300,00 (trezentos reais) na compra de alimentos, 30% de sua renda terá sido comprometida em razão da compra de produtos de primeira necessidade. Já uma pessoa que tenha renda mensal de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) e gaste na compra de alimentos, o mesmo valor de R\$300,00 (trezentos reais), seu comprometimento de renda com produtos essenciais terá sido de, apenas, 3%. Ora, é claro que o sacrifício daquele que dispõe da renda inferior será incomparavelmente maior do que o suportado pelo contribuinte com o salário mais alto.

Sobre este cenário, disserta Ricardo Lodi Ribeiro:

Porém, não é difícil perceber que a tributação sobre o consumo, embora dirigida à população por inteiro, atinge mais pesadamente os mais pobres que gastam todos os seus rendimentos na aquisição de bens e serviços essenciais à sua sobrevivência. A estes, não é possível amalhar patrimônio. Já a tributação da renda, em geral dirigida aos exatros que superem o mínimo existencial, atinge em maior grau, em um plano ideal, os rendimentos mais elevados. Por essas razões, a tributação sobre o consumo favorece a acumulação de capital, sendo um meio inferior de justiça distributiva tendo quase sempre um efeito regressivo, na medida em que os consumidores suportam a carga tributária sobre os bens e serviços cuja aquisição para os mais pobres, por meio de itens essenciais à própria sobrevivência, esgota inteiramente os seus recursos. (...) Deste modo, a tributação sobre o consumo atende muito mais aos interesses de arrecadação do Estado, a partir da perspectiva liberal de neutralidade e de eficiência

⁶⁰ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O Mito da Propriedade: os impostos e a justiça**. Traduzido por Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. Traduzido de: *The Myth Of Ownership*, 2002. P. 156.

econômica, do que à ideia de justiça fiscal, de combate à desigualdade ou de fortalecimento do Estado Social.⁶¹

Ainda sobre o tema, Eduardo Sabbag leciona:

Seguindo a contramão das experiências internacionais, a estrutura tributária brasileira constitui-se, predominantemente, de tributos indiretos, ou seja, aqueles que incidem sobre o consumo, o lucro, o faturamento, tais como o ICMS, o IPI, o ISS, o PIS, a COFINS, a CSLL, entre outros. No plano arrecadatório, estes gravames sobressaem, de modo expressivo, em relação aos chamados “tributos diretos”, geralmente incidentes sobre o patrimônio (IPTU, IPVA, ITR, ITBI, ITCMD, entre outros), com pouco volume arrecadável.

No Brasil, analisando-se a tributação nas últimas duas décadas, pode-se afirmar se receio de errar, que as cargas tributárias direta e indireta, mantiveram-se assim distribuídas: 40% para a primeira e 60% para a segunda.

É indubitável que os impostos indiretos, particularmente, tendem à regressividade, pois os consumidores, ricos ou pobres, realizando transações de bens e serviços, pagam na mesma proporção, em relação ao valor do bem ou do serviço adquirido, independentemente de suas capacidades de contribuição.

Daí se evidenciar, ano a ano, um Estado brasileiro que se torna cada vez mais financiado pelas classes de menor poder aquisitivo, com a população de baixa renda suportando uma elevada tributação indireta, o que contribui para o recrudescimento das desigualdades sociais. Infelizmente, nossa filosofia tributária busca onerar menos a renda e patrimônio e gravar mais os bens e serviços. Ademais, os tributos indiretos provocam um imediato impacto nos custos e na competitividade das empresas quando veiculam uma tributação cumulativa sobre a produção e a circulação de mercadorias.⁶²

Um sistema tributário justo está pautado na adequada distribuição da carga tributária entre os detentores de patrimônio e renda e aqueles que apenas gastam o que ganham por meio do consumo de produtos imprescindíveis à existência digna. A opção política acerca do modo no qual essa distribuição se dará estruturará o sistema tributário.

Não bastasse a errônea escolha política de direcionamento da tributação aos tributos indiretos, há mais um agravante. Como estudamos anteriormente, o subprincípio da seletividade é o responsável pela materialização da capacidade contributiva nos tributos indiretos. Ocorre que, como já falado, a aplicação da técnica da seletividade ao ICMS é facultativa o que assevera ainda mais o quadro crítico em comento. Como é possível supor, o ICMS, por ser o imposto incidente sobre a circulação de mercadorias, afeta incisivamente a renda da parcela da população com menor poder aquisitivo.

⁶¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil**. Disponível em: <<https://pt.scribd.com/doc/306938593/Piketty-e-a-Reforma-Tributaria-Igualitaria-No-Brasil>>. Acesso em: 25/11/2016.

⁶² SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. P. 138.

Além do mais, o ICMS, de competência dos Estados e do Distrito Federal, é o imposto mais importante do país em termos de arrecadação, representando, em 2014, o valor de R\$ 318 bilhões, o equivalente a 5,6% do PIB brasileiro, correspondendo à 45% dos tributos que incidem sobre alimentos⁶³.

Vale também destacar que a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), instituída em 1992, tem como fato gerador a venda de mercadorias ou serviços de qualquer natureza. Essa contribuição é um dos principais tributos vinculados ao financiamento da seguridade social no Brasil e caracteriza-se por ser um tributo regressivo, tendo em vista que é transferido ao preço de bens e serviços. Isso significa que são as camadas menos favorecidas que financiam seus próprios programas sociais, ou seja, os efeitos redistributivos das políticas da seguridade social acabam por serem limitados.

Conclui-se, neste momento, que o discurso da “exorbitante carga tributária brasileira” mencionado no início deste tópico, dependendo de quem o reproduz, trata-se de uma falácia que oculta o caráter regressivo e excludente do sistema fiscal do Brasil, uma vez que essa pesada carga tributária só é de fato pesada àqueles que esgotam todos os seus rendimentos por meio do consumo, esse é o absurdo do atual cenário tributário brasileiro. Como vimos, a carga tributária nacional não se destaca quando comparada aos outros países, mas a escolha política de direcionamento da tributação para os tributos indiretos evidencia sua discrepância.

Já no ponto de vista da tributação dos tributos diretos, percebe-se graves mazelas sob a ótica da justiça fiscal, como a baixa tributação do patrimônio herdado e a tímida progressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física.

Com relação ao Imposto de Renda, existem, em sua estrutura, diversas mazelas dentre as quais estão os benefícios tributários concedidos aos rendimentos da propriedade do capital. O ganho de capital tributável, ressalvadas as hipóteses de não incidência e isenção⁶⁴, é produto da

⁶³ SALVADOR, Evilasio. **As implicações do Sistema Tributário Brasileiro nas Desigualdades de Renda**. Brasília: Inesc, 2014. P. 13.

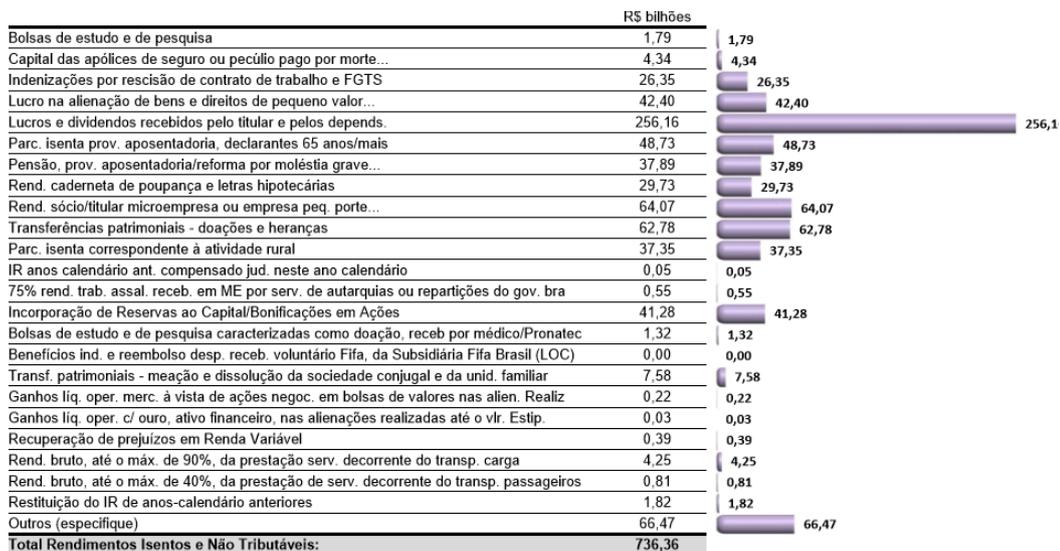
⁶⁴ Há isenção para bens de pequeno valor, entendidos aqueles cujo preço unitário de alienação, no mês em que esta se realizar, seja igual ou inferior a R\$ 35.000,00 (a partir de 16/06/2005). Há uma série de isenções específicas para bens imóveis, as quais não serão detalhadas aqui.

diferença positiva entre o valor da alienação dos bens e direitos e o respectivo custo da aquisição. A legislação tributária prevê que o lucro do ganho de capital recebido pela pessoa física será sujeito à tributação exclusiva na fonte do IR por meio da alíquota fixa de 15%, ou seja, inferiores às médias das alíquotas progressivas que incidem sobre o salário.

Além disso, o principal benefício no âmbito da tributação do IRPF é uma peculiaridade brasileira que entre os trinta e quatro países da OCDE apenas a Estônia adota esse procedimento: a isenção dos lucros e dividendos distribuídos pelas empresas aos seus sócios e acionistas, instituída em 1995 por meio do artigo 10, da Lei n.º 9.249/95⁶⁵, com suposto intuito de atrair capitais e incentivar investimentos.

De acordo com o gráfico abaixo, percebe-se a que no ano de 2014 o Fisco Federal deixou de arrecadar 256,16 bilhões devido a essa espécie de isenção.

Gráfico n.º 07: Rendimentos Isentos e Não Tributáveis (Ano-calendário 2014)



Fonte: Receita Federal do Brasil – Grandes Números DIRPF 2015 – Ano-calendário 2014.⁶⁶

⁶⁵ Art. 10 – Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

⁶⁶ Disponível em: < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/grandes-numeros-dirpf-capa>>. Acesso em 02/12/2016.

Em suma, os benefícios tributários aos rendimentos do capital e aos lucros e dividendos, em conjunto com o baixo nível de progressividade do IRPF que será tratado no próximo tópico, contribuem para que o Brasil possua uma das maiores, senão a maior, concentração de renda no topo da pirâmide social. Revelando, assim, uma política tributária altamente benéfica àqueles que dispõem de mais signos presuntivos de riquezas.

3.4. A Progressividade do IRPF como mecanismo de diminuição das desigualdades sociais

Segundo Dworking, o Imposto de Renda é a ferramenta mais adequada à obstacularização do crescimento das desigualdades sociais e da materialização da justiça fiscal:

O imposto de renda é um dispositivo plausível a essa finalidade, porque deixa intacta a possibilidade de escolher uma vida na qual se fazem sacrifícios constantes e se impõem uma disciplina contínua em nome do êxito financeiro e dos recursos adicionais que traz, embora, é claro, não endosse nem condene tal escolha. Mas também reconhece a sorte genética. A conciliação que esse imposto cria é um compromisso, mas um compromisso entre duas exigências da igualdade diante da incerteza prática e conceitual sobre como atender a essas exigências, e não um compromisso de igualdade em benefício de algum valor independente, como eficiência⁶⁷.

A doutrina, de um modo geral, sempre defendeu a utilização do princípio da progressividade na tributação. Mizabel de Abreu Machado Derzi, por exemplo, adota essa posição ao afirmar que “a graduação dos impostos, de forma que os economicamente mais fortes paguem progressivamente mais por esses gastos do que os mais fracos, levará a uma maior justiça social⁶⁸”.

⁶⁷ DWORCKINM Ronald. **A virtude soberana – A Teoria e a prática da igualdade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005. P. 116.

⁶⁸ DERZI, Misabel A. M. **Princípio da Igualdade no Direito Tributário e suas manifestações**. In “V Congresso Brasileiro de Direito Tributário”. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. P. 178.

Entretanto, este posicionamento não é unânime. Existe uma série de argumentos para negar a aplicabilidade da progressividade, com os de João Adhemar de Barros⁶⁹, que afirma que a progressividade tributária penaliza os mais eficientes e desestimula o esforço e a criatividade, na medida em que a recompensa por um trabalho árduo é uma tributação mais elevada.

Com a devida vênia ao mencionado autor e a todos os outros respeitáveis autores que compartilham de sua opinião⁷⁰, acredito que, no contexto social brasileiro marcado por profunda desigualdade entre ricos e pobres, sua argumentação não merece prosperar uma vez que a mera utilização da técnica proporcional de graduação dos tributos figura demasiadamente tímida, não tendo o condão de corrigir mazelas tão profundas de uma sociedade tão desigual.

O Imposto de Renda é, sem dúvida, o tributo que melhor se adequa à justiça fiscal, tendo em vista que suas características tornam possível a apuração da capacidade contributiva efetiva do cidadão, a partir de manifestações de riquezas em movimento.

Como vimos no capítulo anterior, a progressividade do IRPF está prevista constitucionalmente. No entanto, da análise da tabela progressiva e dos dados disponibilizados pela Receita Federal do Brasil, percebe-se que a progressividade efetiva deste imposto está a vilipendiar o princípio da capacidade contributiva. Isso ocorre devido à alguns fatores a seguir expostos.

Tabela n.º 02: Tabela de incidência mensal do IRPF aplicável a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015

⁶⁹ BARROS, João Adhemar de. **A progressividade tributária**. O estado de São Paulo, São Paulo, 1988.

⁷⁰ Ives Gandra da Silva Martins e Roberto Campos, assim como João Adhemar de Barros, são contrários à progressividade.

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

Fonte: Receita Federal do Brasil⁷¹

Sabemos que, atualmente, a progressividade do IRPF se resume em quatro faixas de alíquotas, exceto a faixa isenta, nas qual a alíquota máxima é de 27,5% aplicáveis aos contribuintes que auferirem renda mensal de R\$ 4.664,86 (quatro mil, seiscentos e sessenta e quatro reais e oitenta e seis centavos). Dessa forma, rendas muito elevadas são tributadas nesta mesma alíquota, mesmo que superem dezenas de milhares de reais, ou seja, a tributação do Imposto de Renda é progressiva até a mencionada faixa de renda, ultrapassada essa quantia a tributação torna-se proporcional.

Somado a isso, o benefício fiscal destinado aos rendimentos oriundos da distribuição dos lucros e dividendos, que estão concentrados entre os membros da sociedade com maior capacidade contributiva, cria considerável distorção do princípio da progressividade tendo em vista que não é preciso grandes análises para perceber que a isenção de dividendos implica renúncia substancial de receitas para o governo e favorece a concentração de riquezas.

Visto isso, é notório que a estrutura do IRPF no Brasil é pouco progressiva no seu conjunto. O fato de que uma fração predominante dos rendimentos dos mais ricos provém da propriedade do capital e será isenta ou submetidas às alíquotas lineares mais baixas do que às aplicáveis as rendas do trabalho, resulta na seguinte situação: a alíquota efetiva dos contribuintes muito ricos acaba sendo inferior à dos estratos intermediários dos declarantes.

⁷¹ Disponível em: < http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica#calcula_mensal_IRPF>. Acesso em: 30/11/2016.

Sendo assim, é necessário que a progressividade do imposto de renda se dê de forma efetiva por meio de algumas medidas.

Em primeiro lugar, é imprescindível a redefinição da tabela progressiva do IRPF por meio da introdução de um aumento no número de alíquotas, que cheguem a patamares mais elevados para os altos rendimentos, de modo que a tributação continue a ser progressiva para aqueles que dispõem de maior capacidade econômica. Sendo assim, essas novas alíquotas retratariam, de fato, a realidade da capacidade contributiva daqueles que dispõem de mais signos presuntivos de riqueza.

Porém, importa frisar que o aumento da progressividade no país não deve servir para onerar ainda mais a classe média. As novas alíquotas, reitere-se, devem ser aplicáveis aos patamares bem mais elevados do que os atuais, atingindo o topo da pirâmide que concentra maior parte da riqueza nacional. Em contrapartida, deve haver uma desoneração dos contribuintes que se encontram nas faixas mais baixas da atual tabela, a fim de desonerar os assalariados, por meio da elevação dos limites nominais de cada uma das faixas de incidência.

Mais do que isso, é preciso ampliar a base tributável incluindo rendas que hoje estão isentas, como os dividendos e lucros distribuídos.

Outra medida que poderia ser aplicada com vistas a desoneração das classes menos abastadas da sociedade e, conseqüentemente, a redução das desigualdades sociais, é a desoneração dos tributos federais incidentes sobre o consumo, como o IPI, o PIS e a COFINS, sem que para isso comprometa a arrecadação dos Estados e dos Municípios.

Visto isso, resta frisar que a definição mais precisa das alíquotas, das faixas de rendas e do modo mais adequado de tributação dos lucros e dividendos dependem, no entanto, de estudos mais aprofundados e da disponibilidade de dados com maiores níveis de segregação.

Em suma, as propostas apresentadas visam exclusivamente dar efetividade aos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva, sendo que este último, como já estudado, pode ser materializado por diversas técnicas, mas a que melhor instrumentaliza o alcance das mazelas sociais gritantes no País é a técnica da progressividade. Um sistema

tributário progressivo é capaz de modificar cenários como o brasileiro onde a desigualdade social resvala em todos os entes dessa sociedade.

O que queremos demonstrar neste trabalho é que no Brasil, uma mais marcado por desigualdades sociais que acabam por afetar não só aos pobres, mas comunidade em geral já que está enseja o aumento da criminalidade, a escassez de mão de obra qualificada entre outras mazelas enfrentadas por todos.

Autores como Geraldo Ataliba reitera esse entendimento afirmando que a aplicação do princípio da progressividade é meio eficaz à construção de uma sociedade mais justa e solidária:

Conforme sua natureza e características – no contexto de casa sistema tributário – alguns impostos são mais adequadamente passíveis de tratamento progressivo e outros menos. De toda maneira, como todos os impostos, sem nenhuma exceção, necessariamente são baseados no princípio da capacidade contributiva, todos são passíveis de tratamento progressivo. No Brasil, mais intensamente do que alhures, dado que a Constituição põe especial ênfase na necessidade de tratamento desigual às situações desiguais, na medida dessa desigualdade (art. 150, II), além de porpor normativamente serem objetivos fundamentais da República, o “construir uma sociedade justa e solidária” (art. 3º).⁷²

Nesse sentido, cabe analisarmos como o entendimento do Supremo Tribunal Federal que levando em consideração o alto grau de desigualdade social existente no País, ampliando a aplicabilidade do princípio da progressividade.

O STF, por muito tempo, fundamentou a inviabilidade do uso da tributação progressiva para os impostos reais pelo fato desses tributos, em tese, não levarem consideração as características pessoais dos contribuintes.

No entanto, considerando o contexto brasileiro, o Supremo Tribunal Federal vem entendendo que pouco importa que os impostos tenham caráter pessoal ou real para a imposição da progressividade, haja vista que esta é a técnica que melhor proporciona o alcance de uma justiça fiscal, pautada na capacidade contributivas dos indivíduos.

⁷² ATALIBA, Geraldo. **IPU: progressividade**. Revista de Direito Público, São Paulo, vol. 23, n.º 93, P. 233.

Embora o STF, antes da Emenda Constitucional n.º 29/2000, tenha considerado inconstitucional a progressividade do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, tão representativa é a força da progressividade, que este julgamento levou a edição da Emenda.

Essa tendência se comprova por meio do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 562.045⁷³, no qual o STF reconheceu a constitucionalidade da aplicação de alíquotas progressivas no Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), o que significou a possibilidade de o legislador ordinário estabelecer a progressividade de um imposto real sem expressa autorização constitucional.

Além disso, por meio das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n.º 4697 e n.º 4762, o STF pacificou o entendimento de que a progressividade aplica-se às contribuições profissionais e, ainda, de que esta deva ser aplicada a todos os tributos. Essa constatação é possível por meio da leitura do voto do ministro Edson Fachin, relator das mencionadas ações, que argumentou que a progressividade tributária deveria ser observada em todas as espécies tributárias, à luz da capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

Assim, essa tendência que vem sendo adotada pelo STF refere-se ao reconhecimento de que um Estado Democrático de Direito se constrói a partir da observância do que se encontra delineado no artigo 3º da Constituição Federal⁷⁴ e o princípio da progressividade é um instrumento de extrema importância nesse objetivo.

⁷³ RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Recurso Extraordinário n. 562045, Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em: 04/12/2016.

⁷⁴ Art. 3.º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

- I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- II – garantir o desenvolvimento nacional;
- III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Portanto, percebe-se que o ordenamento jurídico deve acompanhar a sociedade, assim como a forma de tributar do Estado deve se atualizar de acordo com as necessidades sociais.

CONCLUSÃO

A partir do estudo realizado é possível perceber a inegável relevância do tema, uma vez que a despeito do artigo 3º da Constituição Federal de 1988 estabelecer como um dos objetivos da República a redução das desigualdades sociais e regionais, o Brasil é um dos países com maior índice de desigualdade social.

Neste contexto, buscou-se evidenciar o poder da tributação no que tange o alcance deste objetivo, denunciando o perfil altamente regressivo em que se estrutura o sistema tributário brasileiro, que corrói principalmente a renda dos mais pobres, beneficiando os detentores do capital por meio de uma baixa tributação sobre as altas rendas.

Fora da seara tributária, mas não distante desta, foi evidenciada a inoperância da redistribuição de renda em um cenário em que a maior parte da arrecadação é destinada ao pagamento da dívida pública, pulverizando as políticas sociais e, ao invés de diminuir, aumentando o abismo entre as classes.

Apontadas as mazelas do sistema tributário brasileiro que, ao invés de diminuir, contribui para o aumento das disparidades sociais, buscou-se com este trabalho formular, sem pretensão de esgotar o tema, possíveis soluções para a reestruturação de um sistema tributário que atue na redução das desigualdades sociais do país, concretizando, de forma efetiva, o princípio constitucional da capacidade contributiva e consequentemente alcançando a tão sonhada justiça fiscal.

Para tanto, a tributação deve ser progressiva, as rendas maiores devem ser taxadas com alíquotas maiores. Além disso, a tributação deve incidir prioritariamente sobre o patrimônio e a renda dos contribuintes retirando o peso dos tributos indiretos que devem ser tributados em função de sua essencialidade.

Por fim, diante de todo o exposto, é evidente que o tema configura um grande desafio, assim como uma grande necessidade e, apesar de estar longe de ser uma tarefa fácil, essas propostas servem para ilustrar um caminho possível de reforma tributária, principalmente

diante do cenário político que estamos vivenciando, haja vista que os momentos de crise são oportunos à novos desafios.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

_____. **Código Tributário Nacional** (Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966). Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_601_700>.

_____. **Receita Federal do Brasil**. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica#calculo_mensal_IRPF>. Acesso em: 30/11/2016.

_____. **Lei n.º 317, e 21 de outubro de 1843**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LIM/LIM317.htm> Acesso em: 20/20/2016.

_____. **Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT**. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/noticia/2171/Pelo-5o-ano-seguido-Brasil-arrecada-muito-mas-nao-da-retorno>>. Acesso em 8/12/2016.

ATALIBA, Geraldo. **IPTU: progressividade**. Revista de Direito Público, São Paulo, vol. 23, n.º 93, P. 233.

BARROS, João Adhemar de. **A progressividade tributária**. O estado de São Paulo, São Paulo, 1988.

DERZI, Misabel A. M. **Princípio da Igualdade no Direito Tributário e suas manifestações**. In “V Congresso Brasileiro de Direito Tributário”. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

DWORKINM Ronald. **A virtude soberana – A Teoria e a prática da igualdade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

SALVADOR, Evilasio. **As implicações do Sistema Tributário Brasileiro nas Desigualdades de Renda**. Brasília: Inesc, 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil**. Disponível em: < <https://pt.scribd.com/doc/306938593/Piketty-e-a-Reforma-Tributaria-Igualitaria-No-Brasil>>. Acesso em: 25/11/2016.

DOMINGUES, José Marcos. **Orçamento, políticas públicas e direitos humanos**. Disponível em: <<http://www.monitormercantil.com.br/indez.php?pagina=Noticia&Notici=100700>> Acesso em: 20/11/2016.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O Mito da Propriedade: os impostos e a justiça**. Traduzido por Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. Traduzido de: The Myth Of Ownership, 2002.

DWORKIN, Ronald. **A virtude soberana – A teoria e a pratica da igualdade**. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Vol. II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Trad. Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

GOUVÊA, Clovis Ernesto de. **Justiça Fiscal e Tributação Indireta**. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-12032008-165615/pt-br.php>>. Acesso em: 27 fev. 2016.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco, In Os Pensadores**. Aristóteles, Vol. II, 4ª Ed. São Paulo: Nova Cultural, 1991.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CARAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 9. Ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentário a Constituição de 1988**. 10ª. Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2006, P. 239.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. P. 122

SMITH, Adam. **Riqueza das Nações**. 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulberkian, 1999, Vol. II, p. 485.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012. P. 27.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 92.

BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à Ciência das Finanças. 14. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 259.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, PP. 116-117.

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. **Confisco tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. P. 52.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, P. 110

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. P.63.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. Ed., p. 50

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito tributário: estudo de casos e problemas**. São Paulo: Bushatsky, 1973.

BARBOSA, Ruy. **Relatório do Ministro da Fazenda**. Rio de Janeiro. Imprensa Nacional, 1891. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/22231>>. Acesso em 15/11/2016.