



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO PIAUÍ - UESPI**  
**CAMPUS ALEXANDRE ALVES DE OLIVEIRA**  
**BACHARELADO EM CIÊNCIAS JURÍDICAS - DIREITO**

**IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS E O PRINCÍPIO DA**  
**CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

**ERNANI DE SOUSA COELHO**

Biblioteca UESPI - PHB  
Registro nº M 888  
CDD 341.39621  
CUI C 672i  
V  
Data 24 de 09 de 2012  
Visto ernani

**PARNAÍBA**  
**2011**

**ERNANI DE SOUSA COELHO**

**IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS E O PRINCÍPIO DA  
CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

Trabalho Monográfico de Conclusão de Curso  
apresentado à Faculdade de Direito da  
Universidade Estadual do Piauí-UESPI, Campus  
Alexandre Alves de Oliveira, como requisito para  
obtenção de grau de bacharel em Direito.

Orientador: Professor Especialista Joaquim  
Antônio de Amorim Neto

**ERNANI DE SOUSA COELHO**

**IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS E O PRINCÍPIO DA  
CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

Trabalho de Conclusão de Curso submetido à Banca Examinadora do Curso de Direito da Universidade Estadual do Piauí – UESPI, Campus Alexandre Alves de Oliveira, como requisito à obtenção de grau de Bacharel em Direito.

Aprovado em 12 de janeiro de 2012.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Esp. Joaquim Antônio de Amorim Neto

**Orientador/Presidente**

---

Prof. Esp. Bruno Carvalho Neves

**1º Examinador**

---

Prof. Esp. Phablo Rodrigues de Oliveira

**2º Examinador**

## DEDICATÓRIA

*À minha mãe Vilma e ao meu pai Raul, pelo apoio prestado desde o início do curso de Direito. Aos meus filhos Lucas e Matheus, pelos momentos de ausência em tantas horas de estudo.*

## **AGRADECIMENTO**

Agradeço primeiramente ao Deus criador do Universo, pois sem Ele nada seria possível.

Agradeço a minha família, pelo apoio e motivação no caminho desta jornada.

Agradeço aos mestres que despenderam energia para nos conduzir ao conhecimento.

Por fim, agradeço aos amigos acadêmicos, que, assim como eu, chegaram honrosamente ao fim desta primeira caminhada na busca do infinito aprendizado do saber jurídico.

*“O Estado não pode, como Estado Tributário,  
subtrair, o que, como Estado Social, deve  
devolver”.*

*(Klaus Tipke)*

## RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar a atual forma de tributação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza incidente sobre as pessoas físicas – IRPF, notadamente em relação ao atendimento do preceito constitucional da tributação isonômica segundo o princípio da capacidade econômico-contributiva. Trata-se de uma pesquisa bibliográfica, com uma abordagem crítica. Inicialmente foi realizado um levantamento histórico sobre o tributo, a nível mundial e em nível de Brasil. Em seguida, foi efetuada uma análise do tributo na Constituição Federal de 1988, destacando o princípio do mínimo vital, sempre sob o enfoque do princípio da capacidade econômico-contributiva. Ao final da pesquisa enumeramos situações que se consubstanciam em possíveis violações constitucionais em matéria de imposto de renda pessoa física, quando comparadas tais situações ao princípio do mínimo vital e da capacidade contributiva. Conclui-se que a atual legislação do imposto de renda pessoa física deveria ser alvo de modificações como forma de se adequar aos princípios constitucionais.

**PALAVRAS-CHAVE:** Imposto de renda pessoa física, Capacidade contributiva, Mínimo vital.

## ABSTRACT

The present work has as objective analyze the Tax taxation current form on the Income and Salary of Any Nature incident on individuals, notably regarding the taxation equalitarian constitutional precept assistance according to the principle of the economic-contributive capacity. It is a bibliografic research, with a critical approach. It initially was accomplished a historical rising about the tribute, for world level and in Brazil's level. Soon after, it was made a tribute analysis in the Federal Constitution of 1988, highlighting the principle of the vital minimum, always under the principle focus of the economic-contributive capacity. At the end of the research enumerated situations that if evidence in possible constitutional violations regarding income tax individual, when compared such situations to the principle of the vital minimum and of the contributive capacity. It concludes that the income tax individual current legislation should be target of modifications as form of if adapt to the constitutional principles.

**KEY-WORDS:** Income tax individual, Contributive capacity, Vital minimum.



## SUMÁRIO

	<b>Introdução.....</b>	<b>7</b>
<b>I</b>	<b>O Imposto Sobre a Renda – Considerações Históricas Sobre o Tributo...</b>	<b>10</b>
1.1	Primórdios do Imposto de Renda no Brasil.....	13
1.2	As tentativas de instituir o imposto sobre a renda no final do império.....	14
1.3	Tentativas de instituição do imposto na República.....	16
1.4	Prepara-se o cenário para instituição do imposto sobre a renda.....	18
1.5	O nascimento do imposto de renda no Brasil (31 de dezembro de 1922).....	19
1.6	A primeira importante alteração na legislação do imposto de renda.....	20
<b>II</b>	<b>O imposto de renda na Constituição Federal de 1988.....</b>	<b>22</b>
2.1	Principais características do imposto de renda.....	23
2.2	Definição de Renda e Proventos de Qualquer Natureza.....	24
2.3	Disponibilidade Econômica ou Jurídica.....	26
2.4	Base de cálculo.....	26
2.5	Alíquotas.....	28
<b>III</b>	<b>O Mínimo Vital à luz da CF 88.....</b>	<b>31</b>
<b>IV</b>	<b>O princípio da capacidade contributiva.....</b>	<b>35</b>
4.1	Princípio da capacidade contributiva como princípio indeterminado, mas determinável.....	36
4.2	Princípio da capacidade contributiva como princípio da individualidade.....	36
4.3	Princípio da capacidade contributiva como princípio da realidade.....	37
4.4	Princípio da capacidade contributiva: protege o mínimo existencial.....	38
4.5	Princípio da capacidade contributiva: permite alíquotas progressivas, mas não as exige.....	39
4.6	A aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva ao imposto de renda pessoa física.....	39
4.7	Situações de violações ao princípio da capacidade contributiva em matéria do imposto de renda.....	42
	<b>Considerações finais.....</b>	<b>46</b>
	<b>Referências Bibliográficas.....</b>	<b>48</b>

## INTRODUÇÃO

Conforme preleciona Tipke e Yamashita (2002):

O dever de pagar “imposto” é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas, sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos.

Os Estados de Direito são obrigados a criar um Direito justo, inclusive um Direito Tributário justo. A justa repartição da carga tributária total entre os cidadãos é imperativo ético para todo Estado de Direito, pois a moral da tributação corresponde à ética fiscal, e é pressuposto para a moral fiscal dos contribuintes. Nesse ínterim é que a Constituição Federal Brasileira de 1988, em seu art. 145, § 1º, determina que, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...)”. O dispositivo constitucional enuncia princípio basilar do direito tributário, qual seja, o princípio da tributação segundo a capacidade econômico-contributiva dos cidadãos.

No tocante ao Brasil, país com uma das maiores cargas tributárias do planeta<sup>1</sup>, esta situação de grande incidência tributária acaba por restringir a circulação da riqueza no país, alinhada a uma má distribuição na cobrança dos tributos, que por vezes sobrecarregam demasiadamente e desproporcionalmente a parcela da população que não é detentora da maior riqueza do país. Nas palavras de Tipke (2002): “à cultura da humanidade pertence à idéia de que todo tipo de domínio deve proceder de modo justo”. Já Santo Agostinho perguntava, em suas *Confissões*: “Que são ricos sem justiça senão um grande bando de ladrões?”<sup>2</sup>

Não obstante as características que permeiam a questão da distributividade da carga tributária no Sistema Tributário Nacional brasileiro, faz-se necessário tecer breve consideração sobre a composição e a distribuição dos tributos enunciados na Carta Magna de 1988, notadamente sobre o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, o qual está previsto no art. 153, III, sendo um tributo de competência da União.

<sup>1</sup> SÃO PAULO – A arrecadação de tributos em relação ao PIB (Produto Interno Bruto) – medida da carga tributária – chegou a 34,5% no Brasil em 2009, fazendo com que o país subisse quatro posições e ocupasse o 14º lugar no ranking dos países com maior carga tributária. Os dados fazem parte de levantamento realizado pelo IBPT (Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário). Fonte: <http://economia.uol.com.br/ultimas-noticias/infomoney/> em: 17/12/2010.

<sup>2</sup> De Civitate Dei, Livro IV, Capítulo 4.

O objeto do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza é que as pessoas contribuam para o custeamento das despesas públicas na proporção de seus rendimentos. A origem do tributo remonta a França nos anos de 1799, o qual teve como finalidade à época o financiamento da guerra. No Brasil inicialmente surgiu por meio da Lei n. 4.625/22, tendo ingressado na Constituição de 1934, dentre o rol dos tributos da União.

A exemplo do que ocorre com os demais tributos, submete-se aos princípios constitucionais tributários como: a Legalidade, a Anterioridade, a Irretroatividade e a Capacidade Contributiva. Estes são princípios gerais que norteiam a instituição e cobrança de tributos no país. Pelo Princípio da Capacidade Contributiva, o qual encontra respaldo na inteligência o art. 145, § 1º, da Constituição Federal Brasileira, o legislador originário teve como objetivo a promoção da isonomia tributária e a promoção da justiça fiscal, segundo o qual se deve aplicar alíquotas diferenciadas, tornando o imposto progressivo na medida em que se eleva a base de cálculo tributável. Desta forma, busca o legislador tributar mais onerosamente aquele contribuinte que ganha mais e menos onerosamente aquele que ganha menos.

Fundamentado no disposto nos artigos 85 e 86 do Decreto nº 3000 de 26 de março de 1999, tendo por base ainda a Lei nº 11.482 de 31 de maio de 2007 e suas atualizações, sobre a base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Físicas para o ano calendário de 2010, incidem alíquotas que variam entre: 0% para rendimentos mensais de até R\$ 1.499,15; 7,5% para rendimentos entre R\$ 1.499,16 a R\$ 2.246,75; 15% para rendimentos entre R\$ 2.246,76 a R\$ 2.995,70; 22,5% para rendimentos entre R\$ 2.995,71 a R\$ 3.743,19; e, 27,5% para rendimentos acima de R\$ 3.743,19.

A instituição de cinco alíquotas diferenciadas embora em uma primeira análise acabe por nos levar a impressão de que se faça justiça fiscal, a bem da verdade não é suficiente para que se alcance a plena realização da capacidade contributiva.

Neste íterim é que abordamos a presente pesquisa, enfocando o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza incidente sobre as pessoas físicas - IRPF, o qual se constitui num dos mais importantes tributos do sistema tributário nacional, abordando as possíveis violações ao princípio da capacidade contributiva em matéria do imposto de renda, através da tributação definitiva ou exclusiva na fonte, da estipulação de apenas 5 (cinco) alíquotas progressivas em função dos rendimentos, bem como da discriminação de rendimentos segundo a sua origem e não segundo o seu valor pecuniário.

Neste contexto, o trabalho busca analisar a atual forma de tributação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza incidente sobre as pessoas físicas – IRPF em

relação ao atendimento do preceito constitucional da tributação isonômica segundo o princípio da capacidade econômico-contributiva

Para atingir a meta traçada verificamos as possíveis situações de antijuridicidade, enfatizando de que maneira a atual forma de tributação do Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF contribui efetivamente para a realização da Justiça Fiscal, como um valor supremo do Estado de Direito, dependente de impostos e, ao mesmo tempo, o valor supremo da comunidade de contribuintes.

O trabalho tem fundamentação doutrinária nas obras de Roque Antônio Carrazza; Klaus Tipke e Douglas Yamashita; e, Eduardo de Moraes Sabbag, dentre outros. A fundamentação legal da pesquisa está amparada na Constituição Federal de 1988; Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966; Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007; Medida Provisória nº 528/2011 de 25 de março de 2011; e, Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3000 de 26 de março de 1999. O levantamento histórico sobre o imposto de renda das pessoas físicas foi totalmente embasado nas informações contidas no sítio da Receita Federal do Brasil. Adicionalmente foram utilizadas informações constantes no sítio do DIEESE.

Iniciamos a pesquisa abordando no Capítulo 1 os aspectos históricos a cerca do surgimento do imposto de renda pessoa física no contexto mundial, bem como no Brasil. Após esta ênfase histórica destacamos no Capítulo 2 acerca do imposto de renda pessoa física na Constituição Federal de 1988, enumerando suas características, sujeito passivo, fato gerador, conceituando renda e proventos, enfatizando também a base de cálculo e alíquotas.

No Capítulo 3 realizamos uma abordagem sobre o conceito do mínimo vital à luz da Constituição Federal de 1988. No Capítulo 4 destacamos o Princípio da Capacidade Econômico Contributiva, tendo em vista que a pesquisa baseia-se notadamente neste princípio, confrontando a sua aplicabilidade sobre os critérios alusivos à tributação do Imposto de Renda Pessoa Física.

Feita a comparação principiológica à luz de algumas situações de incidência do IRPF que de alguma forma colidem com as bases norteadoras da aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva, destacamos ainda que, em algumas delas, estas violações poderiam ser, de certa forma, toleradas em obediência ao Princípio do Estado Social. Nas considerações finais ficou evidenciado a necessidade de modificação da legislação do IRPF como forma de se adequar ao Princípio da Capacidade Contributiva na busca de um Estado justo e de um Direito Tributário igualmente justo.

## CAPÍTULO I

### O IMPOSTO SOBRE A RENDA – CONSIDERAÇÕES HISTÓRICAS SOBRE O TRIBUTO

O surgimento do imposto de renda foi relativamente tarde no desenvolvimento dos povos. O sistema econômico de trocas de produtos ou serviços por outros produtos ou serviços dificultava a medição da renda. Com a criação da moeda, houve uma unidade para determinar o acréscimo do patrimônio das pessoas, possibilitando determinar a renda e tributá-la. Em vez de a riqueza ser avaliada apenas pelos bens que o indivíduo possuía, pôde ser medida pelo produto desses bens, isto é, pela renda.

No século XV, em Florença, instituiu-se a Décima Scalata, décima uma denominação que se dava aos impostos e scalata, gradual, progressivo. O imposto, porém, não era sobre a renda, mas sobre a capitalização. A renda servia de índice para apurar o tributo, de forma que, pela renda auferida, obtinha-se o patrimônio necessário para produzi-la. Chegou a ter características de progressividade. A décima scalata não teve longa duração.

No final do século XVIII, a Inglaterra estava ameaçada por Napoleão Bonaparte e necessitava angariar recursos para o financiamento da guerra.

Em 30 de novembro de 1796, o primeiro ministro inglês William Pitt apresentou aos diretores do Banco da Inglaterra o seu plano para um chamado “empréstimo de lealdade”. Cogitava-se propor ao Parlamento que todos os detentores de uma certa renda fossem obrigados a emprestar uma parte dela. A idéia não foi adiante.

O quadro tributário da época não exigia dos mais abastados contribuição proporcionalmente maior, quando, em 1797, William Pitt, solicitou alteração e aumento do “assessed taxes”, uma forma rudimentar de taxação baseada nos gastos como indícios de riqueza.

Os contribuintes foram divididos em classes. Na primeira, estavam os que possuíam criadagem, carros e cavalos; na segunda, na falta desses elementos, a base de cálculo era medida em relógios, cães e janela; a terceira se baseava na habitação. Os contribuintes reclamaram de que havia sido criado um imposto sobre a renda e o capital, mas Pitt discordou, afirmando que o imposto era sobre a despesa. A receita desse tributo era diminuta e poucas as expectativas de aumento.

Preparavam-se novas alianças entre a Grã Bretanha, a Áustria, a Rússia e a Turquia. A Inglaterra conseguia sucesso diplomático, mas necessitava de recursos financeiros para subsidiar o ataque contra a França. Em 1798, William Pitt solicitou ao parlamento

modificação no “assessed taxes”, transformando o imposto sobre despesas numa tributação sobre a renda, em suma, um imposto geral provisório sobre todas as fontes de renda mais importantes. Vem daí o nome “income tax”.

Em 3 de dezembro de 1798, na Câmara dos Comuns, Pitt foi defender a instituição do imposto de renda:

Na última sessão, aqueles que reconheceram quanto é importante levantar uma considerável parte das contribuições no decorrer do ano, limitaram a criticar os impostos já fixados, taxando-os de injustos e facilmente fraudáveis. Na realidade, parece que os resultados da arrecadação não corresponderam à expectativa, mas isso se deve não a um erro de cálculo dos nossos recursos nem a um exagero na avaliação da nossa riqueza, mas ao fato de se ter tornado muito fácil alterar a lei e por se ter procurado tornar a arrecadação a menos opressiva possível.

Não obstante, os resultados obtidos satisfizeram plenamente à nossa expectativa no tocante aos benefícios decorrentes da medida e animam-nos a permanecer nos mesmos princípios. Deveríamos tomar por norma, antes de tudo, procurar, por meio de uma aplicação justa e rigorosa da lei, levantar a quota de um décimo que os impostos se propõem obter.

Para isso, proponho que se ponha de lado uma crítica baseada exclusivamente nos impostos já em vigor e que se imponha um imposto geral sobre todas as fontes de rendas mais importantes.

A tenacidade e a dedicação de Pitt, aliado ao iminente perigo da guerra, possibilitaram a transformação do projeto em lei, no final do ano de 1798. O imposto sobre a renda passou a ser cobrado em 1799, apesar da crença reinante de que era contrário aos hábitos e costumes do país. Gerou descontentamentos e impopularidade a Pitt. Nascia um imposto que considerava a renda como a própria matéria tributável. Embora haja discordâncias quanto ao momento exato da instituição do imposto de renda no mundo, os estudiosos concordam que, na história moderna dos povos, o pioneirismo da tributação sobre a renda coube à Inglaterra.

A taxa era de 10% para renda total no ano acima de 60 libras. Podia ser paga em até seis quotas. A instituição de um imposto sobre a renda gerou controvérsias.

Charles Fox declarou na Câmara dos Comuns: “Quais serão as conseqüências desta lei? Os seus únicos resultados serão o imediato aniquilamento de nosso comércio, a destruição de nossas fortunas e provavelmente de nossa liberdade pessoal”.

Na mesma Câmara dos Comuns, Sir John Sinclair opunha-se ao novo tributo:

Se nos impuserem esse imposto, será lícito que algum dia nos livremos dele? Enquanto durar a guerra, isso não será possível. Se na paz esse acréscimo às rendas públicas for julgado indispensável? Agora, o ministro Pitt, usando de grande moderação, pede apenas um décimo de nossas rendas, mas o que

impedirá de, no futuro, exigir um quinto ou mesmo um terço? Faz-se mister ainda observar que essa lei será pretexto para uma infinidade de exigências altamente vexatórias.

A reação foi veemente e, em alguns casos, agressiva. Alguns temiam que, terminada a guerra, o imposto continuasse a ser cobrado. Havia os que acreditavam que, com o tempo e a necessidade de mais recursos, a base de cálculo fosse aumentada. Outros achavam que interferiria na vida particular do indivíduo.

Os primeiros resultados da arrecadação não corresponderam à expectativa. Alcançaram, mesmo assim, mais do que o dobro do “assessed taxes”.

Em 1802, o imposto sobre a renda foi suprimido, não por causa da demissão de Pitt, que ocorrera pouco antes, mas como consequência da paz transitória entre Inglaterra e França. Um ano após, as hostilidades recomeçaram. Novamente, o imposto sobre a renda foi lembrado como fonte de recursos. Addington, que sucedera a Pitt, restabeleceu o imposto em 1803, com uma série de aperfeiçoamentos:

1. Rendimentos classificados e tributados por categoria, de acordo com sua origem;
2. Implantação da cobrança na fonte;
3. Isenção para pequenos rendimentos;
4. Dedução para encargos de família;

Com as alterações tributárias, o resultado na arrecadação foi imediato e produziu receitas consideráveis. Quando Pitt retornou ao governo, em 1804, manteve o sistema de Addington.

Em junho de 1815, Napoleão Bonaparte foi derrotado em Waterloo, Bélgica. Terminava a guerra. Apesar do excelente resultado, o imposto sobre a renda havia sido instituído como forma de angariar receita para financiar a guerra. Não havia clima político para mantê-lo e foi novamente suprimido em 1816. O governo inglês foi obrigado a buscar outras fontes de renda.

Napoleão não foi abatido por Wellington, venceu-o o imposto de renda imaginado por Pitt.

A Inglaterra passou por um período de crises e déficits orçamentários. Em 1842, Robert Peel, que chefiava o governo nos primeiros anos da era vitoriana, restabeleceu o imposto sobre a renda, apesar de, em outras épocas, ter sido feroz crítico e adversário intransigente desse tributo. Foi aumentado o limite de isenção e a tributação recaiu para renda anual superior a 150 libras. O Parlamento inglês concordou com o retorno do imposto,

acreditando que seria suprimido, quando o caixa do tesouro permitisse. Há registro de discursos de políticos e ministros que se comprometiam a extinguir o imposto, quando fosse possível. Nunca foi possível e, desde então, o imposto sobre a renda é cobrado.

Instituído como um simples imposto de guerra e para cobrir dificuldades financeiras, o imposto de renda passou a ser permanente e se transformou na principal fonte de recursos de muitos países.<sup>3</sup>

### 1.1 Primórdios do Imposto de Renda no Brasil

A primeira disposição no Brasil sobre o imposto de renda, não especificamente com este nome, surgiu no início do segundo reinado com a Lei nº. 317 de 21 de outubro de 1843, que fixou a despesa e orçou a receita para os exercícios de 1843-1844 e 1844-1845. O artigo 23 estabeleceu um imposto progressivo sobre os vencimentos percebidos pelos cofres públicos e vigorou por dois anos. Assemelhava-se a uma tributação exclusiva na fonte.

Art. 23: Fica criada a seguinte contribuição extraordinária durante o ano desta lei.

§ 1º. Todas as pessoas que receberem vencimentos dos Cofres Públicos Gerais, por qualquer título que seja, ficam sujeitas a uma imposição, que será regulamentada pela maneira seguinte:

- De \$500 a \$1.000.....: 2 por cento
- De \$1.000 a \$2.000.: 3 por cento
- De \$2.000 a \$3.000.: 4 por cento
- De \$3.000 a \$4.000.: 5 por cento
- De \$4.000 a \$5.000.: 6 por cento
- De \$5.000 a \$6.000.: 7 por cento
- De \$6.000 a \$7.000.: 8 por cento
- De \$7.000 a \$8.000.: 9 por cento
- De \$8.000 para cima: 10 por cento.

§ 2º. Ficam exceptuados da regra estabelecida no paragrapho antecedente os vencimentos das praças de pret de terra e mar, e os vencimentos dos militares em campanha.

§ 3º. Na palavra vencimentos se comprehendem quaesquer emolumentos que se perceberem nas Secretarias, ou Estações Publicas.

§ 4º. O Governo estabelecerá o modo de arrecadar-se esta nova imposição.

A cobrança da contribuição extraordinária sobre os vencimentos foi regulamentada pelo Decreto nº. 349 de 20 de abril de 1844. Alcançava, de forma progressiva, apenas os que recebiam vencimentos dos cofres públicos. A reação foi tamanha que foi

<sup>3</sup> Sítio da Receita Federal do Brasil – A História do Imposto de Renda. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/historia.asp>. Acesso em: 24/09/2011.



imediatamente suprimida, mas estabeleceu um movimento pioneiro na instituição do imposto de renda.

O sistema econômico imperial, escravista e elitista, produzia um reduzido universo de possíveis contribuintes, pois poucas pessoas auferiam rendas. O país tinha uma extensão territorial imensa para, segundo as condições da época, implantar um imposto amplo e complexo.

## 1.2 As tentativas de instituir o imposto sobre a renda no final do império

A primeira sinalização de um efetivo e definitivo imposto sobre a renda data de 1867, quando o Visconde de Jequitinhonha expôs e defendeu sua implementação, sem, no entanto, lograr êxito: “A arrecadação deste imposto oferece algumas dificuldades, mormente a princípio; mas, em algumas nações a boa-fé dos contribuintes diminui, em grande parte, esse inconveniente”.

Afonso Celso, o Visconde de Ouro Preto, quando Ministro da Fazenda, preocupado em reorganizar o sistema tributário, consultou, em 1879, os maiores financistas da época sobre a conveniência de instituir o imposto sobre a renda. As opiniões ficaram divididas. Os que eram contra argumentavam: “Receio os abusos do arbítrio na execução e duvido das vantagens práticas das medidas.” (José Júlio Dreys); “É um imposto difícil de estabelecer com alguma igualdade, menos produtivo do que se acredita e vexatório a uma população não habituada às contribuições diretas.” (Belisário); “Mui difícil na execução.” (José Fernandes Moreira); “Opino pelo imposto sobre a renda proveniente dos juros e dividendos de títulos conhecidos e autorizados pelo governo e de que se faz escrituração sujeita à fiscalização pública.” (Francisco de Paula Santos)<sup>4</sup>.

A maioria consultada, no entanto, se manifestou favoravelmente, senão vejamos: “Uma imposição sobre a renda seria, não só proveitosa, mas ainda muito conveniente” (João Cardoso de Menezes e Souza); “Uma taxa sobre a renda seria proveitosa e acertada” (Leopoldino Joaquim de Freitas); “O imposto sobre a renda é, em minha opinião, o que menos objeções pode encontrar, e o que necessariamente terá de produzir mais avantajado

---

<sup>4</sup> A História do Imposto de Renda. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/historia.asp>>. Acesso em: 24/09/2011.

resultado” (João Afonso de Carvalho)<sup>5</sup>. Abaixo destacam-se mais opiniões favoráveis de ilustres pensadores da época:

Considero proveitosa e acertada uma contribuição sobre a renda. Proponho a tributação progressiva de vencimentos até 10%, incidindo em todas as remunerações pagas pelos cofres públicos, inclusive a lista civil da família imperial. (Raphael Arcanjo Galvão);

Não há motivos para que este imposto não seja adotado por todos os países, em que exista o nobre desejo de possuir-se um bom sistema tributário. Tenho firme crença de que, reconhecidas as suas vantagens, se fará ele aceito no Brasil, como já o é em muitas nações antigas e experimentadas. (João José do Rosário);

Entre nós, atenta a excessiva elasticidade, que se tem dado às contribuições indiretas, é indispensável, é urgente e altamente reclamada pelos mais vitais interesses do Estado a criação do imposto sobre a renda, não só para corrigir as desigualdades provenientes daquele abuso, mas ainda para podermos atenuar consideravelmente ou mesmo suprimir o imposto de exportação, reduzir o de importação, finalmente melhorar a organização do nosso sistema tributário, que efetivamente já conta alguns impostos sobre a renda, tais como o de indústria e profissões, o predial e outros. (Honório Augusto Ribeiro)<sup>6</sup>

A posição de conceituados financistas chamou a atenção dos parlamentares. Ainda em 1879, uma comissão presidida pelo Visconde de Ouro Preto apresentou à Câmara de Deputados proposta de instituição do imposto sobre a renda:

Cobrar-se-ão 5% sobre a renda dos contribuintes, que não pagarem o imposto de subsídios, de vencimentos, ou de indústria e profissões. A arrecadação deste imposto terá por base a declaração da renda, feita pelo próprio contribuinte. Somente a renda \$400 para cima está sujeita ao imposto. No caso de recusar-se o contribuinte a fazer a devida declaração, substituirá a esta o cálculo da renda, feita pelos lançadores, que tomarão por base o valor locativo da casa de habitação e outros sinais exteriores de riqueza.

A maioria rejeitou a idéia e o projeto não se converteu em lei.

Em 1883, o Conselheiro Lafayette, Ministro da Fazenda, nomeou uma comissão para rever as rendas gerais, provinciais e municipais. Essa comissão elaborou um projeto sugerindo a criação do imposto sobre a renda:

---

<sup>5</sup> A História do Imposto de Renda. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/historia.asp>>. Acesso em: 24/09/2011.

<sup>6</sup> Fonte: sítio da Receita Federal do Brasil – A História do Imposto de Renda. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/historia.asp>>. Acesso em: 24/09/2011.

Art. 4º É criado no Império o imposto geral sobre a renda, fundado nas seguintes bases, podendo estabelecer-se diversas classes e subdivisões de taxas:

1º Da renda das terras, fazenda ou antes de todos os imóveis por natureza, cuja taxa deve ser paga pelo proprietário, 2%;

2º Da renda dos mesmos imóveis, pelo seu gozo, taxa paga pelo rendeiro, 1%;

3º Proventos ou lucros industriais, comerciais ou de outra natureza ou proveniência, juros de letras ou depósitos em caixas econômicas, somas dadas por empréstimos a particulares, ações de companhias (dispensadas estas de 1 ½ % do imposto de indústrias), todos os salários ou ganhos, ou todas as percepções pessoais, a título de trabalho, ou indústria, 2%;

4º Pensões, anuidades, dividendos ou rendas sobre títulos de fundos públicos, 2%;

5º Subsídios de membros do poder legislativo, vencimentos de qualquer natureza, percebidos por funcionários e pensionistas do Estado, abolido o atual imposto de 2%, 1%;

§ 1º São isentas as rendas cujo conjunto for de \$600 para baixo.

Mais uma vez venceu o temor de que o país não estava preparado para um imposto complexo e de larga repercussão. O projeto não foi aprovado.

### 1.3 Tentativas de instituição do imposto na República

A aguda crise econômica e financeira por que passava o Brasil exigia soluções para equilibrar as contas do tesouro. Nos primeiros anos da República, o imposto sobre a renda foi por diversas vezes lembrado para reduzir o déficit orçamentário.

Na Assembléia Constituinte de 1890/1891 foi discutida a emenda do senador Muniz Freire que incluía os impostos de indústrias e profissões e sobre a renda do capital e sobre outras rendas pessoais ou industriais. A Assembléia rejeitou a emenda.

Em 1896, o ministro Francisco de Paula Rodrigues Alves ressaltou que o imposto de renda é o meio de que servem os países para obtenção de receita e desaparecer as desigualdades, mas a idéia de implantação não foi adiante.

Os defensores do imposto sobre a renda não se davam por vencidos. Em 1896, os deputados Serzedelo Corrêa e Augusto Montenegro, participantes da Comissão do Orçamento, propuseram sua adoção para o ano seguinte, mas não lograram êxito. Apesar do resultado, Serzedelo Corrêa visualizou melhor acolhida, conforme seu relato: “Pensa a comissão que o imposto sobre a renda é um corretivo para compensar as desigualdades das taxas indiretas. É uma sobrecarga que, com razão, deve recair sobre as classes mais abastadas em virtude do próprio bem-estar em maior escala de que gozam.”

Montenegro não acatou tranqüilamente o resultado e declarou: “Não concordo com os conceitos externados no parecer sobre a dificuldade do estabelecimento entre nós do imposto sobre a renda; pelo contrário, parece-me que se impõe como remédio eficaz para reconstituição de nossas finanças e que mais cedo ou mais tarde será adotado pelo legislador.”

O tema logo voltaria. No projeto de lei da receita para o exercício de 1898, o Deputado Felisbelo Freire tentou adotar o polêmico imposto. O projeto que admitia um imposto sobre a renda foi aprovado na Comissão de Orçamento. A proposta era um imposto geral em que seriam arroladas todas as rendas percebidas pelo contribuinte sob qualquer título. O imposto seria cobrado em duas formas, por meio de retenção ou o que se chamava de pagamento à boca do cofre. Previa a declaração como forma de apuração do imposto e na sua falta, cálculo a critério dos lançadores. Foi previsto um valor de isenção para rendimentos inferiores a \$2.000.

O projeto passou numa votação, mas foi derrotado na última. Surgiram novamente grandes críticos como os deputados Alfredo Pinto, Paulo Ramos e Serzedelo Corrêa, antigo defensor do imposto, que havia mudado de posição. As alegações eram as mesmas: O Brasil não está preparado para instituir imposto tão complexo e o governo gastaria na máquina administrativa mais do que arrecadaria. Felisbelo Freire criticou o predomínio dos capitalistas nos corpos deliberantes, pois a carga tributária continuava a apoiar-se no povo ou nas classes humildes e ressaltou que o imposto direto, de um emprego salutar como corretivo das injustiças clamorosas das taxas indiretas, dificilmente se aclimataria entre nós.

Ao relatar o orçamento da receita para 1904, o deputado Anízio de Abreu destacou a importância da instituição do imposto de renda. O Congresso mais uma vez considerou a cobrança difícil de ser efetivada.

A lei orçamentária para o exercício de 1911 (Lei nº. 2.321 de 30 de dezembro de 1910), dedicou um capítulo para o Imposto sobre a Renda, bastante diferente de como hoje o concebemos. Esse capítulo englobava impostos sem vínculo com a renda como imposto sobre o consumo de água e imposto sobre casas de “sports” de qualquer espécie, na Capital Federal. Tributava à razão de 2% todos os subsídios e sobre todos os vencimentos maiores que \$3.000 anuais ou \$250 mensais, ficando isentos os vencimentos até \$3.000 anuais, cobrando-se apenas o que excedessem essa importância. Tributava também 2 ½ % dos dividendos dos títulos de companhias ou sociedades anônimas.

A partir da Lei nº. 2.321 de 30/12/1910 e até a oficial instituição do imposto de renda no Brasil, a lei orçamentária era a base legal para a cobrança do imposto. O imposto sobre vencimentos foi cobrado, com alíquotas variadas, até o exercício de 1918. A Lei nº.

3.644 de 31/12/1918, que orçou a receita para o exercício de 1919, não incluiu o imposto sobre vencimentos.

#### **1.4 Prepara-se o cenário para instituição do imposto sobre a renda**

Em 1920, o deputado Otávio Rocha defendeu a implantação do imposto de renda com um projeto em que tributava os que percebessem renda líquida maior que 6:000\$000. Até 30:000\$000, estariam sujeitos a alíquotas progressivas que oscilavam de 1% a 10%. Permitia-se dedução a título de encargos de família na proporção de 5% por pessoa. Nesse mesmo ano, o Ministro da Fazenda Homero Batista considerou que, dos impostos diretos os que mais aconselháveis se fazem à situação brasileira são os de renda.

Em 1921, foi a vez do deputado Mario Brant defender, na Comissão de Finanças, o imposto de renda. Segundo Brant, sob o aspecto ético, era o imposto mais justo e sob o ponto de vista fiscal, o mais produtivo e o mais elástico. Entendia ser inadmissível que um país de instituições liberais não tivesse em seu sistema tributário o imposto sobre a renda.

Antônio Carlos, presidente da Comissão de Finanças da Câmara dos Deputados, impressionado com a defesa do senador Leopoldo de Bulhões, ex-Ministro da Fazenda, para a implantação do imposto de renda, convidou-o a comparecer à Comissão, para combater os argumentos com que esse imposto era atacado. Anos antes, Leopoldo de Bulhões, havia mostrado o nível de aperfeiçoamento que o imposto de renda havia alcançado em outros países com arrecadação cada vez mais satisfatória. Bulhões não chegou a apresentar o projeto de lei que defendia, uma vez que logo depois abandonou a política.

Havia, porém, no congresso vozes dissonantes na adoção do imposto de renda como a de Carlos Maximiliano, que, em discurso de 8 de novembro de 1922, atribuía a sua implementação a mero espírito de imitação de outros países e fazia apologia das qualidades do imposto velho.

O imposto sobre a renda participava cada vez mais da receita tributária dos países em que foi instituído. O Brasil conscientizava-se de que seria um importante meio de angariar recursos e de possuir um sistema tributário mais justo. Pouco a pouco, as resistências históricas no congresso e na sociedade eram quebradas.

Em dezembro de 1922, o deputado Antônio Carlos propôs a substituição de alguns dos impostos que constavam na lei orçamentária sob o título de imposto de renda por um imposto que recaísse sobre a renda global. Antônio Carlos teve grande importância na iniciativa de instituição do imposto de renda, sobretudo pelo papel que exercia no congresso.

Mais tarde seria Presidente de Minas Gerais e daria nome à avenida onde se localiza o edifício-sede do Ministério da Fazenda no Rio de Janeiro.

Aproximava-se o momento de adoção do imposto sobre a renda no Brasil.

### 1.5 O nascimento do imposto de renda no Brasil (31 de dezembro de 1922)

O imposto de renda foi instituído no Brasil *ex vi* do artigo 31 da Lei nº. 4.625 de 31 de dezembro de 1922, que orçou a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923:

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.

1. As pessoas não residentes no país e as sociedades com sede no estrangeiro pagarão o imposto sobre a renda líquida, que lhes for apurada dentro do território nacional.
2. É isenta do imposto a renda anual inferior a 6:000\$ (seis contos de reis), vigorando para a que exceder dessa quantia a tarifa que for anualmente fixada pelo Congresso Nacional.
3. será considerado líquido, para o fim do imposto, o conjunto dos rendimentos auferidos de qualquer fonte, feitas as deducções seguintes:
  - I. impostos e taxas;
  - II. juros de dívidas, por que responda o contribuinte;
  - III. perdas extraordinárias, provenientes de casos fortuitos ou força maior, como incêndio, tempestade, naufrágio e accidentes semelhantes a esses, desde que tais perdas não sejam compensadas por seguros ou indenizações;
  - IV. as despesas ordinárias realizadas para conseguir assegurar a renda.
4. Os contribuintes de renda entre 6:000\$ (seis contos de reis) e 20:000\$ (vinte contos de reis) terão deducção de 2% (dous por cento) sobre o montante do imposto devido por pessoa que tenha a seu cargo, não podendo exceder, em caso algum, essa deducção a 50% (cincoenta por cento) da importância normal do imposto.
5. O imposto será arrecadado por lançamento, servindo de base a declaração do contribuinte, revista pelo agente do fisco e com recurso para autoridade administrativa superior ou para arbitramento. Na falta de declaração o lançamento se fará *ex-officio*. A impugnação por parte do agente do fisco ou o lançamento *ex-officio* terão de apoiar-se em elementos comprobatórios do montante de renda e da taxa devida.
6. A cobrança do imposto será feita cada anno sobre a base do lançamento realizado no anno imediatamente anterior.
7. O Poder Executivo providenciará expedindo os precisos regulamentos e instruções, e executando as medidas necessárias, ao lançamento, por forma que a arrecadação do imposto se torne efectiva em 1924.
8. Em o regulamento que expedir o Poder Executivo poderá impor multas até o Maximo de 5:000\$ (cinco contos de réis).

Com apenas um artigo e oito incisos da lei orçamentária do Brasil para o exercício de 1923, estava instituído, de forma tímida, o imposto geral sobre a renda no país, embora há trinta anos já havia nos orçamentos da União título que tratava da cobrança de tributos que se baseavam em rendimentos. Inicialmente era o imposto de dividendos, adotado em 1892, posteriormente o de vencimentos que foi arrecadado até final da década de 1910 e o imposto sobre os lucros das profissões liberais, criado em 1921.<sup>7</sup>

### 1.6 A primeira importante alteração na legislação do imposto de renda

Em se tratando de um tributo novo, muito criticado por ser complexo e exigir uma afinada máquina administrativa, tomou-se a cautela de não implementá-lo de imediato, conforme determinava o inciso VII da Lei nº 4.625 de 31 de dezembro de 1922 . O governo iniciou o estudo para elaborar o regulamento e organizar o sistema arrecadador, sob o comando do engenheiro e grande estudioso de questões tributárias, Francisco Tito de Souza Reis.

Inspirado no imposto de renda francês, Souza Reis solicitou que, em vez de um imposto sobre a renda global, fosse adotado um sistema misto: os rendimentos seriam agrupados em categorias, ficariam sujeitos a taxas proporcionais e sobre a renda global incidiriam taxas complementares.

A Lei nº. 4.783 de 31 de dezembro de 1923, que orçou a Receita da União para o exercício de 1924, classificou os rendimentos em quatro categorias e criou a tabela aplicada na renda global.

Art. 3º: O imposto sobre a renda creado pelo art. 31 da Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922, recahirá sobre os rendimentos produzidos no paiz e derivados das origens seguintes:

- 1ª categoria- Comercio e qualquer exploração industrial, exclusive agrícola;
  - 2ª categoria - Capitaes e valores mobiliarios;
  - 3ª categoria - Ordenados publicos e particulares, subsidios, emolumentos, gratificações, bonificações, pensões e remunerações sob qualquer título e forma contractual;
  - 4ª categoria - Exercício de profissões não commerciaes e não comprehendidas em categoria anterior.
- .....

<sup>7</sup> Fonte: sítio da Receita Federal do Brasil – A História do Imposto de Renda. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/historia.asp>>. Acesso em: 24/09/2011.

§ 6º As pessoas físicas e jurídicas que pagarem rendimentos produzidos no país serão obrigadas a prestar os esclarecimentos solicitados pelos agentes fiscais quanto às pessoas que os receberem e as importâncias pagas.

.....  
§ 8º As taxas do imposto recahido sobre os rendimentos de cada uma das categorias referidas neste artigo, serão as constantes da seguinte tabella:

- Até 10:000\$ e 20:000\$, isentos;
- Entre 20:000\$ e 30:000\$, 1% (um por cento);
- Entre 30:000\$ e 60:000\$, 2% (dous por cento);
- Entre 60:000\$ e 100:000\$, 3% (tres por cento);
- Entre 100:000\$ e 200:000\$, 4% (quatro por cento);
- Entre 200:000\$ e 300:000\$, 5% (cinco por cento);
- Entre 300:000\$ e 400:000\$, 6% (seis por cento);
- Entre 400:000\$ e 500:000\$, 7% (sete por cento);
- Acima de 500:000\$, 8% (oito por cento).

A progressão do imposto sobre a renda era relativamente moderada em comparação à progressão da maioria dos países em que havia sido implementada.<sup>8</sup>

---

<sup>8</sup> Fonte: sítio da Receita Federal do Brasil – A História do Imposto de Renda. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/historia.asp>>. Acesso em: 24/09/2011.



## CAPÍTULO II

### O IMPOSTO DE RENDA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Por força do que estatui o art. 153, III, da Lei Magna, a União tem competência para tributar, por meio de imposto, a renda<sup>9</sup> e os proventos de qualquer natureza (IR). Instituído-o e arrecadando-o, reafirma sua ampla autonomia em relação às demais pessoas políticas. Assim dispõe o texto constitucional, *verbis*:

#### Seção III

#### DOS IMPOSTOS DA UNIÃO

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

O dispositivo constitucional não deu ao legislador ordinário federal plena liberdade para assestar o imposto contra tudo o que considere renda ou proventos de qualquer natureza. Muito pelo contrário, limitou-se a conferir-lhe a faculdade de, observados os ditames constitucionais, fazê-lo incidir apenas sobre o que, ao lume da Ciência Jurídica, realmente tipifique um destes fatos.

Dizer que uma pessoa deve recolher IR é o mesmo que afirmar que ela percebeu renda ou proventos de qualquer natureza; já, negar que ela há de assim proceder significa – salvo nas hipóteses de imunidade, isenção, não-incidência, decadência e prescrição – que não os obteve.

Sempre que a Constituição Federal menciona as palavras “renda” e “proventos” ela as relaciona à idéia de aumento do patrimônio, melhor dizendo, às alterações patrimoniais positivas havidas durante certo período de tempo. Assim, o patrimônio, para fins de imposto de renda, não pode ser considerado em um único momento, isto é, estaticamente. Desta forma, o patrimônio, não é passível de tributação por meio do IR, sendo apenas o ponto de partida deste tributo, que, de regra, só nascerá da variação positiva do patrimônio, detectada num dado período de tempo, o que, em regra, equivale ao do exercício financeiro, pois é este o

---

<sup>9</sup> O vocábulo *renda*, do Latim *reditus* (em Latim vulgar, *rendita*), que deriva de *reddere*, algo que se repete, passou, com o significado, primeiro, *de algo que se produz na terra* e, depois, de qualquer *riqueza nova*, ao Italiano *reddito*, e daí ao Espanhol *renta* e ao Francês *revenue*. Seguindo na mesma trilha, *renda* em Inglês é *income* (*come in*), denotando aquilo que “entra”, em Alemão é *Einkommen*, significando “ingresso” ou “entrada”.

lapso temporal que move o orçamento público, e, de alguma maneira, orienta as atividades das pessoas físicas e jurídicas.

Posto isto, podemos afirmar que, por injunção constitucional, o IR deve ter por hipótese de incidência o fato de uma pessoa física ou jurídica, em razão do seu trabalho, do seu capital ou da combinação de ambos, obter, ao cabo de certo período temporal, acréscimos patrimoniais. Tais acréscimos patrimoniais, no caso da pessoa física, têm o nome técnico de “renda líquida”, no da pessoa jurídica, de “lucro”.

Se a pessoa física ou jurídica, deixar de experimentar, num dado lapso de tempo, saldo positivo entre a riqueza velha e a riqueza nova, não nascerá, para ela, o dever de recolher o imposto ora em estudo, ainda que a lei queira (inconstitucionalmente) sujeitá-la a tal tributação.

## 2.1 Principais características do imposto de renda

O imposto de renda é de competência da União, devendo ser utilizado como meio hábil a promover a adequada redistribuição de renda. É a principal fonte de receita tributária da União, quanto aos impostos, possuindo nítida função fiscal.

No pólo passivo destaca-se como contribuinte do imposto de renda a pessoa física ou jurídica, titular de renda ou provento de qualquer natureza. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda a responsabilidade pela retenção e recolhimento do IR (*stoppage at source*), figurando o empregado como contribuinte, e o empregador, como responsável (art. 121, parágrafo único, I e II, do CTN c/c art. 45, parágrafo único, do CTN). Por conveniência administrativa e sempre por meio de lei, visando à praticabilidade da arrecadação, a fonte pagadora pode ficar no pólo passivo da relação jurídica na situação de responsável pelo tributo. No caso de omissão de retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, a fonte pagadora irá arcar com a multa pelo não-cumprimento da obrigação, enquanto deve ser cobrado o imposto não recolhido da pessoa física, contribuinte do imposto.

O fato gerador da Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF é a aquisição da *disponibilidade econômica* ou *jurídica* de renda (decorrente do capital, do trabalho ou da conjugação de ambos) e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos todos os acréscimos não compreendidos no conceito de renda.

## 2.2 Definição de Renda e Proventos de Qualquer Natureza

O imposto de renda tem como hipótese de sua incidência o *acrécimo patrimonial*, em razão da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda decorrente do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, além de proventos de qualquer natureza. A disponibilidade econômica ou jurídica pode variar em razão dos seguintes fatores:

- **Da renda de capital:** *aluguel, "royalties", recebimentos decorrentes de aplicações financeiras, lucros, participações nos lucros, bonificações, rendimentos de partes beneficiárias, etc.*
- **Da renda do trabalho:** *salário, honorários, pró-labore, comissões, etc.*
- **Da renda da combinação do capital e do trabalho:** *pró-labore, lucro, etc.*
- **Dos proventos de qualquer natureza:** são os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda supramencionado – *aposentadorias, pensões, ganhos em loterias, doações, acréscimos patrimoniais não justificáveis, etc.*

As ponderações até aqui feitas já nos permitem afastar da incidência do tributo tudo quanto não seja nem *renda*, nem *proventos*. É o caso, v. g. das indenizações recebidas (simples transformações de riqueza), dos numerários havidos a título de financiamento (que tornarão à instituição financeira que os propiciou), e assim por diante.

Se a pessoa, física ou jurídica, deixar de experimentar, num dado lapso de tempo, saldo positivo entre a **riqueza velha** e a **riqueza nova**, não nascerá, para ela, o dever de recolher o imposto ora em estudo, ainda que a lei queira (inconstitucionalmente) sujeitá-la a tal tributação.

Já, uma vez ocorrido este fenômeno, estará aberto o caminho à tributação em tela, pouco importando se os ganhos do contribuinte foram obtidos com o cultivo da terra, com juros, com produção industrial, com salário, com percepção de pensões ou aposentadorias, com o exercício do comércio ou com a prestação onerosa de serviços. É mister, porém, que a disponibilidade de receita nova seja *jurídica*.

Cabe ao legislador federal prefixar – observados os princípios constitucionais tributários – os modos de apuração *in concreto* de tais receitas novas, bem assim o percentual (alíquota) que sobre elas incidirá.

Em suma, o IR caracteriza-se por: (a) seu *aspecto material* ser o acréscimo de patrimônio (a disponibilidade de riqueza nova) do contribuinte; e (b) seu *aspecto temporal*

exigir um termo inicial e um termo final. Sobremais, em relação a ele ganham relevo os critérios da **progressividade**, da **universalidade** e da **generalidade** (art. 153, § 2º, I, da CF), que, conjugados, imprimem-lhe caráter pessoal, graduando-o de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes (art. 145, § 1º, da CF) – circunstância que, melhorando a distribuição da carga fiscal entre eles, torna-o mais justo<sup>10</sup>.

Pelo exposto, nota-se que, para o Direito, os conceitos de *renda e proventos* não coincidem com os da Economia, que considera qualquer acréscimo patrimonial passível de sofrer a tributação em pauta. Nas hostes jurídicas tais conceitos têm uma extensão bem mais restrita: acréscimo patrimonial, experimentado durante certo lapso de tempo, que só pode ser levado à tributação quando atende aos princípios da isonomia, da **capacidade contributiva** e da não-confiscatoriedade – e, portanto, prestigia a vida, a dignidade da pessoa humana e a propriedade, preservando “o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos”, valores supremos que levaram os representantes do Povo Brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte, a inscrevê-los já no *Preâmbulo* da Constituição da República Federativa do Brasil.

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

Assim, nos termos da nossa Lei Maior, *renda e proventos de qualquer natureza*, para fins de tributação específica, são acréscimos patrimoniais, verificados num dado período de tempo, que vão *além do mínimo vital*.

---

<sup>10</sup> Estes princípios prestigiam a idéia de que a justiça social exige que a renda do país venha repartida entre todos, segundo a capacidade e a necessidade de cada qual, mas garantindo-se a cada um o mínimo indispensável a uma existência digna. *Mutatis mutandis*, a idéia vale também para as pessoas jurídicas, que necessitam de um mínimo de condições materiais para poderem levar avante suas atividades.

### 2.3 Disponibilidade Econômica ou Jurídica

Pode-se conceituar a disponibilidade econômica como a obtenção da faculdade de usar, gozar e dispor de dinheiro ou de coisas conversíveis. É ter o fato concretamente. A disponibilidade financeira não é sinônimo de disponibilidade econômica. Esta última é somente aquela que representa incorporação ao patrimônio. Nada impede, no entanto, que a lei ordinária agregue “elemento financeiro” ao fato gerador, desde que tenha havido prévia disponibilidade econômica ou jurídica.

Já a disponibilidade jurídica é a obtenção de direitos de créditos não sujeitos à condição suspensiva, representados por títulos ou documentos de liquidez e certeza. Representa o “ter o direito, abstratamente”.

O IR só pode incidir quando há **acréscimo patrimonial**, salientando-se que não há 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. Portanto, se um comerciante vende um produto no último dia do ano, porém só recebe o pagamento no 1º dia do ano subsecutivo, considera-se, para fins de tributação, a data da venda, e não a do “recebimento”, pois com a venda o contribuinte adquire a disponibilidade jurídica sobre o rendimento tributável.

### 2.4 Base de cálculo

É a soma de fatores algébricos positivos e negativos que se agregam ao patrimônio. É o montante real, arbitrado ou presumido, da renda e do provento de qualquer natureza. Cabe ressaltar que não existe renda presumida. Presumida ou arbitrada pode ser o montante da renda. Adota-se, no Brasil, um critério de aferição de base de cálculo “pelo montante absoluto da renda ou provento” (critério global ou unitário), segundo o qual as alíquotas incidem sobre o total dos rendimentos, independentemente de sua origem ou razão. Assim, a incidência ocorre sobre o crédito líquido do contribuinte, ou seja, a diferença entre a renda ou provento bruto auferido e os encargos admitidos em lei, tais como gastos com dependentes, planos de saúde, etc. Devem-se somar todos os rendimentos e lucro de capital da pessoa física e seus dependentes (rendimento bruto) e subtrair os encargos (reais ou presumidos) autorizados pela legislação (rendimento líquido).

Assim, o imposto sobre a renda da pessoa física (IRPF) só pode alcançar a renda líquida, entendida como a variação patrimonial positiva havida pelo contribuinte num dado lapso de tempo.

De fato, a renda só é tributável se há uma alteração patrimonial positiva (acréscimo de valor), que concretamente se tornou dinheiro ou valor equivalente. E “acréscimo de valor”, neste contexto, longe de ser tudo o que se agrega ao patrimônio da pessoa física, é o que determina sua real crescimento.

Evidentemente, cabe ao legislador federal fixar – sempre observados os princípios constitucionais tributários – os modos de apuração *in concreto* de tais riquezas novas, bem assim o percentual (alíquota) que sobre elas incidirá.

A base de cálculo e a hipótese de incidência de qualquer tributo devem estar afinadas no mesmo diapasão. Pois bem, sendo a hipótese de incidência do IRPF *auferir renda ou proventos de qualquer natureza*, sua base de cálculo só pode ser o montante líquido de tais acréscimos de riqueza. É que só quando há tal montante líquido se pode falar em existência de *riqueza nova* no patrimônio do contribuinte. Chega-se a tal montante líquido abatendo-se da renda bruta os gastos necessários a obtê-la mais o mínimo vital, ou seja, a importância imprescindível para que a pessoa física possa adequadamente manter-se e a seus dependentes econômicos. De resto, só assim restarão atendidos os princípios da *capacidade contributiva* e da *não-confiscatoriedade*. Base de cálculo com outra grandeza econômica – como patrimônio ou renda bruta da pessoa física – descaracteriza o tributo, tornando-o inconstitucional.

Tudo isso funciona como barreira intransponível à tributação, por meio do IRPF, de eventos em que o acréscimo patrimonial do contribuinte é apenas aparente, já que não se ajusta à regra-matriz da exação, como por exemplo, no caso de indenizações recebidas por dano moral, em que os valores recebidos decorrem não do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, mas de evento prejudicial à honra, fama ou bom-nome da pessoa física.

Deveras, a base de cálculo possível do IRPF não é a renda bruta do contribuinte; tampouco seu rendimento alcançado num dado instante, como, por exemplo, uma única operação financeira. É, sim, o valor dos rendimentos e proventos líquidos por ele obtidos ao longo do período de apuração, e estes se definem no momento em que é feito o *ajuste anual (Declaração de Rendimentos)*.

Incontroverso, portanto, que, nos termos da Constituição Federal, a União está longe de possuir ampla liberdade para eleger a base de cálculo *in abstracto* do IRPF.

A verdade é que a base de cálculo desta exação deve necessariamente guardar referibilidade com as rendas e proventos líquidos obtidos pela pessoa física ao longo do período de apuração. Do contrário teremos mero *rótulo (imposto sobre a renda da pessoa física)*, insuficiente para, de per si, caracterizar a natureza jurídica, não só deste, como de qualquer tributo (art. 4º, I, do CTN).

Repisamos que a base de cálculo possível da exação há de ser o total líquido da renda ou dos proventos auferidos pelo contribuinte durante o exercício financeiro. E tais *renda* ou *proventos* devem efetivamente existir, isto é, ser *reais (realizados, disponíveis, ao alcance da mão)*. Renda ou proventos *potenciais* – isto é, passíveis de serem percebidos, até por meio de execução forçada (v.g., quando o titular da renda dispõe de nota promissória vencida e não-paga por seu devedor) – não podem integrar a base de cálculo do IRPF.

Deste modo deve ser interpretado o art. 44 do CTN quando estipula que “a base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”. Nem mesmo a lei pode determinar a existência de renda ou proventos por ficção ou presunção absoluta – ou seja, excluindo a possibilidade de o contribuinte demonstrar que nenhuma riqueza nova auferiu e que, portanto, não tem tributo a recolher.

## 2.5 Alíquotas

A alíquota é o critério legal, normalmente expresso em porcentagem (v.g., 10%), que, conjugado à base de cálculo, permite, que se chegue ao *quantum debeat*, ou seja, à quantia que o contribuinte deve pagar, ao Fisco ou a quem lhe faça as vezes, a título de tributo. Forma, com a base de cálculo, o *elemento quantitativo* do tributo e, de certo modo, também está predefinida na Constituição.

De fato, embora o legislador, ao criar *in abstracto* o tributo, tenha alguma liberdade para fazê-la variar, não a pode elevar *ad infinitum*. Isto fatalmente imprimiria ao tributo o proibido caráter de *confisco* (art. 150, IV, da CF), vulnerando, por via reflexa, o direito de propriedade, constitucionalmente protegido (arts. 5º, XXII, e 170, II).

O IRPF deve ter alíquotas progressivas, conforme preceitua o art. 153, § 2º, I, da CF, *verbis*:

Art. 153. (...)

§ 2º. O imposto previsto no inciso III (imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza):

I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

Este inciso encerra norma cogente, isto é, de observância obrigatória. A lei poderá regular o modo pelo qual se dará a progressividade no IR. Mas não poderá anular a supramencionada exigência constitucional – o que ocorreria caso o imposto passasse a ter alíquota fixa.

Portanto, são as alíquotas variáveis, crescendo à medida que vai aumentando a renda líquida dos contribuintes, que propiciam o efetivo atendimento ao critério constitucional da progressividade do IR.

Quem, com efeito, tem renda líquida mais expressiva deve ser proporcionalmente mais tributado, por via deste imposto, que aquele que a tem menor. Isto vem obtido por meio da adoção de um sistema de *alíquotas ascendentes* (ou *crescentes*). Noutras palavras, as alíquotas do IR devem ir aumentando à medida que também for aumentando a base de cálculo: quanto maior a renda líquida do contribuinte, maior a alíquota que este deverá suportar.

Atualmente (ano-calendário de 2010), por força da Medida Provisória 451, de 15.12.2008 (convertida com alterações, na Lei 11.945, de 4.6.2009), que deu nova redação ao inciso IV do art. 1º da Lei 11.482, de 31.5.2007, há no Brasil cinco alíquotas para o IRPF: (a) 0% (*alíquota zero*), para quem tem rendimentos mensais de até R\$ 1.499,15; (b) 7,5%, para quem obtém rendimentos mensais entre R\$ 1.499,16 e R\$ 2.246,75; (c) 15%, para quem experimenta rendimentos mensais entre R\$ 2.246,76 e R\$ 2.995,70; (d) 22,5%, para quem auferir rendimentos mensais entre R\$ 2.995,71 e R\$ 3.743,19; e (e) 27,5%, para quem possui rendimentos mensais superiores a R\$ 3.743,19.

Já é uma tentativa, tímida embora, de se imprimir ao IRPF caráter pessoal, graduando-o de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Entendemos que cinco alíquotas e, ainda por cima, sobre valores pequenos, e extremamente próximos entre si é, segundo o melhor juízo, muito pouco para abarcar todo o universo de rendimentos mensais possíveis das pessoas físicas. Ademais, tal “equiparação” agride o próprio *princípio da isonomia*, já que, nos rendimentos mensais superiores a R\$ 3.743,19, pessoas em situações econômicas diversas são tributadas sob a mesma alíquota de 27,5%.

É certo que a referida “equiparação” vem um tanto quanto atenuada pela adoção do engenhoso artifício a que se dá o nome de “parcela a deduzir”, que hoje está situada no seguinte patamar: (a) R\$ 112,43, para quem obtém rendimentos mensais entre R\$ 1.499,16 e R\$ 2.246,75; (b) R\$ 280,94, para quem experimenta rendimentos mensais entre R\$ 2.246,76 e R\$ 2.995,70; (c) R\$ 505,62, para quem auferir rendimentos mensais entre R\$ 2.995,71 e R\$ 3.743,19; e (d) R\$ 692,78, para quem possui rendimentos mensais superiores a R\$ 3.743,19.



Tal “parcela a deduzir” aplicada à *alíquota nominal* leva o IRPF a atender um pouco melhor ao critério da progressividade. Mas, apesar do redutor, a partir de certos ganhos experimentados pelos contribuintes, a *alíquota efetiva* do imposto, por eles suportada, acaba sendo praticamente a mesma.

Portanto, a progressividade do IRPF foi, entre nós, posto em oblióvio com, praticamente, a igualação das várias categorias de contribuintes, como bem o notou Carrazza *apud* Alexandre Barros Castro (2009, p. 97):

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

Ainda sobre o tema é importante ressaltar que a pessoa que recebe vencimentos ou salários mensais deverá ter descontado o imposto sobre a renda na fonte (IR/fonte), caso eles ingressem na faixa dos 7,5%, isto é, sejam superiores a R\$ 1.499,15. Na hipótese, deverão ser aplicadas as preditas “parcelas a deduzir” de R\$ 112,43, de R\$ 280,94, de R\$ 505,62 ou de R\$ 692,78, conforme as alíquotas sejam, respectivamente, de 7,5%, de 15%, de 22,5% ou de 27,5% (art. 1º, IV, da Lei 11.482/2007).

Assinale-se, por fim, que os rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, de transferência para a reserva remunerada ou de reforma pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, por qualquer pessoa jurídica de direito público interno ou por entidade previdenciária privada, *a maior de 65 anos*, ficam, *sem prejuízo da parcela isenta prevista na tabela de incidência mensal do imposto*, isentos do IRPF até o valor de R\$ 1.499,15, por mês, a partir do ano-calendário de 2010 (art. 6º, XV, “d”, da Lei 7.713, de 22.12.1988, com redação dada pela Lei 12.469, de 26.8.2011).

### CAPÍTULO III O MÍNIMO VITAL À LUZ DA CF 88

A Constituição Federal de 1988 garante, às pessoas, condições mínimas de existência digna, como se pode inferir da só leitura do seu art. 3º, III, *verbis*:

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

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

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

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. (Grifo nosso)

Isto exige não só uma ação positiva do Estado, para garantir a todos um padrão aceitável de subsistência, como a não-tributação do *mínimo vital* (ou *mínimo existencial*), a fim de que as pessoas tenham condições econômicas de desfrutar, pelo menos, dos progressos básicos da humanidade.

É o que vem acentuando Carrazza *apud* Elizabeth Nazar Carrazza (2009, p. 54) *verbis*:

O Estado não pode, portanto, omitir-se diante das desigualdades socioeconômicas existentes. Tem o dever de atuar no sentido de corrigi-las ou, quando pouco, diminuí-las, garantindo a todos a igualdade de possibilidades. Para este fim, inúmeros são os dispositivos constitucionais relativos à ordem econômica e social. Tais dispositivos não constituem meros conselhos aos detentores do Poder Estatal. São normas cogentes, que contêm em seu bojo verdadeiros princípios constitucionais. (...).

Estes preceitos visam a garantir a todos uma existência digna, afastando-se a miséria e a marginalização. Sem tais garantias, que decorrem da igualdade, não há falar em direitos individuais, tais como a liberdade de pensamento, a segurança jurídica, etc.<sup>11</sup>

Logo, tudo o que está previsto, expressa ou implicitamente, na Lei Maior como integrante do chamado *mínimo vital* (ou *mínimo existencial*) não constitui nem renda, nem proventos.

---

<sup>11</sup> Por aí se vê que devem, ou pelo menos deveriam, ser expungidas da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física as despesas médico-hospitalares, com remédios, com educação – tanto a oficial como a complementar (idiomas, computação, cursinhos preparatórios, etc) -, com lazer, com transporte, com alugueis, com a prática de esportes e com tudo o mais que, dentro de uma margem de razoabilidade, contribua para valorizar a vida e engrandecer o espírito do contribuinte.

É tarefa difícil precisar o que vem a ser o *mínimo vital*. De qualquer modo, dá pra entender que ele gravita em torno dos bens mais preciosos do ser humano: a vida, a saúde, a cultura – quer própria, quer dos familiares e dependentes. Minudenciando a asserção, os valores monetários que garantem o direito à vida, à saúde, à educação, à moradia, ao lazer, etc., do contribuinte ou de seus familiares e dependentes, não podem ser computados – mesmo que apenas em parte – para fins de determinação quer da renda quer dos proventos.

Embora o assunto não se esgote nisso, servem de bom parâmetro para o delineamento do *mínimo vital* os valores monetários elencados no art. 7º, IV, da CF, *verbis*:

**Art. 7º** São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

I - relação de emprego protegida contra despedida arbitrária ou sem justa causa, nos termos de lei complementar, que preverá indenização compensatória,

dentre outros direitos;

II - seguro-desemprego, em caso de desemprego involuntário;

III - fundo de garantia do tempo de serviço;

**IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim; (Grifo nosso)**

Tais premissas entremostram-se capazes de atender às “necessidades vitais básicas” do contribuinte e “às de sua família”. Ademais, estes valores monetários também não podem ser levados à tributação em pauta, porque dizem de perto com os inafastáveis deveres fundamentais do Estado.

Para exemplificar, visando a uma melhor contextualização do assunto: a educação e a saúde são, nos termos da Constituição Federal, objetivos a serem permanentemente perseguidos pelo Poder Público. Ora, se este os ignora ou se revela incapaz de cumpri-los a contento, obrigando o particular a ter despesas para a elas ter acesso, resulta solarmente que devem ser debitadas da base de cálculo do IR. É que, juridicamente falando, as somas de dinheiro destinadas a tais fins não tipificam nem renda, nem proventos. Daí serem “plenamente” dedutíveis, independentemente, para tanto, da edição de qualquer lei autorizadora. Contudo, o que ocorre na prática é a limitação das deduções, como, por exemplo, as relativas às despesas com educação (v.g. pela legislação mais recente figura limitada à R\$ 2.830,84, para o ano-calendário de 2010, os gastos com instrução própria do contribuinte e de seu dependente), o que representa uma afronta ao princípio da igualdade. Deveras, quem tem mais

gastos nestes setores deve receber especial amparo do Estado, e nunca suportar carga tributária maior do que quem não cultiva o espírito e goza de perfeita saúde.

De outra parte, já em seu *Preâmbulo* a Lei Maior consagra uma série de valores supremos (“os direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça”), que devem ser constantemente perseguidos, inclusive pela União Federal. De fato, ela deve empenhar-se ao máximo para proporcionar às pessoas, condições elementares de sobrevivência digna. Assim, não lhe é dado exigir, a guisa de IR, importâncias que integram o *mínimo vital* do contribuinte – vale dizer, a parte de seus haveres indispensáveis à consecução daqueles elevados objetivos.

Assim assevera Carraza *apud* Roberto Quiroga Mosquera (2009, p. 55):

Nas dobras dos princípios fundamentais e basilares acima comentados é que se revela a necessidade de se dar ao cidadão brasileiro, condições mínimas de existência, isto é, supri-lo de bens materiais que atendam às suas necessidades básicas e que lhe permitam assegurar a vida, a saúde, o bem-estar, a dignidade e a liberdade.

Dar condições mínimas de existência consiste, outrossim, em não tributar os valores recebidos e utilizados na consecução desse objetivo. O mínimo vital, portanto, é insuscetível de tributação.

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

O assunto apresenta situações de dúvida, até pela própria fluidez da expressão “mínimo vital”. Mais tais dúvidas sempre poderão ser afastadas caso a caso, olhos fitos nos valores constitucionalmente consagrados. É o que, em outras palavras, ressalta Carrazza *apud* José Augusto Delgado (2009, p. 56), ao cabo de duto artigo:

Em síntese, o que devemos seguir é a postura, tão-somente de que as normas de direito tributário sejam interpretadas em harmonia com os postulados postos na Constituição Federal, todos voltados para a construção de uma Democracia plena onde a dignidade humana e a cidadania sejam consideradas como o centro de todas as suas atenções.

Uma coisa, no entanto, é mais do que certa: apesar das dificuldades que o assunto encerra, não se pode capitular, admitindo só ser dedutível da base de cálculo do IR aquilo que for do agrado do legislador ordinário. Pelo contrário, há gastos que – por dizerem de perto com a dignidade da pessoa humana, a cidadania e o princípio da livre iniciativa – independem

da condescendência da lei para serem afastados, em última análise, pelo Poder Judiciário, da tributação em tela.

Desta forma, a lei somente pode sujeitar à tributação do IR aquilo que sobeja, isto é, que vai além do mínimo vital do contribuinte. A título de ilustração, dentre dezenas de outros, vejamos o seguinte exemplo: as pessoas físicas têm direito constitucional subjetivo de perceber, por seu trabalho, um **salário mínimo justo** (conforme art. 7º, IV, da CF), o que traz uma consequência importante: independentemente do que vier estabelecido em lei ordinária, não deve haver tributação, por meio do IR, sobre valores inferiores ao mínimo indispensável para garantir uma vida digna ao trabalhador e seus dependentes.

Segundo do DIEESE, este valor, em agosto de 2011, era de R\$ 2.278,77. Contudo, o valor a partir do qual passa a ocorrer a exação do IR, segundo a tabela vigente para o exercício de 2011, ano-calendário 2010, é de R\$ 1.499,16, ocorrendo, desta feita, uma clara violação ao mínimo vital e ao princípio da capacidade contributiva, merecendo, assim, correção judicial.

## CAPÍTULO IV

### O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O art. 145 da Constituição Brasileira prende-se – assim como o art. 31 da Constituição Espanhola de 1978 – “à capacidade econômica do contribuinte”. E, de fato, os economistas costumam equiparar a capacidade contributiva tributária à capacidade econômica. Eles deduzem disso, por exemplo, que a renda econômica, tudo aquilo que é apropriado para a satisfação de necessidades, deve estar sujeita ao imposto de renda. Outros economistas equiparam a renda econômica à renda de mercado. Na medida em que o imposto de renda considere o mínimo existencial e obrigações alimentícias, eles vêm nisso normas de finalidade extrafiscal que nenhuma relação teriam com a base de cálculo do imposto de renda. Os economistas alemães reconhecem, porém, que a Constituição determina a proteção do mínimo existencial. O mínimo existencial é visto como parte da dignidade humana e do princípio do Estado Social. Para aqueles que auferem renda elevada o mínimo existencial não é atingido nem mesmo por elevados impostos, de tal maneira que na opinião dos economistas não é necessário reduzir a base de cálculo a fim de proteger o mínimo existencial.

Diversamente, os tributaristas alemães definem a capacidade contributiva como a capacidade de pagar impostos. É certo que eles partem do princípio de que a capacidade contributiva pressupõe capacidade econômica, mas não consideram a capacidade econômica na medida em que o contribuinte tem de sustentar a si mesmo e a outros, tem de cuidar e prover para si mesmo e para outros. Nessa medida, reduzem a base de cálculo do imposto de renda, vendo nisso uma medida de justiça fiscal, e não uma medida do Estado Social. Também para grandes contribuintes eles consideram o mínimo existencial reduzindo a base de cálculo. Esta versão corresponde à definição anglo-saxônica da *ability to pay*.

Uma definição da capacidade contributiva tem de considerar que impostos – não importa o nome que tenham, ou como o objeto do imposto seja designado – apenas podem ser pagos da renda auferida ou da renda acumulada como patrimônio. Em outras palavras, *existe apenas uma fonte de impostos: a renda*. Os princípios da justiça fiscal social precisam dar, assim, uma resposta para qual parte da renda cada contribuinte deve recolher como imposto. Essa questão deve ser respondida por meio de bases de cálculo e alíquotas.

Deste modo, o princípio da capacidade contributiva significa: *todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos*. Quanto mais alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto. Para contribuintes com

rendas disponíveis igualmente altas o imposto deve ser igualmente alto. Para contribuintes com rendas disponíveis desigualmente altas o imposto deve ser desigualmente alto.

Cabe ressaltar que com base no princípio da capacidade contributiva são julgados, porém, apenas os dispositivos que têm a finalidade primária de arrecadar recursos para o Tesouro Nacional. Ele não vale para normas de finalidade extrafiscal.

#### **4.1 Princípio da capacidade contributiva como princípio indeterminado, mas determinável**

Não é correta a afirmação dos críticos do princípio da capacidade contributiva de que este princípio é tão indeterminado que dele não se pode extrair conteúdo algum. Uma maior ou menor indeterminação reside na natureza de todo princípio geral. O conteúdo do princípio da capacidade contributiva é indeterminado, mas não indeterminável. Sob certas circunstâncias o pluralismo democrático não deixa espaço para várias acepções defensáveis.

O princípio da capacidade contributiva já não é sem conteúdo, porque ele esclarece que o imposto não pode ser mensurado por cabeça ou segundo o princípio da equivalência. O princípio da capacidade contributiva não pergunta pela vantagem que o contribuinte tem dos serviços públicos, ou quais custos ele causa ao Estado, mas apenas com quanto o contribuinte pode contribuir para o financiamento das tarefas do Estado em razão de sua renda disponível.

O princípio da capacidade contributiva vale para todos os impostos que precipuamente servem à finalidade fiscal, independentemente da técnica de tributação. Ele vale tanto para os impostos diretos como para os indiretos. Dessa maneira, o princípio da capacidade contributiva cuida da unidade do ordenamento jurídico tributário.

#### **4.2 Princípio da capacidade contributiva como princípio da individualidade**

Como princípio de justiça individual, o princípio da capacidade contributiva ajusta-se às condições individuais do contribuinte. Não é um princípio coletivo ou utilitarista. Não pergunta pela capacidade contributiva de grupos sociais. Há agricultores pobre e ricos, há agricultores e trabalhadores de alta renda. O fato de pertencer a um determinado grupo nada expressa sobre a capacidade contributiva individual. Contudo, dentro de certos limites é permitido que o legislador desconsidere casos específicos, prevendo apenas situações típicas que costumam ocorrer na maioria dos casos.

Posto que o princípio da capacidade contributiva é um princípio da individualidade, ele deve mensurar a capacidade contributiva do indivíduo. Cônjuges são, cada um por si, sujeitos passivos tributários individuais. Por isso, não é lícito desconsiderar a esposa, imputando seus rendimentos ao marido. Além disso, é inadmissível que os rendimentos dos cônjuges sejam calculados em conjunto, aplicando-se uma alíquota progressiva sobre os rendimentos totais. Assim, em comparação com pessoas não-casadas, casais são discriminados de modo ofensivo ao princípio da igualdade. O princípio da individualidade é mais bem observado quando os rendimentos dos seus próprios trabalhos ou de seus próprios investimentos são imputados em separado a cada cônjuge. A licitude da divisão dos rendimentos totais dos casais, de tal maneira que a metade dos rendimentos totais é imputada a cada cônjuge, depende do Direito de Família, ou seja, do regime de bens. Se os cônjuges vivem em regime de comunhão universal de bens – ou seja, numa comunhão de receitas e de consumo - logo, a imputação de metade dos rendimentos totais a cada cônjuge é razoável.

No entanto, o Tribunal Constitucional Federal Alemão aceitou essa imputação – independentemente do regime de comunhão de bens -, tipificando-a para todos os casais, inclusive para casais em regime de separação total de bens. Nesses casos a imputação ultrapassa os limites da tipificação, que deve considerar exclusivamente situações que costumam ocorrer na maioria dos casos.

#### **4.3 Princípio da capacidade contributiva como princípio da realidade**

O princípio da capacidade contributiva é um princípio real, ou um princípio “daquilo que é”. Prende-se à capacidade contributiva efetiva ou à capacidade contributiva existente, não à capacidade contributiva presumida. Por conseguinte, pergunta-se pela renda efetivamente auferida, não pela renda que o contribuinte poderia auferir pelo emprego médio de suas forças físicas e intelectuais. Especialmente em países onde há uma obrigação de trabalhar, poder-se-ia defender um outro modo de ver. Contudo, as autoridades fazendárias não estão em condições de apurar a renda que um contribuinte poderia ter auferido. É dever de pais e escolas educar crianças e adolescentes a serem cidadãos capazes e dispostos a produzir. Se a educação fracassa, seja por quais motivos for, não se deveria esperar poder educar cidadãos a contribuírem mediante impostos presumidos. No entanto, a adoção da renda presumida é justificável como solução auxiliar quando a renda efetiva não pode ser apurada, a não ser por métodos desproporcionais (irrazoáveis).



O princípio da capacidade contributiva é um princípio de valor real, e não nominal. Dados aparentes ou meramente nominais sem potencial econômico não corporificam capacidade contributiva alguma. Segundo o princípio da capacidade contributiva deve-se adotar como critério os rendimentos reais (lucro real, juros reais).

Mas o ordenamento jurídico alemão, incluindo o Direito Tributário, observa o princípio do valor nominal (segundo o qual 1 marco é igual a 1 marco), na medida em que se invoca, para tanto, a praticabilidade. A praticabilidade pode apenas justificar o princípio do valor nominal quando a taxa de inflação for muito baixa. Quanto mais os dados nominais atingidos pela inflação divergirem dos dados reais, mais forte será o desgaste da justiça e do tratamento isonômico, que se deve pautar pela realidade econômica. A praticabilidade pode ser considerada somente até certo ponto. Como princípio de praticabilidade, o princípio do valor nominal, de caráter técnico, não tem o mesmo valor que o princípio da capacidade contributiva, como princípio de tratamento isonômico e de justiça. A inflação faz surgir problemas especialmente na apuração de lucros, na tributação de rendimentos de capital e no campo das deduções particulares (valores isentos, etc), assim como nas alíquotas progressivas.

#### **4.4 Princípio da capacidade contributiva: protege o mínimo existencial**

O princípio da capacidade contributiva protege o mínimo existencial. Enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial não há capacidade contributiva. O mesmo resulta da dignidade humana e do princípio do Estado Social. O princípio da capacidade contributiva atende a ambos os princípios. Num Estado Liberal não é permitido que o mínimo existencial seja subtraído pela tributação, parcial ou totalmente, e uma compensação seja dada em benefícios previdenciários. O Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve devolver. Não apenas para o imposto de renda, mas para todos os impostos, o mínimo existencial é um tabu. O princípio da “unidade do ordenamento jurídico” determina que o mínimo existencial fiscal não fique abaixo do mínimo existencial do direito da seguridade social.

#### 4.5 Princípio da capacidade contributiva: permite alíquotas progressivas, mas não as exige

O princípio da capacidade contributiva exige base de cálculo adequada, Não se deduz dele que a alíquota deva ser progressiva. Contudo, a alíquota progressiva é compatível com o princípio da capacidade contributiva. Pelo menos sua admissibilidade resulta do princípio do Estado Social.

Do princípio da capacidade contributiva resultam certas consequências jurídicas. Fere-se não só o princípio da legalidade, mas também o princípio da tributação isonômica segundo a capacidade contributiva, quando ao contribuinte são concedidos por lei ou norma administrativa, direitos de escolha e consequência jurídica.

#### 4.6 A aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva ao imposto de renda pessoa física

Capacidade contributiva significa a capacidade econômica de suportar impostos, pois é evidente que “onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço de água” (TIPKE, *apud* Luciano da Silva Amaro, 2002, p. 77). Porém, o princípio da capacidade contributiva não se esgota na mera preocupação de eficácia da lei de incidência ou na proibição de confisco (art. 150, IV, da CF/88).

O princípio da capacidade contributiva é concretizado sob o aspecto objetivo, essencialmente, por meio da escolha e estruturação de bases de cálculos imponíveis. A discussão acerca de qual “bem tributável” melhor manifesta capacidade econômico-contributiva é antiga. No século XVII tinha-se o *solo* como o melhor indicador de capacidade econômico-contributiva. No século XIX a Revolução Industrial ressaltaria o *capital* como melhor indicador de capacidade econômico-contributiva. Entre o final do século XIX e meados do século XX foi-se desenvolvendo e aperfeiçoando uma concretização maior do princípio da capacidade contributiva, que se convencionou chamar de “concepção do poder de disposição.

Segundo a “concepção do poder de disposição” a capacidade econômico-contributiva (art. 145, § 1º, da CF/1988) reside no acréscimo do poder de disponibilidade econômica no sentido da renda *lato sensu*, tal é o sentido do CTN ao conceituar em seu art. 43 a renda como “disponibilidade econômica”. O melhor indicador da capacidade econômico-contributiva é a renda.

O *patrimônio* ou *capital*, antes suposto como indicador autônomo de capacidade contributiva, é, na verdade, nada mais nada menos que *renda acumulada*, até porque só se pode acumular aquilo que se auferiu. Da mesma forma, o consumo consiste na *renda despendida*, até porque só se pode despende aquilo que se auferiu. Patrimônio e consumo são, portanto, *momentos posteriores* de destinação da renda *lato sensu*. Conforme preleciona Tipke, *apud* Baleeiro (2002, p. 78):

desde Adam Smith (...) repete-se que, afinal, todo imposto, em última análise, subtrai uma parcela da renda, variando apenas o momento ou aspecto dela. Atingi-la-á como imposto sobre a renda, pela medida em que receber o contribuinte, ao cabo de um ano, ou pela acumulação e aplicação em elementos patrimoniais, ou, ainda, ao ser despendida sob várias formas de consumo (...).

Ainda nas palavras de Klaus Tipke (2002, p. 78):

Todos os impostos, independentemente de como se chamem ou a que acontecimento jurídico ou econômico eles se prendam, podem ser recolhidos apenas da renda ou do patrimônio como renda acumulada. Quem não dispõe de renda e/ou de patrimônio não pode pagar imposto algum. Se lhe prescrevêssemos isso, estaríamos exigindo o impossível. Isso é uma lei material fundamental ao direito dos impostos.

Podemos, assim, afirmar que a capacidade contributiva, concretizada como renda, é a verdadeira mãe de todos os impostos, inclusive do imposto de renda. Desta forma, o princípio da capacidade contributiva consiste no *princípio fundamental da unidade do ordenamento jurídico dos impostos*.

Fazendo-se uma análise minuciosa da Carta Magna de 1988, vê-se a afirmação e reiteração de que a outorga de competência para criação de tributo se circunscreve a manifestações de capacidade contributiva. Perlustrando o elenco dos impostos e perquirindo as situações ou fatos em que estes se haverão de assentar, emergirá cristalino e preciso, rol de inequívocas manifestações de capacidade contributiva. Assim, não é por acaso que a Constituição de 1988 elege, em seu art. 153, III, a *renda e proventos de qualquer natureza* como legítimos índices de capacidade contributiva.

No caso do *imposto sobre a renda* (IR) quer da pessoa física, quer da jurídica, não resta a menor dúvida de que também ele deverá obedecer aos princípios da *capacidade contributiva* e da *não-confiscatoriedade*.

Deverá obedecer ao *princípio da capacidade contributiva* não só por força do disposto na primeira parte do § 1º do art. 145 da CF, como por dever ser informado pelo critério da *progressividade* (art. 153, § 2º, I).

Isto traz uma consequência importantíssima: embora, nos termos da Constituição, a *capacidade contributiva* seja atendida quando a lei, na criação *in abstracto* dos impostos, limita-se a levar em conta fatos indicadores de riqueza, no caso do IR é preciso que ela vá além, ou seja, considere as reais forças econômicas de cada contribuinte.

Desenvolvendo a idéia, a lei que trata do IR deve trazer em seu bojo elementos suficientes para que, no momento de sua aplicação ao caso concreto, seja possível *personalizar* o tributo, fazendo com que atente para as condições econômicas de cada contribuinte, individualmente considerado.

O objetivo deste tributo é gravar cada pessoa não em função de suas despesas, nem de acordo com sua riqueza disponível num dado momento, mas, sim, de acordo com o incremento de seu potencial econômico, experimentado num determinado período.

Portanto, graças ao *princípio da capacidade contributiva* só devem ser consideradas na composição da base de cálculo do IR as **disponibilidades de riqueza nova**, reveladas, num certo período (em geral, o exercício financeiro), por um pessoa física ou jurídica.

No caso do IRPF é imperioso que a legislação, garantindo a vida e a propriedade dos contribuintes, permita-lhes o abatimento, da base de cálculo do tributo, das *despesas necessárias*, próprias ou de seus dependentes econômicos, à moradia, à preservação ou recuperação da saúde, ao vestuário, ao transporte, e assim por diante. Anda, portanto, em descompasso com o *princípio da capacidade contributiva* o Regulamento do Imposto de Renda (RIR), quando, a pretexto de “simplificar” o tributo, impede ou, mesmo, limita significativamente tais deduções. Neste caso, o próprio princípio da igualdade resta diretamente afrontado, porquanto a legislação do IR, proibindo ou limitando as deduções com *despesas necessárias* dos contribuintes, leva a que venham tributadas do mesmo modo pessoas que se encontrem em situação econômica diversa.

Ressalta-se que o *princípio da capacidade contributiva* não é uma simples advertência ao legislador, mas uma regra cogente, que repercute também sobre a tributação da renda.

A capacidade econômica de concorrer, a título de tributo, às despesas do Estado quer das pessoas naturais, quer das jurídicas, somente se inicia após a dedução de todos os custos e gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda em sentido lato (quer consumida, percebida ou poupada – patrimônio). Antes disso, não há capacidade contributiva, sendo confiscatória a tributação: a) que reduza substancialmente o patrimônio, impedindo a sua manutenção; b) que atinja o mínimo vital, como definido no art. 7º, IV, da

Constituição Federal, indispensável a uma existência digna, pessoal e familiar, do contribuinte; c) que obste ao consumo dos gêneros de primeira e média necessidade.

Com efeito, na medida em que a Lei Maior garante especial proteção à família (art. 226), o IR deve ser dosado de modo a não atingir as despesas necessárias à plena assistência aos cônjuges ou conviventes (art. 226, § 3º), bem como à criação e educação dos filhos menores ou dependentes, havidos ou não da relação do casamento, ou por adoção. Logo, os gastos adequados ao cumprimento deste dever constitucional são integralmente dedutíveis da base de cálculo do tributo, não carecendo, para tanto, de qualquer tipo de autorização legal. E, mais do que isso: a pessoa física deverá necessariamente suportar carga tributária menor pelo só fato de integrar uma unidade familiar.

O princípio da capacidade contributiva exige também que o IR seja utilizado como instrumento de política social, atenuando, por meio da adequada modulação de suas alíquotas, as diferenças econômicas existentes entre as pessoas, quer físicas, quer jurídicas. As pessoas de menor aptidão econômica devem receber, pois, tratamento fiscal mais brando que o destinado às que ostentam maior riqueza.

#### **4.7 Situações de violações ao princípio da capacidade contributiva em matéria do imposto de renda**

A história do imposto de renda no Brasil e no mundo relata a existência de dois métodos de tributação da renda, são eles: o método analítico e o método sintético. Pelo método analítico, também conhecido por sua modalidade de tributação cedular, tem como característica a distinção de cada tipo de rendimento de acordo com a sua origem, fazendo-se assim, uma separação qualitativa dos rendimentos pelos esforços empregados para serem auferidos, pelo tempo de trabalho empregado, pelo sofrimento e sacrifício laboral, pelo risco da atividade, etc. Este método utiliza-se de deduções e alíquotas próprias para cada tipo de rendimento.

Já no método sintético, todos os rendimentos são somados, sem distinção de origem e sem exceções, compondo a base de cálculo do imposto de renda.

No Brasil vige um método híbrido, também denominado método parcialmente analítico numa tentativa de fusão dos dois métodos acima. A legislação do imposto de renda soma indistintamente a maioria dos tipos de rendimentos reduzidos pelas deduções permitidas (método sintético), porém determina a tributação isolada e definitiva de certos rendimentos (método analítico).

Para Tipke (2002, p. 93), o método parcialmente analítico vigente no Brasil, viola, em algumas situações o princípio da capacidade contributiva, ao atribuir alíquotas diferenciadas em função da origem dos rendimentos e não das características pessoais do sujeito passivo.

O método parcialmente analítico, atualmente em vigor no Brasil, isola e trata desigualmente quatro grupos de rendimentos, cada qual com alíquotas diferenciadas. Assim, temos, por exemplo:

- (1) Rendimentos provenientes de aluguéis, de *royalties*, da atividade rural, do trabalho assalariado ou não-assalariado, etc., que integram a base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas (IRPF), sobre a qual, efetuadas as deduções permitidas, é aplicada a tabela progressiva (0% a 27,5%) para o cálculo do imposto a pagar;
- (2) Rendimentos de pessoas físicas provenientes de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, sujeitos à tributação definitiva à alíquota fixa de 15%;
- (3) Ganhos de pessoas físicas nos mercados de renda fixa, sujeitos à tributação definitiva à alíquota fixa de 20%, excepcionados casos de isenção; e,
- (4) Ganhos de pessoas físicas nos mercados de renda variável, sujeitos à tributação definitiva à alíquota fixa de 10%.

Assim, um mesmo valor de renda auferida de modo diverso dentro das quatro situações anteriormente citadas, levaria a efeito a imposição de alíquotas diferenciadas. Tal imposição não leva em conta a capacidade contributiva do contribuinte, muito embora a renda sobre a qual incidirá o tributo, seja do mesmo *quantum* tributável. Assim afirma Tipke (2002, p. 93):

Por distinguir certos rendimentos em função de sua origem, o método parcialmente analítico, do qual faz parte a tributação definitiva, ofende o princípio da capacidade contributiva (art. 5º, caput, c/c o art. 145, § 1º, da CF/1988), que manda diferenciar apenas quantitativamente, proibindo outras distinções qualitativas.

Assim, por exemplo, os ganhos obtidos numa única operação em Bolsa de Valores não podem ser tributados isoladamente; antes, deverão integrar a *base tributável* (base de cálculo *in concreto*) do imposto, por ocasião da Declaração, submetendo-se, também eles, às deduções legais de praxe. Noutros termos, o IRPF estará irremediavelmente descaracterizado se sua base de cálculo levar em conta apenas a renda bruta obtida em operações financeiras isoladas.

Ainda para Tipke (2002):

A tributação isolada e definitiva de ganhos de capital, ganhos em aplicações de renda variável e renda fixa é, portanto, inconstitucional, porque fere o princípio da tributação isonômica segundo a capacidade econômico-contributiva ao tratar desigualmente rendimentos quantitativamente iguais.

Outro aspecto que também merece destaque diz respeito à progressividade do IRPF. A forma de se alcançar esta progressividade se dá por meio da adoção de alíquotas progressivas que crescem à medida que vai aumentando a renda dos contribuintes. Assim, aquele que detém maior renda deve ser proporcionalmente mais tributado, isto é, sofrer a incidência de uma alíquota maior, do que aquele que detém menor renda.

Noutras palavras, quem ganha mais, detém, por conseguinte, maior base de cálculo, devendo suportar uma alíquota proporcionalmente maior. Atualmente, como já expomos, vigem no Brasil cinco alíquotas diferentes para o IRPF, são elas: 0%, 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%.

A adoção de cinco alíquotas é uma tentativa de se atribuir ao IRPF uma característica pessoal, graduando-o segundo a capacidade contributiva do contribuinte. Contudo, a adoção de somente cinco alíquotas ainda é uma tímida tentativa de se alcançar o respeito à contributividade do sujeito passivo.

Tanto é assim que as alíquotas incidem sobre valores considerados pequenos (v.g. R\$ 1.499,16 já implicam na incidência da alíquota de 7,5%) e extremamente próximos entre si, o que, de certa forma, é muito pouco para se abarcar todo o universo de rendimentos mensais possíveis das pessoas físicas.

Devemos também ressaltar importante aspecto sobre as alíquotas atualmente adotadas para o IRPF, e que, sob nossa análise, representa clara agressão ao Princípio da Isonomia, uma vez que conduz à “equiparação” dos rendimentos mensais superiores a R\$ 3.743,19. Tal “equiparação” leva a aplicação de alíquotas iguais (27,5%) para pessoas que auferiram rendimentos diferentes. Por exemplo, independente de auferir R\$ 4.000,00 ou R\$ 40.000,00 o contribuinte irá ser tributado sempre pela alíquota de 27,5%. Assim, pessoas em situação econômicas diversas são tributadas sob a mesma alíquota.

Carrazza *apud* Paulo Ayres Barreto (2009, p. 129) apresenta-nos tabela que comprova que, a partir da remuneração mensal de R\$ 30.000,00, as alíquotas do IRPF acabam sendo praticamente as mesmas:

Remuneração (R\$)	Alíquota nominal (%)	Alíquota efetiva (%)
6.000,00	27,5	20,4
30.000,00	27,5	26,1
100.000,00	27,5	27,1
1.000.000,00	27,5	27,46

Assim, a progressividade do IRPF fica praticamente descaracterizada ao promover a igualdade de várias categorias de contribuintes. Tal situação agride frontalmente a nossa Carta Magna, tendo em vista que esta sistemática vigente promove a concentração de renda no país, burla a universalidade e a progressividade do IR, e se posta ao revés do ideário preconizado pelo princípio da capacidade econômico-contributiva.

Também merece destaque as limitações impostas às deduções possíveis na base de cálculo do IRPF. Mesmo que o contribuinte realize despesas anuais superiores ao teto máximo permitido com gastos v.g. com educação, pelas regras atuais o valor que excede a este teto não poderá ser considerado para fins de dedução da base de cálculo do IRPF. Tal imposição constitui-se em mais um desrespeito aos ditames constitucionais, uma vez que oferecer uma educação de qualidade é dever do Estado. Ora, se o Estado brasileiro mostra-se incapaz de ofertar educação de qualidade e acessível a todos, jamais deveria limitar as deduções com gastos em educação aos contribuintes do IRPF. O contribuinte é, a bem da verdade, penalizado pela própria incompetência estatal.

A determinação do valor da renda mensal a partir da qual passa a incidir o IRPF, deveria ser objeto de uma melhor análise por parte de nossos legisladores. Como já expusemos, a partir do momento em que o contribuinte auferir rendimento bruto igual ou superior a R\$ 1.499,16 por mês, passa a ser alvo da tributação do imposto em discussão. Será que nos tempos atuais meros R\$ 1.499,16 mensais são suficientes para suprir as necessidades em termos de educação, saúde, trabalho, moradia, lazer e segurança? E, mesmo assim, ainda sobraria uma renda líquida tributável capaz de suportar a imposição desta exação?

A resposta a estes questionamentos são por demais óbvias e evidenciam uma situação preocupante, onde o próprio Estado, em sua voracidade arrecadatária acaba por tributar àquele “contribuinte” que deveria situar-se numa faixa de isenção do imposto de renda, promovendo, sob essa ótica, uma diminuição do patrimônio do sujeito passivo, confiscando-o, a pretexto de estar promovendo uma tributação progressiva.



## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A nossa Carta Magna vigente, em seu artigo 3º, III, dispõe que constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil erradicar a pobreza e a marginalização, bem como reduzir as desigualdades sociais e regionais.

Ao tratar da ordem econômica no artigo 170, o texto constitucional revela que seus fins constituem-se em assegurar a todos uma existência digna conforme os ditames da justiça social, sendo observados dentre outros princípios, o constante no inciso VII, que traz à baila importante regramento atinente a redução das desigualdades regionais e sociais, como um dos preceitos a serem seguidos.

Os dispositivos constitucionais enumerados são as bases mestras do princípio do Estado Social. Por este princípio busca-se a redução das desigualdades sociais através da redistribuição da renda. Assim, poder-se-ia aceitar as violações ao princípio da capacidade contributiva em relação ao IRPF desde que estas violações tivessem como finalidade a redistribuição efetiva de renda.

Contudo, a análise do caso concreto, notadamente em relação à tributação isolada e definitiva de ganhos de capital, ganhos em aplicações de renda variável e renda fixa, não realiza redistribuição de renda alguma, sendo, portanto, inconstitucional, visto que representa uma ofensa ao princípio da igualdade. No mesmo passo, entendemos que a aplicação de apenas cinco alíquotas sobre os rendimentos auferidos pelas pessoas físicas, não leva a efeito em sua plenitude o princípio da capacidade contributiva. Seriam, pois, necessárias, a instituição de mais faixas de rendimentos e respectivas alíquotas de modo que pudessem abarcar de forma diferenciada, um maior número de contribuintes, tributando-os de forma mais progressiva.

Ainda sobre a determinação do valor da renda bruta mensal a partir da qual passa a ocorrer a incidência do IRPF, definido para o ano-calendário de 2010 em R\$ 1.499,16, com a devida vênua aos nossos legisladores, entendemos que este patamar inicial não respeita o mínimo vital, que é, como já expusemos, o valor necessário ao atendimento das despesas mínimas necessárias ao custeamento da manutenção de uma vida digna, conforme preceitua o art. 7º, IV, da Carta Magna.

Segundo o Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Sócioeconômicos – DIEESE, o salário mínimo necessário ao atendimento dos preceitos constitucionais insculpidos no art. 7º, IV da nossa Lei Maior, deveria figurar no patamar de R\$ 2.278,77, para

o mês de agosto de 2011. O mínimo vital por analogia deveria estar baseado neste patamar, para o qual somente caberia a incidência da alíquota 0% para fins de IRPF, fazendo com que os contribuintes situados nesta faixa de renda não fossem tributados pelo imposto ora em comento.

Contudo, como se pode aferir, a nossa legislação em vigor determina que a partir de um rendimento mensal igual ou superior a R\$ 1.499,16 a pessoa física passa a ser contribuinte do IRPF. A estipulação desta faixa de valor situa-se bem abaixo do salário mínimo necessário, o que se constitui em clara afronta ao princípio do mínimo vital, tornado tal tributação confiscatória, uma vez que expropria aquilo que de fato não se constitui renda, mas tão somente rendimento, o qual não detém, sob essa ótica, capacidade contributiva.

Precisas são as palavras de Tipke (2002, p. 34) ao prelecionar que: “O Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve devolver”. Desta forma, o princípio da capacidade contributiva acaba por estabelecer limitações a uma tributação arbitrária, eivada por oportunismos políticos e calcadas num fiscalismo ilimitado. Visa, pois, tal princípio, a proteger o cidadão, moralizando a tributação, tornando-a, por conseguinte, mais ética.

Ainda, citando Tipke (2002, p. 27): “No Estado de Direito o legislador é obrigado a promulgar leis justas, especialmente leis fiscais justas”. A promoção de verdadeira justiça fiscal passa primeiro pela máxima efetividade do princípio da capacidade contributiva, bem como pela máxima efetividade do princípio da igualdade. A igualdade a que nos referimos não é a igualdade incondicional, mas, a igualdade baseada em diferentes medidas, diferenças estas orientadas pela vantagem ou benefício individual de cada contribuinte, onde a carga tributária total seja igualmente distribuída entre os cidadãos na medida de sua capacidade para suportá-la.

Assim, o componente social da justiça fiscal exige que ricos contribuam proporcionalmente mais que os mais pobres. Somente desta forma, vislumbra-se à efetivação de verdadeira e necessária Justiça Fiscal.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

**A História do Imposto de Renda.** Disponível em:

< <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/historia.asp>>. Acesso em: 24/09/2011, 9:30:00.

**BRASIL. Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.** Publicado no DOU de 27 de outubro de 1966.

**BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Publicada no DOU de 05 de outubro de 1988.

**BRASIL. Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007. Efetua alterações na tabela do imposto de renda da pessoa física.** Publicada no DOU de 31 de maio de 2007.

**BRASIL. Medida Provisória nº 528/2011 de 25 de março de 2011. Altera os valores constantes da tabela do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.** Publicada no DOU de 28 de março de 2011.

**BRASIL. Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3000 de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.** Publicado no DOU de 17 de junho de 1999.

**CARRAZA, Roque Antônio. Imposto Sobre a Renda (Perfil Constitucional e Temas Específicos).** 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

**SABBAG, Eduardo de Moraes. Direito Tributário.** 8ª ed. São Paulo: Premier, 2007.

**Salário Mínimo Nominal e Necessário.** 2011. Disponível em: < <http://www.dieese.org.br/rel/rac/salminMenu09-05.xml>>. Acesso em: 28/10/2011.

**TIPKE, Klaus, e YAMASHITA, Douglas. Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva.** 1ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.