

CLAIR MARIA HICKMANN

A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO IMPOSTO DE  
RENDA

CURITIBA

2001



CLAIR MARIA HICKMANN

**A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO IMPOSTO DE RENDA**

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Faculdade de Direito de Curitiba, como exigência parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário Contemporâneo, sob orientação do Prof. José Roberto Vieira.

CURITIBA

2001

Monografia aprovada como exigência parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário Contemporâneo, pela seguinte Banca Examinadora da Faculdade de Direito de Curitiba:

---

Prof. Dr. José Roberto Vieira ( Orientador)

---

Prof. Dr.  
(Membro)

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	7
1. NOÇÃO DE PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL.....	9
2. O PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA .....	11
2.1 Considerações gerais.....	11
2.2 A igualdade na Constituição de 1988.....	14
2.3 O conceito de Igualdade.....	16
2.4 A igualdade formal e material.....	17
2.5 Critérios de discriminação .....	21
2.5.1 Critério de aferição de igualdade - o modelo de Celso Antônio Bandeira de Mello .....	22
2.5.2 O critério de comparação .....	25
2.6 A proibição de distinguir e a vedação a privilégios .....	27
2.7 O dever de discriminar .....	32
2.8 A relação com o princípio da capacidade contributiva.....	38
3. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA .....	37
3.1 Considerações gerais.....	37
3.2 Breve evolução histórica .....	37
3.3 A natureza da norma acolhedora .....	41
3.4 A capacidade contributiva na Constituição de 1988.....	43
3.4.1 A expressão “sempre que possível” e sua abrangência .....	44
3.4.2 A distinção entre capacidade contributiva e capacidade econômica .....	46
3.5 Conceito de capacidade contributiva .....	47
3.5.1 Capacidade contributiva objetiva e subjetiva .....	50
3.6 Os limites da capacidade contributiva .....	54
3.6.1 O mínimo vital .....	55
3.6.2 A vedação ao confisco.....	64
3.7 A eficácia do princípio da capacidade contributiva .....	66
3.7.1 O princípio da praticabilidade.....	67
3.7.2 As presunções e as ficções .....	71
3.7.3 A capacidade contributiva e a extrafiscalidade .....	76
3.8 A relação com o princípio da personalidade .....	77
3.8.1 A proteção da família – o novo enfoque .....	80
3.8.2 Sistemas de tributação de IRPF .....	82
4. O PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE .....	85
4.1 Breve evolução histórica da progressividade .....	87
4.2 Eqüidade horizontal e eqüidade vertical .....	89
4.3 Os fundamentos da progressividade .....	89
4.3.1 Teorias sobre a progressividade .....	90
4.4 A progressividade à luz da Constituição .....	92

5. A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO IMPOSTO DE RENDA.....	98
5.1 Breve evolução histórica do IR .....	99
5.2 O conceito de renda no Código Tributário Nacional .....	100
5.2.1 Conceito de renda em sentido estrito .....	103
5.2.2 Conceito de proventos de qualquer natureza .....	104
5.2.3 Conceito de Renda em sentido amplo .....	105
5.3 O conceito constitucional de renda .....	105
5.4 Noção de disponibilidade econômica ou jurídica .....	108
5.5 O período de apuração da renda .....	110
5.6 A relação entre critérios quantitativo e material .....	112
5.7 A base de cálculo do imposto de renda .....	114
5.7.1 A base de cálculo do IRPJ .....	114
5.7.1.1 Lucro real .....	115
5.7.1.2 Lucro presumido .....	116
5.7.1.3 Lucro arbitrado .....	118
5.7.2 A base de cálculo do IRPF .....	119
5.8 As deduções do IRPF .....	120
6. A PROGRESSIVIDADE NO IMPOSTO DE RENDA .....	130
6.1 A progressividade no IRPJ .....	131
6.2 A progressividade no IRPF no Brasil .....	134
6.3 A progressividade no IRPF no direito comparado .....	136
7. ALGUMAS QUESTÕES LIGADAS AO IR .....	139
7.1 A tributação exclusiva de IR .....	139
7.2 A isenção de lucros e dividendos distribuídos .....	144
7.3 A limitação da compensação de prejuízos fiscais .....	146
7.4 Atualização monetária – o congelamento da tabela .....	149
SÍNTESE CONCLUSIVA .....	152
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	159

## INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, o governo brasileiro vem tratando a tributação com o único propósito de aumentar a arrecadação, desprezando o caráter de justiça e de distribuição de renda que envolve a tributação.

Esqueceu-se o governo brasileiro que a tributação é um dos melhores instrumentos de erradicação da pobreza e de redução de desigualdades sociais, que constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, conforme prevê a nossa Carta Maior.

A Constituição de 1988 trouxe as ferramentas para realizar esses objetivos, quais sejam: a capacidade contributiva, a igualdade tributária, os critérios da pessoalidade e da progressividade.

Entretanto, o legislador infraconstitucional tem andado na contramão dos valores constitucionais. Os princípios da capacidade contributiva e da progressividade no imposto de renda não têm sido respeitados. Basta olhar as deduções ínfimas e insuficientes que não representam a realidade.

Argumentos de simplificação do sistema tributário, de facilidade de implementar as normas de execução e de arrecadação fácil e rápida, não podem se sobrepôr aos princípios éticos constitucionais.

O objeto do presente estudo é buscar a definição da real e efetiva capacidade contributiva no imposto de renda, do princípio da igualdade na tributação desse imposto e do critério da progressividade.

A exposição do assunto consta de sete partes. A primeira busca dar apenas uma noção de um princípio constitucional, a fim demonstrar a relevância do tema. A seguir, tratamos do princípio da igualdade tributária, seu conceito, a igualdade formal e material e demonstramos a sua amplitude, bem como as dificuldades para tentar estabelecer critérios de discriminação de situações e pessoas. Conhecer os dois aspectos da isonomia é fundamental para analisar-se a constitucionalidade de uma norma jurídica. Examinamos também a relação do princípio da igualdade com o princípio da capacidade contributiva.

Na seqüência, debruçamo-nos sobre o princípio da capacidade contributiva, examinando seu significado e limites ao poder de tributar, além do seu papel dentro da Constituição e de sua relação com o princípio da pessoalidade.

Prosseguiu-se com a análise do princípio da progressividade, demonstrando sua importância como instrumento de justiça fiscal e as críticas daqueles que não compartilham tais idéias. Examinamos algumas teorias econômicas que justificam a progressividade pelo grau de utilidade do dinheiro e, especialmente, a progressividade à luz da Constituição.

A seguir, ingressamos na seara específica do imposto de renda. Estudamos o conceito de renda que é fundamental para se investigar a existência, ou não, de capacidade contributiva. A relação entre base de cálculo e o critério material de hipótese de incidência também tem a finalidade de fazer essa verificação. Tratamos ainda da base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica e da pessoa física. Outro aspecto relevante, na capacidade contributiva, são as deduções do imposto de renda pessoa física.

No capítulo seguinte, tratamos da progressividade no imposto de renda de pessoas jurídicas e físicas. Apresentamos algumas tabelas com alíquotas em outros países, visando analisar e comparar o grau de intensidade da progressividade.

No último capítulo, são analisadas algumas questões práticas ligadas ao imposto de renda, como a tributação exclusiva dos ganhos de capital, mostrando a inconstitucionalidade da lei. Outra questão abordada foi a isenção de lucros e dividendos distribuídos, que também apresenta inconstitucionalidades. A limitação da compensação dos prejuízos fiscais e o congelamento da tabela progressiva foram os dois últimos problemas comentados.

Finalmente, cabe observar que não tivemos a pretensão de esgotar o assunto, mas apenas de contribuir para iniciar o debate e despertar o interesse para a sua discussão.



## 1. NOÇÃO DE PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL

O objeto de estudo desta monografia é a proposição normativa da capacidade contributiva do sistema constitucional tributário.

Tendo em vista a existência de hierarquia de normas no sistema jurídico nacional, faz-se necessário perquirir o nível hierárquico da regra jurídica em estudo, a fim de conhecer-se a sua relevância e abrangência.

A capacidade contributiva, como norma constitucional, ocupa a posição mais alta dentro do sistema jurídico brasileiro, ou seja, é princípio constitucional.

Para se ter uma idéia da função que exerce um princípio constitucional e da sua irradiação sobre as demais normas jurídicas, mister se faz apresentar algumas lições dos mestres que possibilitam ter uma noção de princípio.

De forma bastante didática, ensina Roque Carrazza, que princípio é o começo, o alicerce, o ponto de partida, a pedra angular de qualquer sistema. Assim, princípios são as normas superiores, as diretrizes, as vigas mestras, os nortes, do ordenamento jurídico. É neles que as regras inferiores buscam seu fundamento e sua validade<sup>1</sup>.

A lição precisa e atual de Celso Antônio Bandeira de Mello é, sem dúvida, uma das mais primorosas entre os juristas brasileiros: “Princípio (...) é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo”<sup>2</sup>.

Para Celso Antônio, “violiar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de

---

<sup>1</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 11<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 29

<sup>2</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 11<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 629-630

comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema atingido, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra”<sup>3</sup>.

Cumpra registrar ainda o pensamento de Marco Aurélio Greco. Para ele, princípios são muito mais do que simples normas, trata-se de verdadeiros valores consagrados pelo ordenamento positivo. Não se confundem com as normas jurídicas. Sua essência é absolutamente diversa. As normas jurídicas dispõem sobre condutas, enquanto que os princípios indicam padrões a serem buscados ou resultados a serem obtidos. Adverte, entretanto, para o equilíbrio na interpretação, o qual se obtém pela conjugação dos vários princípios, valores, objetivos, garantias e limitações, consagrados pela Constituição”<sup>4</sup>.

À luz dessas concepções, pudemos perceber a relevância dos princípios constitucionais.

Considerando a vinculação dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade, cumpra-nos iniciar com o exame deste.

---

<sup>3</sup> MELLO, C.A. B. de. *Op. cit.*, p.630

<sup>4</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 142-143

## 2. O PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA

### 2.1 Considerações gerais

A idéia de igualdade está vinculada à de justiça, desde Platão e Aristóteles até o nosso tempo. Está presente em quase todas as Constituições promulgadas depois da Revolução Francesa.

A justiça distributiva é vista como a igualdade na distribuição das riquezas e outros bens entre os cidadãos.

No campo tributário, a idéia é a igualdade de todos perante o pagamento de imposto, por isso está no centro das reflexões do Direito Tributário.

A igualdade é o mais importante dos princípios jurídicos e o que oferece a maior dificuldade de compreensão ao jurista e ao filósofo do direito<sup>5</sup>.

É o princípio central de todo o nosso sistema constitucional. É o princípio básico do regime democrático, do Estado de Direito, e da própria formação da República.

Aliomar Baleeiro nos lembra que a igualdade “é uma velha fórmula política, que reflete o penoso e longo esforço dos povos na luta secular contra privilégios e iniquidades de classe. Mas a Ciência das Finanças a acolheu, desdobrando-a em diferentes aspectos: generalidade, uniformidade, justiça do imposto”<sup>6</sup>.

São princípios que derivam da idéia de justiça, reconhecidos como integrantes da justiça fiscal, cujo conteúdo, entretanto, tem sido variável no tempo e no espaço, de acordo as oscilações do poder político, duma para outra classe.

Não se pode negar a influência das posturas ideológicas, políticas e axiológicas no conceito de igualdade, apesar do princípio exigir o mesmo tratamento para pessoas iguais. “A dificuldade está em decidir o que é igual, que aspectos são relevantes ou não, valiosos ou sem valor. Segundo Chaïm

---

<sup>5</sup> *Apud*, TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p.325

<sup>6</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 520

Perelman, todo conceito concreto de igualdade é uma concepção particular do mundo e deriva para uma questão axiológica”, comenta Misabel Derz<sup>7</sup>.

Aristóteles utilizava o critério do mérito no tratamento da igualdade e circunscrevia-se ao aspecto político - cidadãos – deixando de fora as mulheres, os escravos e os bárbaros.

Embora o princípio da igualdade tenha sido um dos cânones mais fundamentais da revolução burguesa do século XVIII, os próprios revolucionários – Fabre, D'Eglantine e até Robespierre – se insurgiram contra a *progressividade na tributação e a isenção do mínimo indispensável à vida*, lembra a professora Misabel Derzi<sup>8</sup>.

Como se vê o conceito de igualdade é bastante relativo, variando no tempo e no espaço, como muito bem observou o jurista francês G. Jèze, já em 1912: “Não se deve esquecer também de que (...) as soluções preconizadas ou adotadas em matéria de impostos são inspiradas por interesse de classe. E, então, sob o nome pomposo de princípios de justiça em matéria de impostos, formularam-se regras as mais diversas, cujos autores todos afirmam sua preocupação com o interesse geral e com a justiça, mas tendem por vezes a acomodar mais ou menos uma classe, a proteger e a beneficiar mais ou menos uma categoria de indivíduos. Examinando-se o sistema de impostos em vigor num país em determinada época, pode-se dizer, com segurança, qual a classe detentora do poder político nele”<sup>9</sup>.

Devido a essas divergências no conceito de igualdade - de caráter axiológico, político e ideológico - é fundamental partir da Constituição historicamente posta, a qual positiva as opções axiológicas e ideológicas fundamentais, objetivando e cristalizando valores em princípios jurídicos, registra Canotilho<sup>10</sup>.

Nesse sentido, também nos lembra Roque Antônio Carrazza, a lição de Pensovecchio Li Basi, ‘que o intérprete não deve esquecer que a Constituição contempla as opções políticas fundamentais de um dado sistema jurídico,

---

<sup>7</sup> *Idem, ibidem*, p.522

<sup>8</sup> *Idem, ibidem*, p.523

<sup>9</sup> *Apud*. BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p.521

<sup>10</sup> *Apud, idem, ibidem*, p.523

devendo o intérprete das disposições constitucionais atentar cuidadosamente para os valores políticos consagrados nos princípios fundamentais esposados pela Constituição<sup>11</sup>.

Na ótica de Paulo Bonavides, a igualdade é o centro medular do Estado Social e de todos os direitos de sua ordem jurídica. De todos os direitos fundamentais, a igualdade é aquele que mais tem subido de importância no Direito Constitucional de nossos dias, sendo, como não poderia deixar de ser, o direito-chave, o direito-guardião do Estado social<sup>12</sup>.

O estudo do princípio da isonomia tributária é de suma importância para o presente trabalho, em virtude de ser o fundamento do princípio da capacidade contributiva, ou seja, aquele se realiza pela aplicação do critério da capacidade contributiva, sendo este um desdobramento do princípio da igualdade como querem alguns autores<sup>13</sup>.

Diverge, porém, dessa concepção, Marco Aurélio Greco, cujo entendimento é que, a partir da Constituição, primeiro deve ser perquirida a existência de capacidade contributiva para que a tributação se justifique e, depois, cabendo o imposto, este deverá ser instituído sem violação à igualdade<sup>14</sup>.

A idéia de igualdade, no sentido de distribuição de riqueza e de bens, está presente em diversos ramos do Direito, porém, no Direito Tributário, ela é o centro da questão, porque representa a isonomia na distribuição dos gastos para a manutenção do Estado. Significa o *quantum* com que cada indivíduo vai contribuir para essa despesa.

O princípio exige tratamento igual entre os iguais e discriminação para os desiguais. Há grandes dificuldades na definição de aspectos que são relevantes na discriminação do igual e do desigual, o que leva a influência de ideais políticos e axiológicos das pessoas que detêm o poder. Isso demonstra que o conceito de igualdade é relativo, variando no tempo e no espaço.

---

<sup>11</sup> CARRAZZA, R. A. *Op. cit.*, p.34

<sup>12</sup> BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 5ªed. São Paulo: Malheiros, 1994, p.340,341

<sup>13</sup> CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, p.26 e BALEEIRO, Aliomar. *Op.cit.* p.523

<sup>14</sup> GRECO, M. A.. *Op. cit.*. p. 147

Visando reduzir a influência de posturas ideológicas pessoais e a relativização do conceito de igualdade, precisamos partir dos valores constitucionais, que contemplam as opções políticas feitas pela sociedade, quando da elaboração de sua Carta Maior. Dentre essas, a igualdade é a opção central do Estado Democrático de Direito, constituído em 1988.

Destarte, torna-se imperioso realizar efetivamente a igualdade através de instrumentos estabelecidos pela própria Constituição, como a capacidade contributiva na distribuição do ônus tributário.

Cumpre-nos, verificar, brevemente, em que contexto o princípio da igualdade foi contemplado na Carta de 1988.

## **2.2 A igualdade na Constituição de 1988**

O Texto Constitucional de 1988 conferiu à igualdade papel de linha diretriz do ordenamento jurídico, constando do capítulo dos direitos e garantias fundamentais individuais e coletivos (art.5º), reiterado no sistema tributário nacional (art. 150, II), que proíbe o tratamento desigual entre contribuintes.

No direito constitucional brasileiro, o princípio da igualdade foi sempre fundamental para a própria legitimidade do Estado de Direito, afirma Ricardo Lobo Torres<sup>15</sup>.

Na visão de Roque Carrazza<sup>17</sup>, a igualdade já está presente no artigo 1º da Carta Magna, ao definir que o Brasil é uma República. O autor demonstra com muita lucidez que a igualdade tributária fundamenta-se no princípio republicano, que é o tipo de governo fundado na igualdade formal das pessoas, não podendo haver distinções entre nobres e plebeus, entre grandes e pequenos, entre poderosos e humildes, não há súditos. A noção de república não se coaduna com os privilégios de nascimentos e não aceita leis diversas para casos iguais.

“Aceitando que todos os homens, indistintamente, possuem condições de pretender os mesmos direitos políticos, a República impõe o *princípio da igualdade*, como fulcro da organização política. E o princípio da igualdade, como é pacífico, tem um conteúdo prevalentemente negativo: a abolição e o

---

<sup>15</sup> TORRES, R.L.. *Op. cit.*, p.325

afastamento dos privilégios. Evidentemente, esta igualdade é *formal*, e não substancial”<sup>16</sup>(grifo do autor).

De fato, é incontestável a sustentação do jurista, pois não teria sentido que os cidadãos, que criaram o próprio Estado, dessem poderes aos governantes para criar privilégios a grupos ou pessoas. O próprio nome já traduz a igualdade – *res pública* – coisa do povo, ou seja, poder de todos, conseqüentemente, os encargos e benefícios devem ser iguais para todos os cidadãos.

Conclui Roque Carrazza, que o princípio republicano leva ao princípio da igualdade e da generalidade da tributação, pelo qual, a carga tributária, longe de ser imposta sem qualquer critério, alcança a todos com isonomia e justiça. Para o tributarista, o princípio republicano e o da igualdade tributária interligam-se e completam-se, na medida em que o primeiro exige que os contribuintes recebam tratamento isonômico.<sup>17</sup>

Da lição de Roque Carrazza, depreende-se que o princípio da igualdade nasce da própria formação da República Federativa do Brasil. Portanto, princípio básico, elementar, que deve irradiar e servir como elemento norteador de todo o ordenamento jurídico brasileiro.

Na concepção de Misabel Derzi, a igualdade, a capacidade contributiva, a pessoalidade e a vedação do confisco não são mais princípios implícitos na Constituição de 1988, mas expressos e integrantes dos direitos e garantias fundamentais do cidadão contribuinte. E como direitos e garantias fundamentais são também auto-aplicáveis, efetivos e voltados à concretização do Estado Democrático de Direito. Têm no Poder Judiciário, não apenas o legislador negativo, mas também o legislador positivo-supletivo, *todas as vezes em que a omissão do Poder legislativo comprometer a plenitude de seu exercício* (grifo nosso).<sup>18</sup>

Portanto, para a ilustre tributarista, esses princípios integram os direitos e garantias fundamentais do cidadão, considerando-os, por conseguinte, cláusula

---

<sup>16</sup> CARRAZZA, R. A. *Op. cit.*, p. 44-45

<sup>17</sup> *Idem, ibidem*, p. 59

<sup>18</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.* p. 521

pétrea, não podendo serem abolidos por emenda constitucional, conforme prevê o artigo 60, § 4º, inciso IV, da Carta Magna.

Para José Afonso da Silva, o princípio da igualdade tributária relaciona-se com a justiça distributiva em matéria fiscal. Diz respeito à repartição do ônus fiscal do modo mais justo possível. Fora disso a igualdade será puramente formal. Não basta, pois, a regra da isonomia estabelecida no caput do art. 5º, para concluir que a igualdade perante a tributação está garantida. O Constituinte teve consciência de sua insuficiência, tanto que estabeleceu tratamento igualitário no art. 150, II.<sup>19</sup>

A Constituição de 1988 elegeu a igualdade como diretriz de todos os direitos e garantias fundamentais individuais e coletivos e, por conseguinte, em matéria tributária.

Ademais, a igualdade fundamenta e legitima o Estado Democrático de Direito, complementando-se e concretizando-se através de outros princípios.

A igualdade conduz à generalidade da tributação, na medida em que exige a distribuição da carga fiscal. Porém, já não é mais suficiente a igualdade formal, é tempo de concretizar a isonomia tributária, buscar a igualdade material, é o que abordaremos a seguir.

### **2.3 O Conceito de igualdade**

O conceito de igualdade e o seu alcance é algo bastante penoso, porque é variável no tempo e no espaço. Não há como negar a influência de posturas ideológicas, políticas e axiológicas. É notório que essas posturas são dinâmicas, variando de sociedade para sociedade, sofrendo também mutações no tempo, alterando-se de acordo com o poder político dominante.

Na clássica expressão de Ruy Barbosa: “A regra da igualdade não consiste senão em quinhoeirar desigualmente os desiguais, na medida em que se desiguam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do

---

<sup>19</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 215, 217.



orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real”<sup>20</sup>.

O princípio foi incorporado ao ordenamento jurídico, rezando as constituições: “que todos são iguais perante a lei”. Hoje, é entendimento unânime que o alcance do princípio não se restringe a nivelar os cidadãos diante da norma legal, mas que a própria lei deve observar a isonomia, ou seja, o destinatário do preceito é o legislador - o aplicador da lei.

Em outros termos, o princípio da isonomia é dirigido ao próprio legislador infraconstitucional, que deve implementar a igualdade na própria lei. Ademais, devem obediência ao princípio os Poderes Judiciário e Executivo e o próprio particular.

A grande dificuldade reside nas diferentes concepções de igualdade. Observa Ricardo Lobo Torres<sup>21</sup>, que a difícil conceituação de igualdade tem feito com que ela seja confundida com os próprios valores: ora a justiça, ora a liberdade, ora a legalidade.

Diversos doutrinadores atuais distinguem *igualdade formal* e *igualdade material*. Assim, não podemos deixar de examinar, brevemente, seus pensamentos.

## 2.4 A igualdade formal e material

A *igualdade no sentido formal* expressa as legítimas discriminações autorizadas aos legisladores, isto é, aquelas equiparações ou desequiparações consagradas na lei. O princípio dirige-se ao legislador, imediatamente, e aos seus aplicadores, mediamente, observa Regina Helena Costa<sup>22</sup>.

Esclarece a autora que a *igualdade no sentido material* ou substancial significa tratamento equânime de todos os homens, proporcionando-lhes idêntico acesso aos bens da vida. Trata-se da igualdade em sua acepção ideal, humanista, mas que jamais foi alcançada<sup>23</sup>.

---

<sup>20</sup> *Apud.* GONÇALVES, J.A. . *Isonomia na Norma Tributária*. p. 21

<sup>21</sup> TORRES, R.L.. *Op. cit.*, p. 328

<sup>22</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p.35

<sup>23</sup> *Idem, ibidem*, p.35

Cumpra lembrar que esses valores de ideal humanista, de vida digna e bem-estar com justiça social, de igualdade no acesso aos bens da vida, foram consagrados pela Constituição de 1988, principalmente, nos títulos da ordem econômica e financeira e da ordem social (arts. 170 a 232), e título dos princípios fundamentais (arts.1º a 3º).

Na visão de José Afonso da Silva, a Constituição de 1988 contempla os dois tipos de *isonomia*, a *formal* e a *material*. A primeira, art.5º, *caput* e inciso I; a igualdade material, um dos objetivos da Constituição de 1988, se manifesta em diversos dispositivos: art.7º, XXX e XXXI, que veda diferenças salariais e de trabalho; no art. 3, III ao estabelecer como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a redução das desigualdades sociais e regionais; art.3, IV a veemente repulsa a qualquer forma de discriminação; a universalidade da seguridade social, a garantia ao direito da saúde, à educação baseada em princípios democráticos e de igualdade de condições para o acesso e permanência na escola, enfim a preocupação com a justiça social como objetivos das ordens econômica e social (art.170, 193, 196 e 205) constituem reais promessas de igualdade material<sup>24</sup>.

Afirma José Afonso da Silva, que nossas constituições, desde o Império, inscreveram o princípio da igualdade, como *igualdade perante a lei*, enunciado que se confunde com a mera *isonomia formal* no sentido de que a lei e a sua aplicação tratam a todos igualmente, sem levar em conta as distinções de grupos. A compreensão do dispositivo vigente – art. 5º *caput* – não deve ser assim tão estreita. É preciso interpretar a isonomia em conjugação com outras normas constitucionais, especialmente, com as exigências da justiça social, objetivo da ordem econômica e da ordem social. A Constituição procura aproximar os dois tipos de isonomia, na medida em que menciona outros valores<sup>25</sup>.

Misabel Derzi demonstra que o constitucionalismo moderno, da segunda metade do século XX, trabalha com exigências jurídicas diversas daquelas relativas ao constitucionalismo clássico. Dá-se o abandono da igualdade formal

---

<sup>24</sup> SILVA, J.A. da. *Op. cit.*, p.206-207

<sup>25</sup> SILVA, J.A. da. *Op. cit.*, p. 209

própria do liberalismo clássico e, ao impulso das idéias socializantes, impõe-se a busca da igualdade na ordem dos fatos, de caráter econômico-material. O Estado intervencionista põe-se a serviço de uma nova ordem social e econômica mais justa, menos desigual, em que seja possível a cada homem desenvolver, digna e plenamente, sua personalidade<sup>26</sup>.

Entendemos que é nesse sentido que proclama a Constituição brasileira ao constituir o Estado Democrático de Direito e estabelecer como fundamentos e objetivos da República Federativa do Brasil: a cidadania, a dignidade da pessoa humana, construir uma sociedade livre justa e solidária, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.

A jurista mineira nos dá uma precisa e atual interpretação de igualdade, à luz da Constituição de 1988, uma visão verdadeiramente social e democrática:

*“Estado Democrático de Direito é Estado que mantém clássicas instituições governamentais e princípios como o da separação de poderes e da segurança jurídica. Erige-se sob o império da lei, a qual deve resultar da reflexão e co-decisão de todos. Mas não é forma oca de governo, no qual possam conviver privilégios, desigualdades e oligocracias. Nele, há compromisso inseparável com a liberdade e a igualdade, concretamente concebidas, com a evolução qualitativa da democracia e com a erradicação daquilo que se chamou de o ‘ser oligárquico’ subsistente em quase todas as Democracias”<sup>27</sup>.*

Esclarece a jurista, que no Estado de Direito – liberalismo econômico clássico – o limite à intervenção estatal são os direitos e as garantias fundamentais do cidadão; enquanto que no Estado Social Democrático de Direito o intervencionismo vai mais longe, protege o economicamente mais fraco e defende a distribuição mais eqüitativa de riqueza. Não há incompatibilidade entre um e outro, mas síntese dialética que supera o individualismo abstrato e a neutralidade do Estado Liberal. As Constituições modernas não renunciam às garantias jurídicas clássicas. Buscam isso sim maior justiça social, condições efetivas de vida digna para todos, através do desenvolvimento e da conciliação

---

<sup>26</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 529

<sup>27</sup> *Idem, ibidem*, p. 529

entre liberdade e solidariedade. Assim, também não há incompatibilidade entre o princípio de igualdade no Estado Liberal e no Estado Social. O conceito de igualdade é uno, assim como é una a idéia de Estado Democrático de Direito<sup>28</sup>.

Entretanto, para Ricardo Lobo Torres, a *igualdade formal* fundamenta a liberdade, e a *igualdade material* é confundida com a justiça na distribuição dos bens sociais, por isso, afirma, nenhuma dessas explicações atinge o cerne da questão. Para ele, o princípio da igualdade é vazio, seu conteúdo emana dos diversos valores e harmoniza-lhes as comparações intersubjetivas. A igualdade é o tema fundamental do constitucionalismo, em todos os valores e princípios, dando-lhes a unidade. Participa, portanto, das idéias de justiça, segurança e liberdade. Portanto, a igualdade tributária é princípio vazio, consiste na proibição de arbitrariedade, desproporção ou excesso, ou seja, repugna as discriminações arbitrárias afastadas da fundamentação ética dos valores e dos princípios jurídicos. Serve de medida e harmoniza simultaneamente a justiça, a segurança e a própria liberdade absoluta, mediante a ponderação entre esses valores, que deverão ser sopesados frente aos casos concretos<sup>29</sup>.

Na ótica desse jurista, a desigualdade fiscal ofende a liberdade relativa. As distorções dos princípios da capacidade contributiva, da distribuição das rendas (...), não prejudicam simplesmente os valores da justiça e da segurança, senão que violentam a liberdade e o direito da propriedade, posto que repercutem desigualmente sobre situações econômicas e jurídicas iguais ou igualmente sobre situações desiguais. A desigualdade tributária fere, portanto, a liberdade do contribuinte, desfalcando-lhe o bolso e a economia, com a ofensa ao artigo 5º, XXII, da CF 88. Outras vezes a desigualdade fiscal (...) opera diretamente sobre os direitos humanos, como ocorre quando a lei cria discriminações em função da profissão, da raça ou do sexo<sup>30</sup>.

Paulo Bonavides examina o princípio da igualdade à luz do novo Estado brasileiro – Estado Social, formado em 1988. Afirma o autor: “deixou a igualdade de ser igualdade jurídica do liberalismo para se converter na *igualdade material* da nova forma de Estado”. Pelo princípio da *igualdade material* entende-se que o

---

<sup>28</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p.529-530

<sup>29</sup> TORRES, R.L.. *Op. cit.*, p. 331-332

Estado tem obrigação de intervir e retificar a ordem social, a fim de remover as mais profundas e perturbadoras injustiças sociais<sup>31</sup>.

Conforme visto, a igualdade formal tem como destinatário o legislador e o aplicador do Direito. A Constituição atual contempla a isonomia sob os dois aspectos, tanto formal quanto material. É consenso que a Carta de 1988, exige igualdade concreta, material, isto é, na distribuição da riqueza, no acesso aos bens e no alcance à justiça social.

Porém, para dar efetividade à igualdade, é imprescindível estabelecer critérios que discriminem os iguais e os desiguais.

## **2.5 Critérios de discriminação**

O grande problema consiste em saber até que ponto a desigualdade é tolerável, ou seja, quais as diferenças que importam em cada caso.

Para Ricardo Lobo Torres, não há nenhuma resposta certa e segura. O critério é formal e vai ser preenchido pelas valorações e pelos princípios constitucionais. Só a razoabilidade na escolha do legislador é que pode afastar a arbitrariedade em que radica a desigualdade. O Tribunal Constitucional Alemão estabeleceu alguns princípios para detectar a desigualdade: na década de 50, aderira ao critério material, afirmando que a “regra da igualdade é ferida quando não se encontra um fundamento racional, material ou derivado da natureza das coisas para a diferenciação ou igualação da lei; recentemente, na década de 80, desenvolveu a argumentação apelidada de novo formalismo, baseada em comparação intersubjetiva, dizendo que a norma constitucional que prevê a igualdade de todos perante a lei é desrespeitada “quando um grupo de destinatários da norma, em comparação com outro grupo de destinatários, seja tratado de modo diferente, apesar de inexistir diferença de qualquer qualidade ou peso que justifique o tratamento desigual<sup>32</sup>.

A problemática da isonomia é saber o alcance do conteúdo do princípio. Não se pode pretender a igualdade absoluta entre as pessoas, especialmente no aspecto material, muito menos no sistema capitalista, no qual as pessoas já

---

<sup>30</sup> *Idem, ibidem*, p. 332-333

<sup>31</sup> BONAVIDES, Paulo. *Op. cit.*, p. 343,344

nascem em condições de desigualdade econômica e, por conseguinte, menor acesso à cultura, à educação, ao emprego, à saúde, sem se falar nas restrições ao desenvolvimento de sua personalidade.

O enunciado da isonomia é excessivamente genérico. Cumpre, portanto, buscar precisões maiores.

A notória afirmação de Aristóteles “a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais” revela-se insuficiente.

O que permite, então, taxar alguns como iguais e outros como desiguais? Qual é o critério legitimamente tolerável que autoriza distinguir pessoas, situações em grupos apartados para fins de tratamentos jurídicos diversos, sem agravos à isonomia? Que espécie de igualdade veda e que tipo de desigualdade faculta a discriminação de situações e de pessoas sem agressão ao preceito magno? Para Celso Antônio Bandeira de Mello, só respondendo a estas indagações poder-se-á alcançar peso e importância para o princípio, de modo a dar-lhe cunho operativo seguro, convertendo a sua teoria em prática efetiva<sup>33</sup>.

### **2.5.1 Critério de aferição da igualdade – o modelo de Celso Antônio Bandeira de Mello**

Na visão majoritária da doutrina brasileira atual, o melhor estudo sobre o princípio da igualdade, em nosso país, é de Celso Antônio Bandeira de Mello, em sua obra magistral, intitulada *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*.

Consoante às lições do jurista pátrio, há três critérios básicos para identificar a isonomia, que são:

1. o elemento tomado como fator de desigualação – qual é o *discrímen* instituído;
2. se há correlação lógica entre o fator de *discrímen* e o tratamento diferenciado estabelecido pela norma jurídica;
3. se esta correlação lógica guarda harmonia com os valores prestigiados pela Constituição.

---

<sup>32</sup> TORRES, R.L.. *Op. cit.*, p. 327

<sup>33</sup> MELLO, C.A B. de. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, p.11

Em primeiro lugar, é preciso investigar e identificar qual é o elemento de discriminação e depois, verificar se há justificativa racional – fundamento lógico – para a desequiparação procedida pela norma. Por fim, deve-se analisar se essa correlação lógica é afinada com os valores constitucionais. Se a resposta for positiva, as discriminações são admissíveis.

Mais especificamente, para que não haja ofensa ao princípio da isonomia, é necessária a ocorrência de quatro requisitos:

1. que o elemento diferenciador não atinja só um indivíduo;
2. que o fator diferencial resida nas pessoas, nas situações ou nas coisas, isto é, que não lhes seja alheio;
3. que exista pertinência lógica entre o *discrímen* e a desequiparação procedida;
4. que, no concreto, o vínculo de correlação lógica seja compatível com os valores constitucionais. Não basta estabelecer racionalmente um nexo entre a diferença e um conseqüente tratamento diferenciado, impende que o vínculo seja constitucionalmente pertinente<sup>34</sup>.

Com fundamento nesses elementos, Regina Helena Costa verifica se a discriminação tributária postulada pelo princípio da capacidade contributiva atende ao princípio da igualdade<sup>35</sup>.

Assim, a autora identifica a *riqueza* de cada potencial contribuinte como o *fator de discrímen*. Não há possibilidade de atingir um único indivíduo.

Tal fator diferencial – riqueza – é um traço concernente à própria pessoa, a ela referente.

Não há dúvida da existência de correlação lógica entre o fator de discriminação e a diferenciação estabelecida em função dele – maior carga tributária.

Finalmente, no concreto, verifica-se se essa discriminação está em consonância com os interesses constitucionalmente protegidos, com vista ao interesse coletivo - a distribuição da riqueza e a justiça social.

---

<sup>34</sup> *idem, ibidem*, p.41

<sup>35</sup> COSTA, R. H. *Op. cit.*, p. 37-38

Dessa forma, conclui a autora que a graduação tributária, fixada em função da capacidade econômica dos sujeitos, soa legítima, consoante o princípio constitucional da isonomia<sup>36</sup>.

Para Regina Helena Costa, o grande mérito de seu estudo foi esclarecer em que hipóteses pode a lei estabelecer discriminações e em que situações, inversamente, o *discrímen* legal colide com a isonomia<sup>37</sup>.

Mas foi J.A. Lima Gonçalves, em sua obra *Isonomia na Norma Tributária*, quem se aprofundou no estudo do modelo de Celso Antônio, aplicando-o, especificamente, à matéria tributária, procurando dar-lhe relevância prática.

Tendo em vista a validade e a utilidade desse estudo, passemos a seguir a examiná-lo com mais atenção.

Consoante a lição de Gonçalves, o tratamento diferenciado – *discrímen* – que ofenderá o princípio da isonomia em matéria tributária estará sempre alojado no objeto da relação jurídico-tributária que consiste sempre no dever do sujeito passivo: de entregar mais ou menos dinheiro ao erário; de entregar ou não dinheiro ao sujeito ativo<sup>38</sup>.

Na primeira hipótese – dever de entregar mais ou menos dinheiro – o veículo dessa diferenciação encontra-se hospedado no *critério quantitativo* da regra matriz de incidência, segundo a concepção de Paulo de Barros Carvalho.<sup>39</sup>

O passo seguinte é procurar o *discrímen* eleito pelo legislador. Este pode ser encontrado em qualquer um dos quatro critérios da regra matriz de incidência: *material, pessoal, espacial e temporal*. Estará no *critério pessoal* quando a norma jurídica determinar que determinada categoria de sujeitos seja mais ou menos onerada. Se o elemento de discriminação residir em determinada atividade ou estado, encontrar-se-á alojado no *aspecto material*. Caso seja em função da região geográfica, estará no *critério espacial*; e se envolver o instante, o momento (ontem, hoje) vai estar no *aspecto temporal*<sup>40</sup>

Seguindo o modelo, o próximo passo será perquirir da existência da correlação lógica entre o *discrímen* adotado pela lei (critérios material, pessoal,

---

<sup>36</sup> *Idem, ibidem*, p.38

<sup>37</sup> *Idem, ibidem*, p. 37

<sup>38</sup> GONÇALVES, J.A Lima. *Isonomia na Norma Tributária*, p.48

<sup>39</sup> *Idem, ibidem*, p.49



espacial e temporal) e o tratamento diferenciado por ela prescrito. Em outros termos, devemos confrontar o aspecto de discriminação feita pelo legislador com o critério quantitativo - dever de entregar mais ou menos ao erário.<sup>41</sup>

Finalmente, cumpre pesquisar se existe relação de pertinência entre o tratamento diferenciado e os valores positivados no texto constitucional.<sup>42</sup>

Acreditamos que o modelo de Celso Antônio Bandeira de Mello é um excelente instrumento técnico para aferir a constitucionalidade ou não de uma regra jurídica.

### 2.5.2 O critério da comparação

Misabel Derzi defende o uso do critério da comparação. Para ela, é pelo contraste, pelo confronto, que detectamos o tratamento igual ou desigual. O sentimento de justiça ou injustiça nasce da comparação. A comparabilidade e a relação proporcional estão por detrás de todas as concepções de igualdade material. “Ninguém é feliz ou infeliz, rico ou miserável, a não ser quando comparado”. Dessa forma, a igualdade é sempre uma relação interpessoal, segundo a qual pessoas iguais recebem coisas iguais das coisas a serem partilhadas, enquanto aquelas desiguais não de receber parcelas desiguais dessas mesmas coisas.<sup>43</sup>

Observa a professora que à medida que aumentam os contrastes econômico-sociais na sociedade, crescem também os sentimentos de revolta e de injustiça dos economicamente mais fracos. O desafio da Constituição de 1988 está justamente em buscar a eficácia dos objetivos e fundamentos do estado Democrático de Direito, consagrados nos artigos 1º, 2º e 3º.

Ensina a jurista, que o princípio da igualdade admite a comparabilidade entre indivíduos distintos, para agrupá-los segundo suas semelhanças e dessemelhanças. Defende sua tese argumentando que a ciência só se viabiliza quando isola alguns elementos ou critérios para investigação e estudo da realidade. Em rigor, não existem dois objetos absolutamente idênticos, somente

---

<sup>40</sup> *Idem, ibidem*, p.50

<sup>41</sup> *Idem, ibidem*, p.51

<sup>42</sup> *Idem, ibidem*, p.52

<sup>43</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 525

uma igualdade relativa. Por isso, o objeto do conhecimento distingue uma ciência da outra, permitindo classificar e agrupar os dados em classes e espécies. Assim, entende ser "incontroverso que a igualdade supõe a comparabilidade e a diversidade ao mesmo tempo". A confusão e a divergência pertinentes à igualdade estão na valoração do critério de comparação, derivando sempre para o problema dos valores jurídicos, que estão definidos na Constituição.<sup>44</sup>

Misabel Derzi propõe cinco critérios de comparação que permitirão agrupar os seres em iguais ou desiguais, buscando assim traçar as linhas mestras da igualdade material e cristalizar a escala de valores constitucionalmente adotada. Os critérios são os seguintes, lembrando a autora que em nenhum deles se quebra o conceito de igualdade formal:

1. na proibição de distinguir *na aplicação da lei*, em que o valor básico protegido é a segurança jurídica;
2. na proibição de distinguir *no teor da lei*, vedação que salvaguarda valores democráticos como abolição de privilégios e de arbítrio. Os princípios da generalidade da universalidade estão a seu serviço e têm como destinatários todos aqueles considerados iguais;
3. no dever de distinguir *no conteúdo da lei* entre desiguais e, na medida dessa desigualdade. No Direito Tributário, o critério básico que mensura a igualdade ou a desigualdade é a capacidade econômica do contribuinte;
4. no dever de considerar as *grandes desigualdades econômico-materiais* advindas dos fatos, com o fim de atenuá-las e restabelecer o equilíbrio social. A progressividade dos tributos favorece a igualação das díspares condições concretas, em vez de conservá-las ou acentuá-las;
5. na possibilidade de *derrogações parciais ou totais ao princípio da capacidade* contributiva pelo acolhimento de outros valores constitucionais como critérios de comparação, os quais podem inspirar progressividade, regressividade, isenções e benefícios, na busca de um melhor padrão de vida para todos, dentro dos planos de desenvolvimento nacional integrado e harmonioso.

---

<sup>44</sup> *Idem, ibidem*, p. 526

Dos cinco critérios, apontados pela mestra, que permitem agrupar os seres para fins de comparação podemos extrair a seguinte síntese:

- a) os dois primeiros tratam de uma faceta do princípio da igualdade, que é a proibição de discriminar. O critério que *proíbe distinguir na aplicação da lei* destina-se ao *aplicador da lei*; o outro que *proíbe distinguir no teor da lei* tem como destinatário o *legislador*;
- b) o terceiro e o quarto referem-se a outra faceta da igualdade que é o dever de discriminar. Aquele que trata do *dever de distinguir no conteúdo da lei*, implica obrigação de observar a *capacidade contributiva*; o outro critério que consiste no dever de considerar as *grandes desigualdades económicas*, implica obrigação de aplicar a *progressividade*;
- c) o último que trata das *derrogações* parciais ou totais ao princípio da capacidade contributiva, trata da possibilidade de usar a tributação com *finalidade extrafiscal*.

Examinemos esses critérios de comparação, propostos pela professora Misabel Derzi, agrupando-os em dois tópicos: a *proibição de distinguir* e o *dever de discriminar*. O último critério, que trata das derrogações, será examinado no capítulo da capacidade contributiva.

## 2.6 A proibição de distinguir e a vedação a privilégios

A proibição de distinguir decorre da primeira parte da máxima “igualdade é tratar *igualmente os iguais (...)*”. Assim, é vedado ao legislador e ao aplicador do direito estabelecer discriminações entre os iguais.

O primeiro critério – a proibição de distinguir na aplicação da lei – é uma garantia contra o arbítrio na aplicação das normas. Destina-se ao aplicador da lei. No Estado Democrático de Direito, a correta aplicação da lei assegura que não se distinga onde o legislador não pode e de fato não distinguiu e que se distinga onde o legislador, devendo, de fato distinguiu. Significa também que o juiz deve afastar a lei infringente da igualdade. A justa aplicação da lei pressupõe a sua correta interpretação, afirma a jurista.

Concernente à proibição de distinguir entre iguais no teor da lei e a vedação a privilégios, esclarece a autora que se trata de deveres impostos ao legislador: o dever de não distinguir e o dever de discriminar.

A primeira grande obrigação é a vedação aos privilégios, isto é, a proibição de distinguir entre iguais, contida no artigo 145, § 1º da Constituição de 1988. Ao assegurar a pessoalidade e a graduação, segundo a capacidade econômica, esse dispositivo veda a distinção entre aqueles que demonstrem possuir as mesmas forças econômicas, afirma a professora Misabel Derzi<sup>45</sup>.

“Também o princípio da generalidade do artigo 150, II, proíbe distinguir entre contribuintes de situação econômica equivalente, coibindo a consideração da ocupação profissional ou da função exercida como critério para a concessão de favores ou privilégios, bem como para o agravamento de seus deveres fiscais. O mesmo critério informa de maneira expressa e redundante o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no art. 153, §, I, de tal forma que todas as pessoas ou categorias profissionais (mesmo os magistrados, parlamentares ou militares que, em passado recente, mereceram tratamento privilegiado especial, por autorização do art. 21, IV, da Constituição de 1967, com a Emenda Nº 1, de 1969) deverão sujeitar-se aos deveres tributários, sem exclusão”<sup>46</sup>.

Lembra a jurista mineira, que os princípios da generalidade e da universalidade, consagrados pela Constituição de 1988, erradicam favores e privilégios, conferidos à pessoa em razão do exercício de cargos ou funções, e acaba com o tratamento desigual mais gravoso para uns do que para outros, a serviço de um conceito de democracia mais concreto, mais completo, que arma de defesa a minoria político-econômica – que pode corresponder à maior parcela da sociedade, frente à decisão de uma elite economicamente dominante.<sup>47</sup>

Nesse contexto, entendemos que a tributação deve ser um instrumento de aprimoramento da democracia, na medida em que se deve tratar igualmente os iguais e contribuir para o alcance dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, estabelecidos no artigo 3º da Constituição de 1988,

---

<sup>45</sup> *Idem, ibidem*, p.534

<sup>46</sup> *Idem, ibidem*, p.534

especialmente, construir uma sociedade livre, justa e solidária, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.

Afirma Roque Carrazza, que com a República desapareceram os privilégios tributários dos nobres, dos eclesiásticos e dos exercentes de determinadas funções públicas. Todos devem ser alcançados pela tributação. Assim, o princípio republicano leva ao princípio da generalidade da tributação, pelo qual a carga tributária alcança a todos com isonomia e justiça<sup>48</sup>.

Se “todos são iguais perante a lei” não será possível a esta reservar tratamento fiscal diverso aos indivíduos que se acham nas mesmas condições. Daí se infere que não são toleráveis discriminações nem isenções que não correspondem a critérios razoáveis e compatíveis com o sistema da Constituição, lembra Aliomar Baleeiro<sup>49</sup>.

Para o autor, o princípio constitucional proíbe o legislador de criar leis que estabelecem tratamento fiscal desigual.

Celso Antônio Bandeira de Mello afirma que o preceito magno da igualdade é norma voltada, quer para o aplicador da lei, quer para o próprio legislador. Por isso, Francisco Campos fez o seguinte asserto: ‘Assim, não poderá subsistir qualquer dúvida quanto ao destinatário da cláusula constitucional da igualdade perante a lei. O seu destinatário é, precisamente, o legislador e, em consequência, a legislação’<sup>50</sup>.

Concernente à limitação do artigo 150, II, que proíbe distinguir entre contribuintes de situação econômica equivalente, cumpre registrar a divergência de Marco Aurélio Greco. Na concepção do autor, as limitações ao poder de tributar – artigos 150 a 152 da Constituição - não se confundem com princípios constitucionais, pois o texto é explícito ao separar estas duas categorias. Para ele, princípios constituem diretrizes positivas a serem atendidas no seu exercício, indicando um caminho a ser seguido pelo legislador ou pelo aplicador do Direito. Enquanto que as limitações têm função negativa, condicionando o exercício do

---

<sup>47</sup> *Idem, ibidem*, p.535

<sup>48</sup> CARRAZZA, R.A. . *Op. cit.*, p.58-59

<sup>49</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p.520

<sup>50</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, p.9

poder de tributar, e correspondem a barreiras que não podem ser ultrapassadas pelo legislador infraconstitucional<sup>51</sup>.

Para Ricardo Lobo Torres, a concessão do privilégio odioso ofende a liberdade relativa do cidadão e de terceiros, que ficam obrigados ao desembolso do tributo de que o detentor do privilégio foi dispensado: alguém sempre paga pelos benefícios concedidos a outrem. Em vista disso, os privilégios odiosos são proibidos pela Constituição. Trata-se de desigualdades infundadas que prejudicam diretamente o contribuinte. Qualquer discriminação que agrave a tributação de alguém, em razão de considerações subjetivas, afastadas dos princípios da justiça ou segurança jurídica, está proibido constitucionalmente. A igualdade é antônimo de privilégio e discriminação<sup>52</sup>.

Esclarece o autor que o conceito de privilégio odioso deve ser entendido dentro do contexto histórico, variando no tempo e no espaço. É a autolimitação do poder fiscal que permite, sem qualquer razoabilidade, que alguém deixe de pagar os tributos, que incidem genericamente sobre todos os contribuintes ou receba, com alguns poucos, benefícios inextensíveis aos demais. A odiosidade do privilégio decorre da falta de razoabilidade, afirma o jurista<sup>53</sup>.

A doutrina alemã explica por que os privilégios fiscais ofendem a liberdade: primeiro, porque cada subvenção direta ou indireta aumenta a tributação dos não privilegiados; segundo, porque cada subvenção prejudica a liberdade de decisão do beneficiado, aumentando-lhe a dependência do Estado. A concessão indiscriminada de privilégios vai criando aos poucos 'um direito fundamental que garante setorialmente a liberdade para a sonegação'<sup>54</sup>.

O jurista brasileiro cita como exemplo de privilégio, entre outros, a anistia. Ela sempre implica outorga de tratamento diferenciado para alguns e iniquidade para com aqueles que cumpriram as suas obrigações. A presunção, portanto, aqui e no estrangeiro, milita contra a razoabilidade e a constitucionalidade da anistia<sup>55</sup>.

---

<sup>51</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*. p.144

<sup>52</sup> TORRES, R.L.. *Op. Cit.* p.340-341

<sup>53</sup> *Idem, ibidem*, p.351-352

<sup>54</sup> *Idem, ibidem*, p. 353

<sup>55</sup> *Idem, ibidem*, p. 362

No Brasil, ainda em 1999, concedeu-se uma anistia para tributos federais. E, no ano de 2000, o legislativo aprovou uma espécie de “anistia branca”, denominada de REFIS – Recuperação Fiscal, um parcelamento sem prazo e de valor variável de acordo com o faturamento, chegando o prazo, em certos casos, a 1000 anos.

Pensamos como o autor, que se trata de inconstitucionalidades por ofender o direito fundamental à igualdade de tratamento. Mas, o Poder Judiciário tem se mostrado muito tímido, não sendo notório o julgamento de qualquer ação nesse sentido.

O problema do controle desses privilégios é a legitimação ativa para a ação judicial de inconstitucionalidade. Na visão de Ricardo Lobo Torres, está legitimado o contribuinte prejudicado com a concessão do privilégio a terceiro, que terá tido o seu direito fundamental à igualdade desrespeitado, defendendo assim o controle via incidental<sup>56</sup>.

Vale registrar o avanço do Judiciário no estrangeiro sobre a legitimação ativa: “O Tribunal Federal da Suíça, que durante muitos anos negou a possibilidade de o cidadão reclamar contra privilégio de terceiro, mudou a sua orientação pelo julgado proferido em 13.04.83, para reconhecer que a ‘concessão legal de privilégio discrimina, em princípio, os não beneficiados’.”<sup>57</sup>

A Constituição de 1988 proibiu, especificamente, privilégios em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Entretanto, o que se observa na recente legislação do imposto de renda é o privilégio dos rendimentos de capital ser tributados de forma muito mais suave que os de trabalho. Entendemos que se trata de flagrante inconstitucionalidade por afrontar o princípio da igualdade.

Vale lembrar que pagar impostos está ligado à postura de solidariedade, verdadeiro instrumento de compatibilização do convívio social. Assim, permitir privilégios significa caminhar em sentido contrário ao da construção de uma sociedade mais justa e solidária.

---

<sup>56</sup> *Idem, ibidem*, p. 371

<sup>57</sup> *Apud. TORRES, R.L.. Op. cit.*, p. 371

## 2.7 O dever de discriminar

O dever de distinguir decorre da segunda parte da máxima “igualdade é tratar (...) *desigualmente os desiguais*” . Assim, é obrigação do legislador e do aplicador do direito estabelecer discriminações entre os desiguais.

Ensina Celso Antônio Bandeira de Mello, que a função precípua da lei reside exata e precisamente em dispensar tratamentos desiguais<sup>58</sup>.

Portanto, o segundo dever do legislador, estabelecido pela Constituição de 1988, é aquele que exige discriminação para com os desiguais, ou seja, o dever de distinguir segundo a capacidade econômica do contribuinte, expresso pelo artigo 145, § 1º, que ressurge na Carta de 1988, quando tinha ficado meramente implícito na Constituição de 1967/69, como decorrente do princípio da isonomia.

O tributo é um dever imposto ao cidadão de levar dinheiro aos cofres públicos, devendo o sacrifício ser igual para todos os cidadãos, isto é, de acordo com a capacidade econômica de cada um. A Constituição, porém, restringe o dever à graduação dos impostos.

O princípio na capacidade econômica obriga à pessoalidade, à proporcionalidade e à vedação ao confisco. Impõe que a lei faça justiça tributária, vale dizer, crie deveres tributários, iguais para todos, mais leves para os economicamente mais fracos e mais pesados para aqueles de maior capacidade contributiva.

Ricardo Lobo Torres denomina isso de “discriminação reversa ou positiva”, também de tratamento compensatório, isto é a desigualdade cometida contra ricos e as pessoas que se encontram em condições econômicas, sociais ou intelectuais melhores, como resultado da proteção concedida aos pobres e aos fracos. Impõe-se proteger as pessoas contra desigualdades fortemente arraigadas na sociedade e contra a injustiça global<sup>59</sup>.

---

<sup>58</sup> MELLO, Antônio Bandeira de. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, p.12

<sup>59</sup> TORRES, R.L.. *Op. cit.*, p. 402



Há também o dever de o legislador considerar as grandes desigualdades econômicas e materiais, sendo a progressividade o instrumento constitucional para atenuá-las e restabelecer o equilíbrio social, lembra Misabel Derz<sup>60</sup>.

Como podemos observar o dever de distinguir, na seara do Direito Tributário, deve ser pelo critério econômico, indicado expressamente pela Carta Constitucional, ao impor a atenção aos princípios da capacidade contributiva e da progressividade.

Em síntese, os critérios de comparação, propostos pela jurista mineira, destinam-se ao aplicador e ao legislador e, também, permitem-nos detectar eventual inconstitucionalidade da lei. Ao aplicador é vedado a discriminação na aplicação da lei. Ao legislador é proibido discriminar no teor da lei, e por outro lado, tem o dever de observar os princípios da capacidade contributiva e da progressividade. Por último, possibilita, ao legislador, utilizar a tributação com finalidade extrafiscal.

Consideramos os critérios de aferição de igualdade ferramentas úteis para nos aproximar da concretização do princípio em tela.

Consoante o entendimento majoritário da doutrina, a capacidade contributiva é um desdobramento do princípio da igualdade. Cumpre-nos, portanto, analisar a relação existente entre os dois preceitos.

## **2.8 A relação da isonomia com o princípio da capacidade contributiva**

A graduação tributária fixada em função da capacidade econômica dos sujeitos está em conformidade com os ditames do princípio da isonomia, na concepção de grande parte dos estudiosos.

Na visão de Misabel Derzi, não pode haver igualdade parcelada, justiça parcelada, pois a Constituição integra as suas partes distintas em um todo harmônico e coerente. Por isso mesmo, generalidade, *capacidade contributiva* (considerada proporcional ou progressivamente) e outros valores, ditados pela política econômica e social do País, *são desdobramentos de um mesmo e único princípio, o da igualdade (grifo nosso)*<sup>61</sup>.

---

<sup>60</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p.530

<sup>61</sup> *Idem, ibidem*, p.523

Afirma José Maurício Conti que a capacidade contributiva vem a ser o critério de discriminação adotado para estabelecer as diferenças entre as pessoas, no modelo de Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>62</sup>.

No mesmo sentido temos o pensamento de Roque Antônio Carrazza. “O princípio da capacidade contributiva (...) hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos”.<sup>63</sup>

Na concepção de Regina Helena, a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação de um princípio mais geral, que é o da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do Direito<sup>64</sup>.

Também nessa direção, José Marcos Domingues de Oliveira, sintetiza, muito bem, o tema da igualdade no Direito Tributário, desdobrando-o em várias facetas:

- a) “Se todos são iguais perante a lei, todos devem ser por ela tributados” (princípio da generalidade);
- b) O critério de igualação ou desigualação há de ser a riqueza de cada um, pois o tributo visa retirar recursos do contribuinte para manter as finanças públicas; assim pagarão todos os que tenham riqueza; localizados os que têm riqueza (logo, contribuintes) devem todos estes ser tratados igualmente – ou seja – tributados identicamente na medida em que possuem igual riqueza (princípio da igualdade tributária);
- c) Essa riqueza só poderá referir-se ao que exceder o mínimo necessário à sobrevivência digna, pois até este nível o contribuinte age ou atua para manter a si e aos seus dependentes, ou à unidade produtora daquela riqueza (primeira acepção do princípio da capacidade contributiva como pressuposto ou fundamento do tributo);
- d) Essa tributação, ademais, não pode se tornar excessiva, proibitiva ou confiscatória, ou seja, a tributação, em cotejo com diversos princípios e garantias constitucionais, não poderá inviabilizar ou até mesmo inibir o

---

<sup>62</sup> CONTI, J. M.. *Op. cit.*, p.26

<sup>63</sup> CARRAZA, R.A . *Op. cit.*, p.65

<sup>64</sup> COSTA, R.H. *Op. cit.*, p.39

exercício de atividade profissional ou empresarial lícita sem retirar do contribuinte parcela substancial de propriedade”.<sup>65</sup>

Para Ricardo Lobo Torres, o conceito de igualdade fiscal, vazio que é, recebe o seu conteúdo dos princípios constitucionais vinculados à idéia de justiça. A igualdade deve ser examinada sob a perspectiva dos princípios e subprincípios da justiça. A igualdade alcança maior grau de concretude através dos subprincípios vinculados à capacidade contributiva, que são: a progressividade, proporcionalidade, seletividade e neutralidade<sup>66</sup>.

Assim, para o autor, a capacidade contributiva gera conteúdo para o princípio da igualdade fiscal, fornecendo a medida para as comparações intersubjetivas.

Por fim, temos o pensamento de Marco Aurélio Greco, totalmente divergente dos demais doutrinadores citados. Para ele, capacidade contributiva não é desdobramento da igualdade. Com a Constituição de 1988, a capacidade contributiva assume importância e caráter mais relevante do que na Carta anterior, na qual não encontrava consagração expressa. Esclarece que no texto atual, a capacidade contributiva, por ser um princípio do sistema tributário, é diretriz positiva de sua conformação. Assim, por dizer respeito à composição estrutural e funcional do sistema, sua aplicação se dá antes mesmo da aplicação da igualdade tributária (...). A igualdade em matéria tributária foi colocada pelo Constituinte como um critério para implementação concreta do sistema, cuja conformação é dada pela capacidade contributiva<sup>67</sup>.

Dessa forma, para Greco, altera-se a relação entre os conceitos: antes, eles se conjugavam de modo que, para haver igualdade tributária, atender-se-ia à capacidade contributiva; atualmente, primeiro deve ser perquirida a existência de capacidade contributiva para que a tributação se justifique e, depois, cabendo o imposto, este deverá ser instituído sem violação à igualdade<sup>68</sup>.

Portanto, na concepção do autor, com o advento da Constituição de 1988, a capacidade contributiva deixa de ser um desdobramento da igualdade e passa

---

<sup>65</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva. Conteúdo e Eficácia do Princípio*, p.12-13

<sup>66</sup> TORRES, R.L.. *Op. cit.*,p.333-335

<sup>67</sup> GRECO, M. A.. *Op. cit.*, p.146

ser um princípio geral da tributação, vinculando-se diretamente à liberdade e à solidariedade, diretrizes fundamentais da República<sup>69</sup>.

A nosso ver, há uma *relação de identidade de valor* entre o princípio da igualdade e o da capacidade contributiva, não no sentido desta ser desdobramento da primeira. Entendemos que o princípio da capacidade contributiva carrega um conteúdo próprio de igualdade. O dispositivo legal dispõe que “... os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...”. Da leitura do texto, depreende-se que a análise tem de ser feita em etapas. Primeiro, há que se verificar se existe capacidade contributiva (observado o mínimo vital); numa segunda fase, aplica-se a graduação conforme a riqueza da pessoa. Graduar o imposto segundo a capacidade econômica do indivíduo só pode significar que quanto maior a riqueza maior o imposto, ou seja, a tributação deve ser proporcional à capacidade econômica. Portanto, na segunda fase de aplicação do princípio da capacidade contributiva (na graduação) já está presente o valor da igualdade, ele não precisa ir buscar esse valor em outro preceito constitucional.

---

<sup>68</sup> *Idem, ibidem*, p.146

<sup>69</sup> *idem, ibidem*, p.148

### 3 .O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

#### 3.1 Considerações gerais

Feitas as considerações sobre o princípio da igualdade e a sua relação com o preceito em referência, torna-se necessário tecer algumas considerações acerca da importância da capacidade contributiva.

A relevância do princípio, em matéria tributária, é inquestionável para o alcance da justiça fiscal e para a distribuição da renda e das riquezas. De tal sorte, que juristas de diversos países assim se manifestaram:

*“Capacidade contributiva é uma exigência ética da Justiça”* (Perez de Ayala)<sup>70</sup>.

*“Capacidade contributiva é uma forma de entender a generalidade e a igualdade tributárias. É um prisma, um cristal, um ponto de vista sobre os princípios da igualdade e generalidade. Um modo de aplicá-los que se acha hoje universalmente consagrado”*<sup>71</sup> (Ferreiro Lapatza)

*“A capacidade contributiva é o tributo que deve qualificar alguém aos olhos do legislador para sujeito passivo da relação tributária”*<sup>72</sup> (Aliomar Baleeiro).

A sociedade clama por impostos justos há muito tempo. Tornou-se geral a crença de que a justiça tributária deve repousar na personalidade e na graduação dos tributos segundo a capacidade econômica do contribuinte<sup>73</sup>.

Segundo o princípio, cada contribuinte é tributado de acordo com a sua capacidade contributiva, diferentemente do princípio do benefício, no qual os tributos são exigidos em função do benefício que o cidadão recebe do Estado.

Atualmente, a doutrina moderna fundamenta o princípio da capacidade contributiva no princípio da solidariedade, na repartição das despesas públicas, como corolário do Estado Social<sup>74</sup>.

#### 3.2 Breve evolução histórica

É antiga a idéia de justiça fiscal vinculada à de capacidade contributiva.

---

<sup>70</sup> *Apud*, OLIVEIRA, J.M.D. *Op.cit.*p.21

<sup>71</sup> *Apud, idem, ibidem*, p.19

<sup>72</sup> *Apud, idem, ibidem*, p.15

<sup>73</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p.688

<sup>74</sup> GODOI, M.S.. *Op. cit.*, p.191

A idéia de cada pessoa contribuir para as despesas da sociedade, em razão de sua força econômica, remonta ao tempo de Heródoto e já existia entre os antigos egípcios, afirma Emílio Giardina. O princípio decorre do ideal de justiça distributiva, formulado pelos filósofos gregos e depois pela filosofia escolástica. Guicciardini, já em 1867, fundamenta suas célebres considerações a respeito do imposto progressivo<sup>75</sup>.

Alfredo Becker diz que, apesar da idéia ser antiga, os autores não chegaram a formar um centro de doutrina sobre a divisão das despesas públicas. Discutiam o princípio com a finalidade de reafirmar a regra da generalidade do dever tributário, pois este era freqüentemente violado pela legislação e prática fiscal, quando dominavam privilégios e franquias. Além disso, manifestavam a sua repulsa à profunda desigualdade dos sistemas tributários então vigentes, que violavam os princípios básicos da justiça distributiva<sup>76</sup>.

A origem histórica do princípio, segundo Becker, é jusnaturalista. Afirma que diante do princípio da capacidade, os autores não tomam *conhecimento*, mas sim *posição*. Em outras palavras, não há um trabalho científico, baseado em constatação objetiva de um fato, mas sim a *valorização subjetiva* desse fato em relação ao bem comum, ou seja, é a idéia de justiça tributária que cada autor possui. Afirma que o princípio da capacidade contributiva é corolário do princípio da igualdade, portanto, sinônimo de Justiça tributária. Em síntese, para o autor, o princípio da tributação segundo a capacidade contributiva é *uma genuína regra de Direito Natural*<sup>77</sup>.

Lembra-nos José Maurício Conti, que já na Idade Média surgiu uma orientação de Santo Tomás de Aquino no sentido de que cada um deveria pagar os tributos *secundum facultatem ou secundum equalitem proportionis*<sup>78</sup>.

Porém para a maior parte dos teóricos, o formulador original da idéia de capacidade contributiva é Adam Smith, economista e estudioso das finanças públicas que viveu de 1723 a 1790. A partir do exame da natureza dos diversos gastos do Soberano, Smith sugeriu critérios racionais para presidir seu

---

<sup>75</sup> BECKER, A. A.. *Op. cit.*, p. 437

<sup>76</sup> *Idem, ibidem*, p.438

<sup>77</sup> *Idem, ibidem*, p.447

<sup>78</sup> *Apud* CONTI, J.M. *Op. cit.*, p. 37

financiamento pela sociedade – ora por meio de impostos, ora por meio de taxas. Assim, quando determinado gasto beneficiasse indistintamente a todos os cidadãos, seus recursos deveriam ser arrecadados mediante impostos em que todos os indivíduos eram chamados a contribuir segundo a sua capacidade contributiva<sup>79</sup>.

Adam Smith, em sua famosa obra *A Riqueza das Nações*, de 1776, sustentava que ‘os súditos de cada Estado devem contribuir, o máximo possível, para a manutenção do Governo, *em proporção a suas perspectivas capacidades*, e que na observância ou não dessa máxima consiste o que se chama a igualdade ou a desigualdade da tributação’<sup>80</sup>.

Já no século XVIII a idéia de capacidade contributiva se encontrava fortemente arraigada na consciência dos povos civilizados, de modo que diversos episódios políticos podem ser atribuídos à inobservância. A revolta norte-americana contra a tributação das importações inglesas, especialmente o chá, em 1773; a própria Revolução Francesa que teve como uma das causas a sangria de impostos imposta por Luís XVI, 1789; a Inconfidência Mineira provocada pela opressiva política fiscal, denominada “derrama”, em 1789<sup>81</sup>.

Lembra Regina Helena Costa, que como consequência desses episódios, o princípio da capacidade contributiva foi incorporado na ‘Déclaration des droits’ de 1789, reiterada pela ‘Déclaration de l’homme et de les citoyens’(1791). Também, as Constituições editadas posteriormente adotaram a regra, como a do Brasil de 1824.

Carlos Palao Taboada identifica a existência de três fases na evolução histórica do princípio. No primeiro momento, a capacidade contributiva surgia apenas como um princípio de justiça, derivado da noção de que impostos deveriam estar relacionados com a riqueza dos indivíduos. No segundo, o princípio já passa a ser visto como instrumento obrigatório de realização do conteúdo material do princípio da igualdade, em seu aspecto formal. Na última fase, ele já passa a ser considerado como uma especificação do princípio da

---

<sup>79</sup> *Apud* GODOI, Marciano Seabra de. *Op. cit.*, p.183-184 e CONTI, José Maurício. *Op.cit.*p.29

<sup>80</sup> *Apud* CONTI, J. M. *Op. cit.*, p.37

<sup>81</sup> COSTA, R. H. *Op. cit.*, p.16

isonomia, entendido não mais apenas como princípio abstrato e formal, mas com conteúdo econômico determinado<sup>82</sup>.

Segundo Misabel Derzi, a discussão doutrinária sobre o princípio da capacidade contributiva *ressurge* na Itália, em 1961, com a monografia de Emílio Giardina, que busca dar concreção e efetividade ao art. 53 da Constituição italiana. Para o jurista italiano, o que constitui o substrato da capacidade contributiva é o poder econômico, que vincula o legislador impondo-lhe critérios-limites, ou seja, a capacidade econômica é irrenunciável na base econômica. Na visão da professora Misabel, tais limites se evidenciam como medida na proibição do confisco, na isenção das rendas mínimas indispensáveis à subsistência e na progressividade do sistema tributário<sup>83</sup>.

Na visão da autora, a obra de Giardina é importante porque provoca uma mudança, uma revisão de atitude da doutrina, frente ao princípio da capacidade contributiva, que passa a admitir a possibilidade de declarar a inconstitucionalidade de uma lei por ofensa a este princípio.

Afirma a prof<sup>a</sup>. Misabel, que o princípio da capacidade contributiva viveu seu apogeu nos anos sessenta, a tal ponto de tornar-se critério básico, senão único, de justiça e legitimidade tributária. Ela critica essa exclusividade, pois acredita que os tributos têm outros fins como os extrafiscais. Para ela, a capacidade contributiva é, de fato, princípio importante e nuclear do Direito Tributário, que serve de suporte para outros princípios, mas não é o único a atuar na modelagem das normas tributárias e nem esgota o conteúdo do princípio da igualdade e da justiça distributiva<sup>84</sup>.

No Brasil, somente com a Constituição de 1946 o princípio da capacidade contributiva ganhou prestígio e o merecido destaque, expresso no artigo 202 da Carta, com a seguinte dicção:

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

Porém, com a reforma tributária de 1965, através da Emenda Constitucional N.º18, de 01 de dezembro de 1965, foi suprimido aquele

---

<sup>82</sup> *Apud* CONTI, J.M. *Op. cit.*, p. 38

<sup>83</sup> BALEEIRO, Aliomar, p. 722



dispositivo, deixando de constar expressamente no Texto Constitucional. Também a Carta de 1967 e a Emenda N.º 01/69 silenciaram a respeito. No entanto, isso não significou, para muitos, que o princípio não mais precisava ser observado. Entendia grande parte dos juristas, que o princípio continuava a existir, mas era preciso fazer uma interpretação sistemática da Constituição.

Felizmente, com o advento da Constituição de 1988, retorna o princípio a Carta Magna, em seu artigo 145, parágrafo 1º, além de consagrar outros dispositivos, entendidos como subprincípios ou desdobramentos do princípio da capacidade contributiva.

Na Alemanha, a capacidade contributiva tem sido estudada como princípio fundamental de justiça da tributação. Para Klaus Tipke, a capacidade contributiva representa uma regra ética, não dedutível cientificamente, com raízes profundas correspondente a uma convicção moral amplamente divulgada. Ele defende a idéia de que capacidade tributária é a capacidade para poder pagar impostos e começa com a capacidade econômica. Saliencia que a capacidade tributária só começa depois de satisfeito o mínimo existencial. O dispêndio para sua existência – alimentação, moradia e educação – não pode ser tributado. Sustenta que “em um estado de cultura deve-se também conceder uma existência cultural mínima, que leve em conta as necessidades culturais”.<sup>85</sup>

Como pudemos observar a graduação dos impostos, segundo a capacidade contributiva da pessoa, é uma luta antiga dos povos. Mas, percebe-se também que o princípio vem evoluindo, a ponto de, atualmente, impor limites e critérios que possibilitam a declaração de inconstitucionalidade de uma lei.

### **3.3 A natureza da norma acolhedora do princípio**

O princípio da capacidade contributiva é interpretado por muitos como mera norma constitucional programática, isto é, não dotado de eficácia e tendo aplicação imediata. Afinal, é norma programática ou preceptiva?

---

<sup>84</sup> *Idem, Ibidem*, p. 723-724

<sup>85</sup> *Idem, Ibidem*, p.727-731

Para melhor apreciação do problema, imprescindível estabelecer-se o que se entende por norma constitucional programática. Nada melhor que a lição do mestre José Afonso da Silva:

*“Normas programáticas são aquelas normas constitucionais, através das quais o constituinte (...) limitou-se a traçar-lhes os princípios para serem cumpridos pelos seus órgãos (legislativos, executivos, judiciais e administrativos), como programas das respectivas atividades, visando à realização dos fins sociais do Estado”.*<sup>86</sup>

Os juristas se dividiram em duas correntes doutrinárias opostas no que diz respeito à natureza do princípio. Uma considera a regra de natureza programática; a outra, que se trata de genuína regra jurídica.

Eram muitos os doutrinadores que sustentavam que o princípio da capacidade contributiva era norma de natureza programática, apenas de orientação ao legislador na área de política fiscal, isto é, uma regra vazia de juridicidade. Entre os adeptos dessa corrente estavam Rubens Gomes de Sousa, Pontes de Miranda, Gilberto de Ulhoa Canto<sup>87</sup>.

Para os defensores dessa corrente, nas palavras de Becker, seria “regra vazia de juridicidade. Regra de conduta à qual falece coercibilidade. Não obriga nem ao legislador ordinário e nem ao juiz. Oferece uma orientação respeitável, porém não coercível. Recomendação sedutora destinada a apaziguar nostalgias de uma Justiça impraticável”<sup>88</sup>.

Becker não aceita nenhuma das duas correntes, afirma que ambas pecam por excesso, por pretender sustentar a amplitude extrema; a primeira, nega qualquer eficácia; a segunda, afirma total eficácia e vincula inclusive o juiz, o que para o autor é um absurdo. Entende que o juiz só pode declarar a inconstitucionalidade da lei tributária se o legislador tiver estabelecido como hipótese de incidência fato não signo-presuntiva de renda e capital, mas nunca sob o ângulo de um determinado contribuinte que realizou a hipótese.<sup>89</sup>

---

<sup>86</sup> SILVA, José Afonso. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*, São Paulo, RT, 1968, p.133

<sup>87</sup> LEMKE, Gisele. *Op. cit.*, p.39

<sup>88</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, p.444

<sup>89</sup> *Idem, Ibidem*, p.445,446

Para a jurista mineira Misabel Derzi, com a Constituição de 1988, o princípio não é mais implícito, como era no Texto de 1969. A partir de 1988, a diretriz passou a ter força vinculante, tanto para o legislador ordinário, como para o aplicador e o intérprete. Assim, o princípio passou a ser autoaplicável, ganhando efetividade e concretude. A Constituição precisa ser interpretada à luz da concepção e um Estado Democrático de Direito, e não mais de um Estado de Direito liberal, afirma a autora<sup>90</sup>.

Foi o notável jurista pátrio José Afonso da Silva que, nas palavras de Regina Helena Costa, “sepultou as críticas quanto à juridicidade e à imperatividade das normas programáticas, ao demonstrar seu caráter vinculante, especialmente no condicionamento da legislação infraconstitucional e da atividade discricionária da Administração e do Judiciário”.<sup>91</sup>

Enfim, no Brasil, após a lição do mestre José Afonso da Silva não é mais possível sustentar a tese de que as normas programáticas não têm qualquer efeito jurídico, acredita Gisele Lemke<sup>92</sup>.

Destarte, o princípio de capacidade contributiva tem eficácia jurídica imediata e vincula o Legislativo, o Judiciário e o Executivo, de modo que a lei que não observar o preceito será inconstitucional.

### 3.4 A Capacidade Contributiva na Constituição de 1988

A Constituição de 1988 consagrou expressamente o princípio da capacidade contributiva em seu texto, no artigo 145, parágrafo 1º, que dispõe:

---

<sup>90</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p.689

<sup>91</sup> A lição de José Afonso da Silva (*Op. cit.*, p.47) merece ser transcrita: “Em conclusão, as normas programáticas têm eficácia jurídica imediata, direta e vinculante nos casos seguintes:

- I – estabelecem um dever para o legislador ordinário;
- II – condicionam a legislação futura, com a consequência de serem inconstitucionais as leis ou atos que as ferirem;
- III – informam a concepção do Estado e da sociedade e inspiram sua ordenação jurídica, mediante a atribuição de fins sociais, proteção dos valores da justiça social e revelação dos componentes do bem comum;
- IV – constituem sentido teleológico para a interpretação, integração e aplicação das normas jurídicas;
- V – condicionam a atividade discricionária da Administração e do Judiciário;
- VI – criam situações jurídicas subjetivas, de vantagem ou de desvantagem (...): (*Op.cit.p.150*).

<sup>92</sup> LEMKE, Gisele. *Op. cit.*, p.39

*“Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”*<sup>93</sup>

A expressão “sempre que possível” do texto citado, costumeiramente, é objeto de polêmica quanto à exata compreensão de seu significado e alcance. Assim, vejamos o que nos dizem os doutrinadores.

### **3.4.1 A expressão “sempre que possível” e sua abrangência**

A expressão “sempre que possível”, da forma como está posta no Texto, gera dúvida se ela se refere apenas ao caráter pessoal ou também à capacidade contributiva do contribuinte. Alguns entendem que ela se aplica às duas situações. Mas, outros afirmam que a expressão só é aplicável ao caráter pessoal.

Disso resulta a seguinte dúvida: a capacidade contributiva pode ser aplicada a todos os tributos? Alguns defendem que o princípio da capacidade contributiva pode ser aplicado a todos os impostos; outros, que nem a todos, apenas aos impostos diretos.

Para Roque Carrazza, o sentido da norma deve ser interpretado da seguinte forma: “se for da índole constitucional do imposto, ele deverá obrigatoriamente ter caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte”<sup>94</sup>.

Na opinião de Gisele Lemke, Hugo de Brito Machado, Regina Helena Costa, Marçal Justem Filho e outros, todos os impostos devem estar submetidos ao princípio da capacidade contributiva<sup>95</sup>.

Concernente ao caráter pessoal dos impostos, na concepção de Regina Helena Costa, a expressão “sempre que possível” significa ‘sempre que a estrutura do aspecto material da hipótese de incidência tributária o comporte’.

---

<sup>93</sup> BRASIL, Constituição de 1988.

<sup>94</sup> CARRAZZA. Roque Antônio. *Op. cit.*, p.71

<sup>95</sup> LEMKE, Gisele. *Op. cit.*, p.41

Em outros termos, a personalização dos impostos depende da viabilidade jurídica de ser considerada a situação individual do contribuinte<sup>96</sup>.

Para José Maurício Conti, a expressão “sempre que possível” demonstra a intenção do constituinte de privilegiar a criação de impostos em caráter pessoal, embora nem sempre alcançável, prevendo, assim, a possibilidade de exceções. Ao mesmo tempo, reconheceu o constituinte que os impostos com caráter pessoal tendem a atingir melhor a justiça fiscal, e melhor se adequam ao princípio da capacidade contributiva<sup>97</sup>.

Outro ponto que gera discussão é se o aspecto pessoal e a capacidade contributiva se aplicam apenas aos impostos diretos ou também aos indiretos. <sup>98</sup>

A questão que se coloca é a dificuldade da operatividade do princípio nos impostos indiretos, tendo em vista a inviabilidade de imprimir caráter pessoal aos impostos indiretos.

Nesse sentido, entende a doutrina majoritária que a própria Constituição estabeleceu instrumentos que viabilizam a sua implementação. A seletividade e a não-cumulatividade, por exemplo, são institutos jurídicos que demonstram que é possível prestigiar o princípio da capacidade contributiva.

Nos impostos indiretos, que via de regra incidem sobre o consumo, como o ICMS e o IPI, a aplicação da capacidade contributiva realiza-se pela progressividade, através da graduação de alíquotas em função da essencialidade dos bens ou serviços, alcançando assim o princípio constitucional da seletividade.

Em nossa opinião, todos os impostos devem estar submetidos ao princípio da capacidade contributiva, especialmente o imposto de renda.

Quanto ao caráter pessoal, entendemos que se devem envidar todos os esforços para aplicá-lo, o máximo possível, a todos os impostos. O imposto de renda é o mais adequado para aplicar o critério pessoal, face as suas

---

<sup>96</sup> COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p.88

<sup>97</sup> CONTI, J.M. *Op. cit.*, p.50

<sup>98</sup> Impostos indiretos são aqueles em que o contribuinte “de direito” não é aquele que sofre o ônus tributário, pois o repassa ao contribuinte “de fato”. Saliente-se que a classificação dos impostos em diretos e indiretos não é jurídica, mas puramente econômica (Regina H.Costa. *Op. cit.*, p.54)

peculiaridades, bem como o seu caráter pessoal que permite aplicar, efetivamente, a capacidade contributiva relativa, acima estudada.

### 3.4.2 A Distinção entre capacidade contributiva e capacidade econômica

Essas expressões têm sido usadas, muitas vezes, como sinônimas. A fim de evitar interpretações equívocas, necessário se faz buscar precisão dos conceitos.

Ao tratar do conceito de capacidade contributiva já vimos que não há significado unívoco entre os doutrinadores. No entanto, cumpre aqui examinar o entendimento de alguns mestres sobre o tema.

Para Moschetti, “a capacidade econômica é apenas uma condição necessária para a existência de capacidade contributiva, sendo esta a capacidade econômica qualificada por um dever de solidariedade, orientado e caracterizado por um prevalente interesse coletivo, não se podendo considerar a riqueza do indivíduo separadamente das exigências coletivas”<sup>99</sup>.

Diverge deste entendimento, Hugo de Brito Machado, cujo parecer é que a aceitação dessa construção destrói o princípio da capacidade contributiva, uma vez que a noção de interesse público é vastíssima, o que outorgaria ao Estado um poder excessivo para a concessão de isenções<sup>100</sup>.

Salienta José Maurício Conti que de grande importância para a distinção entre capacidade econômica e capacidade contributiva é a introdução da não-tributação do mínimo vital. Isso exemplifica a distinção, pois um cidadão pode ter renda e riqueza, mas não ter nenhuma capacidade contributiva se esta renda ou patrimônio permitir somente um mínimo vital, intributável. Assim, demonstra numa primeira conclusão, a natureza “essencialmente” mas não ‘exclusivamente’ econômica da capacidade contributiva<sup>101</sup>.

Também na visão de Gisele Lemke, podem-se distinguir as duas expressões, mas apenas pela consideração do mínimo vital. Assim, a capacidade econômica estará presente quando houver alguma parcela de

---

<sup>99</sup> *Apud* CONTI, J.M.. *Op. cit.*, p.34

<sup>100</sup> *Apud* LEMKE, Gisele. *Op. cit.*, p.40

<sup>101</sup> CONTI, J.M. *Op. cit.*, p.35

riqueza, mas a capacidade contributiva só existirá quando a parcela de riqueza tomada em consideração por um dado tributo for superior ao mínimo vital.<sup>102</sup>

O texto constitucional de 1988, em artigo 145, §1º, fez uso da expressão “capacidade econômica”, o que significa apenas capacidade econômica do contribuinte de pagar tributos, ou seja, capacidade contributiva. A mesma expressão já era usada na Constituição de 1946 e a doutrina sempre a interpretou como “capacidade contributiva”<sup>103</sup>.

### 3.5 Conceito de capacidade contributiva

Inicialmente, cabe registrar a grande dificuldade de encontrar o verdadeiro significado de capacidade contributiva, demonstrada por diversos autores.

Regina Helena Costa, após exaustivo estudo sobre o conceito de capacidade contributiva atribui às dificuldades encontradas ao fato da expressão apresentar alto grau de generalidade e vaguidade, o que são características próprias da linguagem do direito positivo<sup>104</sup>.

Becker fez severas críticas concernente à ambigüidade e à validade científica da expressão: “Dizer que as despesas públicas devem ser partilhadas entre os contribuintes conforme as respectivas possibilidades de suportar o peso (*sic*) do tributo é incorrer numa tautologia: as palavras ‘capacidade contributiva’, sem alguma especificação, não constituem um conceito científico. Elas nem oferecem um metro para determinar a prestação do contribuinte e para adequá-la às prestações dos demais; nem dizem se existe e qual seja o limite dos tributos. Essa expressão, por si mesma, é recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos; trata-se de uma locução ambígua, que se presta às mais variadas interpretações”. Chega a dizer que as modernas Constituições “canonizaram o princípio da capacidade contributiva”, o que significa a “constitucionalização do equívoco”<sup>105</sup>.

---

<sup>102</sup> LEMKE, Gisele. *Op. cit.*, p.40

<sup>103</sup> GODOI, M.S. *Op.cit.*p.197

<sup>104</sup> COSTA, R. H. *Op. cit.*, p.22

<sup>105</sup> BECKER, A .A. *Op. cit.*, p.439, 441

Igualmente Giardina manifesta-se com relação à imprecisão do conceito, mas reconhece o significado concreto do princípio, expressando-se da seguinte forma:

“Mas se se admite a elasticidade da locução e a sua falta de significado preciso e unívoco, deve parecer claro que tais princípios, ideais, declarações constitucionais, figuras dogmáticas, não fogem à censura de vacuidade e indeterminação. Os princípios tributários fundamentais expressos pelas constituições modernas, não seriam, em definitivo, que palavras vazias, privadas de qualquer significado concreto, menos que manifestações de boas intenções, seriam formas litúrgicas para pronunciar-se diante do altar do mito da justiça, ao qual é oportuno elevar um pouco de incenso, mas para o qual é suficiente uma verbal oferenda”<sup>106</sup>.

Apesar da vaguidade, ambigüidade, imprecisão e alto grau de generalidade da expressão capacidade contributiva as opiniões não são opostas. É possível agrupá-las em função do aspecto que cada autor ressalta, ao tentar conceituar capacidade contributiva. Observamos que um grupo dá mais ênfase ao aspecto da potencialidade econômica para contribuir no pagamento de impostos. Já o outro, além de fazer referência à aptidão econômica, destaca a questão dos limites da capacidade contributiva (mínimo existencial e não-confisco).

No primeiro grupo, encontram-se Moschetti, Giardina e Grizzioti, senão vejamos: Para Grizzioti, a capacidade contributiva indica a ‘*potencialidade* que possuem os submetidos à soberania fiscal para contribuir para os gastos públicos’<sup>107</sup>. Emilio Giardina a entende como a ‘*possibilidade econômica* de pagar o tributo’, enquanto Moschetti a vê como a ‘*força econômica* do contribuinte’<sup>108</sup>.

No segundo grupo destacam-se Ataliba, Rubens Gomes de Souza e Baleeiro, vejamos:

---

<sup>106</sup> *Idem, ibidem*, p.443

<sup>107</sup> *Apud*, COSTA, R. H.. *Op. cit.*, p.21

<sup>108</sup> *Apud*, COSTA, R. H.. *Op. cit.*, p.21



Ataliba entende por capacidade contributiva ‘a real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente o contribuinte, *sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando riqueza como lastro à tributação*’<sup>109</sup>.

Rubens Gomes de Souza a definiu como ‘soma de riqueza disponível *depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência*, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas’<sup>110</sup>.

Para Baleeiro, a capacidade econômica de contribuir com as despesas do Estado *é aquela que se define após a dedução dos gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio*, assim como do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais parcelas, correspondentes a tal passivo, não configuram capacidade econômica, assim como o seu ferimento pelo tributo terá *efeito confiscatório* da renda ou do patrimônio<sup>111</sup>.

Entretanto, Regina Helena Costa encontra luz na lição dos mestres Perez de Ayala e Eusebio Gonzales, que apresentam tríplex significado da locução capacidade contributiva. Entendem que a significação pode ser no plano jurídico-positivo, no plano ético-econômico e no plano técnico-econômico<sup>112</sup>.

Dentre esses três planos, a autora dá especial destaque ao ético-econômico, implícito no princípio. Neste plano, a capacidade contributiva relaciona-se com a justiça econômica material, significando “a aptidão econômica do sujeito para suportar ou ser destinatário de impostos, que depende de dois elementos: o volume de recursos que o sujeito possui para satisfazer o gravame e a necessidade que tem de tais recursos”. Significa que no conceito de capacidade contributiva está implícito um juízo de valor sobre a aptidão para suportar os impostos<sup>113</sup>.

---

<sup>109</sup> *Apud* CONTI, J.M. *Op. cit.*, p.32

<sup>110</sup> COSTA, R. H. *Op. cit.*, p.22

<sup>111</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 537

<sup>112</sup> COSTA, R. H. *Op. cit.*, p.24

<sup>113</sup> *Idem, ibidem*, p.24

Já Misabel Derzi, vê o princípio da capacidade contributiva como instrumento à concretização dos direitos fundamentais individuais, quais sejam, a igualdade e o direito de propriedade ou vedação ao confisco<sup>114</sup>.

Não obstante a indeterminação do conceito, podemos dizer que, de maneira geral, a doutrina é uniforme quanto à essência do mesmo e reconhece como propriedades da capacidade contributiva a aptidão econômica do indivíduo e a existência de limites.

O objetivo do princípio é, sem dúvida, realizar justiça fiscal. Nesse sentido, o imposto de renda tem um papel fundamental a cumprir, por ser um dos mais valiosos instrumentos de redistribuição de riqueza e de promoção de igualdade social, na medida em que o ônus recaia eqüitativamente sobre os contribuintes.

O conceito de capacidade contributiva pode, ainda, ser compreendido em dois sentidos, um objetivo ou absoluto e outro subjetivo ou relativo, como fazem Regina Helena Costa e José Marcos Domingues de Oliveira<sup>115</sup>. Passemos, então, a examinar tais conceitos.

### 3.5.1 Capacidade contributiva objetiva e subjetiva

Capacidade contributiva *objetiva* (ou *absoluta*) significa tributar um fato que constitui manifestação de riqueza, escolhido pelo legislador como apto para concorrer às despesas públicas<sup>116</sup>.

Na capacidade contributiva *subjetiva* (ou *relativa*) a tributação leva em consideração também as condições econômicas individuais do contribuinte. “Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa. Nesse plano, presente a capacidade contributiva *in concreto*, aquele potencial sujeito passivo torna-se, apto, pois, a absorver o impacto tributário”<sup>117</sup>.

Ensina Regina Helena Costa, que a capacidade *objetiva* ou absoluta funciona como pressuposto ou fundamento jurídico do tributo, ao condicionar o legislador a escolher fatos, reveladores de riqueza, que ensejarão o nascimento

---

<sup>114</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p.689

<sup>115</sup> OLIVEIRA, *Op. cit.*, p.57 e COSTA, R. H. *Op. cit.*, p.25

<sup>116</sup> COSTA, R. H. *Op. cit.*, p.26

<sup>117</sup> *Idem, ibidem*, p.26

de obrigações tributárias. Na verdade, ela obriga o legislador a eleger, como pressuposto de imposto, fatos presuntivos de riqueza<sup>118</sup>.

Com base no modelo de Celso Antônio Bandeira de Mello, em sua obra *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, adiante estudado, José Marcos Domingues de Oliveira esclarece que o elemento riqueza, que informa o princípio da capacidade contributiva, é perfeitamente adequado para fazer as desigualações entre contribuintes.

Em outros termos, significa que somente fatos econômicos podem ser eleitos, pela legislação, como hipótese de incidência tributária, ou seja, os fatos sujeitos à tributação devem revelar capacidade econômica, que nada mais são do que sinais ou indicadores de manifestação de riqueza.

Ensina a doutrina, que os indicadores de capacidade contributiva distinguem-se em *diretos*, que seriam a posse de bens ou a percepção de rendas, e *indiretos* que são a circulação e o consumo de riqueza<sup>119</sup>. Daí porque se fala em impostos diretos e indiretos.

Atualmente, os índices reconhecidos de capacidade econômica são renda, consumo e patrimônio.

Segundo Bujanda, o princípio da capacidade contributiva se apresenta como pressuposto ou fundamento do fato gerador: 'um fato gerador só estará justificado, do ponto de vista constitucional, se, como tal, aparecer configurado pela norma tributária com índice, direto ou indireto de capacidade econômica'<sup>120</sup>.

Complementa ainda Regina Helena Costa, que a capacidade contributiva *relativa* funciona como critério de graduação dos impostos, no momento de apuração do *quantum* do imposto. Em assim sendo, a capacidade contributiva atuará como limite da tributação, permitindo a manutenção do 'mínimo vital' e obstando que a progressividade tributária atinja níveis de confisco ou de cerceamento de outros direitos constitucionais<sup>121</sup>.

Examinemos também o pensamento da grande jurista mineira Misabel Derzi. Para ela, a personalização e a capacidade econômica têm aspectos em

---

<sup>118</sup> *Idem, Ibidem*, p.26

<sup>119</sup> *Idem, Ibidem*, p.28

<sup>120</sup> *Apud*, Regina H. Costa. *Op.cit.*p.64

<sup>121</sup> COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p.29

comum, esta integra aquela. A lei só pode indicar alguém como contribuinte se ele possui renda ou patrimônio. A definição do fato jurídico tributário de um tributo repousa num fato econômico, indicativo de capacidade contributiva do contribuinte<sup>122</sup>.

Assim, a capacidade contributiva *objetiva* pressupõe que o contribuinte tenha patrimônio ou renda para suportar o gravame. Assim, sob o ponto de vista *objetivo* a tributação é apenas proporcional ou progressiva, não se levando em conta as condições pessoais.

O senso de justiça comum já nos diz que é preciso considerar as circunstâncias *pessoais* na tributação. É nisso que consiste o *aspecto subjetivo* da capacidade contributiva. A renda ou o patrimônio, por si só, não representam capacidade contributiva efetiva. É necessário apreciarmos os fatores subjetivos – individuais ou pessoais – como idade, saúde, estado civil, encargos de família, já nos dizia Aliomar Baleeiro<sup>123</sup>.

Acrescenta a professora Misabel, que a rigor, pessoalidade e progressividade são técnicas de graduação da capacidade contributiva articuladas, atreladas. É através dessas técnicas que se realiza a capacidade contributiva subjetiva. Os aspectos pessoais do contribuinte são aqueles relativos aos gastos ou necessidades pessoais como: saúde, dependentes, educação. A progressividade, prevista na nossa Carta Maior de 1988, exige a elevação de alíquotas sobre as faixas de renda dos economicamente mais ricos.

Enquanto que na capacidade contributiva *subjetiva* o legislador deve considerar os aspectos pessoais do contribuinte; na capacidade *objetiva* os critérios são aqueles comuns a todos os contribuintes, isto é, os gastos imprescindíveis à aquisição e à manutenção da renda.

Na concepção da Professora Misabel Derzi, quanto mais pessoal for o tributo, maior deverá ser a progressividade, a fim de que as incidências das maiores alíquotas compensem o maior volume de deduções, que atendem às necessidades pessoais dos contribuintes. Para ela, a Constituição Federal obriga o legislador e o intérprete a considerar os critérios objetivos e os subjetivos. No

---

<sup>122</sup> BALEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 749

<sup>123</sup> *Idem, ibidem*, 749

Brasil, o sistema tributário permanece pouco progressivo. Curiosamente, depois da Constituição de 1988, o legislador ordinário reduziu substancialmente a quantidade de alíquotas.<sup>124</sup>

Gisele Lemke subdivide, ainda, o conceito de capacidade relativa ou subjetiva em *abstrato e concreto*. A capacidade *relativa abstrata* ocorre quando a graduação do imposto é feita de acordo com a média, isto é, quando a lei faz uso de padronizações e presunções. Já a capacidade relativa concreta se dá quando os critérios estabelecidos permitem a individualização do tributo de cada contribuinte, de modo que se obtenha sua capacidade contributiva real<sup>125</sup>.

No entanto, a autora registra o pensamento de diversos doutrinadores que não aceitam o aspecto relativo concreto da capacidade contributiva, entre eles o jurista paranaense Marçal Justem Filho.

O doutrinador paranaense dá especial ênfase ao aspecto objetivo da capacidade contributiva, afirmando que ele é inerente à qualificação de uma norma como tributária. Uma norma cuja hipótese de incidência não descreva fato que possa ser avaliado economicamente, ainda que seu mandamento contenha uma obrigação de pagamento de dinheiro, não é norma tributária. Não institui tributo. Afirma que uma hipótese de incidência tributária só se caracteriza como tributária, quando presente no mandamento normativo o princípio da capacidade contributiva. Porém, não aceita a capacidade relativa concreta por entender que a pesquisa do valor adequado para a prestação tributária, no caso concreto, invade esfera exclusivamente política<sup>126</sup>.

Também Roque Carrazza entende que a capacidade contributiva, a que alude a Constituição é *objetiva*, e não subjetiva. Afirma que “é objetiva porque se refere não às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às *suas manifestações objetivas de riqueza*”. Dessa forma, a lei que definir como hipótese de incidência *fatos-signos presuntivos de riqueza*,

---

<sup>124</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 750

<sup>125</sup> LEMKE, Gisele. *Op. cit.*, p.42

<sup>126</sup> *Idem, ibidem*, p.43

assim denominados por Alfredo Augusto Becker, terá atendido o princípio da capacidade contributiva<sup>127</sup>.

Entre os adeptos da teoria da capacidade relativa concreta, Gisele Lemke menciona o italiano Moschetti o qual argumenta que a “capacidade contributiva deve ser real, concreta e não normal, média”<sup>128</sup>.

Indaga Gisele, se a capacidade relativa deve ser meramente abstrata ou concreta? De um lado, temos os princípios de capacidade contributiva e de igualdade que apontam no sentido de efetividade; de outro, há a questão da praticabilidade da tributação, isto é, como viabilizar a aplicação prática disso<sup>129</sup>?

Na visão dela, só em hipóteses excepcionais, será possível considerar a capacidade relativa concreta. Para a aplicação da capacidade relativa abstrata uma solução seria a utilização de mecanismos de presunções e padronizações relativas para a composição da base de cálculo<sup>130</sup>.

Tendo em vista a freqüente utilização das presunções e ficções no imposto de renda, trataremos delas em seção específica.

### **3.6 Os limites da capacidade contributiva**

Nas considerações acima, ao tratarmos do conceito da capacidade contributiva, observamos que a maioria dos autores faz referência a limites contidos na regra constitucional.

Mas que limites são esses? Onde se inicia ou termina a capacidade contributiva do contribuinte? Até onde vai a discricionariedade do legislador ordinário para definir essa limitação da capacidade contributiva?

Essas são algumas indagações que merecem investigação, pois suas respostas podem contribuir para a concretude do princípio da capacidade contributiva e, como diz Becker, fazer do Direito um verdadeiro instrumento de mudança da realidade social.

---

<sup>127</sup> CARRAZZA. Roque Antônio. *Op. cit.*, p.67

<sup>128</sup> LEMKE, Gisele.. *Op. cit.*, p.43

<sup>129</sup> *Idem, ibidem*, p.44

<sup>130</sup> *Idem, ibidem*, p.44-45

Na visão de diversos doutrinadores da atualidade,<sup>131</sup> a capacidade contributiva está relacionada com o princípio da solidariedade. Ao interpretar dispositivos de capítulos específicos, não se pode deixar de considerar o contexto em que eles se inserem, devem ser interpretados em sintonia com os princípios fundamentais, consagrados no artigo 3º, I, da Carta Magna, como a liberdade e a solidariedade. Isso significa que a igualdade geral e a capacidade contributiva estão informadas pelo princípio da solidariedade social, afirma Marco Aurélio Greco<sup>132</sup>.

Para Gisele Lemke uma das conseqüências desse “caráter solidarístico do dever tributário” é a idéia de que a participação de cada qual se dará apenas depois satisfeitas as exigências de sobrevivência e bem-estar mínimo dos contribuintes e seus familiares. Outra conseqüência é tornar compatível o princípio da capacidade contributiva com a finalidade de redistribuição de riqueza, que é própria da tributação<sup>133</sup>.

Já nos ensinava Becker que, o princípio da capacidade contributiva obriga o legislador ordinário a escolher fatos que sejam presuntivos de riqueza acima do *mínimo indispensável*. Por isso, dizia o autor, o legislador é obrigado a criar isenções tributárias para os fatos que não faz presumir sinal de renda ou de capital, em correlação simultânea ao estabelecimento do tributo, o que cria o conceito jurídico de *mínimo indispensável*<sup>134</sup>.

Destarte, parece não haver mais dúvida da existência de limites para a tributação. Há que se preservar de incidência tributária o *mínimo existencial*, bem como evitar o *confisco* do patrimônio do contribuinte.

### 3.6.1 O Mínimo vital ou mínimo existencial

Na doutrina brasileira, a isenção ou a imunidade tributária de um mínimo vital ou existencial é um tema pouco discutido e enfrentado. Já no estrangeiro, o assunto tem recebido a atenção da doutrina, da jurisprudência e até do

---

<sup>131</sup> Defendem a tese de que a capacidade contributiva está relacionado com o da solidariedade: Marco Aurélio Greco (*Op.cit.*,p.147), Moschetti (*Apud*, Gisele Lemke, *Op. cit.*, p.46)

<sup>132</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Op.cit.*p.147

<sup>133</sup> LEMKE, Gisele.. *Op.cit.*p.47

<sup>134</sup> BECKER, *Op.cit.*p.455

legislador. Examinemos, então, os estudos dos juristas brasileiros e, brevemente, as discussões no exterior.

a) *O mínimo existencial na doutrina brasileira*

Regina Helena Costa entende que se trata de uma isenção concedida por motivo técnico-fiscal, que é a ausência de capacidade contributiva, não podendo ser revogada, já que a exigência de imposto, nessa situação, é inviável<sup>135</sup>.

A autora lembra que a Constituição de 1946, trazia, em seu artigo 15, §1º, dispositivo expresso que vedava a tributação do mínimo vital, nos seguintes termos:

“São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”<sup>136</sup>.

Também Misabel Derzi debruçou-se sobre o assunto, manifestando-se da seguinte forma: “a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Os gastos pessoais obrigatórios devem ser cobertos com rendimentos em sentido econômico, que não estão disponíveis para o pagamento de impostos”<sup>137</sup>.

Na visão de José Vicente Conti “é inconstitucional a tributação exercida sobre determinada manifestação de capacidade econômica de um contribuinte que o atinja naqueles recursos que destinaria às suas necessidades básicas, imprescindíveis à garantia de sua sobrevivência”<sup>138</sup>.

Examinando o Texto Constitucional, Roberto Mosquera observa que o *mínimo existencial* foi contemplado por diversos dispositivos. São os princípios fundamentais da Carta que asseguram ao povo brasileiro uma vida digna onde impere o bem estar social, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, entre outros. Tais direitos asseguram ao homem condições mínimas de existência, tendo por princípio básico que todo trabalho deve ser remunerado. A

---

<sup>135</sup> COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p.65

<sup>136</sup> *Idem, ibidem*, p.65

<sup>137</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p.693

<sup>138</sup> CONTI, José Maurício. *Op. cit.*, p.53



contrapartida financeira corresponde deve servir para satisfazer as necessidades do trabalhador e de sua família<sup>139</sup>.

Sustenta o autor, que “nas dobras dos princípios fundamentais e basilares é que se revela a necessidade de proporcionar ao cidadão brasileiro condições mínimas de existência. *Dar as 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*”, afirma Mosquera<sup>140</sup>.

Na doutrina nacional, quem tratou com profundidade do tema foi o Ricardo Lobo Torres, em obra recente sobre a tributação dos direitos humanos.

Na concepção do jurista, o mínimo vital é imune à tributação. É um problema que envolve a questão da pobreza e, historicamente, sempre foi relevante para a área fiscal. Até o final do século XVIII, os pobres não eram imunes, pagavam os tributos da mesma forma que os ricos. Isso gerava uma estrutura injusta, prejudicial à dignidade do homem. Justificava-se a incidência fiscal pela teoria da *proporcionalidade* dos impostos, o que agrava a situação dos pobres. A partir dessa época, a pobreza começa a ser vista sob um outro prisma, ameniza-se a tributação dos pobres, passando a sua proteção para o Estado<sup>141</sup>.

Iniciou-se aí, nesse período, a discussão da *progressividade* da tributação, embora limitada ao mínimo vital, criticando-se assim a validade da proporcionalidade. Esse processo evolutivo resultou na imunidade fiscal do mínimo existencial e da assistência social aos pobres. A exigência fiscal começa a se fundamentar na capacidade contributiva das pessoas e na progressividade, de tal modo que passam a ser inseridas nas Constituições<sup>142</sup>.

A imunidade tributária ao mínimo existencial adquire mais força com a doutrina liberal e o teoria da progressividade, aprofundando-se no Estado Social Fiscal, sob à luz da teoria dos direitos humanos e a constitucionalização. Passou-se a considerar, o mínimo vital, como um direito à vida humana digna<sup>143</sup>.

---

<sup>139</sup> MOSQUERA, R. Q.. *Op. cit.*, p.126

<sup>140</sup> *Idem, ibidem*, p.127

<sup>141</sup> TORRES, R.L.. *Op. cit.*, p.138

<sup>142</sup> *Idem, ibidem*, p.139

<sup>143</sup> *Idem, ibidem*, p.141

Para Lobo Torres, o mínimo existencial encontra proteção na Constituição, não de forma explícita, mas nos princípios e objetivos fundamentais (artigos 3º, III, 5º, itens XXXIV, LXXII, LXXIII, LXXIV, art.153, § 4º, 6º, 7º e outros), como: "erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais". Assim, deve-se procurar a imunidade do mínimo existencial nos valores constitucionais da liberdade, igualdade, do devido processo legal, na livre iniciativa, nos direitos humanos e nas imunidades e privilégios do cidadão<sup>144</sup>.

Na concepção do autor, o principal fundamento da imunidade fiscal do *mínimo vital* é o princípio da liberdade, pois sem as condições mínimas necessárias à sobrevivência do homem não há o exercício da liberdade. Está também ligado ao direito à igualdade, à felicidade do homem, aos direitos econômicos e sociais, enfim aos direitos humanos em geral<sup>145</sup>.

Portanto, para Lobo Torres, o princípio da capacidade contributiva tem pouca relação com o mínimo existencial, porque este faz parte do campo da liberdade e dos direitos humanos. Enquanto que a capacidade contributiva está situada no campo tributário, que começa além do mínimo necessário à existência humana digna e, termina aquém do limite destruidor da propriedade. As condições iniciais da liberdade e a intributabilidade do mínimo vital, por conseguinte, coincidem com a não-capacidade contributiva, que é a face negativa do princípio<sup>146</sup>.

#### *b) o mínimo existencial na doutrina e jurisprudência estrangeira*

Segundo o jurista espanhol Diego Marín-Barnuevo Fabo, na maioria dos países se reconhece a capacidade contributiva como uma exigência deduzida dos princípios constitucionais de justiça tributária, a proibição de tributar aquela parcela de renda que as pessoas devem destinar às suas necessidades vitais. É o que se conhece como isenção do mínimo existencial ou mínimo vital<sup>147</sup>.

---

<sup>144</sup> *Idem, ibidem*, p.141-144

<sup>145</sup> *Idem, ibidem*, p. 146-162

<sup>146</sup> TORRES, R.L.. *Op. cit.*, p.164

<sup>147</sup> FABO, Diego Marín-Barnuevo. *La Protección del Mínimo Existencial En El Ámbito Del I.R.P.F.*, p.13

Em regra, constitui um autêntico limite ao poder de tributar. Essa limitação pode aparecer na Constituição de forma explícita ou implícita. Mas, de modo geral, se depreende do princípio da capacidade contributiva.

Na Alemanha, apesar da regra da capacidade contributiva não estar expressa na Lei Fundamental, deduz-se essa exigência do artigo que reconhece o direito a uma vida digna de todos os cidadãos, em conexão com outro que estabelece o Estado Social e Democrático, além do princípio da igualdade geral<sup>148</sup>.

Na visão Diego Marín-Barnuevo Fabo, o maior fundamento para preservar o mínimo existencial da tributação encontra-se no princípio da capacidade econômica, como especificação da igualdade em matéria tributária. Os princípios da justiça tributária não são estanques, estão todos intimamente vinculados ao ponto de constituir um conjunto unitário de critérios para a repartição da carga tributária. Entende que os dispositivos constitucionais que proclamam a liberdade e a igualdade dos indivíduos devem ser efetivas e reais e impõem ao poder público o dever de promover as condições para o seu implemento ou eliminar os obstáculos que impedem ou dificultam sua plenitude<sup>149</sup>.

A doutrina espanhola, normalmente justifica a isenção do mínimo existencial através dos diversos princípios constitucionais de justiça tributária, os de igualdade e da capacidade contributiva. Sustenta Fabo que, no âmbito tributário, o princípio da igualdade se manifesta através de uma via dupla. De um lado, pela exigência de que a igualdade se constitui em princípio inspirador do sistema tributário, que conduz a uma atenção aos princípios de capacidade contributiva e de progressividade; de outro, pela proibição de discriminar injustificadamente ante a lei e na aplicação desta lei<sup>150</sup>.

O princípio da capacidade contributiva se fundamenta na distribuição da carga tributária de acordo com a capacidade econômica. Quando esta não existe, é evidente que não se pode tributar aquela parcela da riqueza destinada a atender às necessidades vitais. Trata-se de uma máxima de justiça em matéria

---

<sup>148</sup> *Idem, ibidem*, p.14

<sup>149</sup> *Idem, ibidem*, p.14

<sup>150</sup> *Idem, ibidem*, p.15-17

tributária que exige antepor as necessidades econômicas básicas do indivíduo às do Estado<sup>151</sup>.

O problema é definir a amplitude do mínimo existencial, ou seja, até que ponto deve ou pode ir essa imunidade. Nesse aspecto, o espanhol Diego Fabo<sup>152</sup>, diz que devemos observar três posições distintas:

- a) a que postula a isenção dessa riqueza por representar a retribuição do capital humano;
- b) a que fundamenta na prioridade das necessidades vitais da pessoa frente a qualquer outra e, portanto, considera que o mínimo existencial diz respeito aos gastos destinados às necessidades vitais;
- c) a que reivindica que somente deve ser objeto de tributação a renda disponível do sujeito passivo, e, portanto, o mínimo vital deve compreender todos os gastos que foram exigidos do indivíduo por seu status social em virtude do disposto no código civil.

Na visão do autor, deve prevalecer a segunda posição, porque a capacidade econômica que legitima a tributação existirá quando se superar o mínimo existencial e indisponível. Para ele, existe certa prioridade entre os diversos fins que uma pessoa pode dar a seus bens e direitos: primeiro, deve atender às necessidades vitais suas e de seus dependentes; depois, com o excedente, contribuir para o sustento dos gastos públicos de forma proporcional a sua riqueza; e por último, com a quantidade que resta deve melhorar a qualidade da alimentação <sup>153</sup>.

Portanto, para o jurista espanhol, o mínimo existencial é constituído pela quantidade necessária para a subsistência do indivíduo e de sua família, sendo que somente a partir desse limite existe aptidão para contribuir com os gastos públicos. Chama, ainda, a atenção para a necessidade de avaliar, acumuladamente, o mínimo existencial do indivíduo e de seu grupo familiar que se encontra sob sua proteção<sup>154</sup>.

---

<sup>151</sup> *Idem, ibidem*, p.24-25

<sup>152</sup> *Idem, ibidem.*, p.26-27

<sup>153</sup> *Idem, ibidem*, p. 26-27

<sup>154</sup> *Idem, ibidem*, p.27-28

Como se vê, parece ser consenso de que se trata de um direito constitucional, ou seja, uma limitação constitucional ao poder de tributar. E, em assim sendo, indaga-se quais serão as conseqüências jurídicas decorrentes de uma eventual inobservância ou não cumprimento, por parte do legislador, do referido mandamento.

Para Diego Fabo, a falta de critérios, juridicamente válidos para determinar essa quantia, frustra qualquer intenção de controlar o cumprimento da regra, por parte do legislador. Em que pese todos concordarem com a necessidade de um mínimo isento, ao não se estabelecer um modo juridicamente válido de quantificar a dita isenção, resulta a impossibilidade de comprovar se a norma constitucional foi ou não cumprida<sup>155</sup>.

Mas não desanimemos, já há precedentes que nos podem inspirar para encontrar uma solução. Vejamos, por exemplo, a decisão do Tribunal Constitucional da Alemanha, que, na opinião de Fabo<sup>156</sup>deu passos decisivos nessa direção.

Apesar da Lei Fundamental alemã, de 1949, não conter regra expressa referente aos chamados princípios de justiça tributária, o Tribunal Constitucional, já em 1990, acolheu teses de que não se submete à tributação a parcela da renda destinada a satisfazer as necessidades básicas do sujeito passivo e de sua família. E, o Tribunal foi além, estabeleceu critérios jurídicos de quantificação que devem ser utilizados para controlar o cumprimento, por parte do legislador, das exigências constitucionais nesta matéria.

E que critérios são esses? O Tribunal além de declarar isentar as rendas do sujeito passivo, na medida em que estas são necessárias para garantir as condições mínimas de uma vida humana digna, deixou claro que a quantia deve ser igual ou superior às prestações sociais reconhecidas pelo legislador para aqueles que carecem de recursos<sup>157</sup>.

O Tribunal Constitucional alemão também se manifestou com relação ao valor do mínimo existencial no caso do sujeito passivo ter filhos a seu encargo. Decidiu que “para a quantificação do mínimo existencial dos filhos, é possível

---

<sup>155</sup> *Idem, ibidem*, p.30

<sup>156</sup> *Idem, ibidem*, p.42-43

basear-se nos valores calculados estatisticamente, ou também na quantia que as normas estabelecem para os pagamentos de atenção às suas necessidades”<sup>158</sup>.

Merece destaque um dos fundamentos da decisão do Tribunal, em que justifica sua sentença, com respeito ao princípio da capacidade contributiva, alegando que um sistema tributário que grava a renda destinada à manutenção dos filhos é contrário ao referido princípio, uma vez que a renda da família é necessária para garantir as condições imprescindíveis de uma vida digna. Portanto, a renda não está disponível, não podendo ser considerada como índice de capacidade contributiva. As necessidades financeiras do Estado também não podem ser usadas para justificar um imposto inconstitucional<sup>159</sup>.

No que se diz respeito ao sustento familiar, há que se acrescentar ainda a posição de Misabel Derzi sobre a necessidade de introduzir, no âmbito tributário, o direito constitucional da família, que examinaremos no capítulo do critério da pessoalidade.

Diante do exposto, fica claramente demonstrado o consenso de que não há capacidade contributiva antes do contribuinte satisfazer às suas necessidades vitais básicas e às de sua família.

### *c) O mínimo existencial na legislação espanhola*

Em 1998, a Espanha editou leis (N.º 40 e 41) estabelecendo a proteção ao mínimo existencial no âmbito tributário, especificamente sobre o imposto de renda das pessoas físicas e sobre a renda dos não-residentes<sup>160</sup>.

Estipulou um mínimo pessoal e familiar, que se destinam a reduzir, em primeiro lugar, a parte geral da base de cálculo, não podendo resultar em negativa. Ao saldo remanescente, se houver, aplicar-se-á a dedução da parte especial.

O mínimo pessoal tem caráter geral e seu valor é de 550.000 pesetas anuais. Esse valor será de 650.000 pesetas quando o contribuinte for maior de

---

<sup>157</sup> *Idem, ibidem*, p.43

<sup>158</sup> *Idem, ibidem*, p.43-44

<sup>159</sup> *Idem, ibidem*, p.48

<sup>160</sup> FABO, Diego Marín-Barnuevo. *Comentario al artículo 40 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, in “Los nuevos Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de los no Residentes. Madrid: McGraw & Hill, 1999, p.303-304

65 anos de idade; e de 850.000 no caso de haver incapacidade física ou mental num grau entre 33% e 65%; e de 1.150.000 pesetas quando o grau de incapacidade for superior a 65%.

O mínimo familiar será de 100.000 pesetas anuais por ascendente maior de 65 anos, que convive com o contribuinte e não tenha renda anual superior ao salário mínimo. Para o descendente solteiro menor de 25 anos, que convive com o contribuinte, o valor é de 200.000 pesetas para o primeiro e o segundo filho, e de 300.000 pesetas anuais para o terceiro filho, desde que não tenha renda superior ao salário mínimo.

Adiciona-se ainda a essas importâncias, o valor de 25.000 pesetas a título de material escolar, por descendente, de 3 até 16 anos de idade; e de 50.000 pesetas anuais por descendente menor de 3 anos de idade. Há ainda um acréscimo a esses valores quando se tratar de filhos com deficiência física ou mental.

Comenta o jurista espanhol Diego Fabo, que as deduções previstas nessas leis contribuem para transformar o IRPF no imposto mais justo, ao realizar a personalização da repartição da carga fiscal, segundo os critérios da capacidade econômica, igualdade e progressividade, convertendo-o em figura primordial no alcance dos princípios de justiça tributária<sup>161</sup>.

Porém, para o autor, embora tais leis tenham melhorado a situação, as quantias fixadas para o mínimo familiar são claramente insuficientes para satisfazer às exigências constitucionais do princípio da capacidade contributiva. Considera inconstitucional o requisito da convivência, que exige que o dependente conviva com o contribuinte para ter direito à dedução, por condicionar a liberdade das pessoas sobre o modo de ordenar sua relação familiar e privar do mínimo familiar os contribuintes que efetivamente suportaram os gastos derivados com a cobertura das necessidades vitais de seus familiares<sup>162</sup>.

### **3.6.2 A vedação ao confisco**

---

<sup>161</sup> *Idem. Nuevas perspectivas sobre el mínimo exento familiar en la jurisprudencia constitucional alemana*, in "Revista Impuestos, N.º20, octubre, 1999, p.27-46

A norma constitucional – em seu art.150, IV – ao vedar a utilização do tributo com efeito de confisco coíbe os abusos do legislador ordinário.

A vedação ao confisco, pode também ser extraída do princípio da capacidade contributiva, uma vez que a incidência de imposto só pode ocorrer a partir do momento em que existir capacidade contributiva. Em outras palavras, é proibida a tributação se não houver capacidade contributiva.

A relação dos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco está no limite da tributação, uma vez que os tributos não podem exceder à força econômica do contribuinte. Deve haver, então, clara relação de compatibilidade entre as prestações pecuniárias, quantitativamente delimitadas na lei, e o “fato-signo presuntivo de riqueza” (na expressão de Becker), constante da hipótese legal. Dessa forma, a capacidade contributiva inicia-se após a dedução dos gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio, assim como do mínimo vital. Tais parcelas não configuram capacidade contributiva. Tributá-las, teria, portanto, efeitos de confisco de renda ou patrimônio, sustenta Misabel Derzi<sup>163</sup>.

Também José Maurício Conti entende que, na hipótese do tributo atingir valor que exceder à capacidade contributiva, ele assume caráter confiscatório. O contribuinte poderá até dispor de recursos para arcar com o ônus, no entanto, não terá capacidade contributiva, em razão da ilegitimidade de que se revestirá a imposição, que atinge o direito de propriedade<sup>164</sup>.

Regina Helena Costa afirma que “o confisco não respeita a capacidade contributiva relativa ou subjetiva: aniquila-a”<sup>165</sup>.

Para Misabel Derzi, o princípio do não-confisco tem um sentido amplo, vazado em termos absolutos, que assegura o direito de propriedade, a livre iniciativa e profissão. Entende a professora, que o princípio da vedação ao confisco deriva também do princípio da capacidade contributiva, pois obriga o legislador a evitar o confisco<sup>166</sup>.

---

<sup>162</sup> *Idem, ibidem.*

<sup>163</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p.574

<sup>164</sup> CONTI, J.M. *Op. cit.*, p.55

<sup>165</sup> COSTA, R.H.. *Op. cit.*, p.91

<sup>166</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 574-575



O problema dessa limitação ao poder de tributar é saber-se o seu limite - a proporção, isto é, qual é alíquota máxima que o legislador pode estabelecer, uma vez que a tributação pode ter fins extrafiscais. Nesse sentido, não há doutrina e jurisprudência para auxiliá-los, diz Misabel Derzi<sup>167</sup>.

Só com o advento do liberalismo vai se afirmar a proibição do confisco como garantia da liberdade, afirma Lobo Torres. Para ele, a proibição de imposto com efeito confiscatório é verdadeira *imunidade fiscal* e não um simples princípio jurídico vinculado à justiça ou à segurança<sup>168</sup>.

O fundamento da vedação ao confisco está na liberdade preexistente ao pacto constitucional. Assim, para Lobo Torres, a proibição do confisco não tem qualquer relação com a capacidade contributiva, pois se situa fora do campo deste princípio. Para ele, a *imunidade* contra os tributos confiscatórios está em simetria com a do *mínimo existencial*, que também encontra seu fundamento na liberdade<sup>169</sup>.

A proibição de tributo com efeitos de confisco impede a tributação *além* da capacidade contributiva, enquanto que o *mínimo vital* protege contra a incidência fiscal *aquém* da aptidão para contribuir, sustenta Lobo Torres<sup>170</sup>.

Em suma, para o jurista carioca, a vedação de tributos com efeitos de confisco não decorre do princípio da capacidade contributiva, mas do princípio da liberdade.

A professora Misabel Derzi também considera confiscatória a tributação que: a) “reduza substancialmente o patrimônio, impedindo a sua manutenção; b) atinja o mínimo vital, como definido no art.7º, VI, da Constituição Federal, indispensável a uma existência digna, pessoal e familiar, do contribuinte; c) que obste o consumo dos gêneros de primeira e média necessidade”<sup>171</sup>.

Não obstante, os fundamentos serem diversos entre os doutrinadores, os fins são os mesmos, isto é, trata-se de uma garantia do contribuinte contra o fisco, que impede a incidência fiscal exagerada, a ponto de confiscar a renda, a propriedade ou os bens da pessoa.

---

<sup>167</sup> *Idem, ibidem*, p.576

<sup>168</sup> TORRES, R.L. . *Op. cit.*, p.126-128

<sup>169</sup> *Idem, ibidem*, p. 12-130

<sup>170</sup> *Idem, ibidem*, p. 130

Como pode se observar, é unânime a opinião dos estudiosos que a tributação do mínimo vital represente confisco da renda.

### **3.7 A eficácia do princípio da capacidade contributiva**

Não basta a doutrina reconhecer a eficácia da norma, é necessário que ela seja, efetivamente, um instrumento de transformação da realidade social. Ensina-nos Becker que a natureza do Direito é essencialmente instrumental. O Estado, para obter, manter e desenvolver o bem comum age com um instrumento – que é o *Direito*<sup>172</sup>.

Lembra o jurista gaúcho, que o Direito não é um fim em si mesmo, mas um instrumento de convivência social. A regra jurídica existe e deve ser construída para agir sobre a realidade social e não para ficar num mundo ideal, que não precisa do direito, pois neste os homens são todos santos e geniais. Por isso, o direito somente existe na medida de sua praticabilidade<sup>173</sup>.

É nesse contexto, na lição do grande mestre gaúcho, que devemos buscar dar eficácia e praticabilidade às normas jurídicas. Ora, se elas existem é para serem aplicadas e não para ficarem no mundo apenas abstrato e teórico.

A regra jurídica é o instrumento de concretização dos direitos fundamentais individuais. Essa deve ser a finalidade do princípio da capacidade contributiva. A partir da Constituição de 1988, o princípio deve ser interpretado à luz de um Estado Democrático de Direito, visando dar-lhe efetividade e concreção<sup>174</sup>.

A efetividade da capacidade contributiva implica que esta seja concreta, real e não meramente presumida ou fictícia. Neste ponto, coloca-se o problema das presunções. Nesse sentido, o legislador deve atentar para os índices de capacidade econômica identificados pela Ciência das Finanças, afirma Regina Helena<sup>175</sup>.

---

<sup>171</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p.579

<sup>172</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, p.56

<sup>173</sup> *Idem, Ibidem*, p.62-65

<sup>174</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p.689

<sup>175</sup> COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p.83

A capacidade contributiva a ser considerada na hipótese de incidência não pode ser aparente, sob pena de ter-se uma capacidade econômica vazia, sustenta Regina Helena Costa<sup>176</sup>.

Mas, por outro lado há que se considerar que a norma deve abranger a todos, sob pena de afrontar o princípio da igualdade. Sob esse enfoque vamos examinar, brevemente, o estudo da professora Misabel Derzi sobre o princípio da praticabilidade.

### **3.7.1 O princípio da praticabilidade**

Diante do princípio da generalidade é fundamental que as leis tenham aplicabilidade geral. Não basta que a norma tenha o alcance geral. Para realizar os princípios da capacidade contributiva e da igualdade, é preciso que a regra jurídica seja executável e que, na prática, seja possível sua aplicação para todos os que forem por ela abrangidos.

Visando tornar exeqüíveis as leis, de modo a que possam ser aplicadas igualmente a todos, dando assim efetividade à igualdade, no sentido de generalidade, a doutrina moderna tem se valido do princípio da praticabilidade.

Na verdade, a doutrina pátria pouco tem estudado o assunto, observa Gisele Lemke<sup>177</sup>. No Brasil, é Misabel Derzi quem tem dado especial atenção à discussão alemã, dedicando-se ao estudo da matéria e nos traz a sua importância. Nos próximos parágrafos tentaremos sintetizar suas lições.

Inicialmente, cumpre esclarecer o porquê do estudo do princípio da praticabilidade na presente monografia. Explica Misabel Derzi, que os princípios da igualdade e da capacidade contributiva são abrandados por meio do princípio da praticabilidade.

Daí a pertinência com o princípio da capacidade contributiva. Mas o que vem a ser o princípio da praticabilidade?

---

<sup>176</sup> *Idem, ibidem*, p.84

<sup>177</sup> LEMKE, Gisele. *Op. cit.*, p.44

A praticabilidade pode ser considerada um princípio geral e difuso, não expresso explicitamente em nosso ordenamento jurídico, mas implícito, por detrás das normas constitucionais<sup>178</sup>.

Praticabilidade é o nome que se dá a uma série de recursos e técnicas, utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis em massa. Nesses recursos, encontram-se somatórios, tetos máximos, presunções, ficções e limites numericamente definidos<sup>179</sup>. Como princípio geral de economicidade e exeqüibilidade inspira o Direito de forma global<sup>180</sup>.

No Direito Tributário, são comuns esses recursos. Temos um exemplo de norma constitucional, editada com a finalidade de dar praticidade a outra norma, que é o art.150, § 7º, introduzido pela Emenda Constitucional N.º 03/93, que dispõe sobre a substituição tributária<sup>181</sup>.

Segundo Misabel Derzi, a doutrina alemã usa a expressão “modo de pensar tipificante”, para designar a técnica que torna a lei exeqüível. Nasceu das práticas desenvolvidas pela Administração na execução das leis fiscais que exigem aplicação jurídica em massa e da jurisprudência alemã. Surgiu dos interesses vitais da Administração. Está a serviço da praticabilidade, que tem um sentido mais amplo, pois abrange todas as condições que garantem uma execução legal, eficiente e econômica<sup>182</sup>.

Essencialmente, tipificar significa criar tipos, padrões. O tipo é formado a partir das características comuns, médias, extraídas da maior parte do universo dos fatos, em tese passíveis de enquadramento na norma. Salienta, porém a professora mineira, que não são verdadeiros tipos, no sentido técnico. É meio que abstrai e generaliza, assim como a criação de presunções<sup>183</sup>.

O principal objetivo da criação de tipos, padrões, esquemas é simplificar e viabilizar a aplicação de uma norma geral, por um órgão do Estado, a milhares

---

<sup>178</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado . *Legalidade Material, Modo de Pensar “Tipificante” e Praticidade no Direito Tributário*. In: CARVALHO, Paulo de Barros. Paulo de Barros (Coord.) *Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo. Max Limonad.1998, p.639

<sup>179</sup> BALEIRO, Aliomar. *Op.cit.*p.580

<sup>180</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: RT, 1988, p. 104

<sup>181</sup> *Idem, ibidem* p.639

<sup>182</sup> *Idem, ibidem*, p. 251

de casos. Via de regra, estabelece padrões rígidos, fechados, numericamente definidos (que tecnicamente atuam como presunções ou ficções), aproximam-se mais dos conceitos fechados e quantificados, em que pese basearem-se em tipos abertos, colhidos naquilo que é socialmente médio, freqüente ou mais representativos.

Com a padronização, abandona-se a aplicação individual da norma, através da substituição do caso isolado concreto, visando propiciar a aplicação da regra a milhares de casos.

A praticabilidade é inerente à lei, pois esta nasce para ser cumprida.

Justifica-se o princípio da praticabilidade pelo estado de necessidade da Administração. Há uma desproporção muito grande entre a incumbência que a lei cria para a Administração, para a execução das normas, e a capacidade que os órgãos fazendários dispõem para prestar o dever<sup>184</sup>.

A aludida desproporção decorre da supercomplexidade do sistema, da falta de praticabilidade da lei fiscal, da inadequação da concepção legal de processo e procedimento e da falta de pessoal, criando, assim, um estado de necessidade administrativo<sup>185</sup>.

Ademais, as técnicas ligadas à praticabilidade evitam a ingerência indevida de órgãos públicos na vida privada da pessoa, respeitando-lhe a intimidade. Também, a uniformidade da tributação elimina a individualidade no tratamento de casos isolados, em favor de uma administração de massa<sup>186</sup>.

Na Alemanha, essas padronizações, muitas vezes, são fixadas pela Administração. Nesse ponto indaga a jurista mineira, se pode a norma de execução simplificadora desconsiderar, em nome da exeqüibilidade, as particularidades que tenham relevância jurídica<sup>187</sup>.

Para a autora, a criação de presunções e ficções por lei formal é viável, desde que observados os princípios que vedam o confisco, e asseguram a

---

<sup>183</sup> *Idem, ibidem*, p. 252-253

<sup>184</sup> *Idem, ibidem*, p. 267-268

<sup>185</sup> *Idem, ibidem*, p. 267

<sup>186</sup> *Idem, ibidem*, p.268

<sup>187</sup> *Idem, ibidem*, p.259

igualdade e a livre iniciativa. Mas, ela não aceita as padronizações estabelecidas por regulamentos, por ferir princípios constitucionais<sup>188</sup>.

A maior parte da doutrina alemã rejeita o uso da técnica “tipificante” que leva à criação administrativa de esquemas e padrões, destinados a simplificar a execução da lei fiscal.

O problema dessa técnica é que, muitas vezes, a praticabilidade se sobrepõe a outros princípios constitucionais como a igualdade, à capacidade contributiva e à legalidade.

Interessa-nos, no caso, examinar a sua relação com o princípio da capacidade contributiva e com o critério da pessoalidade. Frequentemente, o legislador ao definir padrões e presunções, que objetivam alcançar uniformidade e praticabilidade, menospreza as condições pessoais, confrontando com o princípio da capacidade contributiva<sup>189</sup>.

Nesse aspecto cabe indagar se pode a lei de execução simplificadora desconsiderar, em nome da exeqüibilidade, as particularidades do contribuinte. Não estaria a lei violando princípios constitucionais como a pessoalidade, a capacidade contributiva e a igualdade?

Entendemos que se deve conjugar todos os princípios envolvidos e interpretá-los de forma harmônica a fim de alcançar o equilíbrio. Como já foi dito, de um lado temos que realizar o critério da generalidade, que deriva da igualdade, o que só é atingível com a tributação padronizada, pois se levarmos a idéia de tributação individualizada às últimas conseqüências, somente alguns poucos serão tributados.

Por outro lado, não podemos desprezar as condições individuais do contribuinte. Para atender a essa exigência, é fundamental, em primeiro lugar, que as padronizações sejam baseadas em fatos da realidade média, de forma que se aproximem o máximo possível da verdade dos fatos. Em segundo lugar, mesmo utilizando-se de padrões e médias deve-se permitir, ao final de contas, a

---

<sup>188</sup> *Idem, ibidem*, p.260

<sup>189</sup> DERZI, M.A.M. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*, p.257

tributação de acordo com a capacidade individual, através de mecanismos de compensação ou restituição, como sugere Leonardo de Paola<sup>190</sup>.

Entretanto, quando o legislador estabelece padronizações, sem qualquer critério técnico justificável e transparente, e distante da realidade média, entendemos que não resta dúvida de que o princípio da capacidade contributiva foi violado. É o caso da dedução com despesas de dependentes, no imposto de renda, fixada em apenas R\$90,00 mensais, e não reajustada desde janeiro de 1995.

Enfim, segundo a professora Misabel Derzi, em geral, a doutrina e a jurisprudência reconhecem a constitucionalidade das leis que criam presunções, ficções, pautas de valores ou somatórios, desde que a norma inferior não ofenda a norma superior. Assim, a praticidade autoriza a criação de presunções e ficções, condicionada, porém, à observância dos princípios constitucionais, como o da vedação ao confisco e o da capacidade contributiva<sup>191</sup>.

### **3.7.2 As presunções e as ficções**

A relação da capacidade contributiva com as presunções e ficções é um dos pontos controvertidos no Direito Tributário. O que se indaga é se o uso de presunções e ficções fere, ou não, o princípio em estudo.

Como vimos a capacidade contributiva relativa ou subjetiva para ter eficácia requer que se considere as condições econômicas individuais do contribuinte, o que obriga o legislador a diferenciar os contribuintes. Porém, é operacionalmente impossível considerar perfeitamente a situação individual de cada pessoa. Isso inviabilizaria a tributação e levaria à ineficácia da aplicação do princípio. Portanto, a aplicação incondicionada do princípio é inviável.

Lembramos que o princípio da capacidade contributiva tem duas facetas; de um lado, exige observância às condições individuais do contribuinte; de outro, tem o critério da generalidade a ser respeitado, segundo o qual o tributo deve alcançar a todos, exigindo-se para isso a atuação do Estado. Assim, para que haja efetiva realização do princípio, o Estado tem o dever de agir para alcançar

---

<sup>190</sup> PAOLA, Leonardo de. *Presunções e Ficções no Direito Tributário*, p.174

<sup>191</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p.580

todos os contribuintes. Estamos, portanto, diante de um problema: não se pode reduzir à insignificância o princípio e, nem se pode deixar de aplicar técnicas que viabilizem o Estado a tributar de forma generalizada.

É preciso encontrar um ponto de equilíbrio, onde se preserve, ao máximo, o princípio da capacidade contributiva, mas que também possibilite ao Estado cumprir o seu dever de aplicação do princípio da generalidade. A técnica que tem sido utilizada é a padronização ou uniformização, como presunções e ficções, com prejuízo da situação individual, mas indispensável para a plena eficácia do princípio da igualdade.

Sustenta Leonardo de Paola: “os dois aspectos não podem ser interpretados isoladamente, iluminam diferentes conseqüências do princípio: como proteção ao contribuinte, (...); como dever de que todos contribuam para o funcionamento do Estado, (...). A concreta conformação dos tipos tributários não deve apenas garantir os direitos dos contribuintes, mas, outrossim, possibilitar ao Estado, sem um ônus desproporcional, a arrecadação generalizada. Na prática, o compromisso é alcançado (...) pelo abandono da exigência de exatidão, na busca da riqueza tributável, em favor de aproximações, sujeitas aos crivos administrativo e judicial”<sup>192</sup>.

Diante dessa dupla função da capacidade contributiva, indaga De Paola<sup>193</sup>: se é possível atribuir-se ao contribuinte a opção alternativa de tributação de sua riqueza( método presuntivo de apuração), o qual eventualmente poderá reduzir-lhe a carga tributária.

Na visão de Saynz de Bujanda não é possível, pois o princípio da capacidade contributiva visa, não só, proteger o contribuinte individual, mas também a coletividade, no sentido de dividir a carga tributária da forma mais igualitária possível. De Paola faz algumas restrições a tal posição, dizendo que nenhum princípio é absoluto em sua aplicação, pois há outros interesses relevantes que podem justificar a atenuação do princípio da capacidade contributiva. Como exemplo, o autor cita o caso das empresas de pequeno porte,

---

<sup>192</sup> PAOLA, Leonardo de. *Op. cit.*, p. 145

<sup>193</sup> *Idem, ibidem*, p.145



tributadas com base em presunção, evitando-se com isso o custo administrativo com a apuração da efetiva riqueza<sup>194</sup>.

Entretanto, para o autor, a flexibilização do ideal da capacidade contributiva requer sejam considerados outros valores e interesses, como a praticabilidade e a extrafiscalidade<sup>195</sup>.

Como se vê, a questão das presunções e ficções é bastante delicada no que concerne ao princípio da capacidade contributiva. Alguns doutrinadores admitem as presunções absolutas; outros, apenas as relativas. Vejamos então a função e a validade das presunções e ficções.

Segundo De Paola, atualmente a doutrina considera as presunções absolutas como verdadeiras regras de fundo, recusando-lhes caráter probatório. São, portanto, normas de direito material e nada têm a ver com matéria probatória<sup>196</sup>. Por isso, costuma-se dizer que elas não admitem prova em contrário.

Também para Becker a presunção absoluta não é regra de prova, é regra dispositiva de direito substantivo, uma “genuína regra dispositiva ou imperativa de direito substantivo”<sup>197</sup>.

Já as presunções legais relativas caracterizam-se pela possibilidade de fazer prova em contrário. No dizer de De Paola, trata-se de uma previsão legal, que, salvo prova em contrário, a ocorrência de um determinado fato faz pressupor existência de outro, ao qual estão vinculadas certas conseqüências jurídicas. Nas palavras de Aloísio Surgik, o liame entre os fatos já é estabelecido pela lei, cabendo, apenas, a valoração de provas contrárias<sup>198</sup>.

Portanto, as presunções relativas não podem ser confundidas com as regras de direito material, porque não estabelecem uma disciplina, mas dispõem sobre provas, afirma de Paola<sup>199</sup>.

No dizer de Becker<sup>200</sup>, as ficções se diferenciam das presunções, nestas a lei estabelece como verdadeiro um fato que provavelmente é verdadeiro; na

---

<sup>194</sup> *Idem, ibidem*, p.146

<sup>195</sup> *Idem, ibidem*, p.146

<sup>196</sup> *Idem, ibidem*, p.61

<sup>197</sup> BECKER, A.A.. Op. cit., p.464, 471

<sup>198</sup> PAOLA, Leonardo de. Op. cit., p.65

<sup>199</sup> *Idem, ibidem*, p. 65

*ficção*, um fato que, provavelmente ou com toda certeza, é *falso*. A ficção só existe no mundo pré-jurídico.

Para Pérez de Ayala<sup>201</sup>, a ficção não falseia a realidade extrajurídica, mas cria uma verdade jurídica distinta. Já a presunção absoluta cria uma *relação* entre duas realidades. Em outros termos, a primeira cria uma realidade, a segunda estabelece apenas uma relação entre realidades.

De Paola define ficção como um procedimento de técnica legislativa que amplia, em relação a determinados fatos, o regime jurídico previsto para outros. É um modo abreviado de criação de normas jurídicas<sup>202</sup>.

Mas retornemos ao problema da validade das presunções e ficções diante do princípio da capacidade contributiva.

Para Moschetti<sup>203</sup>, apenas as presunções relativas são admissíveis e desde que constituídas a partir de critérios de logicidade e normalidade, admitindo-se prova em contrário, o que é fundamental para preservação da capacidade contributiva. As presunções absolutas, na sua visão, confrontam o princípio.

Sampaio Dória<sup>204</sup>, do conceito da capacidade contributiva objetiva, depreende que a mensuração da base deve dar-se pelo valor efetivo, não admitindo, por conseguinte, as presunções absolutas, sendo indispensável o direito à contraprova.

Para Regina Helena Costa, a capacidade contributiva tem de ser efetiva, o que implica que seja real, concreta e não meramente presumida ou fictícia<sup>205</sup>.

Leonardo de Paola, que realizou estudo profundo sobre o tema aplicado ao Direito Tributário, entende que as presunções absolutas e as ficções caracterizam-se como normas substanciais. E, quando atuam como tal, podem criar um caso de incidência de um tributo, desde que observado a discriminação dos tributos previstos na Constituição. Não podem, porém, criar espécie não

---

<sup>200</sup> BECKER, A.A.. *Op. cit.*, p.475

<sup>201</sup> *Apud*, Leonardo de Paola. *Op. cit.*, p.77,79

<sup>202</sup> PAOLA, L. de. *Op. cit.*, p.78

<sup>203</sup> *Apud*, Leonardo de Paola. *Op. cit.*, p.148

<sup>204</sup> *Idem, ibidem*, p.154

<sup>205</sup> COSTA, R.H.. *Op. cit.*, p.83

prevista no Texto Fundamental. Assim, admite as presunções absolutas, por entender que elas não ferem o princípio da capacidade contributiva<sup>206</sup>.

Conclui De Paola, que o princípio da capacidade contributiva é um importante limite à utilização de presunções e ficções. Para que seja atendido o princípio, basta que as presunções se aproximem do razoável, não se exigindo certeza absoluta<sup>207</sup>.

Para Misabel Derzi, em geral, são aceitas as presunções e ficções, quando fixadas em lei. Nesse caso, elas se justificam pelo princípio da praticidade. Porém, as presunções e ficções legais não podem ser incompatíveis com algum princípio constitucional superior, como o da capacidade contributiva. Porém, as opiniões se dividem. Seus defensores alegam que as presunções e ficções se justificam devido: a) ao estado de necessidade administrativo, que indica como inevitável o uso de tais técnicas; b) à uniformidade da tributação, evitando-se decisões e critérios diferentes; c) à defesa da esfera privada, evitando-se a invasão dos órgãos públicos na esfera particular<sup>208</sup>.

A professora Misabel também admite que o legislador estabeleça ficções ou presunções, mas desde que seja fiel à Constituição, aos seus valores e princípios. A praticidade não tem primazia sobre a justiça, afirma<sup>209</sup>.

Como se vê, a doutrina está bastante dividida em relação à questão das presunções legais absolutas, o que já não ocorre com as presunções relativas. De modo geral, elas são admitidas, desde que sejam razoáveis e logicamente justificáveis.

Não há dúvida de que há uma série de vantagens operacionais no uso das presunções e ficções, aliás, na prática já fazem parte do sistema tributário. Mas, concordamos com a professora, há de se ter muita cautela, pois a praticidade não pode se sobrepor aos princípios éticos constitucionais.

Infelizmente, no tocante às presunções, a inobservância do princípio da capacidade contributiva tem sido constante na seara do Direito Tributário pátrio. Exemplo disso ocorre no imposto de renda, onde a lei estabelece para dedução

---

<sup>206</sup> PAOLA, L. de. *Op. cit.*, p.155-158

<sup>207</sup> *Idem, ibidem*, p. 158

<sup>208</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p.796

<sup>209</sup> DERZI, Misabel. *Op. cit.*, p.650

da base de cálculo, um valor ínfimo como despesas com dependente. Ou não se pode dizer que o princípio da capacidade contributiva foi violado quando essa dedução é limitada a R\$90,00 mensais? Ou quando as despesas com educação são limitadas a um valor notoriamente abaixo do mercado? Ou quando se limita a compensação de prejuízos fiscais das pessoas jurídicas em 30% do valor do lucro do período?

### **3.7.3 Capacidade contributiva e a extrafiscalidade**

A tributação fiscal - visa exclusivamente arrecadar recursos financeiros para fazer face ao custeio dos serviços públicos. Enquanto que a tributação extrafiscal não almeja, prioritariamente, prover recursos ao Estado, mas objetiva intervir na ordem conjuntural ou estrutural da economia, a fim de incentivar alguma atividade específica, promover o desenvolvimento regional ou setorial.

Ocorre que, para alguns autores, a tributação extrafiscal não seria compatível com o princípio da capacidade contributiva.

O Texto Constitucional expressamente prevê, em seu art.151, inciso I, a possibilidade de conceder incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.

Realça Misabel Derzi que, em todos os casos, a capacidade contributiva é posta de lado, de forma parcial ou total. Em geral, nas isenções e demais incentivos fiscais, os beneficiados são pessoas com grande capacidade econômica. Todavia, na visão da professora, não representam quebras dos princípios da igualdade formal, porque no critério de comparação são tratadas de maneira especial, isto é, não são consideradas da mesma categoria essencial das demais<sup>210</sup>.

Para a jurista mineira, a doutrina sempre considerou legítimas as isenções, favores e benefícios fiscais concedidos por leis que tutelam interesses econômicos, sociais e políticos relevantes para o país<sup>211</sup>.

Moschetti aceita a extrafiscalidade porque a capacidade contributiva está assentada no princípio da solidariedade. Deve-se tirar de cada um, não somente

---

<sup>210</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Op.cit.*p.547

<sup>211</sup> *Idem, Ibidem*, p..547

de acordo com sua riqueza, mas também em função do interesse coletivo nos campos econômico e social, o que justifica a extrafiscalidade<sup>212</sup>.

Segundo Becker, a tributação extrafiscal não contradiz o princípio da capacidade contributiva. Admite-a, porém, alerta que deverá fazê-lo em relação à riqueza do indivíduo, resguardando o mínimo indispensável.<sup>213</sup>

Também nesse sentido pronuncia-se José Marcos Domingues de Oliveira, para quem a finalidade distributiva da extrafiscalidade corresponde ao conteúdo igualitário do princípio da capacidade contributiva<sup>214</sup>.

Para Regina Helena Costa, na tributação extrafiscal a capacidade contributiva é atenuada pela perseguição de outros objetivos de natureza social ou econômica. Contudo, os limites da tributação, mínimo vital e não-confisco, devem ser respeitados<sup>215</sup>.

Concernente às isenções, merece destaque as considerações de Gisele Lemke. As isenções são compatíveis com o princípio, afirma ela, quando procuram dar cumprimento ao mesmo. Porém, quando assim não é, elas deixam de atender ao princípio, na medida em que dispensam do pagamento pessoas que têm capacidade econômica. A autora admite as isenções, desde que muito bem fundamentadas em valores constitucionais, devendo existir coerência lógica entre eles e a finalidade que lhes serviu de fundamento<sup>216</sup>.

Concordamos com a excepcionalidade, porém na condição de que seja algo razoável, com fundamento lógico e coerente com a finalidade a que se propõe a norma.

### **3.8 A relação com o princípio da personalidade**

O preceito constitucional em estudo, em seu art.145, §1º, dispõe o seguinte: “Sempre que possível, os impostos terão *caráter pessoal* ....”.

Extrai-se desse dispositivo, que os impostos terão que observar o aspecto da personalidade do contribuinte, isto é, na instituição de impostos deverão ser consideradas, o máximo possível, as condições pessoais do contribuinte.

---

<sup>212</sup> *Apud*, LEMKE, Gisele. *Op. cit.*, p.53

<sup>213</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, p.456-457

<sup>214</sup> OLIVEIRA, *Op. cit.*, p.118

<sup>215</sup> COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p.53-54

A partir desse preceito, a doutrina costuma classificar os impostos em *personais* e *reais*. Consideram-se de caráter pessoal, aqueles impostos cujo fato gerador leva em conta as características pessoais do contribuinte e, em que não há possibilidade de se repassar o ônus a terceiros. Impostos reais são aqueles ‘cuja materialidade do fato gerador está referida a um fato, acontecimento ou coisa, independente do elemento pessoal e indiferente ao sujeito passivo e suas qualidades’<sup>217</sup>.

Ensina o mestre Ataliba que essa classificação apoia-se na existência, ou não, de conexão entre o aspecto material da hipótese e o aspecto pessoal. “Nos impostos pessoais, o legislador, ao descrever a hipótese de incidência, faz refletirem-se decisivamente, no trato do aspecto material, certas qualidades jurídicas do sujeito passivo”, enquanto nos impostos reais “a h.i. é um fato objetivamente considerado, com abstração feita das condições jurídicas do eventual sujeito passivo”<sup>218</sup>.

Ataliba destaca dois aspectos relevantes nessa classificação, para fins hermenêuticos. Primeiro, o legislador deve atender ao imperativo do dispositivo constitucional (art.145, §1º,). “É imperioso tentar categorizar as bases e modular as alíquotas de modo a considerar as qualidades pessoais do contribuinte”. Em segundo lugar, “no momento de aplicação da lei de imposto os intérpretes deverão atribuir adequada estimativa às condições pessoais do contribuinte, como critério de interpretação da lei, de modo a assegurar rigorosamente a adaptação do imposto a cada contribuinte, individualmente considerado”.<sup>219</sup>

Marciano Seabra de Godoi diz que nem sempre é possível o legislador instituir o caráter pessoal aos impostos, pois os indiretos sobre o consumo realmente não se prestam a uma personalização satisfatória.<sup>220</sup> De fato, os impostos diretos, como o imposto de renda, é que melhor se adequam à aplicação do critério pessoal. Por essa razão, os impostos diretos (aqueles que não repassam o ônus tributário) são tidos como os mais justos do sistema.

---

<sup>216</sup> LEMKE, *Op. cit.*, p.54-55

<sup>217</sup> CONTI, José Maurício (*Op. cit.*, p.70). LEMKE, Gisele, (*Op. cit.*, p.33) e outros.

<sup>218</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 6ªed. São Paulo: Malheiros, 2000, p.141-142

<sup>219</sup> *Idem, Ibidem*, p.142-143

<sup>220</sup> GODOI, Marciano Seabra de. *Op. cit.* p.202

Os impostos pessoais são regulados segundo critérios que consideram a individualidade do contribuinte, enquanto que o imposto sobre coisa, exclui, em princípio, a progressividade em relação à pessoa. Nos impostos pessoais, as condições e aspectos personalíssimos do contribuinte são considerados na formação do fato jurídico tributário e na apuração do *quantum* de tributo devido ao fisco, sustenta Misabel Derzi<sup>221</sup>.

Em função dessas condições pessoais o tratamento fiscal varia, podendo até não haver gravame, como no caso do mínimo existencial no imposto de renda pessoa física<sup>222</sup>.

Aliomar Baleeiro, antes da Constituição de 1988, já falava que a pessoalidade e a progressividade são técnicas de graduação da capacidade contributiva articuladas, atreladas. A personalização possibilita aquilo que o autor e outros denominam de capacidade contributiva subjetiva<sup>223</sup>.

A pessoalidade é um dos critérios de realização da capacidade contributiva, sob o ponto de vista relativo ou subjetivo. Ele considera os aspectos variáveis do contribuinte, resultantes de seus gastos ou necessidades pessoais, para acolher cônjuge, filhos, doença e educação.

A personalização constitucional dos impostos impõe a dedução dos gastos pessoais obrigatórios com alimentação, vestuário, moradia, saúde, dependentes, educação, higiene, saúde, transporte. O valor dispendido pelo contribuinte com esses gastos não constitui capacidade contributiva, por isso não está disponível para o pagamento de impostos.

As desigualdades no mundo atual são de toda ordem e o anseio por justiça e igualdade também se manifesta no campo tributário, o que só poderá ser reduzido, na visão da professora Misabel, se o legislador criar um sistema de contrapesos aos desequilíbrios maiores. Em matéria fiscal, a justiça é inacessível em forma absoluta e completa, mas a impossibilidade de alcançar o imposto ideal não exime o legislador de buscar o aperfeiçoamento. <sup>224</sup>

---

<sup>221</sup> BALEEIRO. *Op. cit.*, p.745

<sup>222</sup> *Idem, Ibidem*, p.745

<sup>223</sup> *Idem, Ibidem*, p.750

<sup>224</sup> *Idem, Ibidem*, p.745

A grande virtude dos impostos pessoais é que desenvolvem a consciência tributária no cidadão, o qual passa a ter noção do quanto ele contribui para as despesas do Estado, por isso mesmo objeto das resistências mais freqüentes dos contribuintes.

A pessoalidade dos impostos também envolve a proteção à família, porém, nesse aspecto, a capacidade contributiva tem sido negligenciada juridicamente até no estrangeiro e, entre nós, esbarra em um vazio jurisprudencial e doutrinário extraordinário, observa a jurista mineira.<sup>225</sup>

Na doutrina brasileira, poucos têm se dedicado ao assunto. Misabel Derzi o tratou com profundidade, fazendo largo estudo acerca da proteção da família no âmbito do Direito Tributário. Por essa razão, o estudo da mestra merece destaque especial, devido a sua relação direta com o imposto de renda.

### **3.8.1 A proteção à família – o novo enfoque**

A Constituição brasileira, no artigo 226, trata de uma proteção especial – como dever do Estado – que é a família.

Que espécie de proteção é essa que o legislador Constituinte de 1988 estabeleceu? Qual é a concepção de família para o Estado?

Perante a nossa Carta Magna de 1988, são consideradas famílias, no sentido legal, as constituídas pelo matrimônio, as uniões concubinárias e as unidades formadas por qualquer um dos pais e seus descendentes. Portanto, é essa família que o Estado tem o dever de proteger, e o legislador não pode ignorá-la.

Na maior parte dos países desenvolvidos, o princípio da proteção da família é discutido dentro do Direito Tributário, enquanto que no Brasil o assunto é ignorado pelos tributaristas. Há necessidade da unidade do justo e do Direito, ou seja, é preciso compatibilizar as partes integrantes, as normas dos diversos ramos do direito e que tratam da proteção da família. Nos Estados Unidos e na Europa, esse foi um dos temas mais discutidos, nas últimas décadas. Em alguns países foram alteradas as legislações pertinentes, como em Portugal, Inglaterra

---

<sup>225</sup> *Idem, Ibidem*, p.693



e Espanha. É necessário discutir a proteção da família dentro do Direito Tributário, como limitação ao poder de tributar<sup>226</sup>.

A Alemanha incorporou, há décadas, o princípio constitucional de proteção à família ao Direito Tributário. Na comunidade Européia, nas duas últimas décadas, há uma preocupação doutrinária com a questão e o advento de mudanças legislativas e de jurisprudência constitucional<sup>227</sup>.

A decisão judicial mais antiga, que tratou da tributação conjunta dos cônjuges, é da Corte norte-americana, de 1930, no caso *Poe x Seaborn*, comenta a Professora Misabel. De acordo com a legislação da época cada contribuinte era tributado conforme sua própria renda, independentemente do estado civil da pessoa. Assim, se compararmos o imposto incidente sobre a renda de duas famílias, com os mesmos rendimentos, onde numa delas a renda é proveniente de apenas um dos cônjuges e na outra, dos dois cônjuges, observamos que a primeira é tributada de forma mais onerosa que a segunda. Isso resulta da progressividade da tributação<sup>228</sup>.

Relata-nos Misabel Derzi que, foi a partir daí que a Suprema Corte dos Estados Unidos introduziu o denominado *splitting* na tributação das pessoas físicas<sup>229</sup>. Com essa decisão, para os casais de apenas uma única fonte de renda, para fins de tributação, o rendimento é dividido por dois, incidindo sobre ele uma alíquota mais baixa, em função da existência de diversas alíquotas, distribuídas por faixa de renda, em atendimento ao princípio da progressividade. Dessa forma, o imposto é recolhido como dois contribuintes distintos – marido e mulher.

A discussão tomou um *novo enfoque*, a partir 1957, com uma decisão do Tribunal Constitucional da Alemanha. Essa Corte entendeu como inconstitucional, por ofender o princípio de proteção à família, a obrigatoriedade de declaração em conjunto dos cônjuges, porque a renda unificada fica sujeita à alíquota mais elevada, por causa da progressividade, se comparada com pessoa

---

<sup>226</sup> *Idem, Ibidem* p.762-769

<sup>227</sup> *Idem, Ibidem*, p. 763

<sup>228</sup> *Idem, ibidem*, p.763-764

<sup>229</sup> *Idem, Ibidem*, p.764

solteira. Nessa decisão, o Tribunal recomendou o splitting, como nos EUA, o que posteriormente foi adotado pelo legislador alemão e hoje está em vigor<sup>230</sup>.

A Suprema Corte italiana, em 1976, também se pronunciou contra a tributação da renda dos cônjuges em conjunto. A origem da decisão foi um processo em que os maridos, casados em regime de separação de bens, buscavam uma solução para a recusa de suas mulheres em fornecer os dados para a declaração de imposto de renda em conjunto. As esposas alegaram a inconstitucionalidade da lei tributária e o Tribunal acolheu a defesa, reconhecendo a violação ao princípio da igualdade, tendo em vista o tratamento discriminatório contra as unidades familiares em relação às uniões livres e famílias de fato, e desigual entre os cônjuges<sup>231</sup>.

Igualmente o Tribunal Constitucional espanhol, em 1989, considerou inconstitucional a legislação do imposto de renda que obrigava os contribuintes casados à declaração em conjunto, por ofender a isonomia<sup>232</sup>.

Finalmente, a década de oitenta trouxe *alterações na legislação* do imposto de renda das pessoas físicas, em diversos países, no sentido de proteção à família<sup>233</sup>.

As mudanças na legislação variam, de país para país, de acordo com a política econômica, os valores e os princípios de cada nação. Com essas mudanças legislativas, pode-se classificar a tributação do imposto de renda pessoa física em três sistemas<sup>234</sup>.

### 3.8.2 Sistemas de tributação do IRPF

a) *Sistema de Tributação Independente* – é aquele que tributa a renda de cada pessoa individualmente, desprezando a unidade familiar como titular da capacidade contributiva. O sistema apresenta variantes em diferentes países. Alguns concedem benefícios ou isenções para o cônjuge dependente e filhos menores, outros aplicam alíquotas mais favoráveis. O sistema independente

---

<sup>230</sup> *Idem, Ibidem* p.766

<sup>231</sup> *Idem, ibidem* p.767

<sup>232</sup> *Idem, ibidem* p.767

<sup>233</sup> *Idem, ibidem* p.768-769

<sup>234</sup> *Idem, Ibidem*, p.769

tenta manter uma neutralidade diante do estado civil do contribuinte. Vigora no Brasil, Inglaterra, Itália, Espanha e Canadá.

*b) Sistema de Tributação Misto* – é um sistema que, apesar de também tratar de forma individualmente as pessoas, faz distinção segundo o estado civil do contribuinte e de determinado modelo de casamento e de família. Introduce benefícios tributários através da redução da base de cálculo ou da aplicação de alíquotas diferenciais. Um das técnicas é o *splitting* conjugal, onde a renda total dos cônjuges é dividida ao meio ou por um divisor menor (1,8 ou 1,2), o que acarreta a incidência de uma alíquota menor em um sistema de tributação progressiva.

A legislação tributária americana, atualmente em vigor, contempla diferentes situações jurídicas. Os casados que declaram em conjunto, onde há apenas uma fonte ou um dos cônjuges recebe renda superior a do outro, recebem uma alíquota mais benéfica; aos arrimos de família também é aplicada uma alíquota menor, porém maior que a dos casados que declaram em conjunto; os solteiros têm um tratamento específico, menos benéfico que os anteriores; e os casados que declaram em separado a menos benéfica.

*c) Sistema que considera a família como comunidade de ganhos e de consumo* - é aquele que considera a família como titular de renda e consumo e a tributa em conjunto, sem prejuízo em relação aos solteiros, utilizando a técnica *splitting* restrita aos cônjuges, em caráter compulsório (Portugal) ou facultativo (Alemanha) ou *splitting* total, chamado também de quociente familiar, utilizado na França.

Porém, a tributação em conjunto de forma compulsória não é mais utilizada. Hoje é opção dos cônjuges a declaração em conjunto. A cumulação de renda existe apenas com o benefício do *splitting*, como em Portugal, ou em caráter facultativo. Atualmente, a maioria dos países adota o sistema misto, permanecendo a tributação de cumulação de renda à opção dos cônjuges ou então com o favor legal do *splitting*<sup>235</sup>.

O *splitting* conjugal consiste em somar os rendimentos dos cônjuges, deduzir as despesas necessárias à sua aquisição, e depois dividir a base de

cálculo (por 2, na Alemanha e por 1,8, em Portugal), resultando, por conseguinte, a aplicação de uma alíquota menor, por causa da tributação progressiva.

Esclarece a professora Misabel Derzi que a justificação do *splitting* não se fundamenta em benefício, mas é visto como decorrência necessária do princípio da capacidade contributiva, razão pela qual o legislador não pode modificá-la. Há uma transferência de capacidade contributiva entre cônjuges, por isso para autores alemães não existe nenhuma vantagem para os casados, mesmo com tributação mais suave em relação aos solteiros.<sup>236</sup>

Há diversas críticas contra o *splitting* conjugal, refutadas pela maioria da doutrina e jurisprudência alemã. Alega-se que essa técnica desconsidera a economia doméstica decorrente da economia de escala que é feita em família, pois duas pessoas residindo juntas gastam menos do que se morassem separadamente. Uma solução foi reduzir o divisor de 2 para 1,8, o que foi acolhido pelo legislador de Portugal. Outra crítica é que reduz a progressividade das famílias mais ricas, o que foi rechaçado pelo Tribunal Constitucional sob o argumento de que o *splitting* não é um benefício fiscal, mas uma tributação visando atender ao princípio da capacidade econômica.<sup>237</sup>

O *splitting* total ou quociente familiar, utilizado na França, consiste em somar todos os rendimentos da unidade familiar e dividir o resultado por um coeficiente ou divisor, variável dependendo das diversas situações familiares existentes, como número de filhos, idade, e outros. Ao resultado obtido, aplica-se a alíquota progressiva e novamente se multiplica pelo mesmo quociente.

Esta técnica recebe as mesmas críticas do *splitting* conjugal.

Na visão da professora Misabel Derzi, o modelo mais adequado é o alemão, que permite tanto a tributação conjunta com *splitting* quanto a declaração independente e em separado. Esta preserva a liberdade individual e o direito ao segredo profissional da mulher casada e aquela valoriza corretamente a comunhão de vida que a família no casamento hospeda.

---

<sup>235</sup> *Idem, Ibidem* p.770

<sup>236</sup> *Idem, Idem*, p.776

<sup>237</sup> *Idem, Idem*, p.775-781

Ressalta a grande jurista mineira que o ponto central da proteção da família, no Direito Tributário, reside na real apreensão da capacidade contributiva objetiva e subjetiva<sup>238</sup>.

Para que nos aproximemos da real capacidade contributiva é necessário que se permita a dedução integral dos gastos necessários para a manutenção da família, o que, aliás, é obrigação, das pessoas casadas e arrimo de família.<sup>239</sup>

No Brasil, a proteção à família tem sido negligenciada pela legislação do imposto de renda. Durante o casamento, o direito à dedução por alimentos é ínfimo e irrisório. Porém, as pensões alimentícias, estabelecidas por decisão e acordo judicial, em decorrência de separação e divórcio são integralmente dedutíveis. Nesse ponto, há um tratamento desigual entre os casados e os separados, beneficiando os últimos. Vê-se, portanto, frontalmente ferido, o princípio da proteção à família<sup>240</sup>.

É necessário que o legislador brasileiro permita a dedução integral dos gastos efetuados com o sustento da família, como: alimentação, educação, saúde, transporte, moradia, ou então que autorize, pelo menos, a dedução de quantias mais próximas à realidade e não essas deduções irrisórias de hoje. Em resumo, frente às normas constitucionais de capacidade econômica, igualdade e proteção à família, o Estado tem o dever de buscar a efetiva capacidade econômica do contribuinte, considerando os gastos efetivamente realizados e necessários à manutenção da família e não prejudicar os casados em relação aos não-casados.

---

<sup>238</sup> *Idem, Ibidem*, p.779

<sup>239</sup> *Idem, ibidem*, p. 779

<sup>240</sup> *Idem, ibidem*, p. 780

#### 4. O PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE

O estudo do princípio da capacidade contributiva requer, necessariamente, a análise da questão da progressividade. Por quê? Porque, graduar os tributos segundo a capacidade econômica do contribuinte, como estabelece o preceito constitucional, significa que os mesmos devem ser progressivos, ou seja, à medida que aumenta o valor a tributar (base de cálculo) aumenta também a alíquota, diferentemente da proporcionalidade. Esse é entendimento da maioria dos doutrinadores.

Ademais, eles consideram também a progressividade um instrumento de realização ou de efetividade da capacidade contributiva e da igualdade, levando à justiça fiscal.

Há também uma grande parcela na doutrina que atribui um papel muito maior à tributação progressiva. Entende que ela serve igualmente para dar eficácia ao princípio do Estado Democrático de Direito, entre cujos objetivos encontram-se a solidariedade e a redução das desigualdades sociais.

Entretanto, são freqüentes as críticas e as tentativas de se acabar com a progressividade. No Brasil, ainda no passado recente, ouvimos e assistimos atônitos propostas indecentes no sentido de extinguir a progressividade no imposto de renda, reduzindo-a a apenas uma única alíquota. Quem não se lembra das manchetes de jornais, durante o ano de 2000, anunciando que o Secretário da Receita Federal propõe alíquota única para o imposto de renda?

Marciano Seabra de Godoi classifica as divergências de opiniões, sobre o tema, em dois grupos: o primeiro, é o da ciência das finanças e das teorias e subteorias do sacrifício; o segundo, o político-ideológico com concepções mais socializantes ou mais liberais<sup>241</sup>.

Antes de examinarmos tais opiniões, cabe apresentar uma breve evolução histórica do critério e, a seguir, uma noção sobre equidade horizontal e vertical, que contribuem para esclarecer os seus fundamentos.

#### 4.1 Breve evolução histórica da progressividade

Algumas notícias históricas do imposto progressivo nos são relatadas por Kiyoshi Harada. A progressividade teria origem no imposto direto, cobrado por Sólon, em Atenas, e se desenvolvido na idade média entre as cidades com traços democráticos. Nos séculos XV e XVI, foi largamente aplicado pela República Florentina; no século XVIII, na Holanda, Genebra e Inglaterra<sup>242</sup>.

Com a Revolução Francesa, surgiu com outro imposto denominado “quota pessoal e nobiliária”, que tomava por base os aluguéis, inspirando mais tarde o imposto direto progressivo dos Estados Unidos. Mas, somente a partir da segunda metade do século XIX, generalizou-se o seu emprego, de tal forma que, no final do século praticamente todos os grandes Estados aplicavam a progressividade<sup>243</sup>.

Aliomar Baleeiro também nos conta um pouco sobre a história da progressividade. Relata que, praticada eventualmente desde séculos, em um e outro país, foi tema de controvérsia de várias gerações. Até meados do século XIX, os impostos progressivos eram vistos como confisco, rapina, comunismo e subversão social, apesar dos argumentos lógicos que a seu favor faziam alguns nobres espíritos<sup>244</sup>.

Depois da metade do século XIX, os financistas já faziam pequenas concessões à progressividade, desde que suaves e tímidas. No final daquele século e no início do século XX, os socialistas tentaram fazer da progressão uma arma enérgica na luta de classes. Karl Marx teria recomendado a tributação fortemente progressiva<sup>245</sup>.

A explicação mais freqüente do critério tem sido a teoria econômica da utilidade marginal dos bens, que decresce em função do seu quantitativo. Mas, enquanto os teóricos discutiam sobre os fundamentos econômicos, políticos e morais dos impostos progressivos, os Estados iniciavam suas experiências, sob

---

<sup>241</sup> *Idem, ibidem*, p. 215

<sup>242</sup> HARADA, Kiyoshi. *Sistema Tributário na Constituição de 1988: tributação progressiva*. São Paulo: Saraiva, 1991

<sup>243</sup> *Idem, ibidem*, p.160-161

<sup>244</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p.752

<sup>245</sup> *Idem, ibidem* p.753

o estímulo dessas idéias, já sob a forte pressão de necessidades fiscais. Porém, a técnica de aplicação, por sua vez, aperfeiçoou-se, enquanto cedia à resistência das classes mais opulentas, registra Baleeiro<sup>246</sup>.

Na visão do autor, atualmente, os impostos progressivos são universais e sua aplicação tende a estender-se, cada vez mais, a maior número de impostos<sup>247</sup>.

Entendemos que a discussão teórica e prática, no passado recente, têm demonstrado que o tema não é tão pacífico e universal, muito pelo contrário, com o movimento neoliberal alguns países, como a Inglaterra e os Estados Unidos, até reduziram a progressividade. O Brasil seguiu na esteira dessa onda, reduzindo a progressividade para apenas duas alíquotas, curiosamente, logo após a promulgação da Constituição Democrática de 1988, indo na contramão de todos os valores consagrados pela Carta Magna. Como se isso não bastasse, o governo já vem discutindo e propondo alíquota única, além de acabar com as deduções no imposto de renda, o que violaria, frontalmente, a Constituição.

Não obstante, o critério financeiro ter sido consagrado e receber o apoio da consciência universal, o debate teórico ainda não foi encerrado, observa Baleeiro. Isso porque, há nele dois aspectos fundamentais a serem abordados: um, de natureza política que é má distribuição de renda; e outro de caráter econômico que trata da compatibilidade de fortes impostos progressivos com o sistema produtivo da iniciativa privada<sup>248</sup>.

No Brasil, a Constituição de 1934, em seu artigo 128, estabeleceu a progressividade para as transmissões de bens por herança ou legado, o que, porém, não foi repetido na Carta de 1946. Entretanto, o Texto Maior de 1946, em seu artigo 202, cristalizou a graduação dos tributos, além do princípio da capacidade contributiva e do critério da personalidade. A Emenda Constitucional N.º 18, de 1965, suprimiu o artigo 202 da Carta de 1946.

Em 1988, volta a constar no texto constitucional brasileiro – art.145, §1º - a expressão “os impostos serão graduados...”, donde se depreende que a

---

<sup>246</sup> *Idem, Ibidem*, p.753

<sup>247</sup> *Idem, Ibidem*, p.753

<sup>248</sup> *Idem, Ibidem*, p. 754



progressividade para os impostos passou a ser obrigatória. No entendimento da professora Misabel Derzi<sup>249</sup>, essa expressão, aliada aos art. 1º e 3º da Constituição, autoriza a progressividade nos impostos incidentes sobre a sucessão e o patrimônio. Na atual Constituição, o conceito de igualdade não se vincula à manutenção do *status quo*, mas ganha um conteúdo concreto que obriga o legislador a medidas mais socializantes.

#### **4.2 Eqüidade Horizontal e Eqüidade Vertical**

A eqüidade horizontal é aquela obtida mediante a simples implementação de um imposto proporcional, alíquota única, à capacidade contributiva de cada contribuinte. Nesse caso, a tributação ocorre entre pessoas do mesmo nível de capacidade econômica, ou seja, faz-se a igualação porque se entende que as pessoas com a mesma capacidade sofrem o mesmo sacrifício, ou abrem mão da mesma utilidade, quando pagamos os mesmos impostos<sup>250</sup>.

A eqüidade vertical é mais complexa, podendo ser usada para tornar o imposto regressivo ou progressivo. Neste, a tributação é menos que proporcional à variação da capacidade contributiva, ou seja, a relação entre o imposto pago e a capacidade é decrescente. No progressivo, o aumento da tributação é mais que proporcional, ou seja, a relação tributo/capacidade contributiva aumenta com o nível de renda<sup>251</sup>.

Já é consenso entre os juristas e economistas que a simples proporcionalidade – eqüidade horizontal – não resolve mais o problema da igualdade, devido ao princípio da utilidade marginal, o que significa que à medida que a renda cresce diminui a utilidade acrescentada ao total, pelo último real ganho. No próximo tópico, esse assunto será melhor abordado.

#### **4.3 Os fundamentos da progressividade**

Conforme visto, há diversas opiniões a respeito da progressividade. Alguns autores demonstram seus aspectos positivos e outros condenam a sua adoção como medida tributária.

---

<sup>249</sup> *Idem, Ibidem*, p.541

<sup>250</sup> CONTI, J.M. *Op. cit.*, p. 73-74

Segundo Marciano Seabra de Godoi, o tema pode ser abordado de duas formas: uma, sob o aspecto econômico, que justifica a progressividade pela igualdade de sacrifício; e outra, sob o aspecto jurídico, que a defende como valor constitucional de redução das desigualdades econômico-sociais.<sup>252</sup>

José Maurício Conti vê a progressividade como instrumento de realização do princípio constitucional da capacidade contributiva e como instrumento de política fiscal, ou seja, ferramenta de extrafiscalidade<sup>253</sup>.

O autor identificou diversas teorias que justificam a utilização da progressividade como instrumento de realização da capacidade contributiva. Há diversas teorias, da ciência econômica, que estudam a progressividade sob a ótica do sacrifício, que são as mais aceitas e conhecidas; e outras teorias fundamentadas em argumentos diversos<sup>254</sup>.

A seguir, vamos examinar brevemente as principais teorias que fundamentam a progressividade, apresentadas por ambos os autores.

#### **4.3.1 Teorias sobre a progressividade**

Entre as diversas teorias existentes, vamos nos restringir a examinar aquelas da ciência econômica que justificam a progressividade pela igualdade de sacrifício, e aquela corrente que fundamenta a progressividade à luz dos valores constitucionais, que abordaremos no próximo tópico.

Segundo as *teorias do sacrifício*, o objetivo final da tributação é a igualdade de sacrifícios entre contribuintes, isto é, que os indivíduos suportem igual sacrifício fiscal<sup>255</sup>.

Consoante as teorias do sacrifício, o ônus tributário deve ser repartido de tal sorte que todos arquem com o mesmo sacrifício. Isto poderia indicar então que tanto o rico quanto o pobre deveriam pagar a mesma quantidade de reais, como nos impostos de capitação. Todavia, a ciência econômica (...) há muito chegou à conclusão de que a utilidade de R\$1,00 não é a mesma para alguém que ganha mensalmente R\$50,00 e para alguém que ganha R\$5.000,00. A

---

<sup>251</sup> CONTI, J.M., *ibidem*, p. 74

<sup>252</sup> *Idem, ibidem* p.218

<sup>253</sup> *Idem, ibidem*, p.88-89

<sup>254</sup> *Idem, ibidem* p.81

utilidade para o primeiro é muito maior do que para o segundo. Por isso, o segundo deve recolher mais reais para arcar com o mesmo sacrifício em que incorre o primeiro<sup>256</sup>.

Com isso, os economistas verificaram que à medida que a renda cresce diminui a utilidade acrescentada ao total, pelo último real ganho. Denominaram isso de curva decrescente de utilidade marginal (o da margem, o último)<sup>257</sup>.

Uma vez aceita a tese da utilidade marginal decrescente da renda obtida, surgiram daí três correntes que procuram explicar os melhores critérios para se obter esta igualdade de sacrifício. Uma que sustenta a idéia do sacrifício absoluto, à do sacrifício proporcional e a do igual sacrifício marginal ou mínimo<sup>258</sup>.

A primeira teoria, denominada *igualdade absoluta de sacrifício*, defende que a carga tributária ( $x$  reais) deve ser dividida entre os indivíduos ( $n$ ), de modo que cada um perca com a quantia paga o mesmo número de utilidades, e não  $x/n$  como na capitação. Assim, como cada real do rico tem menos utilidade do que cada real do pobre, o rico pagará mais reais do que o pobre, de forma que cada um perca o mesmo número de utilidades<sup>259</sup>.

Para a teoria do *sacrifício proporcional*, não se exigirá que o pobre perca o mesmo número de utilidades que o rico; exige-se que o pobre e o rico percam a mesma proporção de utilidades em função da utilidade total de suas rendas. Assim, se o total de utilidades de toda a renda do pobre é  $x$  e o do rico é  $y$ , a igualdade de sacrifícios é obtida quando o pobre paga uma quantidade de reais cuja perda de utilidades representa em relação a  $x$ , o mesmo que a perda de utilidades dos reais pagos pelo rico representa em relação a  $y$  – daí a teoria do sacrifício proporcional<sup>260</sup>.

Segundo a teoria do *sacrifício marginal ou mínimo*, deve-se tirar primeiro dos ricos, pois os reais arrecadados representam a perda de menos utilidade, e

---

<sup>255</sup> *Idem*, ibidem p.81

<sup>256</sup> GODOI, ibidem, p.216

<sup>257</sup> *Idem*, ibidem p.216

<sup>258</sup> CONTI, J.M., ibidem, p.81

<sup>259</sup> *Idem*, ibidem p.216

<sup>260</sup> *Idem*, ibidem p.216

somente quando a utilidade dos reais arrecadados dos ricos se igualar à utilidade dos reais dos pobres, é que estes deverão ser tributados.<sup>261</sup>

A primeira teoria indica para uma proporcionalidade, a Segunda, tende a uma progressividade, e a terceira, à igualação das rendas, segundo Marciano Seabra de Godoi<sup>262</sup>.

Na visão do autor, a aplicação dessas teorias é de extrema dificuldade, a qual reside nas seguintes questões: qual é a realidade econômica que registra o real sacrifício tributário do indivíduo? Pode-se encontrar a taxa decrescente das curvas de utilidade marginal da renda de cada indivíduo? Podem-se realizar comparações entre os indivíduos através de uma medida cardinal de utilidade? Torna-se, portanto impraticável a comparação intersubjetiva das curvas de utilidade e também não se conhece o grau em que a utilidade marginal decresce em cada faixa de uma mesma renda<sup>263</sup>.

Para Marciano Seabra de Godoi, essa busca de fundamentação na ciência econômica visa demonstrar que não se pode defender a progressividade como solução técnica perfeita. Entretanto, há consenso sobre a utilidade marginal decrescente da renda obtida (à medida que a renda cresce diminui a utilidade acrescentada ao total pelo último real ganho), o que tende a levar à progressividade<sup>264</sup>.

#### **4.4 A progressividade à luz da Constituição**

Conforme vimos, há diversos fundamentos que explicam e justificam a tributação progressiva. Alguns entendem a tributação progressiva como mero instrumento de realização da capacidade contributiva, enquanto outros vão mais longe, sustentam que ela é também instrumento de realização dos valores constitucionais de solidariedade e redução das desigualdades econômico-sociais, ou seja, instrumento de justiça fiscal e social.

José Maurício Conti, em seu trabalho específico sobre a matéria, conclui que “a tributação progressiva é forma de tributação que melhor obedece ao

---

<sup>261</sup> *idem*, *ibidem*, p.217

<sup>262</sup> *idem*, *ibidem*, p.217

<sup>263</sup> *idem*, *ibidem*, p.217

<sup>264</sup> *idem*, *ibidem*, p.218

princípio da capacidade contributiva, pois visa igualar o sacrifício dos contribuintes e obter, assim, a equidade vertical.” Entretanto, ela pode ser legitimamente utilizada como ferramenta de extrafiscalidade, seguindo objetivos de política fiscal, caso em que o princípio da capacidade contributiva é de observância restrita, respeitando-se apenas mínimo vital e o não-confisco<sup>265</sup>.

O mestre Geraldo Ataliba defende a progressividade como “uma excelente maneira de realizar o princípio da capacidade contributiva, informador dos impostos”. Acrescenta ainda que “como todos os impostos, sem nenhuma exceção, necessariamente são baseados no princípio da capacidade contributiva, todos são passíveis de tratamento progressivo”<sup>266</sup>.

Becker vê a graduação da tributação como uma forma de alcance da eficácia jurídica da capacidade contributiva, na medida em que o legislador ordinário é obrigado a variar a alíquota e o ritmo de sua progressividade segundo a maior ou menor riqueza presumível do contribuinte, em outras palavras, o legislador está proibido de graduar a alíquota ou a ritmar a sua progressividade no sentido inverso da grandeza presumível da renda ou capital do respectivo contribuinte.<sup>267</sup>

Na ótica de Ricardo Lobo Torres, a progressividade é forma de justiça distributiva, cobrando-se desigualmente o tributo na medida em que se desigalam os contribuintes. A injustiça e a desigualdade se consubstanciarão, por exemplo, com a cobrança regressiva do imposto de renda. Para ele, é um princípio por excelência do imposto de renda. Aceita também a progressividade com finalidade extrafiscal<sup>268</sup>.

Outro autor que faz menção ao caráter extrafiscal da progressividade é Kiyoshi Harada. Afirma que pelo princípio da capacidade contributiva o Estado visa arrecadar recursos, da forma mais justa possível, sendo fiscal a sua função; enquanto que a progressividade, como instrumento do exercício da extrafiscalidade, nada tem a ver com a função arrecadatória do Estado<sup>269</sup>.

---

<sup>265</sup> *idem, ibidem*, p.88-90, 98.

<sup>266</sup> *Apud* CONTI, J.M. p.76

<sup>267</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Op.cit.*, p.456

<sup>268</sup> TORRES, R.L.. *Op. cit.*, p.335

<sup>269</sup> HARADA, Hiyoshi. Sistema Tributário na Constituição de 1988: Tributação Progressiva. São Paulo, Saraiva, 1991, p.165

Regina Helena justifica a progressividade, com base em Aliomar Baleeiro, sustentando que os impostos proporcionais já não são considerados os mais idôneos a atender o princípio da capacidade contributiva, persistindo a sua aplicação em casos pouco ajustáveis à progressividade.<sup>270</sup>

Para outros, como Ernesto Lejeune Valcárcel, citado por Regina Costa, a progressividade é uma técnica, não um princípio, por meio da qual pode cumprir-se o princípio da igualdade como inspirador do sistema tributário e a serviço de uma efetiva igualdade de fato. Acrescenta a autora: se a igualdade na sua acepção material, concreta, é o ideal para o qual se volta todo o ordenamento jurídico-positivo, a progressividade dos impostos é a técnica mais adequada ao seu atingimento<sup>271</sup>.

Não obstante as opiniões acima defenderem a graduação dos impostos, há divergências na doutrina, como a de Stuart Mill:

“Taxar as rendas mais altas em uma porcentagem maior do que as rendas menores significa impor um tributo à iniciativa e à parcimônia, impor uma penalidade às pessoas por terem trabalhado mais duro e economizado mais do que seus vizinhos”<sup>272</sup>.

Segundo José Maurício Conti as críticas mais comuns foram sintetizadas por Adhemar João de Barros, senão vejamos:

Começa dizendo que “todo imposto representa um ato de espoliação. A progressividade do imposto permite a uma maioria de cidadãos espoliar mais particularmente, por intermédio de seus representantes, uma minoria da população, sob o pretexto de Justiça Social”. As principais críticas são: “a progressividade tributária penaliza os mais eficientes; prejudica toda a sociedade, passando a ser socialmente injusta, ao desmotivar o esforço e a criatividade; a utilização dos serviços públicos é inversamente proporcional à progressividade tributária”<sup>273</sup>.

Outro grande crítico da progressividade é o economista Roberto Campos, que assim se manifestou:

---

<sup>270</sup> COSTA, R. H. *Op. cit.*, p.73

<sup>271</sup> *Idem, ibidem*, p.74

<sup>272</sup> *Apud* CONTI. *Op. cit.*, p.76

<sup>273</sup> *Apud* CONTI, p.77

“A progressividade é uma coisa charmosa, principalmente quando ela é aplicada à custa do bolso alheio. No fundo, entretanto, a progressividade é uma iniquidade. Significa não só obrigar os que ganham mais a pagar mais, mas também punir mais que proporcionalmente os ousados e criadores. O charme da progressividade advém de duas falsas premissas. Uma, é que quanto mais bem sucedido o contribuinte mais deve ser punido. Outra, é que o governo gasta melhor que o particular. Presume-se que o governo gastaria para prestar serviços; na realidade, gasta para pagar funcionários. Essa é a verdade. Não só dos impostos, mas também das tarifas”<sup>274</sup>.

No mesmo sentido caminha Ives Gandra Martins, para quem a progressividade é um “decadente princípio”, pois atua no sentido de afastar os investimentos e desestimular a vinda de capitais por tributar excessivamente o lucro, a renda e o patrimônio<sup>275</sup>.

Analisando essas opiniões divergentes, Marciano Seabra de Godoi conclui que são argumentos ideológicos: uns, se fundamentam nos valores positivados pela Constituição; outros se chocam com os valores constitucionais. Os primeiros indicam para a total adequação do imposto progressivo, como instrumento de distribuição de riqueza no contexto do Estado Social. Os últimos, não têm qualquer fundamentação histórica ou econômica. Para o autor, não procede o argumento de Ives Gandra e outros, de que a progressividade provoca a fuga de capitais, depressão econômica e desestímulo ao investimento, pois as estatísticas econômicas demonstram que, no período de 1945 a 1973, as economias capitalistas cresceram a taxas assustadoramente altas, justamente na época do *Welfare State*, que adotou os impostos com expressiva progressividade.<sup>276</sup>

Para a professora Misabel Derzi a progressividade é a única que permite a personalização dos impostos, determinada expressamente no artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal. As renúncias de receitas, decorrentes da personalização dos tributos, têm de ser compensadas por meio da progressividade, a fim de manter a arrecadação tributária. Por isso, apesar do

---

<sup>274</sup> Apud, CONTI, p.77

<sup>275</sup> Apud, CONTI, p.78

movimento neo-liberal da última década, persiste a progressividade nos países mais desenvolvidos.<sup>277</sup>

A reduzida progressividade existente no sistema tributário brasileiro deve-se, sem dúvida, a uma questão política, de vontade e determinação da classe dominante no poder. A idéia que se tem difundido é que alíquotas elevadas são excessivas e danosas porque afugentam o capital e a renda, quando elas apenas existem para viabilizar a contemplação jurídica dos menos favorecidos economicamente e tentar reduzir a elevada concentração de renda no país.

Para a elite econômica interessa somente o critério objetivo da capacidade contributiva, um sistema proporcional ou, no máximo, uma progressividade muito suave. Dessa maneira, a elite garante que pagará menos tributo, mesmo que seja em detrimento da grande maioria pobre que suporta os encargos tributários<sup>278</sup>.

A alusão constitucional à graduação dos impostos não se resume ao preceito contido no artigo 145, §1º. Há diversos outros dispositivos no Texto que apontam no mesmo sentido por meio de outros institutos, como a seletividade e a não-cumulatividade no IPI e no ICMS (art.153, §3º, I e II e art.155, §2º, I e III), a vedação ao confisco (art. 150, IV), e a progressividade expressa do Imposto de Renda (art.153, §2º,I), a qual examinaremos a seguir, mais detalhadamente.

A progressividade é uma arma tão eficiente e poderosa, para o alcance da distribuição de riqueza, democracia e dignidade humana, a ponto da mestra mineira dizer que o imposto progressivo poderá ser o instrumento para uma revolução social, senão vejamos:

“O imposto pessoal e progressivo poderá ser o instrumento surdo e adequado a uma revolução social, sem ‘sangue, suor ou lágrimas’, mas tão radical quanto as de caráter catastrófico que têm congestionado cemitérios, cárceres e orfanatos, apavorando as sociedades ameaçadas pela sua propagação insinuante e insidiosa”, defende Misabel Derzi.<sup>279</sup>

---

<sup>276</sup> GODOI, M.S. *Op.cit.*p.219

<sup>277</sup> BALEIRO, Aliomar. p.754

<sup>278</sup> *Idem, ibidem*, p.751

<sup>279</sup> *Idem, ibidem*, p.699



Não obstante a progressividade ser preceito constitucional, as alterações realizadas na legislação brasileira, após a promulgação da Constituição em 1988, caminham em sentido contrário e se chocam com os valores positivados na Carta Magna. A redução a apenas duas alíquotas e as recentes propostas do governo, de introduzir alíquota única no imposto de renda pessoa física, bem como a quase inexistência de progressividade no imposto de renda das pessoas jurídicas e demais impostos são exemplos disso. Tais fatos revelam a ideologia e o poder político dominante, o qual anda no sentido oposto aos objetivos e fundamentos positivados na Constituição.

## 5. A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO IMPOSTO DE RENDA

O imposto de renda exige obediência ao princípio da capacidade contributiva, devendo ser orientado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade.

O imposto sobre a renda é o imposto mais pessoal que se conhece, porque possibilita considerar as condições individuais do contribuinte, permitindo verificar a efetiva capacidade contributiva da pessoa, sendo, por isso, o imposto que melhor atende aos preceitos da *justiça fiscal*.

Devido a seu caráter social e político, o imposto de renda pode exercer um papel elevado no sentido de distribuição de riqueza. “Paga mais quem ganha mais. São essas as medidas que impedem a revolução social”, dizia Nuno Pinheiro<sup>280</sup>.

A prova maior do sentido igualitário e nivelador do imposto de renda, evoluindo para os ideais de equilíbrio social, está em que, a princípio, era tido como medida socialista, e por isso furiosamente combatido pelos liberais. Combateu-se o imposto de renda de todas as formas, alegando-se elevado custo com sua arrecadação e a sua permeabilidade à evasão. Nos Estados Unidos, chegou a ser considerado inconstitucional por colidir com os princípios da economia liberal<sup>281</sup>.

A idéia de justiça é, sem dúvida, o aspecto mais invocado no Direito Tributário. O imposto de renda é a espécie que mais se presta ao seu alcance e maior apreço rende ao princípio da capacidade contributiva.

Há quem diga que o Estado não é o culpado das desigualdades sociais. É, todavia, papel seu, dever constitucional seu, de evitá-las e reduzi-las, quando e quanto possível, começando a fazê-lo pelo que é sua obrigação, a de não tributar quem não tem capacidade contributiva e de tributar mais aqueles que ganham mais.

---

<sup>280</sup> *Apud*, SIDOU, J.M. Othon. *A Natureza Social do Tributo*. Rio de Janeiro, São Paulo: Freitas Bastos, p.35

## 5.1 Breve evolução histórica do imposto de renda

O imposto de renda evoluiu a partir de antigos impostos sobre a propriedade fundiária, vindo mais tarde a incidir sobre o resultado da aplicação das atividades agrícolas, na aquisição de bens mobiliários e imobiliários e do exercício das profissões em geral. Depois, evoluiu passando a gravar, não mais a fonte produtora, mas o próprio rendimento, preservando-se o capital aplicado nas atividades produtivas. A renda produzida é que passa a ser tributada, é o que nos conta Adilson Rodrigues Pires<sup>282</sup>.

Outros autores dão conta de que foi com o desenvolvimento da indústria e do comércio e com o aparecimento do sistema econômico monetário que a renda começou a ser tributada e não mais apenas o patrimônio. Parece ser consenso que a história do moderno imposto de renda começou na Inglaterra, no encerrar do século XVIII, com o Primeiro Ministro PITT. No século XIX, ele foi criado como imposto definitivo, com o nome de *Income Tax*. A partir daí, sobretudo após a primeira guerra mundial, é que ele começou a ser adotado em outros países, registra Gisele Lemke<sup>283</sup>.

Segundo a autora, o imposto de renda teve três fases. Instituído como imposto de guerra, passando depois a ser exigido em tempos de dificuldades financeiras e, por fim, passou a ser permanente<sup>284</sup>.

No Brasil, ele foi criado no tempo do império, mas incidia somente sobre alguns tipos de renda. Somente em 1910, o imposto passou a incidir sobre dividendos, indústrias e profissões. Em 1914, ampliou-se a tributação. O imposto geral sobre a renda somente foi instituído em 1922. Em 1925, foram inseridos critérios de personalidade e de progressividade, mas só foi cobrado em 1926. De 1930 a 1940, o imposto sofreu diversas alterações como: elevação da alíquota para 15%; foram tributados os rendimentos de residentes no exterior; criada a responsabilidade tributária do espólio pelo tributo devido por contribuinte falecido. A partir de 1941, a Administração Tributária começou a ser fortalecida. Em 1954, foi criado o sistema de imposto retido na fonte sobre os rendimentos

---

<sup>281</sup> SIDOU, J.M. Othon. *Op. cit.*, p.34-36

<sup>282</sup> PIRES, Adilson Rodrigues. *Contradições no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p.47.

<sup>283</sup> LEMKE, Gisele. *Op. cit.*, p.13

do trabalho assalariado. E, em 1964, realizou-se a grande reforma, inserindo, sobretudo, a correção monetária no imposto de renda. Desde a época, a legislação do imposto de renda tem passado por freqüentes alterações<sup>285</sup>.

Somente em 1934, o imposto de renda ganhou tratamento constitucional, passando, desde então, a ser tributo de competência da União.

O constituinte de 1988, ao repartir as competências tributárias entre os entes federados, definiu as respectivas espécies, também atribuiu à União o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (art.153, III), devendo observar o princípio da capacidade contributiva e os critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, conforme dispõe o art. 153, § 2º, I, da Constituição Federal.

Extrai-se desse preceito que o fato-signo presuntivo de riqueza (no dizer de Becker) do imposto em tela é a renda e proventos de qualquer natureza, de competência exclusiva da União. Portanto, a regra jurídica que instituir o imposto terá que ter como critério material da hipótese de incidência, necessariamente, a renda e proventos de qualquer natureza.

Portanto, a capacidade contributiva do imposto, em referência, pressupõe a existência de renda e proventos de qualquer natureza, na sua ausência não há que se falar em imposto de renda.

Mas o que vem a ser renda e proventos de qualquer natureza? É o que veremos agora, iniciando com o conceito de renda do Código Tributário Nacional.

## **5.2 O Conceito de Renda no Código Tributário Nacional – CTN**

Para enfrentar essa tarefa vamos nos valer, basicamente, de dois autores nacionais que, recentemente, pesquisaram com profundidade a questão do conceito de renda. São eles Gisele Lemke e Roberto Quiroga Mosquera.

O artigo 43 do Código Tributário Nacional (CTN), regra-matriz de incidência do imposto de renda, introduziu uma definição de renda, com o seguinte teor:

---

<sup>284</sup> *Idem, ibidem*, p.14

<sup>285</sup> *Idem, ibidem*, p.14-15

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

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

*II – “de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.”*

Na visão de Mosquera, com tal texto, o legislador complementar pretendeu acabar com a imprecisão de significados da palavra “renda” e da expressão “proventos de qualquer natureza”, fazendo uma definição dos referidos termos lingüísticos. Estipulou o termo “renda” como o *produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos*, enquanto que a expressão “proventos de qualquer natureza” como *acréscimos patrimoniais não estão compreendidos no conceito de renda*<sup>286</sup>.

Para o autor, os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de “renda” são denominados “proventos de qualquer natureza”, assim, renda é também acréscimo patrimonial.

Mas para Mosquera, há outras definições possíveis, dependendo do critério que se adote como elemento diferenciador para o fim de classificar as espécies de definições jurídicas, podendo-se afirmar que o dispositivo legal contempla as seguintes formas: a) quando definiu a palavra “renda” adotou as definições *estipulativa, denotativa, contextual e conotativa*; b) para a expressão “proventos de qualquer natureza” usou a definição *estipulativa, conotativa e contextual*<sup>287</sup>.

Diverge, entretanto, Gisele Lemke, da corrente doutrinária majoritária que entende que o Código Tributário Nacional adotou a teoria do acréscimo patrimonial<sup>288</sup>.

Para a autora, o acréscimo patrimonial, em sentido estrito, não inclui os rendimentos consumidos. Somente se a expressão for utilizada em sentido amplo é que se poderia dizer isso. O problema, diz a jurista, é que renda não é

---

<sup>286</sup> MOSQUERA, Roberto Quiroga. P.44-45

<sup>287</sup> Esclarece o autor, que uma definição é *estipulativa* quando se determina o sentido e o significado da palavra; é *denotativa* quando se enumera coisas que integram o significado; conotativa é aquela em que se especificam as características e propriedades; contextuais são aquelas em se identifica o significado dos termos e locuções por intermédio da inter-relação de enunciados. (*Op.cit.*p.35,45)

<sup>288</sup> LEMKE, Gisele. *Op. cit.*, p.62

somente acréscimo patrimonial, mas sim esse acréscimo adicionado do valor dos bens e serviços consumidos<sup>289</sup>.

Gisele Lemke chegou a essa conclusão após estudar as diversas teorias sobre o conceito de renda. Devido a importância do assunto, vamos abordar brevemente as teorias estudadas pela autora.

Inicialmente, Gisele classificou as teorias em econômicas e fiscais. Descartou logo as primeiras, observando que o objeto da Ciência Econômica difere do objeto da Ciência do Direito, servindo suas teorias, isso sim, como parâmetro para a Ciência Jurídica. Aquela não está preocupada com a renda como objeto de tributação e muito menos com a observância dos princípios constitucionais. As teorias fiscais, a autora agrupou em três correntes: teorias da renda-produto; teorias da renda-acréscimo patrimonial e teorias legalistas.<sup>290</sup>

Concernente à teoria renda-produto, a autora não a aceita, porque está fundamentada nos conceitos da Ciência Econômica que, além das razões já mencionas, defende que a renda é produto de uma fonte duradoura, consistente no capital, no trabalho ou na combinação de ambos<sup>291</sup>.

Quanto à teoria renda-acréscimo patrimonial, recebe as mesmas críticas da autora, e diz que essa teoria adota um conceito de renda *a priori*.

Para Gisele, a teoria mais adequada em termos jurídicos é a legalista, cujos adeptos sustentam que a renda é o que a lei estabelecer como tal. No entanto, a autora distingue as teorias legalistas em sentido estrito e sentido amplo. A primeira defende a opinião de que a lei ordinária pode determinar livremente os fatos que indicam renda para efeito de incidência de imposto de renda. A legalista em sentido amplo afirma a autonomia do ordenamento jurídico para definir o que seja renda, devendo o legislador, porém, observar os valores constitucionais. Dessa forma, defende a autora que, diante da teoria legalista em sentido amplo, a lei ordinária não poderá instituir Imposto de Renda com base em fatos que não constituem renda.

Apresentadas as principais teorias estudadas por Gisele, podemos voltar ao conceito de renda.

---

<sup>289</sup> *Idem, ibidem*, p.62

<sup>290</sup> *Idem, ibidem*, p.29-30

A crítica de Gisele à expressão “acrécimo patrimonial”, em sentido amplo, é que podem ser confundidos conceitos distintos, que são “acrécimo patrimonial” e “renda consumida”, pois esta também participa da regra-matriz de incidência do IR.

Destarte, a autora considera mais adequado dizer que o Código Tributário Nacional adotou uma regra-matriz de incidência ampla para o Imposto de Renda, que inclui renda e proventos, em vez de se afirmar que adotou a teoria do acréscimo patrimonial<sup>292</sup>.

Assim, para Gisele, pode-se falar que o Código Tributário Nacional adotou o conceito de renda em sentido amplo e em sentido estrito.

### **5.2.1 Conceito de Renda em sentido estrito**

Na visão da autora, o CTN, em seu inciso I, ao definir a renda como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos adotou a teoria da renda-produto ou a teoria das fontes. Dessa definição ficariam de fora os acréscimos patrimoniais gratuitos, uma vez que não é resultado do trabalho ou do capital<sup>293</sup>.

A autora extrai do texto do dispositivo legal (inciso I) que o produto a que ele se refere é o produto líquido. Entende que essa característica faz parte do núcleo do vocábulo renda, tanto que todas as teorias conceituam-na como produto líquido. Também, a Constituição Federal, quando distribuiu as competências, utilizou tal significado. Se assim não fosse, levaria à tributação do faturamento ou do patrimônio, o que é objeto de tributos da competência de outros entes federados ou de outras espécies tributárias<sup>294</sup>.

Dessa forma, a renda em sentido estrito é o resultado líquido, que é a diferença entre receitas e despesas, necessárias para obtenção dessas receitas e manutenção da fonte produtora. No caso, é irrelevante o destino da renda, se consumida ou não.

---

<sup>291</sup> *Idem, ibidem*, p.29

<sup>292</sup> LEMKE, Gisele. *Op. cit.*, p.62

<sup>293</sup> *Idem, ibidem*, p.62

<sup>294</sup> *Idem, ibidem*, p.63

Nesse ponto há que se fazer a distinção entre renda consumida e despesas ou gastos necessários à obtenção da renda. Entende-se como renda consumida aquela parcela dispendida com outros gastos, não necessários para a obtenção das receitas. Essa distinção não oferece grandes dificuldades quando tratamos de imposto de renda da pessoa jurídica, pois buscamos subsídios na Ciência Contábil e os conceitos já estão bastante esclarecidos. O problema está no imposto de renda da pessoa física, onde a linha divisória é bastante tênue e envolve outros valores constitucionais que precisam ser protegidos, como educação, saúde, família.

Dessa forma, renda em sentido estrito, como produto do capital do trabalho ou da combinação de ambos, significa um resultado líquido novo, isto é, uma *riqueza nova*. O termo novo decorre do próprio dispositivo legal, pois o CTN fala em produto, este é sempre entendido como algo novo, que não existia antes<sup>295</sup>.

Conclui a jurista, sintetizando a sua concepção de renda, em sentido estrito, como sendo riqueza nova, proveniente do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, não importando se consumida ou não, devendo essa riqueza nova corresponder ao produto líquido.<sup>296</sup>

### **5.2.2 Conceito de proventos de qualquer natureza**

O Código (inciso II, art.43 CTN) define como proventos os acréscimos patrimoniais não compreendidos na renda, em sentido estrito. Entre os tributaristas, predomina a idéia de que a expressão “proventos de qualquer natureza”, foi utilizada para dar uma amplitude maior ao conceito de renda, abrangendo assim todos os acréscimos patrimoniais.

Frise-se que patrimônio, em Direito Tributário, deve ser entendido como aquele que tem valor econômico, ou seja, conjunto de bens, direitos e obrigações, passíveis de serem convertidos em pecúnia, em moeda.

Lembramos que capacidade contributiva pressupõe a existência de um valor econômico, ou seja, riqueza conversível em moeda.

---

<sup>295</sup> *Idem, ibidem*, p.64

<sup>296</sup> *Idem, ibidem* p.64-65



Assim, patrimônio é o acervo de bens que uma pessoa possui em um determinado momento estático, capaz de ser convertido em dinheiro.

Dessa forma, na visão de Gisele os proventos caracterizam-se como acréscimo patrimonial que não constituem renda em sentido estrito. O acréscimo patrimonial é o resultado positivo entre o patrimônio existente no final de um período e o início desse período.

Para a autora, os proventos representam a diferença entre o valor do acréscimo patrimonial líquido do período e a renda, em sentido estrito, poupada. Considera-se, portanto, proventos as mais valias efetivas (que são os ganhos gratuitos, tais como valorização imobiliária e outros), devendo também envolver as menos-valias.<sup>297</sup>

Gisele ressalta a questão da efetiva realização da renda. Não basta apurar renda ou proventos, impende haver a disponibilidade econômica ou jurídica da renda, ou seja, a incidência tributária só poderá ocorrer se efetiva e objetivamente se puder falar em riqueza nova, qualquer que seja a causa<sup>298</sup>.

### 5.2.3 Conceito de Renda em sentido amplo

A concepção de renda em sentido amplo<sup>299</sup> consiste na renda consumida mais o acréscimo patrimonial, pois o conceito de renda em sentido estrito é o da teoria do produto ou fonte (inciso I do art.43), e o conceito de proventos é o da teoria do acréscimo patrimonial. Conjugando-se as duas noções tem-se que a renda em sentido amplo é o acréscimo patrimonial mais a renda consumida, podendo ser representado pela seguinte expressão matemática:

$$\text{Renda (sentido amplo)} = \text{Acréscimo patrimonial} + \text{renda consumida}$$

### 5.3 O Conceito Constitucional de Renda

Enquanto Gisele entende não haver um conceito constitucional expresso de renda, vigente, então, estaria o conceito do Código Tributário Nacional, Roberto Mosquera, após exaustiva análise das regras constitucionais, conclui que “há uma conceituação expressa de ‘renda’ como sendo uma somatória de

---

<sup>297</sup> *Idem, Ibidem*, p. 68

<sup>298</sup> *Idem, Ibidem*, p.70

rendimentos originários do trabalho, do capital, e de 'proventos de qualquer natureza' como sendo os rendimentos provenientes da aposentadoria e de outras fontes, sejam elas quais forem".<sup>300</sup>

Mosquera chegou a essa conclusão após verificar a acepção, o sentido e o significado da palavra "renda" em cada uma das ocasiões em que a Constituição dela se utilizou. Verificou que o vocábulo "renda" aparece 22 vezes no Texto Maior, possuindo diferentes acepções. Observa que a acepção do termo "renda", com interesse para o estudo da regra-matriz do imposto de renda, encontrado na Carta indica, rendimento, produto do trabalho (art.7º), do capital (art.7º, XI), proventos (art.151, II e 153, III).<sup>301</sup>

Pertinente à expressão "proventos de qualquer natureza", utilizada pela lei máxima, em seu art. 153, inciso III, entende-se indicar que será tributado todo e qualquer rendimento que se origine do trabalho, do capital, da aposentadoria ou de outra fonte. A fonte de produção dos rendimentos é irrelevante. A causa que dá origem ao dinheiro, remunerações e vantagens recebidas pelo ser humano pode ser de qualquer proveniência ou procedência.<sup>302</sup>

No entanto, adverte o autor que a definição da expressão "proventos de qualquer natureza" e do vocábulo "renda" como o produto do capital do trabalho, da aposentadoria e de qualquer outra fonte produtora de rendimentos não é um conceito suficiente para apreendermos o conceito constitucional das referidas locuções. Daí, o autor parte para investigar o Texto Constitucional, num contexto maior, visando identificar princípios basilares e indicativos do conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza.<sup>303</sup>

Mosquera, adotando o processo sistemático de interpretação, faz diversas considerações importantes sobre o conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza que merecem ser apreciadas.

Da discriminação das competências tributárias decorrem duas conseqüências, a saber: a) atribui uma faculdade à determinada pessoa política

---

<sup>299</sup> *Idem, Ibidem*, p.71

<sup>300</sup> MOSQUERA, R.Q.. *Op. cit.*, p.71

<sup>301</sup> *Idem, Ibidem*, p. 67-69

<sup>302</sup> *Idem, Ibidem*, p.69-70

<sup>303</sup> *Idem, ibidem*, p.70

para instituir um certo tributo; b) veda, por conseguinte, competência tributária idêntica a outras pessoas políticas.<sup>304</sup>

Diante da rigidez constitucional o legislador não é livre para escolher os fatos passíveis de tributação. Portanto, no tocante à regra-matriz do imposto de renda o legislador, obrigatoriamente, terá que eleger como fato tributável a renda e proventos de qualquer natureza. O constituinte, ao repartir as competências tributárias, definiu as diversas hipóteses de incidência possíveis com materialidades diferentes, dividindo-as entre os entes federados, de modo que os fatos tributáveis “renda” e “proventos de qualquer natureza” não são os mesmos daqueles escolhidos para os demais tributos, ou seja, nenhum outro tributo poderá incidir sobre tais fatos<sup>305</sup>.

Os fatos tributáveis, eleitos pelo constituinte de 1988, correspondem a fatos econômicos de relevância jurídica, o que indica a capacidade contributiva das pessoas, princípio previsto no art. 145, §1º da Constituição. Portanto, a riqueza, o patrimônio, das pessoas é o indicador capaz de medir a capacidade contributiva das pessoas<sup>306</sup>.

A incidência tributária sobre o patrimônio pode ser classificada em dois sentidos, a saber: a) estático; b) dinâmico. A tributação do patrimônio em *sentido estático* ocorre quando este não sofre mutações. É o caso do IPTU, ITR, IGF, IPVA. A tributação do patrimônio em *sentido dinâmico* ocorre quando há mutação de seus elementos. É o caso de ICMS, I.I., I.E., IPI, IR, IOF, ITCMD, ITBI.<sup>307</sup>

Sob o aspecto da tributação dinâmica do patrimônio, os impostos ainda podem ser divididos em duas espécies: a) aqueles que incidem sobre o valor do patrimônio em si mesmo, não importando se houve acréscimo ou não, como por exemplo, o ICMS; b) aqueles que incidem sobre o valor da mutação patrimonial que se constitui num acréscimo de elementos patrimoniais, isto é, incide sobre o acréscimo patrimonial.<sup>308</sup>

---

<sup>304</sup> *Idem, ibidem*, p.117

<sup>305</sup> *Idem, ibidem*, p.117

<sup>306</sup> *Idem, ibidem*, p.118

<sup>307</sup> *Idem, ibidem*, p.96-97

<sup>308</sup> *Idem, ibidem*, p. 94-97

Portanto, o imposto de renda não incide sobre o patrimônio em seu sentido estático. A renda auferida traduz “um fato patrimonial modificativo majorativo, assim entendida a mutação de elementos pertencentes ao patrimônio das pessoas que se qualifica como acréscimo patrimonial”.<sup>309</sup>

O valor sobre o qual vai incidir o tributo é a base de cálculo. No caso do imposto de renda, o valor da mutação será o acréscimo patrimonial, na visão do autor.

A base de cálculo é o critério eleito pela Lei Máxima para medir a capacidade econômica das pessoas, que corresponde a uma perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência. No caso do imposto de renda a base de cálculo deverá ser o elemento que constitui uma majoração do patrimônio, uma riqueza nova, ou seja, elementos patrimoniais que não existiam antes e que não representam uma mera reposição de elementos ou permuta. Salaria o autor que acréscimo patrimonial não se confunde com ingresso ou reposição de patrimônio<sup>310</sup>.

Por fim, lembra Mosquera a necessidade da existência de um elemento temporal para mensurar a variação patrimonial, pois não há como aferir o incremento sem um referencial de período. Faz-se necessário estabelecer dois momentos, um inicial e outro final, para podermos comparar o patrimônio, a fim de mensurar a sua mutação<sup>311</sup>.

#### **5.4 Noção de Disponibilidade Econômica ou Jurídica**

Consoante o art. 43 do CTN o imposto de renda tem como “fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda (...) ou proventos de qualquer natureza (...)”.

No item anterior examinamos o conceito de renda, em sentido estrito e amplo, concluindo que ela deve ser entendida como riqueza nova, isto é, acréscimo patrimonial mais renda consumida. Contudo, diante do texto legal mencionado, é preciso também conhecer o significado da expressão “disponibilidade econômica ou jurídica”.

---

<sup>309</sup> Idem, *ibidem*, p.97

<sup>310</sup> Idem, *ibidem*, p.118

A doutrina debruçou-se sobre a referida expressão e vem investigando o seu significado, dividindo-se em três correntes, segundo Gisele Lemke.<sup>312</sup>

A nosso ver, foi Mosquera quem sintetizou de forma muito clara e objetiva a questão.

O autor parte do conceito de renda, estudado no item anterior, no qual ficou claro que a materialidade do imposto de renda se caracteriza pelo incremento de elementos no patrimônio do indivíduo. A pessoa detentora desses elementos passa a ter uma relação de propriedade com eles, o que representa o direito de usar, gozar e dispor da coisa e reivindicá-la de quem injustamente a detenha. Assim, adquirir a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza é o mesmo que falar em acréscimo patrimonial e, esse incremento de elementos patrimoniais só ocorre quando os mesmos passarem a pertencer ao patrimônio da pessoa.<sup>313</sup>

Dessa forma, entende o autor, estar claro que “toda a ‘renda’ e todo o ‘provento de qualquer natureza’ auferidos pelas pessoas não de estar disponíveis”<sup>314</sup>. O acréscimo patrimonial implica, necessariamente, a disponibilidade desses bens ou direitos, no sentido de usar, fruir e/ou dispor. Em outros termos, a partir do momento em que uma pessoa tem acrescido ao seu patrimônio um direito, ela passa imediatamente a dispor dele. Por isso, o autor considera irrelevante, para o conceito de “renda e proventos de qualquer natureza”, o significado da expressão “disponibilidade econômica ou jurídica”.<sup>315</sup>

Apesar da relevância das considerações do autor, não podemos deixar de examinar as conclusões a que chegou Gisele Lemke após exaustivo exame das diversas correntes doutrinárias que investigaram a expressão “disponibilidade econômica ou jurídica”.

Conclui Gisele, que ocorre a *disponibilidade econômica* de um bem ou direito quando essa riqueza puder ser livremente negociada no mercado, sem restrições, isto é, quando ela é passível de conversão em moeda. A *disponibilidade jurídica* corresponde à presunção de disponibilidade econômica,

---

<sup>311</sup> idem, *ibidem*, p.119

<sup>312</sup> LEMKE, Gisele. *Op. cit.*, p.96

<sup>313</sup> MOSQUERA, R.Q.. *Op. cit.*, 123-125

<sup>314</sup> Idem, *ibidem*, p.125

presunção esta estabelecida por lei. Adverte, no entanto, que não se deve confundir o direito à renda com a sua disponibilidade jurídica e nem mesmo com a existência de renda. Há direito à renda sempre que ela for adquirida através de atividade lícita. Tem-se a disponibilidade jurídica de renda quando a lei estabelece uma presunção de disponibilidade econômica<sup>316</sup>.

Diante dessas considerações, observamos que a expressão “disponibilidade econômica ou jurídica” diz respeito ao momento – critério temporal – em que a renda, em sentido amplo (no dizer de Gisele), ingressou ou, melhor, foi acrescida ao patrimônio da pessoa, ou seja, a renda foi auferida ou adquirida quando ela se tornou disponível econômica ou juridicamente para o indivíduo.

Essa questão da disponibilidade da renda está diretamente vinculada à capacidade contributiva, pois, no momento de sua mensuração, há que se analisar se a pessoa dispõe, efetivamente, ou não de renda. Nesse sentido as considerações de Gisele Lemke são de extrema importância e utilidade, na medida em que esclarece que dispor da renda significa renda realizada, isto é, a possibilidade de convertê-la em moeda. Caso contrário poder-se-á cogitar de tributar uma renda virtual ou mais-valia (nas palavras dela) ainda não realizada.

Dessas considerações extrai-se que, para determinação da capacidade contributiva, há necessidade de comparar o patrimônio em dois momentos distintos, um inicial e outro final. O incremento de bens e direitos só pode ser apurado através da comparação, o que nos leva à periodização da renda, sobre o que vamos traçar algumas rápidas palavras.

### **5.5 O período de apuração da renda**

Indagação que surge, quando falamos da mensuração e apuração da renda a tributar, é quais são esses termos iniciais e finais para comparar o patrimônio e, assim, saber se houve renda (sentido amplo) ou não. O intervalo é de dias, meses ou anos?

---

<sup>315</sup> *Idem, ibidem*, p.126

<sup>316</sup> *Idem, ibidem*, p.145

Geraldo Ataliba sustentou que é preciso haver um período para o cálculo do imposto de renda tributável, uma vez que resulta da diferença entre entradas e saídas<sup>317</sup>.

Para Bulhões Pedreira, é essencial um período de tempo para a apuração do lucro da pessoa jurídica. Para ele, o lucro não é um determinado fluxo de renda financeira, mas o conjunto de todos os fluxos que são acrescidos ao patrimônio durante certo período de tempo. Por isso, a hipótese de incidência da pessoa jurídica é um fato continuado e não instantâneo. Ensina que a “disponibilidade do lucro não ocorre em razão de determinado fato, mas do conjunto de todas as mutações patrimoniais que ocorrem durante o período-base de incidência”<sup>318</sup>.

Para Gisele Lemke, o conceito de renda está vinculado a um período de tempo, uma decorrência lógica de acréscimo patrimonial.

A necessidade de que seja periódico é pensamento da doutrina majoritária, por isso não vamos nos alongar no tema.

E a definição do período, quem define? Qual o período ideal? Qual critério para escolher o período?

Responde Gisele que, como corolário do princípio anualidade do orçamento, o recomendável é que haja, ao menos uma vez por ano, arrecadação de IR. Mas, isso não significa que seu período deva ser, necessariamente, de um ano. Por outro lado, não se pode deixar ao livre-arbítrio do legislador ordinário a escolha desse período. Na visão dela, deve ser um período suficiente para que se possam confrontar os elementos positivos e negativos de renda.<sup>319</sup>

Conclui a autora que deve ser observado o princípio da continuidade da atividade empresarial, sob pena de se estabelecer uma hipótese de incidência fictícia de renda.<sup>320</sup>

Na prática, o legislador tem definido o período. Já tivemos época no país em que o período do imposto de renda foi mensal. Porém, desde 1995 a regra tem sido período anual. Atualmente, a pessoa jurídica, tributada com base no

---

<sup>317</sup> *Apud*, Gisele Lemke. *Op. cit.* p.76

<sup>318</sup> *Idem, ibidem*, p.179

<sup>319</sup> LEMKE, Gisele. *Op. cit.*, p.81

<sup>320</sup> *idem, ibidem*, p.144

lucro real, tem a faculdade de escolher entre período trimestral ou anual. Quanto à pessoa física, a regra tem sido anual, apesar de já termos convivido com período mensal.

Na verdade, o tema não tem gerado grandes controvérsias nos últimos anos. O contribuinte parece que aceitou, como razoável, o período anual.

### **5.6 A relação entre critérios quantitativo e material**

A Constituição, ao repartir as competências tributárias, estabelece os fatos econômicos sobre os quais o legislador infraconstitucional poderá instituir tributos. Em outros termos, a base de cálculo do tributo é pré-estabelecida pelo Texto Fundamental, não podendo a lei ordinária escolher outra dimensão como base de cálculo, sob pena de afrontar a Constituição.

A grandeza escolhida pelo legislador deve corresponder ao critério material da hipótese de incidência, sob pena de se tornar a exigência tributária inconstitucional.

Nesse sentido, Regina Helena Costa é enfática ao afirmar que a base de cálculo deverá reportar-se àquele fato de conteúdo econômico inserto na hipótese de incidência tributária, ou seja, deverá guardar pertinência com a capacidade absoluta ou objetiva eleita pelo legislador. Caso esteja ausente essa correlação necessária, entre a base de cálculo e a hipótese de incidência tributária, a imposição será inconstitucional, por desrespeito ao princípio em referência<sup>321</sup>.

É preciso, então, comparar a base de cálculo com o critério material da hipótese de incidência, estipulados na regra-matriz do tributo.

Nesse caso, ensina Paulo de Barros Carvalho<sup>322</sup>, “eis a base de cálculo, na sua função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Confirmando, toda vez que houver perfeita sintonia entre o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado. Infirmando, quando for manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como medula da previsão fática. Por fim,

---

<sup>321</sup> COSTA, R. H. *Op. cit.*, p.72-73

<sup>322</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p.230



afirmando, na eventualidade de ser obscura a formulação legal, prevalecendo, então, como critério material a hipótese, a ação-tipo que está sendo avaliada”.<sup>323</sup>

Na visão de José Artur Lima Gonçalves, “a base de cálculo é elemento essencial e decisivo, para a plena e correta definição do tributo. Na verdade, é por meio da base de cálculo que se pode verificar (...) a verdadeira consistência da situação submetida à tributação.”<sup>324</sup>

Destarte, afirma Gonçalves, “quando o legislador pretender instituir imposto sobre a renda, ele estará constitucionalmente obrigado a prever que o cálculo do tributo se faça exclusivamente sobre o *montante* da renda *efetivamente* verificada”<sup>325</sup>.

Nesse sentido, o atual governo apresentou um projeto de lei complementar, no Congresso Nacional, no ano de 1999, visando alterar o “fato gerador” do imposto de renda para “renda, proventos de qualquer natureza e *receitas*”, previsto no artigo 43 do Código Tributário. A inclusão da palavra “receitas” tinha o objetivo de possibilitar a instituição de imposto de renda sobre receitas ou faturamento. Felizmente, em dezembro de 2000, o Congresso Nacional rejeitou o projeto, alegando, corretamente, a sua inconstitucionalidade.

Portanto, com base na lição de Paulo de Barros Carvalho, podemos dizer que estaremos diante de efetiva tributação de imposto de renda, somente quando houver compatibilidade entre o critério material e a base de cálculo.

Portanto, as leis tributárias devem, necessariamente, estabelecer como base de cálculo grandezas inerentes à natureza do fato tributado. No caso do imposto de renda, a base de cálculo somente poderá ser o montante da renda auferida.

Diante do exposto, concluímos que base de cálculo do imposto de renda deverá ser um acréscimo patrimonial efetivo (renda no sentido amplo), sob pena de não se configurar a hipótese de incidência da espécie tributária. Por corolário, ferido, também, estará o princípio da capacidade contributiva.

---

<sup>323</sup> *Idem, Ibidem*, p.233

<sup>324</sup> GONÇALVES, J. A. Lima. *Imposto sobre a Renda. Pressupostos Constitucionais*. P.191

## **5.7 A Base de cálculo do imposto de renda**

Acabamos de estudar que a base de cálculo do imposto de renda já está pré-estabelecida na Constituição, que ela tem de estar em plena sintonia com o critério material e que só pode incidir sobre a renda efetivamente auferida. Diante disso, conclui-se que a liberdade do legislador infraconstitucional é bastante restrita.

Partindo do conceito de renda, no sentido amplo, acima estudado, a base de cálculo só pode ser o acréscimo patrimonial do período, também definido pelo legislador.

Vejamos o que o legislador infraconstitucional definiu como base de cálculo do imposto de renda, no artigo 44 do Código Tributário Nacional:

“A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”.

Entendemos que a regra geral deve ser o montante real. As demais modalidades só em casos excepcionais como veremos a seguir.

Considerando que o imposto incide sobre a renda de pessoas físicas e jurídicas e, como a realidade delas é diversa, vamos analisar separadamente a base de cálculo de cada uma.

### **5.7.1 A Base de cálculo do IRPJ – imposto de renda de pessoas jurídicas**

A capacidade contributiva das pessoas jurídicas só começa a existir quando se deduzir todos os gastos e elementos passivos que influem na situação econômica do contribuinte.

A base de cálculo das pessoas jurídicas é o resultado de procedimento complexo, de ingressos e saídas de recursos, acréscimos e decréscimos no valor dos bens, computado dentro de certo período.

Para estabelecer a base de cálculo, o Direito Tributário buscou subsídios na Ciência Contábil, valendo-se do conceito de lucro, o qual representa exatamente o acréscimo patrimonial de um determinado período.

---

<sup>325</sup> *Idem, ibidem*, p.191

Dessa forma, aplicando-se à pessoa jurídica o disposto no CTN que a base de cálculo do imposto de renda será o montante real, presumido ou arbitrado, podemos dizer que se trata de lucro real, arbitrado ou presumido.

Lembramos que o lucro é a diferença entre a receita e todas as despesas necessárias à obtenção das receitas e à manutenção da fonte produtora, refletindo exatamente o conceito de renda acima descrito.

Entretanto, a legislação atual do imposto de renda estabeleceu que a base de cálculo do imposto é lucro real, presumido ou arbitrado, correspondente ao período-base de incidência. Vejamos, então, cada regime de tributação.

#### **5.7.1.1 - Lucro real**

De acordo com a legislação do imposto de renda, lucro real é o lucro líquido do período-base ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação. Portanto, a base de cálculo do imposto é determinada tomando-se como ponto de partida o resultado contábil (lucro) da pessoa jurídica e fazendo-se alguns ajustes. Assim, a determinação do lucro real é precedida da apuração do lucro líquido, de acordo com os princípios contábeis.

Mas o que são os ajustes do lucro líquido contábil? Trata-se de limites, restrições, benefícios ou incentivos (adições, exclusões e compensações), estabelecidos pelo legislador, que devem ser considerados na apuração do lucro tributável pelo imposto de renda. Isso ocorre, por exemplo, quando a empresa paga despesas não necessárias à manutenção e obtenção das receitas, mas por mera liberalidade. Tais despesas reduzem o lucro contábil, conseqüentemente diminui o imposto de renda. Para evitar distorções dessa natureza, no lucro tributável, o legislador impõe limites e determina a adição de tais despesas ao lucro líquido, na determinação do lucro real. Em outros termos, a legislação do imposto de renda não interfere no lucro contábil, apenas se utiliza dele como ponto de partida, mantendo a pessoa jurídica total liberdade para arcar com as despesas que desejar. Entretanto, para fins de imposto de renda, o legislador faz algumas ressalvas, isto é, não aceita a dedução de determinadas despesas.

Em sentido contrário, quando tratamos de exclusões do lucro líquido contábil, para fins de determinação do lucro real, estamos falando de situações

em que o legislador permite uma dedução maior àquela computada no lucro contábil do período, resultando em menor lucro tributável.

Concernente às compensações, o exemplo mais clássico que podemos mencionar é a compensação de prejuízos fiscais de exercícios anteriores. Diante do conceito de renda, no sentido de acréscimo patrimonial, e tendo em vista que os prejuízos reduzem o patrimônio, nada mais correto do que permitir que os mesmos sejam compensados, em períodos futuros, quando da apuração de lucro.

O problema, para o Direito Tributário, são os aludidos ajustes – adições, exclusões e compensações – pois, muitas vezes, o legislador os limita ou impõe restrições, violando o princípio da capacidade contributiva.

A maioria das discussões jurídicas, no imposto de renda, gira em torno dessas limitações. Um exemplo é a limitação de prejuízos fiscais em 30% do lucro do período, que abarrotou o Poder Judiciário, a partir de 1995. Ocorre que, com isso, eleva-se a base de cálculo do imposto, fazendo com que ela já não represente mais a verdadeira capacidade contributiva. No último capítulo, esse assunto será melhor abordado.

Assim, há que se observar se um determinado ajuste violou, ou não, o princípio da capacidade contributiva. Cumpre, nesse momento, aplicar a função comparativa da base de cálculo, segundo ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, que consiste em confrontar a base de cálculo – no caso o lucro real – com o critério material, que é a renda. Daí a importância de ter, bem claro, o conceito de renda.

Se, desse confronto, verificar-se que o lucro real não corresponde à renda – critério material da hipótese de incidência – violado está o princípio da capacidade contributiva para o imposto de renda.

#### **5.7.1.2 - Lucro presumido**

O lucro presumido é um regime de tributação facultativo, ao qual podem aderir todos os contribuintes que não estejam obrigados a tributar seus lucros com base no lucro real. A princípio, o lucro presumido destina-se a pequenas e

médias empresas, cujo faturamento no ano anterior foi inferior a R\$24.000.000,00.

Trata-se de uma presunção legal de lucro, como o próprio nome já diz. Sua base de cálculo é determinada mediante aplicação de percentuais, fixados em lei, sobre a receita bruta auferida no período. Esses percentuais variam de acordo com a atividade econômica da pessoa jurídica. Atualmente, o período de apuração para o lucro presumido é trimestral.

O legislador define os percentuais de lucro, com base em estimativa da margem de lucro, a qual varia de acordo com o setor econômico.

A nosso ver, esse regime de tributação jamais poderá vir a ser obrigatório, pois não representa a real capacidade contributiva do contribuinte.

Na verdade, a maioria das pessoas jurídicas só opta por esse regime de tributação quando o valor do imposto apurado é menor do que aquele apurado pelo lucro real.

Nesse momento, cabe aquela indagação de Leonardo de Paola (seção das presunções) se é possível atribuir-se ao contribuinte a opção alternativa de tributação de sua renda, o qual eventualmente poderá reduzir-lhe a carga tributária?

Lembramos que na visão de Saynz de Bujanda não é possível, porque a capacidade contributiva deve proteger também a coletividade, no sentido de dividir a carga tributária da forma mais igualitária possível. Mas para Paola nenhum princípio é absoluto em sua aplicação, há outros interesses relevantes que podem justificar a atenuação do princípio da capacidade contributiva<sup>326</sup>.

A nosso ver, a ponderação de Saynz de Bujanda é importante e deve ser levada em consideração, sob o risco de se ver ferido o princípio da igualdade, pois quando uma pessoa paga menos do que deve, certamente, outra pagará mais para cobrir a diferença. Isso, porém, não quer dizer que não devemos aplicar o princípio da praticidade, usando as presunções.

O problema, a nosso ver, é quando a diferença de imposto, entre os métodos do lucro real e do presumido, é muito expressiva. Acreditamos que uma das formas para amenizar o problema seria que os percentuais, que definem o

lucro, fossem o mais próximo possível da efetiva margem de lucro. Tais índices deveriam ser fixados com base em critérios técnicos e divulgados para conhecimento da sociedade, além de sofrerem um acompanhamento, pois a margem de lucro pode alterar-se com o passar do tempo.

Causa preocupação o alargamento do universo de contribuintes optantes desse regime de tributação, se isso se der em função da sua redução na carga fiscal, na medida em que esse procedimento possa violar o princípio da igualdade na distribuição do ônus tributário.

### **5.7.1.3 - Lucro arbitrado**

O lucro arbitrado é uma modalidade de tributação que, via de regra, é de iniciativa da autoridade fiscal. Esse regime só é utilizado em casos extremos e quando expressamente previsto em lei. Uma situação, por exemplo, é quando o contribuinte não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais e estiver obrigado à tributação com base no lucro real.

A base de cálculo do lucro arbitrado é apurada, coercitivamente, mediante a aplicação de percentuais fixados pelo legislador, à semelhança do lucro presumido. Tais percentuais variam em função da atividade econômica exercida pela empresa.

Nessa forma de determinação da base de cálculo, certamente, não se chega a mensurar a efetiva capacidade contributiva. Por isso mesmo, só pode ser aplicada nos casos extremos previstos em lei.

Diante do exposto, podemos dizer que a capacidade contributiva no imposto de renda das pessoas jurídicas, apurada com base no lucro, deve corresponder efetivamente ao acréscimo patrimonial apurado no período. Dessa forma, cumpre verificar se a legislação ordinária não modificou o conceito de renda, a ponto de comprometer o princípio da capacidade contributiva.

Passemos agora a examinar a base de cálculo do imposto de renda de pessoa física.

## **5.7.2 A Base de cálculo do IRPF – imposto de renda de pessoa física**

---

<sup>326</sup> Ver seção das presunções e ficções.

A tributação das pessoas físicas pelo imposto de renda é considerada um dos mais valiosos instrumentos para a distribuição de renda e de promoção da justiça social, no sentido de cada um contribuir para as despesas públicas na medida de sua capacidade econômica. Porém, isso requer a observância das condições pessoais do contribuinte e de seus dependentes, que reflitam a verdadeira capacidade contributiva<sup>327</sup>.

Nesse sentido, as deduções e os abatimentos da renda do contribuinte conferem ao imposto o caráter de pessoalidade, o que o torna um tributo justo, do ponto de vista social.

O atual Regulamento do Imposto de Renda define como rendimento bruto das pessoas físicas, todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados, bem como a renda presumida, no caso de sinais exteriores de riqueza.

Como se vê, a legislação ordinária busca na lei complementar, o conceito de renda, denominando-o de rendimento.

Entretanto, o rendimento bruto não representa a capacidade contributiva do contribuinte. Esta, só começa após a dedução dos gastos necessários à aquisição e à manutenção da renda e do patrimônio, assim como do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família.

Portanto, o imposto de renda não pode incidir sobre o rendimento bruto, o que ocorre quando não se permite deduções e abatimentos de despesas necessárias do contribuinte. Assim, a base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas deve ser a renda líquida, isto é, a diferença entre o rendimento bruto e as deduções.

É a renda líquida que revela a verdadeira aptidão para contribuir para os gastos públicos.

## **5.8 As deduções do imposto de renda de pessoas físicas**

---

<sup>327</sup> PIRES, Adilson Rodrigues. *Op. cit.*, p.44

As deduções, estabelecidas pelo legislador infraconstitucional, conferem ao imposto o caráter de pessoalidade, exigido pelo Texto Constitucional, refletindo a verdadeira capacidade contributiva do contribuinte.

Vamos examinar quais seriam as deduções necessárias para se apurar a efetiva renda tributável da pessoa física, à luz do texto constitucional e das lições acima estudadas e confrontá-las com aquelas deduções autorizadas pela legislação atual.

As deduções que devem ser consideradas são aquelas, já examinadas em capítulos precedentes, que assegurem ao contribuinte e a sua família uma vida digna, com bem-estar social, segurança, liberdade e justiça.

A própria Constituição, em seu art. 7º, IV, já garante a manutenção de uma renda mínima necessária para cobrir os gastos pessoais e familiares do trabalhador (como moradia, alimentação, educação, saúde, transporte, lazer, vestuário, higiene e previdência social).

Além disso, o Texto Maior determina a proteção da família pelo Estado (art.226); atribuindo aos pais o dever de assistir, criar e educar os filhos menores (art. 229); e veda qualquer forma coercitiva que interfira no planejamento familiar, de acordo com o §7º do art. 226.

Destarte, podemos dizer que, as deduções a serem consideradas pelo imposto de renda, a fim de atender as distintas capacidades econômicas, devem em síntese, abranger:

- a) *o mínimo existencial;*
- b) *a proteção à família;*
- c) *saúde;*
- d) *moradia;*
- e) *educação;*
- f) *previdência social;*
- g) *a dedução dos encargos necessárias à obtenção e à manutenção da renda.*

a) *o mínimo existencial no imposto de renda*



A imunidade tributária do *mínimo existencial*, no imposto de renda, decorre da inexistência de capacidade contributiva, pois não representa acréscimo patrimonial. Em outros termos, os rendimentos auferidos destinados a satisfazer as necessidades vitais não acarretam variação positiva de patrimônio, nem renda consumida.

Para Mosquera, a não tributação do *mínimo vital*, no imposto de renda, resulta do fato desse mínimo não representar um acréscimo patrimonial, ou seja, os rendimentos recebidos, a título do mínimo vital, não acarretam qualquer espécie de mutação patrimonial que acresça um conjunto de direitos reais e pessoais pré-existentes. O mínimo existencial não constitui renda, trata-se de mutação de elementos patrimoniais que apenas possibilitam a manutenção da vida, portanto, não ocorre o fato jurídico tributário, pois, inexistente renda<sup>328</sup>.

Como vimos a doutrina brasileira, de modo geral, considera inconstitucional a tributação do mínimo vital. Ricardo Lobo Torres o considera imune à tributação, e diz que esse direito está assentado na liberdade, nos direitos humanos e sociais, pois sem condições mínimas necessárias não há sequer o exercício da liberdade.

A doutrina e a jurisprudência estrangeiras caminham, já há muito tempo, nesse sentido, tendo influenciado nas recentes alterações da legislação, como ocorreu na Espanha, em 1998, conforme já examinado.

A forma de proteger o mínimo existencial de tributação pode variar, podendo ser através de limite de isenção ou quota fixa por pessoa, mas deve atender, necessariamente, as despesas indispensáveis a uma vida digna.

Cumpramos esclarecer o destaque que acima fizemos das despesas com proteção à família, educação, saúde, moradia, e previdência social, uma vez que fazem parte do mínimo existencial. Entendemos que tais encargos não devem integrar o mínimo vital básico, o qual deve ser igual para todos, mas ser uma dedução à parte, individual, pois essas despesas variam de acordo com as condições pessoais de cada contribuinte. Dessa forma, estar-se-ia conferindo maior eficácia ao critério da personalidade do imposto.

---

<sup>328</sup> MOSQUERA, R.Q.. *Op. cit.*, p.129,130

A atual legislação brasileira não trata do *mínimo vital*, apenas considera isenta uma primeira faixa de renda, que pode considerada como mínimo existencial. Essa faixa de renda isenta é, atualmente, de R\$900,00 mensais.

b) *a proteção à família*

A família recebeu proteção especial da Carta Constitucional de 1988. O Estado e os pais têm obrigação com a família, sendo dever destes, assistir, criar e educar os filhos menores.

Em razão disso, há também necessidade do Direito Tributário proteger a família, conforme estudo de Misabel Derzi, já examinado, o que consiste na real apreensão da capacidade contributiva objetiva e subjetiva.

É necessário, portanto, que se permita deduzir do imposto de renda, integralmente, os gastos necessários para a manutenção da família, o que, aliás, é obrigação constitucional, das pessoas casadas e arrimo de família.

Para Lobo Torres, o imposto de renda não pode incidir sobre o mínimo existencial familiar, pois o considera protegido pela *imunidade*, podendo se expressar sob a forma de isenção da faixa mínima, abatimento para os descendentes e de isenção para os idosos<sup>329</sup>;

Como vimos, em capítulo precedente, nos países europeus, há diversos sistemas de tributação, visando à proteção tributária da família.

No Brasil, a legislação do imposto de renda não tem dado a devida proteção à família, a exemplo do que ocorre no exterior. Admite-se apenas a dedução de um valor fixo por dependente, sem levar em conta a família como comunidade de ganhos e consumo.

Atualmente, o valor para dedução com dependente é ínfimo e irrisório, fixado em R\$90,00 mensais, insuficiente para assistir, criar e educar um filho. Como se isso já não bastasse para ofender a dignidade humana, esse valor não é corrigido desde 1996, apesar da existência de inflação do período, o que representa efetivo aumento real de tributação, sem haver lei que o autorize.

Trata-se na verdade de um verdadeiro confisco, pois não há observância ao mínimo existencial familiar, violando-se conseqüentemente os princípios

constitucionais da capacidade contributiva, da não tributação com efeitos de confisco, da proteção à família e da legalidade. Aliás, a falta de reajuste da tabela de imposto de renda e das deduções, desde 1995, é objeto de diversas ações judiciais, cujas decisões, de 1º grau, foram favoráveis à correção, aguardando, no momento, pronunciamento dos Tribunais.

Além disso, a legislação atual apresenta outras distorções, que ferem, no mínimo, o princípio da igualdade. É que durante o casamento, a pessoa somente pode deduzir essa importância insignificante de R\$90,00 mensais, a título de despesa com dependente. Porém, as pensões alimentícias, estabelecidas por decisão e acordo judicial, em decorrência de separação e divórcio são integralmente dedutíveis. Nesse ponto, há um tratamento desigual entre os casados e os separados, beneficiando os últimos. Vê-se, portanto, frontalmente, ferido os princípios da proteção à família e da igualdade.

São freqüentes os casos em que os casais se separam e depois tornam a viver juntos, mas devido à economia tributária que gera a pensão alimentícia judicial não regularizam a situação, permanecendo como se separados ou divorciados estivessem.

Por outro lado, vê-se também afrontado o princípio da igualdade da proteção à família em relação à unidade familiar formada por um dos pais e seus descendentes. No caso de separação de casal, ao cônjuge que fica com a guarda dos filhos menores, não lhe é permitido deduzir qualquer parcela de despesa com dependentes, caso o outro cônjuge pague aos menores qualquer importância a título de pensão alimentícia, exceto se tributar esse valor em sua declaração. Ocorre que o sustento e a educação dos filhos é de responsabilidade de ambos os pais, mas aquele que ficou com a guarda, apesar de arcar com 50% das despesas, ou até mais, não poderá deduzir qualquer valor do imposto de renda. Enquanto que o outro cônjuge poderá deduzir integralmente o valor pago a título de pensão alimentícia.

Dessa forma, o cônjuge que fica com a responsabilidade de guarda dos filhos é penalizado pelo Direito Tributário, pagando mais imposto de renda. Para

---

<sup>329</sup> *Idem, ibidem*, p. 168-169

atender o princípio da igualdade, a dedução deveria ser dividida entre os pais que contribuem para o sustento e educação dos filhos.

*c) a dedução de despesas com saúde*

A saúde é um direito fundamental da pessoa humana e dever do Estado. É o que estabelecem os artigos 6º e 196 do Texto Maior. Portanto, a saúde deve receber a proteção do Estado também na seara do Direito Tributário, permitindo-se a dedução integral das despesas com médicos, dentistas, hospitais e medicamentos.

Lobo Torres a considera imune à tributação<sup>330</sup>, pois faz parte do mínimo existencial.

Entendemos que a saúde é um direito humano, e restringir a dedução de despesas com saúde, como ocorre hoje no Brasil, é violar os direitos humanos, a dignidade, a capacidade contributiva, ou seja, um verdadeiro confisco do mínimo existencial.

Seguindo a linha de Lobo Torres, podemos dizer que se a prestação de serviços de saúde é dever do Estado, não pode este exigir do cidadão o imposto de renda sobre essa parcela, retirando-lhe parte dos recursos que poderiam destinar-se a cobrir suas despesas médicas. Ora, se o Estado subtrai do cidadão a correspondente parcela, ele mesmo terá de devolvê-la ao cidadão, na forma de prestação de serviços de saúde, uma vez que é sua obrigação constitucional.

A atual legislação do imposto de renda autoriza a dedução com despesas médicas, mas impõe restrições. Uma delas, de grande injustiça, é a não permissão da dedução de despesas com medicamentos, exceto aqueles fornecidos pelo próprio estabelecimento hospitalar. Ora, não se trata de um produto supérfluo ou de luxo, ninguém consome medicamento por prazer, e sim por necessidade vital, indispensável para a obtenção da renda, melhor, trata-se da própria sobrevivência. A saúde do contribuinte é indispensável na obtenção de sua renda. É, portanto, prioridade absoluta. Não se pode confundir despesas com medicamentos com outros produtos de consumo. Trata-se de um direito humano, que o Direito Tributário deve observar. Entendemos que essa limitação

fere, frontalmente, o princípio da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

d) despesas com *moradia*

Atualmente, em nosso país, não há autorização legal para dedução de despesas com moradia.

A questão da moradia é um dos elementos integrantes do mínimo existencial, mas em atenção às características pessoais achamos melhor separá-la. Lembremo-nos que até 1988, era permitida a dedução com despesas de moradia, realizadas com aluguel e juros de financiamento de casa própria.

A capacidade contributiva de uma pessoa que paga aluguel, ou mesmo juros para financiamento de casa própria, é muito menor em relação àquela que já possui tal patrimônio. Daí a necessidade de se fazer essa distinção, sob pena de infringirem-se os princípios da pessoalidade e da igualdade.

Quanto às despesas de manutenção da moradia, poder-se-ia estabelecer um valor fixo incluindo-o, ou não, no mínimo existencial.

d) a dedução com *educação*

De acordo com a legislação atual, poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação do contribuinte e de seus dependentes, até o limite anual individual de R\$1.700,00. Porém, são consideradas despesas com educação apenas:

- a) a pré-escola (inclusive creches) e os de 1º, 2º e 3º graus;
- b) os cursos de especialização;
- c) os cursos profissionalizantes.

Como se vê, a lei limita as despesas com educação, não permitindo mais a dedução com cursos paralelos, como de idiomas, com material escolar e outros encargos. É uma incoerência, pois é obrigação dos pais a de educar os filhos, o que lhes reduz a capacidade contributiva.

A educação, assim como a saúde, é dever do Estado e direito do cidadão, de acordo com os artigos 6º e 205 da nossa Carta Magna. Dessa forma, a

---

<sup>330</sup> TORRES, R.L.. *Op. cit.*, p.171,174

educação deve receber a proteção do Estado, também na seara do Direito Tributário, permitindo-se a dedução integral das despesas, ou que, pelo menos se estabeleça um valor mais realista. Aqui valem as mesmas considerações feitas para a saúde, em item anterior.

Outro grande problema é que o valor estabelecido, de R\$1.700,00 anuais, é insuficiente e completamente irreal. Além de não sofrer reajuste desde 1995.

É aceitável a fixação de um valor, desde que este seja próximo do real, podendo ser uma média do valor de mercado, atualizado anualmente, e com base em critérios científicos e transparentes, mas não estabelecidos arbitrariamente sem qualquer justificativa lógica.

#### *f) previdência social*

Quanto à dedução com previdência social, não há muito o que comentar, apenas a destacamos do mínimo existencial, por se tratar de um aspecto individual.

No Brasil, a legislação atual permite a dedução integral dessa despesa, haja vista tratar-se de direito social, previsto no artigo 6º da Constituição. Mas, lembremo-nos que em 1988, com a lei 7.713, foram revogadas todas as deduções, inclusive a da previdência social, restauradas, posteriormente, algumas delas, com a lei 8.134/90.

#### *g) a dedução dos encargos necessários à obtenção e à manutenção da renda*

Consoante acima estudado, a capacidade contributiva inicia-se somente após a dedução das despesas necessárias à aquisição da renda. Dessa forma, os encargos indispensáveis à obtenção do rendimento devem ser deduzidos do imposto de renda, pois não representam renda, por conseguinte, não há índice de capacidade econômica.

Está autorizada, pela legislação atual, apenas a dedução das despesas escrituradas em livro caixa para profissionais autônomos.

Para Adilson Rodrigues Pires, “as deduções de encargos necessários à obtenção da renda é uma das formas legítimas de equidade fiscal. Com efeito, não são iguais os esforços e as despesas realizadas pelos contribuintes para

auferir o rendimento. A diplomação em curso superior, por exemplo, requer permanente atualização. Aquele que não adquirir livros técnicos e não assinar revistas especializadas não estará devidamente qualificado para exercer sua profissão. O Estado que não provê educação adequada a seus cidadãos pode e deve criar formas que permitam aos contribuintes, mediante deduções e abatimentos da renda, suavizar encargos sociais e individuais. Da mesma forma, algumas categorias profissionais, como as de magistrado, médico, dentista, e outros, utilizam roupas ou uniformes apropriados ao exercício das tarefas que lhes incumbem. Privar o contribuinte da dedução dessas despesas é injusto, pois que elas são indispensáveis à aquisição do rendimento”<sup>331</sup>.

Ainda, concernente às deduções do imposto de renda das pessoas físicas, vale observar que, curiosamente, logo após a promulgação da Constituição de 1988, a legislação federal, na esteira da reforma fiscal liberal dos Estados Unidos, excluiu todas as deduções e abatimentos da renda bruta, além de reduzir sensivelmente a progressividade no imposto de renda.

Essa reforma, através da lei 7.713/88, foi apontada como uma distorção do sistema tributário, por diversos tributaristas brasileiros. “Osires Lopes Filho afirma que ‘a redução para apenas duas faixas de retenção do imposto de renda na fonte, a eliminação de deduções de despesas com aluguel, material escolar e livros técnicos, e a fixação de uma tabela progressiva anual baixa colocam a legislação do imposto de renda na contramão constitucional’. ‘As várias deduções e abatimentos garantiam aos contribuintes manifestar situações distintas’, evocando o artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, que prevê a isonomia, ou seja, a vedação de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Para ele, as mudanças ‘foram feitas em nome da simplificação. O processo inflacionário e o grande número de exceções tornaram a declaração anual uma dor de cabeça para a maioria dos contribuintes. Uma simplificação, entretanto, não pode ser feita a tal grau que viole os princípios constitucionais’, acrescenta”.<sup>332</sup>

---

<sup>331</sup> PIRES, A R.. *Op. cit.*, p.51

<sup>332</sup> *Apud*, PIRES, A. R.. *Op. cit.*, p.49-50

Paulo de Barros Carvalho acompanha esse pensamento, afirmando que ‘a legislação antiga, que determinava maior número de deduções cedulares, tornava o imposto de renda, apesar de mais complicado, estritamente pessoal, permitindo a justiça fiscal’<sup>333</sup>.

Luciano Amaro, também, reprova a atual legislação brasileira sobre o imposto de renda, desde a Lei 7.713/88, que suprimiu tradicionais deduções da pessoa física na composição da renda líquida. A pretexto de generalização do conceito de renda, a legislação em questão “realizou” o imposto de renda, isto é, deu a esse tributo, tipicamente pessoal, características de imposto real. Na prática, pela eliminação das deduções, essa legislação transforma o imposto de renda em imposto sobre rendimento bruto, com violação do art.153, III, da CF<sup>334</sup>.

Note-se a crítica de Hugo de Brito Machado: “... ao excluir a classificação cedular dos rendimentos e, assim, as respectivas deduções cedulares, e ainda determinados abatimentos, também o legislador descumpriu a norma contida no mesmo dispositivo constitucional, que consagra a pessoalidade do imposto. O imposto sobre a renda é o tributo que, tecnicamente, por natureza melhormente se presta para o atendimento do princípio da pessoalidade do imposto”<sup>335</sup>.

Vejamos a opinião de Carrazza sobre o assunto: “o imposto de renda não pode ser transformado num mero imposto sobre rendimentos, o que ocorre quando a lei não permite abatimentos de despesas necessárias do contribuinte. Ao contrário, a lei deve – em atenção ao princípio da capacidade contributiva - garantir que a renda tributável seja obtida subtraindo-se, da renda global, os gastos necessários do contribuinte, máxime os representados por seus encargos familiares”<sup>336</sup>.

Para Carrazza, é flagrantemente inconstitucional a eliminação de deduções e abatimentos, pela Lei 7.713/88, equiparando a renda líquida à renda bruta, impedindo a individualização da renda e transformando o tributo num imposto impessoal. Apesar da Lei 8.134/90 ter mitigado tais inconstitucionalidades, ela não as eliminou por completo, pois “limita, de modo

---

<sup>333</sup> *Apud*, PIRES, A. R.. *Op. cit.*, p.50

<sup>334</sup> *Apud*, OILIVEIRA, J.M.D.de. *Op. cit.*, 85

<sup>335</sup> *Apud*, OILIVEIRA, J.M.D.de. *Op. cit.*, 85

<sup>336</sup> CARRAZZA, R.A. *Op. cit.*, p.80



irrealista (até 650 UFIR, por ano), os gastos com educação, aluguéis, roupas profissionais. Andaria bem o Poder Judiciário se, invocando o § 1º do art.145 da CF, rompesse, sempre que provocado, estas barreiras legais”<sup>337</sup>.

Na opinião de Adilson Rodrigues Pires, “a dedução nada mais é que a subjetivação do critério de imposição tributária no sentido da igualdade ética, jurídica, econômica e social”<sup>338</sup>.

Entendemos que não procedem os supostos “objetivos, como a eficiência e a simplificação,” para justificar a redução das deduções. Especialmente, hodiernamente, com o avanço da informática, quando mais de 80% dos contribuintes já fazem sua declaração de imposto de renda utilizando o microcomputador e a remetem via *internet*. A tecnologia deve servir o homem, e no caso veio a simplificar a declaração de imposto de renda, caindo por terra a velha justificativa de complexidade.

Apesar de algumas deduções terem sido restauradas, após a lei 7.713/88, estamos longe da real capacidade contributiva no imposto de renda das pessoas físicas. É preciso corrigir as distorções apontadas, as quais estão na contramão da atual Constituição brasileira e violentam os princípios maiores, como a capacidade contributiva, a igualdade, a pessoalidade, a proibição de tributos com efeitos de confisco, além dos valores de solidariedade e de direitos humanos.

---

<sup>337</sup> CARRAZZA, RAAA. *Op. cit.*, p. 80

<sup>338</sup> PIRES, A.R.. *Op. cit.* p.51

## 6. A PROGRESSIVIDADE NO IMPOSTO DE RENDA

No Brasil, o imposto de renda exige obediência ao princípio da progressividade. É o que expressamente estabelece o art. 153, § 2º, I, da Constituição: “o imposto previsto no inciso III (IR) será informado pelos critérios da (...) e da *progressividade*, na forma da lei”. Cumpre lembrar que, de acordo com o entendimento predominante da doutrina, mesmo que não houvesse esse dispositivo expresso, haveria a obrigação de observar a progressividade no imposto de renda, tendo em vista a exigência, prevista no art.145, §1º da CF, que determina a graduação dos impostos, segundo a capacidade econômica do contribuinte.

A progressividade é um dos instrumentos mais eficazes e valiosos de redistribuição de renda e de riqueza. O imposto de renda é o mais adequado tributo para realizar os princípios da capacidade contributiva e da igualdade, o que resulta em justiça fiscal. Ademais, a progressividade dá eficácia aos objetivos fundamentais do Estado Democrático de Direito como a solidariedade e a redução das desigualdades sociais.

A maioria dos estudiosos entende que se trata de norma cogente, ou seja, de observância obrigatória pelo legislador. Afirma Carrazza que “a lei poderá regular o modo pelo qual se dará a progressividade no IR. Mas não poderá anular esta exigência constitucional”<sup>339</sup>.

Becker, também, entendia que o legislador é obrigado a variar a alíquota do imposto e o ritmo de sua progressividade. O autor a considerava uma forma de alcance da eficácia jurídica da capacidade contributiva<sup>340</sup>.

Como vimos, no capítulo da progressividade geral, o pensamento e os ideais da classe política no poder têm influenciado na variação da progressividade do imposto de renda, apesar de se tratar de norma constitucional. É o que vimos acontecer no Brasil, em 1988, quando houve brutal redução da progressividade no imposto de renda, logo após a promulgação da Constituição.

---

<sup>339</sup> CARRAZZA, R.A. *Op. cit.*, p.79

<sup>340</sup> BECKER, A .A. . *Op. cit.*, p.456

A progressividade é um valor positivado pela Carta Maior, porém, o seu grau de intensidade varia de acordo com a classe política no poder, e decorre da política fiscal traçada para a tributação do imposto de renda. A seleção de alíquotas e a quantidade de faixas de renda são determinadas a partir de uma decisão política, dependendo dos objetivos a alcançar.

Não há dúvida, que a baixa progressividade no Brasil se deve à decisão política, que se choca com a Constituição. Aliás, está na contramão do Texto Maior, pois até 1988, a progressividade, no Brasil, era muito maior, chegando a existir 13 faixas de renda, conforme quadro apresentado no item 8.2, a seguir.

Não é por acaso que, em nosso país, a concentração de renda e riqueza é uma das maiores do mundo. Ora, se a progressividade é um instrumento valioso para a distribuição de riqueza, por que não se a aplica com maior intensidade? É óbvio que se trata de uma decisão política de acumulação de riqueza, no sentido oposto ao da Constituição.

É curioso que nos países europeus, onde a renda e a riqueza apresentam distribuição bem mais equânime e as diferenças econômicas entre as diversas classes sociais muito menores, a progressividade continua sendo aplicada com grau muito maior do que em nosso país.

É preciso reverter essa situação, se quisermos alcançar e realizar nossos objetivos maiores, de erradicar a pobreza, de reduzir as desigualdades sociais e de construir uma sociedade livre, justa e solidária.

Independentemente da política adotada, a progressividade deve ser condizente com os cânones da justiça fiscal valorada pela Constituição, não podendo ser adotada uma alíquota única proporcional, que recaia com peso igual sobre todos os contribuintes.

A progressividade no imposto de renda é aplicada através de faixas de renda, aumentando-se as alíquotas para as rendas mais elevadas. Assim, criou-se uma tabela para as pessoas físicas e outra para as pessoas jurídicas.

### **6.1 A progressividade do IRPJ**

No quadro abaixo, apresentamos as alíquotas vigentes, no Brasil, para a tributação das pessoas jurídicas, no período de 1992 até os dias atuais.

Como se vê, não há efetiva progressividade, uma vez que existem apenas duas alíquotas.

Tabela 1  
Alíquotas de IRPJ no Brasil

Período	Alíquota	Adicional
1992 a 1994	25%	10%
1995	25%	12% e 18%
1996 a 2001	15%	10%

O adicional do imposto de renda das pessoas jurídicas, mencionado na tabela 1, é aplicado apenas sobre a parcela do lucro que ultrapassar um determinado valor. Atualmente, esse limite está fixado em R\$240.000,00 anuais, equivalente a R\$20.000,00 mensais, dependendo do período de apuração. Assim, para lucros anuais até R\$240.000,00 a incidência do imposto de renda é de apenas uma única alíquota, ou seja, de 15%. Em outros termos, não há progressividade.

Como se pode observar, em 1995, havia duas alíquotas para o adicional, a de 12% para as pessoas jurídicas em geral, e a de 18%, para as instituições financeiras.

A nosso ver, é insignificante e insuficiente a progressividade no imposto de renda das pessoas jurídicas, tendo em vista a relevância social e de justiça fiscal a que se presta o preceito constitucional. As pequenas, médias e grandes empresas são tratadas de forma igual, desrespeitando-se o princípio da graduação do imposto, segundo a capacidade econômica do contribuinte, conforme determina o Texto Constitucional.

É preciso corrigir as contradições da legislação infraconstitucional e adequá-la ao Texto Maior, a fim de caminharmos no mesmo sentido em que apontam os valores constitucionais, sob o risco de aumentar as desigualdades sociais, a insatisfação e os conflitos.

Veremos, a seguir, como é tributado o imposto de renda de pessoas jurídicas em outros países. Os dados da tabela a seguir foram extraídos de uma

pesquisa efetuada pela KPMG International Tax Centre sobre as alíquotas de IRPJ, em 60 países, incluindo 29 países membros da OCDE (Organisation for Economic Co-operation and Development). A título ilustrativo, apresentaremos apenas as alíquotas de alguns países.

Tabela 2

Alíquotas de IRPJ em diversos países, vigentes em janeiro de 1998 e 1999.

País	Janeiro de 1998 (%)	Janeiro de 1999 (%)	Nota
Alemanha	56,66/43,60	52,31/43,60	1
Argentina	33	35	
Austrália	36	36	
Áustria	34	34	
Bélgica	40,17	40,17	
Brasil	33	33	2
Canadá	44,6	44,6	3
Chile	15	15	
China	33	33	4
Dinamarca	34	32	
Espanha	35	35	
EUA	40	40	5
França	41,66	40	
Inglaterra(R.Unido)	31	31	
Itália	41,25	41,25	
Japão	51,6	48	
Polônia	36	34	
Portugal	37,4	37,4	
Uruguai	30	30	

Nota 1: (Alemanha) A primeira taxa se refere à tributação de lucros, e a segunda à distribuição de lucros.

Nota 2: (Brasil) A taxa de 33% é a soma de 25%(15% mais 10% de adicional) de imposto de renda e 8% de contribuição social sobre o lucro, que atualmente é 9%.

Nota 3: (Canadá) A alíquota de 44,6% compreende 29,1% de imposto federal, mais o imposto da província de 15,5%, em média.

Nota 4: (China) Os 33% correspondem a 30% de imposto estadual e mais 3% de imposto local (municipal).

Nota 5: (EUA) A alíquota de 40% compreende 35% do imposto federal, e mais o imposto estadual e municipal, que corresponde, em média, a 5%.

Esses dados desmistificam o discurso, quase único no Brasil, de que a tributação do imposto de renda das empresas é muito elevada. Pelo contrário, em diversos países as alíquotas são bem mais elevadas, e não cremos que o capital e os investimentos tenham diminuído naqueles países, em função da tributação.

## 6.2 A progressividade do IRPF no Brasil

Vamos examinar, brevemente, as alíquotas adotadas pelo Brasil para o imposto de renda das pessoas físicas, de 1978 até os dias de hoje, através do quadro demonstrativo abaixo.

Tabela 3  
Alíquotas de IRPF no Brasil

Período de vigência	Quantidade de classes de renda (faixas)	Alíquotas
1979 a 1982	12	0% a 55%
1983 a 1985	13	0% a 60%
1986 a 1987	11	0% a 50%
1988	9	0% a 45%
1989 a 1991	2	10% e 25%
1992	2	15% e 25%
1995	3	15% a 35%
1996 a 1997	2	15% e 25%
1998 a 2001	2	15% e 27,5%

Fonte: Regulamento de Imposto de Renda

Como se vê, a progressividade andou bem até 1988, depois foi reduzida para apenas duas alíquotas, curiosamente, essa alteração ocorreu poucos

meses após a promulgação da Constituição, a qual estabeleceu, expressamente, a progressividade.

Atualmente, os rendimentos até R\$10.800,00 anuais (ou até R\$900,00 mensais) são isentos de tributação; os compreendidos entre R\$10.800,00 e R\$21.600,00 anuais (ou R\$1.800,00 mensais) são tributados à alíquota de 15%; e os superiores a R\$21.600,00 anuais estão sujeitos à 27,5%. Dessa forma, as rendas mais elevadas são tributadas à mesma alíquota das rendas da classe média. Um cidadão brasileiro que percebe mensalmente R\$2.000,00 é tributado à alíquota de 27,5% e aquele que auferir R\$ 20.000,00 também paga o imposto de renda à alíquota de 27,5%. Ora, isso é dar tratamento igual para desiguais.

O sistema de tributação que vigorou no Brasil até 1988, e que chegou a ter 13 faixas de renda tributável e alíquota até 60%, era mais justo que o atual, o qual compreende apenas a isenção e mais duas faixas de tributação. Justamente agora em que a Carta Magna, expressamente, determina que o imposto de renda seja informado pelo critério da progressividade, vemos reduzidas as faixas de renda para a tributação sobre as pessoas físicas.

Em 1995, ainda havia uma terceira alíquota de 35% para a faixa de renda mais alta (acima de R\$14.000,00, aproximadamente), que foi suprimida pelo governo de Fernando Henrique Cardoso, através da lei n.º9.250/95, sob o falacioso argumento de que, praticamente, não há contribuintes com rendimento acima dessa faixa de valor. Entendemos que isso é claro sinal de existência de evasão fiscal, que deve ser perseguida pela Administração Tributária.

É de fato contraditório observar um país, como o Brasil, com tamanha disparidade social e concentração de renda, ter um sistema de progressividade tão reduzido, na tributação do imposto de renda. Não se trata, com certeza, de falta de política fiscal, muito pelo contrário, a determinação política está exatamente em manter a situação de acumulação e concentração de riqueza nas mãos de poucos. Isso revela falta de solidariedade e menosprezo aos princípios constitucionais.

Com esse sistema de progressividade, o Brasil não caminha apenas na contramão da sua Constituição, mas também na contramão da história da humanidade. A maioria dos outros países, como veremos a seguir, aplica uma

progressividade bem mais acentuada que a brasileira, com alíquotas de IRPF, oscilando entre 5% e 59%.

### 6.3 A progressividade no IRPF no direito comparado

Segundo a PRICEWATERHOUSECOOPERS (Information Guide Series - Worldwide Summaries 1999-2000), a progressividade, para o ano de 1999, apresentou as seguintes alíquotas:

Tabela 4

Alíquotas de IRPF em outros países

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

\*Consideramos apenas o imposto de renda federal. No Canadá, há também o imposto de renda cobrado pelas províncias, que varia de província para província.

Analisando-se as alíquotas da tabela 4, e comparando-as com as vigentes no Brasil (tabela 3), observa-se a gritante diferença de progressividade. Como se vê, a maioria dos países adota alíquotas altas, sendo que as alíquotas máximas giram em torno de 50%, enquanto que no Brasil, a máxima é 27,5%.



Argumenta-se, freqüentemente, que nos últimos anos, os demais países reduziram suas alíquotas visando atrair capital. Veremos, na tabela 5, que pequenas alterações de fato houve, mas todos os países relacionados mantêm alíquotas elevadas, nada comparável com as brasileiras, de apenas 27,5%.

Tabela 5  
Alíquotas Máximas de IRPF de 1986 a 1997(%)

País	1986	1990	1995	1996	1997
Austrália	57	47	47	47	47
Áustria	62	50	50	50	50
Alemanha	56	53	53	53	53
Bélgica	72	55	55	56,65	56,65
Canadá	34	29	31,3	31,3	31,3
Dinamarca	45	40	34,5	34,5	34,5
Espanha	66	56	56	56	47,6
EUA	50	28	39,6	39,6	39,6
França	65	57	56,8	56,8	54
Finlândia	51	43	39	39	38
Inglaterra	60	40	40	40	40
Itália	62	50	51	51	51
Japão	70	50	50	50	50
Portugal	61	40	40	40	40

Fonte: OECD on the internet - <http://www.tax.org./ritp.nsf/2e553e534ac6bd2e8>

Apesar de pequenas reduções de alíquotas, de 1997 em relação a 1986, esses países mantêm alíquotas elevadas, chegando a 56,65% na Bélgica. Lembremo-nos que tais países não possuem a elevada concentração de renda como o Brasil, mas, mesmo assim, mantêm a progressividade. Isso demonstra a contradição brasileira. Justamente, quem mais necessita reduzir as desigualdades sociais, é quem menos aplica a progressividade, considerado instrumento valioso e eficaz para isso.

Observamos que até os EUA, que tinham reduzido sua alíquota máxima para 28%, em 1990, e cuja reforma fiscal foi seguida pelo Brasil, reduzindo a

progressividade em 1988, acabaram elevando novamente sua alíquota para 39,6%, já em 1995.

Diante do exposto, acreditamos que ficou demonstrado que a quase inexistente progressividade no Brasil é uma questão de determinação política, conduzida na contramão da justiça fiscal e da Constituição.

## **7. ALGUMAS QUESTÕES LIGADAS AO IR**

Nos capítulos anteriores, tecemos considerações teóricas sobre a igualdade, a capacidade contributiva e a progressividade no imposto de renda, além de outros critérios e princípios constitucionais, as quais nos possibilitam fazer algumas análises sobre questões práticas atuais, ligadas ao imposto de renda.

### **7.1 A tributação exclusiva de imposto de renda ou tributação separada da declaração anual**

Na atual legislação do imposto de renda, há diversos dispositivos legais que determinam a tributação exclusiva na fonte ou tributação em separado, da declaração anual de ajuste. Isso ocorre na tributação de pessoas jurídicas e de físicas. É o caso da tributação de rendimentos de aplicações financeiras, renda fixa e variável, e dos ganhos de capital na alienação de bens e direitos de qualquer natureza.

A lei 8.134/90, art. 18, I e § 2º, institui a tributação exclusiva para os ganhos de capital, auferidos por pessoas físicas, na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, ou seja, os ganhos serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do imposto de renda, na declaração anual, e o imposto de renda não poderá ser deduzido do devido na declaração.

Tais ganhos de capital são, atualmente, tributados, de forma definitiva, à alíquota de 15%.

Gisele Lemke, quando tratou da tributação exclusiva na fonte dos rendimentos de aplicações financeiras de pessoas jurídicas, comentou que os tributaristas, em grande maioria, insurgiram-se contra o regime de tributação exclusivo na fonte<sup>341</sup>.

Não obstante, o nosso enfoque ser a tributação exclusiva dos ganhos de capital auferidos por pessoas físicas, entendemos que as considerações de Gisele Lemke e demais juristas, aplicam-se, também, ao presente caso.

Para Hugo de Brito Machado, os recursos financeiros obtidos com aplicações financeiras não representam acréscimo patrimonial, pois o núcleo da hipótese de incidência do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimo patrimonial. Argumenta que o patrimônio é uno, e assim sendo, não se pode conceber a existência de acréscimo a ele, sem consideração dessa unidade. Alerta para o perigo da tributação isolada de determinadas operações, pois a legislação poderá evoluir para um sistema no qual todas as operações lucrativas serão tributadas isoladamente, deixando-se de lado todos os custos indiretos, o que poderá levar a empresa a pagar imposto, mesmo sofrendo prejuízo. Por fim, para o autor a tributação isolada de cada operação é contrária à livre iniciativa econômica, além de ser desprovida de validade jurídica<sup>342</sup>.

Em sentido contrário, Ives Gandra Martins, sustenta a constitucionalidade do regime de tributação definitiva. Defende que, “a hipótese de incidência não precisa estar constituída por um complexo de aquisições de disponibilidade de renda, pois o Código Tributário faz referência a “aquisição de disponibilidade” no singular. Com isso, cada “aquisição de disponibilidade” pode estar sujeita a um regime de apuração diverso”.<sup>343</sup>

Gisele Lemke defende a posição de Hugo de Brito Machado. Para ela, a periodicidade e unicidade de renda envolvem todas as receitas e despesas do período, pois renda é o resultado líquido do período. Sustenta que o patrimônio da empresa é uno, por isso não é possível haver, num mesmo período, acréscimo e decréscimo de patrimônio ou lucro e prejuízo. É uma contradição, falar-se na existência, concomitante, de riqueza nova e de prejuízo, de uma mesma pessoa, afirma a autora.<sup>344</sup>

A mestra distingue, muito bem, renda e rendimento. Afirma que a empresa pode obter rendimentos financeiros, num determinado período. Porém, isso não

---

<sup>341</sup> LEMKE, Gisele. *Op. cit.*, p.133

<sup>342</sup> *Apud* Gisele Lemke. *Op. cit.*, p.133-134

<sup>343</sup> *Apud* Gisele Lemke. *Op. cit.*, p.134

<sup>344</sup> LEMKE, Gisele. *Op. cit.*, p.134

significa que ela tenha auferido renda, há que se computar todas as receitas e despesas do período, para se saber se houve, ou não, acréscimo patrimonial<sup>345</sup>.

Acrescentamos ainda que, no caso abordado por Gisele Lemke, a empresa pode também ter prejuízo acumulado, de períodos anteriores, a compensar, o que resultaria em não pagamento de imposto ou, então, em imposto a menor.

Retornemos à tributação autônoma dos ganhos de capital das pessoas físicas.

O patrimônio da pessoa física também é uno, portanto, não existe acréscimo patrimonial se não considerarmos essa unidade.

A pessoa física também pode obter lucro em uma determinada operação de alienação e sofrer prejuízo em outra. Daí a necessidade de avaliar o resultado dentro de um período.

Para a pessoa física, também existe o perigo levantado por Hugo de Brito Machado de a tributação autônoma evoluir para um sistema de tributar em separado as operações rentáveis.

Além dessas considerações, cumpre tecer mais alguns comentários sobre o tema.

A tributação exclusiva dos ganhos de capital deve ser vista, ainda, sob dois prismas. Por um lado, esse regime de tributação pode ferir o princípio da capacidade contributiva, por inexistir capacidade contributiva; por outro, pode ferir o princípio da igualdade por ser tributado com alíquota menor (15%) do que os demais rendimentos e demais contribuintes.

Vejamos a primeira hipótese. Imaginemos um contribuinte de reduzido patrimônio, e que tenha necessidade de alienar parte dele, até para sobrevivência ou atender um caso de doença na família. Nesse caso, o ganho de capital que ele auferir, dessa alienação, será tributado de forma definitiva à alíquota de 15%, não podendo compensar o imposto pago na sua declaração de rendimentos. Se esse contribuinte não possuir outros rendimentos tributáveis ele não terá direito à isenção anual de R\$10.800,00(valor atual). Além disso, esse

---

<sup>345</sup> *Idem, ibidem*, p.134

contribuinte não poderá compensar as deduções permitidas na declaração de ajuste anual, tais como: despesas médicas, dependentes e educação.

Nessa situação, um contribuinte que, durante um determinado período de incidência, obteve apenas rendimento de ganho de capital, pagará imposto de renda de 15% sobre esse ganho. Se lhe fosse permitido computar esse ganho e o respectivo imposto pago, na declaração anual de rendimentos, provavelmente, ele ficaria isento ou então pagaria menos imposto do que aquele recolhido pelo regime de tributação exclusiva.

O direito desse contribuinte foi, frontalmente, ferido, pois não existe renda a ser tributada, por conseguinte, não há capacidade contributiva. Esse contribuinte está arcando com ônus tributário maior do que os demais com a mesma renda. Portanto, o princípio da igualdade também foi afrontado.

Diante dos conceitos de renda e capacidade contributiva relativa, a tributação exclusiva de ganhos de capital obtidos com a alienação de bens e direitos viola o princípio da capacidade contributiva. É necessário que se permita a dedução do limite anual de isenção e das demais deduções previstas pela legislação do imposto de renda.

Vamos examinar a segunda hipótese. Imaginemos um contribuinte mais rico que o da primeira hipótese, com rendimentos mais elevados e ganhos com diversas alienações de bens e direitos. Esse contribuinte paga apenas 15% de imposto de renda sobre os ganhos de capital, de forma definitiva, não os computando na declaração. Já os demais rendimentos, incluídos na declaração, sujeitam-se à incidência da tabela progressiva, podendo alcançar a alíquota de 27,5%. Nesse caso, o contribuinte mais rico beneficiou-se da tributação exclusiva, pagando apenas 15% de imposto sobre essa parcela de sua renda.

Comparando-se esse contribuinte com outro, de mesmo rendimento, mas proveniente do trabalho, por exemplo, conclui-se que há tratamento desigual entre eles. Aquele que obtém rendimento decorrente de capital é beneficiado, pois pagará apenas 15 % de imposto; enquanto que o trabalhador pagará 27,5%.

Essa legislação discriminatória já existe desde 1990 (lei 8.134/90), mas parece que, até hoje, esse assunto não foi objeto de discussão. Talvez, até,

porque beneficia os mais ricos, não havendo, portanto, interesse na discussão e na alteração da legislação.

Como se vê, os rendimentos de trabalho sofrem incidência tributária maior que os ganhos de capital. Em outros termos, a renda como produto do capital é menos tributada que a renda como produto do trabalho. O critério de discriminação adotado pelo legislador foi a fonte produtora da renda, isto é, o capital e o trabalho. Indaga-se: é legítimo esse critério de discriminação? Há justificativa lógica para isso? Trata-se, por acaso, de finalidade extrafiscal? E se assim for, a extrafiscalidade, no caso, é compatível com a capacidade contributiva?

No nosso entendimento, a fonte produtora da renda não pode ser critério para distinguir. O fator de discriminação deve ser a riqueza de cada contribuinte, conforme estabelece a Constituição no art. 145, §1º. No caso do imposto de renda, o critério para distinguir deve ser a renda, no sentido amplo. Portanto, não é legítima a discriminação.

É proibido distinguir entre iguais, é o que estabelece o art. 145, §1º, da Constituição. Ao assegurar a pessoalidade e a graduação, segundo a capacidade econômica, o dispositivo veda a distinção entre aqueles que demonstram possuir as mesmas forças econômicas. Dessa forma, contribuintes com a mesma capacidade econômica devem sofrer o mesmo ônus tributário, não interessando se a renda é produto do capital ou do trabalho. O fator discrimen colide com a isonomia.

A nosso ver, também não há finalidade extrafiscal para reduzir a tributação do ganho de capital. Não há qualquer justificativa racional para tal. A distinção também não está assentada no princípio da solidariedade, interesse coletivo nos campos econômico e social, que possa justificar uma eventual extrafiscalidade como diz Moschetti<sup>346</sup>.

O tratamento desigual, da tributação dos ganhos de capital em relação aos rendimentos do trabalho, é detectado pela comparação intersubjetiva, comparando-se o ônus tributário de contribuintes com a mesma renda. É dessa comparação que nasce o sentimento de injustiça, ensina-nos Misabel Derzi.

A Constituição Federal é desrespeitada quando um grupo de destinatários da norma, em iguais condições econômicas, é tratado de modo diferente.

No caso, foi desrespeitado o artigo 145, § 1º, e o princípio da isonomia tributária, previsto no artigo 150, II, do Texto Constitucional.

A legislação brasileira parece andar sempre na contramão da justiça, caminha às avessas da solidariedade, da justiça fiscal, da isonomia tributária e, também, da progressividade. É um verdadeiro “Robin Hood” às avessas.

Em ambas as hipóteses, acima tratadas, é flagrante a desigualdade de tratamento e o desrespeito aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia tributária. Este exige igualdade de todos na repartição da carga fiscal.

No nosso entendimento, a legislação que determinou a tributação em separado dos ganhos de capital, da declaração de rendimentos, *viola os princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva*. A Constituição democrática de 1988 proclama a igualdade na ordem dos fatos, de caráter econômico-material. É preciso resgatar esse valor.

A nosso ver, os rendimentos de ganhos obtidos com a alienação de bens e direitos devem ser incluídos na declaração anual de imposto de renda, permitindo-se a compensação do respectivo imposto já recolhido. Desse modo, haverá tributação justa e igualitária, pois todos os rendimentos estarão sujeitos à tributação das mesmas alíquotas, observando-se a progressividade.

## **7.2 A isenção de lucros e dividendos distribuídos**

A lei 9.249/95, em seu art. 10, isentou do imposto de renda todos os lucros e dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficando sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, e nem integrando a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

---

<sup>346</sup> Ver nota 211



Isso significa que os rendimentos das pessoas físicas, provenientes de lucros ou dividendos, não são tributáveis, nem na fonte e nem na declaração. São informados na declaração anual de rendimentos como isentos.

Ocorre que esse benefício gera tratamento diferenciado na tributação entre as pessoas físicas. A renda proveniente de lucros ou dividendos não paga imposto de renda. Porém, as demais rendas, provenientes de outras fontes produtoras, estão sujeitas à tributação com base na tabela progressiva.

Argumenta-se que os lucros e dividendos já sofreram a incidência do imposto de renda na pessoa jurídica.

Esse argumento procede apenas parcialmente, pois nem todos os lucros distribuídos são tributados na pessoa jurídica, além disso, esses rendimentos ficam de fora da tributação progressiva, sofrendo, conseqüentemente, uma incidência menor.

Expliquemos como isso ocorre. A renda da pessoa jurídica, quando tributada pelo regime do lucro presumido, por exemplo, é presumida com base em coeficientes sobre a receita. Numa situação em que o efetivo lucro é superior ao lucro tributado (presumido) na pessoa jurídica, esse lucro excedente (não tributado) poderá ser distribuído aos sócios e acionistas sem qualquer tributação.

Formulemos um exemplo matemático: Imaginemos uma empresa comercial, com dois sócios e, que tenha um faturamento de R\$600.000,00, no primeiro trimestre de 2001. Essa empresa opta pelo lucro presumido, tendo o seu lucro presumido em 8% do total das receitas. Assim, o lucro tributável é de R\$48.000,00, o qual sofrerá a incidência de 15% de imposto de renda pessoa jurídica. Nesse caso, não há adicional, pois este só incide sobre a parcela do lucro que ultrapassar a R\$60.000,00 no trimestre. Entretanto, a empresa faz a sua contabilidade e apura que o seu lucro efetivo foi de R\$120.000,00 no referido trimestre.

De acordo com a legislação atual, esse lucro efetivo de R\$120.000,00 (trimestre) poderá ser distribuído aos sócios sem qualquer tributação na pessoa física deles. Digamos que, esse lucro efetivo seja distribuído aos sócios na proporção de 50%, cabendo a cada um R\$20.000,00 mensais. Desse rendimento, recebido pelo sócio, apenas a metade foi tributada na pessoa

jurídica e ainda a uma alíquota inferior (15%) a da tabela progressiva das pessoas físicas, que é 27,5%, atualmente.

Aplicando-se a tabela progressiva mensal do imposto de renda das pessoas físicas em vigor sobre um rendimento mensal de R\$20.000,00, resulta um imposto de renda no valor de R\$5.140,00. Enquanto que na pessoa jurídica só foi pago a importância de R\$1.500,00. Isso significa que um outro contribuinte que tem uma renda de R\$20.000,00, que não seja proveniente de lucros, pagará R\$5.140,00 de imposto; enquanto que o sócio da empresa, que também auferiu renda de R\$20.000,00, nada pagará, isto é, apenas sua empresa pagou R\$1.500,00 sobre essa importância a título de Imposto de renda pessoa jurídica. Portanto, está demonstrada a diferença de tratamento tributário entre pessoas físicas que recebem rendimentos de lucros e dividendos e demais contribuintes, cujas rendas são produto do trabalho ou de qualquer outra natureza.

Cabem aqui as mesmas indagações, levantadas na seção precedente, sobre o critério da discriminação. Autoriza a Constituição, a espécie ou a fonte de renda como fator de discriminação?

Entendemos que não, pelas mesmas razões já apontadas na seção anterior.

A lei fere o princípio da igualdade tributária e não se pode tolerar mais essa ofensa à Constituição, pois à medida que uma pessoa paga menos, certamente, outra pessoa haverá de pagar mais, para cobrir a diferença.

Em nossa opinião, para que haja igualdade na distribuição do ônus fiscal, é preciso que os lucros e dividendos sejam tributados na pessoa física, da mesma forma que os rendimentos de outras fontes e atividades, devendo ser incluídos na declaração e submetidos à tabela progressiva, permitindo-se a dedução do imposto de renda pago pela pessoa jurídica.

### **7.3 A limitação da compensação de prejuízos fiscais**

As leis 9.065/95, arts. 15 e 16, e 9.249/95, art.31, limitam o direito à compensação de prejuízos fiscais em trinta por cento (30%) do lucro líquido ajustado.

Diante do conceito de renda, acima estudado, como acréscimo patrimonial, indaga-se se é legítima a limitação para a compensação de prejuízo.

O acréscimo patrimonial das pessoas jurídicas é constituído pelo lucro real, conforme estudado anteriormente. Ele representa o acréscimo patrimonial positivo, e quando há prejuízos, referente a períodos anteriores, não existe acréscimo patrimonial disponível. É preciso, primeiro, repor o patrimônio, reduzido pelos prejuízos, para depois se falar em acréscimo patrimonial.

O legislador ordinário não pode alterar a realidade material. O critério material da hipótese de incidência está definido constitucionalmente como acréscimo patrimonial. A base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas, que no caso é o lucro real, deve estar em conformidade com o aspecto material da regra-matriz de incidência. Assim, o lucro tributável deve adequar-se ao conceito de renda, traçado pela Constituição e pelo Código Tributário Nacional, conforme anteriormente estudado.

Para aferição de acréscimo patrimonial é preciso comparar o patrimônio em um dado momento com a posição patrimonial em momento anterior em que tenha, por sua vez, sido apurado acréscimo patrimonial em relação a outro momento anterior e assim sucessivamente, recuando até a constituição da pessoa jurídica. Caso contrário estar-se-á tributando o patrimônio<sup>347</sup>.

O prejuízo fiscal é o resultado negativo, apurado de acordo com a legislação fiscal, não constituindo fato jurídico tributário sujeito à incidência. O prejuízo representa redução do patrimônio, isto é, decréscimo patrimonial.

A lei tributária tem permitido que o resultado negativo, apurado em um determinado período, seja compensado com o resultado positivo de períodos seguintes.

A compensação de prejuízo fiscal, apurado em períodos anteriores, representa a reposição do patrimônio sobre o qual já foi recolhido o imposto de renda, na medida em que ele se formou. Exemplificando: imaginemos uma empresa que começa suas atividades com um patrimônio de 100 unidades monetárias; após um ano de atividade, ela apura um lucro de, digamos, 30

unidades, paga seu imposto de renda sobre essas 30 unidades; no segundo ano de atividade, a empresa apura um prejuízo, por exemplo, também de 30 unidades monetárias. Como se vê, no segundo ano, a empresa reduziu seu patrimônio de 130 para 100, mas já pagara imposto de renda, no primeiro ano, sobre 30 unidades. Dessa forma, a empresa fica com um crédito com o fisco, pois pagou imposto sobre 30, mas esse acréscimo patrimonial não existe mais. Portanto, nada mais justo e correto que a permissão da compensação desses 30, em resultados positivos futuros. Trata-se, na verdade, de mera recomposição de patrimônio.

Entendemos ser legítimo a legislação estabelecer um prazo razoável para essa compensação, em face do princípio da segurança jurídica que recomenda a fixação de um limite temporal ao exercício dos direitos. Porém, não permitir a compensação de prejuízos, é tributar o patrimônio, a reposição patrimonial, e não a renda.

O imposto de renda incide sobre o acréscimo patrimonial e não sobre o patrimônio. Portanto, a lei não pode alterar a base de cálculo do tributo a ponto de desfigurar a natureza do imposto de renda.

A limitação da compensação de prejuízos em 30% do lucro do período choca-se com o conceito de renda, acima estudado. A base de cálculo não é compatível com o critério material da hipótese de incidência. Com essa limitação, o legislador exige, na verdade, uma antecipação de imposto do contribuinte sobre um fato futuro incerto. Pode-se até dizer, que se trata de um empréstimo compulsório, que será devolvido, gradativamente, à medida que os lucros forem sendo auferidos.

Entendemos que enquanto houver prejuízos fiscais a compensar, não há renda a tributar, isto é, não existe capacidade contributiva, portanto pode-se exigir imposto. A compensação de prejuízos fiscais é mera recomposição do patrimônio.

Nesse sentido, o legislador ordinário não pode limitar a compensação de prejuízo fiscal, por ferir o princípio da capacidade contributiva.

---

<sup>347</sup> ANDRADE, André Martins de. A Ilegitimidade das Limitações à Compensação de Prejuízos Fiscais. In: Rocha, Valdir de Oliveira (Coord.). Imposto de Renda – Alterações

#### 7.4 Atualização monetária – o congelamento da tabela progressiva e das deduções do IRPF

A correção monetária, apesar de ter sido “expurgada” pela legislação, tem influência direta na base de cálculo do imposto de renda.

Na visão de José Artur Lima Gonçalves, a aplicação da correção monetária não está à disposição do legislador infraconstitucional. Sua manipulação pelo legislador federal, de forma comissiva ou omissiva, só é possível quando for para reduzir tributo. Entretanto, não pode ser usada para incrementar tributo devido, pois deturpa a materialidade, no caso a renda, constitucionalmente fixada. Se a pretensão do legislador resultar em aumento de tributo, ou desvirtuamento da materialidade, o particular terá direito de recorrer ao Judiciário para ver reconhecido os efeitos da correção monetária, isto é, tanto na ação como na omissão do legislador ordinário<sup>348</sup>.

O autor afirma que “não importa a intensidade do fenômeno inflacionário, bastando que ele exista para que o particular tenha o direito (...) de exigir judicialmente o seu reconhecimento<sup>349</sup>”.

“Todo e qualquer aumento da carga fiscal do imposto sobre a renda deve, para ser legítimo, obedecer a diversos princípios constitucionais, dentre os quais podemos citar: a) o da legalidade, segundo o qual somente a lei pode instituir ou majorar tributo; b) o da anterioridade, segundo o qual a lei que houver instituído ou aumentado o tributo só vigorará no exercício financeiro seguinte ao da sua publicação; c) o do respeito à discriminação constitucional de competência impositiva, que prescreve a necessária correlação lógica entre o elemento quantitativo (base de cálculo) eleito pela legislação ordinária e a materialidade da hipótese de incidência constitucionalmente referida”<sup>350</sup>.

Ocorre que o legislador federal tem desprezado a existência da correção monetária, de *forma omissiva*, ao não corrigir a tabela progressiva e as deduções

---

Fundamentais. São Paulo: Dialética, 1996, p.26

<sup>348</sup> GONÇALVES, J.A. L.. *Imposto de Renda – Pressupostos Constitucionais*. São Paulo: Melhoramentos, 1997, p.201

<sup>349</sup> *Idem, ibidem*, p.201

<sup>350</sup> *Idem, ibidem*, p.202

do imposto de renda das pessoas físicas, cujos valores estão congelados desde janeiro de 1996.

A falta de reajuste da tabela progressiva e dos valores das deduções do imposto de renda, desde 1996, aumenta a base de cálculo e, conseqüentemente, acarreta incremento de imposto. É fato inegável que essa omissão do legislador visa aumentar a arrecadação.

Isso vem ocorrendo porque a lei 9.250/96, artigos 3º e 4º, converteu os valores expressos em UFIR, na legislação do IR das pessoas físicas, em reais, tomando-se por base o valor da UFIR em 1º de janeiro de 1996. Desde então, os valores não foram mais reajustados.

Com tal procedimento muitas pessoas que estariam isentas passaram a contribuir e outras que se encontravam na faixa de 15%, passaram para a faixa superior, o que ocorre com a generalidade dos contribuintes que obtiveram reajustes salariais nos últimos cinco anos.

O aumento na arrecadação do IR retido na fonte e sobre os rendimentos do trabalho assalariado, deu-se apenas pelo fato de não estar sendo atualizada a tabela do imposto de renda há cinco anos, ainda que se considere a incidência do adicional de 2,5% para os contribuintes cujos rendimentos sujeitam-se à alíquota de 25%, o que passou a ocorrer a partir de 1998. Em que pese a proclamada estabilidade da moeda, a inflação no período, segundo o IGPM/FIPE, foi de 43,8%. Em janeiro de 1996 a UFIR correspondia a R\$ 0,8287 tendo sido fixada para o ano de 2000 em R\$ 1,0641.

Portanto, a ausência de atualização da tabela do imposto de renda e das deduções acarreta um aumento real da carga tributária do imposto, suportado pelo contribuinte, sem que tenha havido o correspondente acréscimo patrimonial, que é o fato gerador do tributo em questão, pois, de acordo com o conceito retro estudado, não há *renda*, nem *provento*, *sem que haja acréscimo patrimonial*.

A nosso ver, a falta de correção da tabela e das deduções do imposto de renda pessoa física infringe vários princípios constitucionais. Quais sejam:

a) o *princípio da legalidade* (art. 150, I) – o congelamento das tabelas e faixas limite de isenção e deduções transmuda-se em efetiva majoração do

imposto sem lei que o estabeleça, violando o princípio da legalidade, o qual fundamenta toda atividade estatal, a garantir o Estado Democrático de Direito.

b) *princípio da capacidade contributiva* (art.145, § 1º) – sem a necessária correção monetária das tabelas, eventual aumento de rendimentos traduz-se, na verdade, em apenas ganho nominal, em face da inflação verificada no período, uma vez que há um dispêndio maior de recursos nos gastos com alimentação, medicamentos e educação, o que reflete diretamente a ocorrência de distorções na medida da capacidade tributária do contribuinte.

c) *da vedação do confisco* (art. 150, IV) – trata-se de desvirtuação da tributação do imposto de renda, esbarrando-se nas limitações constitucionais ao poder de tributar, consubstanciadas nos princípios da vedação ao efeito de confisco.

d) *o direito de propriedade* (art. 150, IV) - a violação ao direito de propriedade traduz-se na medida em que a tributação é uma forma de apropriação estatal de bens privados.

Cumpra esclarecer que se encontram em andamento, no Poder Judiciário, diversos pleitos no sentido de ver-se reconhecido o direito à correção da tabela progressiva e das deduções de imposto de renda. Diversas liminares já foram concedidas e algumas decisões de 1º grau já reconheceram o direito requerido.

## SÍNTESE CONCLUSIVA

1. Conhecer a relevância e abrangência do objeto a ser estudado é primordial para despertar o interesse em aprofundar a investigação. Nesse sentido, cumpre demonstrar que a regra jurídica em análise ocupa a posição mais elevada no ordenamento jurídico. O princípio da capacidade contributiva é um verdadeiro valor consagrado pela Carta Magna, que serve de alicerce e diretriz para as demais normas jurídicas.

2. A igualdade é o ponto central do Estado Democrático e de todos os direitos de seu sistema jurídico. A igualdade está vinculada à justiça e é uma eterna luta dos homens contra privilégios e por direitos humanos. Na seara do Direito Tributário, a igualdade está centrada na igual distribuição dos gastos para a manutenção do Estado. Porém, o conceito de igualdade é relativo e varia no tempo e no espaço. As divergências são de caráter axiológico, político e ideológico. Por isso, é preciso partir dos valores consagrados pela Constituição que contemplam as opções políticas da sociedade.

3. O Texto Constitucional de 1988 outorgou à igualdade função de diretriz das demais normas jurídicas. A igualdade fundamenta-se, também, no princípio republicano, que não se coaduna com privilégios, e exige que a carga tributária alcance a todos com isonomia e justiça. O princípio da igualdade integra os direitos fundamentais, por isso, é auto-aplicável e está voltado à concretização do Estado Democrático de Direito, legitimando-o, por sua vez.

4. A maior dificuldade está nas distintas concepções de igualdade, o que leva a doutrina a distingui-la em igualdade formal e material. A igualdade formal destina-se ao legislador e ao aplicador do direito, obrigando-os a aplicá-la. A atual Constituição contempla a isonomia nos dois sentidos, impõe a igualdade concreta e não apenas formal.

5. A grande questão do princípio são os critérios para distinguir os iguais e os desiguais. Como o enunciado é muito genérico, buscam-se precisões maiores, que sejam legítimas e toleráveis. Os juristas têm-se debruçado sobre o tema para buscar estabelecer critérios básicos para aferir a constitucionalidade de uma regra jurídica. Sugerem o seguinte roteiro:



a) identificar o fator de discriminação definido pela norma analisada, que pode estar em qualquer elemento da regra-matriz de incidência;

b) verificar se há correlação lógica entre o elemento de discriminação e a diferenciação de tratamento procedida;

c) investigar se há relação de pertinência lógica entre o tratamento diferenciado e os valores constitucionais.

6. Há também critérios de comparação para se apurar tratamento igual ou desigual, que se resumem no seguinte:

a) critério que proíbe distinguir na aplicação da lei e no teor da lei. Destina-se ao legislador e ao aplicador da lei;

b) critério que impõe o dever de distinguir a progressividade no conteúdo da lei (segundo a capacidade econômica do contribuinte) e o dever de aplicá-la, como instrumento para atenuar as grandes desigualdades econômicas e sociais.

d) possibilidade de usar a tributação com finalidade extrafiscal.

7. O princípio da igualdade tem uma relação estreita com o princípio da capacidade contributiva na medida em que este serve como critério de igualação ou desigualação para aquele princípio. A nosso ver, há uma relação de identidade de valor entre os dois princípios, uma vez que a capacidade contributiva carrega conteúdo próprio de igualdade.

8. A graduação dos impostos, segundo a capacidade econômica da pessoa, é uma antiga luta da sociedade. O princípio tem evoluído, a ponto de hoje impor limites e critérios para apurar a inconstitucionalidade de uma lei.

9. A norma constitucional que acolhe o princípio da capacidade contributiva tem natureza preceptiva, portanto, de eficácia jurídica imediata, vinculando os três Poderes.

10. O princípio da capacidade contributiva deve ser aplicado a todos os tributos e o aspecto pessoal, sempre que possível, devendo-se envidar todos os esforços nesse sentido.

11. A expressão capacidade econômica deve ser entendida no sentido de existir capacidade contributiva para pagar tributos, observando-se o mínimo vital.

12. A expressão capacidade contributiva tem significado bastante impreciso e vago, mas na essência todos concordam que se refere à aptidão

econômica para contribuir no pagamento de impostos e que há necessidade de limites a observar pelo legislador. A capacidade contributiva é instrumento para realizar os direitos fundamentais, a justiça fiscal e a distribuição de riquezas e renda.

13. A capacidade contributiva pode ser objetiva e subjetiva. A objetiva significa que o legislador só pode escolher um fato econômico como critério material da hipótese de incidência, ou seja, um fato-signo presuntivo de riqueza. A capacidade subjetiva ou relativa é o aspecto que leva em conta as condições pessoais do contribuinte.

14. O mínimo existencial é um limite ao poder de tributar do legislador. A renda necessária à satisfação das necessidades básicas vitais não pode ser tributada, por ausência de capacidade contributiva. O tema ainda não é muito discutido no Brasil, mas no estrangeiro o assunto é estudado e debatido com maior profundidade a ponto de influenciar e provocar mudanças na legislação, como aconteceu na Espanha em 1998.

15. A vedação do tributo com efeito de confisco também constitui limite para não exigir tributo de quem não tem capacidade contributiva. É uma garantia do contribuinte de ver resguardado seu patrimônio da tributação exagerada que configure confisco da renda. Tributar o mínimo vital também representa confisco.

16. O princípio da capacidade contributiva precisa ter eficácia. A norma existe para ser aplicada, mas não se pode desprezar que ela deve abranger a todos, em observância ao princípio da generalidade. Visando dar eficácia ao preceito, admite-se o princípio da praticabilidade, que é um conjunto de recursos e técnicas que possibilitam a execução das leis em massa. Entretanto, o princípio da praticabilidade não pode se sobrepor aos princípios éticos constitucionais.

17. Admite-se o uso de presunções e ficções com a finalidade de viabilizar a tributação e alcançar a todos, desde que observado o princípio da capacidade contributiva. Portanto, é necessário que elas sejam razoáveis, se justifiquem logicamente e se aproximem ao máximo da realidade.

18. A extrafiscalidade atenua a capacidade contributiva, por isso é aceitável apenas quando tem finalidade maior, de natureza social, de interesse

coletivo econômico e social. Contudo, há de ser observados o mínimo vital e a vedação ao confisco. Também as isenções são aceitas, desde que razoáveis, lógicas, e fundamentadas na Carta Magna.

19. O critério da pessoalidade é uma técnica de graduação de capacidade contributiva subjetiva. A pessoalidade envolve também a proteção à família, que é negligenciada em nosso país. No direito comparado o assunto tem sido debatido, há muitos anos, resultando em alterações na legislação do imposto de renda. O Direito Tributário pátrio precisa proteger a família, permitindo a dedução no imposto de renda dos gastos reais para a manutenção da família. Além disso, é necessário introduzir sistemas de tributação que consideram a unidade familiar como titular da capacidade contributiva.

20. A progressividade é instrumento de realização da capacidade contributiva e serve para dar eficácia ao princípio do Estado Democrático de Direito, cujos objetivos consistem na solidariedade e na redução das desigualdades sociais. A progressividade representa a equidade vertical, enquanto que a proporcionalidade é denominada de equidade horizontal.

21. A Ciência das Finanças justifica a progressividade pelas teorias do sacrifício, que é igualdade na repartição do ônus fiscal, de tal sorte que todos arquem com o mesmo sacrifício, no sentido de utilidade que o dinheiro tem para cada um. A Ciência do Direito justifica a progressividade à luz da Constituição, como instrumento de realização da capacidade contributiva e dos valores constitucionais de justiça fiscal e social.

22. O imposto de renda pode ser considerado o tributo mais justo do nosso sistema tributário, porque possibilita levar em conta as condições pessoais do contribuinte, de forma que atende ao princípio da capacidade contributiva. O imposto de renda tem uma função relevante na distribuição de riqueza.

23. O conceito de renda está implícito na Constituição e é complementado pelo Código Tributário Nacional. O conceito de renda, em sentido amplo, deve ser entendido como o acréscimo patrimonial mais a renda consumida, apurado em um determinado período. Nesse sentido, o mínimo existencial não corresponde à renda, por isso, não há capacidade contributiva a ser tributada.

24. A disponibilidade econômica da renda ocorre quando o acréscimo patrimonial ingressar no patrimônio do contribuinte ou puder ser livremente negociado no mercado e for passível de conversão em moeda. A disponibilidade da renda está ligada ao critério temporal, pois trata do momento em que a renda se tornou econômica ou juridicamente disponível.

25. O acréscimo patrimonial é apurado através da comparação do patrimônio de um tempo inicial e um tempo final. Esse intervalo de tempo é denominado de período de apuração. Esse período é fixado pelo legislador infraconstitucional, e atualmente, é de um ano, para as pessoas físicas e jurídicas tributadas pelo lucro real. Para as empresas tributadas pelo lucro presumido e arbitrado, o período de apuração é trimestral.

26. Deve haver uma relação de compatibilidade entre o critério material da hipótese de incidência e a base de cálculo. A base de cálculo do imposto de renda deve corresponder ao fato-signo presuntivo – renda, no sentido de acréscimo patrimonial, constante da hipótese de incidência tributária.

27. A base de cálculo do imposto de renda é o montante real, presumido ou arbitrado. A capacidade contributiva só se inicia depois de computar todos os gastos necessários à obtenção das receitas e à manutenção da fonte produtora. A legislação do imposto de renda pessoa jurídica estabelece três modalidades de tributação: com base no lucro real, presumido e arbitrado.

28. A base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas é a renda líquida, que representa a diferença entre os rendimentos brutos e as deduções. Para aferir-se a verdadeira capacidade contributiva é indispensável à observância das condições pessoais do contribuinte e de seus dependentes, o que confere um caráter de pessoalidade ao imposto de renda.

29. O direito às deduções no imposto de renda é assegurado pela Constituição, no art. 7º, inciso IV, que garante a manutenção de uma renda mínima necessária para cobrir os gastos pessoais e familiares do contribuinte, com moradia, alimentação, educação, saúde, transporte, lazer, vestuário, higiene e previdência social.

30. A determinação constitucional de proteção à família e do dever dos pais de assistir, criar e educar os filhos menores, também deve ser considerado

nas deduções. Em síntese, as deduções devem abranger: o mínimo existencial, a proteção à família, a saúde, a moradia, a educação, a previdência social e as despesas necessárias à obtenção e à manutenção da renda.

31. Entendemos que as despesas com a família, educação, saúde, moradia e previdência devem ser deduções separadas do mínimo vital, por serem pertinentes a condições pessoais que variam de contribuinte para contribuinte.

32. O valor fixado pela atual legislação para dedução com dependente é irrisório e ínfimo, insuficiente para assistir, educar e criar filho. Ofende o princípio da capacidade contributiva. As deduções com saúde sofrem algumas restrições que atentam contra a própria vida. A lei limita as despesas com educação, em valor insuficiente e fora da realidade, quando a educação é também dever do Estado. As despesas com moradia, que até 1988, eram dedutíveis, e atualmente não são mais deduzidas da base de cálculo.

33. A nosso ver, os argumentos de simplificação do sistema para extinguir as deduções, em 1988, não têm qualquer fundamento, ainda mais com o avanço da tecnologia e da informática. É preciso restaurar as deduções e abatimentos que vigoraram até dezembro de 1988.

34. A progressividade do imposto de renda é um excelente instrumento para distribuição de renda e para dar eficácia ao princípio da capacidade contributiva. Entretanto, o Brasil é um dos países que menos aplica a progressividade, especialmente no que pertine ao imposto de renda de pessoas físicas.

35. É preciso reverter as contradições da legislação de 1988 e direcioná-la no sentido de seguir as linhas mestras da Constituição de 1988.

36. A tributação exclusiva de imposto de renda dos ganhos de capital é inaceitável, pois fere o princípio da igualdade e da capacidade contributiva. A fonte produtora da renda não pode ser critério para discriminar, mas deve ser a renda, não importando a origem do rendimento. O rendimento do trabalho não pode pagar mais imposto do que o rendimento do capital. Na nossa visão, todos os rendimentos devem ser submetidos à tributação na declaração, para que sofrem a incidência das mesmas alíquotas.

37. A isenção de lucros e dividendos também é intolerável, porque viola o princípio da igualdade, fazendo com que os rendimentos de lucros e dividendos paguem menos imposto do que os demais rendimentos. Para não haver desigualdade e injustiça, os lucros e dividendos devem ser tributados na declaração de rendimentos da pessoa física, incidindo assim, a progressividade sobre o rendimento.

38. A limitação da compensação de prejuízos fiscais é inconstitucional, por ferir o princípio da capacidade contributiva, por ausência de renda. A compensação de prejuízos fiscais é mera recomposição do patrimônio.

39. O congelamento da tabela progressiva e das deduções de imposto de renda acarreta aumento de imposto, violando os princípios da legalidade, da capacidade contributiva, da vedação do confisco e do direito de propriedade.

## BIBLIOGRAFIA

- ANDRADE, André Martins de. *A Ilegitimidade das Limitações à Compensação de Prejuízos Fiscais*. In: Rocha, Valdir de Oliveira (Coord.). *Imposto de Renda – Alterações Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 1996.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ªed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- BALEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ªed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 5ªed. São Paulo: Malheiros, 1994.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 8ªed. São Paulo: Saraiva, 1996.
- CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997.
- COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Legalidade Material, Modo de Pensar “Tipificante” e Praticidade no Direito Tributário*. In: Carvalho, Paulo de Barros (Coord.). *Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- \_\_\_\_\_. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: RT, 1988
- FABO, Diego Marín-Banuevo. *La Protección del Mínimo Existencial En El Ámbito del I.R.P.F*. Madrid: Colex, 1996.
- \_\_\_\_\_. *Comentario al artículo 40 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, in “Los nuevos Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de los no Residentes. Madrid: McGraw & Hill, 1999.
- \_\_\_\_\_. *Nuevas perspectivas sobre el mínimo exento familiar en la jurisprudencia constitucional alemana*, in “Revista Impuestos, N.º20, octubre, 1999,

- GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.
- GONÇALVES, José Artur Lima. *Isonomia na Norma Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993.
- \_\_\_\_\_. *Imposto sobre a renda: Pressupostos Constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997.
- GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.
- HARADA, Kiyoshi. *Sistema Tributário na Constituição de 1988. Tributação Progressiva*. São Paulo: Saraiva, 1991.
- LEMKE, Gisele. *Imposto de Renda: os Conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 11ªed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- \_\_\_\_\_. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3ªed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e Proventos de Qualquer Natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário: Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.
- PAOLA, Leonardo de. *Presunções e Ficções no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.
- PIRES, Adilson Rodrigues. *Contradições no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994.
- SIDOU, J.M.Othon. *A Natureza Social do Tributo*. Rio de Janeiro, São Paulo: Freitas Bastos, 1960.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 1995.
- \_\_\_\_\_. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. São Paulo: RT, 1968.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Os Direitos Humanos e a Tributação - Imunidades e Isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.