CASSANDRA LIBEL ESTEVES BARBOSA BOGGI

O IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA COMO INSTRUMENTO DE EFETIVAÇÃO DA JUSTIÇA SOCIAL

CASSANDRA LIBEL ESTEVES BARBOSA BOGGI

O IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA COMO INSTRUMENTO DE EFETIVAÇÃO DA JUSTIÇA SOCIAL

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado e, direito da Universidade de Marília, como exigência parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito, sob a orientação da Professora Doutora Maria de Fátima Ribeiro.

MARÍLIA

2011

Boggi, Cassandra Libel Esteves Barbosa
O imposto de renda da pessoa física como instrumento de efetivação da justiça social/ Cassandra Libel Esteves Barbosa Boggi – Marília: UNIMAR, 2011.
155p.

Dissertação (Mestrado em Direito) -- Curso de Direito da Universidade de Marília, Marília, 2011.

1.Imposto de Renda da Pessoa Física 2. Capacidade Contributiva 3. Progressividade 4. Justiça Social I. Boggi, Cassandra Libel Esteves Barbosa.

CDD -- 341.396216

Autora: CASSANDRA LIBEL ESTEVES BARBOSA BOGGI

Título: O IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA COMO INSTRUMENTO DE EFETIVAÇÃO DA JUSTIÇA SOCIAL.

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito da Universidade de Marília, área de concentração Empreendimentos Econômicos, Desenvolvimento e Mudança Social, sob a orientação da Professora Doutora Maria de Fátima Ribeiro.

Aprovada pela Banca Examinadora em 27/05/2011.

_____

Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro (Orientadora)

_____

Profa. Dra. Adriana Migliorini Kieckhöfer

_____

Profa. Dra. Jussara Suzi Assis Borges Nasser Ferreira

Expresso toda gratidão aos amores da minha vida, aos meus amados filhos Lucas e Júlia, que superaram minha ausência e que, nos momentos de aflição, me traziam alívio com palavras de amor e com seus doces sorrisos.

AGRADECIMENTOS

Aos mestres que já passaram por minha vida, pois a eles devo parte de meu capital intelectual e por serem inspiração para a minha eternidade, seja aqui ou em qualquer lugar.

A minha orientadora, Professora Doutora Maria de Fátima Ribeiro, que me orientou e auxiliou-me enormemente na finalização desta dissertação, incentivando-me a buscar conhecimento e a produzir ensinamento. Sua habilidade em orientar baseou-se na boa leitura, na eficiência do escrever, na boa vontade, no respeito e no carinho dispensado a esta dissertação e a mim. Nessa longa trajetória com a respeitável orientadora, só tenho a dizer que aprendi a admirá-la ainda mais, a respeitá-la e a amá-la, haja vista que, para esta dissertação, a coleta de material iniciou-se antes mesmo deste mestrado, sendo finalizado somente em abril de 2011, ou seja, um longo caminho traçado por nós, visto que sem ela não teria alcançado.

Ao Luiz Alberto Boggi, que por muitas vezes me socorreu zelando pelos nossos filhos, inclusive colaborando com compromissos profissionais firmados por mim.

Ao meu irmão Jorge Flauzino Barbosa Filho, que sempre me acompanha em momentos importantes da minha vida.

Ao meu pai por ter colaborado na escolha do tema em questão, ao qual se dedica por todos os seus 47 anos de profissão, ademais, para que este mestrado fosse concluído, ajudou-me inclusive em minhas obrigações profissionais.

A minha amiga e mãe, que me inspira, pela fortaleza que sempre foi; além de se dedicar por toda sua vida a sua família, zelou pelos meus filhos para que eu pudesse chegar até aqui.

Ao retorno do passado, da história que não podia ter fim.

Aos meus professores especiais que ministraram suas aulas com zelo, dedicação e respeito, foram mais que mestres, foram amigos (as), meus (minhas) queridos (as), Profa. Dra. Adriana Migliorini Kieckhöfer, Prof. Dra. Jussara Suzi Assis Borges Nasser Ferreira, Prof. Dr. Lourival José de Oliveira, Profa. Dra. Marlene Kempfer Bassoli, Prof. Dr. Paulo Roberto Pereira de Souza, Prof. Dr. Ruy de Jesus Marçal Carneiro, Profa. Dra. Soraya Gasparetto Lunardi, Profa. Dra. Walkiria Martinez Heinrich Ferrer. Todos se dedicaram e se doaram completamente ao transmitirem seus conhecimentos.

Aos contribuintes que fazem muito por este país, principalmente àqueles que possuem uma menor capacidade contributiva.

À contabilidade idealista que me trouxe até aqui, em busca do incessante aprimoramento profissional.

E ao principal, que é Deus, pois tudo passa, só Deus não muda, a paciência tudo alcança; a quem tem Deus nada lhe falta, só Deus basta, como deixou preconizado Madre Tereza de Calcutá.

“O imposto pessoal e progressivo poderá ser o instrumento surdo e adequado a uma revolução social, sem sangue, suor ou lágrimas [...]".

Misabel Derzi

O IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA COMO INSTRUMENTO DE EFETIVAÇÃO DA JUSTIÇA SOCIAL

RESUMO**:** O presente estudo analisou a tributação do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) praticada no Brasil em face aos princípios constitucionais da legalidade, da capacidade contributiva, da progressividade, da igualdade e do não-confisco, bem como de outros relacionados à matéria. Destacou-se nesta pesquisa que o IRPF é incontestavelmente o imposto que mais onera o contribuinte de forma direta, uma vez que ele tem caráter personalíssimo. Por outro lado, ficou demonstrada a importância do tributo como meio de sobrevivência do Estado, uma vez que sua exigência traz ao Estado recursos para atingir seus fins. A Constituição Federal não dispõe expressamente sobre o conceito de renda. Dá-se à renda o entendimento de "acréscimo patrimonial". A princípio o Imposto de Renda incidia sobre os salários, depois sobre outras rendas e posteriormente avançou para os proventos de qualquer natureza, que não possuem definição própria, sendo conceituados por derivação do conceito de renda. A relevância jurídica, econômica e social se fez e se faz presente, uma vez que, procurou trazer os fomentos da justiça social na esfera da aptidão de ser ou não contribuinte de imposto sobre a renda, bem como na relação entre a matéria tributária e a ordem econômica, no que tange mais precisamente às desigualdades sociais. Para isso, abordaram-se os perfis de contribuintes, uns que podem ser vistos como dotados de capacidade econômica, e outros, que se encontram em situação de não viabilidade para o encargo. Evidenciou-se que o sistema de tributação do IRPF atende parcialmente os preceitos capitais, sendo necessário buscar uma ordem tributária que traga benefícios para todos, pois o que vige procura atender a minoria. Examinou-se que os princípios da capacidade contributiva e da progressividade pautam-se na igualdade tributária. A progressividade determina a existência de alíquotas que incidem de acordo com a faixa de renda do contribuinte. Atualmente a tabela progressiva vigente para o cálculo do IRPF possui quatro alíquotas, dando a entender que existem apenas quatro níveis de capacidade contributiva. Afirma-se que é ineficiente o mínimo isento da não incidência do imposto, não contribuindo para a diminuição das desigualdades sociais e que o Estado deve reavaliar a renda, vinculando-a a políticas públicas voltadas para o desenvolvimento econômico do país em face de uma distribuição de renda, alcançando a justiça social. Para tanto, deve haver correção no IRPF que sopese a valoração da capacidade contributiva, bem como um maior grau de progressividade. No plano de pesquisa, foi utilizado o método dedutível de abordagem, sendo que a investigação fundamentou-se em fontes doutrinárias, periódicos e revistas especializadas, todas amparadas pelo direito constitucional, tributário, econômico, dentre outros, com o fito de sustentar que a capacidade contributiva e a progressividade não estão tendo o devido tratamento na legislação do IRPF vigente, afrontando assim, os artigos: 145, § 1°; 3°, inciso I; 1°, inciso III; e o 170, inciso VII, da Constituição Federal.

Palavras-chave: Imposto de Renda da Pessoa Física. Capacidade contributiva. Progressividade. Justiça social.

PHYSICAL PERSON'S INCOME TAX AS AN INSTRUMENT OF SOCIAL JUSTICE EFFECTIVE

ABSTRACT: The present study analyzed to the taxation of Physical Person's Income Tax "IRPF" practiced in Brazil according to legal constitutional principles, contributive ability, the progress, and the equality and non- confiscation, such as, other related to the subject. It showed up in the research that the Income Tax "IRPF" is questionless the tax overtax more the contributor in a direct way, since that it has personally character. On the other hand, it was demonstrated the tax importance as mean of surviving of the State, since its demand brings to the State resources to reach its goals. The Federal Constitution does not bring expressly the income concept. It gives the income the understanding of "patrimonial addition". In the beginning the Income Tax (IR) focused on the salaries, after on the other incomes and afterward it advanced to the earnings of any nature, that do not have own definition and they are respected by the derivation of the concept of income. The juridical, economic and social relevance was and is present, since, it sought to bring the foundation of the justice in the sphere of ability to be or not to be contributor of tax on income , as well as in the relation between tributary subject and the economic order, in that refers to more accurately to social inequality. For this, the contributors' profiles were boarded, ones can be seen like gifted of economic capacity and others are themselves in non viability situation for more one responsibility. It became evident the taxation system of "Income Tax" answers partially the capital precepts, being necessary to seek a tributary order that brings benefits to everybody, because of this is in vigor to look for watching the minority. It examined that the contributive capacity principles and the progress are ruled in the tributary equality. The progress determines the existence of aliquots focus on according to the income range of the contributor. Nowadays, the progressive table current, to calculate the "IT", Income Tax, (IR-Imposto de Renda) has four aliquots, being possible to understand that there are just four levels of contributive capacity. It claims that is inefficient the incidence of non-minimum free of tax, not contributing to decrease the social inequalities, and that the State must reassess the income, linking to public policies geared towards country's economic development in facing of the income distribution, achieving social justice. Thus, there must be correction in the Income Tax that weighs the contributive capacity valuation, such as, the most degree of progress. In the plan of research was used deductible method of approach, being that the investigation based on doctrinal sources, journals and magazines, all protected by constitutional law, tax, economic, among others, with the aim of sustaining the contributive ability and progress are not getting proper treatment at the PIT legislation in force, violating thus the articles: 145, § 1; 3, section I, 1, item III, and 170, paragraph VII of the Federal Constitution.

Keywords: Physical Person's Income Tax. Contributive ability. Progress. Social justice.

LISTA DE FIGURAS, QUADROS E TABELAS

Figura 1 - Quantidade de alíquotas da tabela progressiva anual do IRPF de 1924 a 2010 95

Figura 2 - Comparativo de renda e incidência de alíquotas. 118

Figura 3 - Relação tributária do IRPF entre a União e os contribuintes. 134

Quadro 1 - Demonstrativo da aplicabilidade de alíquotas efetivas no IRPF – comparativo de alíquota nominal e alíquota efetiva – ano-calendário 2010 60

Quadro 2 - Demonstrativo da progressividade do IRPF, das alíquotas vigentes no Brasil, por período 111

Quadro 3 - Demonstrativo comparativo das deduções permitidas na Declaração de IRPF, por período 125

Tabela 1 - Tabela progressiva para o cálculo anual do IRPF para o exercício de 2012, ano-calendário de 2011 55

Tabela 2 - Tabela progressiva para o cálculo mensal do IRPF para ano-calendário de 2011, vigorando nos meses de janeiro a março 56

Tabela 3 - Tabela progressiva para o cálculo mensal do IRPF para ano-calendário de 2011, vigorando também para o ano-calendário de 2012, vigorando nos meses de abril a dezembro 56

LISTA DE SIGLAS

CTN	Código Tributário Nacional.
DIRPF	Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física
IPCA	Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo
IPTU	Imposto Predial Territorial Urbano
IR	Imposto de Renda
IRPF	Imposto de Renda da Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
PIB	Produto Interno Bruto
RFB	Receita Federativa do Brasil
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
UFIR	Unidade Fiscal de Referência

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO 13

1 O IMPOSTO SOBRE A RENDA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL 16
1.1 RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA 17
1.2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO IMPOSTO DE RENDA NO BRASIL 26
1.3 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA 27
1.4 CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE O IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA E DA PESSOA JURÍDICA 36
1.5 AS DISPOSIÇÕES NORMATIVAS 38
1.6 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA 41
1.7 A BASE DE CÁLCULO E AS ALÍQUOTAS 46
1.8 O CONTRIBUINTE DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA 63

2 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS NA ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA 66
2.1 A IMPORTÂNCIA DOS PRINCÍPIOS NO MUNDO JURÍDICO 68
2.2 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS INFORMADORES DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA 72
2.2.1 Da estrita legalidade tributária 72
2.2.2 Da anterioridade e da anterioridade nonagesimal 76
2.2.3 Da irretroatividade da lei tributária e a Súmula n. 584 do Supremo Tribunal Federal 78
2.2.4 Da igualdade 80
2.2.5 Da capacidade contributiva e a distributividade da renda 84
2.2.6 Da pessoalidade 89
2.2.7 Da universalidade 90
2.2.8 Da generalidade 92
2.2.9 Da progressividade 94

3 IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA E A QUESTÃO DA JUSTIÇA SOCIAL EM RAZÃO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS 97
3.1 JUSTIÇA SOCIAL, FUNÇÃO DISTRIBUTIVA, FINS FISCAIS E EXTRAFISCAIS 97
3.2 IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA: INSTRUMENTO DE JUSTIÇA SOCIAL 101
3.2.1 Recepção restritiva da legalidade e aos princípios correlatos 102
3.2.2 O perfil da progressividade no Imposto de Renda da Pessoa Física 108
3.2.3 As peculiaridades da violação da capacidade contributiva do contribuinte 116
3.2.4 A supremacia constitucional do não-confisco 123
3.3 IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA: SUA FUNÇÃO SOCIAL 128

CONSIDERAÇÕES FINAIS 142

REFERÊNCIAS 148

INTRODUÇÃO

A distribuição de renda no Brasil ao longo do tempo vem apresentando conflitos diante da Constituição da República Federativa do Brasil. Esta, por sua vez, fora propositalmente estruturada de maneira errada, em detrimento de interesses alheios da grande maioria da população, edificando com isso um grau elevado de desigualdades sociais que se estendem até os dias atuais.

Esse abismo social é motivador para encontrar possibilidade de mudanças para esse cenário, por meio da espécie tributária do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), para buscar questões atinentes ao caso, como a capacidade contributiva e a progressividade. Para tanto, analisar-se-á o modelo de aplicação vigente, confrontando-o com outros princípios constitucionais tributários.

De antemão, já se esclarece que tais princípios não são considerados pela atual legislação, afetando a renda do sujeito passivo, visto que a tributação do IRPF deve incidir inegavelmente apenas no acréscimo patrimonial.

Será desenvolvida uma análise do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza no âmbito da chamada justiça social. Tal análise se constituirá com base em pesquisas, em estudos de doutrinadores jurídicos, nas quais se trará a oportunidade de se conhecer a relação do contribuinte com o dever da prestação de contas anual perante a União.

Essa justiça social está longe de ser atendida, uma vez que as normas do IRPF não estabelecem uma isonomia em matéria tributária, que se vislumbram no presente alíquotas insuficientes e precárias faixas de rendas estipuladas pela Receita Federal do Brasil, e se está diante de um flagrante de interpretações distorcidas de acréscimo patrimonial, também denominado de riqueza nova.

Entrever-se-á, nesta pesquisa, a importância de se manter uma justiça social baseada nos princípios garantidores de uma igualdade social em matéria tributária para aqueles considerados equivalentes.

Para a devida compreensão do objeto de estudo, abordar-se-á a renda, no posicionamento jurídico e no econômico. O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) será visto em linhas gerais, visto que o foco é exclusivamente o IRPF. Para tanto se apresentará a sua disposição normativa, a regra-matriz de incidência, quanto à hipótese e à consequência,

identificando todos os critérios norteadores da regra-matriz: material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo.

Dando-se continuidade, aspectos importantes serão abordados para o entendimento do tema, como a base de cálculo do IRPF, observando as formas de tributação: mensal, anual, na fonte ou definitiva, e ainda, a questão das alíquotas desse tributo, resultando no binômio que o critério quantitativo forma.

Eis que uma breve releitura histórica referente ao imposto sobre a renda da pessoa física, será apresentada de tal forma a revelar que, antes mesmo de qualquer organização de sistema tributário, sua tributação já se fazia presente na sociedade.

A competência tributária entrará em discussão, inclusive as preocupações que o Poder Legislativo deve ter ao instituir um tributo, necessitando observar as diretrizes constitucionais, considerando que ela pode renovar a ordem jurídica positivamente. E ainda, que o imposto de renda da pessoa física é um tributo que se renova periodicamente, com alterações normativas que o ajustam e ou trazem novas exigências.

Os princípios constitucionais informadores do imposto sobre a renda da pessoa física, dentre os quais se destacam: estrita legalidade, anterioridade, irretroatividade da lei tributária, igualdade tributária, capacidade contributiva e a distributividade da renda, pessoalidade, universalidade, generalidade, e progressividade, serão contemplados de forma a demonstrar que todos estes, quando considerados, promovem a justiça social.

Tudo isso se soma para confirmar que a relação jurídico-tributária do IRPF não está sendo devidamente regida perante o contexto constitucional, resultando com isso, afronta à Constituição Federal, mais precisamente aos dispositivos legais, artigos 145, § 1°; 3°, inciso I; 1°, inciso III; e o 170, inciso VII, todos desse diploma.

O núcleo da discussão que será apresentada se perfaz na progressividade e na capacidade contributiva mediante a justiça social por meio do imposto sobre a renda da pessoa física, trazendo à tona a real tributação ora empregada, enfatizando os princípios constitucionais não observados pela atual legislação tributária infraconstitucional.

Dar-se-á uma indispensável importância à análise concernente à aptidão econômica do contribuinte, com o intuito de demonstrar que o perfil da progressividade brasileira do IRPF, não é, nem de longe, observado. Assim sendo, a igualdade em matéria tributária não está em exercício; em contrapartida, as desigualdades sociais gradativamente se tornam maiores.

É importante registrar, visto que a legislação as prevê, as destinações do IRPF, do qual o sujeito passivo pode se utilizar, destinando parte do imposto devido para fundos controlados

pelos conselhos federal, estaduais e municipais, bem como incentivos às atividades culturais ou artísticas e às atividades audiovisuais, ficando esta dedução limitada a 6% do valor devido do imposto.

Isso posto, discorrer-se-á sobre os rendimentos isentos e não tributáveis, os quais não são, entretanto, garantias de que a tributação do IRPF está sendo aplicada de forma justa, visto que, eles são condicionados a certas situações específicas. O que se pretende demonstrar diante desse panorama de destinações, bem como isenções, doações e deduções, é que a tributação do IRPF não opera na diminuição das desigualdades sociais, afetando inclusive o desenvolvimento econômico do país, afastando-se com isso a justiça social.

Em matéria tributária, a lei fundamental é a própria Constituição Federal, razão por que é de extrema importância estudar o IRPF, já que sua atual conjuntura não se amolda às diretrizes constitucionais, e ainda, a legislação infraconstitucional estabelece condições que aumentam a desigualdade social.

Durante o exercício financeiro, a administração pública se vale de medidas provisórias e de inúmeras instruções normativas para a exigência desse tributo; entretanto essas renovações voltam-se exclusivamente para as necessidades do próprio erário, sem estabelecer uma contrapartida obrigatória para a sociedade.

Ademais, será abordado como o IRPF pode ser utilizado como instrumento para se alcançar a justiça social. É importante mostrar que por ser um imposto pessoal, o IRPF pode obter essa justiça social, bastando tão somente aplicar uma tributação que valorize os objetivos fundamentais da República, questão esta não evidenciada na legislação do IRPF vigente. Pretende-se, assim, mostrar que há essa possibilidade por meio de uma melhor distribuição de renda.

1 O IMPOSTO SOBRE A RENDA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Na exigência de tributos, o Estado encontra ferramentas capazes de dotar a Fazenda Pública de recursos financeiros, em que é inegável que o campo do imposto sobre renda consegue abarcar, de forma percussora, resultados eficientes perante a arrecadação geral do Estado, revelando-se um dos melhores instrumentos de arrecadação dentro do complexo sistema tributário.

Em razão disso se encontra uma carga tributária considerável e um excesso de exigências burocráticas quanto ao imposto sobre a renda, e, ainda, para compreendê-lo se faz mister entrar nos campos de conhecimento do Direito, da Economia, das Finanças, da Contabilidade, da Estatística e da Matemática. Há uma pluralidade de conhecimentos que é necessário levar em consideração ao estudar esse imposto.

Essa espécie tributária é uma exação desvinculada de qualquer contraprestação específica dirigida ao sujeito passivo (contribuinte), definição de imposto essa contida no artigo 16 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN),[1] e, em virtude disso, tem-se a distinção em relação aos demais tributos.

Em outras palavras, significa dizer que a atividade estatal não está condicionada a trazer benefícios ao sujeito passivo da obrigação tributária e, assim, demonstra ser um tributo não-vinculado, distinguindo-se pelo fato gerador (hipótese de incidência).

Toda receita advinda da arrecadação de imposto é utilizada para custear a administração e as atividades públicas. Segundo o artigo 167, inciso IV, da Constituição Federal[2], não se pode vincular receitas de impostos a órgão, fundo ou despesa.

Assim, o IRPF não se encontra vinculado, relacionado ou condicionado a quaisquer benefícios específicos para com o contribuinte, a quem cabe cumprir com o dever de contribuir, mesmo sem utilizar de serviços públicos, tais como saúde, educação, transporte, dentre outros.

---

[1] BRASIL. *Vade Mecum Saraiva 2009*. 7. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009a, p. 716.

[2] Ibid., p. 57.

Inicialmente, antes do CTN/1966, o imposto era analisado pelo Decreto-Lei n. 1.804, de 24 de novembro de 1939, como "A designação de imposto fica reservada para os tributos destinados a atender indistintamente às necessidades de ordem geral da administração pública [...]"[3], sendo transformado no artigo 1º, § 2º, do Decreto-Lei n. 2.416, de 17 de julho de 1940.

Entretanto a importância do imposto sobre a renda, em destaque, da pessoa física pode ser utilizada como instrumento de política econômica e social, para tanto, o Estado deve utilizar-se de técnicas de redistribuição de renda, bem como incentivos. Antes dessa cogitação, a questão de direito colocada será analisar esse imposto perante o texto constitucional e a legislação tributária infraconstitucional.

1.1 RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

O fato gerador, que também se entende como hipótese de incidência, do imposto sobre a renda da pessoa física é a aquisição de disponibilidades econômica ou jurídica de renda ou proventos (art. 43 do CTN/1966)[4], sendo que estes podem ser sucedidos no Brasil ou no exterior.

O posicionamento econômico sobre renda é que esta renda pessoal é aquela disponível aos indivíduos após o pagamento dos impostos, ou seja, é a que de fato representa a renda disponível para consumo ou poupança.

A regra-matriz de incidência do Imposto de Renda (IR) não se refere à aquisição de renda ou proventos de qualquer natureza, é a "[...] aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza [...]"[5]. Contudo, torna-se imprescindível estudar a disponibilidade econômica.

---

[3] BRASIL. Presidência da República. Decreto-Lei n. 2.416, de 17 de julho de 1940. Aprova a codificação das normas financeiras para os Estados e Municípios. *Coleção de Leis do Brasil*, Rio de Janeiro, 1940. Não paginado. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil/Decreto-Lei/1937-1946/Del2416.htm>. Acesso em: 15 jan. 2010.

[4] BRASIL. *Vade Mecum Saraiva 2009*. 7. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009a, p. 718.

[5] LEMKE, Gisele. *Imposto de renda – os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 96.

Andrade Filho[6], ao discorrer sobre disponibilidade econômica utiliza-se dos ensinamentos de José Luiz Bulhões Pedreira, em *Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas* (1979), concordando que disponibilidade econômica é aquele poder atual e efetivo de dispor daquilo que se tem em posse, caso em que pode ser moeda ou direitos de liquidez imediata.

Lemke alerta sobre a acepção de disponibilidade econômica, o que se segue:

> [...] renda disponível economicamente seria toda a riqueza nova, em bens ou em dinheiro, livre e usualmente negociada no mercado. Ou seja, toda riqueza passível de conversão em dinheiro, mediante trocas no mercado.
>
> Não importa pesquisar a origem dessa riqueza, se ela é legítima ou não. Basta que exista riqueza nova e que ela possa ser facilmente negociada no mercado [...].[7]

Consequentemente a disponibilidade econômica é a riqueza existente e passível de conversão em dinheiro, a qual não precisa ser imediata, pois, caso haja essa obrigatoriedade, a disponibilidade é financeira, e não econômica.

A compreensão jurídica de renda é de suma importância na definição do imposto sobre a renda. Assim, entender o que é de fato renda servirá para analisar o objeto desse tributo encontrando a sua matriz de hipótese de incidência, em que se quer demonstrar essa compreensão partindo da própria Constituição Federal.

Pensar em renda em matéria tributária é considerar obrigação tributária. Nesse contexto, encontram-se as figuras envolvidas na obrigação, primeiramente, focar-se-á, no Regulamento do Imposto de Renda (RIR) – Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999, cujo artigo 2º especifica, de forma sutil, o que é renda, e ainda, informa quem é o sujeito passivo, dando confirmação a essa obrigação tributária.[8] A conduta prescreve-se da seguinte forma, *in verbis*:

> Art. 2º As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão (Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, Lei nº 5.172,

---

[6] ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008. v. 1, p. 25.

[7] LEMKE, Gisele. *Imposto de renda – os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 110.

[8] PENHA, José Ribamar. Tributação das pessoas físicas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Regulamento do imposto de renda*: anotado e comentado – 2006. São Paulo: MP, 2006. p. 26-414, p. 26.

> de 25 de outubro de 1966, art. 43, e Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 4º).[9]

O dispositivo do RIR/1999 delimita que o sujeito passivo é a pessoa física, declarando que a renda é a disponibilidade econômica e, por fim, quem acaba confirmando essa obrigação, são os contribuintes do IR.[10]

Todavia é o texto constitucional que traz o que seria renda, lembrando que não há um conceito preciso de renda, mas o artigo 153, inciso III, § 2º, delimita o domínio que a renda e proventos de qualquer natureza alcançam gerando a obrigação tributária, promovendo com isso um estudo dirigido ao objeto, *in verbis*:

> Art. 153 – Compete à União instituir impostos sobre:
>
> [...]
>
> III – renda e proventos de qualquer natureza;
>
> [...]
>
> § 2º - O imposto previsto no inciso III:
>
> I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei; [...].[11]

A norma legal estatui que o IR e proventos de qualquer natureza devem ser informados pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, os quais, em estudo ao ensinamento de Carrazza, podem-se esboçar: "1) Todas as rendas e proventos → Universalidade; 2) Quaisquer pessoas → Generalidade; 3) Acréscimo de patrimônio, se maior, maior será a alíquota aplicável → Progressividade."[12]

Importante destacar que o artigo 153, inciso III, da Constituição Federal de 1988, assevera que o imposto deve tão somente incidir sobre renda e proventos de qualquer natureza, não deixando nenhuma lacuna para uma possível extensão, senão figuraria desvio de poder. Nesse sentido, Carrazza se manifesta dizendo:

---

[9] PENHA, José Ribamar. Tributação das pessoas físicas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Regulamento do imposto de renda*: anotado e comentado – 2006. São Paulo: MP, 2006. p. 26-414, p. 26.

[10] Ibid., p. 26.

[11] BRASIL. *Vade Mecum Saraiva 2009*. 7. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009a, p. 52.

[12] CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 65-68.

> [...] quando o legislador federal invoca o art. 153, III, da Carta Magna, deve fazer incidir o imposto apenas sobre o que, em termos jurídicos, realmente tipifica *renda e proventos de qualquer natureza*. Jamais sobre outros objetos, sob pena de *desvios de poder* no exercício da função legislativo-tributária.
>
> Embora quase sempre associado aos atos administrativos, o *desvio de poder* também pode estar presente nas leis, de modo a torná-las inconstitucionais. Ele se manifesta quando há desencontro entre o conteúdo da lei e o que seria adequado à realização dos fins assinalados na Constituição.[13]

E, ainda, Carrazza sintetiza de forma clara o que seria renda[14] e proventos de qualquer natureza, informando ser "[...] os ganhos econômicos do contribuinte gerados por seu capital, por seu trabalho ou pela combinação de ambos e apurados após o confronto das entradas e saídas verificadas em seu patrimônio, num certo lapso de tempo."[15]

O CTN (Lei n. 5.172/1966), segundo Pedreira[16], foi sucedido da reforma acarretada pela Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, resultando assim, no Sistema Tributário Nacional.

Seguindo na mesma ordem, o CTN/1966, de acordo com Pedreira[17], procurou definir o fato gerador e a base de cálculo de cada imposto antevisto na Emenda Constitucional n. 18/1965, com a finalidade de aludir ao conceito de renda. Para o autor, não há de se falar em liberdade da lei ordinária na escolha da base de cálculo, devendo apenas respeitar o conceito consubstanciado na Constituição Federal.

Até então, afirma Pedreira[18], não há entre os financistas nem economistas um acordo pelo qual se possa chegar ao conceito de renda. Em análise ao CTN/1966, tem-se como renda um produto ou um resultado, podendo ser advindo de trabalho ou do capital, ou ainda, por ambos; não menos importante considerar-se, também, os proventos de qualquer natureza, tidos como demais acréscimos patrimoniais. Toda essa conjugação é observada e mensurada dentro de um lapso temporal, conhecido como exercício financeiro.

---

13 CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 37, grifo do autor.

14 Pedreira, desde o ano de 1969, já versava que a legislação do IR não esboça a definição de "renda" para se ter o efeito da tributação, haja vista que, se utiliza da legislação ordinária no tocante ao conceito de rendimentos sendo este a base da definição, corroborando com o conceito de renda que resulta na soma de diversos rendimentos. PEDREIRA, José Bulhões. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: APEC, 1969, cap. 2, p. 1.

15 CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit., 2006, p. 37.

16 PEDREIRA, José Bulhões, op. cit., 1969, p. 1.

17 Ibid., p. 2-3.

18 Ibid., passim.

Pedreira[19] entende que o direito fiscal utiliza-se do conceito de renda pessoal, este acaba sendo influenciado pela capacidade contributiva, princípio esse que vige o IRPF em amparo da política fiscal. A finalidade é distribuir a carga tributária em razão da capacidade de cada contribuinte.

Nota-se que a dificuldade em conceituar renda está inclusive na doutrina, que não consegue entrar em consenso, apresentando com isso diferentes teorias,. Belsunse[20] compilou diversas teorias referentes ao conceito de renda; dentre tantas, analisou quarenta e quatro autores, entre os quais se fez presente o autor brasileiro Rubens Gomes de Souza. Nesse estudo destaca correntes divergentes, apresentando a teoria econômica e a teoria fiscal.

Apriori a Teoria Econômica apresenta-se de maneira simples e direta, entendendo que a renda faz referência sempre a uma "riqueza nova",que pode ser material ou imaterial, procedida de uma fonte produtora de riqueza.[21] Belsunce apresenta o seguinte entendimento quanto a essa teoria:

> [...] a) renda é sempre uma riqueza nova, acumulada ou aplicada; b) essa riqueza pode ser material ou imaterial; c) deriva de uma fonte produtiva que pode subsistir ou não; d) não é necessário que a riqueza tenha sido realizada e separada do capital; e) a periodicidade, apesar de implícita na maior parte dos pensadores não é indispensável; f) a renda é sempre líquida, resultante de uma renda bruta, após algumas deduções que variam entre os autores; g) a renda pode ser representada em moeda; em bens ou direitos, ou pelo poder de compra e consumo decorrente dos bens que podem ser adquiridos em razão da conversão da moeda ou dos próprios bens e direitos; h) não é necessário o consumo da renda.[22]

Para a Teoria Fiscal, a renda pode ser analisada sob três enfoques, subdividindo-se em: a) Teoria de Renda e Produto; b) Teoria da Renda Acréscimo Patrimonial; c) Teoria Legalista.

Belsunse aponta pontos relevantes da teoria de renda e produto:

> [...] a) renda é sempre uma riqueza nova, exclusivamente material; b) a riqueza deve derivar de uma fonte produtiva durável; c) a riqueza nova deve ser periódica ou suscetível de sê-lo, já que decorre de fonte produtora

---

19 PEDREIRA, José Bulhões. *Imposto de renda.* Rio de Janeiro: APEC, 1969, cap. 2, passim.

20 BELSUNSE, Horacio A. Garcia. *El concepto de rédito em la doctrina y en el derecho tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1967, p. 186-187, 192-193. Esse autor argentino tem seus estudos difundidos em obras de vários autores brasileiros, como Gisele Lenke, em *Imposto de Renda – os Conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica* (1998); José Artur Lima Gonçalves, *em Imposto sobre a Renda: Pressupostos Constitucionais* (1997); e Luís Cesar de Souza Queiroz, em *Imposto sobre a Renda – Requisitos para uma Tributação Constitucional* (2003).

21 LEMKE, Gisele. *Imposto de renda – os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 17-18.

22 BELSUNSE, Horacio A. Garcia, op. cit., 1967, passim.

> durável; d) não é indispensável que a riqueza nova seja realizada e separada do capital; e) renda é sempre renda líquida, resultante da renda bruta após dedução de todos os gastos necessários para a sua obtenção e para a conservação e manutenção da fonte produtora; f) renda pode ser monetária ou em espécie, mas não representar o poder de compra e consumo; g) algumas jurisprudências incluem como requisito para a qualificação da renda o propósito de lucro por parte do beneficiário.[23]

Lemke[24], ao comentar sobre a teoria de renda e produto, diz que a renda é a riqueza que provém de fonte produtiva explorada pelo homem, sendo esta durável, podendo essa renda ser monetária ou em espécie. Nesse caso, considera-se a "renda líquida", ou seja, admitem-se as deduções relacionadas aos gastos necessários para a conservação e reconstrução do próprio capital, entretanto é vedado contrapor os gastos pautados na aquisição desse capital.

Logo, Belsunse[25], ao descrever a teoria da renda acréscimo patrimonial, informa que ela não se baseia em conceito econômico de renda, uma vez que visa atender os fins fiscais. Destarte, leva-se a uma abrangência maior ao conceituar a renda, que abarca toda espécie de entrada seja consumida ou investida, porém deve ser avaliável em moeda, até mesmo, benefícios provindos de uso de bens próprios, implícitos os periódicos, transitórios ou excepcionais. A renda deve ser líquida, que resulte, assim, da renda bruta diminuída dos gastos envoltos das entradas e dos custeios da fonte.

Queiroz, L.[26] faz uma crítica, dizendo que a teoria da renda e produto e a teoria da renda acréscimo patrimonial, ambas da corrente da teoria fiscal, cometem a mesma falta da teoria econômica, todas não consideram a renda real, visto não distinguirem a renda de rendimentos.

É relevante frisar que diante dessas três teorias, entende-se que para conceituar renda é indispensável: a) apurar a receita líquida (receita bruta diminuída das despesas) em moeda expressa; b) Apurar a riqueza nova, um aumento patrimonial; c) Existir uma fonte produtora.

Enfim, a última teoria, denominada de teoria legalista, centraliza-se oportunamente no cerne da lei e, para tanto, a renda é o que de fato a lei estabelecer; contudo devem ser

---

[23] BELSUNSE, Horacio A. Garcia. *El concepto de rédito em la doctrina y en el derecho tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1967, p. 119-132.

[24] LEMKE, Gisele. *Imposto de renda – os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 21.

[25] BELSUNSE, Horacio A. Garcia, op. cit., 1967, p. 182-186.

[26] QUEIROZ, Luiz César Souza de. *Imposto sobre a renda*: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 143.

observados não apenas os objetivos econômicos, mas também os sociais em matéria tributária. Corrobora isso com o entendimento de Belsunce[27], que expõe que para o legislador é atribuído uma competência bastante considerável para disciplinar o que é renda.

E ainda, essa teoria subdivide-se, conforme Lemke[28], em sentido estrito e em sentido amplo. Em sentido estrito, a ordem jurídica possui autonomia na determinação do que é renda, porém a legislação ordinária deve atentar-se às normas constitucionais; em compensação, em sentido amplo, é livre a lei ordinária decidir o que pode ser considerado renda para a incidência do IR.

Na corrente diversa, cita-se, dentro do direito fiscal ou das finanças públicas, Pedreira[29], que classifica a renda em dois grupos: renda como fluxo de satisfações, serviços ou riquezas; e renda como acréscimos (ou acumulação) de riqueza e poder econômico. Estas podem, na atualidade, ser sintetizadas em teoria renda-produto, que se volta na utilização econômica do bem em um determinado lapso temporal, e em teoria da renda acréscimo patrimonial, que por sua vez influencia o lucro apurado pela contabilidade.

A importância do conceito de renda e de proventos de qualquer natureza fica notória ao observar o exame que Mosquera[30] realizou diante destas duas expressões "renda" e "proventos de qualquer natureza", constatando-se que a primeira se faz presente por vinte e duas e a segunda por vinte e quatro vezes na Constituição Federal.

Dando continuidade, o conceito em matéria constitucional dessas expressões está para o "acréscimo patrimonial" determinado dentro de um lapso de tempo, levando em consideração as entradas (ingressos) e as saídas, com o intuito de apurar o saldo (positivo ou negativo), verificando a ocorrência ou não de acréscimo patrimonial líquido.

Para Queiroz, L.[31] a Constituição Federal é rígida no trato das competências tributárias e consequentemente de suas distribuições entre os entes políticos, e ainda declara que o texto constitucional apresenta conceito de limites máximos para essa competência, em que não se embaraçam "rendas" de "proventos de qualquer natureza".

---

27 BELSUNSE, Horacio A. Garcia. *El concepto de rédito em la doctrina y en el derecho tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1967, p. 186-194.

28 LEMKE, Gisele. *Imposto de renda – os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 30.

29 PEDREIRA, José Bulhões. *Imposto de renda.* Rio de Janeiro: APEC, 1969, cap. 2, p. 2-6.

30 MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza*: o imposto e o conceito constitucional. São Paulo: Dialética, 1996, passim.

31 QUEIROZ, Luiz César Souza de. *Imposto sobre a renda*: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 201-246.

Além disso, Queiroz, L.[32] diz que é imperativa a interpretação do texto constitucional no que se refere aos princípios basilares quando o assunto é a análise do conceito do objeto do IR, sopesando-se os princípios da igualdade, da universalidade, da capacidade contributiva, do mínimo existencial, da vedação do confisco, dentre outros. Seguindo essa retórica, Queiroz, L. salienta uma completa definição de renda e proventos de qualquer natureza:

> Renda e proventos de qualquer natureza (ou renda em sentido amplo ou simplesmente Renda) é conceito que está contido em normas constitucionais relativas ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e que designa o acréscimo de valor patrimonial, representativo da obtenção de produto ou de simples aumento no valor do patrimônio, apurado, em certo período de tempo, a partir da combinação de todos os fatos que contribuem para o acréscimo de valor do patrimônio (fatos-acréscimos) com certos fatos que, estando relacionados ao atendimento das necessidades vitais básicas ou à preservação da existência, com dignidade, tanto da própria pessoa quanto de sua família, contribuem para o decréscimo de valor do patrimônio (fatos-decréscimos).[33]

Por se tratar de um acréscimo patrimonial, este estudo entende ser necessário observar a periodicidade ponderando o que já era pré-existente, mesmo porque se trata de riqueza nova que proveio de uma variação patrimonial positiva na qual já abateu os devidos decréscimos. Carrazza defende:

> [...] o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza só pode alcançar os acréscimos patrimoniais (das pessoas físicas ou jurídicas), obtidos durante certo lapso de tempo, em decorrência de uma relação jurídica que tenha por origem o capital do contribuinte, seu trabalho ou a combinação de ambos. Nasce sempre de uma ação, ou seja, da situação dinâmica de uma pessoa auferir rendimentos. Por aí já fica corroborando não poder alcançar o patrimônio, que pressupõe situação estática: possuir, num momento certo e determinado, um conjunto de bens economicamente apreciáveis. Portanto, eventual incremento patrimonial somente pode ser considerado, para os fins do art. 153, III, da Carta Magna, se for cotejado com a riqueza preexistente do contribuinte.[34]

A respeito da renda, Derzi faz referência à Constituição Federal dizendo:

> Entendemos que o conceito constitucional é um conceito aberto, devendo a lei ordinária no caso o Código Tributário Nacional cingir-se aos conceitos

---

[32] QUEIROZ, Luiz César Souza de. *Imposto sobre a renda*: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 201-246.

[33] Ibid., p. 239.

[34] CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 477.

> nela colocados. Frisamos ainda que a exigência dos dispositivos constitucionais que versam sobre a discriminação de competências para instituir impostos, deve ser feita de forma sistêmica, partindo-se da premissa de que se determinada situação fora alocada na esfera de poder de um ente, não pode ele estar ao mesmo tempo no âmbito de outro.[35]

Para Sakakihara, a renda na Constituição Federal trata-se de balizamento conceitual implícito:

> O que a Constituição faz na verdade, é o amplo balizamento conceitual, submetendo a renda e os proventos ao princípio geral da capacidade contributiva e aos princípios específicos da generalidade, universalidade e progressividade, além de excluir de qualquer conceito que venha a ser adotado em certas situações que privilegiou com imunidades.[36]

Dando fechamento, Queiroz, M. expõe compreensão de rendas e provento de qualquer natureza:

> [...] o significado dos vocábulos renda e proventos de qualquer natureza e a definição que melhor se enquadra nos desígnios constitucionais, para o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, é de que a exação:
>
> i) Incide sobre as rendas e proventos de qualquer natureza que constituam acréscimos patrimoniais, riquezas novas, para o beneficiário (os excedentes às despesas e custos necessários para auferir os rendimentos e à manutenção da fonte produtora e da sua família), sobre os quais ele haja adquirido e detenha a respectiva posse ou propriedade e estejam à sua livre disposição, econômica ou juridicamente;
>
> ii) Deve ser dimensionada levando em consideração a periodicidade necessária à sua quantificação, por meio da progressividade, a fim de atender à pessoalidade, de modo a aferir a real capacidade contributiva de quem a lei incumbe o ônus do imposto, no sentido de que aqueles que tenham mais contribuam mais; cuja incidência deverá ser de forma igual, universal e genérica para todos; e que a tributação tributária respeite o mínimo vital necessário à sobrevivência e à dignidade humana e não produza o efeito de exaurir ou resultar no esgotamento de respectiva fonte em prestígio ao não-confisco, à legalidade, à isonomia e à segurança jurídica.[37]

---

[35] DERZI, Mizabel Abreu Machado. Mesa de debates: periodicidade do imposto de renda II. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 63, p. 40-68, 1993, p. 48.

[36] SAKAKIHARA, Zuudi. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (Arts. 43 a 45). In: FREITAS, Vladimir Passos de (Org.). *Código Tributário Nacional comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 127-147, p. 128-129.

[37] QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 88-89.

Adota-se a linha conceitual formada por Queiroz, L.[38,] e Queiroz, M.[39], os quais declaram que uma Constituição, de forma rígida e específica, apresenta limites ao legislador infraconstitucional em virtude das exações tributárias, proibindo qualquer exercício que exceda os princípios constitucionais, nos quais restringem direito implícito aos contribuintes, cita-se como exemplo os decréscimos que devem ser apreciados na apuração da renda e proventos reais.

1.2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO IMPOSTO DE RENDA NO BRASIL

O imposto sobre a renda é um dos impostos mais conhecidos se popularizando no país com a figura do leão. Convém lembrar que, o IR ultrapassou a marca de 80 anos em 2004, tendo sido criado, por primeiro, pela Lei Orçamentária n. 4.625, de 31 de dezembro de 1922, sua exigência iniciou-se em 1924, em razão de modificações trazidas em 31 de dezembro de 1923, por meio da Lei Orçamentária n. 4.783, de 31 de dezembro de 1923.[40]

Parte da história do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza vem registrada na própria lei (Lei Orçamentária n. 4.625/1922) que o instituiu, como demonstrado no seu artigo 31:

> Art. 31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido anualmente, por toda pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem.[41]

Atentamente se deve observar que antes da Lei Orçamentária n. 4.625/1922, houve inúmeras tentativas de instituir o imposto sobre a renda. Carrazza trás um comento sobre o nascimento do IR:

> Segundo uma das versões mais autorizadas, o IR, com as características atuais, surgiu na Prússia, no século XIX, com o escopo, um tanto quanto

---

38 QUEIROZ, Luiz César Souza de. *Imposto sobre a renda*: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 239.

39 Ibid., p. 88-89.

40 BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. *Legislação do imposto de renda da pessoa física*. Brasília, DF, 2009b. Não paginado. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/legislacao/legislacao.asp#1923>. Acesso em: 15 jan. 2009.

41 PENHA, José Ribamar. Tributação das pessoas físicas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Regulamento do imposto de renda*: anotado e comentado – 2006. São Paulo: MP, 2006. p. 26-414, p. 26.

> simplista, ‘de fazer justiça’ – ou seja, ‘brigar a pagar mais a quem ganha mais’.
>
> Para outros estudiosos, no entanto, o tributo teria nascido na Inglaterra, pelo Ato do Parlamento de 1799, editado graças às gestões de William Pitt, ‘o Moço’, então Primeiro-Ministro e Ministro da Fazenda (Chanceller of the Exchequer). O produto de sua arrecadação destina-se a sustentar as Forças Armadas Britânicas, então envolvidas nas guerras napoleônicas.[42]

De acordo com Carrazza, em 1867, Francisco Jê Acaiaba de Montezuma (1794-1870), o Visconde de Jequitinhonha, conselheiro de D. Pedro II no período do Segundo Império, realizava o que se conhecia como praça e mesmo aqueles que não queriam contribuir em dinheiro para o Estado acabavam por contribuir, em razão da frase que ele proclamava: “[...] entre nós, há muita gente que antes quer parecer que é rica, do que confessar que é pobre [...]”[43].

Sobre o assunto, Carrazza completa:

> A renda já vinha de algum modo sendo tributada no Brasil desde 1843, por meio de imposto sobre subsídios e vencimentos e do imposto sobre dividendos, que tinham por sujeitos passivos as pessoas que recebiam vencimentos dos cofres públicos, isentos os militares em campanha. O assunto regulado pela Lei nº 317, de 21.10.1843, que estabeleceu o Orçamento do Império para os exercícios de 1843/1844 e 1844/1845.[44]

A história mostra que a trajetória da instituição desse imposto resultou em sua consolidação devidamente prevista em lei, e sua abrangência alcança tanto as pessoas físicas como as pessoas jurídicas.

1.3 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Preliminarmente registra-se a declaração de Carrazza[45] que assevera que no Brasil não há de se falar em poder tributário, mas sim em competência tributária, que a Constituição

---

42 CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 21.

43 Ibid., p. 22.

44 Ibid., p. 21.

45 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 489.

Federal determinou entre as pessoas políticas (a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal).

A competência tributária do tributo é fixada pela Constituição Federal, em seus artigos 153 a 156. Essa competência cabe apenas à União, aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios. Assim, verifica-se que apenas as pessoas jurídicas de Direito Público têm a competência tributária, e o seu exercício só se efetivará através de lei.[46]

A Constituição Federal no Brasil é tida como lei tributária fundamental, pois contém as normas de procedimentos aplicáveis a todos os tributos, dentre estas há aquelas que determinam a forma de se elaborar as normas jurídicas no âmbito legal e infraconstitucional.

Vale lembrar que, por meio da Constituição, tem-se a competência para instituir tributos dada aos entes políticos; estes por sua vez possuem um direito subjetivo não cabendo a ninguém mais exercê-lo, enfim essa competência outorgada pela Constituição é indelegável.

Convém enfatizar que, ao contemplar o ensinamento de Carvalho, vê-se que as normas que versam a competência tributária são chamadas de "normas de estrutura", e se definem para o autor da seguinte forma:

> [...] as regras de estrutura determinam os órgãos do sistema e os expedientes formais necessários para que se editem normas jurídicas válidas no ordenamento, bem como o modo pelo qual serão elas alteradas e descontituídas. Provém daí o nominar-se de Gramática Jurídica ao subconjunto das regras que estabelecem como outras regras devem ser postas, modificadas ou extintas, dentro de certo sistema.[47]

Essas "normas de estrutura" permitem aos Legislativos da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal criarem *in abstracto* tributos, ou seja, poderem exercitar esta competência.

A boa doutrina entende que a competência tributária é a faculdade dada às pessoas políticas para se criar *in abstracto* tributos. Por ordem formal do princípio da legalidade, criam-se *in abstracto* os tributos através de lei, conforme disposto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, tendo que descrever os elementos considerados essenciais da norma jurídica, ou seja, trazendo, em seu bojo, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos (ativo e passivo), suas bases de cálculo e suas alíquotas.[48]

---

[46] BRASIL. *Vade Mecum Saraiva 2009*. 7. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009a, p. 52-55.

[47] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 146-147.

[48] BRASIL, op. cit., 2009a, p. 52.

Para Carvalho, competência tributária "[...] é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos [...]"[49]. Noutro falar, mas no mesmo sentido, para Carrazza:

> [...] quem pode tributar pode, do mesmo modo, aumentar o tributo, minorá-lo, parcelar seu pagamento, isentá-lo, no todo ou em parte, remi-lo, anistiar as infrações fiscais ou, até, não tributar, observadas sempre, é claro, as diretrizes constitucionais. Tudo vai depender de uma decisão política, a ser tomada pela própria entidade tributante.[50]

Sucintamente, aquele a quem compete tributar tem implícito em sua atuação o livre arbítrio, podendo, quanto ao tributo, aumentar, diminuir, parcelar, isentar, anistiar ou não tributar, e todos esses atos dependem exclusivamente de decisão política, em que obrigatoriamente devem observar as instruções da Constituição Federal vigente.

Portanto a competência tributária é a possibilidade de criar tributos renovando a ordem jurídica, expedindo regras tributárias através de pessoas jurídicas dotadas de competência legislativa, sendo que esse direito subjetivo é conferido pela Constituição não podendo ser transferido a outrem, lembrando que as pessoas políticas não possuem poderes para mudar as faculdades tributárias por serem meras delegatárias.

Na maioria das vezes, a lei que conduzir a norma jurídica tributária será ordinária, peculiaridade essa que cabe à Constituição, a qual fixa que alguns tributos serão instituídos ou majorados através de lei complementar (v.g. empréstimos compulsórios, impostos da competência residual da União e outros).

A rigidez com que a competência tributária se apresenta conota como um instrumento de ordem jurídica, e mister são os princípios que regulam a tributação.

Explana Carrazza que "a competência tributária esgota-se na lei", fato esse que se refere à criação da lei. Uma vez editada, esta, não mais se refere à competência tributária, ou seja, "o direito de criar tributo"[51] e sim à capacidade tributária ativa "direito de arrecadá-lo, após a ocorrência do fato imponível". De fato, exercida a competência tributária, esta abre espaço à capacidade tributária ativa.

---

[49] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 227.

[50] CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 493.

[51] Ibid., p. 495.

Acrescenta Carrazza: "A competência tributária não sai da esfera do Poder Legislativo; pelo contrário, exaure-se com a edição da lei veiculadora da norma jurídica tributária [...]"[52].

A criação de um tributo depende de uma previsão constitucional que se atribui a uma pessoa política de direito público, porém esta pessoa deverá fazer uso de sua faculdade, quer dizer, exercitar a sua competência prevista na Constituição, editando a lei composta por todos os elementos tidos como essenciais da norma jurídica tributária.

Logo, com a edição da lei, encerra-se a competência tributária, pois o exercício desta foi pleno, surgindo assim a capacidade tributária ativa, gozando de todos os direitos como credor.

No curso da competência tributária, Carvalho afirma que a competência tributária não se confunde com a capacidade tributária ativa, discorrendo que, "[...] uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo [...]".[53]

A distinção entre a competência tributária e a capacidade tributária é relevante, uma vez que a competência tributária situa-se no plano constitucional, sendo seu estudo contemplado em ocasião anterior à concepção do tributo; logo a capacidade tributária ativa encontra-se no plano legal, isso porque o legislador, ao exercitar sua competência tributária, acaba por determinar quem terá o direito de crédito da obrigatoriedade (prestação) a ser executada pelo devedor (contribuinte).

Importante, segundo Machado[54], é distinguir a competência tributária da capacidade tributária, sendo que ambas são atribuídas pela Lei Maior, com uma ressalva, pois a capacidade tributária ainda pode vir a ser instituída por lei; entretanto, a competência tributária atribui-se ao poder legislativo e é exercida mediante a edição de lei.

Reforçando, a capacidade tributária não requer que seja somente para o poder legislativo, pois seu exercício se realiza por atos administrativos. Enfim, a capacidade tributária se atribui por intermédio da Constituição Federal ou de lei a um ente estatal que não precisa ser obrigatoriamente o poder legislativo.

---

[52] CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 495.

[53] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 228-229.

[54] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004a, p. 44.

Destarte, bem disse Machado[55], que o ente estatal dotado de competência legislativa pode ter a capacidade tributária. Com a edição de lei, exerce a competência tributária e, com a prática dos atos administrativos, exerce a capacidade tributária ativa.

Em se tratando de imposto sobre a renda, a competência é da União conforme disposto no artigo 153, inciso III, da Constituição Federal, *in verbis*: "Compete à União instituir impostos sobre: [...] III - renda e proventos de qualquer natureza [...]"[56].

Machado[57] entende ser justo que o imposto sobre a renda seja imposto federal, pois dessa forma a sua utilização é realizada como um verdadeiro instrumento para distribuição de renda em busca de estabilização no meio econômico, a fim de reduzir as desigualdades.

Tangenciando o mesmo assunto, argumenta Coêlho[58] que a plena competência legislativa compreende-se tanto na instituição quanto na exoneração de tributos, desde que as regras emanadas da Constituição Federal sejam observadas.

Para Coêlho[59], é relevante analisar alguns artigos do CTN/1966. O artigo 6º mostra que deriva de lei e é de pertinência constitucional o poder de tributar, que se refere à competência legislativa. Já seu parágrafo único traz a previsão de outras pessoas políticas participarem do resultado da tributação (por meio de distribuição), porém pertencerá à competência legislativa daquela a que tenha sido atribuído.

Continuando Coêlho[60], no artigo 7º, do CTN/1966, conota-se claramente que a regra é a indelegabilidade da competência tributária, pois se trata de uma atribuição constitucional, porém são admissíveis funções como a arrecadação e a fiscalização dos tributos, inclusive executar leis, serviços, atos e decisões administrativas em matéria tributária, podendo ser aferida de uma a outra pessoa jurídica de direito público.

Por fim, no artigo 8º, do CTN/1966, mostra-se evidente que a competência tributária não exercitada pela pessoa jurídica correta não caberá a nenhuma outra. No mesmo sentido, Coêlho[61] defende que a regra não é poder-dever, e sim poder-faculdade, ou seja, os legisladores têm a faculdade de instituir ou não os tributos previstos constitucionalmente, mas, se não o fizerem, nenhum outro o fará.

---

55 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004a, p. 44.

56 BRASIL. *Vade Mecum Saraiva 2009*. 7. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009a, p. 52.

57 MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., 2004a, p. 293-294.

58 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 501.

59 Ibid., p. 501-502.

60 Ibid., passim.

61 Ibid., p. 502.

É importante trazer a lume que o exercício da competência tributária depara-se com os limites jurídicos, um desses limites está voltado à correta aplicabilidade das normas constitucionais, devendo estas ser observadas de forma absoluta, pois sua violação importará em inconstitucionalidade da lei tributária.

Outro limite é vivenciado pelo legislador e se refere aos princípios constitucionais, que impreterivelmente operam como marcas (limites) que a tributação não pode transpor.

A competência tributária possui seis características: a privatividade, a indelegabilidade, a vitaliciedade, a inalterabilidade, a irrenunciabilidade e a facultatividade do exercício.

Por certo, os entes políticos (União, Estados-membros, Municípios e Distrito Federal) possuem campo de atuação próprio, privativo e exclusivo, quer dizer, existem faixas tributárias privativas, devidamente atribuídas pela Constituição Federal vigente. Contribui Ataliba na presente exposição dizendo:

> Quem diz privativa, diz exclusiva, quer dizer: excludente de todas as demais pessoas; que priva de seu uso todas as demais pessoas. A exclusividade da competência de uma pessoa implica proibição peremptória, *erga omnes*, para exploração desse campo.[62]

O ordenamento constitucional da atribuição da competência tributária aos entes políticos se fecha em dupla direção: a) habilita somente a pessoa política contemplada mediante sua faculdade em criar certo tributo; e b) proíbe que as demais pessoas políticas venham a instituí-lo.

Quando se confere competência tributária à pessoa de direito público dotada de capacidade política, a Constituição Federal concede a possibilidade de a pessoa política criar tributo, em contrapartida veda às demais pessoas políticas não previstas no ordenamento constitucional instituir o tributo determinado.

À vista do exposto, a Constituição Federal vigente afere à pessoa política com capacidade tributária de maneira privativa, exclusiva e absoluta, o poder-faculdade para que, se assim desejar, possa instituir o tributo.

---

[62] ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro.* São Paulo: RT, 1968, p. 106 apud CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 507.

Com efeito, assevera contrariamente Carvalho[63] que entende que somente a União possui a privatividade, ou seja, somente ela possui competência privativa sendo impertinente dar essas características aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal.

A colocação desse autor está atrelada ao dispositivo constitucional previsto no artigo 154, inciso II, segundo o qual a União pode vir a instituir impostos extraordinários na iminência ou no caso de guerra externa, compreendendo ou não em sua competência tributária. Dessa forma, a União pode vir a legislar sobre impostos de faixa de competência de outras pessoas políticas.[64]

Outra característica da competência tributária é a indelegabilidade , caso em que a Constituição Federal concedeu às pessoas políticas o poder-faculdade para instituir tributos, ou seja, o texto constitucional diz que apenas o ente federativo com capacidade tributária para aquele determinado tributo poderá exercê-la, não cabendo renúncia nem a possibilidade de transferência para terceiros.[65]

Quando a Constituição Federal atribui competência tributária à pessoa política, esta apenas poderá não exercitá-la, mas nunca investir outrem. Ou melhor, a pessoa política dotada de capacidade tributária não é proprietária absoluta da titularidade da sua competência, podendo tão somente exercê-la.

Uma das características que se expõe com clareza, é a vitaliciedade porque a competência tributária não se encerra; neste caso não vigora prazo para o seu exercício, salvo se for extinta por emenda constitucional.

Ao falar em competência tributária, está-se referindo a ato de legislar sobre tributos, que é o exercício da função legislativa. Neste país, no âmbito federal, a função de legislar é privativa do Congresso Nacional.

No entanto, nos Estados, nos Municípios e no Distrito Federal, a função de legislar compete, respectivamente, à Assembleia Legislativa, à Câmara Municipal e à Câmara Legislativa.

Assim, ao criar tributos *in abstracto*, tem-se a função de legislar, sendo incontestável sua vitaliciedade, uma vez que o exercício de instituir leis não se submete a nenhum prazo. Outrossim, do Poder Legislativo não se pode retirar a prerrogativa que lhe cabe, por não ter exercido sua competência dentro de um tempo determinado.

---

63 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 232-233.

64 BRASIL. *Vade Mecum Saraiva 2009.* 7. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009a, p. 53.

65 Ibid., p. 52.

Renovar a ordem jurídica significa legislar, exercer a competência não desempenhada, Carrazza vislumbra o assunto sob duas razões, supostas por ele como inafastáveis:

> A primeira: a Constituição, ao conferir ao Poder Legislativo a competência para legislar, não fez qualquer menção no sentido de que esta faculdade deveria ser utilizada até um dado marco temporal, sob pena de caducidade. A segunda: o ato de legislar envolve, sempre e necessariamente, uma alteração de ordem jurídica em vigor, ou seja, uma inovação normativa. É próprio da lei prever ou disciplinar situações que ainda não foram alvo de leis anteriores. Afinal, a lei sempre inova inauguralmente a ordem jurídica, construindo o direito positivo. O Poder Legislativo, enquanto expede leis, exercita uma competência que a Constituição lhe outorgou, e que, até aquele momento, não havia exercitado.[66]

Assim sendo, é certo que a competência para legislar (*lato sensu*) é garantida, da mesma forma que a competência tributária, ou seja, competência para legislar sobre tributos está implícita em sentido lato na competência legislativa.

Em razão de as pessoas políticas terem sua competência tributária outorgada pela Lei Maior, sua inexistência cabe ao poder constituinte, seja originário ou derivado, mas somente a ele.

Inalterabilidade é também característica da competência tributária, haja vista que é vedado à pessoa política que a possuir, vir a alterar suas dimensões pela ausência de titularidade jurídica para isso.

As pessoas políticas podem fazer uso da competência tributária em toda sua extensão, porém não cabe a elas ampliá-la ou restringi-la, seja por meio legal ou infralegal, pois a Constituição Federal concedeu a faculdade, sendo que somente ela mesma pode modificar, dilatar ou reduzir a competência tributária.

Caso existam pessoas políticas com capacidade tributária com pretensão de alterar os limites de sua competência, estas estarão praticando a inconstitucionalidade. Em função desse assunto Falcão diz:

> A competência (tributária) é, por isso, matéria de direito estrito e, como tal, inalterável. É ainda Forsthoff quem o afirma, ao asseverar que o titular de uma competência não pode transferir ou alterar poderes ou faculdades que se integram dentro da competência.[67]

---

[66] CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário.* 24. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 652.

[67] FALCÃO, Almícar de Araújo. *Sistema tributário brasileiro.* Rio e Janeiro: Financeiras, 1965, p. 126-127 apud Ibid., p. 655.

Nesse caso, não cabe alterar a competência tributária por nenhuma razão, seja por lei complementar, por lei ordinária, seja por qualquer ato normativo, independente de ser legal ou infralegal.

É certo dizer que as pessoas políticas, além de não poderem delegar as suas competências, também não podem renunciar, seja esta renúncia integral ou parcial.

Alguns doutrinadores entendem que renúncia e delegação são as mesmas coisas, porém esta tese entende que não são iguais, estando assim em concordância com Carrazza[68], para quem renunciar dá ideia de abdicação, ou seja, de forma unilateral e definitiva abandona seu direito de instituir tributos; já delegar refere-se à incumbência de algo, que equivale a transferir o direito a terceiro temporariamente.

Verifica-se que essa matéria é de ordem pública, de Direito Público Constitucional e, desse modo, indisponível. Como já informado, as competências não podem ser alteradas por normas infraconstitucionais, isto é, pelo anseio do legislador ordinário. Se, por ventura, a pessoa política assim procedesse, contrariaria o preceito constitucional, em regra não podem renunciar, salvo através de uma reforma constitucional.

Em suma, a competência para instituir tributos das pessoas políticas é irrenunciável, sendo que a Constituição Federal atribui a faculdade de modo originário, não cabendo qualquer abdicação unilateral ou definitiva em razão dessa atribuição.

Destarte, as pessoas políticas não possuem autorização para delegar ou renunciar suas competências tributárias em razão da rigidez constitucional, porém detêm livre arbítrio no exercício ou não dessas competências, quer dizer, facultatividade.

O uso ou não da competência pela pessoa política, não se sujeita a prazo. Desse modo, pode esta utilizar-se da faculdade quando bem lhe aprouver, podendo se utilizar integralmente ou parcialmente da sua competência tributária. Esse uso está diretamente vinculado à decisão do Poder Executivo e Legislativo, resume-se em decisão estritamente política:

> Em termos mais técnicos, inspiram a chamada decisão política a conveniência, a vantagem e a utilidade, aferíveis pelo Poder Legislativo e pelo Chefe do Executivo, enquanto participam da elaboração da lei. Eis é que têm a faculdade discricionária de agir, não estando sujeitos a limitações acerca do mérito da orientação que irão seguir.[69]

---

[68] CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 657.

[69] Ibid., p. 658.

A esse respeito, as pessoas políticas exercem sua autonomia instituindo ou não os tributos de sua competência, considerando apenas as diretrizes e as restrições trazidas pela Constituição Federal.

1.4 CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE O IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA E DA PESSOA JURÍDICA

A matéria do imposto sobre a renda depara-se em dois vértices quanto à tributação, quais sejam, alcança a renda e os proventos adquiridos pelas pessoas físicas (IRPF) como pelas pessoas jurídicas (IRPJ).

O contribuinte do IRPF é o indivíduo, a pessoa natural. A doutrina entende que a legislação do imposto sobre a renda é complexa e dinâmica mediante as demais que integram o Sistema Tributário Nacional.

É justamente essa complexidade que causa acirradas discussões doutrinárias independente se no âmbito da pessoa física ou no âmbito da pessoa jurídica. Ademais é de inteira importância essa complexidade, afinal ela vem confirmar o caráter pessoal.

Outrossim, é o caráter pessoal conjugado aos princípios da progressividade e da capacidade contributiva que torna o IR mais justo e fica notório que se trata de um instrumento de função extrafiscal, impulsionando a política tributária. Nesse contexto, Machado enfatiza:

> A Lei nº 7.713/88 introduziu significativas alterações na sistemática do imposto de renda, especialmente no pertinente às pessoas físicas. Avançou bastante no rumo da simplificação. Entre as alterações que introduziu destacam-se a extinção da classificação dos rendimentos em cédulas e o aperfeiçoamento da tributação em *bases correntes*. Em se tratando de pessoas físicas, o imposto incide agora mês a mês, na medida em que os rendimentos são auferidos. Não se cogita mais de ano-base anterior ao exercício financeiro, não obstante subsista, ainda, a necessidade de declaração anual de rendimentos, que se presta para o ajuste do imposto devido, do qual resulta o pagamento ou a restituição de possíveis diferenças, e ainda para o controle da evolução patrimonial do contribuinte.
>
> [...]
>
> É importante observar que a simplificação do imposto de renda pode retirar do mesmo o seu *caráter pessoal*, contrariando o disposto no art. 145, § 1º, da vigente Constituição.[70]

---

[70] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004a, p. 307, grifo do autor.

Tratando-se de IR, não se têm apenas as pessoas naturais, quer dizer pessoas físicas, há também as pessoas jurídicas dotadas de personalidade própria. Desse modo, Machado evidencia o contribuinte assim:

> O contribuinte do imposto de renda pode ser pessoa física ou pessoa jurídica. Pessoa física é a pessoa natural, o indivíduo. Pessoa jurídica é aquela criada pelo Direito. E pessoa porque pode ser sujeito de direitos e obrigações, sendo distinta daquela ou daquelas pessoas naturais que a compõem.
>
> Para evitar polêmicas a respeito da configuração das firmas individuais, assim também para abranger pela tributação das pessoas jurídicas aquelas que exercem atividades empresariais sem a forma de pessoa jurídica, a legislação fez a equiparação legal. Disse que se equiparam às pessoas jurídicas as empresas individuais, as firmas individuais, bem como as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços.[71]

O IRPJ é aplicado às empresas jurídicas que, por sua vez, possuem regras específicas para a incidência do imposto, afinal, levam-se em conta os lucros, ou seja, as receitas subtraindo as despesas e os custos pertinentes à atividade operacional da empresa.

Considera-se como renda tributável o lucro fiscal que advém do lucro líquido contábil que se apura através da escrituração contábil regida pelas leis comerciais e pelos princípios contábeis geralmente aceitos. A tributação da pessoa jurídica pode ser dada por meio do lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado, mas a regra é o lucro real.

Carrazza[72] observa que o lucro se revela por meio da contabilidade consubstanciada com registros contábeis idôneos, nos quais estes devem ser aceitos para que se evitem eventuais excessos fazendários que possam surgir. Enfatiza ainda, que a base de cálculo do IRPJ se apura por meio desses registros escriturados de acordo com as leis societárias e tributárias. Como exemplo, cita-se a tributação do lucro real, no qual se promovem ajustes como adições (acréscimos) ou exclusões (deduções) de determinados valores que podem resultar positivamente (lucro real) ou negativamente (prejuízo fiscal).

Faz referência Carrazza[73] à alíquota do IRPJ, sendo apenas uma que corresponde a 15% sobre o lucro do período apurado, dizendo que essa simplificação não atende às normas constitucionais. No mesmo sentido, entende-se que tanto a progressividade quanto a

---

71 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004a, p. 304.

72 CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 93-95.

73 Ibid., p. 99.

capacidade contributiva está longe de ser atendida na matéria do IR, seja da pessoa jurídica, seja da pessoa física.

Tenório, Almeida e Nepomuceno, em linhas gerais, abordam a tributação das pessoas físicas e jurídicas:

> Verifica-se, no entanto, que o art. 43, inciso I, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional) se refere a "renda" como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. Na tributação das pessoas físicas, a expressão "renda" é referida a partir de "rendimento". Segundo a lei ordinária, "Constituem Rendimento Bruto todo o produto do capital do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões recebidos em dinheiro e ainda, os proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados" (Lei nº 7,713/88, art. 3º, § 1º). Na tributação das pessoas jurídicas, a lei ordinária não se refere a "renda", mas a "base de cálculo" do imposto, ou seja, o "lucro real", o "lucro presumido", ou o "lucro arbitrado", correspondente ao período de apuração (Lei nº 8,891/95, art. 26, e Lei nº 9,430/96, art. 1º). Mas, a bem da verdade, deve-se notar que o Código Tributário Nacional alude à "renda" "no dispositivo em que define a base de cálculo do Imposto de Renda": A base de cálculo é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis" (Lei nº 5,172/96, art. 44). É de se admitir que o comentário na linha do legislador ordinário, atrela o lucro real, arbitrado ou presumido às pessoas jurídicas e a renda ou proventos às pessoas físicas.[74]

A renda tributária é receita provinda de tributos arrecadados pelo erário, o imposto indica propriamente a contribuição devida, mesmo sem a contraprestação imediata por parte do Estado. A legislação não informa prazo para uma contraprestação, entretanto é facultado o dever de "pagar ou pagar" na data certa, pois do contrário se aplica a sanção devidamente prevista em lei.

1.5 AS DISPOSIÇÕES NORMATIVAS

O imposto examinado se transcende em razão de regulamentos que, ao ver de alguns doutrinadores, embasam-se em uma evolução histórica que, na maioria das vezes, não é atualizada, e são firmados simplesmente em práticas, desconsiderando assim, as normas jurídicas.

---

[74] TENÓRIO, Igor; ALMEIDA, Carlos dos Santos; NEPOMUCENO, F. *Dicionário do imposto de renda*. São Paulo: IOB-Thomson, 2004. v. 2, p. 1.270.

O IRPF renova-se periodicamente, sendo foco de alterações normativas, e o lapso temporal desse imposto é o exercício financeiro; a cada final de período, novas regras se introduzem ajustando a tributação diante das novas exigências ou adequações.

São inúmeras instruções normativas e medidas provisórias que decorreram desde a existência do IR. Hodiernamente o IRPF é tributado mediante quatro alíquotas de incidência 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%, no entanto alguns doutrinadores, dentre eles Carrazza[75], entendem que há cinco alíquotas, por considerar, nesse rol, a alíquota de 0% que dá lugar à isenção.

Para o ganho de capital, há a alíquota de 15%, para o ganho de mercado de renda variável, há alíquota de 20% e, para as aplicações de renda fixa, procede-se à alíquota também de 20%, sendo estas três últimas alíquotas fixas, no presente discorrer, expostas apenas a título de conhecimento das alíquotas que tangenciam a pessoa física, porém não são objetos de estudo, salvo as do IRPF.

Queiroz, M., ao abordar sobre as inúmeras alterações, é direta em defender que:

> Essas regras, contudo, no seu âmago, visam, apenas, atender as políticas econômicas vigentes para buscar uma maior arrecadação e combater o 'famoso' déficit fiscal, com desprestígio e esquecimento dos fundamentos e postulados do citado imposto, no sentido de que ele é um tributo destinado, além da arrecadação, a aferir a capacidade contributiva para realizar a justiça fiscal.[76]

Quanto às normas gerais do IR, denota-se que o CTN/1966 positiva o comando contido no artigo 146, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal, ou seja, define o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes, *in verbis*:

> Art. 146 - Cabe à lei complementar:
>
> [...]
>
> III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
> a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;[77]

---

[75] CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 91.

[76] QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 97.

[77] BRASIL. *Vade Mecum Saraiva 2009*. 7. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009a, p. 51.

Do mesmo modo, os artigos 44 e 45, do CTN/1966, definem a base de cálculo e os contribuintes, respectivamente do IRPF, e o artigo 43 do CTN/1966 cumpre a determinação do artigo 146, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal, *in verbis*:

> 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.[78]

No RIR/1999, têm-se os artigos 37 e 38 (legislação infraconstitucional), que expõe:

> Art. 37 - Constituem rendimento bruto 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 também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.
>
> Parágrafo único. Os que declararem rendimentos havidos de quaisquer bens em condomínio deverão mencionar esta circunstância.
>
> Art. 38 - A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.
>
> Parágrafo único. Os rendimentos serão tributados no mês em que forem recebidos, considerado como tal o da entrega de recursos pela fonte pagadora, mesmo mediante depósito em instituição financeira em favor do beneficiário.[79]

Ora, parece oportuno acrescentar que o CTN/1966 traz a definição do contribuinte, o fato gerador e a base de cálculo; por sua vez, a Constituição Federal positiva a materialidade (art. 153, inc. III), e o Decreto n. 3.000/1999 serve apenas para regulamentar as previsões da legislação ordinária.

---

[78] BRASIL. *Vade Mecum Saraiva 2009*. 7. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009a, p. 718.

[79] PENHA, José Ribamar. Tributação das pessoas físicas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Regulamento do imposto de renda*: anotado e comentado – 2006. São Paulo: MP, 2006. p. 26-414, p. 77-78.

1.6 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA

Não cabe ao legislador, sob mera expectativa de renda, construir a hipótese de incidência do IRPF, haja vista que o CTN/1966 requer a realização e os requisitos da renda propriamente dita, e não de uma suposição. Sob a égide da Lei Complementar, estudar-se-á a incidência tributária do IRPF.

Carvalho[80] traz, em seus ensinamentos, que a hipótese acarreta um fato quando se aufere renda, e a consequência resulta da relação jurídica referente à obrigação tributária que se constituirá.

Quando ocorrer essa situação, as pessoas físicas ficam submetidas no dever do recolhimento do IR sobre o seu rendimento anual que vier a exceder o montante de R$ 17.989,80, montante este referente ao ano de 2010, estabelecido pela Medida Provisória n. 340 de 29 de dezembro de 2006, convertida na Lei n. 11.482[81], de 31 de maio de 2007, alterada pelo artigo 15 da Medida Provisória n. 451 de 15 de dezembro de 2008, com nova redação dada pelo artigo 23 da Lei n. 11.945[82], de 4 de junho de 2009.

Para o ano-calendário de 2011, a Receita Federal do Brasil (RFB), por meio da Instrução Normativa n. 1.117[83], de 30 de dezembro de 2010, dispõe sobre o cálculo do imposto sobre a renda das pessoas físicas, o qual mantinha a mesma tabela progressiva do ano-calendário anterior.

---

80 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 252-253.

81 BRASIL. Presidência da República. Lei n. 11.482, de 31 de maio de 2007. Efetua alterações na tabela do imposto de renda da pessoa física; dispõe sobre a redução a 0 (zero) da alíquota da CPMF nas hipóteses que menciona; altera as Leis [...]. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 31 maio 2007. Não paginado. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11482.htm>. Acesso em: 15 jan. 2010.

82 BRASIL. Presidência da República. Lei n. 11.945, de 4 de junho de 2009. Altera a legislação tributária federal. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 5 de jun. 2009. Retificada em 24 jun. 2009c. Não paginado. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11945.htm>. Acesso em: 15 jan. 2010.

83 BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa n. 1.117, de 30 de dezembro de 2010. Dispõe sobre o cálculo do imposto sobre a renda na fonte e do recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) de pessoas físicas no ano-calendário de 2011. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 31 dez. 2010b. Não paginado. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2010/in11172010.htm>. Acesso em: 5 jan. 2011.

Decisão posteriormente alterada por Medida Provisória n. 258, de 25 de março de 2011, que alterou o artigo 1°, inciso V, da Lei n. 11.482, de 31 de maio de 2007, promoveu alterações nos valores da tabela de incidência de IRPF.

Enquanto a hipótese referencia-se a um fato, a consequência indica os efeitos jurídicos no qual o evento virá a se difundir, surgindo as figuras do descritor e prescritor. Em sua obra Carvalho formaliza:

> Os modernos cientistas do Direito Tributário têm insistido na circunstância de que, tanto no descritor (hipótese) quanto no prescritor (conseqüência) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. Na hipótese (descritor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa, condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.[84]

As figuras do descritor e do prescritor no IRPF especifica-se da seguinte forma: **a)** Hipótese (descritor) → a.1) Critério Material – auferir renda ou provento de qualquer natureza → a.2) Critério temporal – dentro de um lapso temporal, que neste caso se concentra ao longo do exercício financeiro → a.3) Critério espacial – em função do local da ocorrência dos fatos jurídicos tributários, que no caso do IR é o território brasileiro**. b)** Consequência (prescritor) → b.1) Critério Pessoal – referem-se ao sujeito ativo e sujeito passivo, em se tratando do IR, respectivamente União e Contribuinte → b.2) Critério Quantitativo – base de cálculo e alíquota.

Nesta sequência, apresenta-se a hipótese de incidência e o consequente normativo:

a) Hipótese de Incidência:

Na hipótese de incidência do IRPF, tem-se o antecedente, o suposto ou o pressuposto, como denota Queiroz, M.[85], no qual se encontra a descrição normativa abstrata da situação e que o evento ocorrido de fato (fato real) faz surgir o vínculo da relação jurídico-tributária. Essa hipótese descreve os critérios para se conhecer o fato; esses critérios são o material, o espacial e o temporal, que assim se explicam:

---

[84] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 253.

[85] QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 120.

a.1) Critério Material:

Implicitamente este critério delineia a conduta do indivíduo sendo um componente natural, da hipótese que se segue ou se condiciona de um complemento que envolve os critérios espacial e temporal (espaço e tempo). Para Queiroz, M. a materialidade do IR reside em um tripé:

> i) no núcleo, adquirir renda ou proventos; ii) que a renda ou provento se caracterize como riqueza nova, isto é, que haja o acréscimo do patrimônio; e iii) que exista a disponibilidade de renda ou provento para o beneficiário que dela possa dispor livremente.[86]

O critério material está inserido no artigo 43 do CTN/1966[87], em leis esparsas e nos artigos 43 a 72 do RIR/1999[88], que esboçam o presente critério.

a.2) Critério Espacial:

Já este critério, está voltado à extensão territorial; este por sua vez não se obriga a coincidir com o espaço territorial. No IRPF, cabe a aplicação da extraterritorialidade, sendo assim se alcançam as rendas que se auferem no exterior por residentes no país, mas ausentes no território nacional (encontram-se no estrangeiro).

Em outras palavras, preleciona Carvalho: "O IR alcança, em linhas genéricas, não só os acontecimentos verificados no território nacional, mas até fatos, explicitamente tipificados, e que se compõem para além de nossas fronteiras."[89]

Então, tributa-se a renda e proventos de qualquer natureza, inclusive os rendimentos e ganhos de capital, auferidos dentro do país por aqueles residentes ou domiciliados no exterior ou equiparado.

Têm-se a Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001, que acrescentou no artigo 43, do CTN/1966, dois parágrafos que trazem regras específicas relacionadas aos rendimentos advindos do exterior, conforme dispositivo, *in verbis*:

> 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:

---

86 QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 120, grifo do autor.

87 BRASIL. *Vade Mecum Saraiva 2009*. 7. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009a, p. 718.

88 PENHA, José Ribamar. Tributação das pessoas físicas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Regulamento do imposto de renda*: anotado e comentado – 2006. São Paulo: MP, 2006. p. 26-414, p. 130-243.

89 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 273.

> [...]
>
> **§ 1º** A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.
>
> **§ 2º** Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.[90]

Observa, em seus mandamentos, Queiroz, M. que, no critério espacial, a incidência do imposto sobre a renda ou proventos incide sobre a totalidade da renda, sendo esta disponibilidade adquirida no território nacional, podendo ser por residentes no país ou não, e ainda a mesma autora assevera:

> A tributação ainda alcança as rendas dos residentes no Brasil, quando, investidos nessa condição encontrarem-se eles fora do território nacional (ausência por até 183 dias ou a serviço do país), inclusive rendas, proventos ou valores decorrentes de operações realizadas no estrangeiro, desde que estejam expressamente previstas na lei do imposto e sejam respeitados os tratados ou acordos internacionais.[91]

Carvalho[92], ao discorrer sobre o espaço, entende haver três maneiras que levam à classificação do tributo, compondo assim a hipótese tributária:

1º) Quando o critério espacial mencionar determinado local para que o fato típico ocorra, cita-se o Imposto de Importação e o Imposto de exportação;

2º) Quando o critério espacial referir-se a áreas específicas, o acontecimento só ocorrerá se geograficamente estiver contido dentro dessas áreas específicas, cita-se o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural e Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU);

3º) Quando o critério espacial tratar-se de bem genérico, significa dizer que todo e qualquer fato ocorre sob a vigência territorial da lei que a instituiu gerando seus efeitos, citam-se todos os demais. O IR alcança genericamente todos os acontecimentos ocorridos no território nacional, inclusive fatos tipificados que ultrapassam suas fronteiras.

---

90 BRASIL. *Vade Mecum Saraiva 2009*. 7. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009a, p. 718.

91 QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 124.

92 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 272.

a.3) Critério Temporal:

Por fim, este último critério a autora Queiroz, M. entende da seguinte forma:

> O critério temporal diz respeito ao momento em que se instala o vínculo obrigacional e surge a relação jurídico-tributária entre os sujeitos, com os correspondentes: direito subjetivo do Fisco e dever do sujeito passivo, em função de um objeto. Por meio da realização desse critério se conhece o exato instante em que ocorre o fato descrito na norma.[93]

A ocorrência do fato gerador se dá quando ocorrem os seus efeitos, exceto se a lei dispuser o contrário, conforme artigo 116, do CTN/1966[94]. O IRPF ocorre mediante regime de caixa e se dará de acordo com a forma da tributação, quais sejam: a mensal, a anual, a na fonte ou a definitiva.

b) Consequente Normativo:

No consequente normativo, estuda-se a estrutura da relação jurídico-tributária, veem-se as condutas reconhecendo os sujeitos, fixando os seus direitos e obrigações, bem como o objeto da relação jurídica. Assim, ao examinar o consequente identifica-se o critério pessoal (sujeitos) e o critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). Segue os critérios:

b.1) Critério Pessoal:

Através do critério pessoal, se conhecem os sujeitos que estabelecem a relação jurídico-tributária. O sujeito ativo é aquele que expressamente outorga a competência tributária, e o sujeito passivo é quem materializa a regra-matriz de incidência.

Como já explicitado anteriormente, o critério pessoal mostra quem são os sujeitos da relação jurídica, no caso do IR o sujeito ativo é a União, conforme prevê o artigo 153, inciso III, da Constituição Federal, sendo o polo ativo, ou seja, o credor da prestação, quem pode exigir.

Já o sujeito passivo está previsto no artigo 45 do CTN/1966: é aquele que tem a obrigação de cumprir, polo passivo da relação jurídica, o devedor da prestação, é a pessoa que obteve rendimentos ou proventos que caracterizam riqueza nova ou, então, acréscimo patrimonial; este sujeito é conhecido por contribuinte, *in verbis*:

> Art. 45 - Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor,

---

93 QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 125.

94 BRASIL. *Vade Mecum Saraiva 2009*. 7. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009a, p. 725.

> a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.[95]

Queiroz, M. expressa quanto ao critério pessoal:

> Relativamente ao Imposto sobre a Renda, o sujeito passivo será o próprio contribuinte, pessoa física ou jurídica, que efetivamente realiza, no mundo concreto, o fato que se subsume à norma e provoca a incidência do IR. É a pessoa que aufere as vantagens econômicas relativas ao fato gerador, isto é, quem adquire rendas ou proventos, caracterizados como riqueza nova ou acréscimo patrimonial, seja sob a forma de salários, rendimentos de autônomos, aluguéis, ganhos de capital, rendimentos do mercado financeiro, no caso das pessoas físicas [...].[96]

Concernente à responsabilidade na prática de infrações, a lei ordinária estabelece praticamente todas as hipóteses trazidas pelo CTN/1966 em relação aos sucessores e aos terceiros.

b.2) Critério Quantitativo:

No critério quantitativo, tem-se a base de cálculo e a alíquota, elementos que, conjugados, definem e quantificam o valor da dívida tributária. É através deste critério que se mensura o *quantum* devido a título do imposto. Deve-se respeitar a capacidade contributiva real de cada contribuinte para resultar em uma isonomia tributária, para isso, os preceitos constitucionais devem ser observados e asseverados no *quantum* do tributo. Na sequência explorar-se-á o binômio do critério quantitativo do IRPF.

1.7 A BASE DE CÁLCULO E AS ALÍQUOTAS

A obrigação tributária é mensurada pela base de cálculo e alíquota, em que ambas apuram o tributo a pagar. Dessa forma, torna-se imprescindível saber o que de fato é base de cálculo. Carrazza em síntese salienta que: "[...] é a expressão econômica da materialidade do tributo, estando intimamente relacionada com a respectiva hipótese de incidência [...]"[97].

---

95 BRASIL. *Vade Mecum Saraiva 2009*. 7. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009a, p. 718.

96 QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 139.

97 CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 71.

Inicialmente ver-se-á a base de cálculo, em que Carvalho entende que a base de cálculo presta-se a dimensionar economicamente o fato jurídico tributário:

> Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as porções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição no antecedente da norma.[98]

Becker[99] não concorda com Carvalho[100] e diz que a base de cálculo é o único elemento que confere a natureza jurídica do tributo, sendo que, para Carvalho há o binômio "hipótese de incidência-base de cálculo" para se definir a espécie tributária. Assim, Becker discorre:

> Resumindo, o espectro atômico da hipótese de incidência de tributação revela que em sua composição existe um núcleo e um, ou mais, elementos adjetivos. O núcleo é a base de cálculo e confere o gênero jurídico ao tributo.
>
> Os elementos adjetivos são todos os demais elementos que integram a composição da hipótese de incidência. Os elementos adjetivos conferem a espécie àquele gênero jurídico de tributo.[101]

Dando continuidade, Carvalho[102] categoricamente afirma que a base de cálculo é importante, porém não cabe retirar a hipótese normativa; nesse sentido, a presente discussão acompanha a posição de Queiroz, M. que enfatiza:

> Se a materialidade do IR é a aquisição de renda ou provento como riqueza nova, é exatamente a base de cálculo que vai ratificar (confirmar) se a incidência do tributo efetivamente atende as exigências da hipótese, no sentido de mostrar o *quantum* que foi acrescido ao patrimônio.[103]

---

98 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 341-342.

99 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 338-339 e ss.

100 CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., 2007, p. 340.

101 BECKER, Alfredo Augusto. op. cit., 2007, p. 338 e s.

102 CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., 2007, p. 341.

103 QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 141.

O artigo 44, do CTN/1966, define a base de cálculo: "[...] A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis [...]"[104]. Ao analisar o dispositivo, nota-se que a base de cálculo possível é o total líquido da renda ou dos proventos percebidos pelo contribuinte dentro de um lapso temporal, no qual se aplica o exercício financeiro, no entanto essas rendas ou proventos devem existir, ou seja, devem ser disponíveis ou realizados, e não simplesmente presumíveis.

Em contrapartida, o artigo 37, do RIR/1999, traz, *in verbis*:

> Art. 37. Constituem rendimento bruto 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 também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados (Lei nº 5.172, de 1966, art. 43, incisos I e II, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º).
>
> Parágrafo único. Os que declararem rendimentos havidos de quaisquer bens em condomínio deverão mencionar esta circunstância (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 66).[105]

Carrazza, em sua obra, compõe nota sobre como o cálculo da base do IR era apurado:

> Até 1989, com o advento da Lei 7.713/1988, o IRPF era calculado com base na renda líquida do contribuinte. Melhor explicitando, seus rendimentos eram divididos em cédulas (A, B, C, D, E, F, G, e H), que, em sua grande maioria, permitiam deduções das importâncias gastas para produzi-los. A soma de tais rendimentos celulares levava à renda bruta, da qual a legislação permitia fossem deduzidas despesas médicas, com instrução, com encargos familiares etc. Chegava-se, assim, à renda líquida, sobre a qual era calculado o montante de imposto a pagar.
>
> Após esta data foi suprimida a classificação por cédulas dos rendimentos das pessoas físicas, além de terem sido restringidas ao máximo as deduções e abatimentos possíveis. O imposto passou a ser devido mensalmente e, não fossem as poucas deduções autorizadas pela Lei 8.134/1990, calculado sobre os rendimentos brutos – o que, a nosso ver, fere princípios constitucionais, máxime o da capacidade contributiva.[106]

Prosseguindo, considera-se relevante quanto ao IR abordar suas formas de arrecadação que podem ser mensal; anual; na fonte; ou definitiva. Assim, observa-se:

---

[104] BRASIL. *Vade Mecum Saraiva 2009*. 7. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009a, p. 718.

[105] PENHA, José Ribamar. Tributação das pessoas físicas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Regulamento do imposto de renda*: anotado e comentado – 2006. São Paulo: MP, 2006. p. 26-414, p. 77.

[106] CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 76.

a) Tributação mensal:

Desde 1989 o país vigora na adoção de bases correntes, ou seja, da tributação mensal, conforme artigo 2°, da Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988, na qual, *in verbis* "[...] O imposto de Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos [...]"[107], ou então em razão do artigo 2°, da Lei n. 8.134[108], de 27 de dezembro de 1990, o qual prescreve que o IRPF terá a sua obrigatoriedade de acordo com os rendimentos e ganho de capital auferido, porém sem leso ao ajuste anual, caso em que o contribuinte deverá realizar a declaração de ajuste anual do exercício.

O recolhimento mensal e obrigatório, como Tenório, Almeida e Nepomuceno[109] afirmam, é conhecido pelo jargão da RFB de "carnê-leão", refere-se aos rendimentos advindos de outra pessoa física ou de fontes localizadas no exterior, os quais não foram tributados na fonte. Incluem-se também neste rol os rendimentos percebidos de pessoas físicas provenientes de aluguéis, prestação de serviços de transporte de carga ou de passageiros, de serviços de trator, maquinários, implementos e assemelhados; rendimentos recebidos em dinheiro a título de alimentos ou pensões em cumprimento de acordo ou decisão judicial; rendimentos de serviços prestados a missões diplomáticas, repartições consulares ou organismos internacionais por residentes no Brasil; e emolumentos e custas.

Os referidos rendimentos deduzidos das deduções permitidas em lei compõem a base de cálculo da tributação mensal, sendo calculado de acordo com a tabela prevista na redação dada pela Lei n. 11.945/2009[110], que, por força de Instrução Normativa RFB n. 1.117/2010[111], mantinha a mesma tabela do ano anterior para o ano-calendário atual (ano 2011), sendo

---

[107] BRASIL. Presidência da República. Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 23 dez. 1988. Não paginado. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L7713.htm>. Acesso em: 15 jan. 2010.

[108] BRASIL. Senado Federal. Lei n. 8.134, de 27 de dezembro de 1990. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 28 dez. 1990. Não paginado. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8134.htm>. Acesso em: 15 jan. 2010.

[109] TENÓRIO, Igor; ALMEIDA, Carlos dos Santos; NEPOMUCENO, F. *Dicionário do imposto de renda*. São Paulo: IOB-Thomson, 2004. v. 2, p. 1.244.

[110] BRASIL. Presidência da República. Lei n. 11.945, de 4 de junho de 2009. Altera a legislação tributária federal. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 5 de jun. 2009. Retificada em 24 jun. 2009c. Não paginado. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11945.htm>. Acesso em: 15 jan. 2010.

[111] BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa n. 1.117, de 30 de dezembro de 2010. Dispõe sobre o cálculo do imposto sobre a renda na fonte e do recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) de pessoas físicas no ano-calendário de 2011. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 31 dez. 2010b. Não paginado. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2010/in11172010.htm>. Acesso em: 5 jan. 2011.

revista pela Medida Provisória n. 528[112], de 25 de março de 2011, que apresentou atualizações, com efeitos a partir de 1° de janeiro de 2011.

Esses rendimentos que se sujeitam à obrigatoriedade do recolhimento mensal devem integrar a base de cálculo do IR, quando se for realizar a declaração de ajuste anual, em que o imposto já pago será compensado. Sob o manto da jurisprudência, encontra-se:

> IRPF – Tributação Mensal – A partir do ano-calendário de 89, a tributação anual dos rendimentos relativos a acréscimo patrimonial não justificado contraria o disposto no artigo 2° da Lei nº 7.713. Assim, a determinação do acréscimo patrimonial considerando o conjunto anual de operações não pode prosperar, uma vez que, na determinação da omissão, as mutações patrimoniais devem ser levantadas mensalmente confrontando-as com os rendimentos do respectivo mês, com transporte para os períodos seguintes dos saldos positivos de recursos, independentemente de comprovação por parte do contribuinte, pelo seu valor nominal, evidenciando, dessa forma, a omissão de rendimentos a ser tributado em cada mês, de conformidade com o que dispõe o art. 2° da Lei nº 7.713 de 88. Por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência o acréscimo patrimonial. (Processo nº: 13805.000574/96-15. Recurso nº: 120.595. Sessão de: 12 de abril de 2000. Acórdão nº 104-17.448. Cons. Elizabeto C. Varão – Relator).[113]

Têm-se as seguintes deduções nesta forma de tributação, conforme artigos 74 a 79, do RIR/1999:

1. Contribuição Previdenciária (art. 74) – são dedutíveis as contribuições para a previdência privada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. A Lei Complementar n. 109, de 29 de maio de 2001, estabelece que as contribuições com destino de custeio de benefícios de natureza previdenciária são dedutíveis na incidência do IR devendo observar os limites e condições fixadas em lei.[114]
2. Contribuição Previdenciária para Entidades Privadas – a lei permite desde que obedecido o limite fixado por ela, sendo este de 12% sobre o total dos rendimentos da determinação da base de cálculo mediante a declaração anual de rendimentos.[115]

---

[112] BRASIL. Presidência da República. Medida Provisória n. 528, de 25 de março de 2011. Altera os valores constantes da tabela do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 28 mar. 2011d. Não paginado. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Mpv/528.htm>. Acesso em: 25 abr. 2011.

[113] TENÓRIO, Igor; ALMEIDA, Carlos dos Santos; NEPOMUCENO, F. *Dicionário do imposto de renda*. São Paulo: IOB-Thomson, 2004. v. 2, p. 1.373.

[114] PENHA, José Ribamar. Tributação das pessoas físicas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Regulamento do imposto de renda*: anotado e comentado – 2006. São Paulo: MP, 2006. p. 26-414, p. 247.

[115] Ibid., p. 247.

3. Despesas escrituradas no livro caixa (art. 75) – a escrituração mensal do livro caixa é dedutível desde que contenha todas as movimentações financeiras, evidenciando as receitas e despesas relacionadas à prestação de serviço sem vínculo empregatício. É *sine qua non* para que haja a dedução na base de cálculo do IR que as despesas estejam relacionadas à atividade profissional do autônomo, devem ser despesas necessárias, caso contrário não poderão ser dedutíveis.[116]

   Ressalta-se que as despesas não podem exceder a receita mensal auferida, havendo excesso, poderá este ser aproveitado nos meses subsequentes até dezembro, vedado após o término do exercício financeiro o transporte paro o ano seguinte do excesso de deduções, conforme estabelecido pelo artigo 6º, § 3ª, da Lei n. 8.134/1990[117].

4. Dependentes (art. 77) – havendo dependente o contribuinte poderá fazer jus à dedução, com base no artigo 3º, inciso III, alínea "d", da Lei n. 11.482/2007, alterada pela Lei n. 11.945/2009, e para o ano-calendário de 2011, conforme artigo 3º, inciso III, alínea "e", da Medida Provisória n. 528/2011, no valor de R$ 157,47 por dependente ao mês. Podem ser dependentes: o (a) cônjuge ou o (a) companheiro (a) em união estável desde que não possuam renda própria; filhos ou (equiparados) até 21 anos, ou de qualquer idade quando incapaz, e ainda se forem estudantes de ensino superior ou escola técnica será até 24 anos; o menor pobre até 21 anos, no qual detenha a guarda judicial; irmão, neto ou bisneto sem arrimo dos pais até 21 anos, desde que detenha a guarda judicial ou qualquer idade se incapaz; os pais, os avós ou bisavós, desde que não aufiram rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal; ou absolutamente incapaz, mediante tutela ou curatela.[118]

---

[116] PENHA, José Ribamar. Tributação das pessoas físicas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Regulamento do imposto de renda*: anotado e comentado – 2006. São Paulo: MP, 2006. p. 26-414, p. 252-254.

[117] BRASIL. Senado Federal. Lei n. 8.134, de 27 de dezembro de 1990. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 28 dez. 1990. Não paginado. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8134.htm>. Acesso em: 15 jan. 2010.

[118] Artigo 77, do RIR/199, e artigo 4º, inciso III, da Lei n. 9.250, de 26 de dezembro de 1995, alterado pelo artigo 3º, da Lei n. 11.482/2007; Medida Provisória n. 528/2011. PENHA, José Ribamar, op. cit., 2006, p. 261.

5. Pensão Alimentícia (art. 78) – Permite-se a dedução a título de pensão alimentícia em razão de cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente. Esta dedução ocorre em virtude do disciplinamento do direito de família. De acordo com a Instrução Normativa RFB n. 867, de 8 de agosto de 2008.[119]
6. Proventos e pensões de maiores de 65 anos (art. 79) – Refere-se a rendimentos de aposentadoria e pensão, transferência para reserva remunerada e reforma do contribuinte com mais de 65 anos de idade.[120]
7. Despesa relacionada com ação judicial referente a recebimento de rendimento acumulado,[121] abrangendo também nos casos não indenizados os honorários advocatícios. Com novas regras atribuídas pela Instrução Normativa RFB n. 1.127[122], de 7 de fevereiro de 2011, posteriormente alterada pela Instrução Normativa RFB n. 1.145[123], de 5 de abril de 2011. Na aplicação dessa instrução, ao invés do imposto ser calculado sobre o soma total recebida, de uma única vez, a

---

[119] E artigo 8º, § 3º, da Lei n. 9.250/1995. PENHA, José Ribamar. Tributação das pessoas físicas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Regulamento do imposto de renda*: anotado e comentado – 2006. São Paulo: MP, 2006. p. 26-414, p. 266.

[120] Ibid., p. 270.

[121] TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA AÇÃO REVISIONAL DE BENEFÍCIO PREVIDENCIÁRIO PARCELAS ATRASADAS RECEBIDAS DE FORMA ACUMULADA VALOR MENSAL DO BENEFÍCIO ISENTO DE IMPOSTO DE RENDA NÃO-INCIDÊNCIA DA EXAÇÃO. 1. Inexistente a alegada violação do art. 535 do CPC, pois a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, conforme se depreende da análise do acórdão recorrido. 2. Insurge-se a FAZENDA NACIONAL contra a incidência de imposto de renda sobre diferenças atrasadas, pagas de forma acumulada mediante precatório, decorrente de ação revisional de benefício. 3. Trata-se de ato ilegal praticado pela Administração, que se omitiu em aplicar os índices legais de reajuste do benefício e que, por decisão judicial, foi instada a pagar acumuladamente de uma só vez, lançando sobre o quantum total, o imposto de renda. Isto resultou em que os aposentados fossem apenados pelo atraso da autarquia. 4. Nos casos de valores recebidos, decorrentes da procedência de ação judicial de revisão de aposentadoria, a interpretação literal da legislação tributária implica afronta aos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva, pois a renda que deve ser tributada deve ser aquela auferida mês a mês pelo contribuinte, sendo descabido "puni-lo" com a retenção a título de IR sobre o valor dos benefícios percebidos de forma acumulada por mora da Autarquia Previdenciária. [...]. Recurso Especial nº 897.314 – PR (2006/0234754-2). Relator: Ministro Humberto Martins. Data do julgamento 13.02.2007. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Jurisprudências*. Brasília, DF, 2011g. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/>. Acesso em: 10 jan. 2011.

[122] BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa n. 1.127, de 7 de fevereiro de 2011. Dispõe sobre a apuração e tributação de rendimentos recebidos acumuladamente de que trata o art. 12-A da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.145, de 5 de abril de 2011. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 2 fev. 2011f. Não paginado. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2011/in11272011.htm>. Acesso em: 5 jan. 2011.

[123] BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa n. 1.145, de 5 de abril de 2011. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.127, de 7 de fevereiro de 2011, que dispõe sobre a apuração e tributação de rendimentos recebidos acumuladamente de que trata o art. 12-A da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 6 abr. 2011e. Não paginado. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2011/in11452011.htm>. Acesso em: 5 jan. 2011.

> mesma será desdobrada em razão do valor devido de cada mês, aplicando a tabela progressiva das alíquotas vigentes ao crédito devido ao mês da parcela inadimplida, conforme artigo 3º, e no artigo 4º confirma-se a exclusão das despesas relativas aos rendimentos tributáveis, condicionadas a ação judicial para o seu recebimento, inclusive referente aos honorários advocatícios pagos pelo contribuinte sem indenização.[124]

Nessa forma de tributação, verificar-se-á a tabela progressiva de incidência do IRPF, diante daquela e, em função da base de cálculo apurada, observará a faixa de alíquota aplicada para apuração do imposto devido, quando ultrapassado o limite de isenção.

b) Tributação anual:

Nesta tributação encontra-se a declaração anual de IRPF, também denominada de declaração de rendimentos ou declaração anual de ajuste; esta declaração permite ao contribuinte declarar sua renda e proventos de qualquer natureza no ano-calendário do período anterior e, diante das informações comprobatórias, analisa-se a evolução ou não do patrimônio existente.

Os recolhimentos de IRPF se realizam no decorrer de todo o exercício financeiro, vindo a ser recolhido por tributação mensal ou então na própria fonte. Diante disso, pode-se dizer que a Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF) anual se torna um instrumento validador da obrigação tributária para aqueles que são obrigados a declararem; em verdade, refere-se ao ajuste final dessa obrigação tributária.

A hipótese de incidência ocorre no final de cada período, ou seja, em 31 de dezembro de cada ano, quando o contribuinte, ao declarar a partir do mês de março do ano-calendário, calcula as rendas e proventos, as despesas permitidas e os impostos já apurados e pagos em operações realizadas no curso daquele ano, tais como o imposto retido na fonte ou a tributação mensal, vindo a apurar resultado positivo ou negativo. Se positivo, haverá imposto a pagar.

---

[124] BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa n. 1.127, de 7 de fevereiro de 2011. Dispõe sobre a apuração e tributação de rendimentos recebidos acumuladamente de que trata o art. 12-A da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.145, de 5 de abril de 2011. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 2 fev. 2011f. Não paginado. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2011/in11272011.htm>. Acesso em: 5 jan. 2011.

Podem ser deduzidas, nessa forma de tributação, todas as deduções elencadas para a tributação mensal (vulgarmente conhecido como "carnê-leão"), salvo a parcela dedutível a título de dependente, caso em que será permitida a dedução de um valor fixo, que soma a importância de R$ 1.808,28 (valor anual) para o ano-calendário de 2010, e de R$ 1.889,64, para o ano-calendário de 2011, conforme Medida Provisória n. 528/2011[125]. Esta alterou a disposição dada pelo artigo 3º, da Lei n. 11.482/2007, que também altera o artigo 8°, inciso II, alínea "c", item 5, da Lei n. 9.250/1995. Também serão dedutíveis as despesas médicas e assemelhados do contribuinte e seus dependentes, previstas no artigo 80, do RIR/1999[126], e artigo 8°, inciso II, alínea "a", da Lei n. 9.250/1995[127]; as despesas com instrução do contribuinte e ou seus dependentes; as despesas com incentivos (doações para fundos controlados pelos Conselhos Municipais, Estaduais e Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente, incentivo à cultura e incentivo à atividade audiovisual) limitada a 6% do imposto apurado; contribuição à Previdência Social do empregado doméstico no limite definido em lei, conforme artigo 1º, § 3º, inciso I, alínea "a", da Lei n. 11.324, de 19 de julho de 2006, que dispõe, *in verbis*: "[...] a 1 (um) empregado doméstico por declaração, inclusive no caso da declaração em conjunto."[128]

Mediante a análise da declaração de ajuste, verifica-se a vantagem ou não das deduções, podendo o contribuinte fazer a opção de modelo de declaração completa ou simplificada. Se simplificada, desconsiderar-se-ão as despesas considerando o desconto simplificado que se refere a 20% do rendimento bruto, entretanto, estas devem ser informadas.

---

[125] BRASIL. Presidência da República. Medida Provisória n. 528, de 25 de março de 2011. Altera os valores constantes da tabela do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 28 mar. 2011d. Não paginado. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Mpv/528.htm>. Acesso em: 25 abr. 2011.

[126] PENHA, José Ribamar. Tributação das pessoas físicas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Regulamento do imposto de renda*: anotado e comentado – 2006. São Paulo: MP, 2006. p. 26-414, p. 274-275.

[127] BRASIL. Presidência da República. Lei n. 9.250, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 27 dez. 1995. Não paginado. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L9250.htm>. Acesso em: 15 jan. 2010.

[128] BRASIL. Presidência da República. Lei n. 11.324, de 19 de julho de 2006. Altera dispositivos das Leis n^{os} 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, e 5.859, de 11 de dezembro de 1972; e revoga dispositivo da Lei n. 605, de 5 de janeiro de 1949. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 20 jul. 2006. Não paginado. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/l11324.htm>. Acesso em: 15 jan. 2010.

Tabela 1 - Tabela progressiva para o cálculo anual do IRPF para o exercício de 2012, ano-calendário de 2011

Base de cálculo anual (R$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do imposto (R$)
Até 18.799,32	-	-
De 18.799,33 até 28.174,20	7,5	1.409,95
De 28.174,21 até 37.566,12	15,0	3.523,01
De 37.566,13 até 46.939,56	22,5	6.340,47
Acima de 46.939,56	27,5	8.687,45

Fonte: Brasil (2011a).[129]

A declaração de ajuste observará a tabela progressiva anual vigente a partir de 2010, conforme Lei n. 11.482/2007[130] e a Medida Provisória n. 528/2011[131], para o ano-calendário de 2011 (Tabela 1). Considerando a hipótese de incidência que vigorará na apuração da DIRPF de 2012/2011, mostram-se as alíquotas desse tributo:

A quantia anual, por dependente, admitida para dedução no ano-calendário de 2011 é de R$ 1.889,64.[132]

[129] BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. *Tabela progressiva para cálculo anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – a partir do exercício de 2012*. Brasília, DF, 2011a. Não paginado. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Aliquotas/TabProgressiva2012a2015.htm>. Acesso em: 5 jan. 2011.

[130] BRASIL. Presidência da República. Lei n. 11.482, de 31 de maio de 2007. Efetua alterações na tabela do imposto de renda da pessoa física; dispõe sobre a redução a 0 (zero) da alíquota da CPMF nas hipóteses que menciona; altera as Leis [...]. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 31 maio 2007. Não paginado. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11482.htm>. Acesso em: 15 jan. 2010.

[131] BRASIL. Presidência da República. Medida Provisória n. 528, de 25 de março de 2011. Altera os valores constantes da tabela do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 28 mar. 2011d. Não paginado. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Mpv/528.htm>. Acesso em: 25 abr. 2011.

[132] BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. *Tabela de dedução por dependente na determinação da base de cálculo do IRPF*. Brasília, DF, 2011c. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Aliquotas/TabDependentes.htm>. Acesso em: 25 abr. 2011.

Tabela 2 - Tabela progressiva para o cálculo mensal do IRPF para ano-calendário de 2011, vigorando nos meses de janeiro a março

Base de cálculo mensal (R$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do imposto (R$)
Até 1.499,15	-	-
De 1.499,16 até 2.246,75	7,5	112,43
De 2.246,76 até 2.995,70	15,0	280,94
De 2.995,71 até 3.743,19	22,5	505,62
Acima de 3.743,19	27,5	692,78

Fonte: Brasil (2011b).[133]

Tabela 3 - Tabela progressiva para o cálculo mensal do IRPF para ano-calendário de 2011, vigorando também para o ano-calendário de 2012, vigorando nos meses de abril a dezembro

Base de cálculo mensal (R$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do imposto (R$)
Até 1.566,61	-	-
De 1.566,62 até 2.347,85	7,5	117,49
De 2.347,86 até 3.130,51	15,0	293,58
De 3.130,52 até 3.911,63	22,5	528,37
Acima de 3.911,63	27,5	723,95

Fonte: Brasil (2011b).[134]

Em se tratando de adiantamento do imposto devido, observa-se a tabela progressiva mensal (Tabelas 2-3).

Em se tratando da quantia mensal a deduzir, por dependente, a admitida para dedução no ano-calendário de 2011 para os meses de janeiro a março é de R$ 150,69 (Tabela 3).[135]

Neste período (abril a dezembro de 2011), a quantia mensal a deduzir, por dependente, admitida para dedução no ano-calendário de 2011 é de R$ 157,47.[136]

---

[133] BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. *Alíquotas do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – a partir do exercício de 2012*. Brasília, DF, 2011b. Não paginado. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Aliquotas/ContribFont2012a2015.htm>. Acesso em: 5 jan. 2011.

[134] Ibid.

[135] BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. *Tabela de dedução por dependente na determinação da base de cálculo do IRPF*. Brasília, DF, 2011c. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Aliquotas/TabDependentes.htm>. Acesso em: 25 abr. 2011.

[136] Ibid.

c) Tributação na fonte:

A tributação na fonte iniciou-se a partir da Lei n. 7.713/1988[137], cuja legislação define a fonte pagadora de rendimentos como sendo o sujeito passivo direto da obrigação, para tanto esta deve reter do pagamento da pessoa física (beneficiário, sujeito passivo indireto da obrigação) o imposto devido. Utiliza-se dessa tributação com intuito de antecipar a arrecadação do imposto, e de controlar os rendimentos.

> A tributação na fonte, pela lei, caracteriza-se como uma antecipação do imposto que for considerado como devido, pelo contribuinte, no momento do ajuste ou de apuração da base de cálculo. Nesse caso, de acordo com a periodicidade a que estiver submetido o rendimento, a lei impõe à fonte pagadora, como responsável tributário, a obrigação de efetuar a "retenção" e o "recolhimento" do Imposto sobre a Renda que for considerada como incidente sobre o valor pago.[138]

Consoante ao artigo 620, § 1º, do RIR/1999, a tributação na fonte é calculada sobre os rendimentos efetivos recebidos em determinado mês, e ainda deve observar o artigo 38, parágrafo único, caso em que a tributação ocorrerá no mês que os rendimentos forem recebidos, ainda que os recursos sejam entregues pela fonte pagadora mediante depósito bancário em favor do beneficiário (sujeito passivo).[139]

Se o beneficiário fizer jus a mais de um recebimento advindo da mesma fonte pagadora, a alíquota do IRPF a ser aplicada será em função da soma de todos os rendimentos pagos à pessoa física, salvos os casos de juros e indenizações por lucros cessantes; honorários advocatícios; e, remuneração pela prestação de serviços no curso de processo judicial (engenheiro, médico, contador, perito, dentre outros). Assim, esses casos são dispensados para a soma dos rendimentos do mês, conforme artigos 620, § 2º, e 718, § 1º, do RIR/1999.[140]

O imposto retido na fonte durante todo o ano-calendário é utilizado na declaração de ajuste anual, e reduzido do valor devido apurado.

---

[137] BRASIL. Presidência da República. Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 23 dez. 1988. Não paginado. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L7713.htm>. Acesso em: 15 jan. 2010.

[138] QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 159.

[139] ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Tributação na fonte e sobre operações financeiras. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Regulamento do imposto de renda*: anotado e comentado – 2006. São Paulo: MP, 2006. p. 1.475-1.740, p. 1.477.

[140] Ibid., p. 1.478 e 1.641.

d) Tributação definitiva:

A tributação definitiva[141] está prevista nos artigos 117 a 145 do RIR/1999; nesta forma de tributação, o imposto recolhido não pode ser computado na declaração anual de IR, ou seja, não integra a base de cálculo do IR, na declaração de rendimentos anual.[142] O imposto recolhido diz respeito aos ganhos de capital auferidos em função de alienação de bens e direitos.

Outro fator de extrema relevância volta-se às alíquotas do IRPF que expressam a relação percentual entre o *quantum* do imposto e o montante da riqueza tributada, de acordo com Carvalho:

> [...] a alíquota não tem, apenas, a função de ser a 'parte' que o Estado chama para si do valor dimensível manifestado pelo fato jurídico tributário [...] a alíquota é um importante instrumento a ser utilizado pelo legislador, visando a fazê-la progredir, continuamente ou por degraus, a fim de assegurar a igualdade, bem assim ao contê-la dentro de limites, evita que a tributação assuma efeitos confiscatórios [...].

---

[141] TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PESSOA JURÍDICA. RETENÇÃO NA FONTE. PAGAMENTOS EFETUADOS PELO PODER PÚBLICO. CARÁTER INFRACONSTITUCIONAL DA DISCUSSÃO. INSUFICIÊNCIA DAS RAZÕES RECURSAIS. PROCESSUAL CIVIL. DECISÃO MONOCRÁTICA. DISCUSSÃO ACERCA DE SEUS REQUISITOS. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. 1. Nos termos do art. 38 da Lei 8.038/1991 e do art. 21, § 1º do RISTF, cabe ao relator negar seguimento aos pedidos ou aos recursos manifestamente improcedentes. Nestes casos, deve-se preservar a possibilidade de recurso ao Colegiado, pela exposição precisa dos fundamentos da decisão monocrática. Requisito observado neste caso. 2. Considerada a sistemática de retenção na fonte como instrumento de antecipação do Imposto de Renda (realidade diversa da retenção na fonte como mecanismo de tributação definitiva), para que fosse possível bem compreender a alegada dimensão constitucional do debate, seria necessário examinar não apenas a norma de retenção, mas também a contramedida de compensação, destinada a reconduzir a carga tributária ao patamar autorizado pela Constituição e pela legislação. Ausente discussão sobre elemento essencial do modelo, as razões recursais são ineficazes para promover o debate constitucional da matéria. 3. Ademais, as razões recursais desviam-se de outro elemento determinante para o controle da validade da tributação, que refere-se aos limites à mensuração da carga tributária que pode ser exigida em antecipação. Como há a previsão para o reequilíbrio da carga tributária com a compensação, a questão de fundo deixa de ser propriamente a violação imediata do conceito de renda, para se desdobrar em duas: (a) a razoabilidade e a proporcionalidade dos valores retidos, considerado o direito constitucional ao exercício de atividade econômica lícita e (b) a eficácia do mecanismo de compensação para reconduzir a carga tributária ao patamar permitido pela Constituição e pela legislação. Agravo regimental ao qual se nega provimento. Recurso Extraordinário nº 628.845 – RJ. 2ª Turma. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Data de julgamento: 01.03.2011. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Jurisprudências*. Brasília, DF, 2011h. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>. Acesso em: 10 jan. 2011.

[142] PENHA, José Ribamar. Tributação das pessoas físicas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Regulamento do imposto de renda*: anotado e comentado – 2006. São Paulo: MP, 2006. p. 26-414, p. 336-414.

> No critério quantitativo há dois fatores: base de cálculo e alíquota, que se combinam para traduzir um resultado que, obrigatoriamente, haverá de ter cunho pecuniário. Se assim é, tanto a base como a alíquota podem revestir esse caráter. Agora, se a base de cálculo não for uma importância em dinheiro, a alíquota certamente o será. Nessa hipótese, o nome alíquota briga com a sua etimologia.[143]

Atualmente a legislação brasileira comporta cinco alíquotas, sendo elas 0%, 7,5%, 12,5%, 15% e 27,5%. Entende-se que essas alíquotas são suficientemente capazes de atingir o caráter pessoal de cada contribuinte de acordo com a capacidade contributiva deste. Igualmente percebe-se que essa medida não propicia justiça social, dessa forma as alíquotas existentes não promovem a progressividade necessária do imposto.

Verifica-se a observância ou não dos preceitos constitucionais, há posicionamento que defende as alíquotas efetivas, dizendo que existe variação entre as alíquotas existentes resultando na devida observância ao princípio da progressividade na apuração do imposto; outros entendem que, mesmo diante da alíquota efetiva por conta da parcela a deduzir a legislação está aquém na graduação da real capacidade econômica do contribuinte. Quanto às alíquotas e as alíquotas efetivas, Carrazza entende que:

> Já é uma tentativa, embora tíbia, de imprimir ao IRPF caráter pessoal, graduando-o de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Escrevemos 'tíbia' porque três alíquotas é, segundo estamos convencidos, de fato muito pouco para abarcar todo o universo de rendimentos mensais que as pessoas físicas podem auferir. [...] a alíquota efetiva do imposto, por eles suportada, acaba sendo, apesar do redutor, praticamente a mesma. [...] necessidade de serem multiplicadas as alíquotas do IRPF, de modo a fazer com que, efetivamente, os contribuintes abastados venham a suportar carga fiscal mais expressiva que aqueles que auferem rendimentos menores.[144]

---

[143] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 352-354.

[144] CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 92-93.

Quadro 1 - Demonstrativo da aplicabilidade de alíquotas efetivas no IRPF – comparativo de alíquota nominal e alíquota efetiva – ano-calendário 2010

Remuneração (R$)	Alíquota nominal (%)	Alíquota efetiva (%)
Até 1.499,15	0	0
1.800,00	7,5	1,25
2.620,00	15,0	4,27
3.370,00	22,5	7,49
4.000,00	27,5	10,18
8.000,00	27,5	18,84
30.000,00	27,5	25,19
40.000,00	27,5	25,76
50.000,00	27,5	26,11
100.000,00	27,5	26,80
1.000.000,00	27,5	27,43
1.500.000,00	27,5	27,45
2.000.000,00	27,5	27,46

Fonte: Barreto (2004).[145]

Barreto[146] projetou o cálculo de alíquotas efetivas de apuração de IR e concluiu que, a partir da remuneração mensal de R$ 40.000,00, essas alíquotas acabam quase que se igualando, como mostra o Quadro 1, exemplificativo devidamente com cálculos atualizados pelo estudo, no ano de 2010.

Continuando, em sintonia apresenta-se o cenário que se segue: o contribuinte (A) auferiu no ano-calendário R$ 40.000,00, encontra-se na faixa de incidência de 27,5%, mas sua alíquota efetiva é de 25,76%.Em contrapartida, outro contribuinte (B), no mesmo ano, obteve um montante de R$ 100.000,00, e também se encontra na faixa de 27,5% e uma alíquota efetiva de 26,80%. Diante de dados exemplificativos, analisa-se a renda e as alíquotas efetivas, com isso, pode-se constatar que a progressividade efetiva variou em 1,04%, enquanto a renda variou em 40% (R$ 60.000,00), contudo o contribuinte B auferiu uma renda 150% superior ao contribuinte A. Sabe-se que a progressividade se dá em razão das alíquotas, porém é em razão da renda que se apura a base de cálculo tributável, e ainda, a renda é fonte que contribui para mensurar a capacidade contributiva de um contribuinte.

---

[145] BARRETO, Paulo Ayres. O imposto sobre a renda: pessoa física, pessoa jurídica e regime de fonte. In: BARRETO, Aires Ferdinando; BOTTALLO, Eduardo Domingos (Coords.). *Curso de iniciação em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 109-130, p. 128-129.

[146] Ibid., p. 128-129.

A progressividade existente é ínfima, aumentando a desigualdade social entre os contribuintes, já que não há o cumprimento ao princípio da progressividade, mesmo porque, à medida que esta renda aumenta, as alíquotas praticamente se igualam, desrespeitando igualmente o princípio da capacidade contributiva.

A alíquota efetiva do valor do imposto devido em razão dos rendimentos tributáveis não é igual para todos, para os contribuintes com menor capacidade contributiva há uma alíquota efetiva inferior, porém o IRPF possui poucas alíquotas. Dessa forma, a variação das alíquotas efetivas também se dá na proporção destas, sendo insuficiente para se atingir a progressividade mediante os mais abastados.

Na tabela progressiva fixada em 1995, as alíquotas vigoraram de 1996 a 2001 sem qualquer reajuste. Leonetti registra que:

> [...] é público e notório que entre 1996 e 2001 houve alguma inflação no país, ainda que em níveis sensivelmente inferiores aos que se verificavam antes da edição do assim chamado **Plano Real**, em meados de 1994. O próprio governo federal admite que a taxa média de inflação, medida pelo [Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo] IPCA, entre julho de 1994 e maio de 2000 foi de 11,4% ao ano. Ocorre que boa parte dos contribuintes do IRPF tiveram seus rendimentos reajustados neste período, com vistas à recuperação do poder aquisitivo desgastado pela inflação. Como a "tabela" de alíquotas não sofreu nenhum reajuste, operou-se uma migração de contribuintes que se encontravam na faixa de isenção para a sujeita à alíquota de 15%, e desta para a correspondente alíquota de 27,5%.[147]

Caso se observe a tabela progressiva e as respectivas deduções do IR, por falta de sua atualização monetária, ao menos em razão dos índices inflacionários, vê-se que resultou um aumento da carga tributária por vias transversas, o que não deve encontrar abrigo na ordem jurídica.

Além de não haver uma real progressividade, a falta de atualização fez com que muitos contribuintes que se encontravam na faixa de isenção ficassem sujeitos à incidência do IR sem possuir uma capacidade contributiva satisfatória. Essa não atualização mais uma vez favoreceu ao próprio Estado, pois, a cada ano, mais e mais pessoas se tornaram e se tornam contribuintes diretos do IR.

---

[147] LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil.* Barueri: Manole, 2003, p. 204, grifo do autor.

Da maneira como se encontra estruturada a tributação para o imposto sobre a renda da pessoa física, não há como reconhecer o caráter de progressividade, imprescindível para dar efetividade aos demais princípios intrínsecos à matéria. As alíquotas existentes não dão suporte para medir a real capacidade contributiva dos contribuintes nem conferir as respectivas peculiaridades pessoais. Como efeito disso, em vez de igualdade, surgem distorções e injustiças fiscais onerando exatamente aqueles com menor capacidade de contribuir.

Com efeito, todos os rendimentos independentes de sua denominação, exceto os isentos, estão sujeitos à tributação, contudo a lei permite deduções e estas devem obedecer aos limites e às restrições que a legislação determina.

Pondera-se a renda da pessoa física em virtude de sua natureza, e a forma de tributação está atrelada diretamente às fontes pagadoras, ao domicílio fiscal do contribuinte e às rendas juridicamente colocadas à disposição, inclusive as procedidas do exterior.

Por sua vez, a tributação da pessoa física está para a renda líquida, que é o resultado da receita bruta menos os abatimentos. A incidência do IRPF, em regra, é mensal, sendo utilizada para a sua apuração a tabela progressiva.

Desenvolvendo um pouco mais a ideia, o imposto apurado, que significa dizer imposto devido, provém do resultado do montante dos valores de tributo relativos a cada uma das faixas de base de cálculo, lembrando que a parte da base de cálculo que não ultrapassou o limite determinado pela norma em vigor, não terá incidência de tributo, e assim vislumbra-se o alcance da tributação da pessoa física.

O contribuinte deve obrigatoriamente recolher o imposto apurado até o último dia útil do mês imediatamente subsequente àquele em que os rendimentos foram auferidos (art. 852, do RIR/1999).[148]

É oportuno perquirir sobre a ausência de reajuste anual da tabela de incidência do IRPF, uma vez que, para o estudo em tela, os valores que delimitam as faixas de rendimentos tributáveis em detrimento a cada alíquota correspondente, bem como os valores de limites máximos permitidos para desconto, deveriam obrigatoriamente ser reajustados em razão da inflação anual, fazendo com que haja equilíbrio entre os sujeitos dessa relação jurídico-tributária.

---

[148] MICHELS, Gilson Wessler. Administração do Imposto. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Regulamento do imposto de renda*: anotado e comentado – 2006. São Paulo: MP, 2006. p. 1.741-1.918, p. 1.807.

Acredita-se que, por tratar de lei de iniciativa privativa do Presidente da República, conforme previsto no artigo 61, § 1º, inciso II, alínea "b", da Constituição Federal[149], esses valores que integram a tabela de incidência acabam por se manter inalterados por significativo tempo, além de que, a cada ano que não se reajusta, o erário adquire mais e mais benefícios, afirmativa essa que se sustenta no aumento significativo anual de contribuintes que migram de uma faixa de renda para outra, não necessariamente por auferir riqueza nova.

Assinala-se ainda, que, com esta atual política de não atualização ou de uma injusta atualização da tabela de incidência, aqueles que se encontravam na faixa de isenção tornam-se de fato contribuintes do IRPF, tão somente, por seus rendimentos serem acrescidos de ínfimos reajustes, elevando com isso a base de cálculo desses contribuintes.

Para a análise proposta neste trabalho, parte-se da questão da progressividade em caráter pessoal tangenciando a matéria da capacidade contributiva, com o intuito de levantar as premissas e os verdadeiros reflexos envoltos na chamada justiça social em matéria tributária.

1.8 O CONTRIBUINTE DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA

É correto afirmar que determinadas ações, dentro do âmbito do direito tributário, são legalmente conhecidas como fatos geradores, e a realização de alguma, ou de mais de uma dessas ações, transformam o agente em um sujeito do polo passivo dessa relação tributária. Na seara do imposto sobre a renda, todo aquele que auferir uma determinada renda, está obrigado a ceder parte dela em favor do sujeito ativo, o Estado.

Oportunamente, Oliveira, R. explica sobre quem faz parte do polo passivo da obrigação tributária:

> O sujeito passivo da obrigação tributária principal é a pessoa que a lei define como obrigada ao pagamento dos tributos, podendo ele ser o próprio contribuinte ou um terceiro tido como responsável. O contribuinte é aquela pessoa que tenha relação direta e pessoal com a situação que configura o fato gerador, ao passo que o responsável é uma pessoa que não tenha essa relação direta e pessoal, mas que mantenha algum tipo de vínculo com o fato gerador.[150]

Com relação ao sujeito passivo, há a presença de duas figuras, o contribuinte e o responsável legal. O primeiro é aquele que possui ligação pessoal e direta com a ação que

---

[149] BRASIL. *Vade Mecum Saraiva 2009.* 7. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009a, p. 30-31.

[150] OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 448.

realizou o fato gerador. Cita-se como exemplo disso, um sujeito recém-contratado para uma função cujo salário será maior do que o mínimo isento, figurará como sujeito passivo da relação tributária, a partir do momento em que receber o seu primeiro salário, já que essa ação concretiza o fato gerador.

Portanto, pessoalmente, o sujeito passivo está ligado diretamente ao fato gerador, passando a ter obrigações de contribuinte. Em análise ao artigo 45 do CTN/1966, a figura do contribuinte é discutida por Baleeiro, que explica:

> Nos termos vagos e amplos, o art. 45 do CTN visa a dar maior flexibilidade ao legislador, ordinário, além da faculdade que lhe atribui o parágrafo único desse dispositivo. A lei ordinária poderá erigir em contribuinte quem tenha a disponibilidade, quer jurídica, quer econômica da renda, isto é, o titular dos direitos sobre ela, seja tal renda em dinheiro líquido, seja um aumento patrimonial físico, ou apenas de valor apreciado em moeda.[151]

A segunda figura, por sua vez, trata-se do responsável legal. Este, geralmente, não é o agente do fato gerador, mas, em verdade, deve ocupar a posição que seria do contribuinte. Como exemplo claro disso, tem-se o inventariante que não realiza o fato gerador, porém, por se tratar do herdeiro, deve se encarregar de ocupar a posição que seria do contribuinte; ele é o próprio responsável da obrigação tributária adquirida pelo falecido.

Observa-se a possibilidade de este responsável ser um terceiro, que a princípio, não se trata propriamente do contribuinte, nem tampouco, originalmente, deveria ocupar a posição deste. Certo é que esse terceiro é eleito pelo legislador para ocupar essa função em virtude de estar relacionado com o fato gerador e dito contribuinte. Sobre isso ensina Amaro:

> Esse personagem (que não é o contribuinte, nem, obviamente, ocupa o lugar do credor) é um *terceiro*, que não participa do binômio *Fisco-contribuinte*. A eleição desse terceiro, para figurar no polo passivo de obrigação tributária, decorre de razões que vão da *conveniência* até a *necessidade*. Há situações em que a única via possível para tornar eficaz a incidência do tributo é a eleição do *terceiro responsável*.[152]

A figura do terceiro responsável advém da necessidade de satisfação da obrigação tributária. Dessa forma, esse terceiro é chamado para figurar como responsável no polo passivo, no intuito de garantir essa obrigação. É este o caso típico da fonte pagadora, que deve

---

[151] BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 313.

[152] AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 304, grifo do autor.

reter o imposto daquele funcionário com renda tributável e depois disso repassar para o sujeito ativo, ou seja, os cofres públicos, sob pena de responder pela sua omissão.

Além disso, ainda existe a presença da responsabilidade solidária, que é aquela em que há a existência de vários sujeitos, seja no polo ativo, passivo ou até mesmo em ambos, quando cada sujeito terá deveres ou direitos na totalidade da obrigação. Conforme Amaro[153], na esfera privada, admite-se sua derivação em virtude de acordos entre partes, mas também que esta emane da lei, no campo tributário, essa tampouco, deve decorrer de lei, mas não impede que esta venha a ser cobrada excepcionalmente de um devedor solidário já convencionado. É o caso da fiança, que é matéria de direito privado, mas que pode auxiliar no direito tributário.

Todavia, a figura do sujeito passivo da obrigação tributária não se limita tão somente a pagamento de tributos na obrigação principal, mas também a possíveis penalidades pecuniárias, uma vez que a legislação vigente vislumbra a existência dessa modalidade de sanção, em virtude de uma infração. Embora esta seja uma penalidade tributária, não se trata de um tributo.

[153] AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 314.

2 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS NA ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA

Considerando os princípios constitucionais tributários, no tocante ao imposto sobre a renda, faz-se necessário o estudo de valores, uma vez que estes determinam a concepção própria de cada princípio. Os princípios vinculados a valores estão atrelados às questões de liberdade, justiça e de segurança jurídica, nas quais se afirma uma estreita ligação com o imposto sobre a renda, ou seja, o objeto deste estudo está de fato relacionado diretamente a estes valores.

Na liberdade, têm-se as questões de imunidade e de proibições de desigualdades; já na justiça, encontram-se a capacidade contributiva, a distribuição de renda, a equidade, dentre outros. Por fim, a segurança jurídica retrata a relevância da legalidade, da irretroatividade, da anterioridade e da proteção da confiança do contribuinte, dentre outros.

É explícito que os princípios, em verdade, estão entre valores e regras, uma vez que, embora com certo grau de generalidade e abstração, possuem também a norma concreta, sendo esta última uma característica das regras. Por força dos valores, chega-se aos princípios de legitimação, dos quais se devem considerar a razoabilidade, a ponderação, a igualdade e a transparência.

Embora, inicialmente, a diferenciação entre princípio e regra possa gerar alguma confusão, esta não perdura por muito tempo. Mesmo uma se correlacionando com a outra, elas se diferem sobre os princípios. Nesse sentido, Bandeira de Mello expõe que o princípio:

> [...] 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.[154]

De tal modo, os princípios têm a incumbência de explicar a norma ou diferenciar uma da outra, traduzindo a ideia do legislador, esclarecendo exatamente o que este pretendia com a criação desta, porém a missão do princípio é maior do que simplesmente explicar normativas, mais do que isto, tem como função ser o alicerce para criação dessas normas, representando a

---

[154] BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 841-842.

vontade, os costumes e os valores, a fim de satisfazer o motivo da criação dessa norma e salvaguardar o bem jurídico que a ela interessa tutelar.

Por conseguinte as regras devem estar embasadas pelos princípios, já que estes simbolizam o que se entende por correto. Assim, uma regra para ser válida deve se ater aos princípios. Rohenkohl comenta que "[...] as regras jurídicas serão somente válidas ou quando concretizem um dado princípio, ou na medida em que com os princípios não sejam dissonantes [...]"[155]. Portanto as regras devem harmoniosamente respeitar a essência dos princípios.

Contudo, dos comentários de Canotilho[156], entende-se que os princípios sobrevêm do equilíbrio entre os interesses e os valores, ora, estes poderão gerar conflitos, uma vez que, valores e interesses não se trata de uma ciência exata. Embora em alguns momentos possam ser opostos, os princípios são transigentes uns para com os outros, mas as regras são mais severas, determinam uma ação ou omissão, e, a partir do momento que perdem esta rigidez, geralmente perdem sua eficácia, dando lugar a outra regra.

Certo é que, apesar das inúmeras interpretações sobre a diferença entre princípios e regras, de um modo geral, todos os doutrinadores acabam concordando que a interpretação de uma norma jurídica deve se reverenciar à legalidade, conforme ensina Ávila[157], que ainda acrescentou ao debate que a norma jurídica, além de regra e princípio, também pode ser um postulado.

Segundo o entendimento de Machado, "A legalidade tributária é uma regra, na medida em que não admite nenhuma forma de relativização, e é um princípio, na medida em que tem enorme importância em todo o sistema jurídico, [...]"[158]. Assim, nota-se que a interpretação da norma jurídica é mais ampla do que uma simples diferenciação entre regra e princípio.

---

[155] ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. *O princípio da capacidade contributiva no Estado Democrático de Direito (dignidade, igualdade e progressividade na tributação).* São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 52.

[156] CANOTILHO, Joaquim José Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 1.162.

[157] ÁVILA, Humberto. Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 277-291, p. 279-291.

[158] MACHADO, Hugo de Brito. *Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição*. São Paulo: Atlas, 2009, p. 42.

2.1 A IMPORTÂNCIA DOS PRINCÍPIOS NO MUNDO JURÍDICO

A formação do ordenamento jurídico respeita uma hierarquia de normativas organizadas dentro de um sistema jurídico piramidal, onde normas inferiores se subordinam às normas superiores, com o fim de buscar validade para sua própria existência. Por exemplo, um decreto necessita de autorização de uma lei para que este possa existir e ter validade, já esta mesma lei, se submete à Constituição Federal, para que também possa ser considerada válida.

Como pode ser observado, em um Estado de Direito, a Constituição Federal está localizada no topo do sistema jurídico piramidal, servindo como alicerce para a existência e validade das demais normas jurídicas do sistema, ou seja, trata-se da *lex fundamentallis*, a própria lei maior. A Constituição engloba todos os representantes dos três poderes, Executivo, Legislativo e Judiciário, bem como a todos os cidadãos.

Oliveira, R. mostra a importância dos princípios no ordenamento jurídico e sua relação com a norma, dizendo que:

> Os princípios dão ordem ao ordenamento, no sentido de estabelecer a necessário coerência entre as várias normas e regras que o compõem, além de lhes dar suporte de validade. Daí os princípios serem verdadeiramente alicerces de toda a estrutura normativa, devendo ser respeitados pelo próprio legislador e pelos destinatários, aplicadores e intérpretes das normas e regras do ordenamento jurídico [...].
>
> Em outras palavras, os princípios são pressupostos ou valores fundamentais desejados pelo legislador (primeiramente o constituinte), os quais, portanto, iluminam a própria produção das normas particulares ou gerais, orientando o sentido que estas devem ter para que possam guardar correlação com o sentido maior que, dentro do espírito da lei a ser promulgada, deva ter o conjunto das normas que a compõem, assim como orientam a própria redação de cada uma dessas normas para que também estas de per si, observem aqueles valores fundamentais e apresentem correlação sistemática entre si, formando um todo consistente com aqueles valores.[159]

No entendimento de Carrazza, as normas constitucionais, "[...] caracterizam-se pela imperatividade de seus comandos, que obrigam não só as pessoas físicas ou jurídicas, de direito público ou de direito privado, como o próprio Estado [...]"[160], uma vez que elas possuem os fundamentos jurídicos, para validar as demais normas do ordenamento.

---

[159] OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 235.

[160] CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 34.

Em verdade, embora todas as normas constitucionais estejam igualmente no ápice da pirâmide jurídica, umas possuem mais importância que as outras, são mais dotadas de valores. Enquanto algumas normas representam valiosos princípios, outras simplesmente ditam regras. Destaca-se que os princípios são fundamentais, pois traçam norte, embasam o ordenamento jurídico e, mesmo sendo relativamente abstratos, trata-se de verdadeiras diretrizes a este ordenamento.

De acordo com Carraza, Immanuel Kant, *Crítica da Razão Pura* (1781), princípio "[...] é toda proposição geral que pode servir como premissa maior num silogismo [...]"[161], de tal modo, percebe-se que, o princípio serve como base de qualquer processo, ou seja, serve para alicerçar esse processo desde sua origem, inclusive etimologicamente, "princípio" vem do latim, *principium*, *principii*, traz o conceito de começo.

As palavras de Bandeira de Mello traduzem princípio como:

> 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. [162]

Mesmo posicionamento de Ataliba, que assim explica:

> Princípios são linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos). Eles expressam a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnios, as linhas mestras da legislação, da administração e da jurisdição. Por estas não podem ser contrariados; têm que ser prestigiados até as últimas conseqüências [sic].[163]

---

[161] CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 36.

[162] BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 771.

[163] ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 34.

Os princípios, no âmbito do Direito, têm a finalidade de indicar normas com critérios objetivos relevantes, que identifiquem juízo de valor, até mesmo desconsiderando a estrutura a que está conexa, ainda para buscar o limite objetivo, sem o apreço à norma.[164]

No tocante à aplicação dos princípios, esta se dá de forma imediata e com eficácia plena, uma vez que eles servem para esclarecer os direitos e as garantias individuais, além dos importantes princípios estruturais. Leciona Silva, J.:

> 'Assim é, que a Constituição, no seu art. 146, II estabelece que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, entretanto, ela própria enuncia os princípios constitucionais da tributação. Tais princípios são plenamente eficazes, no sentido de não dependerem daquela lei complementar para a sua incidência direta e imediata aos casos ocorrentes'.[165]

Alguns princípios estão condicionados aos desdobramentos das normas e, por isso, muitas vezes não estão relacionados a enunciados gerais de valores, haja vista que dependem de uma norma para tornar mais evidente a proposição. Outros princípios há que não necessitam de quaisquer normas, para atingirem sua plenitude, uma vez que tratam de proposições com um acentuado grau de normatividade.

Observa-se a existência de dois tipos de princípios, os explícitos e os implícitos, todavia o fato de um princípio estar implícito, de forma alguma, o torna menos determinante que o princípio explícito. Certo é que a relevância do princípio não está atrelada ao fato de este estar contido formalmente no texto legal; na verdade, o que realmente importa é a existência dele. Assim ensina Carrazza:

> O grau de importância se dará, não pelo fato de um estar melhor ou pior desvendado no texto jurídico, mas vai depender do âmbito de abrangência de um e de outro. Quem identificará e hierarquizará as normas jurídicas, entendendo serem elas princípios ou regras será o jurista.[166]

Na pirâmide jurídica, encontram-se vários princípios, os quais podem ser constitucionais, legais ou infralegais, e, dentre eles, o de maior importância são os princípios

---

[164] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 192.

[165] SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 693.

[166] CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 39. Nesta linha, segundo este mesmo autor, encontra-se Souto Maior Borges que concorda "[...] que o princípio explícito não é necessariamente mais importante que o implícito [...]".

constitucionais, uma vez que estão acima dos outros princípios e regras, mesmo que inclusas no texto legal.

Leciona Chiesa:

> Os princípios ocupam um lugar de preeminência no sistema jurídico, orientando e condicionando a interpretação e aplicação de todas as normas, constituindo-se em vigas mestras do sistema, formando suas bases de sustentação [...].[167]

Há ainda, na visão Carvalho[168], a existência de alguns princípios constitucionais, aos quais o referido autor nomina de "sobreprincípios", por se tratar de princípios que reprimem os demais, por se tratar da verdadeira expressão de valores essenciais e fundamentais, ocupam então uma posição reverenciada no ordenamento.

Existem dois sobreprincípios, o primeiro é que ocupa o ponto mais alto do ordenamento jurídico, uma vez que inexiste outro princípio que o refreie. Ademais, o restante dos princípios, conjuntamente, atua com o fito de que este sobreprincípio, denominado de princípio da justiça, prevaleça. Já o segundo sobreprincípio, denominado princípio da certeza do direito, conduz todo o ordenamento jurídico. Destaca-se que todas as demais regras e princípios do sistema atuam no sentido de que este esteja sendo realizado. Esse princípio é a característica a ser seguida, nos enunciados normativos, sob pena de se ferir o sentido deôntico.

Os princípios jurídico-constitucionais estão em análise neste estudo, em virtude de que, por meio destes, todas as normas jurídicas serão norteadas, fato que acontece também no âmbito das normas jurídicas tributárias. Greco ao falar de princípio ensina que:

> Em se tratando de princípios, salta de imediato a ideia de que estamos perante algo mais importante do que simples normas, pois extrapolariam a mera regulação técnica de determinadas condutas individualmente consideradas, por corresponderem a um verdadeiro vetor (força propulsora em certa direção) que incorpora valores básicos, consagrados pelo ordenamento positivo. Os princípios assumem uma postura prospectiva, no sentido de consagrarem determinados valores a serem obtidos com o exercício de certas faculdades, poderes ou prerrogativas.[169]

---

[167] CHIESA, Clélio. *ICMS – Sistema constitucional tributário*: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96. São Paulo: LTr, 1997, p. 36.

[168] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 197-199.

[169] GRECO, Marco Aurélio. Imunidade tributária do livro eletrônico. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Imunidade tributária do livro eletrônico*. São Paulo: IOB, 1998. p. 197-211, p. 144.

Quanto ao ordenamento jurídico, este possui os princípios jurídico-constitucionais como sua principal fonte, e deles surgem as ideias originárias dentro da Constituição, devendo as normas interagir harmonicamente com esses princípios, para que possa ter norte quanto à aplicação dessas normas, além de explicar o motivo das existências destas.

2.2 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS INFORMADORES DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA

O imposto sobre a renda se sujeita aos mais diversos princípios constitucionais tributários, de modo que o exercício da competência tributária relativa a esse imposto, por parte da União, deve observância a essas limitações constitucionais. Nesse sentido, Oliveira Júnior, ao analisar juridicamente os princípios do imposto sobre a renda, expõe que:

> Submete-se aos princípios tributários gerais – legalidade, anterioridade, irretroatividade, capacidade contributiva – como também a princípios específicos – pessoalidade, generalidade, universalidade e progressividade. Princípio pode ser traduzido como requisito fundamental, norma hierarquicamente superior a qualquer outra norma ou regra. Portanto, ao editar normas sobre a tributação, deve o legislador fundamentar-se nos princípios, que são superiores às normas.[170]

Em função do foco do estudo, ficar-se-á restrito aos seguintes princípios constitucionais: da estrita legalidade tributária; da anterioridade e anterioridade nonagesimal; irretroatividade da lei tributária; da igualdade; da capacidade contributiva e da distributividade da renda; da pessoalidade; da universalidade; da generalidade; e o da progressividade.

2.2.1 Da estrita legalidade tributária

Antes de comentar sobre o princípio da estrita legalidade tributária, menciona-se a origem deste princípio ao cabo da legalidade que está vinculada ao fato de se almejar garantir a segurança jurídica, nas ações dos indivíduos, assim, o artigo 5º, inciso II, da Constituição

---

[170] OLIVEIRA JÚNIOR, Dario da Silva. *Análise jurídica dos princípios tributários da legalidade, anterioridade e capacidade contributiva*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2000, p. 50.

Federal, aponta que, em um Estado Democrático de Direito, "[...] ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei [...]".[171]

Esse artigo trata propriamente da legalidade, no qual os indivíduos sabem que não serão constrangidos à realização de algo inesperado, sendo que todas as ações devem estar reguladas por lei, com o intuito de garantir os direitos e deveres dos indivíduos, seja no campo individual, seja no coletivo, enfatizando que a legalidade é de fato um princípio fundamental do Estado de Direito.

Em verdade, vale lembrar que o surgimento das leis advém da vontade das pessoas e da intenção de regular as relações dos sujeitos. Como essa vontade emana do povo, de certa forma, a instituição da lei é uma maneira de proteger esse povo.

Transcreve-se a interpretação de Oliveira, R. sobre a legalidade:

> [...] o chamado princípio da legalidade, que está elencado no art. 150 como limitação, mas que também consta no art. 5º como uma das garantias ou direitos individuais, devendo desde já ser dito que não há a mínima distinção de fundo entre um e outro desses mandamentos constitucionais, sendo o do art. 5° apenas de ordem geral – seu objeto é o sistema constitucional como um todo, aplicando-se às prescrições normativas sobre qualquer matéria, de qualquer natureza, e a todas as relações entre o Poder Público e os residentes no País –, enquanto que o art. 150 é de ordem particular, dirigido ao subsistema tributário, isto é, às prescrições normativas sobre tributos, e voltado especificamente para as hipóteses de criação e de majoração de tributos.
>
> Aliás, pode-se acrescentar a esta observação a constatação de que esse princípio também é absolutamente o mesmo princípio da legalidade, referido no art. 37 da Constituição para as atividades da administração pública.[172]

Carrazza[173] ensina que, desse modo, também os indivíduos adquirem certa liberdade no agir, todavia essa liberdade está restrita à lei e não pode afetar negativamente os outros indivíduos, delimitação essa extremamente importante e necessária para o bom convívio das pessoas e dos interesses destas.

Tratando de matéria tributária, o princípio da legalidade é ainda mais suscitado, uma vez que atua em um ramo econômico, em que certamente não se esperam surpresas. É notório que ninguém espera estar pagando certa porcentagem de imposto e, de repente, no outro dia, sem mera explicação, se ver obrigado a contribuir com um valor dobrado em relação ao

---

[171] BRASIL. *Vade Mecum Saraiva 2009.* 7. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009a, p. 7.

[172] OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 245.

[173] CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário.* 24. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 241.

anterior, para isso é cogente a existência de uma lei que previna o contribuinte da arbitrariedade do Estado.

A importância desse princípio é confirmada também no contexto tributário pela própria Constituição Federal[174], não se limitando apenas ao artigo 5º, inciso II, mas confirmando sua grandeza no artigo 150, inciso I, denominando-se de princípio da estrita legalidade.

Carrazza[175] registra que o princípio da legalidade fora reforçado no âmbito tributário pelo princípio da estrita legalidade, estando assim definido no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, *in verbis*: "Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;".[176]

O artigo 150, inciso I, como ilustra Mendes[177], torna ainda mais implícita a importância deste princípio, ao apontar o fato de proibir, a criação ou aumento de tributo, sem lei que exerça essa autorização. Este artigo tem o escopo de prover enfaticamente ao contribuinte, garantias e segurança jurídica na esfera tributária.

Nesse teor, Carrazza[178] aponta que a Constituição é clara, ao indicar o poder legislativo como órgão competente em matéria tributária, já que, deste, emana a lei ordinária, consequentemente fruto de criação e autorização dos representantes do povo, ou seja, de certa forma, trata-se de uma concessão dada pelos indivíduos, para a criação e cobrança do tributo; por isso, percebem-se vários juristas e doutrinadores valendo-se do termo princípio da estrita legalidade, afirmando que a criação e a majoração de tributos só podem ser feitas por meio de lei ordinária, salvo exceções.

No entanto a simples existência de lei sancionada por órgão competente não é quesito suficiente para a possibilidade de criação ou aumento de tributo, é o aponta Amaro[179] ao dizer que, além desses requisitos, ainda há necessidade de essa lei se atentar aos aspectos tributários, e inclusive às suas características, das quais citam-se o fato gerador e a qualificação do tributo.

---

[174] BRASIL. *Vade Mecum Saraiva 2009*. 7. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009a, p. 7.

[175] CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 244.

[176] BRASIL. *Vade Mecum Saraiva 2009*. 7. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009a, p. 52.

[177] MENDES, Frana Elizabeth. *Imposto sobre a renda Súmula 584*: atualizada com a EC 42 e EC 45. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 66.

[178] CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit., 2008, p. 245.

[179] AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 112.

E, ainda, observa Carrazza[180] que a instituição de tributos ou sua majoração carecem de lei ordinária, salvo os empréstimos compulsórios, os impostos residuais da União e as contribuições sociais, dispostos no artigo 195, § 4º, da Constituição Federal, e estas para serem válidas dependem de lei complementar, entretanto, não são objetos deste estudo.

É exatamente esse princípio que confirma toda a garantia que o contribuinte tem de não ser obrigado a tolerar coisa nenhuma não estabelecida em lei. Nessa linha, Carrazza[181] declara que cabe apenas à lei definir os tipos tributários, seus elementos, que são as hipóteses de incidência, os sujeitos (ativo e passivo), as bases de cálculo e as alíquotas. Assim se terá uma norma jurídica tributária aplicável.

Esse particular aspecto da legalidade não deixou de ser discutido por Oliveira, R., ao tratar de essência do princípio da legalidade, afirmando:

> [...] significa ela que nenhum tributo pode ser exigido sem lei que o estabeleça ou aumente – 'sem lei, não façam a instituição e a cobrança do tributo' –, mas também significa que, para haver tributação, é preciso haver lei que a preveja, isto é, 'para se instituir e cobrar tributo, faça-se através de lei'.
>
> Em face disso, podemos dizer que os princípios que se manifestam como limitações ao poder de tributar tem uma dupla feição, sendo primeiramente limitações que se apresentam principalmente com um caráter negativo e secundariamente com um caráter positivo – o caráter a *contrario sensu,* de 'faça-se desta maneira' –, mas também são princípios em virtude da sua condição de relevância sobre as normas e pelo conteúdo de valores que possuem e que informam as normas.
>
> Outrossim, tanto quanto os princípios as limitações ao poder de tributar exprimem valores fundamentais e se traduzem em diretrizes para as normas, podendo gerar direitos subjetivos, tudo isto independentemente de sua maior ou menor objetividade.[182]

Nota-se que o princípio da estrita legalidade, no âmbito tributário, está relacionado à obrigação de existência de uma lei ordinária que defina algum fato como tributável ou digno de aumento de tributação, devendo essa lei preencher todos os requisitos para sua existência e posterior eficácia, bem como todas as particularidades que permitam a criação ou aumento do tributo, indicando, como já informado, seu fato gerador, sua hipótese de incidência, sua base de cálculo, dentre outros.

---

[180] CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 245.

[181] Ibid., p. 259.

[182] OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 247.

2.2.2 Da anterioridade e da anterioridade nonagesimal

Os princípios que serão abordados são específicos da área tributária, devidamente dispostos no artigo 150, inciso III, alíneas "b" e "c", da Constituição Federal:

> Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
>
> [...]
>
> III - cobrar tributos:
>
> [...]
>
> b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
>
> **c**) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; [183]

Em observância ao dispositivo acima, vige que o princípio da anterioridade faz parte das limitações de tributar que a Constituição Federal estabelece ao Poder Público.

Oliveira, R. explica que a legalidade e a anterioridade são exemplos de princípios, dizendo que a anterioridade se coloca como limitação ao poder de limitar, prelecionando:

> [...] é um princípio porque traduz um valor superior prestigiado pelo legislador constituinte, capaz de se irradiar as normas tributárias e ao ordenamento jurídico integral, valor este que inspira a respectiva disposição limitadora da eficácia dessas normas e que é o binômio formado pela segurança dos contribuintes e pela sua prevenção contra as surpresas que podem aparecer em detrimento dos seus patrimônios.[184]

O artigo 150, inciso III, alínea "b", da Constituição Federal, faz referência ao princípio da anterioridade, que por sua vez, no Brasil, estabelece que o exercício financeiro inicia-se em 1º de janeiro e encerra-se no dia 31 de dezembro de cada ano, revelando com isso, segundo Carrazza[185], uma coincidência entre o ano fiscal para com o ano civil, que significa dizer que a lei que criou ou aumentou o tributo ao entrar em vigor terá sua eficácia paralisada até que o exercício financeiro seguinte se inicie produzindo então todos os efeitos jurídicos.

---

[183] BRASIL. *Vade Mecum Saraiva 2009*. 7. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009a, p. 52.

[184] OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 249.

[185] CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 186.

Carrazza[186] explicita que o princípio em sua aplicabilidade proíbe a exigência do tributo ou seu aumento no mesmo exercício no qual se publicou a lei que o instituiu, a fim de evitar que o contribuinte seja surpreendido pela majoração da carga tributária. Nesse óbice, há um corolário ao princípio da não-surpresa. Assim, o contribuinte não deve ser pego de surpresa inesperadamente com exigência tributária diversa da existente ou até mesmo inexistente.

Por meio da Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003, cumulou-se ao princípio da anterioridade o princípio da anterioridade nonagesimal ou noventena, resultando no acréscimo da alínea "c" do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal.[187]

Esse acréscimo, segundo Carrazza[188], não passa de um novo requisito legal que deve atender ao prazo de 90 dias, quer dizer, com a criação ou a majoração do tributo, este só será exigido no exercício financeiro do ano subsequente e após o prazo da noventena.

Os 90 dias são necessários para que a lei tributária seja conhecida permitindo, assim, que os contribuintes se preparem confiando no Estado Fiscal, tendo mais segurança na organização de seus negócios, demonstrando dessa forma um Estado Democrático de Direito.

Vale dizer que tanto o fisco e quanto o contribuinte podem se preparar com mais eficiência para o cumprimento da obrigação. Considera Carrazza[189] que o contribuinte pode evitar tal tributação nova ou majorada de forma lícita ou, então, vir a diminuir a carga tributária do mesmo modo, ou seja, pode-se valer da elisão fiscal.

O princípio da anterioridade nonagesimal excetua alguns impostos trazidos pela Constituição Federal[190]: artigo 153, inciso I (Imposto de Importação), inciso II (Imposto de Exportação), inciso III (IR) e inciso V (Imposto sobre Operação Financeira), artigo 154, inciso II (Impostos Extraordinários), artigo 148, inciso I (empréstimos compulsórios criados nas hipóteses de calamidade pública ou guerra externa), artigo 155, inciso III (fixação das bases de cálculo do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores) e artigo 156, inciso I (IPTU).

Em regra, ambos os princípios devem ser aplicados cumuladamente, salvo as exceções expressas em lei. O objeto deste estudo é o IR, sendo este uma das exceções do princípio da

---

186 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 187.

187 BRASIL. *Vade Mecum Saraiva 2009*. 7. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009a, p. 52.

188 Ibid., p. 168.

189 Ibid., p. 197.

190 BRASIL, op. cit., 2009a, p. 51-53 e 55.

anterioridade nonagesimal, ou seja, sujeita-se à anterioridade, não exigindo a vacância legislativa por noventa dias.

2.2.3 Da irretroatividade da lei tributária e a Súmula n. 584 do Supremo Tribunal Federal

O artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal, diz que "[...] a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada [...]".[191] Carrazza[192] entende que este inciso exprime que a lei não retroage da mesma forma que o artigo 150, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal, que de forma expressa não deixa a lei criar ou majorar tributos sobre acontecimentos que já haviam ocorrido antes do início da vigência, *in verbis*: "III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;"[193].

Essa irretroatividade é trazida por um dos pilares do Direito pátrio brasileiro, que é a segurança jurídica assegurando que licitamente os atos e fatos realizados sejam intocáveis, assim, as leis só devem projetar efeitos para o futuro. Perfaz Carrazza[194] que toda lei que cria e aumenta tributo deve ser irretroativa, sendo essa situação uma regra absoluta não se sujeitando a exceções.

Em analogia às leis penais, a irretroatividade não é interpretada como regra, uma vez que no próprio artigo 5º, inciso XL, da Constituição Federal[195], trás, *in verbis*: "[...] a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu [...]".

Em se tratando de competência, não há o que comentar a respeito de seu poder, mesmo porque vivemos em um país organizado, onde os três poderes (funções) desenvolvem suas atividades harmonicamente e independentemente, ou seja, vivemos democraticamente, isto é, à base de nosso texto constitucional.

O ministro Carlos Ayres de Brito, na Medida Cautelar em Argüição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 130-7/DF, em 27 de fevereiro de 2008, reverência a Democracia advertindo a sua importância, assim expõe:

---

[191] BRASIL. *Vade Mecum Saraiva 2009*. 7. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009a, p. 9.

[192] CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 343.

[193] BRASIL, op. cit., 2009a, p. 9.

[194] CARRAZZA, op. cit.,, 2008, p. 345.

[195] BRASIL, op. cit., 2009a, p. 52.

> [...] remarco o que tantas vezes tenho dito em votos jurisdicionais, livros e artigos jurídicos: a Democracia é o princípio dos princípios da Constituição de 1988. Valor dos valores, ou valor – continente por excelência. Aquele que mais se faz presente na ontologia dos outros valores, repassando para eles a sua própria materialidade.[196]

Consagrado pelo ordenamento jurídico está o Supremo Tribunal Federal, que tem o dever de garantir a constitucionalidade de todas as leis, significando que este tem o dever de zelar não somente daquelas leis que já estão editadas, mas principalmente por todos os atos de seus Ministros quando colocam algo diante do mundo jurídico, e por certo deveriam observar todos os detalhes minuciosamente, analisando todas as possibilidades que poderá advir desse ato.

Esse é o papel do Supremo Tribunal Federal, qual seja o de garantir o cumprimento da norma, e não o de editar súmulas, em que irão acarretar inúmeros transtornos para os contribuintes, que não possuem condições alguma de cumprir aquilo que se determina, sob pena de ter seus direitos feridos A exemplo disso, tem-se a Súmula n. 584[197], do Supremo Tribunal Federal, na qual o cálculo do IR sobre os rendimentos de um determinado ano-base seria mediante a aplicação da lei vigente no exercício financeiro da obrigação de entrega da declaração de ajuste anual do imposto sobre a renda.

Nessa seara de entendimento, há vários autores que insistiram na sua inaplicabilidade, tendo em vista que a Súmula n. 584[198], do Supremo Tribunal Federal, não emana obediência aos princípios da anterioridade e, principalmente, ao da legalidade. E ainda, situação mais grave é a aplicação da retroatividade.

Mesmo deixando de lado a questão de o fato gerador ser continuado ou não, o que resta a exaltar é que o fato imponível pode ocorrer durante todo o período, e o legislador poderia editar uma nova lei que, publicada no último dia do ano, estaria validada desde o primeiro dia daquele ano, sendo aplicável em toda sua plenitude sobre a renda anual.

Entretanto pode o legislador, ao editar tal súmula, ter tido a intenção de que esta tivesse seu efeito entre partes tão somente, não levando em conta a extensão de sua aplicabilidade, atribuindo-lhe o atributo de vinculante, que em campo tributário não pode ter esse efeito, sob pena de lesar diversos outros julgados.[199]

---

[196] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Jurisprudências*. Brasília, DF, 2011h. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>. Acesso em: 10 jan. 2011.

[197] BRASIL. *Vade Mecum Saraiva 2009*. 7. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009a, p. 1.784.

[198] Ibid., p. 1.784.

[199] AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 129-130.

Tem-se em vista que, a cada novo exercício, mudam-se as regras de aplicação, através de instruções normativas ou outros instrumentos disponíveis pela União, dentro de um exercício findo prevendo outro panorama para o orçamento anual.

Como se viu, no passado o imposto sobre a renda das pessoas físicas apresentou certos conflitos com os princípios da anterioridade e da irretroatividade. Esse conflito se estabelecia na própria regência desse imposto, uma vez que tanto a jurisprudência como parte da doutrina defendiam a lei vigente para aplicação do IR, ou seja, vigorando a lei instituída no mesmo exercício em que o contribuinte tinha o dever de apresentar sua declaração de ajuste anual.

Questão essa pacificada na ocasião pela Súmula n. 584, do Supremo Tribunal Federal: "[...] Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração [...]"[200]. Não é difícil perceber a violação ao princípio da anterioridade, hodiernamente essa Súmula não mais vigora.

Leonetti[201] faz crítica aos doutrinadores que alimentavam igualmente tese divergente, com base no artigo 105, do CTN/1966: "A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do artigo 116 [...]"[202], mas tal dispositivo nunca retroagiu a lei tributária.

É preciso também lembrar que o princípio da irretroatividade não era obedecido, já que a hipótese de incidência desse imposto pode dar-se no decorrer de todo o ano, pois trata-se de um imposto periódico; portanto a legislação aplicada deve ser aquela que entrou em vigor antes do ano-calendário, no qual o contribuinte auferiu sua renda ou provento.

2.2.4 Da igualdade

É neste princípio que se encontra a afirmativa que a lei não deve fazer distinções entre os indivíduos, ou seja, que todos são iguais perante a lei, mandamento devidamente previsto no artigo 5º da Constituição Federal. Em matéria tributária, o artigo 5º, inciso I, da Constituição Federal, dispõe, *in verbis*: "[...] homens e mulheres são iguais em direitos e

---

[200] BRASIL. *Vade Mecum Saraiva 2009.* 7. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009a, p. 1.784.

[201] LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil.* Barueri: Manole, 2003, p. 47.

[202] BRASIL, op. cit., 2009a, p. 724.

obrigações, nos termos desta Constituição [...]"[203], entretanto esse princípio deve ser entendido de forma a responder: Como dar tratamento igualitário para os desiguais presentes na sociedade?[204] Em consonância com isso, Rui Barbosa expõe com grandeza:

> A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios de inveja, do orgulho ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais ou a desiguais com igualdade seria desigualdade flagrante e não igualdade real.[205]

Nesse propósito, a lei, ao especificar o tributo perante seu significado e seu recolhimento, deve demonstrar tratamento igual para aqueles considerados equivalentes, os que possuam iguais condições. O texto do artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, demonstra, de forma clara e certa, a colocação de Rui Barbosa, *in verbis*:

> II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;[206]

A Constituição, em diversos momentos, aponta como um dos primados a salvaguarda da igualdade; todavia, dentro do título dos direitos e garantias fundamentais, logo de início, no *caput* do artigo 5º, o legislador dá um destaque especial, ao ilustrar o fato de todos serem iguais perante a lei, sem contendas, assegurando a todos, bens importantes, como a igualdade e a liberdade, combatendo severamente os preconceitos e respeitando as diferenças de todos os indivíduos.

O princípio da igualdade também pode ser facilmente observado no contexto do artigo 5º, inciso I, da Constituição Federal[207]. Este artigo visa atingir os legisladores, com o intuito de assegurar a todos os indivíduos, direitos, obrigações e tratamentos iguais, diante da lei,

---

[203] BRASIL. *Vade Mecum Saraiva 2009*. 7. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009a, p. 7.

[204] BOGGI, Cassandra Libel Esteves Barbosa. *A justificação da justiça e os princípios constitucionais para o consenso na tributação do imposto de renda da pessoa física*. Diritto & Diritti – Portal Giuridico Italiano, 2010a. Disponível em: <http://www.diritto.it/system/docs/28842/original/ARTIGO_Justificação_da_Justiça_Cassandra_Libel.pdf>. Acesso em: 4 fev. 2010, p. 4-5.

[205] RUI BARBOSA. *Oração aos moços*. Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 1949, p. 33-34 apud COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 86.

[206] BRASIL, op. cit., 2009a, p. 52.

[207] Ibid., p. 7.

limitando e norteando o legislador, a criação de normativas que atenda esse princípio e consequentemente assegure o cumprimento da igualdade.

Além disso, Ávila[208] elucida a existência de duas formas de igualdade, sendo elas a igualdade formal e a igualdade material. A primeira defende a aplicação da lei de uma forma igual, ou seja, os contribuintes não devem ter tratamentos desiguais, não podendo a lei, distinguir em seu tratamento, um contribuinte do outro. Já a segunda aponta que não basta a lei ser aplicada uniformemente, mas sim que ela seja flexível, ou seja, que ela não crie desigualdades.

Bassoli esclarece que

> Por ocasião da indicação do tributo como fonte de receitas públicas, imediatamente a igualdade material passa a estar em pauta. É preciso definir critérios para selecionar aqueles que deverão pagar tributos. Sem esta definição ter-se-ia apenas a igualdade formal.[209]

Em verdade, Machado[210] instrui que o princípio da igualdade tem sofrido inúmeras interpretações diversas da correta, e este entendimento errôneo tem tentado justificar possibilidades, em vez de se perceber que a lei, muitas vezes, tem a intenção de criar determinadas discriminações, todavia, sem tratar de forma desigual, mas sim, valorando uma visão mais humanitária.

Sobre isso, é notório que a vontade do legislador, ao apontar o princípio da igualdade, não somente visou impedir tratamento desigual por conveniência, mas também tentou coibir que, entre os indivíduos, houvesse um abismo de diferenças sociais. Infelizmente, a respeito disso, Bastos explana, "[...] a despeito da carga humanitária e idealista que traz consigo, até hoje nunca se realizou em qualquer sociedade humana [...]"[211].

---

[208] ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008a, p. 74-75.

[209] BASSOLI, Marlene Kempfer. *A tributação e direitos fundamentais que realizam os valores da liberdade, igualdade e solidariedade*. *Scientia Iuris: Revista do Curso de Mestrado em Direito Negocial da UEL*, Londrina, n. 9, p. 51-74, 2005. Disponível em: <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/4041/3554>. Acesso em: 8 maio 2010, p. 68.

[210] MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004b, p. 63.

[211] BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1989, v. 2, p. 5 apud Ibid., p. 63.

É interessante observar que na história encontram-se temas que ainda hoje são discutidos. Assim entende-se que estes não foram resolvidos,. A exemplo disso, cita-se a questão da igualdade no país, sobre a qual Luiz Carlos Bresser Pereira, ex-Ministro da Fazenda (1987-1988) e ex-Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo (1985-1986), em entrevista realizada em 21 de julho de 1988, já dizia:

> Não há nenhum país perfeitamente democrático no mundo. Teoricamente a democracia só será possível quando houver uma grande igualdade entre as pessoas. Uma igualdade econômica, uma igualdade cultural, uma igualdade social, uma igualdade política. Então, aí sim você pode falar em democracia, porque as pessoas serão inteiramente iguais, as pessoas são, por natureza, diferentes entre si, mas teriam suficiente grau de igualdade para terem poderes razoavelmente iguais. Na democracia formal, todo cidadão é igual perante a lei. O voto de uma pessoa muito poderosa e o voto de uma pessoa sem poder nenhum têm o mesmo peso, mas é o voto só. Depois há uma quantidade infinita de formas através das quais pessoas muito poderosas influenciam fortemente o governo e as pessoas sem poder não influenciam nada.[212]

Dificilmente, esse equilíbrio será alcançado, mesmo assim não há de se desprezar o princípio da igualdade, pois, mesmo não conseguindo atingir seu total objetivo, certamente, tem papel fundamental na missão de impedir que esse abismo social seja ainda maior, e que as desigualdades se agigantem, lesando ainda mais sociedade de uma forma coletiva, e aos indivíduos, de um forma individual.

No mesmo sentido, Derzi[213] ensina que "A igualdade de todos perante a lei supõe tão-somente uma aplicação correta da lei, a qual decorre da própria estrutura lógica da norma [...]". Assim se entende que a aplicação adequada da lei é aquela que melhor atende ao caso concreto, observadas todas as peculiaridades desse caso, a própria norma, deve ter em sua estrutura, uma maleabilidade, para tratar as diferenças de cada indivíduo, com fator de justiça.

Para finalizar, é pertinente notar que desse princípio derivam muitos outros, dentre eles os que mais interessam ao objeto deste estudo consubstanciado ao da igualdade, são os princípios da capacidade contributiva, da progressividade e da generalidade.

---

[212] SUPLICY, Eduardo Matarazzo. *Da distribuição da renda e dos direitos à cidadania*. São Paulo: Brasiliense, 1988, p. 320.

[213] DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: RT, 1988, p. 98 apud MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004b, p. 64. (ver citação 88 do livro).

2.2.5 Da capacidade contributiva e a distributividade da renda

O princípio da capacidade contributiva está gravado no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, que identifica uma relação entre o Estado e os indivíduos. Na área tributária, o pagamento do imposto será de acordo com a respectiva aptidão contributiva, pode-se dizer, da situação econômica do indivíduo (aspecto estritamente pessoal), não havendo quaisquer vantagens:

> § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.[214]

A essência desse parágrafo está ligada a critérios que devem ser adotados na tributação do imposto sobre a riqueza e sobre os recursos financeiros do contribuinte, quando a igualdade tributária deve ser aplicada dentro do distinto cenário da capacidade de contribuir do contribuinte.

Além disso, não se pode deixar de mencionar a compreensão Oliveira, R. sobre a capacidade contributiva e princípios correlatos:

> Capacidade contributiva é o atributo pessoal, derivado da ocorrência do fato gerador de cada obrigação tributária, devendo ser medida quantitativamente pela respectiva base de cálculo.
>
> A própria isonomia vem em decorrência da capacidade contributiva no sentido de que iguais manifestações de capacidade contributiva devem ser tratadas por igual, observando-se que também a isonomia de tratamento somente pode ser estabelecida após a ocorrência do fato gerador.
>
> Destarte, incrementos iguais em duas universalidades patrimoniais, verificados durante um mesmo período de apuração medidos através de todos [universalidade deles] os fatores positivos e negativos de mutação nesses dois patrimônios, manifestam igual capacidade contributiva e merecem igual tratamento tributário perante o imposto de renda.
>
> Este ideal tributário, de caráter geral a todos os tributos, a todo rigor somente pode ser alcançado no terreno do imposto de renda mediante o respeito aos princípios específicos da generalidade e da universalidade.[215]

---

[214] BRASIL. *Vade Mecum Saraiva 2009*. 7. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009a, p. 51.

[215] OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 258-259.

Coêlho[216], bem como este estudo, preleciona que, em torno das exigências tributárias, o princípio da capacidade contributiva almeja a justiça social, cuja direção está em exigir mais daqueles que possuem melhores condições econômicas, e àqueles economicamente hipossuficientes, que seja aplicado o inverso.

E, se possível, àqueles com reduzida capacidade contributiva, isentar quaisquer obrigações que porventura instiguem uma maior desigualdade social por ora já vivenciada pela sociedade. No entendimento de Boggi, a capacidade de contribuir acolhe as questões de redistribuição de renda, uma vez que a aptidão do contribuinte deve ser considerada. Assim Boggi interpreta que:

> O princípio da capacidade contributiva atende o imperativo da redistribuição de renda, desta forma, em função do mesmo, a legislação tributária deve aplicar alíquotas diferenciadas e efetuar redução parcial ou total da base de cálculo, objetivando confrontar o tributo o mais próximo possível da real capacidade de pagamento de cada contribuinte.[217]

Este princípio está consagrado de forma expressa no texto constitucional. Desse modo, Coêlho[218] diz que além de jurídico é constitucional, sendo a lei um veículo que conduz conteúdo, podendo ser justo ou injusto, e ainda baseado na igualdade ou na desigualdade.

Continuando, Coêlho[219] entende que a possibilidade de um efetivo controle político e jurisdicional da tributação pode vir a ser vislumbrado caso haja o entrelaçamento de alguns princípios constitucionais, alude-se ao princípio da capacidade contributiva com os princípios da igualdade, da generalidade e da universalidade.

Alguns doutrinadores afirmam que o Poder Judiciário possui o poder de controle da constitucionalidade das leis, enquanto agente da efetividade do princípio da capacidade contributiva.[220]

---

[216] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, passim.

[217] BOGGI, Cassandra Libel Esteves Barbosa. *A justificação da justiça e os princípios constitucionais para o consenso na tributação do imposto de renda da pessoa física*. Diritto & Diritti – Portal Giuridico Italiano, 2010a. Disponível em: <http://www.diritto.it/system/docs/28842/original/ARTIGO_Justificação_da_Justiça_Cassandra_Libel.pdf>. Acesso em: 4 fev. 2010, p. 10.

[218] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, op. cit., 2004, p. 83.

[219] Ibid., p. 87.

[220] OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio.* Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 56 apud Ibid., p. 87-88. Dentre outros doutrinadores, este autor faz menção a Antonio Berlini (Itália); Aliomar Baleeiro (Brasil); Eduardo Couture (Argentina); Heinrich Kruse (Alemanha).

Nesse sentido, pode ser mencionado a lição de Couture que diz que "[...] a justiça, em sentido valorativo, do juiz, deve coincidir com a justiça do legislador e a deste com seu constituinte [...]"[221] e conclui que, o controle de constitucionalidade das leis é um controle de justiça. Diante dessa retórica questiona:

> Se, com efeito, pudesse o Poder Judiciário, em um dado caso concreto, declarar a incapacidade contributiva do autor, poderia o juiz adequar a carga tributária às possibilidades dele, mediante específica valoração através de prova técnica, alterando assim a 'quantificação' do dever jurídico-tributário?[222]

Caso sopesasse a legalidade, a lei teria o dever de prever a isenção em detrimento da incapacidade contributiva relativa. O autor que lança o questionamento posiciona-se de tal forma que a exclusão do incapaz contributivo é "caso-limite", dizendo que o juiz poderá vir a negar a aplicação de uma lei que não atenda as deduções permitidas, por exemplo, no imposto sobre a renda.

O texto constitucional, ao apresentar o princípio da capacidade contributiva, mostra que tende a otimizar a cobrança do tributo, em decorrência da capacidade econômica das pessoas, haja vista que seria em vão a cobrança de tributo daquele que sequer consegue se sustentar e que, em verdade, necessita inclusive de amparo, mas também, seria inculto tributar excessivamente aquelas pessoas que alcançam alguma riqueza. Amaro aponta que:

> O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direito fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica.[223]

---

[221] COUTURE, Eduardo. *Estúdios de derecho processual civil*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1974 apud COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 88.

[222] Ibid., p. 91.

[223] AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 138.

O princípio da capacidade contributiva possui um elo com os princípios do não-confisco, da universalidade, da generalidade, da igualdade, da pessoalidade e da progressividade, todos estes necessários no cômputo do imposto sobre a renda.

Observa-se que este princípio propende à cobrança do tributo de uma forma a respeitar todos os princípios, assim, efetuando uma cobrança justa, ressalvando a capacidade econômica do contribuinte.

Dessa forma, o princípio da capacidade contributiva colabora para a manutenção da igualdade, pois, ao se analisar a capacidade econômica dos contribuintes, percebe-se que é questão de justiça um contribuinte que auferiu mais renda do que o outro, também contribuir mais do que o contribuinte que auferiu menos renda.

O imposto sobre a renda é pessoal. Em linhas gerais, seria como dizer que aquele que alcançou uma renda maior tem mais possibilidades de contribuir do que aquele contribuinte que atingiu uma renda menor, equilibrando assim todo o sistema.

Ainda, esse princípio, como já dito, corrobora com a igualdade, no sentido que ele permite a divisão dos contribuintes em grupos, separados por faixas de rendas. Isso possibilita o pagamento do tributo, em alíquotas diferentes e, embora haja diferença entre as alíquotas, surge com clareza a igualdade, uma vez que essa forma de cobrança permite que haja equivalência, já que os mais afortunados, que podem contribuir mais, compensam os menos afortunados, que possuem mais dificuldade de contribuir. É o que explica Silva, J.:

> A graduação, segundo a capacidade econômica e personalização do imposto, permite agrupar os contribuintes em classes, possibilitando tratamento tributário diversificado por classes sociais e, dentro de cada uma, que constituem situações equivalentes, atua o princípio da igualdade.[224]

Em verossimilhança, a igualdade não gera privilégios ou discriminações, pelo contrário, ela coíbe tais ações; no entanto, a igualdade surge para balancear o sistema, realizando uma função social por meio da tributação, a igualdade consiste em tratar com igualdade todos os membros de um grupo de pessoas que possuem as mesmas características econômicas.

Uma situação conflitante sobre as alíquotas e a relação entre o princípio da proporcionalidade e a capacidade contributiva no tocante a distribuição da carga tributária: contribuir um valor maior não significa contribuir mais, embora tenha ficado nítida a

---

[224] SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 25. ed. rev. atual. nos termos da Reforma Constitucional (até Emenda Constitucional n. 48, de 10.8.2005). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 222.

pessoalidade do tributo, embasado pelo princípio da igualdade, tem-se a possibilidade de distinção das alíquotas, entre aqueles que auferiram mais renda do que os outros; portanto, o apropriado será a utilização da progressividade e não a da proporcionalidade.

Nesse diapasão, expõe-se que o princípio da proporcionalidade não é compatível com o princípio da capacidade contributiva, pois, se as alíquotas se mantiverem inertes, ou seja, inalteradas, caso, por exemplo, a alíquota seja de 10% da renda auferida pelo indivíduo, ocorrendo de uma pessoa auferir mais renda que a outra, esta continuará pagando os mesmos 10%, que a pessoa que auferiu menos renda. A diferença é que a pessoa que auferiu mais renda pagou uma quantia maior que o outro, mas na mesma proporção.

Desse modo, não está havendo diferenciação de alíquotas, tampouco está sendo considerada a progressividade e a capacidade contributiva do indivíduo, restando, portanto, infrutífero o ideal de reduzir as disparidades econômicas, sobre a proporcionalidade, Queiroz, M. entende que:

> [...] o valor que cada um assume é diferente, pois, apesar de numericamente maior, o peso proporcional do IR torna-se menor em relação aos que ganham mais. Desse modo, transgride-se a capacidade contributiva, pois os que têm mais devem arcar com um maior ônus na repartição dos encargos tributários [...].[225]

A capacidade contributiva não é unânime. Para Carvalho[226], esse princípio pode ser facilmente manipulável, por isso não consegue se firmar. Em corrente diversa, Nogueira, R.[227] afirma que a capacidade contributiva tem alcançado significativamente o equilíbrio harmônico que se espera, no cunho humanitário.

Na concepção presente, a capacidade contributiva consoante ao imposto sobre a renda, frisa-se na relevância da observação do acúmulo de renda somado à capacidade econômica do contribuinte, excluídos os gastos primordiais para a manutenção e subsistência desse sujeito passivo e de sua prole, para chegar a um resultado que se pode chamar de capacidade contributiva. Desse modo, aquele que possuir uma capacidade contributiva maior deverá concretizar uma contribuição maior do que aquele com capacidade contributiva menor.

---

[225] QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 372.

[226] CARVALHO, Paulo de Barros. Sobre os princípios constitucionais tributários. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 15, n. 55, p. 143-155, 1991, p. 153.

[227] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 97.

2.2.6 Da pessoalidade

Em matéria tributária, a manifestação desse princípio ocorre em função da realização da hipótese de incidência (fato gerador), em que a lei determina o dever de cumprir a obrigação tributária.

Da mesma forma que o princípio da capacidade contributiva, o princípio da pessoalidade está no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal[228], no qual os impostos dentro de uma possibilidade terão caráter pessoal sendo graduados conforme a capacidade contributiva de cada um, ou seja, considerando as características pessoais do contribuinte.

É necessário observar, em consenso com Lemke[229], que o princípio da pessoalidade está condicionado ao caráter pessoal, fato em que o imposto devido da pessoa a ser tributada tão somente pode incidir com base em suas características pessoais, vedando a transferência do encargo para terceiro. Revela-se com isso que o IR é, por excelência, um tributo pessoal.

Não bastante, para Lemke[230], os impostos podem ser pessoais ou reais. O primeiro, como já explicado acima, volta-se às características pessoais do contribuinte, ou seja, exclusiva do indivíduo, não podendo ser dirigido a outrem, e o segundo não faz menção às características pessoais podendo ser repassados a terceiros.

Contrario sensu, Coêlho[231] assevera que essa classificação (pessoais ou reais) não merece prosperar, já que os impostos são pagos por pessoas, mesmo porque, o tributo é pessoal e direto quando incide sobre o próprio contribuinte.

Diante da crítica, Lemke[232] enfatiza que a personalização não pode ser observada sob enfoque extremo, senão a tributação tornar-se-á impraticável.

Em apertada síntese, Justen Filho[233], em sua obra, coloca que o princípio da pessoalidade traz o caráter pessoal do contribuinte, no entanto não impede a aplicação do

---

228 BRASIL. *Vade Mecum Saraiva 2009*. 7. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009a, p. 50-51.

229 LEMKE, Gisele. *Imposto de renda – os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 33.

230 Ibid., p. 33.

231 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à constituição de 1988*: sistema tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 88-90.

232 LEMKE, Gisele, op. cit., 1998, p. 33.

233 JUSTEN FILHO, Marçal. Capacidade contributiva. In: MARTINS, Ives Granda da Silva (Coord.). *Capacidade contributiva*. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989. p. 357-395. (Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 14), p. 379-381.

Imposto de Renda Retido na Fonte, ou seja, a retenção. Assim, não existe uma exigência que o sujeito passivo seja o próprio contribuinte.

Do que se acaba por expor, entende-se que o IRPF, seja mensal, anual, na fonte ou obrigação definitiva, o sujeito passivo de fato é sempre o próprio contribuinte, que por sua vez gerou a obrigação tributária. Assim, havendo um terceiro, este apenas executa o exercício do sujeito ativo, da administração pública, sob pena de responder pela não retenção, mesmo porque o dever da relação jurídico-tributário é exclusivamente daquele que promoveu a hipótese de incidência.

2.2.7 Da universalidade

Dando relevância aos princípios tributários, vê-se que através deles a tributação poderá alcançar ou não o seu objeto, e é pelo princípio da universalidade que a tributação é alcançada por total, em todos os seus aspectos materiais de incidência descrita na lei que os instituiu.

Na lição de Carrazza[234], vê-se que, no princípio da universalidade, o imposto sobre a renda deve incidir sobre todas as rendas auferidas pelo contribuinte, sejam os ganhos ou os lucros, independente de espécie ou gênero, dentro do território brasileiro, inclusive no exterior, respeitando os acordos que evitam a bitributação internacional.

Cabe aqui, o ensinamento de Oliveira, R. sobre o princípio da universalidade:

> O princípio da universalidade significa que todo o patrimônio do contribuinte deve ser considerado na sua integralidade, sem qualquer fracionamento, seja no seu marco inicial de comparação (no momento inicial do período de apuração), seja no seu marco final (no momento final do período de apuração), portanto, também quanto às suas mutações ocorridas no período.
>
> Ou seja, o princípio da universalidade requer que sejam considerados todos os – a universalidade dos – fatores positivos e negativos que se compõe o patrimônio no início e no final do período de apuração, bem como a universalidade de todos os fatores que o aumentam ou diminuem dentro desse período de tempo fixado pela lei.
>
> Deve-se distinguir claramente a distinção entre universalidade patrimonial no início e no final do período, e a palavra 'universalidade' relacionada aos fatores de mutação patrimonial.
>
> [...]

---

[234] CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 65-68.

> Na verdade, ao se considerar a universalidade patrimonial inicial e a universalidade patrimonial final de um determinado período de tempo, necessariamente a diferença entre elas será composta pela totalidade (universalidade) de fatores positivos e negativos que afetarão esse patrimônio (universalidade jurídica) durante este mesmo período.[235]

Para Carrazza[236], esse princípio não deixa brecha para a não incidência, ou seja, nada se esquiva do IR, independente da origem dos rendimentos, da qualificação, da condição jurídica ou da própria nacionalidade da fonte.

Com a mesma linha de exposição, Derzi profere

> [...] nenhuma forma de renda, advinda do trabalho, do capital ou da combinação de ambos, pode estar fora do campo de incidência do tributo. A universalidade da renda, não obstante, deve ser pessoal e não objetiva, ou seja, deve ser unitária, global e uniformemente tratada.[237]

Devidamente previsto na Constituição Federal[238], o princípio se encontra disposto no artigo 153, § 2º, inciso I. Na universalidade será tributada a renda total, enfim, o que os doutrinadores chamam de "riqueza nova" adquirida dentro de um lapso temporal, salvo aqueles protegidos pelas imunidades e os excluídos por lei. Esse critério se entende na abrangência de todas as rendas e proventos, no gênero renda, a qual deve ser aferida para se apurar o real acréscimo patrimonial do contribuinte.

A própria expressão "universalidade" traz consigo o entendimento de um todo. Assim, como já informado, o IR deve incidir sobre todas as rendas obtidas pelos contribuintes dentro de um período-base, estando presente o critério material que será adiante abordado, respeitando o mínimo vital, salvo eventos excepcionais, devidamente previstos em lei.

---

[235] OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 255-256.

[236] CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, passim.

[237] BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 91.

[238] BRASIL. *Vade Mecum Saraiva 2009*. 7. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009a, p. 52-53.

2.2.8 Da generalidade

O princípio da generalidade advém do princípio da igualdade, sendo de fato a aplicação do próprio princípio da igualdade ao imposto sobre a renda, o qual informa que a incidência e a cobrança desse imposto devem ser sobre todas as pessoas, porém com observância ao princípio da capacidade contributiva.

Esse princípio está previsto no artigo 153, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, em síntese de Carrazza[239] tem-se que por generalidade entende-se que o imposto há de alcançar todas as pessoas que realizam seu fato imponível. E isso independentemente de raça, sexo, convicções políticas, credo religioso, cargos ocupados etc. Noutros falares, esse critério veda discriminações e privilégios entre os contribuintes.

As situações mediante uma norma geral, quando evocada pelo princípio da generalidade, devem ser aplicáveis a todos os contribuintes, tratando por igual o aumento patrimonial independente da formação da renda ou proventos. Oliveira, R. significativamente diz:

> Assim, por força da generalidade, qualquer aumento patrimonial deve ser tratado por igual com todos os demais, sem distinções derivadas de quaisquer critérios discriminatórios. Sejam os aumentos patrimoniais derivados do trabalho ou do capital, sejam do trabalho autônomo ou assalariado, ou seja produzidos por atividades ilegais, isto é, de qualquer causa pessoal ou patrimonial eficiente, devem todos receber tratamento idêntico.[240]

Quando se estuda o critério da generalidade, deve-se ater às questões de isenção, estas serão permitidas quando contemplarem o princípio da igualdade e da capacidade contributiva, ou seja, considerar-se-ão objetivos constitucionais consagrados, principalmente em relação às pessoas de baixa renda cuja capacidade econômica suporta somente o mínimo vital.

O princípio da generalidade informa que todo sujeito que realizar quaisquer ações previstas como hipótese de incidência de um tributo, sendo essa hipótese presumida corretamente em lei anterior e criada por órgão competente, terá que contribuir para o referido tributo, salvo o caso de possuir algum tipo de imunidade, independentemente de estado civil, cor, credo, sexo ou raça. Queiroz, M. mostra que:

---

[239] CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 65-68.

[240] OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 254.

> A generalidade diz respeito a pessoas e tem como pressuposto que todos aqueles que tenham capacidade devem contribuir, de acordo com a medida de cada um, na repartição do ônus tributário. A adoção da generalidade busca resolver as desigualdades, evitando que sejam feitas discriminações tributárias em razão de condições ou características pessoais dos contribuintes, procurando com isso atingir a capacidade contributiva e realizar a isonomia por meio da tributação.[241]

Dessa forma, a generalidade vem para impedir que haja tratamento diferenciado na distribuição da carga tributária, seja de forma discriminatória, seja de forma a privilegiar interesses alheios e pessoais, de tal modo o indivíduo possuindo a possibilidade de contribuir, não poderá se eximir da contribuição, respeitando a medida imposta para cada um, com o fito de se alcançar a capacidade contributiva, atingindo o fim social, através da tributação.

Destarte, na busca de concretizar a redução das desigualdades, observando a necessidade, poderá haver benefícios, isenções, imunidades ou incentivos, desde que não haja desrespeito ao princípio da generalidade, já que, ao determinar a sua função, evidencia-se uma correta distribuição da carga tributária, respeitando as diferenças entre os contribuintes, dando tratamento compatível ao perfil de cada um.

Quanto ao imposto sobre a renda, o princípio da generalidade, para atingir seu real objetivo, não pode ser aplicado de forma isolada, mas, sim, em conjunto com outros princípios. É o que Queiroz, M. descreve:

> A generalidade, em relação ao Imposto sobre a Renda, deverá ser visualizada conjuntamente com os princípios da universalidade, pessoalidade, capacidade contributiva, para se concluir que a incidência do imposto deverá recair sobre todos os contribuintes e sobre todas as "rendas" e "proventos" ("acréscimos"), salvo as exceções previstas na lei. Tal previsão legal encontra-se colocada como forma de atender as condições pessoais e realizar o princípio da igualdade tributária.[242]

Todos esses princípios, agindo conjuntamente, tendem a revelar o que é correto e justo para ser cobrado de cada um, ou seja, definem como deve ser distribuída a carga tributária, determinando a fatia da qual cada grupo será responsável, respeitando-se as desigualdades, sem gerar mais desigualdades, fazendo justiça social, utilizando a tributação como instrumento para este feito.

---

[241] QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 38.

[242] Ibid., p. 38.

2.2.9 Da progressividade

A progressividade é um dos procedimentos pelo qual se gradua o tributo. A graduação pode ser proporcional, progressiva e regressiva. Há várias formas para se conceber a progressividade, a isenção é uma destas formas. Quando se trata de imposto de renda da pessoa física, a progressividade se faz diante de uma incidência gradativa de percentual maior sobre uma base de cálculo também maior.

A pessoalidade pode ser observada por meio da variação das alíquotas que se dá de forma crescente em virtude do aumento das bases de cálculo, que decorre em aumento de capacidade contributiva.

Esse princípio está previsto no artigo 153, § 2º, inciso I, da Constituição Federal[243], junto com os princípios da universalidade e da generalidade. O comando constitucional não é obedecido pela legislação infraconstitucional do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, no qual se determina que o legislador ordinário atenda ao critério da progressividade.

A Constituição Federal estabelece que a progressividade seja estabelecida por meio da graduação dos tributos em razão da capacidade econômica do contribuinte, isto é, à medida que aumenta a renda (base de cálculo), a alíquota será respectiva. Ensina Carrazza que:

> Finalmente, por progressividade depreendemos que, quanto maior a base de cálculo do IR (renda líquida auferida ou lucro obtido), tanto maior terá que ser a alíquota aplicável na determinação do *quantum debeatur*. Noutros falares, a legislação deve imprimir às alíquotas aplicáveis ao imposto um desenvolvimento gradual, de sorte que serão percentualmente maiores, quanto maior for sua base de cálculo.[244]

A realização dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tem sua fonte na progressividade, pois diante do estudo vê-se que o seu fundamento está na busca da justiça social a fim de se ajustar às desigualdades sociais. Queiroz, M. salienta que:

> A progressividade, como forma de aferição da capacidade contributiva, em razão da pessoalidade, é executada por meio da fixação de alíquotas que variam, em ordem crescente, de acordo com o aumento das respectivas bases de cálculo e em decorrência do aumento da capacidade contributiva.[245]

---

[243] BRASIL. *Vade Mecum Saraiva 2009*. 7. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009a, p. 52.

[244] CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 65-68.

[245] QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 40.

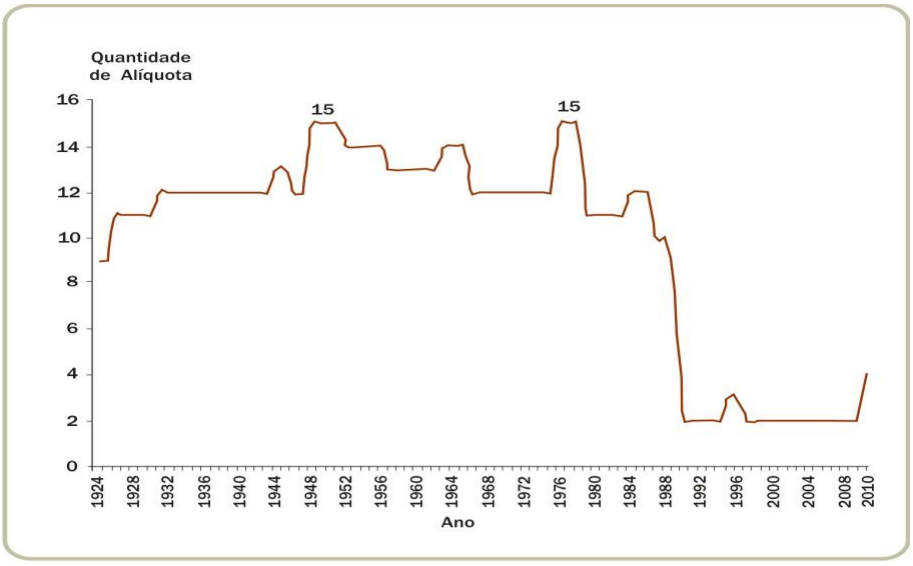


Figura 1 - Quantidade de alíquotas da tabela progressiva anual do IRPF de 1924 a 2010.
Fonte: Brasil (2008b)[246].

No Brasil, o imposto de renda da pessoa física tem apenas cinco alíquotas aplicáveis, sendo uma delas de 0% (isenção). Contemplando essa chamada "progressividade brasileira", vê-se que esta compromete a determinação constitucional. Em análise a períodos anteriores, a progressividade brasileira foi abruptamente retirada da exação do IRPF, despertando curiosidade, pois esse decréscimo fora a partir de 1988, no qual a Constituição Federal consagrou o princípio da progressividade (Figura 1).

As perdas que o sujeito passivo dessa obrigação tributária enfrentou ao longo de todos estes anos são significativas e notórias, sopesando inclusive a ausência de correta atualização da tabela progressiva do IRPF.

Silva, J. confirma advertência de Rui Barbosa, que dizia que a Constituição não possui conselhos, e sim ordens a serem atendidas:

> Não se nega que as normas constitucionais têm eficácia e valor jurídico diversos umas de outras, mas isso não autoriza recusar-lhes juridicidade. Não há norma constitucional de valor meramente moral ou de conselho, aviso ou lições, já dissera Ruy, consoante mostramos noutro lugar. Todo princípio inserto numa constituição rígida adquire dimensão jurídica, mesmo aqueles de caráter mais acentuadamente ideológico-programático, como a

[246] BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. *Imposto de Renda Pessoa Física*: gráficos. Brasília, DF, 2008b. Não paginado. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/graficos/graficos.asp#grafico4>. Acesso em: 30 abr. 2011.

> declaração do art. 170 da Constituição: 'A ordem econômica [...] tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social'.[247]

Coadunando nesse pensar, Mello leciona:

> Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. A desatenção do princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, [sic] mas a todo sistema de comando. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa [*sic*] insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra. Isto porque, com ofendê-lo, abatem-se as vigas que o sustêm e alui-se toda a estrutura neles esforçada.[248]

Portanto, a prática do princípio da progressividade deve estar implícita na legislação tributária do IRPF, para que a obrigação tributária não seja afetada gerando efeitos negativos sobre a renda e o patrimônio do sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Outro resultado, que pode ocorrer na inobservância da conjugação dos princípios da progressividade e da capacidade contributiva, está em conduzir o sujeito passivo a tornar devedor do fisco, ou até mesmo, credor, confirmando, nessa segunda hipótese, que o Estado, durante o lapso temporal de determinado ano-calendário, exigiu tributo maior, dando direito à restituição do imposto pago além do devido. Em ambos os casos, a capacidade contributiva não fora respeitada e ainda identifica uma progressividade falsa que resulta em ônus suportado pelo sujeito passivo do IR.

---

[247] SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 80.

[248] MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Elementos do direito administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 230 apud OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 235.

3 IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA E A QUESTÃO DA JUSTIÇA SOCIAL EM RAZÃO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Parte da doutrina tem dúvidas quanto à constitucionalidade de algumas questões ligadas ao IRPF, invocando violação a princípios constitucionais. Dessa forma, verifica-se, no contexto, se o IRPF atende aos princípios constitucionais intrínsecos à matéria e, em contrapartida, se ele realiza a almejada justiça social.

Até então, vislumbra-se uma visão geral do tributo, mais especificamente do IRPF, com intuito de poder compreender a real função desse tributo diante da Constituição Federal.

No artigo 153, inciso III, da Constituição Federal[249], encontra-se o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no qual se atribui à União sua competência. Este deve atender aos princípios específicos da pessoalidade, generalidade, universalidade e progressividade, bem como aos princípios tributários gerais como já visto anteriormente.

Entende-se que o IRPF pode ser utilizado como um instrumento para alcançar a chamada justiça social. Igualmente, que alguns princípios constitucionais são imprescindíveis para que essa justiça seja possível. Assim, se os princípios forem aplicados, conforme a Constituição os estabelece, restará por se fazer um ajuste ou até mesmo uma remodelação da atual legislação infraconstitucional do IRPF, para que de fato isso surta os efeitos desejados de uma sociedade livre e igualitária na medida da igualdade ou desigualdade dos contribuintes.

3.1 JUSTIÇA SOCIAL, FUNÇÃO DISTRIBUTIVA, FINS FISCAIS E EXTRAFISCAIS

A expressão de Justiça Social é abordada por Macedo[250], que discorre sobre a primeira utilização dessa expressão, dizendo ser no século XVIII, em *The History of the Decline and Fall of the Roman Empire* (1776-1778), seis volumes, de Edward Gibbon, no sentido de "aplicação das normas de conduta justa numa sociedade", e em *Enquiry Concerning Political*

---

[249] BRASIL. *Vade Mecum Saraiva 2009*. 7. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009a, p. 52.

[250] MACEDO, Ubiratan Borges de. *Liberalismo e justiça social*. São Paulo: Ibrasa, 1995, p. 83.

Justice and its Influence on Modern Morals and Manners (1793), William Godwin fez uso do termo de Justiça Política, o que hoje se entende como justiça social. E o padre jesuíta Luigi Taparelli D'Azeglio foi o primeiro autor a fazer uso da expressão Justiça Social em razão da busca pela igualdade, em sua obra *Saggio Teoretico de Diritto Naturale* (1840).

A justiça social que se pretende abordar é voltada à matéria tributária, porém, uma vez que se fale em justiça social, esta deve ser para com tudo e com todos. O modo em que a Justiça Social vem sendo tratada faz com que as pessoas em geral a banalizem, pois, por diversas vezes, essa expressão foi vulgarizada com intuito único de meio político.

As ideias de Leonetti[251] trazem a concepção para uma realidade atual, na qual o autor diz ser possível resgatar o fiel cumprimento desta expressão: "justiça social"; este autor conceitua essa justiça em sentido lato e em sentido estrito.

Garante Leonetti em sentido *lato* que "[...] não se pode conceber uma justiça que não seja social, isto é, que não esteja comprometida com a paz na polis, que não esteja relacionada com a vida em Sociedade [...]".[252] Significa dizer que quaisquer que sejam os tipos de justiça haverá um fim voltado à sociedade, um fim social.

Com efeito, a justiça social em sentido estrito para a autor[253] é aquela que se volta aos aspectos qualitativos e quantitativos da relação entre o indivíduo e a sociedade, enfim, com a prestação de um para outro, pode-se dizer da troca.

Assim, a combinação dessas duas premissas, segundo Leonetti[254], resulta numa justiça social que referencia a distribuição em prol da sociedade, questão essa na qual o Estado está implicitamente concebido cumprindo uma função social que a ele é inerente.

A justiça pode ser definida pela sua própria justificação, pode-se dizer por certa racionalidade no sentido formal do termo, ou seja, por uma razão válida ou justificada.

Essa razão mobiliza concepções de justiça, dentre as quai pode haver as superficiais e as extremamente elaboradas. Não é o que se pretende neste enfoque; está-se longe de buscar uma razão de justiça em função de opiniões baseadas em pontos de vista apriorísticos de emoções como a indignação, mesmo que essas premissas sinalizem a existência de um problema de fato.

---

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

[252] Ibid., p. 173.

[253] Ibid., p. 173.

[254] Ibid., p. 174.

O progresso ético implícito na justiça consiste justamente na substituição de reivindicações antagônicas e de arbitrariedades existentes na sociedade por uma razão justa. A máxima de Aristóteles sobre justiça diz que "[...] justiça é igualdade, como todos pensam que é, à parte quaisquer outras considerações [...]".[255] Essa igualdade no ponto de vista tributário deve ser entendida da mesma forma que Ruy Barbosa compreendia, para que de fato possa haver uma justiça.

A finalidade da legislação tributária volta-se para a arrecadação de recursos, sendo estes imprescindíveis para a manutenção do Estado. Não obstante, há outra função, sendo esta diretamente relacionada ao interesse público, que é a distributiva.

Na esfera tributária, os fins fiscais estão vinculados à atividade tributária desempenhada pelo Estado, na qual este visa à arrecadação. Assim, o exercício de arrecadar em síntese é a busca do dinheiro do setor privado para o setor público, enfim, recursos para o cofre público. Evidentemente não se deve ater a que os fins fiscais são meramente arrecadatórios, uma vez que devem os princípios constitucionais tributários ser obedecidos na concretização da cobrança da obrigação tributária.

Já os fins extrafiscais estimulam ou não os interesses da sociedade, exercendo influências nas condutas daqueles que compõem esta sociedade. Destaca-se, para tanto, a presença de uma tributação progressiva ou regressiva.

Tipke e Yamashita explanam essas finalidades afirmando que:

> [...] finalidade fiscal seriam precisamente aquelas que dentre todas as possibilidades a serem examinadas de alguma forma se deixam compreender como reprodução da *justiça distributiva*.
>
> [...] normas de finalidade extrafiscal seriam precisamente aquelas que dentre todas as possibilidades a serem examinadas de nenhuma forma se deixam compreender como reprodução da *justiça distributiva*.[256]

Tipke e Yamashita[257] creem que a justiça distributiva situa-se nas normas de finalidade fiscal; portanto, a finalidade extrafiscal não envolve a distributividade. Ainda falam que o tributo ou a lei que se adere à capacidade contributiva, por sua vez, trata-se de uma norma de finalidade fiscal, mesmo que o legislador entenda estar seguindo finalidade extrafiscal,

---

[255] ARISTOTELE. *L´Éthique à Nicomaque*. 2. ed. Louvain: Ed. Universitaires, 1970, passim apud KOLM, Serge-Christophe. *Teorias modernas da justiça*. Tradução de Jefferson Luiz Camargo e Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 11.

[256] TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 63, grifo do autor.

[257] Ibid., p. 63-64.

considerando que esta não se justifica na capacidade contributiva. Ribeiro e Vinha, quanto às finalidades, ensinam que:

> De igual modo o Estado poderá atender suas finalidades através da distribuição de riqueza, satisfação das necessidades sociais, de políticas de investimentos, entre outras, que podem ser alcançadas por meio de uma política tributária e não necessariamente pela imposição tributária. Por isso, é necessário repensar o papel do Estado, na função arrecadatória e na prestação de serviços aos jurisdicionados.[258]

Aristóteles[259] asseverava que a justiça, quando direcionada aos outros, é tida como uma virtude inteira e não somente parte (virtude parcial), em contrapartida, a injustiça quando voltada aos demais, não se exprime uma parte da deficiência moral (deficiência relativa), mas uma deficiência integral. Continuando, Aristóteles avalizava que:

> Em todas as ciências e em todas as artes o alvo é um bem; e o maior dos bens acha-se principalmente naquela dentre todas as ciências que é a mais elevada; ora, essa ciência é a Política, e o bem em Política é a Justiça, isto é, a utilidade geral. [...]
>
> A justiça é uma virtude social, que forçosamente arrasta consigo todas as outras.[260]

A justiça social se resume na ideia de que todos devem contribuir para atender o bem comum,[261] esta justiça se identifica com a justiça distributiva de Aristóteles[262] que, para Mill, significa que:

> A sociedade deve tratar igualmente bem todos os que para ela tenham iguais méritos, ou seja, os que em absoluto tenham iguais méritos. Este é o princípio mais elevado da justiça social e distributiva, para ele deve procurar-se o mais possível que convirjam todas as instituições e os esforços de todos os cidadãos virtuosos.[263]

---

[258] RIBEIRO, Maria de Fátima; VINHA, Thiago Degelo. Efeitos sócio-econômicos dos tributos e sua utilização como instrumentos de políticas governamentais. *Derecho & Cambio Social*, Lima, ano 1, n. 2, 2004. Não paginado. Disponível em: <http://www.derechoycambiosocial.com/revista002/tributos.htm>. Acesso em: 12 mar. 2011.

[259] ARISTÓTELES. *A política*. Tradução de Nestor Silveira Chaves. São Paulo: Edipro, 1995, p. 108-110.

[260] Ibid., p. 108-110.

[261] SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. Atualização de Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. 25. ed. Rio de Janeiro, 2004, p. 811.

[262] ARISTÓTELES, op. cit., 1995, p. 108-110.

[263] MILL, John Stuart. *Utilitarismo*. Coimbra: Atlântida, 1961, p. 97 apud LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. Barueri: Manole, 2003, p. 136.

Ante o exposto, toda justiça é social, o que significa dizer ser um valor fim. Em análise sobre a justiça, Leonetti compreende:

> [...] qualquer forma, modalidade ou espécie de Justiça que se possa conceber ou admitir, por exemplo, Distributiva, Comutativa, Corretiva, Retributiva, Política, Econômica, Fiscal, Tributária etc., é também, e sobretudo, uma Justiça Social [...].[264]

Nota-se que, no campo da justiça, a ideia que se expressa é o bem comum, posto que todos têm o dever de contribuir, com o objetivo de se realizar a distribuição do que é comum ou uma fração proporcional decorrente da capacidade e da necessidade de cada indivíduo.

3.2 IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA: INSTRUMENTO DE JUSTIÇA SOCIAL

Quando se fala em princípios, está-se falando em direito justo, ambos se relacionam. Os princípios são necessários quando direitos e deveres devem ser rateados entre todos que compõem a sociedade, servem como linhas diretivas para a compreensão da norma. Para Carvalho:

> Em Direito, utiliza-se o termo 'princípio' para denotar as regras [...], mas também se emprega a palavra para apontar normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usada, igualmente, para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregado e, do mesmo modo, o limite objetivo sem a consideração da norma.[265]

De modo geral, se os princípios não forem levados em consideração, estar-se-á diante de ato arbitrário e uma medida nada igualitária, tampouco justa. Tipke e Yamashita defendem com grandeza o valor do princípio:

> O princípio cria uma medida uniforme. O exame de casos iguais com duas ou mais medidas é injusto. O princípio proporciona tratamento isonômico e imparcial de todos que são compreendidos pelo princípio. A orientação por princípios desobriga o legislador do dever de prever e regular todas as possíveis situações; isso ajuda a evitar lacunas.[266]

---

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

[265] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 192.

[266] TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 20.

Tipke e Yamashita[267] demonstram preocupação com as questões do tributo e a economia, ambas relacionadas à justiça e à eficiência econômica, visto que os tributos influenciam a economia, do mesmo modo que a economia reflete nos tributos. Como exemplo, os trabalhadores que são submetidos a impostos altos, produzem menos, resultando dessa forma, uma menor renda, caso em que a venda e o consumo são menores, assim mesmo com altas alíquotas, a receita tributária decresce. Para os autores a experiência mostra que alta carga tributária aumenta a resistência aos tributos.

A matéria tributária é norteada por princípios constitucionais, sendo estes elementos essenciais na existência do tributo, notadamente no que tange ao imposto sobre a renda da pessoa física. Havendo princípios, já há o pressuposto basilar de justiça, e havendo eficiência na aplicabilidade dos princípios do IRPF, haverá a justiça social.

3.2.1 Recepção restritiva da legalidade e aos princípios correlatos

Como já discorrido no capítulo anterior, o princípio da legalidade estabelece que, ao instituir ou aumentar o tributo, é imprescindível a existência de lei prevendo a hipótese de incidência, a base de cálculo, a alíquota e os sujeitos, além de que, a lei que cria ou majora o tributo tem o dever de ser constitucional.

Quando analisada a legislação brasileira, nota-se que esta elenca rendimentos que ela entende ser tributáveis. Outrossim, o texto constitucional e o CTN/1966 demonstram que algumas receitas não se revestem de caráter de renda ou provento tributável.

Por ocasião, percebe-se que o princípio da legalidade não está resguardado, que, segundo Leonetti[268], esta relativa proteção ao princípio compromete consideravelmente o desempenho do imposto sobre a renda como um instrumento de justiça social. Corroborado ao autor, enumeram-se abaixo algumas receitas não revestidas de natureza de renda ou provento tributável, expondo dispositivos mantidos pelo RIR/1999. Assim, passa-se a expor:

---

[267] TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 45-48.

[268] LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil.* Barueri: Manole, 2003, p. 179-183.

a) artigo 43, incisos II e III:

"II - férias, inclusive as pagas em dobro, transformadas em pecúnia ou indenizadas, acrescidas dos respectivos abonos;" e "III - licença especial ou licença-prêmio, inclusive quando convertida em pecúnia;"[269]

Preliminarmente férias e licenças-prêmio transformadas em pecúnia, não gozadas em razão de serviço, são entendidas como remuneratórias, em razão de provir de benefício advindo do trabalho, entretanto, é importante observar que a ausência de gozo se deu alheia à vontade do trabalhador, em razão única e exclusiva do dever da atividade laboral, que nesse caso assume um caráter indenizatório, de modo a ser recepcionada pela jurisprudência por meio das Súmulas n. 125 e n. 136, do Superior Tributal de Justiça: "125 – O pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço não está sujeito à incidência do Imposto de Renda [...]" e "136 – O pagamento de licença-prêmio não gozada por necessidade do serviço não está sujeito ao imposto de renda [...]".[270,271]

b) artigo 43, inciso X:

"X - verbas, dotações ou auxílios, para representações ou custeio de despesas necessárias para o exercício de cargo, função ou emprego."[272]

Trata-se notoriamente quanto ao seu fim, de natureza indenizatória, em razão do emprego, do cargo ou da função. Apesar disso, a legislação tributária brasileira não especifica limites para a tributação, sujeitando-se tão somente em diferenciar o montante recebido pelo contribuinte do montante gasto para o exercício profissional.

Entende-se que, obrigatoriamente, deve ser excluído dos rendimentos tributáveis os custos necessários e imprescindíveis para o exercício da atividade, e, partindo desse ponto, tem-se o resultado da renda ou provento do contribuinte.

---

[269] PENHA, José Ribamar. Tributação das pessoas físicas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Regulamento do imposto de renda*: anotado e comentado – 2006. São Paulo: MP, 2006. p. 26-414, p. 135 e 138.

[270] BRASIL. *Vade Mecum Saraiva 2009*. 7. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009a, p. 1.795 e 1.796.

[271] "a) IRPF. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. FÉRIAS INDENIZADAS. NÃO-INCIDÊNCIA. O pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço não está sujeito à incidência do Imposto de Renda – Súmula 125/STJ. Recurso provido (acórdão 106-15591, 26.5.2006, rel. José Ribamar Barros Penha). b) IRPF. FÉRIAS OU LICENÇA-PRÊMIO NÃO GOZADAS. Não se situam no campo de incidência do Imposto de Renda os valores recebidos a título de férias ou licença-prêmio não gozadas por necessidade de serviço. Recurso provido (Acórdão 104-16446, 08.7.1998, rel. Remis Almeida Estol)." PENHA, José Ribamar, op. cit., 2006, p. 137.

[272] Ibid., p. 146.

É importante ressaltar que é visível o flagrante de tratamento diferenciado que a legislação do IRPF aplica às categorias de contribuintes. Citam-se, nessa lógica, aqueles denominados de "não-assalariados", por exemplo, os profissionais liberais, aos quais se permite deduzir as despesas necessárias que custeiam sua atividade, desde que escrituradas em Livro Caixa[273], devidamente previsto no artigo 75, inciso III, do RIR/1999[274]. Segue jurisprudência administrativa:

> IRPF. DEDUÇÕES. LIVRO-CAIXA. O contribuinte pessoa física que perceber rendimentos do trabalho não assalariado pode deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade as despesas de custeio indispensáveis a percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, desde que comprovadas com documentação hábil e idônea, e devidamente escrituradas no livro-caixa. DESPESAS ESCRITURADAS NO LIVRO-CAIXA. CONDIÇÃO DE DEDUTIBILIDADE. NECESSIDADE E COMPROVAÇÃO. Somente são admissíveis, como dedutíveis, despesas que, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, apresentarem-se com a devida comprovação, com documentos hábeis e idôneos, e que sejam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Entretanto, tendo o contribuinte juntado aos outros, por ocasião de sua defesa, documentos que em sintonia com outros já constantes do processo comprovam gastos, reduz-se a exigência tributária. Recurso parcialmente provido (Acórdão 106-13540, 15.10.2033, rel. Luiz Antonio de Paula).[275]

A jurisprudência deixa clara a necessidade de obedecer ao Regulamento para que haja o aproveitamento das despesas inerentes à atividade profissional, do mesmo modo que demonstra a necessidade de ser contribuinte de pessoa física sem vínculo empregatício, sobrando motivos para confirmar o tratamento diferenciado dado as rendas ou proventos dos contribuintes, uma vez que os "assalariados" também têm despesas que custeiam o resultado final de sua renda.

---

[273] As despesas escrituradas no Livro Caixa poderão ser deduzidas da receita decorrente do exercício da atividade, para tanto, deve obedecer a uma escrituração mensal constando toda a movimentação financeira, tão certo, a bancária, deixando demonstradas todas as receitas e despesas relativas àquela prestação de serviço sem vínculo empregatício. O registro do Livro Caixa é dispensado de registro na RFB ou até mesmo em Cartórios, entretanto, toda e qualquer movimentação escriturada no mesmo deve ser embasada em documentos idôneos, sendo necessária apenas a guarda pelo prazo de cinco anos. PENHA, José Ribamar. Tributação das pessoas físicas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Regulamento do imposto de renda*: anotado e comentado – 2006. São Paulo: MP, 2006. p. 26-414, p. 253-254.

[274] "Art. 75. O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso I): [...] III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora." Ibid., p. 252.

[275] Ibid., p. 259.

c) artigo 43, § 3º, e artigo 72:

> § 3º. Serão também considerados rendimentos tributáveis a atualização monetária, os juros de mora e quaisquer outras indenizações pelo atraso no pagamento das remunerações previstas neste artigo (Lei n. 4.506, de 1964, art. 16, parágrafo único).[276]

"Art. 72. Para fins de incidência do imposto, o valor da atualização monetária dos rendimentos acompanha a natureza do principal, ressalvadas as situações específicas previstas neste Decreto."[277]

Entende-se que atualização monetária, juros de mora e quaisquer outras indenizações pelo atraso no pagamento dos rendimentos do trabalho assalariado não configuram acréscimo patrimonial, sendo seu caráter indenizatório, já que seu objetivo está para o ressarcimento dos prejuízos advindo do recebimento em prazo diverso. Por outro lado, conforme o disposto no artigo 30, da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, a partir de 1º de janeiro de 1996 ficou extinta a correção monetária de todos os valores constantes da legislação tributária federal, que, até o ano de 1994, se dava automaticamente, lembrando ainda, que os valores expressos em quantidade de Unidade Fiscal de Referência (UFIR) foram convertidos em reais pelo valor da UFIR de 1º de janeiro de 1996.[278]

d) artigo 49, § 1º, com concordância do artigo 39, inciso IX:

> Constitui rendimento tributável, na declaração de rendimentos, o equivalente a dez por cento do valor venal de imóvel cedido gratuitamente, ou do valor constante da guia do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU correspondente ao ano-calendário da declaração, ressalvado o disposto no inciso IX do art. 39 (Lei n. 4.506, de 1964, art. 23, inciso VI).[279]

E "[...] o valor locativo do prédio construído, quando ocupado por seu proprietário ou cedido gratuitamente para uso do cônjuge ou de parentes de primeiro grau (Lei n. 7.713, de 1988, art. 6º, inciso III)."[280] respectivamente, sendo que o último dispositivo isenta a tributação do valor locativo.

---

[276] PENHA, José Ribamar. Tributação das pessoas físicas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Regulamento do imposto de renda*: anotado e comentado – 2006. São Paulo: MP, 2006. p. 26-414, p. 156.

[277] Ibid., p. 243.

[278] Ibid., p. 243.

[279] Ibid., p. 174.

[280] Ibid., p. 91.

Observa-se que 10% do valor venal do imóvel objeto de cessão de uso gratuita, exceto se para o cônjuge ou parente do primeiro grau, trata exclusivamente de bem imóvel cedido gratuitamente, assim não há de se falar em tributar uma vez que inexiste tal rendimento. Ao ver de Leonetti[281] e Machado,[282] o legislador quis, com essa redação, desestimular possíveis locações travestidas em cessão gratuita, entretanto, com isso, feriu-se o bom senso e a própria Constituição.

e) artigo 49, § 2º:

"§ 2º Serão incluídos no valor recebido a título de aluguel os juros de mora, multas por rescisão de contrato de locação, e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento, inclusive atualização monetária." [283]

Assinala-se que, ao deparar com a atualização monetária, com os juros de mora, com as multas e outras compensações pelo atraso no pagamento de aluguéis, está-se diante de natureza ressarcitória, visto que, em virtude de atraso do recebimento de aluguéis, essas ações servem para repor as perdas suportadas pelo contribuinte (locador).

f) artigo 55, inciso XIV:

> "XIV - os juros compensatórios ou moratórios de qualquer natureza, inclusive os que resultarem de sentença, e quaisquer outras indenizações por atraso de pagamento, exceto aqueles correspondentes a rendimentos isentos ou não tributáveis."[284]

Nesse caso, a natureza é de caráter indenizatório, uma vez que se busca ressarcir as perdas advindas dos atrasos de pagamento, assim, não se faz presente o acréscimo patrimonial.

Há desencontros na jurisprudência, porém encontram-se, dentre elas, recursos providos relacionados, como o acórdão administrativo a seguir:

> INDENIZAÇÃO. DESAPROPRIAÇÃO. O imposto incidente sobre a 'renda e proventos de qualquer natureza' alcança a 'disponibilidade nova', fato inexistente na desapropriação causadora da obrigação de indenizar pela diminuição patrimonial (propriedade), reparando ou compensando

---

[281] LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil.* Barueri: Manole, 2003, p. 181.

[282] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004a, p. 250.

[283] PENHA, José Ribamar. Tributação das pessoas físicas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Regulamento do imposto de renda*: anotado e comentado – 2006. São Paulo: MP, 2006. p. 26-414, p. 174.

[284] Ibid., p. 194.

> pecuniariamente os danos sofridos, sem aumentar o patrimônio anterior ao gravame expropriatório. Na desapropriação não ocorre a transferência de propriedade por qualquer forma de negócio jurídico amoldado ao direito privado e não se configura o aumento da capacidade contributiva. O imposto de Renda não incide sobre o valor indenizatório. IMPOSTO DE RENDA. DESAPROPRIAÇÃO. JUROS COMPENSATÓRIOS. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA. IMPOSSIBILIDADE. Os juros compensatórios são as compensações ao expropriado pela perda antecipada de sua posse e do direito ao uso e gozo de sua propriedade. Integram a indenização e não são rendas ou produtos do capital ou do trabalho. Recurso provido (Acórdão 102-46269, 18.2.2004, rel. Naury Fragoso Tanaka).[285]

Os juros, compensatório ou moratório, e ainda as indenizações não geram riqueza nova ao contribuinte, de tal modo que é clara a impossibilidade de se tributar.

g) artigo 119:

> [...] Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do de cujus ou do doador (Lei n. 9.532, de 1997, art. 23).[286]

No tocante às heranças, aos legados, às doações em adiantamento de legítima e à dissolução da sociedade conjugal, a legislação determina que se tribute a diferença entre o valor declarado na declaração de IRPF e o respectivo valor de mercado, quando a transferência do bem ou do direito se der em razão do mercado, seja para o herdeiro, legatário, donatário ou ex-cônjuge.

Não excede recordar que a competência da tributação das transmissões de bens e direitos *causa mortis* e das doações é privativa dos Estados e do distrito Federal, sustentado desse modo o não cabimento da incidência do imposto sobre a renda. Leonetti tece comentário sobre esse fato e ainda sobre a dissolução conjugal prevista no dispositivo discutido, dizendo:

> [...] a tributação das transmissões causa mortis e das doações, de quaisquer bens e direitos, é da competência privativa dos Estados e do Distrito Federal, não podendo incidir imposto sobre a renda relativamente às mesmas. No caso específico da dissolução de sociedade conjugal ou união estável, cada ex-cônjuge ou ex-convivente recebe, em princípio, o quinhão que lhe cabe

---

[285] PENHA, José Ribamar. Tributação das pessoas físicas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Regulamento do imposto de renda*: anotado e comentado – 2006. São Paulo: MP, 2006. p. 26-414, p. 196.

[286] Ibid., p. 350.

> no patrimônio comum do casal, não havendo assim acréscimo patrimonial. Caso haja divisão desigual dos haveres comuns, obviamente em resultado de acordo entre as partes, esta se equipara a uma doação, sendo tributável pelo imposto estadual correspondente.[287]

Não diferente dos demais, essas situações também não geram riqueza nova para o contribuinte, fato esse obrigatório para a incidência do IR, mesmo porque o bem transferido é o mesmo bem anterior, que, na época, contribuiu devidamente com suas obrigações tributárias.

h) artigo 120, inciso I, e 123, § 4º:

"I - por desapropriação para fins de reforma agrária conforme o disposto no art. 184, § 5º, da Constituição;" e "§ 4º. No caso de desapropriação, o valor da atualização monetária integra o valor do ganho de capital realizado", respectivamente.[288]

Importa comentar que as indenizações decorrentes de desapropriações, exceto se para fins de reforma agrária, possuem natureza de caráter indenizatório, para tanto, basta observar que tão somente traz o patrimônio ao *status quo ante*, todavia, o artigo 184, § 5º, da Constituição[289], faz com que a legislação prive a não incidência para as demais indenizações advindas de desapropriações, ressalvando apenas aquelas decorrentes de reforma agrária.

A inconstitucionalidade da tributação das indenizações pelo IR vem sendo reconhecida pela jurisprudência, mas é necessário enfatizar, como mencionado inicialmente, que o princípio da legalidade vem sendo ferido pela legislação tributária.

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

O princípio da progressividade já mencionado tem no seu fim fazer valer o princípio da capacidade contributiva. Considerando que a tributação do IRPF só existirá quando o contribuinte perceber renda ou proventos, a progressividade nos tributos acaba por ser a única técnica que traz a personalização desse imposto.

---

[287] LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil.* Barueri: Manole, 2003, p. 182.

[288] PENHA, José Ribamar. Tributação das pessoas físicas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Regulamento do imposto de renda*: anotado e comentado – 2006. São Paulo: MP, 2006. p. 26-414, p. 353 e 362.

[289] "§ 5º - São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária." BRASIL. *Vade Mecum Saraiva 2009.* 7. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009a, p. 61.

Por isso que, quando valoriza as necessidades individuais do contribuinte, concedendo inclusive isenções e reduções, o legislador acaba por atender também ao princípio da igualdade dentro do contexto tributário, no qual o tratamento da tributação será igual para aqueles ditos iguais e desiguais para os ditos desiguais, sendo compensados pela aplicação da progressividade.

É nessa incessante movimentação que se tenta expressar discorrendo que, à medida que a renda ou provento de determinado contribuinte acresça, nesta deve incidir uma alíquota compatível, ou seja, uma alíquota maior, atendendo com isso à determinação constitucional por meio do princípio da progressividade consoante ao disposto no artigo 153, § 2º, inciso I, da Constituição Federal[290].

Manifesta-se Coêlho[291] informando que a progressividade é um princípio, porém também é um instrumento técnico em contexto constitucional que se dirige no crescimento das alíquotas à medida que a base de cálculo se eleva, sendo, por si só, uma indicação de capacidade econômica do contribuinte.

Com isso, tem-se uma tributação mais onerosa àqueles contribuintes que possuem um maior patrimônio, enfim, uma maior riqueza. Isso posto fica evidente que a progressividade afirma-se na bandeira de que, quanto maior a renda, maior será a alíquota do imposto. Isso não quer dizer que os direitos fundamentais estão sendo prejudicados, pelo contrário, mas valorizando-se aquela igualdade tributária com o fim de diminuir as desigualdades econômicas, de tal sorte, havendo uma melhor distribuição de renda.

Buffonn esclarece que a tributação progressiva não ofende os direitos humanos e fundamentais sacramentado na Constituição Federal, proferindo que:

> Ao contrário, trata-se [...] de um importante meio de realização de um dos principais direitos fundamentais: o direito à igualdade (substancial).
>
> Dessa forma, a progressividade tributária é plenamente justificável e, com isso, compatível com o princípio da igualdade na acepção predominante neste novo Estado Brasileiro. Não se trata, pois, de uma justificativa meramente ideológica. Trata-se da concretização do Estado Social, no qual o princípio da igualdade é invocado para justificar as desigualdades de tratamento em favor dos economicamente mais fracos, com o fim de reduzir as grandes disparidades e favorecer a igualação das condições concretas [...].[292]

---

[290] BRASIL. *Vade Mecum Saraiva 2009*. 7. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009a, p. 52.

[291] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 374.

[292] BUFFONN, Marciano. *O princípio da progressividade tributária na constituição Federal de 1988*. São Paulo: Memória Jurídica, 2003, p. 84-85.

Em outras palavras, vale novamente lembrar que a progressividade emana do princípio da igualdade não de forma absoluta, por se tratar de campo tributário, sustentando que, quanto menor a renda, menor será a obrigação tributária.

Por outro lado, todos têm o dever, exceto os indivíduos que estão dentro da isenção legal, de contribuir com o IR, a fim de fornecer recursos aos cofres públicos em prol da coletividade; mas para isso a ponderação da disponibilidade econômica faz jus receber um diferenciado tratamento tributário.

O legislador infraconstitucional, ao criar o imposto *in abstrat,o* fará uso das alíquotas com sensato livre-arbítrio, com o intuito de agregar o juízo quantitativo da hipótese de incidência, mas deve fazer isso com extrema observância aos princípios constitucionais inerentes ao IRPF.

Essa progressividade deve atentar para duas situações: na primeira, as alíquotas podem aumentar de acordo com o crescimento da base de cálculo, desde que não gerem o confisco; e na segunda, as alíquotas podem diminuir conforme a redução da base de cálculo, porém sem atingir o mínimo vital.

Em consulta ao histórico da progressividade do imposto sobre a renda, constatou-se que o número de alíquotas vigentes para esse imposto atendia ao princípio em tela; entretanto, com a incorporada simplificação na legislação tributária infraconstitucional, tem-se hoje um cenário de grandes proporções de desigualdade social. A RFB, em seu acervo histórico, retrata a antiga variação de gradativa de alíquotas: "A tabela progressiva que no exercício de 1989, ano-base de 1988, comportava nove classes e alíquotas variáveis de 10% a 45%, passou no ano seguinte para três classes, inclusive a de isenção, e duas alíquotas: 10% e 25%."[293]

A variação do rol quantitativo de alíquotas sofria mudanças em razão do montante líquido da receita (base de cálculo). Essas alíquotas, em um número considerável, com a edição da Lei n. 7.713/1988[294], que posteriormente foi alterada pela Lei n. 9.250/1995[295], foram substituídas por tão somente duas, sendo estas mensuráveis na razão de 15% e 25%.

---

[293] NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. *Oitenta anos do imposto de renda no Brasil – um enfoque da pessoa física*. Brasília, DF: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2004. Não paginado. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/80AnosIR/Livro/Default.htm>. Acesso em: 30 ago. 2009.

[294] BRASIL. Presidência da República. Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 23 dez. 1988. Não paginado. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L7713.htm>. Acesso em: 15 jan. 2010.

[295] BRASIL. Presidência da República. Lei n. 9.250, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 27 dez. 1995. Não paginado. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L9250.htm>. Acesso em: 15 jan. 2010.

Advindos dessa mesma lei, houve outros regramentos, os quais foram responsáveis pela simplificação do imposto sobre a renda da pessoa física. A legislação atual vige cinco alíquotas (dentre estas a de 0%), demonstrando ainda uma insatisfatória progressividade, a incidência de IRPF varia entre as alíquotas de 7,5% à 27,5%.

Essas alterações em busca de simplificação ferem o caráter pessoal e a progressividade, assim desacatam os artigos 145, § 1º, e 153, § 2º, inciso I, ambos da Constituição Federal[296], respectivamente, a *contrario sensu*, há os doutrinadores Zilveti[297] e Tipke e Yamashita[298] que concluem dizendo que a progressividade brasileira da renda é mera política social da lei tributária.

Quadro 2 - Demonstrativo da progressividade do IRPF, das alíquotas vigentes no Brasil, por período

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 2008	2	15 e 27,5
2009 a ...	4	7,5 a 27,5

Fonte: Queiroz, M.[299] e Nóbrega[300].

[296] BRASIL. *Vade Mecum Saraiva 2009*. 7. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009a, p. 50 e 52.

[297] ZILVETI, Fernando Aurelio. Progressividade, justiça social e capacidade contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 76, p. 27-43, 2002, p. 31.

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

[299] QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 41.

[300] NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. *Oitenta anos do imposto de renda no Brasil – um enfoque da pessoa física*. Brasília, DF: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2004. Não paginado. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/80AnosIR/Livro/Default.htm>. Acesso em: 30 ago. 2009.

Observam-se as alíquotas de IR das pessoas físicas que vigoraram no Brasil desde 1979 e as que vigoram até os dias atuais, e cujas variações estão apresentadas no Quadro 2.

A sistemática da progressividade nacional prevê a aplicação das alíquotas de 0%; 7,5%; 15%; 22,5% e 27,7%. Com estas, entende-se que a progressividade fora significativa até 1988, após foi drasticamente reduzida em duas alíquotas, deixando boa parte da doutrina sem entender, uma vez que esta mudança ocorrera logo depois da Constituição de 1988, que declarou expressamente o princípio da progressividade.

Perspicaz afirmar que o atual rol de cinco alíquotas (considera-se a de 0%) é ainda insuficiente para abarcar a diversidade de rendimentos percebidos por pessoas físicas dotadas de capacidade econômica, divergentes entre si. É necessário que haja certa preocupação dispensada a esse princípio, já que se entrelaça ao princípio da capacidade contributiva, este por sua vez sopesa a relação tributária entre o Estado e o contribuinte.

Para Leonetti[301], a tal simplificação dada no tratamento do imposto sobre a renda retrata duas vertentes, uma está para uma facilidade no cotidiano do contribuinte (poucas alíquotas = baixa progressividade), porém em outra, tem-se o comprometimento do caráter pessoal desse tributo, do qual este, em razão da capacidade contributiva, deve se revestir. Sobre o mesmo contexto, Machado diz:

> A partir de 1989 foi suprimida dos rendimentos e ganhos de capital das pessoas físicas por células, e revogados todos os dispositivos pertinentes a isenções, deduções e abatimentos. O imposto passou a ser devido mensalmente, calculado sobre o rendimento bruto, do qual apenas algumas parcelas podem ser abatidas, entre as quais as pensões alimentícias, os encargos de família e as contribuições para a Previdência Social.
>
> Tais alterações foram feitas a pretexto de simplificar a sistemática do imposto. Ocorre que, com elas, ficou praticamente eliminado o caráter pessoal do imposto de renda, que era o único tributo de nosso sistema obediente ao art. 145, par. 1º, da Constituição de 1988.[302]

É imperativa a criação de novas alíquotas, do mesmo modo que as bases de cálculos bem como o valor limite de isenção devem ser atualizados, para que se possa efetivar uma real progressividade que respeite a capacidade contributiva do contribuinte. Assim, o Estado estaria fomentando uma melhoria social na sociedade.

---

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

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

Percebe-se que, com a inclusão de mais duas alíquotas (7,5% e 22,5%), o próprio Estado declarou que a progressividade era praticamente inexistente. Esta relativa e regular melhora não é suficiente para abrandar as desigualdades, mesmo porque, por seis anos, a tabela de incidência manteve-se inalterada, sem qualquer correção, e somente há pouco tempo ocorreu a correção que tangenciou a casa de 4,5%, prevista na Lei n. 11.482/2007, alterada pelo artigo 15, da Medida Provisória n. 451, de 15 de dezembro de 2008, o qual fez a inclusão de duas novas alíquotas, mesmo assim, apresenta-se uma tímida progressividade.[303]

Como já comentado, a tabela de IRPF para ser corrigida em 4,5%, ficara inalterada por seis anos consecutivos. Não bastasse esse descaso, a tabela do IRPF do ano-calendário de 2010 foi inicialmente mantida para o ano de 2011, como informado anteriormente, conforme Instrução Normativa RFB n. 1.117/2010[304]. Por sorte, atualizaram-se os valores dela constantes ao voltar atrás o Estado e editar a Medida Provisória n. 528/2011.[305]

O IPCA marcou uma inflação oficial em 2007 de 4,46%; em 2008, de 5,9%; em 2009, de 4,31%; e em 2010, de 5,91.[306] Para os economistas, a defasagem atual do imposto sobre a renda gira em volta de 64% entre o período de 1995 e 2010.[307] Essa defasagem corresponde às perdas inflacionárias.

Entretanto pode-se dizer que se tratou de uma medida provisória do bem, garantindo uma perda menor para todos, pois atualizou a tabela do IRPF em 4,5 %, na qual o governo federal diz ter usado como referência o IPCA, mas garantem os analistas financeiros que a estimativa de inflação para este ano, 2011, será acima dessa utilizada como base pelo Estado,

---

303 BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. *IN fixa valores de correção da tabela do Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF 2009*. Brasília, DF, 2008a. Não paginado. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/AutomaticoSRFSinot/2008/12/30/2008_12_30_20_07_09_348729398.html>. Acesso em: 30 ago. 2009.

304 BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa n. 1.117, de 30 de dezembro de 2010. Dispõe sobre o cálculo do imposto sobre a renda na fonte e do recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) de pessoas físicas no ano-calendário de 2011. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 31 dez. 2010b. Não paginado. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2010/in11172010.htm>. Acesso em: 5 jan. 2011.

305 BRASIL. Presidência da República. Medida Provisória n. 528, de 25 de março de 2011. Altera os valores constantes da tabela do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 28 mar. 2011d. Não paginado. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Mpv/528.htm>. Acesso em: 25 abr. 2011.

306 INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. *Índice nacional de preço ao consumidor e índice nacional de preço ao consumidor amplo*. Rio de Janeiro, 2011. Não paginado. Disponível em: <http://www1.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia_visualiza.php?id_noticia=1800&id_pagina=1>. Acesso em: 12 mar. 2011.

307 ROCCO, Nelson. *Tabela de desconto do IR tem defasagem de 64%.* iG, São Paulo, 13 dez. 2010. Disponível em: <http://economia.ig.com.br/financas/impostoderenda/tabela+de+desconto+do+ir+tem+defasagem+de+6 4/n1237861738981.html>. Acesso em: 12 mar. 2011.

tangenciando a casa de 5,9%, para cuja apuração também se utilizou o IPCA como referência.[308]

O cenário brasileiro apresenta uma carga tributária que chega a 35,13% do Produto Interno Bruto, segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário[309], percentual esse que a maioria dos economistas entende ser elevado diante dos demais países, e ainda, existem os juros e a taxa básica de juros da economia (SELIC) que apresenta uma média de 10,75% ao ano[310]. Como se pode observar, tudo a respeito de economia traz índice superior ao dispensado na última correção da tabela de incidência de IRPF, ou seja, essa correção foi e é insuficiente.

A renda no país é baixa, mas, em contrapartida, o sistema tributário atua de forma regressiva refletindo no consumo da população, afetando àqueles que possuem uma menor capacidade econômica. Isso significa que aquele que possui menor rendimento está contribuindo com mais, em virtude dos tributos estarem inclusos no produto.

O IR influencia de forma imperiosa a classe média, uma vez que possui esse tributo descontado na fonte, de forma diversa, da grande maioria da classe alta, que figura como empregador, o qual, assim, não possui esta "antecipação" na forma de Imposto de Renda Retido na Fonte, lembrando ainda que estes com maior capacidade de contribuir possuem possibilidades de deduzir gastos diretos que envolvam o resultado da sua atividade, reduzindo o imposto inicial apurado.

Por isso, a ideia de se melhorar consideravelmente a progressividade da renda é certa, gerando assim benefícios para as classes menos favorecidas; mas o Brasil insiste em manter uma progressividade ínfima acompanhada de uma política regressiva no tocante ao IRPF, visto que a tabela de incidência desse tributo não é devidamente atualizada e, ainda, os valores ali previsto, tais como a base de cálculo, em especial o mínimo isento; a parcela a deduzir; e a dedução por dependente, são tidas por este estudo como inexequíveis diante das desigualdades vivenciadas neste país.

---

[308] MARTELLO, Alexandro. *Governo oficializa correção de 4,5% por ano na tabela do IR até 2014*. G1, 28 mar. 2011. Disponível em: <http://g1.globo.com/economia/noticia/2011/03/governo-oficializa-correcao-de-45-por-ano-na-tabela-do-ir-em-ate-2014.html>. Acesso em: 12 abr. 2011.

[309] ALVARENGA, Darlan. *Carga tributária foi de 35,13% do PIB em 2010, diz Instituto*. G1 Economia, São Paulo, 3 mar. 2011. Não paginado. Disponível em: <http://g1.globo.com/economia/noticia/2011/03/carga-tributaria-foi-de-3513-do-pib-em-2010-diz-instituto.html>. Acesso em: 12 mar. 2011.

[310] BRASIL. Ministério da Fazenda. Banco Central do Brasil. Decomposição da inflação, 2010. *Relatório de Inflação*, Brasília, DF, v. 12, n. 4, p. 1-135, dez. 2010a. Disponível em: <http://www.bcb.gov.br/htms/relinf/port/2010/12/ri201012P.pdf>. Acesso em: 12 mar. 2011, p. 106.

Entre os doutrinadores, não se evidenciou até então uma quantificação precisa de alíquotas. Na compreensão de Queiroz, M.:

> Como parâmetro, poderia ser tomada a progressividade que existia antes do ano de 1988 (eram 9 faixas de alíquotas, que iam de 0% a 45%). Ressalta-se que tal princípio foi consagrado pela Constituição Federal de 1988 e, no ano seguinte, 1989, a lei ordinária reduziu a progressividade a somente duas alíquotas (15% e 25%, posteriormente aumentada para 27,5%). [...] não há como reconhecer o caráter de progressividade, imprescindível para dar efetividade aos princípios dos quais é corolário.[311]

Em traços gerais, é importante que se atenda à progressividade da pessoa física, para tanto, aquelas despesas de custeio para a efetivação dos rendimentos devem ser computadas como desconto na apuração da base de cálculo, e, ainda, o *déficit* na estrutura da máquina arrecadadora do Estado não pode valer-se como motivo fosse, para o não emprego das despesas necessárias da atividade.[312]

Se o Estado persistir somente nas questões que se voltam para a redução da sonegação, continuarão a prevalecer distorções na incidência do imposto sobre a renda da pessoa física, portanto, a reestruturação é demasiadamente importante, salvaguardando principalmente os contribuintes assalariados. Ainda sobre o Estado, Boggi tece algumas considerações:

> O que se nota no Brasil é que a primeira opção do Estado está sempre no aumento da carga tributária não havendo nenhuma preocupação em reduzir custos trazendo um equilíbrio entre despesa e receita, em consequência desta política vê-se uma cobrança de tributos cada vez mais onerosa afetando diretamente àqueles com menor capacidade financeira haja vista que, as alíquotas existentes não atendem o verdadeiro sentido da progressividade.[313]

É firme a premissa de que o legislador infraconstitucional, ao instituir o tributo, deve prever as possíveis deduções para serem abatidas dos rendimentos auferidos pelo contribuinte, inclusive os de subsistência, sustentando assim, a plenitude da não tributação sobre o mínimo vital, e ainda preservando aqueles com baixa capacidade contributiva.

---

311 QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 374.

312 Ibid., p. 376.

313 BOGGI, Cassandra Libel Esteves Barbosa. O imposto de renda da pessoa física e a sua efetividade em matéria constitucional. *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, v. 73, 2010b. Não paginado. Disponível em**:** <http://www.ambito-juridico.com.br/pdfsGerados/artigos/7260.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2010.

3.2.3 As peculiaridades da violação da capacidade contributiva do contribuinte

Os princípios são verdadeiros norteadores de conflitos jurídicos. Assim, devem estes ser acertadamente interpretados, não havendo com isso uma falsa direção, razão que leva crer que, dentre outros princípios importantes para o imposto sobre a renda da pessoa física, extraordinariamente o princípio da progressividade e o princípio da capacidade contributiva carecem observância, sob pena de virem a ferir os demais.

Como já informado anteriormente, o princípio da capacidade contributiva está previsto no texto constitucional no artigo 145, § 1º. Diante desse dispositivo, Derzi[314] informa que o § 1º consagra a capacidade econômica do contribuinte; entretanto, por mais de dois séculos, Von Iusti e Adam Smith assim já entendiam.

Derzi[315] ainda completa que os princípios da igualdade e da vedação do confisco encontram, na capacidade econômica, diretrizes que demonstram que são normas imodificáveis por meio de emenda constitucional, uma vez que o artigo 5º, § 1º, do texto constitucional expõe que normas definidoras de direitos e garantias fundamentais possuem aplicação imediata.

O IRPF, quando colocado em análise no sistema constitucional, demonstra que sua tributação só será correta quando estiver conexa aos princípios da igualdade, da pessoalidade e da capacidade contributiva, pois os demais princípios ou decorrem ou estão consubstanciados a estes, e ainda, em razão da influência que esse imposto exerce na sociedade, mais especificamente nas questões sobre a renda disponibilizada na sociedade nacional e no âmbito internacional, não sendo este último apreciado neste estudo.

---

[314] DERZI, Misabel Abreu Machado. Prefácio. In: LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil.* Barueri: Manole, 2003. p. xi-xv, p. xi.

[315] Ibid., p. xi.

Cumpre registrar que o princípio da generalidade sobrevém do princípio da igualdade, que implica no princípio da capacidade contributiva, conferindo que toda pessoa que realizar o fato imponível será tributada pelo imposto sobre a renda, tornado-se sujeito passivo da obrigação tributária, o que veda qualquer critério de discriminação ou privilégio entre um ou outro contribuinte[316].

A capacidade contributiva é tão relevante que, ressalvando o caso de isenção, o princípio da universalidade caberá estar consoante para que de fato o imposto sobre a renda venha a sobrevir nas rendas percebidas pelo contribuinte no período daquele exercício. Além disso, frisa-se que, embora seja um princípio geral, o princípio da universalidade, para atender ao IR, deve ater-se à base de cálculo, à mensuração entre receitas e despesas intrínsecas à própria sobrevivência.

A possibilidade de explanar traz a necessidade de garantir o entendimento sobre a progressividade que define a existência das alíquotas de incidência de IRPF, a qual é determinada em razão da faixa de renda em que se encontra o contribuinte.

Essa análise se depara com o critério quantitativo da Regra Matriz da hipótese de incidência, uma vez que é previsível a variação de base de cálculo e, consequentemente, uma variação de alíquota.

Todavia é forçoso reconhecer que as alíquotas existentes para a incidência em vigor não atendem aos preceitos fundamentais tributários, inclusive afronta o princípio da capacidade contributiva, considerando-se que todo contribuinte que auferir base de cálculo igual a R$ 3.911,63 (ano-calendário 2011),[317] ou acima desse valor, ou até mesmo consideravelmente muito superior a esse teto, acabam todos se enquadrando na alíquota de 27,5%, podendo fazer uso da parcela a deduzir no valor de R$ 723,95. Como explanação, apresenta-se a Figura 2.

---

[316] Com relação ao contribuinte, "[...] em estrita observância ao princípio da igualdade, *se todos são iguais perante a lei, todos devem ser tributados*, ou seja, todos os contribuintes, sem distinção de nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão, que vierem a praticar o fato descrito no critério material da hipótese de incidência, serão considerados sujeitos passivos da obrigação tributária." OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário*: capacidade contributiva – conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 13, grifo do autor.

[317] A tabela progressiva sobre rendimentos pagos a pessoas físicas utilizada no ano-calendário de 2010 foi mantida inicialmente para o ano-calendário de 2011, conforme Instrução Normativa n. 1.117/2010, porém posteriormente houve atualização conforme Medida Provisória n. 528/2011. BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. *Alíquotas do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – a partir do exercício de 2012*. Brasília, DF, 2011b. Não paginado. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Aliquotas/ContribFont2012a2015.htm>. Acesso em: 5 jan. 2011.

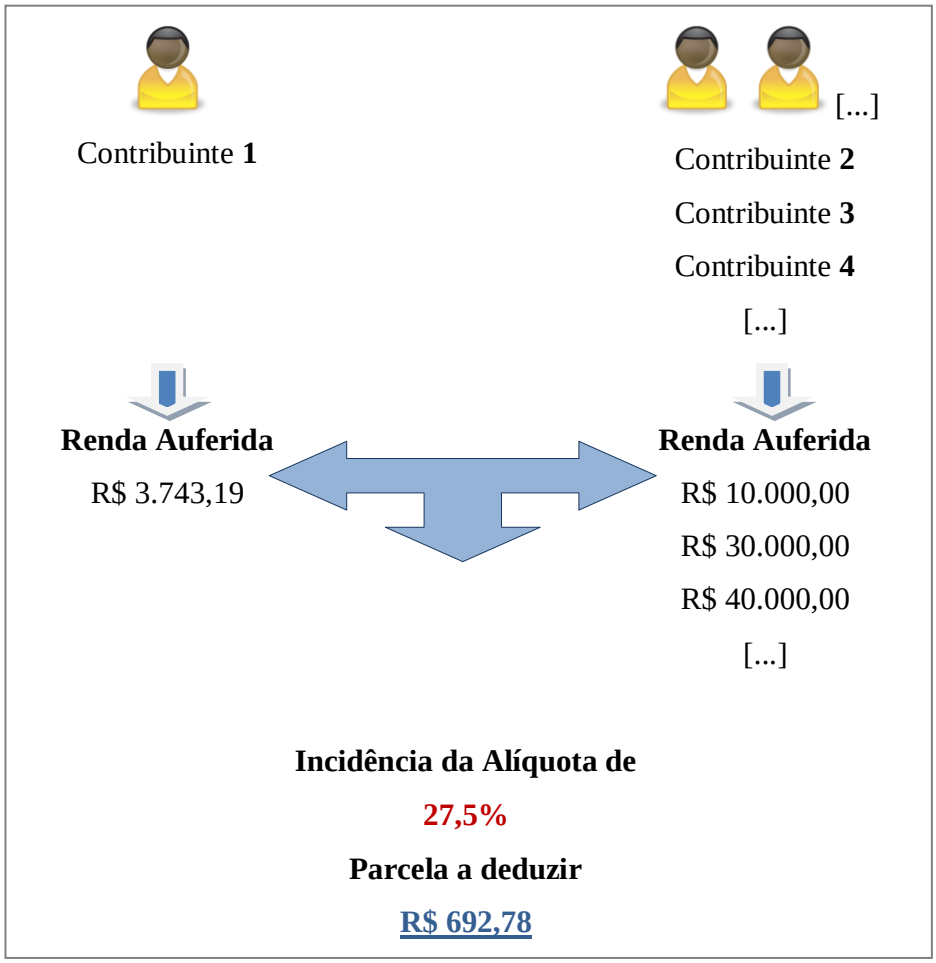


Figura 2 - Comparativo de renda e incidência de alíquotas.
Fonte: Cassandra Libel Esteves Barbosa Boggi, 2011.

De acordo com o esquema ilustrativo acima, questiona-se: O contribuinte 1 possui a mesma capacidade contributiva que os demais contribuintes? A parcela a deduzir é justa em relação às proporções de rendas existentes entre os contribuintes?

Não há de se falar que a atual legislação infraconstitucional do imposto sobre a renda atende aos preceitos constitucionais. Tem-se um verdadeiro flagrante de não obediência aos princípios da igualdade, da progressividade e da capacidade contributiva, dentre tantos outros. Na Figura 2, demonstram-se algumas (diferentes) aptidões econômicas, assim sendo, capacidade distinta de contribuir, uma vez que, quanto maior a renda, maior a aptidão econômica do contribuinte. E a parcela a deduzir também não é coerente, lembrando que ela deveria ser graduada percentualmente, sofrendo, inclusive, com as bases de cálculos, atualização anual.

Em outro momento, foi dito que há doutrinadores[318] que não encontram problemas na atual progressividade brasileira, e afirmam que a obrigação tributária de um contribuinte se difere de outro na medida proporcional, em razão das diversas alíquotas implícitas entre as faixas de renda, denominadas de alíquotas efetivas. Com coerência e de forma salutar, Queiroz, M, defende argumentando:

> A incidência do IR, hoje, consagra verdadeira quebra dos princípios constitucionais, no tocante à legalidade, à igualdade, progressividade, universalidade, generalidade e pessoalidade, o que resulta em não possibilitar a aferição da real capacidade contributiva das pessoas físicas, e implica violação à própria isonomia, inclusive, quando ela atinge o mínimo vital à subsistência e à dignidade humana, caracterizando-se, portanto à segurança jurídica.[319]

Concordam com o posicionamento da autora, Machado[320] e Carrazza[321]. Então, o argumento colocado por alguns não é justificável, quando dizem a respeito de o valor de cada um ser diferente, mesmo porque, sendo maior, não significa que o peso proporcional do IR vai também ser igual, pois a tendência é se tornar menor para aqueles que auferem mais renda, como já exemplificado através do Quadro 1 (demonstrativo), o que faz conhecer que alíquotas efetivas para rendas maiores praticamente se igualam com as rendas consideravelmente menores.

No campo doutrinário, há divergência quanto à compreensão do princípio da capacidade contributiva, adverte-se duplo caminho, podendo ser objetivo ou subjetivo. Na objetividade, entende-se que se trata de característica de imposto, já a subjetividade se relaciona ao *quantum* que o contribuinte pode aguentar como obrigação tributária, caso em que se computa o critério pessoal do indivíduo. Sobre o assunto descreve-se o pensamento de Coêlho:

> A capacidade econômica de pagar tributos [...] é objetiva quando leva em conta a pessoa (capacidade econômica real). É objetiva quando toma em

---

318 ZILVETI, Fernando Aurélio. Progressividade, justiça social e capacidade contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 76, p. 27-43, 2002, p. 31; TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, passim.

319 QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 417.

320 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004a, passim.

321 CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, passim.

> consideração manifestações objetivas da pessoa (ter casa, carro do ano, sítio numa área valorizada etc.). Aí temos 'signos presuntivos de capacidade contributiva'. Ao nosso sentir, o constituinte elegeu como princípio a capacidade econômica real do contribuinte.[322]

Aludindo ao conteúdo abordado, Costa expõe:

> O conceito de *capacidade contributiva*, ainda que o termo que o expressa padeça da ambigüidade e da imprecisão características da linguagem do direito positivo, pode ser singelamente definido como a aptidão da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação.[323]

A baixa progressividade traz uma carga maior de obrigação tributária àqueles que possuem uma menor capacidade contributiva, outro agravante se perfaz em torno das deduções limitadas que acabam impedindo de forma abrasiva a aferição do *quantum* real de cada contribuinte. Nesse sentido, esses fatos só aumentam a violação dos direitos dos contribuintes, a qual incide sobre o "acréscimo patrimonial".

As críticas dadas em torno da legislação infraconstitucional do imposto sobre a renda surgem também em virtude das particularidades pessoais, Nogueira, R. arrazoa:

> [...] é um conceito econômico e de justiça social, verdadeiro pressuposto a lei tributária. Trata-se de um desdobramento do Princípio da Igualdade, aplicado no âmbito da ordem jurídica tributária, na busca de uma sociedade mais igualitária, menos injusta, impondo uma tributação mais pesada sobre aqueles que têm mais riqueza.[324]

Nesse exato sentido, assevera-se que a incidência do imposto sobre a renda e provento de qualquer natureza está condicionada a alíquotas fixas antevistas em precárias faixas de rendas presumidas pelo Estado. E avaliar-se como premissas exclusivas essas alíquotas fixas e as bases de cálculos (faixas) presumidas de renda nas questões da capacidade de contribuir do contribuinte e a progressividade atual, resta clarividente que a igualdade (direito fundamental) é gravemente lesionada, uma vez que não existe a possibilidade de aferir a real força contributiva do tributado.

---

[322] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 82.

[323] COSTA, Regina Helena. *Principio da capacidade contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 107, grifo do autor.

[324] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 12.

E ainda, arrisca-se conscientemente dizer que o sistema tributário atual, no tocante ao IRPF, está tributando praticamente a todos de forma igual, não observando sequer as desigualdades existentes na sociedade.

O critério de análise adotado para aferição da capacidade contributiva aponta para premissas relevantes e que necessitam urgentemente ser reformuladas, estas são: a) as alíquotas fixas insuficientes; b) as poucas faixas presumidas de rendas de incidência (articuladas pela RFB); e c) o baixo valor do mínimo isento, que deveria ser considerável e justo.

É necessário ater-se à finalidade fiscal e extrafiscal: enquanto o fim fiscal está no financiamento do Estado Democrático de Direito, previsto no artigo 1º da Constituição Federal, o fim extrafiscal versa na redistribuição de renda, sendo este o fundamento do princípio do Estado Social positivado nos artigos 3º, III, e 170, VII, do mesmo diploma, consistindo em reduzir as desigualdades sociais, o que é um objetivo fundamental da República Federativa do Brasil.

Nessa ótica padece de afronta não somente ao artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, mas até mesmo os artigos: 3°, inciso I e III; 1°, inciso III; 170, inciso VII.

À margem do problema, observa-se que o IRPF não está conferindo o caráter pessoal intrínseco a ele, do mesmo modo que a capacidade econômica não está sendo devidamente mensurada. Dessa forma, é imprescindível que urgentes mudanças se realizem no Brasil, sob pena de não se conferir aos seus cidadãos uma sociedade justa e solidária, afetando inclusive a dignidade da pessoa humana.

É necessário que o Brasil foque no desenvolvimento, pois, na medida em que ele vai sendo atingido, gradualmente haverá melhoras nos padrões de vida, bem como na repartição da riqueza. Kieckhöfer tece comentários sobre o campo de atuação que o desenvolvimento pode alcançar:

> O desenvolvimento apresenta-se, então, como um processo dinâmico de crescimento harmonioso, estrutural, diferindo do simples crescimento. Por isso, é falso o conceito de desenvolvimento avaliado unicamente com base na expansão da riqueza material, do crescimento econômico.
>
> O desenvolvimento implica mudanças sociais sucessivas e profundas, acompanhadas inevitavelmente de transformações tecnológicas do contorno natural.
>
> [...]
>
> Assim, pode-se resumir que o desenvolvimento econômico é parte da teoria econômica que se preocupa com a melhoria do padrão de vida da coletividade ao longo do tempo e deve provocar mudanças fundamentais na

> organização da sociedade e em suas instituições. Essa área estuda, ainda, progresso tecnológico, estratégias de crescimento, entre outras questões.[325]

O perfil da pós-modernidade envolve o Estado, a tributação, a economia e o direito, dentro de um plexo de acontecimentos numa era de velocidade resultando nos fenômenos da globalização, da mundialização, do planetarismo e da universalização, que propõe inovação e mudanças.[326]

A ordem econômica mundial sob a visão da pós-modernidade pauta-se na garantia de mínimos sociais, condicionando condições ao cidadão e ao trabalhador, e, na economia de mercado, não se estabelecem pressupostos, já que o pressuposto basilar é a liberdade do homem, livre de suas enfermidades, inseguranças, ignorância e fraqueza.[327]

Vivencia-se na atualidade uma economia voltada muito mais para o consumo do que para o acúmulo de riqueza. Vasques[328] comenta que, até a revolução industrial, o patrimônio servia como um indicador perspicaz para a capacidade contributiva, o qual exprimia o alcance econômico do indivíduo em função de seus bens; entretanto, com a passagem de uma economia fundiária para uma de serviço, a capacidade contributiva não pôde mais ser aferida de maneira que não suscitasse dúvidas.

Dentro de uma economia, a tributação é de fato um instrumento no qual o Estado procura atingir o desenvolvimento, que, por sua vez, regula-se pelo mercado concorrente, que não apenas ocorre na esfera nacional, mas inclusive na esfera internacional. Com isso mostra que o tributo insere mais competitividade na economia dos países, e, assim, os mercados acabam por determinar, de modo mais significativo, as políticas públicas, em vez dos próprios Estados.[329]

Compatibilizando tributação e economia de globalização, vê-se que a tributação liga-se ao Estado, à economia de mercado, enquanto a globalização mundial se defronta com uma interdependência entre os Estados. Quando o cenário é o mundo globalizado, não se

---

[325] KIECKHÖFER, Adriana Migliorini. *Do desenvolvimento econômico ao desenvolvimento sustentável*: uma retrospectiva histórica. Diritto & Diritti – Portal Giuridico Italiano, 2009. Não paginado. Disponível em: <http://www.diritto.it/pdf/28276.pdf>. Acesso em: 14 nov. 2010.

[326] NOGUEIRA, Alberto. Globalização, regionalizações e tributação: a nova matriz mundial. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 1.

[327] UNGER, Roberto Mangabeira. *A segunda via*: presente e futuro do Brasil. São Paulo: Boitempo, 1991, p. 13.

[328] VASQUES, Sérgio. Capacidade contributiva, rendimento e patrimônio. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 2, n. 11, p. 23-61, 2004, passim.

[329] MARTINS, Ives Granda da Silva. Prognóstico da finalidade no Mercosul. In: MARTINS, Ives Granda da Silva (Coord.). *O direito tributário no Mercosul*. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 238.

diferencia qual é a nacionalidade da pessoa, tão somente considera-se a pessoa que produz, que presta serviço, enfim que legitima a tributação do imposto de renda da pessoa física, com o intuito de torná-lo mais justo.

Para tanto, a necessidade de se construir uma legislação tributária que assegure uma isonomia tributária aos contribuintes do imposto sobre a renda da pessoa física torna-se cada vez mais gritante. Assim, devem-se positivar leis que reduzam a desigualdade social na ordem econômica, para que haja um desenvolvimento da economia nacional e, consequentemente, esta economia torne-se mais competitiva no mercado internacional, não se sujeitando assim, tão somente ao crescimento do país.

3.2.4 A supremacia constitucional do não-confisco

O artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, prevê o princípio do não-confisco, que se delineia à cargo de restringir e direcionar o legislador, com o objetivo de que a norma tributária criada não resulte em exaurimento da patrimônio (riqueza) do contribuinte. Segundo Carrazza[330], o tributo dito confiscatório esgota o acréscimo patrimonial tributável das pessoas ou fica a via de fato disso, quando não considera a real capacidade contributiva do indivíduo.

O texto constitucional limita os possíveis excessos do Poder Público, amparando e protegendo todos os cidadãos, e traz assim proteção ao patrimônio, à propriedade, à ordem jurídica e ao Estado de Direito. Para Carrazza[331], a norma que evita o efeito do confisco normatiza que:

> [...] nenhuma pessoa, física ou jurídica, pode ser tributada por fatos que estão fora da *regra-matriz constitucional* do tributo que lhe está sendo exigido, porque isto faz perigar o direito da propriedade.
>
> Portanto, o *princípio da não-confiscatoriedade* exige do legislador conduta marcada pelo equilíbrio, pela moderação e pela medida na quantificação dos tributos, tudo tendo em vista um direito tributário *justo*.

Assim, em uma visão exclusivamente normativa, o princípio do não-confisco é utilizado para se prevenir a usurpação por meio da tributação, e inclusive como meio fiscalizatório de possíveis desmedidas sobre o patrimônio. Mostra ser um princípio preventivo

---

[330] CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 110.

[331] Ibid., p. 111, grifo do autor.

e curativo no âmbito tributário que faz com que o Estado não se utilize da tributação como um instrumento de expropriação de bens por conta do alto ônus tributário, com isso, traz vedações ao Estado, para que não lesione o patrimônio nem a fonte que produz os rendimentos.

A vedação do princípio constitucional é uma regra que, na prática, veda qualquer ente federado quando, da instituição de um novo tributo ou até mesmo da majoração de um já existente, há um limite a ser mantido, ou seja, o mesmo ordenamento que dá o direito de aumentar impõe limites, mantendo assim o equilíbrio do crescimento patrimonial.

Percebe-se que não é diferente quando esse princípio se aplica ao imposto sobre a renda porque, a cada ano, novas regras podem advir, e elas são criadas especialmente para que os contribuintes tenham a segurança tributária garantida, uma vez que o aumento das alíquotas pode tendenciar a um desequilíbrio na capacidade de contribuir.

O crescimento patrimonial dos contribuintes deve resultar de atividades lícitas. Mediante isso, apura-se a base de cálculo, que é mensurada pela capacidade contributiva e pela progressividade, sendo este o ponto limitativo do primeiro. Se estes cuidados não forem validados, estar-se-á praticando o confisco, além de que, direitos constitucionais basilares estarão sendo cerceados. Deste modo, o legislador infraconstitucional, ao executar sua competência, terá de ter como hábito a consideração de observar todas essas premissas, trazendo segurança jurídica para a relação tributária.

Com efeito, para que se tenha uma incidência de IR justa, destaca-se que é indispensável que, no montante das rendas ou proventos, seja calculado o abatimento proveniente das despesas necessárias para a percepção auferida, fato esse que deve ocorrer no evento do fato imponível, aferindo com segurança o *quantum* tributável (acréscimo patrimonial).

Avalia-se que o Estado deixa de oferecer e de garantir um salário mínimo que atenda às necessidades básicas do indivíduo. Deste modo, entende-se que o contribuinte (sujeito passivo) é usurpado, uma vez que sua capacidade econômica vem gradativamente sendo reduzida, e ainda há a vedação de despesas indispensáveis para a vida e para o custeio da própria fonte de renda, deparando-se com o confisco.

Quadro 3 - Demonstrativo comparativo das deduções permitidas na Declaração de IRPF, por período

Exercício 1924-1925	Exercício 1975-1989	Exercício 1991-2009
– salários, ordenados, gratificações, bonificações e outras remunerações por serviços prestados no ano precedente; – despesas de viagem; – despesas relativas à compra, reparo e manutenção ou aluguel de veículos, usados para fins profissionais; – despesas de consumo de água, luz, força e assinaturas de telefone, quando realizadas nos locais destinados ao exercício da profissão; – despesas de expediente, correspondência e publicidade; – despesas de conservação de material, mobiliário e asseio geral das instalações destinadas a fins profissionais; – despesas de expediente, correspondência e publicidade; – os encargos de propaganda que contribuíssem para aumentar a produção do rendimento; – as contribuições pagas às associações científicas e assinaturas de jornais técnicos, relativos às profissões liberais; – as importâncias correspondentes aos gastos corretamente feitos com a compra de livros, materiais, instrumentos e outros aprestos indispensáveis ao exercício de qualquer profissão; – o preço de custo e o aluguel de materiais, instrumentos e utensílios indispensáveis ao exercício de uma profissão não comercial ou industrial, quando obtidos no período considerado para o lançamento;	– juros de dívidas pessoais, até 1981 inclusive; – juros do Sistema Financeiro de Habitação; – seguros de vida, até 1981 inclusive; – seguros de acidentes pessoais, até 1981 inclusive; – bolsa de estudos; – perdas extraordinárias; – contribuições e doações; – prospecção de jazidas minerais, até 1979 inclusive; – despesas com instrução; – encargos de família; – médicos, dentistas e hospitalização; – pensão alimentícia judicial; – aluguéis residenciais, a partir de 1977; – maior de 65 anos, a partir de 1978; – contribuições previdenciárias a entidades abertas, a partir de 1979; – incentivo à cultura, a partir de 1987; – plano de Poupança e Investimento PAIT, a partir de 1988; – caderneta Pecúlio, a partir de 1988. – Na declaração simplificada, instituída em 1976, os abatimentos estavam restritos a encargos de família, médicos, dentistas e hospitalização e pensão alimentícia, aluguéis residenciais (a partir de 1977) e maior de 65 anos (a partir de 1978); – Os investimentos incentivados deixaram de fazer parte dos abatimentos da	– contribuições e doações, até 1996 inclusive; – dependentes; – despesas médicas; – pensão alimentícia judicial; – contribuição previdenciária oficial, a partir de 1992; – despesas com instrução, a partir de 1993; – livro Caixa, a partir de 1993; – doação – plebiscito, apenas em 1993; – contribuição à previdência privada, a partir de 1997; – fundo de aposentadoria programada individual – FAPI, a partir de 1998. – Algumas deduções tinham limite e não se podia deduzir o valor efetivamente pago. – O incentivo à cultura e o incentivo à atividade audiovisual eram reduzidos do imposto calculado pela tabela progressiva. A partir de 1997, as despesas com o Fundo da Criança e do Adolescente também foram diminuídas do imposto. Desde o exercício de 2007, pôde ser deduzida, após a apuração do imposto devido, a contribuição previdenciária social do empregado doméstico. – Na declaração simplificada, que retornou a partir do exercício de 1996, o desconto simplificado substituiu todas as deduções e abatimentos.

Exercício 1924-1925	Exercício 1975-1989	Exercício 1991-2009
– o aluguel ou valor locativo do imóvel, destinados ao exercício profissional; – as comissões e corretagens sobre rendimentos tributáveis; – os impostos diretos pagos ao governo federal; – as partes dos rendimentos já tributados em outras categorias; – as perdas extraordinárias, provenientes de casos fortuitos ou de força maior como incêndio, tempestade, naufrágio e acidentes semelhantes a esses, desde que não fossem compensados por seguro ou indenização; – as contribuições e doações aos cofres públicos e instituições.	renda bruta e passaram a ser deduzidos diretamente do imposto devido.	

Fonte: Nobrega[332].

As deduções previstas na legislação vigente do imposto de renda da pessoa física são destoantes das legislações anteriores que, ao apurar a renda, permitiam deduções importantes para aferir a capacidade de contribuir do sujeito passivo da obrigação tributária do imposto de renda da pessoa física. Em análise comparativa de deduções entre alguns períodos, encontra-se flagrante de um alto grau de redução no que era e do que é permitido deduzir (Quadro 3).

Para o cálculo do IRPF, eram permitidas tais deduções para apurar a renda de fato do sujeito passivo, sendo elas válidas para os assalariados, os autônomos e para o Pró-Labore. Dos três períodos analisados, tem-se o Exercício de 1924-1925, que assegurava um rol significativo de deduções garantindo uma maior isonomia tributária, uma vez que abrangiam a todos indistintamente.

Em 2010 e 2011, as permissões de deduções continuam aquém do que se espera para uma justa tributação, em detrimento da condição econômica do sujeito passivo, para que se evite aniquilar a riqueza por meio da tributação. Mensurar a capacidade contributiva é a

[332] NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. *Oitenta anos do imposto de renda no Brasil – um enfoque da pessoa física*. Brasília, DF: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2004. Não paginado. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/80AnosIR/Livro/Default.htm>. Acesso em: 30 ago. 2009.

possibilidade de instituir tratamento tributário de efetivo valor social, encontrando assim uma medida correta de aptidão econômica, para que o sujeito passivo suporte o imposto devido.

A legislação do imposto de renda da pessoa física é exigente, entretanto não integra a real manifestação da riqueza nova, procedendo-se de maneira felina sobre todos os rendimentos, sem sequer considerar despesas condicionadas diretamente com o custo de sobrevivência, com isso, os princípios constitucionais tributários desse tributo são relativamente ou negligentemente atendidos.

O pressuposto da capacidade contributiva não está somente em limitar o poder do Estado, seu objetivo também se relaciona aos critérios de que o Estado se utiliza para tributar o sujeito passivo em função da riqueza efetiva que este detém, lembrando que essa riqueza não deve ser reduzida.

O indivíduo não pode e não deve sofrer violação do seu patrimônio ou temer pela perda de seus bens; portanto não apenas o princípio da capacidade contributiva, mas o da legalidade, o da igualdade, o da pessoalidade, o da progressividade e da não confiscatoriedade têm de ser aplicados corretamente na legislação vigente do IRPF.

Vale à pena continuar mencionando a questão dos legisladores versus tributação, em que os legisladores, independente de quaisquer das situações em que se encontrarem, devem buscar a razoabilidade na tributação, como bem esclarece Castro:

> Apesar de tais dificuldades na busca dessa aludida razoabilidade da tributação, por certo, qualquer fixação de alíquota do IR que resulte temerária à garantia patrimonial será inconstitucional por atentar contra os ditames da vedação confiscatória ora em estudo. Mesmo destino terá, entendemos, preceito que exclua com despesa dedutível gasto efetivamente feito e que seja claramente imprescindível à sobrevivência do individuo, como, por exemplo, aquisição de medicamentos para tratamento de moléstia grave etc.; ou, ainda, que entenda como receita aquilo que em verdade resulte em mera recomposição patrimonial e não em qualquer acréscimo.[333]

O critério da razoabilidade é de extrema relevância na análise do tributo, evitando configurar o confisco que pode absorver a renda, os bens e até mesmo a atividade profissional lícita, liquidando os recursos produtivos, lembrando que o tributo não deve exceder o limite da capacidade contributiva do sujeito passivo.

---

[333] CASTRO, Alexandre Barros. *Sujeição passiva no imposto sobre a renda*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 112.

Na atual legislação há dificuldade de encontrar a moderação para o sujeito passivo do IRPF, pelo fato de que nem todos os gastos realizados por ele são utilizados em toda a sua extensão, como por exemplo, as despesas efetuadas com educação, com as quais, quase sempre, é gasto mais do que é permitido usufruir, isto sem falar em saúde, moradia e lazer, garantidos para uma parcela minoritária da sociedade. O Estado não está contemplando a valorização da educação, da cultura, do lazer, de uma renda digna e, tampouco, de uma justiça social.

3.3 IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA: SUA FUNÇÃO SOCIAL

A sociedade não se resume somente em regras de conduta e deveres, estando subentendidos também, os direitos, e estes estão inteiramente intrínsecos na chamada Justiça Social. Pergunta-se: O que resulta a Justiça Social? Com poucas palavras, é quando uma sociedade como um todo assegura ao indivíduo o mínimo vital ou existencial a uma vida digna.

Um passo que parece importante é asseverar que o imposto sobre renda ou proventos de qualquer natureza trata-se de um instrumento arrecadatório, contudo não se perfaz somente nesta ideia, uma vez que o destino de sua arrecadação não está condicionado exclusivamente para a manutenção do Estado.

Cumpre discorrer as destinações dadas ao imposto de renda da pessoa física, utilizados como deduções do imposto apurado, como os incentivos às atividades culturais ou artísticas; os incentivos às atividades audiovisuais; e as doações a fundos controlados pelos conselhos. As deduções ficam limitadas a 6% do valor do imposto devido, não havendo limites específicos para quaisquer dessas deduções (art. 87, § 1º, do RIR/1999).[334]

Os incentivos às atividades culturais ou artísticas na forma de doações e patrocínios podem ser deduzidos pela pessoa física na declaração de rendimentos, em favor de projetos culturais aprovados pelo Ministério da Cultura.[335]

---

[334] Artigo 87, § 1º, do RIR/1999. PENHA, José Ribamar. Tributação das pessoas físicas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Regulamento do imposto de renda*: anotado e comentado – 2006. São Paulo: MP, 2006. p. 26-414, p. 298-299.

[335] Artigo 90 do RIR/1999. Ibid., p. 306.

Medida Provisória n. 2.228-1[336], de 6 de setembro de 2001, acarretou os princípios gerais da Política Nacional do cinema, criando o conselho Superior do Cinema e Agência Nacional do Cinema, instituiu o Programa de Apoio ao Desenvolvimento do Cinema Nacional, autorizou a criação de Fundos de Financiamento da Indústria Cinematográfica Nacional, trouxe a possibilidade de deduzir o IR apurado na declaração de ajuste anual do valor das deduções e patrocínios em prol de produção de obras cinematográficas e videofonográficas nacionais de curta e média metragem, e ainda da preservação e difusão do acervo audiovisual.[337]

Os incentivos às atividades audiovisuais, para serem dedutíveis, devem advir de projetos ou programas previamente aprovados pela Agência Nacional do Cinema[338], e, da mesma forma, as doações a fundos controlados pelos Conselhos dos Direitos da Criança e do Adolescente, seja ele municipal, estadual ou nacional.[339]

Na tributação definitiva, quando ocorre o ganho de capital na alienação de bens ou direitos, a legislação prevê a não incidência e a isenção, nos casos de desapropriação para o fim de reforma agrária e quando ocorre a liquidação de sinistro, furto ou roubo do objeto segurado.[340]

---

[336] BRASIL. Presidência da República. Medida Provisória n. 2.228-1, de 6 de setembro de 2001. Estabelece princípios gerais da Política Nacional do Cinema, cria o Conselho Superior do Cinema e a Agência Nacional do Cinema - ANCINE, institui o Programa de Apoio ao Desenvolvimento do Cinema Nacional - PRODECINE, autoriza a criação de Fundos de Financiamento da Indústria Cinematográfica Nacional - FUNCINES, altera a legislação sobre a Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 10 set. 2001. Não paginado. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2228-1.htm>. Acesso em: 25 abr. 2011.

[337] Artigo 90 do RIR/1999. PENHA, José Ribamar. Tributação das pessoas físicas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Regulamento do imposto de renda*: anotado e comentado – 2006. São Paulo: MP, 2006. p. 26-414, p. 307.

[338] Artigo 97 do RIR/1999. Ibid., p. 312-313.

[339] Artigo 102 do RIR/1999. Ibid., p. 316-317.

[340] Artigo 120 do RIR/1999. Ibid., p. 353.

O ganho de capital não será tributado quando tratar de bens de até R$ 35.000,00; também não será tributado se o imóvel for superior a R$ 35.000,00, no caso de alienação de imóvel residencial, se o produto da alienação for aplicado em até 180 dias na aquisição de imóvel residencial no país, atendendo assim, ao artigo 39, da Lei n. 11.196[341], de 21 de novembro de 2005.

Tratando-se de alienação de propriedade rural, para a apuração do ganho de capital considera-se apenas o valor da terra nua, excetuando o valor das benfeitorias. As benfeitorias serão consideradas receitas da atividade rural se, na época do investimento, tiver sido utilizado como custo ou despesa dessa atividade.[342]

E não haverá tributação quando se tratar de alienação de participação societária que apresentar, no mês da alienação, o preço unitário igual ou inferior a R$ 20.000,00 (Ações negociadas no mercado de balcão) e/ou a R$ 35.000,00 (F.I.I. e Quotas/Outras), nos termos do artigo 38, da Lei n. 11.196/2005.[343]

Com o mesmo grau de importância, na tributação do imposto de renda da pessoa jurídica a legislação prevê isenções, reduções e deduções. Dentre estas, citam-se algumas como, a isenção ou redução do imposto como incentivo ao desenvolvimento regional; redução do imposto como incentivo ao desenvolvimento de empreendimentos turísticos; incentivos as empresas montadoras e fabricantes de veículos automotores nas regiões norte, nordeste e centro-oeste; os incentivos à participação em programas voltados ao trabalhador (programas de alimentação ao trabalhador e vale-transporte); fundo de amparo à criança e ao adolescente; e, a aplicação do imposto em investimentos regionais.[344]

Consoante a extensa legislação do imposto sobre a renda, destacaram-se algumas destinações, bem como isenções, doações e deduções. Nesse panorama é certo dizer que o

---

[341] BRASIL. Presidência da República. Lei n. 11.196, de 21 de novembro de 2005. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica; altera [...]. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 22 nov. 2005. Não paginado. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11196.htm>. Acesso em: 15 jan. 2010.

[342] Artigo 123 do RIR/1999. PENHA, José Ribamar. Tributação das pessoas físicas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Regulamento do imposto de renda*: anotado e comentado – 2006. São Paulo: MP, 2006. p. 26-414, p. 362.

[343] BRASIL, op. cit., 2005.

[344] Artigos 546, 564, 574, 581, 591 e 592 do RIR/1999. MURPHY, Celia Maria de Souza. Tributação das pessoas jurídicas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Regulamento do imposto de renda*: anotado e comentado – 2006. São Paulo: MP, 2006. p. 414-1.464, p. 1.224, 1.337-1.338, 1.348-1.349, 1.350-1.351, 1.381, 1.385.

Estado, de certa forma, está buscando realizar a função social desse tributo; entretanto o sujeito passivo com menor capacidade contributiva precisa, antes disso, ver sua renda tributada de forma justa, para tanto a aptidão econômica deve ser observada, uma vez que os rendimentos isentos e não tributáveis[345] são a minoria, sendo condicionados a certas situações, dentre estes:

a) Bolsa de estudo e pesquisa quando não traz benefício ao doador e não caracteriza serviço como contraprestação;
b) Capital das apólices de seguro ou pecúlio pago por morte do segurado, prêmio de seguro restituído em qualquer caso, e pecúlio recebido de entidades de previdência privada em decorrência de morte ou invalidez permanente;
c) Indenizações por rescisão de contrato de trabalho[346], inclusive a título de Programa de Demissão Voluntária[347], e por acidente de trabalho; e Fundo de Garantia por Tempo de Serviço;

---

[345] Artigo 39-41 do RIR/1999. MURPHY, Celia Maria de Souza. Tributação das pessoas jurídicas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Regulamento do imposto de renda*: anotado e comentado – 2006. São Paulo: MP, 2006. p. 79-128.

[346] TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PAGAMENTO A EMPREGADO, POR OCASIÃO DA RESCISÃO DO CONTRATO. INDENIZAÇÃO DECORRENTE DE CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. GRATIFICAÇÃO ESPECIAL. FÉRIAS VENCIDAS E NÃO-GOZADAS. TERÇO CONSTITUCIONAL. NATUREZA. REGIME TRIBUTÁRIO DAS INDENIZAÇÕES. PRECEDENTES. 1. O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador, nos termos do art. 43 e seus parágrafos do CTN, os "acréscimos patrimoniais", assim entendidos os acréscimos ao patrimônio material do contribuinte. 2. O pagamento de indenização por rompimento de vínculo funcional ou trabalhista, embora represente acréscimo patrimonial, está contemplado por isenção em duas situações: (a) a prevista no art. 6º, V, da Lei 7.713/88 ("Ficam isentos do imposto de renda [...] a indenização e o aviso prévio pagos por despedida ou rescisão de contrato de trabalho, até o limite garantido por lei [...]") e (b) a prevista no art. 14 da Lei 9.468/97 ("Para fins de incidência do imposto de renda na fonte e na declaração de rendimentos, serão considerados como indenizações isentas os pagamentos efetuados por pessoas jurídicas de direito público a servidores públicos civis, a título de incentivo à adesão a programas de desligamento voluntário"). [...]. Recurso Especial nº 978.637 – SP (2007/0189751-3). Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Data do julgamento 04.12.2008. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Jurisprudências*. Brasília, DF, 2011g. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/>. Acesso em: 10 jan. 2011.

[347] TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. INCIDÊNCIA SOBRE O MONTANTE DECORRENTE DA ADESÃO DE EMPREGADO EM PROGRAMA DE DEMISSÃO VOLUNTÁRIA - PDV. Empresa submetida ao regime de direito privado. Liberalidade do empregador. Não verificada. Inexiste liberalidade em acordo de vontades no qual uma das partes renuncia ao cargo e a outra a indeniza, fundamentada no tempo de trabalho. Recurso pago para garantir o mínimo existencial do aderente. A verba indenizatória decorrente do PDV não tem natureza jurídica de renda. Inteligência dos arts. 153, III e § 2º, I e 145, § 1º da CF c/c 43 do CTN. Princípio da capacidade contributiva. 1. Os Programas de Demissão Voluntária - PDV consubstanciam uma oferta pública para a realização de um negócio jurídico, qual seja a resilição ou distrato do contrato de trabalho no caso das relações regidas pela CLT, ou a exoneração, no caso dos servidores estatutários. O núcleo das condutas jurídicas relevantes aponta para a existência de um acordo de vontades para por fim à relação empregatícia, razão pela qual inexiste margem para o exercício de liberalidades por parte do empregador. 2. A verba paga a título de adesão ao PDV tem natureza jurídica de indenização, porque destina-se à manutenção do mínimo vital do ex-empregado, que terá de aderir ao sistema de seguridade social. [...]. Recurso Especial nº 940.759 – SP (2007/0071666-5). Relator: Ministro Luiz Fux. Data do julgamento 25.03.2009. Ibid.

d) Lucro na alienação de bens e/ou direitos de pequeno valor ou do único imóvel (até R$ 440.000,00); lucro na venda do imóvel residencial para aquisição de outro imóvel residencial; redução do ganho de capital;
e) Lucros e dividendos recebidos pelo titular e pelos dependentes;
f) Parcela isenta de proventos de aposentadoria, reserva remunerada, reforma e pensão de declarantes com 65 anos ou mais;
g) Pensão, proventos de aposentadoria ou reforma por moléstia grave ou aposentadoria ou reforma por acidente em serviço;
h) Rendimentos de caderneta de poupança e letras hipotecárias;
i) Rendimentos de sócio ou titular de microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples, exceto pró-labore, aluguéis e serviços prestados;
j) Transferências patrimoniais – doações, heranças, meações e dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar;
k) Parcela isenta correspondente à atividade rural;
l) Imposto sobre a renda de ano-calendário anterior compensado judicialmente no ano-calendário da declaração correspondente;
m) 75% dos rendimentos do trabalho assalariado recebidos em moeda estrangeira por servidores de autarquias ou repartições do Governo Brasileiro situadas no exterior, convertidos em reais;
n) Ajuda de custo; diárias; salário-família; seguro-desemprego e auxílios diversos;
o) Incorporação de reservas de capital; bonificações em ações; dentre outros.

Os rendimentos isentos e não tributáveis em destaque ocorrem em função de situações específicas, nas quais na grande maioria o sujeito passivo as utiliza para suprir necessidades advindas do exercício profissional, em detrimento de fatos alheios a sua vontade, ou de empenho próprio; porém a subsistência do indivíduo fica a cargo de todos os demais rendimentos, razão que traz preocupações na aferição do tributo devido, que não deve sujeitar perda de poder aquisitivo nem do patrimônio.

O imposto sobre a renda, por interagir-se com vários princípios constitucionais basilares para a tributação, deve trazer consigo a função social. Essa função está condicionada aos princípios da progressividade e da capacidade contributiva, sendo assim, na medida em que esses princípios estejam sendo aplicados corretamente, estar-se-á atingindo a justiça social. Machado defende que:

> A principal função da progressividade dos tributos é a redistribuição de riqueza. Com o tributo progressivo, o que tem mais paga não apenas proporcionalmente mais, porém mais do que isto, paga progressivamente mais. O imposto progressivo tem sido, por isto mesmo, preconizado pelos socialistas como instrumento de reforma social [...].[348]

Isso posto, leva a entender que a progressividade influencia na desigualdade social e, sendo aplicada de forma gradativa em virtude do aumento da base de cálculo, estaria gerando grandes mudanças nesse cenário, pois promoveria a redistribuição de renda na sociedade.

Na justiça social, encontram-se a contribuição e a distribuição, significando a justiça social e a justiça distributiva. Estas duas se complementam, em busca do mesmo fim, este por sua vez possui natureza social, e se pode denominar em bem comum da sociedade.

A soberania oferece ao Estado o poder de governar todos os indivíduos dentro do seu território, nas suas relações internas. Machado[349] ensina que, na soberania, não existe hierarquia, mas, para o exercício dessa soberania, o Estado precisa de recursos financeiros, para tanto, através do Poder Legislativo exerce sua função de tributar. Posto isso, continua Machado:

> No Brasil, o poder tributário é partilhado entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios. Ao poder tributário juridicamente delimitado e, sendo o caso, dividido dá-se o nome de competência tributária.
>
> O instrumento de atribuição de competência é a Constituição Federal, pois, como se disse, a atribuição de competência tributária faz parte da própria organização jurídica do Estado. Evidentemente só às pessoas jurídicas de Direito Público, dotadas de poder legislativo, pode ser atribuída competência tributária, posto que tal competência somente pode ser exercida através da lei. [350]

---

[348] MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004b, p. 139-140.

[349] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004a, p. 42-45.

[350] Ibid., p. 43.

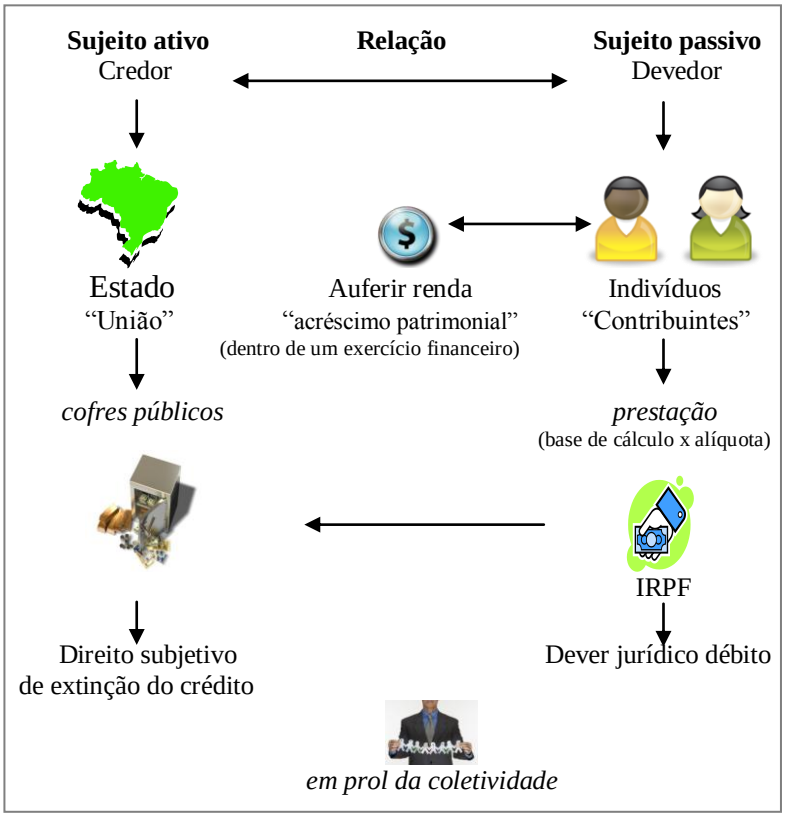


Figura 3 - Relação tributária do IRPF entre a União e os contribuintes.
Fonte: Cassandra Libel Esteves Barbosa Boggi, 2011.

Em análise ao imposto sobre a renda ou proventos de qualquer natureza chega-se à seguinte relação jurídico-tributária que deve considerar que o resultado de toda essa relação está ou deveria estar voltado em prol da própria sociedade (Figura 3).

Efetivamente, se o resultado da tributação for a favor da própria sociedade, acreditar-se-á na justiça distributiva partindo de um preceito constitucional conforme Moraes disserta:

> O princípio da capacidade contributiva, pelo qual cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade de acordo com a sua aptidão econômica, ou capacidade contributiva, origina-se do ideal de justiça distributiva.[351]

Vê-se que a igualdade não está no tratamento igualitário para todos, haja vista que se está lidando com contribuintes desiguais. Sendo assim, não cabe ao sistema constitucional forçar uma falsa igualdade, o que o presente trabalho entende é que o tratamento no caso do

---

[351] MORAES. Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. v. 2, p. 118.

IRPF deve ser de forma desigual para que se possa chegar a uma possível igualdade ou, então, ao menos abrandar a desigualdade.

Como já estudado, a capacidade contributiva é a capacidade do contribuinte em sua capacidade econômica, esta resulta da potencialidade de cada contribuinte. Dessa forma, segundo Leonetti, "[...] o uso de alíquotas progressivas, além de assegurar, em grande medida, o respeito ao princípio da capacidade contributiva, auxilia na distribuição da renda e, por via de consequência, a garantir o mínimo social." [352]

Quando se fala em IRPF não se está falando no imposto que incide sobre a receita bruta, sua visão deve ser à frente, ou seja, deve atender o mínimo vital. Dessa forma, faz-se necessário que a lei permita deduções imprescindíveis para a existência do indivíduo, devendo essas deduções ser abatidas da receita bruta. Assim, estar-se-á atendendo à capacidade contributiva e realizando a justiça social.

Muitos doutrinadores aceitam que o IR é uma forma de se realizar a justiça social, quer dizer, o contribuinte deve dar sua contrapartida ao Estado de acordo com sua a renda. Habilmente Leonetti discorre em sua obra:

> [...] a atuação do imposto sobre a renda das pessoas físicas como eficaz instrumento de Justiça Social depende 'apenas' de que os membros dos Três Poderes da República, Executivo, Legislativo e Judiciário, cada qual em sua seara, cumpram, e façam cumprir, os desígnios da Constituição. Pode-se afirmar, assim, que falta vontade política para que a tributação da renda, entre nós, melhor exerça seu papel constitucional, histórico e universal de colaborar efetivamente para que a Justiça Social se realize e o estado brasileiro possa cumprir adequadamente sua função social.[353]

Como já discorrido, há vários princípios ligados direta ou indiretamente ao IRPF, dentre eles, a igualdade, a legalidade, a capacidade contributiva, a progressividade e outros, sendo que estes princípios constitucionais, de uma forma ou de outra, perante esse tributo, colocam em prática a sua instituição, a sua fundamentação, a sua cobrança, a sua fiscalização e a sua finalidade, então, é extremamente importante a não os violar.

Diante da retórica, não pode a base de cálculo vir a ser manipulada, vindo a incidir sobre fatos que não possuem expressão econômica e não resultam em riqueza nova. Nesse sentido, Carrazza diz:

---

[352] LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil.* Barueri: Manole, 2003, p. 204.

[353] Ibid., p. 206, grifo do autor.

> Descumpre o princípio da capacidade contributiva lei que não mande levar em conta, no momento de sua aplicação ao caso concreto, a distinta aptidão que alguns sujeitos passivos têm, em relação aos demais, para suportar a carga financeira de impostos que alcançam diretamente a pessoa do contribuinte (caso do IR) [...].[354]

Consoante a todo exposto completa Carrazza:

> Inconstitucionais, portanto, os impostos que não revelam a capacidade contributiva [...] sempre que sua base de cálculo não dimensiona ou mede um fato da vida econômica, ou seja, algo que revele ou signifique riqueza do contribuinte.[355]

Quando se estuda a Justiça Social, há a certeza de que o IR dever ser utilizado como um meio de uma política social como abrandamento das desigualdades ora existentes, fazendo com que pessoas (contribuintes) com menor riqueza possuam um tratamento diferenciado daqueles, inversamente proporcional.

Para que se alcance a chamada e tão esperada Justiça Social, o Sistema Tributário como um todo deve ser reformulado levando em consideração a necessidade do contribuinte em diminuir sua carga tributária e a vontade do Estado em, cada vez mais, angariar recursos aos cofres públicos, sendo sempre insuficiente o que se arrecada.

Na visão presente, um em cada qual tem seus interesses próprios, mas "alguém" deve avaliar os limites de cada um desses sujeitos, cuja dificuldade é saber quem deve então avaliar. Percebe-se que o Estado e o Contribuinte é que não podem ser, afinal seria tendencioso.

Nesse caso, é de inteira compreensão que deve ser a própria Constituição Federal, por ser a norteadora de qualquer problema jurídico. Então a sua supremacia deve ser inatingível para que se valide a democracia do país, por isso é imperativa a sua interpretação, não podendo ter distorções.

Profundamente ligado à normatividade dos princípios, nota-se que há uma vinculação entre o comportamento público e o privado, entretanto, para a concreta realização da justiça social, seria eficaz a aplicação da progressividade ligada à capacidade contributiva do contribuinte do imposto sobre a renda da pessoa física.

---

[354] CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 107.

[355] Ibid., p. 109.

Ressalta-se que a Constituição Federal[356] visa alcançar a justiça, embasada por uma ação política e formada por uma composição estrutural alicerçada em uma sociedade, por meio de inúmeras ideias, conexas à ordem socioeconômica do Estado. Justo posto, surge uma premissa, na qual, para a existência de um Estado Democrático de Direito, se faz necessária a manutenção de uma sociedade humanitária e justa.

O escopo do texto constitucional, em seu artigo 1°, incisos II e III,[357] apresenta o embasamento do Estado Democrático de Direito, na dignidade da pessoa humana, na soberania, na cidadania, entre outros.

De acordo com o artigo 3º, da Constituição Federal[358], trata-se de objetivos fundamentais da República: a constituição de uma sociedade livre, justa e solidária; a garantia de que haja desenvolvimento da nação; a erradicação da pobreza, da marginalização e inclusive redução das desigualdades sociais e regionais; e a promoção do bem de todos, vedada todas as formas de arrecadação.

Segundo Oliveira e Souza prelecionam:

> [...] estudam-se as receitas tributárias e sua justificação, começando pela Constituição Federal Brasileira em seu art. 3º, o qual traz em seu bojo alguns objetivos a serem alcançados, como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza, a redução das desigualdades regionais, enfim, alguns desideratos que delineiam o modelo de Estado que a sociedade escolheu e direcionam, pois, a atuação estatal.[359]

Além disso, encontra-se disposto no artigo 170, *caput*, da Constituição Federal[360], o que segue: "A ordem econômica fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, [...]".

Em verdade, é notório que o conceito de Estado Democrático de Direito, como instrumento de realização de justiça social, em nosso ordenamento jurídico, está perfeitamente

---

356 BRASIL. *Vade Mecum Saraiva 2009*. 7. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009a, p. 7.

357 Ibid., p. 7.

358 Ibid., p. 7.

359 OLIVEIRA, Lourival José de; SOUZA, Sharon Cristine Ferreira de. *Política fiscal e desenvolvimento econômico no Brasil*. In: ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, 17., 2008, Brasília, DF. *Anais...* Florianópolis: Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-graduação em Direito, 2009. p. 1.346-1.362. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/brasilia/09_614.pdf>. Acesso em: 12 mar. 2011, p. 1.347.

360 BRASIL, op. cit., 2009a, p. 59.

disposto no artigo 1°, incisos II e III, no artigo 3°, e por fim, no artigo 170, *caput*, todos da Constituição Federal[361]. Contudo a razão pública do Estado deve-se valer dos referidos fundamentos constitucionais com o fito de se atingir a justiça social.

Sobre a justiça social, é importante citar que esta possui uma relação inerente com a questão dos direitos sociais dos indivíduos, sendo dever do Estado tutelar e garantir o cumprimento desses direitos; todavia, na atualidade, para que se atinja essa justiça tão desejada, a responsabilidade não pode ficar a cargo exclusivamente do Estado, devendo ser partilhado entre todos, seja Estado, sociedade civil, personalidades jurídicas, seja terceiro setor, trata-se de responsabilidade compartilhada.

Zilveti[362] explica que o entendimento mais coerente para justiça social está para a redistribuição de riquezas. Dessa forma, para que se consiga atingir essa distribuição, é imprescindível que isso seja por intermédio da renda líquida, somada à capacidade contributiva e ao justo para subsistência do contribuinte.

Desse modo, entende-se que a repartição da obrigação tributária sobre a renda deveria ter a intenção de equilibrar o sistema de distribuição de riquezas, diminuindo com isso as desigualdades sociais, e ainda, melhorando a qualidade de vida dos indivíduos desprovidos economicamente, visto que isso apenas significaria uma pequena parcela proveniente da renda ou riqueza dos economicamente viáveis. Isso possibilita ao Estado assegurar a todos o mínimo necessário para a subsistência, considerando-se alimentação, saúde, educação, segurança, bem como outras necessidades sociais que satisfaçam a dignidade da pessoa humana.

É evidente a relevância da justiça social e o âmbito do bem comum, até por isso, verifica-se que este tema vem se agigantando não só em debates e discussões, como também nos discursos políticos.

Porém é vital que todas essas alocuções se transformem e resultem em justiça, transferindo-se da esfera abstrata para a esfera concreta. Nesse contexto, ressalta-se que a desigualdade social se deu em virtudes da má distribuição de riqueza que continua se arrastando até os dias atuais, como verdadeiras fissuras sociais, cravadas na sociedade e que agravam a desigualdade social ora existente.

---

[361] BRASIL. *Vade Mecum Saraiva 2009*. 7. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009a, p. 7 e 59.

[362] ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 122.

Outrora, o sistema de distribuição de rendas foi propositalmente estruturado de forma errada, com o desígnio de satisfazer interesses alheios; portanto é mais que justo, que recaia a estes favorecidos a missão de financiar a redução desses abismos sociais, inclusive, visto que, o poder é uno, e assim é do povo, como está determinado na Constituição da República Federativa do Brasil.

É impossível para o atual sistema econômico brasileiro tornar viável uma distribuição de renda mais igualitária, visto que "[...] o que ele busca é a igualdade entre todos os indivíduos que estejam em iguais condições [...]",[363] entretanto, as desigualdades mais descomunais devem ser remediadas. Não se trata de hipocrisia, mas sim de responsabilidade ética e moral, com a enorme massa que diariamente convive com essa dura realidade.

As lições de Grau[364] asseveram o papel da justiça social na esfera da ordem econômica, num contexto de proteger e garantir que cada pessoa sobreviva com pelo menos o mínimo de honra e dignidade possível, atendendo ao objetivo da ordem econômica, como um dos alicerces dos fundamentos da República brasileira.

O preâmbulo da Constituição Federal[365] deixa evidente que o poder é uno, isso significa que é do povo, então o poder atribuído aos governantes emana dessa massa que mantém o Estado, devendo, portanto, ser assegurado a esse povo: os direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça, os quais são tidos e alçados como valores supremos do Estado.

Não há como não notar que, apesar da democracia estar prevista e recomendada no país, aquela dita como soberania popular (da vontade expressa da maioria do povo) não é colocada em exercício, uma vez que esse povo nem sequer é ouvido e tampouco dotado do mínimo existencial.

O mínimo existencial resume-se naquilo que impreterivelmente é essencial para o indivíduo, são as necessidades básicas e necessárias para um ser humano viver dignamente. É salutar dizer que o mínimo existencial não implica acréscimo patrimonial, assim não caberia incidir IRPF no montante dirigido para esse fim.

Por essa razão, mister se faz comentar que a justiça social, por meio de normas sociais, vê na tributação uma forma de redistribuir riqueza; em contrapartida, as normas voltadas ao

---

[363] RIBEIRO, Maria de Fátima. *Considerações sobre o imposto de renda na Constituição de 1988*. São Paulo: Resenha Tributária, 1990, p. 26.

[364] GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 224.

[365] BRASIL. *Vade Mecum Saraiva 2009*. 7. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009a, p. 7.

cunho financeiro leva à justiça fiscal. Vale lembrar que o presente estudo entende que toda e qualquer justiça é social.

Quanto à justiça fiscal, Tipke e Yamashita ensinam que: "A justiça fiscal é o valor supremo do Estado de Direito dependente de impostos e, ao mesmo tempo, o valor supremo da comunidade de contribuintes [...]".[366]

Por sua vez, a justiça social se manifesta, dizendo Grau: "É que *justiça social* é expressão que, no contexto constitucional, não designa meramente uma espécie de justiça [...]. *Justiça social*, inicialmente, quer significar superação das injustiças na reparação, a nível pessoal, do produto econômico. [...]".[367]

Se o Estado concluir que a atual conjuntura da renda deve ser reavaliada, porém com decisões precisas vinculadas às políticas públicas para o desenvolvimento econômico, baseado na distribuição de renda, assim, é certo dizer que tanto a política extrafiscal, quanto a fiscal serão necessárias, desde que ambas respeitem aos princípios constitucionais. Ribeiro, Paiano e Cardoso colocam a posição a esse respeito, de forma concisa, porém aclarada:

> Através da política extrafiscal, o legislador fiscal, poderá estimular ou desestimular comportamentos, de acordo com os interesses da sociedade, por meio de uma tributação regressiva ou progressiva, ou quanto à concessão de incentivos fiscais. Pode-se dizer que através desta política, a atividade de tributação tem a finalidade de interferir na economia, ou seja, nas relações de produção e de circulação de riquezas.
>
> A política fiscal poderá ser dirigida no sentido de propiciar a evolução do país para objetivos puramente econômicos, como seu desenvolvimento e industrialização, ou também para alvos políticos e sociais, como maior intervenção do Estado no setor privado. A determinação do objeto da política fiscal integra as políticas governamentais.[368]

A problemática volta-se para uma reconstrução do princípio da capacidade contributiva para o imposto de renda da pessoa física, visto que esse tributo ainda não possui uma justa tributação. Machado[369] expande dizendo que existe um despreparo do Congresso

---

366 TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 18.

367 GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 224-225, grifo do autor.

368 RIBEIRO, Maria de Fátima; PAIANO, Daniela Braga; CARDOSO, Sérgio. *Tributação ambiental no desenvolvimento econômico: considerações sobre a função social do tributo*. Diritto & Diritti – Portal Giuridico Italiano, 2008. Não paginado. Disponível em: <http://www.diritto.it/pdf/26102.pdf>. Acesso em: 12 mar. 2011.

369 MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004b, p. 50-51.

Nacional em vivenciar princípios consagrados na Constituição de 1988, lembrando que esta foi elaborada por uma Assembleia Nacional Constituinte.

O legislador, para fins de imposto de renda da pessoa física, deve contrastar uma pessoa da outra, já que possuem aptidões econômicas distintas, sendo plausível a colocação de Longo[370], segundo a qual, na medida em que desenvolve a economia, em geral deve haver mudanças na estrutura do imposto de renda, pois este exige cuidados especiais.

Esses cuidados especiais são condicionantes dos princípios constitucionais, Ávila sustenta que foi a própria Constituição que estabeleceu a progressividade, e o IRPF só será progressivo se obedecer ao princípio da capacidade contributiva.[371]

Por outro lado, quando a Medida Provisória n. 451, de 15 de dezembro de 2008, foi convertida em Lei n. 11.945/2009, o artigo 23 estabeleceu que, para os anos-calendários de 2009 e 2010, seriam quatro alíquotas para o IRPF. Nota-se, neste momento, que o Estado está caminhando para uma reconstrução desse tributo, fomentando uma política tributária mais equilibrada no tocante à progressividade, trazendo uma exação mais prudente.

A função dos princípios é proteger os cidadãos, garantindo a dignidade humana, salvaguardando direitos existenciais, na tentativa de diminuir as desigualdades por meio da tributação; é equivaler e respeitar as diferenças, promover o bem social, por meio de uma política de desenvolvimento econômico que resulte numa correta distribuição da carga tributária, para tanto, a progressividade se faz necessária, do mesmo modo que considerar uma isenção maior para a base cálculo. Assim, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza terá o papel primordial, de ser o protagonista da realização da justiça social.

---

[370] LONGO, Carlos Alberto. *Em defesa de um imposto de renda abrangente*. São Paulo: Pioneira, 1984, p. 85.

[371] ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 3. ed. ver. e atual. de acordo com a EC n. 53, de 19.12.2006. São Paulo: Saraiva, 2008b, p. 379.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

1. Os tributos são ferramentas que dotam a Fazenda Pública de recursos financeiros, sendo percussor o imposto sobre a renda, atingindo resultados eficientes perante a arrecadação geral das receitas públicas, alavancando a cada ano um grau maior dessas receitas, porém esse imposto apresenta altas exigências burocráticas, necessitando de pluralidades de conhecimentos.

2. Por força do artigo 167, inciso IV, da Constituição Federal, não pode haver vinculação de receitas de impostos com órgão, fundo ou despesa. Igualmente, o IRPF não se encontra vinculado, relacionado ou condicionado a benefícios específicos para com o contribuinte, assim, trata-se de uma exação desvinculada de qualquer contraprestação específica.

3. Antes mesmo do CTN/1966, o imposto já era destinado para atender as necessidades da administração pública. Contudo interpreta-se que o IRPF é uma possibilidade de política econômica e social, em que o Estado deve fazer uso de técnicas de redistribuição de renda.

4. O artigo 43, do CTN/1966, informa que a hipótese de incidência do IRPF é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos. A regra matriz de incidência do IR não está para renda ou proventos, mas sim para a disponibilidade jurídica ou econômica. Essa disponibilidade econômica confirmada pelo artigo 2º, do RIR/1999 é o que se tem em posse, podendo ser moeda ou direitos de liquidez.

5. Conquanto não traga expressamente o conceito de renda, está implícita na própria Constituição Federal a sua delimitação no âmbito do seu entendimento de renda e de proventos de qualquer natureza, sendo estes considerados os ganhos econômicos gerados pelo capital, pelo trabalho do contribuinte, ou então pela combinação de ambos, apurando a renda líquida, desse modo se devem deduzir os gastos relativos à obtenção e manutenção da fonte.

6. A Constituição Federal traz um conceito subentendido, em que o artigo 153, inciso III, § 2º, delimita o domínio que a renda e proventos de qualquer natureza alcançam para resultar a obrigação tributária, devendo o IR ser informado, pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade.

7. Tributar renda no Brasil não surgiu exclusivamente da Lei Orçamentária n. 4.625/1922, já que, desde o Segundo Império por volta de 1843, a renda já sofria tributação em razão de subsídios, vencimentos e dividendos.

8. Com a instituição do IR, tem-se a competência tributária, que, neste caso, é da União, devidamente prevista no artigo 153, inciso III, da Constituição Federal, e no artigo 43, do CTN/1966, e ainda, a lei tributária fundamental é o próprio texto constitucional.

9. Medidas provisórias e instruções normativas tangenciam o IR desde sua existência. Assim, pode-se afirmar que o imposto se renova periodicamente dentro de um lapso temporal, que se chama exercício financeiro, então, a cada fim de período, novas regras surgem para ajustar a sua tributação; entretanto, tais regras, visam atender as políticas econômicas com o fito de combater o débito fiscal identificando assim claramente o fim arrecadatório em prol do próprio Estado, e não da coletividade.

10. Regra-matriz de incidência do IRPF, faz necessário-se entender a hipótese (descritor) e a consequência (prescritor). A primeira refere-se a um fato, que se especifica por meio de três critérios: material, temporal e espacial; a segunda indica os efeitos jurídicos, que se especificam por meios de dois critérios, pessoal e quantitativo.

11. A conduta do indivíduo se delineia pelo critério material, cita-se a renda auferida. Já o critério temporal relaciona-se ao lapso temporal, e o critério espacial diz que a tributação pode ocorrer em qualquer lugar do mundo.

12. Os sujeitos da relação jurídico-tributária são conhecidos por meio de critério pessoal, em que o sujeito ativo é quem tem a competência tributária, e o sujeito passivo é quem materializa a regra-matriz de incidência. No caso do IR, a União é o sujeito ativo, e o contribuinte é o sujeito passivo.

13. No critério quantitativo encontra-se o binômio: base de cálculo e a alíquota, sendo justamente esse critério que mensura o imposto devido. É exatamente a base de cálculo que ratificará se a incidência do imposto atende as exigências da hipótese, mostrando de fato o acréscimo patrimonial do contribuinte.

14. A base de cálculo confirma a riqueza nova e, para que se apure a base de cálculo efetiva, deve-se observar a forma de tributação. Dentre elas, tem-se a mensal, anual, na fonte ou definitiva. Essa riqueza nova é o conjunto de direitos que ingressam no patrimônio já existente, abatendo as correspondentes obrigações, fato esse não atendido pela atual legislação.

15. Dentre as formas de tributação, a mais justa é a anual, haja vista que, para a incidência do IR, é necessária a presença de vários elementos, porém é imprescindível que haja a riqueza nova. Dessa forma, a tributação na fonte é a mais injusta, ferindo impreterivelmente o princípio da capacidade contributiva, não passando de uma antecipação de imposto que pode ou não ser considerado devido.

16. A tributação mensal se torna obrigatória para aqueles que auferem renda acima do limite de isenção, é oriunda de rendimentos advindos de outras pessoas físicas. Nessa tributação, permite,-se deduções, conforme os artigos 74 a 79, do RIR/1999, porém são ínfimas, afetando com isso a análise real do acréscimo patrimonial.

17. Nos artigos 117 a 145, do RIR/1999, encontra-se a previsão da tributação definitiva que diz respeito aos ganhos de capital auferidos em função de bens e direitos alienados, não integram a base de cálculo do IR, na declaração de ajuste anual.

18. Para compor o binômio, além da base de cálculo é precisa a alíquota, que acaba por ser a relação percentual entre o *quantum* do imposto e o montante da riqueza tributada. Na atualidade, a progressividade não vem sendo atendida, da mesma forma que a capacidade contributiva e a justiça social, pois se têm apenas quatro alíquotas aplicáveis sobre a base de cálculo, quais sejam, 7,5%, 15%, 12,5% e 27,5%.

19. Respeito é o que se espera do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza diante dos princípios constitucionais tributários. A estrita legalidade traz a garantia ao contribuinte de aceitar em matéria tributária somente aquilo que a lei estabelece, conforme artigo 150, inciso I, da Constituição Federal.

20. Quanto à exigência ou o aumento do tributo, o princípio da anterioridade é uma das formas de limitações de tributar, proibindo a exigência ou o aumento do tributo no mesmo exercício em que se publicou a lei, observando assim o princípio da não-surpresa. E ainda, para que haja a segurança jurídica no direito pátrio brasileiro é assegurada pela Constituição a irretroatividade da lei, sendo regra absoluta em matéria tributária.

21. O princípio da igualdade relaciona-se com outros princípios, seu fim é dar tratamento igualitário para aqueles equivalentes, e, em contrapartida, a distributividade da renda liga-se diretamente ao princípio da capacidade contributiva, que busca a justiça social, pois o pagamento do imposto deve ser de acordo com a aptidão contributiva de cada indivíduo, assim deve-se observar qual o tratamento adequado ao sujeito passivo.

22. O IRPF é de cunho pessoal devendo graduar-se pela capacidade contributiva, considerando a generalidade. O princípio da pessoalidade veda a transferência do encargo (débito) para outrem.

23. O artigo 153, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, expressa os três princípios consubstanciados ao IR, quais sejam: da universalidade, no qual o IR deve incidir sobre todas as rendas e proventos, não havendo brechas da não contemplação da incidência; da generalidade, que entende que o IR deve alcançar todas as pessoas que realizam seu fato imponível; e da progressividade, que atua por aferir a capacidade contributiva em função da pessoalidade, por meio da graduação de alíquotas em detrimento da base de cálculo.

24. As alíquotas efetivas não oferecem a progressividade devida ao imposto sobre a renda da pessoa física, visto que, na medida em que a renda vai aumentando, estas chamadas alíquotas efetivas vão se igualando. Assim, a mudança é mínima e não atende à progressividade, tampouco afere a capacidade contributiva. Declara-se que a incidência do IRPF está dependente de alíquotas fixas margeadas por precárias faixas de rendas, sendo estas presumidas pelo próprio Estado.

25. Quando se analisa as alíquotas e as faixas de rendas, verifica-se que o princípio da igualdade tributária não é sopesado, já que não se afere a correta aptidão contributiva do sujeito passivo. Entende-se que o sistema tributário atual está tributando todos os contribuintes do IRPF de maneira praticamente igual, não levando em conta as desigualdades ora existentes, e a prática dessa política tributária levará a uma maior desigualdade.

26. Defende-se que, para aferição da capacidade contributiva, fazem-se necessárias as seguintes reformulações: a) alíquotas fixas insuficientes, devendo ser instituídas novas alíquotas; b) poucas faixas presumidas de rendas de incidência (articuladas pela RFB); e c) o baixo valor do mínimo isento, que deveria ser considerável e justo, mensurando-o para mais, atendendo assim, o mínimo existencial, que implica em importâncias vitais para o indivíduo.

27. O mínimo existencial não alude a um acréscimo patrimonial, assim não pode ser tributado pelo IR. Esse mínimo existencial não expressa capacidade contributiva, indicativa para a tributação.

28. A legislação infraconstitucional do IRPF afronta ao artigo 145, § 1º, e também aos artigos 3°, inciso I; 1°, inciso III; 170, inciso VII, da Constituição Federal. Em verdade, o IRPF não confere o caráter pessoal; a capacidade econômica não está sendo mensurada corretamente; não se confere justa tributação.

29. É imprescindível uma legislação tributária que garanta aos contribuintes do IRPF uma tributação justa, para tanto, progressiva, e que afira de fato o acréscimo patrimonial, positivando leis que atendam plenamente ao texto constitucional, protegendo a ordem econômica, bem como que reduza a desigualdade social trazendo, além de crescimento, o desenvolvimento econômico para o país.

30. Criação de novas alíquotas acompanhadas de novas bases de cálculos (ajustadas ao momento presente), um valor mínimo isento (limite de isenção) que profira justiça, atendendo aos preceitos fundamentais da Constituição, porém atualizadas periodicamente, concretizando uma respeitável progressividade em observância à aptidão econômica dos contribuintes.

31. A defasagem do IRPF está por volta de 64%; o IPCA de 2007 foi de 4,46%; em 2008, foi de 5,9%; em 2009, foi de 4,31%; e em 2010, foi de 5,91, ficando notório que a correção da tabela de incidência do IRPF oferecida pelo Estado está longe de ser justa.

32. A carga tributária brasileira marca expressivamente a casa de 35,13% do Produto Interno Bruto, percentual que para muitos economistas é elevado diante de outros países. Como se isso não bastasse, o país ainda possui juros consideráveis, e a taxa básica de juros da economia (SELIC) apresenta-se uma média de 10,75% ao ano.

33. Leis tributárias não possuem o fim específico e único de cunho arrecadatório, elas devem ir além, abrangendo a função social que está ligada à justiça social e distributiva.

34. O Estado Democrático de Direito é instrumento de realização de justiça social, está previsto no ordenamento jurídico, no artigo 1°, incisos II e III, no artigo 3°, e por fim, no artigo 170, *caput*, da Constituição Federal, mas a atividade pública não está se valendo desses valores para atingir a justiça social.

35. A justiça social possui uma relação estreita aos direitos dos indivíduos, sendo dever do Estado, tutelar e garantir o cumprimento desses direitos. ,Para que se chegue a essa justiça, a responsabilidade não deve ficar a cargo exclusivamente do Estado, devendo esta ser partilhada entre todos, o Estado, a sociedade civil, as personalidades jurídicas, o terceiro setor, pois está-se referindo à responsabilidade compartilhada.

36. A Constituição Federal declara em seu preâmbulo que o poder é uno, ou seja, do povo. Isso significa dizer que o poder conferido aos governantes advém das necessidades que esse povo elenca como prioritárias, cabendo ao Estado atender os direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça, uma vez que são valores supremos consagrados pelo texto constitucional.

37. Há várias menções sobre a justiça, dentre elas, é que a própria justiça pode ser entendida como superação de injustiças, reparações, seja em relação ao indivíduo ou ao resultado econômico.

38. A previsão na legislação do IR de rendimentos isentos e não tributáveis, bem como, a possibilidade de destinações, deduções, incentivos, já evidenciam um sinal positivo por parte do Estado; entretanto ainda é insuficiente, uma vez que são utilizadas pela minoria dos contribuintes por referir-se em alguns casos à situações específicas.

39. A principal função da progressividade está para a redistribuição da riqueza, pode-se dizer que é um meio de reforma social, pois afere a aptidão econômica do sujeito passivo.

40. A justiça, a redução das desigualdades sociais e o desenvolvimento do país são alguns objetivos da República Federativa do Brasil, que devem ser consubstanciados ao embasamento do Estado Democrático de Direito que aponta entre outros a dignidade da pessoa humana; porém, para atingi-los, é necessária uma ordem econômica que valorize essa existência digna atendendo aos ditames da justiça social.

41. Essa justiça social pode ser alcançada por meio de política de desenvolvimento econômico que vise a uma mudança na distribuição da carga tributária. Assim, há necessidade de reconstruir uma exação mais prudente por parte do Estado, considerando reformulações no campo da progressividade e na forma da aferição da capacidade contributiva.

REFERÊNCIAS

ALVARENGA, Darlan. *Carga tributária foi de 35,13% do PIB em 2010, diz Instituto*. G1 Economia, São Paulo, 3 mar. 2011. Não paginado. Disponível em: <http://g1.globo.com/economia/noticia/2011/03/carga-tributaria-foi-de-3513-do-pib-em-2010-diz-instituto.html>. Acesso em: 12 mar. 2011.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008. v. 1.

_____. Tributação na fonte e sobre operações financeiras. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Regulamento do imposto de renda*: anotado e comentado – 2006. São Paulo: MP, 2006. p. 1.475-1.740.

ARISTÓTELES. *A política*. Tradução de Nestor Silveira Chaves. São Paulo: Edipro, 1995.

ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2007.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008a.

_____. *Sistema constitucional tributário*. 3. ed. ver. e atual. de acordo com a EC n. 53, de 19.12.2006. São Paulo: Saraiva, 2008b.

_____. Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 277-291.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. *Curso de direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BARRETO, Paulo Ayres. O imposto sobre a renda: pessoa física, pessoa jurídica e regime de fonte. In: BARRETO, Aires Ferdinando; BOTTALLO, Eduardo Domingos (Coords.). *Curso de iniciação em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 109-130.

BASSOLI, Marlene Kempfer. *A tributação e direitos fundamentais que realizam os valores da liberdade, igualdade e solidariedade*. *Scientia Iuris: Revista do Curso de Mestrado em Direito Negocial da UEL*, Londrina, n. 9, p. 51-74, 2005. Disponível em: <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/4041/3554>. Acesso em: 8 maio 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BELSUNSE, Horacio A. Garcia. *El concepto de rédito em la doctrina y en el derecho tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1967.

BOGGI, Cassandra Libel Esteves Barbosa. *A justificação da justiça e os princípios constitucionais para o consenso na tributação do imposto de renda da pessoa física*. Diritto & Diritti – Portal Giuridico Italiano, 2010a. Disponível em: <http://www.diritto.it/system/docs/28842/original/ARTIGO_Justificação_da_Justiça_Cassandra_Libel.pdf>. Acesso em: 4 fev. 2010.

_____. O imposto de renda da pessoa física e a sua efetividade em matéria constitucional. *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, v. 73, 2010b. Não paginado. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/pdfsGerados/artigos/7260.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2010.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. *Tabela progressiva para cálculo anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – a partir do exercício de 2012*. Brasília, DF, 2011a. Não paginado. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Aliquotas/TabProgressiva2012a2015.htm>. Acesso em: 5 jan. 2011.

_____. *Alíquotas do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – a partir do exercício de 2012*. Brasília, DF, 2011b. Não paginado. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Aliquotas/ContribFont2012a2015.htm>. Acesso em: 5 jan. 2011.

_____. *Tabela de dedução por dependente na determinação da base de cálculo do IRPF*. Brasília, DF, 2011c. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/tabdependentes.htm>. Acesso em: 5 jan. 2011.

_____. Instrução Normativa n. 1.145, de 5 de abril de 2011. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.127, de 7 de fevereiro de 2011, que dispõe sobre a apuração e tributação de rendimentos recebidos acumuladamente de que trata o art. 12-A da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 6 abr. 2011e. Não paginado. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2011/in11452011.htm>. Acesso em: 5 jan. 2011.

_____. Instrução Normativa n. 1.127, de 7 de fevereiro de 2011. Dispõe sobre a apuração e tributação de rendimentos recebidos acumuladamente de que trata o art. 12-A da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.145, de 5 de abril de 2011. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 2 fev. 2011f. Não paginado. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2011/in11272011.htm>. Acesso em: 5 jan. 2011.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa n. 1.117, de 30 de dezembro de 2010. Dispõe sobre o cálculo do imposto sobre a renda na fonte e do recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) de pessoas físicas no ano-calendário de 2011. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 31 dez. 2010b. Não paginado. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2010/in11172010.htm>. Acesso em: 5 jan. 2011.

_____. *Legislação do imposto de renda da pessoa física*. Brasília, DF, 2009b. Não paginado. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/legislacao/legislacao.asp#1923>. Acesso em: 15 jan. 2009.

_____. *IN fixa valores de correção da tabela do Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF 2009*. Brasília, DF, 2008a. Não paginado. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/AutomaticoSRFSinot/2008/12/30/2008_12_30_20_07_09_348729398.html>. Acesso em: 30 ago. 2009.

_____. *Imposto de Renda Pessoa Física*: gráficos. Brasília, DF, 2008b. Não paginado. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/graficos/graficos.asp#grafico4>. Acesso em: 30 abr. 2011.

BRASIL. Presidência da República. Medida Provisória n. 528, de 25 de março de 2011. Altera os valores constantes da tabela do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 28 mar. 2011d. Não paginado. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Mpv/528.htm>. Acesso em: 25 abr. 2011.

_____. Lei n. 11.945, de 4 de junho de 2009. Altera a legislação tributária federal. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 5 jun. 2009c. Não paginado. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11945.htm>. Acesso em: 15 jan. 2010.

_____. Lei n. 11.482, de 31 de maio de 2007. Efetua alterações na tabela do imposto de renda da pessoa física; dispõe sobre a redução a 0 (zero) da alíquota da CPMF nas hipóteses que menciona; altera as Leis [...]. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 31 maio 2007. Não paginado. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11482.htm>. Acesso em: 15 jan. 2010.

_____. Lei n. 11.324, de 19 de julho de 2006. Altera dispositivos das Leis n^{os} 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, e 5.859, de 11 de dezembro de 1972; e revoga dispositivo da Lei n. 605, de 5 de janeiro de 1949. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 20 jul. 2006. Não paginado. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/l11324.htm>. Acesso em: 15 jan. 2010.

BRASIL. Presidência da República. Lei n. 11.196, de 21 de novembro de 2005. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica; altera [...]. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 22 nov. 2005. Não paginado. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11196.htm>. Acesso em: 15 jan. 2010.

_____. Medida Provisória n. 2.228-1, de 6 de setembro de 2001. Estabelece princípios gerais da Política Nacional do Cinema, cria o Conselho Superior do Cinema e a Agência Nacional do Cinema - ANCINE, institui o Programa de Apoio ao Desenvolvimento do Cinema Nacional - PRODECINE, autoriza a criação de Fundos de Financiamento da Indústria Cinematográfica Nacional - FUNCINES, altera a legislação sobre a Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 10 set. 2001. Não paginado. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2228-1.htm>. Acesso em: 25 abr. 2011.

_____. Lei n. 9.250, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 27 dez. 1995. Não paginado. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L9250.htm>. Acesso em: 15 jan. 2010.

_____. Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 23 dez. 1988. Não paginado. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L7713.htm>. Acesso em: 15 jan. 2010.

_____. Decreto-Lei n. 2.416, de 17 de julho de 1940. Aprova a codificação das normas financeiras para os Estados e Municípios. *Coleção de Leis do Brasil*, Rio de Janeiro, 1940. Não paginado. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil/Decreto-Lei/1937-1946/Del2416.htm>. Acesso em: 15 jan. 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Jurisprudências*. Brasília, DF, 2011g. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/>. Acesso em: 10 jan. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Jurisprudências*. Brasília, DF, 2011h. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>. Acesso em: 10 jan. 2011.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Banco Central do Brasil. Decomposição da inflação, 2010. *Relatório de Inflação*, Brasília, DF, v. 12, n. 4, p. 1-135, dez. 2010a. Disponível em: <http://www.bcb.gov.br/htms/relinf/port/2010/12/ri201012P.pdf>. Acesso em: 12 mar. 2011.

BRASIL. *Vade Mecum Saraiva 2009*. 7. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009a.

BRASIL. Senado Federal. Lei n. 8.134, de 27 de dezembro de 1990. Altera a legislação do imposto de renda. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 28 dez. 1990. Não paginado. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8134.htm>. Acesso em: 15 jan. 2010.

BUFFONN, Marciano. *O princípio da progressividade tributária na constituição Federal de 1988*. São Paulo: Memória Jurídica, 2003.

CANOTILHO, Joaquim José Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. Sobre os princípios constitucionais tributários. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 15, n. 55, p. 143-155, 1991.

CASTRO, Alexandre Barros. *Sujeição passiva no imposto sobre a renda*. São Paulo: Saraiva, 2004.

CHIESA, Clélio. *ICMS – Sistema constitucional tributário*: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96. São Paulo: LTr, 1997.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

_____. *Comentários à constituição de 1988*: sistema tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

COSTA, Regina Helena. *Principio da capacidade contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Prefácio. In: LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. Barueri: Manole, 2003. p. xi-xv.

_____. Mesa de debates: periodicidade do imposto de renda II. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 63, p. 40-68, 1993.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008.

GRECO, Marco Aurélio. Imunidade tributária do livro eletrônico. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Imunidade tributária do livro eletrônico*. São Paulo: IOB, 1998. p. 197-211.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. *Índice nacional de preço ao consumidor e índice nacional de preço ao consumidor amplo*. Rio de Janeiro, 2011. Não paginado. Disponível em: <http://www1.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia_visualiza.php?id_noticia=1800&id_pagina=1>. Acesso em: 12 mar. 2011.

JUSTEN FILHO, Marçal. Capacidade contributiva. In: MARTINS, Ives Granda da Silva (Coord.). *Capacidade contributiva*. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989. p. 357-395. (Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 14).

KIECKHÖFER, Adriana Migliorini. *Do desenvolvimento econômico ao desenvolvimento sustentável*: uma retrospectiva histórica. Diritto & Diritti – Portal Giuridico Italiano, 2009. Não paginado. Disponível em: <http://www.diritto.it/pdf/28276.pdf>. Acesso em: 14 nov. 2010.

KOLM, Serge-Christophe. *Teorias modernas da justiça*. Tradução de Jefferson Luiz Camargo e Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

LEMKE, Gisele. *Imposto de renda – os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998.

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

LONGO, Carlos Alberto. *Em defesa de um imposto de renda abrangente*. São Paulo: Pioneira, 1984.

MACEDO, Ubiratan Borges de. *Liberalismo e justiça social*. São Paulo: Ibrasa, 1995.

MACHADO, Hugo de Brito. *Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição*. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004a.

_____. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004b.

_____. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MARTELLO, Alexandro. *Governo oficializa correção de 4,5% por ano na tabela do IR até 2014*. G1, 28 mar. 2011. Disponível em: <http://g1.globo.com/economia/noticia/2011/03/governo-oficializa-correcao-de-45-por-ano-na-tabela-do-ir-em-ate-2014.html>. Acesso em: 12 abr. 2011.

MARTINS, Ives Granda da Silva. Prognóstico da finalidade no Mercosul. In: MARTINS, Ives Granda da Silva (Coord.). *O direito tributário no Mercosul*. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

MENDES, Frana Elizabeth. *Imposto sobre a renda Súmula 584*: atualizada com a EC 42 e EC 45. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

MICHELS, Gilson Wessler. Administração do Imposto. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Regulamento do imposto de renda*: anotado e comentado – 2006. São Paulo: MP, 2006. p. 1.741-1.918.

MORAES. Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. v. 2.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza*: o imposto e o conceito constitucional. São Paulo: Dialética, 1996.

MURPHY, Celia Maria de Souza. Tributação das pessoas jurídicas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Regulamento do imposto de renda*: anotado e comentado – 2006. São Paulo: MP, 2006. p. 414-1.464.

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. *Oitenta anos do imposto de renda no Brasil – um enfoque da pessoa física*. Brasília, DF: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2004. Não paginado. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/80AnosIR/Livro/Default.htm>. Acesso em: 30 ago. 2009.

NOGUEIRA, Alberto. Globalização, regionalizações e tributação: a nova matriz mundial. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OLIVEIRA JÚNIOR, Dario da Silva. *Análise jurídica dos princípios tributários da legalidade, anterioridade e capacidade contributiva*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2000.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário*: capacidade contributiva – conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

OLIVEIRA, Lourival José de; SOUZA, Sharon Cristine Ferreira de. *Política fiscal e desenvolvimento econômico no Brasil*. In: ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, 17., 2008, Brasília, DF. *Anais*... Florianópolis: Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-graduação em Direito, 2009. p. 1.346-1.362. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/brasilia/09_614.pdf>. Acesso em: 12 mar. 2011.

PEDREIRA, José Bulhões. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: APEC, 1969.

PENHA, José Ribamar. Tributação das pessoas físicas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Regulamento do imposto de renda*: anotado e comentado – 2006. São Paulo: MP, 2006. p. 26-414.

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

QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004.

RIBEIRO, Maria de Fátima. *Considerações sobre o imposto de renda na Constituição de 1988*. São Paulo: Resenha Tributária, 1990.

RIBEIRO, Maria de Fátima; PAIANO, Daniela Braga; CARDOSO, Sérgio. *Tributação ambiental no desenvolvimento econômico: considerações sobre a função social do tributo*. Diritto & Diritti – Portal Giuridico Italiano, 2008. Não paginado. Disponível em: <http://www.diritto.it/pdf/26102.pdf>. Acesso em: 12 mar. 2011.

RIBEIRO, Maria de Fátima; VINHA, Thiago Degelo. Efeitos sócio-econômicos dos tributos e sua utilização como instrumentos de políticas governamentais. *Derecho & Cambio Social*, Lima, ano 1, n. 2, 2004. Não paginado. Disponível em: <http://www.derechoycambiosocial.com/revista002/tributos.htm>. Acesso em: 12 mar. 2011.

ROCCO, Nelson. *Tabela de desconto do IR tem defasagem de 64%*. iG, São Paulo, 13 dez. 2010. Disponível em: <http://economia.ig.com.br/financas/impostoderenda/tabela+de+desconto+do+ir+tem+defasagem+de+6 4/n1237861738981.html>. Acesso em: 12 mar. 2011.

ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. *O princípio da capacidade contributiva no Estado Democrático de Direito (dignidade, igualdade e progressividade na tributação).* São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SAKAKIHARA, Zuudi. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (Arts. 43 a 45). In: FREITAS, Vladimir Passos de (Org.). *Código Tributário Nacional comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 127-147.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. Atualização de Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. 25. ed. Rio de Janeiro, 2004.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 25. ed. rev. atual. nos termos da Reforma Constitucional (até Emenda Constitucional n. 48, de 10.8.2005). São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. *Curso de direito constitucional positivo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

SUPLICY, Eduardo Matarazzo. *Da distribuição da renda e dos direitos à cidadania*. São Paulo: Brasiliense, 1988.

TENÓRIO, Igor; ALMEIDA, Carlos dos Santos; NEPOMUCENO, F. *Dicionário do imposto de renda*. São Paulo: IOB-Thomson, 2004. v. 1-2.

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

UNGER, Roberto Mangabeira. *A segunda via*: presente e futuro do Brasil. São Paulo: Boitempo, 1991.

VASQUES, Sérgio. Capacidade contributiva, rendimento e patrimônio. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 2, n. 11, p. 23-61, 2004.

ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

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