



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
BACHARELADO EM DIREITO

ANÁLISE CONSTITUCIONAL DO IMPOSTO DE RENDA EM FACE
DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Diego Assunção Barbosa da Silva

Fortaleza
2008

DIEGO ASSUNÇÃO BARBOSA DA SILVA

**ANÁLISE CONSTITUCIONAL DO IMPOSTO DE RENDA EM FACE DO
PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

**Monografia apresentada à Faculdade de
Direito da Universidade Federal do
Ceará como um dos requisitos para a
obtenção do grau de bacharel em Direito
na área de Direito Tributário.**

**Orientadora: Prof^ª. Doutora Denise
Lucena Cavalcante**

**FORTALEZA
2008**

DIEGO ASSUNÇÃO BARBOSA DA SILVA

Monografia apresentada como um dos requisitos para a obtenção do grau de bacharel em Direito na área de Direito Tributário à comissão julgadora da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará.

Aprovada em 13/06/2008

BANCA EXAMINADORA

Prof^ª. Doutora Denise Lucena Cavalcante

Prof. Francisco de Araújo Macêdo Filho

Prof. Alexandre Rodrigues de Albuquerque

O Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve devolver. (Klaus Tipke)

RESUMO

A presente monografia tem por escopo analisar criticamente a constitucionalidade, em face do princípio da capacidade contributiva, do sistema de cobrança do Imposto de Renda no Brasil. Para tanto, buscamos expor o panorama histórico do imposto no país, desde seu surgimento até seu atual estágio de evolução, aduzindo suas características mais relevantes e seu papel dentro do sistema tributário pátrio. Após tais considerações, nos concentramos em discorrer sobre o princípio da capacidade contributiva, inicialmente tecendo comentários sobre o desenvolvimento de seu conceito na doutrina estrangeira, para, por derradeiro, delinear a trajetória do postulado na história constitucional brasileira e sua relação com os demais mandamentos da Carta Magna. Com base nesse estudo, torna-se possível então atingirmos o ponto fulcral do trabalho, qual seja, demonstrar como o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, na forma como se apresenta em nosso ordenamento jurídico, ofende a capacidade contributiva do cidadão, preceito de estatura constitucional e essencial à concretização da isonomia no âmbito tributário. Revela-se, assim, o fracasso do tributo na realização dos ideais de justiça fiscal preconizados pela moderna concepção de Estado Democrático de Direito.

Palavras-chave: Direito Tributário. Imposto de Renda. Princípios constitucionais tributários. Capacidade contributiva.

ABSTRACT

This monograph's scope is to critically examine the constitutionality of the income tax charging system in Brazil, in the face of the ability-to-pay principle. Thus, we sought expose the historical panorama of the tax in the country, since its debut until its current stage of development, claiming its most relevant features and its role within the Brazilian tax system. After such considerations, we focus on talk on the ability-to-pay principle, initially weaving comments on the development of its foreign concept in the doctrine, for ultimate, outlining the postulate path in the Brazilian constitutional history and its relationship with the rest of the fundamental law commandments. Based on this study, it is then possible to achieve the core of the work, that is, to show how the tax on the income and profits of any kind, as is in our legal system, offends the citizen ability to contribute, precept of constitutional stature and essential to the achievement of parity within tax. It is therefore the failure of the tribute in achieving the ideals of Justice recommended by the Fiscal design of modern democratic state of law.

Keywords: Tax Law. Income Tax. Principles of taxation. Ability-to-pay principle.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	7
1 O IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA	
1.1 Histórico da tributação sobre a renda no mundo.....	10
1.2 Evolução do Imposto de Renda no Brasil.....	11
1.3 O critério quantitativo do Imposto de Renda Pessoa Física.....	15
2 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	
2.1 Origem histórica.....	19
2.2 Conceito e sentidos do termo.....	22
2.3 Trajetória do postulado no ordenamento jurídico brasileiro.....	25
2.4 Questões controversas acerca do tema.....	26
3 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SUA RELAÇÃO COM OUTROS PRINCÍPIOS	
3.1 A capacidade contributiva e a igualdade.....	30
3.2 A capacidade contributiva e a progressividade.....	32
3.3 A capacidade contributiva e a preservação do mínimo vital.....	34
3.4 A capacidade contributiva e a não-confiscatoriedade.....	37
4 O IMPOSTO DE RENDA E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	
4.1 Considerações gerais.....	40
4.2 A realidade brasileira.....	42
CONCLUSÕES.....	49
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	51

INTRODUÇÃO

A função fiscal é sem dúvida uma das mais importantes do Estado, uma vez que através dela são obtidos os recursos necessários para o implemento das mais diversas políticas públicas, indispensáveis à consecução de seus objetivos primordiais, quais sejam: o desenvolvimento e bem estar social.

É inegável que a relação Fazenda Pública (Fisco) e contribuinte é impregnada por um conflito de interesses. Quando tal verdade é exposta, faz-se imprescindível a conscientização de ambas as partes dessa relação no sentido de que é preciso buscar um maior equilíbrio e pacificação entre as vontades envolvidas. Esse conflito decorre dos interesses divergentes em que o Fisco sempre deseja arrecadar mais e o contribuinte sempre deseja pagar menos.

O dever-poder de cobrar do Fisco e o dever do contribuinte de pagar tributos, contudo, encontram limites e amarras em postulados que devem ter por fundamento a ética e a justiça na tributação. Portanto, é inquestionável que existem princípios ou valores consagrados pela sociedade que devem nortear tanto a atuação do Estado como a do cidadão para que se possa compensar a incidência tributária e torná-la mais justa.

Como ramo da ciência jurídica, o Direito Tributário se rege por inúmeros princípios, que funcionam como o amálgama responsável por unir o complexo de normas tributárias. São postulados fundamentais para a estruturação do ordenamento, constituindo um sistema coerente de regras de valor.

No âmbito fiscal, como em todo o Direito, os princípios encerram valores que condicionam toda a atividade ligada à incidência de tributos e à expropriação de bens dos particulares, quer no âmbito do Legislativo, quer no âmbito do Executivo, quer no âmbito do Judiciário.

Dentro deste arcabouço principiológico avulta o preceito da capacidade contributiva, cuja importância lhe garantiu previsão constitucional e posição de destaque na doutrina que se ocupa do tema.

A capacidade contributiva, objeto de estudo de grandes tributaristas estrangeiros desde os primórdios da ciência das finanças, constitui o mais elevado critério comparativo de isonomia de encargos, sendo aquele, portanto, que mais se aproxima dos ideais de justiça

distributiva. Sobressai, assim, sua função social, na medida em que atua impondo que a contribuição do cidadão para as despesas públicas se dê na proporção de seus rendimentos.

Em nosso sistema tributário hodierno, nenhum imposto possui uma ligação mais forte com a capacidade contributiva do que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. É da própria essência de tal tributo que deriva essa relação umbilical com o princípio em estudo. O caráter personalíssimo do Imposto de Renda, onerando o contribuinte de forma direta, exige uma gradação de alíquotas para que, efetivamente, se concretize o princípio da capacidade contributiva, impondo maior gravame àqueles que dispõem de mais recursos para suportá-lo.

Em face do exposto, surge o Imposto de Renda como o mais fértil campo de atuação do princípio da capacidade contributiva, devendo este preceito servir de parâmetro na formulação da hipótese de incidência, estabelecimento de alíquotas e parcelas dedutíveis, bem como na aplicação da lei tributária, sob pena de se incorrer em flagrante inconstitucionalidade.

A realização do primado constitucional é alcançada na medida em que o tributo consiga aferir, com precisão, as condições pessoais de cada contribuinte, para que cada um contribua de acordo com a sua capacidade - junção das possibilidades e na medida das condições e peculiaridades pessoais -, isto é, aquele que ganha mais deverá contribuir mais, já aquele que ganha menos, que somente auferiu um mínimo necessário para a sua subsistência e manutenção, deverá contribuir menos ou nada contribuir.

Desta forma, a presente pesquisa tem o objetivo de, sob a ótica do princípio da capacidade contributiva, apresentar uma análise crítica da constitucionalidade do Imposto de Renda no Brasil, revelando como a sistemática adotada no país para este imposto choca-se frontalmente com uma das limitações ao poder de tributar previstas pela Constituição. Para tanto, dividiremos os temas abordados da seguinte maneira:

- a) Apresentação do panorama histórico do instituto do Imposto de Renda, desde o seu surgimento e evolução até sua implementação no ordenamento jurídico pátrio.
- b) Exame do princípio da capacidade contributiva, passando pelo desenvolvimento de seu conceito na doutrina estrangeira até chegarmos à sua trajetória na história constitucional brasileira, detalhando as relações íntimas que o postulado mantém com outros mandamentos presentes na Carta Magna.

c) Análise constitucional do Imposto de Renda, no ordenamento jurídico brasileiro atual, em face do princípio da capacidade contributiva.

A técnica utilizada é a pesquisa bibliográfica da doutrina jurídica e da legislação nacional e estrangeira, relativas ao princípio da capacidade contributiva e ao imposto de renda, buscando a formação de uma base teórica sólida do preceito constitucional que conduza à sua correta aplicação ao tributo em estudo.

O método adotado é racionalista e predominantemente dedutivo. A análise leva em conta, evidentemente, o fator histórico dos Estados de Direito e a coerência lógico-científica. Desta forma, esta pesquisa pretende concorrer para a construção de alicerces jurídicos rígidos: acredita-se que, a adequação da tributação sobre a renda e proventos de qualquer natureza aos fundamentos principiológicos do Direito Constitucional Tributário, especialmente ao postulado da capacidade contributiva, constitui medida indispensável à realização dos ideais de justiça fiscal e à concretização do Estado Democrático de Direito preconizado pela Carta Magna de 1988.

1 O IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

1.1 Histórico da tributação sobre a renda no mundo

O momento exato do surgimento do Imposto de Renda na história dos povos é impossível se precisar. Apesar disso, é certo que sua implantação somente ocorreu após o surgimento da moeda, uma vez que a economia baseada na troca de produtos e serviços dificultava sobremaneira a medição da renda, tornando irrealizável sua tributação.

Embora exista quem sustente a existência desta modalidade de exação já em Roma e em Atenas, a maioria dos historiadores aponta como provável precursor do Imposto de Renda a Décima Scalata.¹ Tal instituto, surgido no século XV, na cidade de Florença, incidia na verdade sobre a capitalização, mas já utilizava a renda como índice para a apuração do tributo e possuía características de progressividade.

O pioneirismo na tributação sobre a renda na história moderna dos povos, segundo consenso dos doutrinadores de escol, é atribuído à Inglaterra. Em 1798 a nação bretã, visando obter recursos para financiar a guerra contra Napoleão Bonaparte, instituiu, sob a liderança de seu primeiro ministro William Pitt, o *income tax*. Este imposto considerava pela primeira vez como matéria tributável a renda, a qual era taxada em 10% ao ano, podendo os valores serem pagos em até seis quotas.

A idéia de Pitt deu excelentes resultados e contribuiu para a derrota de Napoleão na batalha de Waterloo, em 1815. O fim da guerra, entretanto, acabou com o clima político propício à cobrança do tributo, razão pela qual o mesmo foi extinto no ano seguinte. De imposto criado para o custeio do esforço bélico, passou então o *income tax* a ser restabelecido provisoriamente somente durante os períodos de crises econômicas enfrentadas pelos ingleses. Seu sucesso como mecanismo arrecadatório motivou sua instituição permanente na Inglaterra e sua adoção por outros países europeus.

Inspirada na experiência inglesa, a França tentou diversas vezes, durante as últimas décadas do século XIX, implementar o Imposto de Renda no país. Defendido pelo ministro Caillaux, que acreditava na justiça de tributar a riqueza por meio de impostos diretos, o projeto tramitou durante anos no Parlamento, até que, em 1914, foi finalmente transformado

¹ Djalma de Campos (O Doutor Henry Tilbery e o Imposto de Renda, 1994) fala em Décima Scalata, enquanto Rubens Gomes de Sousa (Imposto de Renda, 1955) fala em Décima Scalinata, para referir-se ao mesmo tributo.

em lei. O resultado foi um sistema revolucionário de cobrança, baseado em declarações apresentadas pelo cidadão e corporificadas em oito cédulas diferentes, conforme a origem dos rendimentos. Esse modelo foi adotado uma década depois pelo Brasil em seu Imposto de Renda de pessoa física.

Em 1891, foi introduzido na Prússia, maior dos Estados do então Império Alemão, a cobrança do Imposto de Renda, que possuía características de pessoalidade e progressividade, incidindo sobre as rendas profissionais, mobiliárias, imobiliárias e provenientes do exercício de profissões liberais. Instituído inicialmente a nível estadual, o imposto alemão passou, em razão do período de crise pós-Primeira Guerra Mundial, a ser cobrado pelo governo central, que ficava com 1/3 da receita e transferia o restante para Estados e comunas.

O surgimento do Imposto de Renda nos Estados Unidos, assim como na Inglaterra, deu-se inicialmente motivado pela necessidade de aumento da base tributária para o custeio da máquina de combate. A Guerra de Secessão (1861-1865) levou à criação de um imposto federal sobre as rendas pessoais, com alíquotas progressivas que iam de 3% a 10%. Cessada a batalha o tributo foi suprimido, somente vindo a ser instituído permanentemente no governo de William Taft, em 1913, através da aprovação da Emenda Constitucional n° 16.²

Dessa forma, a difusão do Imposto de Renda pelo mundo inaugurava a quinta etapa da história da tributação, que teve início com a tributação sobre o indivíduo, passando depois a atingir seu patrimônio, posteriormente sua despesa pessoal, onerando numa quarta fase o produto do capital, até finalmente incidir sobre os rendimentos de cada cidadão³. O incremento desta etapa mais recente de exação sobre a renda ocorreu, principalmente, com o desenvolvimento da indústria e do comércio, desencadeado pela 2ª fase da Revolução Industrial.

1.2 Evolução do Imposto de Renda no Brasil

No que tange à tributação sobre a renda no Brasil, Augusto Olympio Viveiros de Castro, autor pioneiro no estudo do assunto, afirma que os primeiros vestígios de tal exação podem ser encontrados ainda no período colonial, quando o imposto da “décima secular” ou

² “O Congresso terá o poder para impor e arrecadar impostos sobre as rendas, derivadas de qualquer fonte, sem o rateio entre os diferentes estados, e sem relação a qualquer censo ou registro”.

³ CORREA, Walter Barbosa. Subsídios para a história legislativa do Imposto de Renda no Brasil. In: *Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

directa recaía sobre todos os interesses e rendas, com alíquotas de 10%, estando a ela sujeitas todas as pessoas de qualquer qualidade ou condição.⁴

Durante o início do segundo reinado, mais precisamente em 1843, a Lei n° 317 estabeleceu a primeira disposição sobre o Imposto de Renda no país. Apesar de não usar esta nomenclatura, o diploma legislativo, em seu art. 23,⁵ fixou um imposto progressivo sobre os vencimentos percebidos pelos cofres públicos, assemelhando-se a uma tributação exclusiva na fonte.

A instituição definitiva do tributo no país, entretanto, somente ocorreria no ano de 1922, quando o deputado Antônio Carlos propôs a substituição de alguns dos impostos que constavam na lei orçamentária, por um tributo que recaísse sobre a renda global. No último dia do referido ano, então, com a publicação da Lei n° 4.625, nascia efetivamente o Imposto de Renda no Brasil. Ao orçar a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil, a norma delineava, em apenas um artigo composto de oito incisos, os contornos da tributação sobre a renda.⁶

Ocorre que a Lei n° 4.625 previa que o lançamento e a arrecadação do imposto recém-criado teriam início somente no ano de 1924. Antes disso, porém, em 31 de dezembro de 1923, foi aprovada a Lei 4.783, que, ao emendar o dispositivo anterior, classificou os rendimentos tributáveis em quatro categorias, a saber: a) comércio e indústria; b) capitais e valores mobiliários; c) salários públicos e particulares e qualquer espécie de remuneração e; d) exercício de profissão não comercial. Ademais, atendendo à solicitação de Francisco Tito de Souza Reis, estabeleceu-se por meio do regulamento em epígrafe uma escala de progressão de alíquotas, que iam de 1% a 8%.

A primeira Constituição a prever expressamente o Imposto de Renda foi a Carta de 1934, promulgada com o surgimento do Estado Novo de Getúlio Vargas, que em seu art. 6° determinava ser de competência privativa da União a decretação de imposto de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis. Posteriormente, esta exceção foi retirada do ordenamento com o advento da Constituição de 1937.

⁴ CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de Castro. *História Tributária do Brasil*. 2.^a ed. Brasília: ESAF, 1989.

⁵ “Art. 23. Fica creada a seguinte contribuição extraordinária durante o anno desta lei.

(...)

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

⁶ “Art. 31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, annualmente, por toda a pessoa physica ou juridica, residente no territorio do paiz, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto liquido dos rendimentos de qualquer origem.”

Nesse estágio de sua evolução, já se apresentava o Imposto de Renda como um dos tributos mais rentáveis da União, sendo que por volta do ano de 1943 sua arrecadação atingiu a façanha de representar 35% da receita tributária do Governo Federal.⁷ Talvez em razão disso, a promulgação da Constituição Federal de 1946, que dava início ao período da República Populista, manteve praticamente inalterada a redação do dispositivo anterior, limitando-se a incluir um parágrafo ao texto, *in verbis*:

Art.15 - Compete a União decretar imposto sobre:

IV – renda e proventos de qualquer natureza

§3º A União poderá tributar a renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e os proventos dos agentes dos Estados e dos Municípios, mas não poderá fazê-lo em limites superiores aos que fixar para as suas próprias obrigações e para os proventos dos seus próprios agentes.

A principal alteração do instituto do Imposto de Renda nesse período ocorreria por meio da legislação infraconstitucional, através da qual foi introduzido, em 1954, o sistema de desconto na fonte do tributo incidente sobre os rendimentos do trabalho assalariado.

A Constituição de 1967, outorgada pelos militares durante o regime de exceção, reservou, pela primeira vez, capítulo específico para o sistema tributário, cujo art. 22, inciso IV, ao tratar do Imposto de Renda, retirou do alcance do tributo a ajuda de custo e as diárias pagas pelos cofres públicos. Tal regra foi mantida pela Emenda Constitucional nº 1 de 1969, que apenas atribuiu à norma infraconstitucional a tarefa de regulamentar a exceção do dispositivo anterior. Tratava-se nitidamente de um artifício que visava burlar a incidência do imposto nos rendimentos de uma seleta casta de membros do governo que recebiam tais benefícios, como os deputados e senadores.

Durante o período da Ditadura Militar, o Imposto de Renda, que já alternava a liderança de arrecadação com o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (antigo imposto de consumo), ganhou fôlego e experimentou subida gradual e constante, chegando a atingir em 1985 o recorde histórico de 57,3% da receita dos tributos de competência da União.⁸

⁷ PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *O surgimento mundial do imposto de renda (Breve histórico no Brasil)*. Sítio eletrônico do Curso de Direito da UFSM. Santa Maria - RS. Disponível em: <<http://www.ufsm.br/direito/artigos/tributario/surgimento-ir.htm>>. Acesso 15 abr. 2008.

⁸ Fonte: sítio eletrônico Memória da Receita Federal do Brasil – Imposto de Renda Pessoa Física, disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/hist1982a1990.asp>>. Acesso em: 15 abr. 2008.

Com a redemocratização do país e a promulgação da Constituição Federal de 1988, significativas alterações se operaram no instituto do Imposto de Renda, verificadas principalmente no destaque dado à sua base principiológica, que pela primeira vez passou a ter expressa previsão constitucional, *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;

II - (Inciso II revogado pelo art. 17 da Emenda Constitucional nº 20 de 1998).⁹

Da análise do dispositivo acima transcrito, conclui-se pela intenção do legislador constituinte em firmar o instituto do Imposto de Renda sobre o tripé da generalidade, da universalidade e da progressividade. O primeiro critério impõe a incidência do imposto sobre todas as espécies de renda e proventos de qualquer natureza, sem qualquer distinção decorrente da origem ou do destino. O segundo prescreve que todas as pessoas, físicas ou jurídicas devem contribuir para os cofres públicos, estando sujeitas à tributação de suas rendas e proventos percebidos no período-base. Estabelece-se assim, a universalidade como regra, cujas exceções são representadas pelas isenções, devidamente justificadas em face de princípios constitucionais. O terceiro critério estabelece a necessidade de uma exação proporcional aos acréscimos patrimoniais, através de um sistema gradativo de alíquotas.

Seguiram-se à mudança constitucional inúmeras inovações normativas, destinadas a conferir maior simplicidade e dinamismo ao sistema de tributação de rendas no país. Nesse sentido, a Lei 7.713/88 promoveu profundas alterações na legislação do Imposto de Renda, desmontando a estrutura tributária instituída em 1926. Ocorreu a substituição da base anual do imposto, passando este a ser devido mensalmente, à medida que os ganhos e rendimentos de capital fossem percebidos. A tabela progressiva, que antes comportava nove alíquotas que variavam de 10% a 45%, passou a ser constituída de apenas duas, 10% e 25%, mais a de isenção.

⁹ Inciso II revogado pelo art. 17 da Emenda Constitucional nº 20 de 15 de Dezembro de 1998. “II- Não incidirá, nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho.”

A partir da década de 1990, com o desenvolvimento da informática e a popularização dos microcomputadores, ocorreu a implantação de um novo modelo tecnológico no Brasil, com a criação de um programa de preenchimento da declaração de rendimentos do Imposto de Renda e sua entrega à Receita Federal em meio magnético.

No exercício de 1996 houve o retorno, em moldes diferentes do que existia entre 1976 e 1990, da declaração de ajuste anual simplificada. O contribuinte podia optar por este modelo de tributação, ficando sujeito a desconto simplificado de 20% sobre seus rendimentos, excluindo-se todas as deduções admitidas na legislação. Essa possibilidade, inicialmente limitada aos contribuintes que recebessem rendimentos tributáveis até determinado valor, foi posteriormente ampliada a todos os declarantes.

Finalmente, em 1997, deu-se início à entrega das declarações de Imposto de Renda pela Internet. Tal inovação representou verdadeiro marco na história tributária brasileira, na medida em que possibilitou ao contribuinte preencher e transmitir sua declaração à Receita Federal em poucos minutos, sem sair de casa, com praticidade e segurança. Hoje, mais de 97% das declarações são entregues por meio da rede mundial de computadores, número que coloca o Brasil na vanguarda tecnológica do Imposto de Renda.¹⁰

1.3 O critério quantitativo do Imposto de Renda Pessoa Física

A Teoria da Regra Matriz de Incidência Tributária é produto do labor intelectual de Paulo de Barros Carvalho, o qual, ao discorrer sobre o assunto em seu clássico “Curso de Direito Tributário”,¹¹ difundiu o estudo da teoria perante a comunidade jurídico-tributária brasileira, que, em virtude de sua manifesta e soberba utilidade prática, acolheu-a integral e rapidamente.

Dessa forma, entende-se a regra matriz de incidência como um mecanismo de redução de complexidades, na medida em que restringe o feixe semântico de interpretações possíveis, contribuindo para a “fabricação formalizada” das normas jurídicas no pensamento do sujeito cognocente. Para complementar este entendimento, valiosas são as palavras do professor Carvalho:

¹⁰ Fonte: sítio eletrônico Receita Federal – 10 anos na Internet, disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/10anos/default.htm>>. Acesso em: 19 abr. 2008.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

A regra-matriz de incidência tributária, como norma geral, e abstrata, não traz, na hipótese, a descrição de um evento especificamente determinado, traço peculiar às normas individuais e concretas. Antes, alude a uma classe de eventos, na qual se encaixarão infinitos acontecimentos concretos. E a operação lógica de inclusão de um elemento numa classe é chamada de "subsunção".¹²

Assim, é a regra matriz formada de uma hipótese, que traz a previsão de um fato (no caso do Imposto de Renda: auferir renda), sendo por esse motivo chamada de descritor; e de uma consequência, que prescreverá a relação jurídica que vai se estabelecer, razão pela qual recebe a denominação de prescritor. Na hipótese (descritor), encontraremos um critério material, consubstanciado em um comportamento do indivíduo, condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), nos depararemos com a determinação de um sujeito ativo e um sujeito passivo (critério pessoal), bem como com a indicação de uma fórmula de determinação do objeto da prestação, composta de uma base de cálculo e uma alíquota (critério quantitativo).

A despeito da relevância de todos os critérios acima relacionados para a operação lógica de subsunção, no concentraremos, neste trabalho, exclusivamente no critério quantitativo, uma vez que este é o que mais se destaca quando da análise do Imposto de Renda em face do princípio da capacidade contributiva. Compreendê-lo em seus exatos termos será indispensável para uma posterior crítica do modelo de tributação da renda praticado no Brasil.

O critério quantitativo, segundo Carvalho,¹³ é “o centro de convergência do direito subjetivo, de que é titular o sujeito ativo, e do dever jurídico cometido ao sujeito passivo, é um valor patrimonial expresso em dinheiro, no caso das obrigações tributárias”. Seu fundamento decorre do próprio Código Tributário Nacional, que, em seu art. 3º, enuncia ser tributo toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Ora, se o tributo é prestação pecuniária, nada mais coeso do que afirmar que a norma jurídica deva, também, explicitar o valor da obrigação em moeda e seus parâmetros com a finalidade de aferição de valor, a saber, a base de cálculo e a alíquota.

¹² op. cit., p. 21.

¹³ op. cit., p. 232.

A base de cálculo, consoante o abalizado magistério do professor Paulo de Barros Carvalho¹⁴, constitui a grandeza posta no prescritor da regra matriz de incidência tributária, destinada a mensurar a força do comportamento revelado no núcleo do fato jurídico, determinando, em composição com a alíquota, o valor da prestação pecuniária. Ainda segundo o mestre paulista, sua função seria de medir as proporções reais do fato, compor a específica determinação da dívida e confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.

No caso do Imposto de Renda Pessoa Física, a base de cálculo na declaração de ajuste anual será “a diferença entre a soma dos rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, não tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte ou sujeitos à tributação definitiva, e as deduções permitidas pela legislação” (art. 8º da Lei 9.250/95).

As deduções da base de cálculo visam a adequar o ônus tributário à capacidade contributiva do indivíduo e são autorizadas por Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil, que em sua última disposição¹⁵, referente ao ano-calendário de 2008, estabeleceu:

Art. 2º - A base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto de renda na fonte será determinada mediante a dedução das seguintes parcelas do rendimento tributável:

I - as importâncias pagas em dinheiro a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais;

II - a quantia de R\$ 137,99 (cento e trinta e sete reais e noventa e nove centavos) por dependente;

III - as contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

IV - as contribuições para entidade de previdência complementar domiciliada no Brasil e para o Fundo de Aposentadoria Programada Individual (Fapi), cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social, cujo titular ou quotista seja trabalhador com vínculo empregatício ou administrador e seja também contribuinte do regime geral de previdência social;

V - o valor de até R\$ 1.372,81 (um mil, trezentos e setenta e dois reais e oitenta e um centavos) correspondente à parcela isenta dos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, por qualquer pessoa jurídica de direito público interno, ou por entidade de previdência complementar, a partir do mês em que o contribuinte completar 65 anos de idade.

¹⁴ op. cit., p. 324/325.

¹⁵ Instrução Normativa RFB nº 803, de 28 de dezembro de 2007.

Por seu turno, a alíquota constitui o componente aritmético para a determinação da quantia que será objeto da prestação pecuniária. Assim, indica uma fração, sobre a forma percentual ou outra escolhida pela lei, da base imponible, sendo a parte da grandeza contida no fato imponible que o Estado atribui a si próprio. Nos últimos anos tem-se consolidado no Brasil o sistema composto por uma faixa de isenção e duas alíquotas, 15% e 27,5%.

A legislação do Imposto de Renda também estabelece montante a ser deduzido do próprio imposto devido, conforme o patamar dos rendimentos auferidos, de modo que, ao ser conjugado com as alíquotas, provoque o surgimento, ao lado das alíquotas nominais, de alíquotas efetivas, que imprimam maior progressividade à tributação.

Para melhor ilustrar os comentários desenvolvidos neste tópico, interessante expor os componentes do critério quantitativo referente à regra matriz de incidência tributária do Imposto de Renda Pessoa Física para o ano-calendário de 2008:

Tabela Progressiva Mensal – Ano-calendário 2008

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IR (R\$)
Até 1.372,81	–	–
De 1.372,82 até 2.743,25	15	205,92
Acima de 2.743,25	27,5	548,82

Fonte: Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007

2 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

2.1 Origem histórica

Os ideais de justiça distributiva preconizados pelo princípio da capacidade contributiva remontam sua origem ao próprio surgimento do tributo. Dados históricos apontam a existência, já no antigo Egito, de uma necessária relação entre a tributação e a riqueza daqueles que deveriam contribuir. Há ainda registro de que, em Atenas, berço da civilização ocidental, cobrava-se uma contribuição para o custeio da marinha nacional, devida por todo cidadão cuja fortuna atingia dez “talentos”; escrevendo-se num registro a importância com que cada ateniense era obrigado a contribuir, observando-se as faculdades de cada um¹⁶.

Na Idade Média, Santo Tomás de Aquino, distinto expoente da escolástica, aduzia que cada indivíduo deveria pagar os tributos *secundum facultatem* ou *secundum equalitem proportionis*, pregando a existência, conforme a obediência a esse critério, de impostos justos e injustos. Não satisfeitos os primeiros constituía pecado; quanto aos últimos, não deveriam ser pagos, pois correspondiam a um procedimento arbitrário dos soberanos.

Apesar da existência de vestígios anteriores, a efetiva formulação do princípio da capacidade contributiva somente se deu em 1776, com a publicação da clássica obra *A Riqueza das Nações*, de Adam Smith, que dedicou um livro para tratar sobre a problemática dos tributos, o *Livro V – A Receita do Soberano ou do Estado*. Conforme o economista escocês, os súditos de cada Estado devem contribuir para a manutenção do Governo, na maior medida possível, proporcionalmente às suas respectivas capacidades, sendo “na observância ou não-observância deste princípio que consiste o que se denomina equidade ou falta de equidade da tributação” (SMITH, 1988, p. 100).

Segundo Regina Helena Costa¹⁷, a idéia de capacidade contributiva já se encontrava tão arraigada neste momento histórico, que vários episódios políticos de relevo podem ser atribuídos, direta ou indiretamente, à sua inobservância. Têm-se então, como exemplos: a “Boston Tea Party”, revolta dos norte-americanos contra a tributação inglesa das importações

¹⁶ CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 37.

¹⁷ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 16.

de chá efetuadas pelas colônias, que se constituiu importante precedente da independência (1773); a Revolução Francesa, que teve como causa, dentre outras, a precária situação do governo de Luís XVI, que o obrigava a sangrar o povo com impostos (1789); e a Inconfidência Mineira, provocada pela opressiva política fiscal da Coroa Portuguesa, por ocasião da coleta da “derrama” (1789).

A ocorrência destes conflitos políticos de luta contra a tributação abusiva trouxe como conseqüência a promulgação, pela Assembléia Nacional Constituinte da França revolucionária, da Declaração Universal de Direitos do Homem e do Cidadão (1789), a qual, em seu art. 13, estabelece que “para a manutenção da força pública e para as despesas de administração, uma contribuição comum é indispensável; ela deve ser igualmente repartida entre todos os cidadãos, tendo em conta as suas possibilidades”. Dada a repercussão do documento, a mesma regra foi adotada pelo Estatuto Albertino, Carta Constitucional promulgada na Sardenha em 16 de março de 1848.

O princípio da capacidade contributiva, consoante assevera Ricardo Lobo Torres¹⁸, experimentou um período de certo esquecimento no século XIX e até o início do século XX, com o surgimento do positivismo, passando a se justificar os impostos na legalidade ou na vontade do dirigente. Os ideais preconizados pelo postulado em estudo ressurgiram em 14 de agosto de 1919, com a Constituição de Weimar, o mais significativo dos textos fundamentais da época, cujo art. 134 estabelecia que todos os cidadãos, sem distinção, contribuiriam na proporção de seus próprios meios a todos os ônus públicos, em conformidade à lei.

Até então restrito à apreciação dos estudiosos da Ciência das Finanças, o tema da capacidade contributiva foi introduzido como objeto de preocupação da Ciência Jurídica em 1929, graças ao trabalho do italiano Benvenuto Griziotti e de seus discípulos da Escola de Pavia. Esta escola se notabilizou por buscar, a partir das Finanças Públicas (não se cogitava ainda de um Direito Tributário, como ramo autônomo do estudo do Direito), postulados e diretrizes metodológicas com o objetivo de racionalizar a atividade estatal de imposição tributária, estabelecendo-lhe limites ontológicos suportados em “bases racionais”.¹⁹

Como conceito abstrato que é, a capacidade contributiva necessita ser concretizada, por meio de uma operação mental de adstrição, que se dá, essencialmente, através da seleção e constituição das bases de dimensionamento do tributo. Historicamente, variaram os indicadores da capacidade contributiva: a) no século XVII o mais apropriado era a posse da

¹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

¹⁹ TABOADA, Carlos Palao. “Isonomia e capacidade contributiva”, *Revista de Direito Tributário* 4/126.

terra; b) no século XIX a revolução social colocou o capital no primeiro plano; c) no final do século XX volta-se progressivamente ao consumo, como o indicador mais adequado para a capacidade contributiva. Toda essa busca corresponde à evolução da teoria utópica do imposto único, que incidiria sobre um bem tributário supostamente mais qualificado.

Diante do estudo do Direito Comparado, constata-se que o princípio da capacidade contributiva, apesar de já ter sido mencionado anteriormente em alguns diplomas legais, passa a ser alvo de maiores preocupações no constitucionalismo pós-guerra, voltado para as questões de ordem econômica e social. A ascensão de Hitler e sua política nazista, que culminou com o Holocausto e o conflito mundial, trouxeram à tona a fragilidade da Magna Carta de Weimar, que sob o manto da constitucionalidade protegeu as enormes atrocidades praticadas pelo ditador alemão.

Nesse diapasão, a Constituição Italiana de 1948, ainda em vigor no país, estabelecia expressamente, em seu art. 53, que todos têm a obrigação de contribuir para as despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva. Já a Carta Constitucional da República Portuguesa de 1967 dispôs, conforme texto do art. 106, que o sistema fiscal será estruturado por lei, com vistas à repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos. A Constituição da Espanha, de 27 de dezembro de 1978, previa de forma direta, através da regra do art. 31, que todos contribuirão para as despesas públicas de harmonia com sua capacidade econômica, mediante um sistema tributário justo, inspirado nos princípios da igualdade e progressividade, que, em caso algum terá alcance confiscatório. Diversas outras nações passaram também, após a 2ª Guerra Mundial, a incorporar preceito expresso a respeito em suas Constituições, como a França (1946, art. 37); Iugoslávia (1946, art. 42); Bulgária (1947, art. 94); Venezuela (1947, art. 232) e Alemanha Oriental (1949, art. 29).²⁰

Hodiernamente, é indiscutível a presença do princípio da capacidade contributiva, como norma realizadora da Justiça Fiscal, nas Constituições de um grande número de países. Mesmo naqueles textos em que o preceito não se encontra expresso, sua referência implícita pode ser facilmente deduzida através do emprego de termos como “igualdade”, “proporcionalidade” ou “progressividade”. É o caso dos textos magnos da Argentina (1853 e emendas, arts. 4º e 16); Chile (1891, art. 20); Peru (1979, arts. 77 e 139); México (1917, art. 31) e Suíça (1874, art. 41, ter, 5).

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5.ª ed. São Paulo: Dialética, 2004.

2.2 Conceito e sentidos do termo

O conceito de capacidade contributiva pode, inicialmente, revelar-se intuitivo e de fácil apreensão. Todavia, seu caráter abstrato e profundidade logo conduzem a uma dificuldade na sintetização de seu significado, razão pela qual encontramos plúrimos entendimentos na doutrina acerca do termo.

Existem vários designativos para a chamada capacidade contributiva, conforme a época, o lugar e autor do pensamento. Assim é que, no Brasil, usam-se, a par da primeira, a denominação de capacidade econômica (alguns tributaristas vêem nessa expressão algo diverso da capacidade contributiva). No direito anglo-saxônico, empregam-se as designações *ability to pay* e *capacity to pay*. Na língua espanhola, a capacidade contributiva, da mesma forma que no português, ora atende pela denominação de *capacidad contributiva*, ora por *capacidad económica*. Os italianos referem-se à *capacità contributiva*. Em francês diz-se *capacité de payer*, *facultés contributive* e *capacité contributive*.

Em razão das dificuldades encontradas para guisar-se o conceito de capacidade contributiva, muitos autores chegam até mesmo a criticar a sua validade científica, como o fez veementemente o mestre Alfredo Augusto Becker:

Dizer que as despesas públicas devem ser compartilhadas entre os contribuintes conforme as respectivas possibilidades de suportar o peso do tributo é incorrer numa tautologia: as palavras capacidade contributiva sem alguma outra especificação, não constituem um conceito científico. Elas nem oferecem um parâmetro para determinar a prestação do contribuinte e para adequá-las às prestações dos demais; nem dizem se existe e qual seja o limite dos tributos. Esta expressão, por si mesma, é recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos; trata-se de locução ambígua que se presta às mais variadas interpretações.²¹

Apesar de este entendimento ser corroborado por alguns juristas, o certo é que não é possível esquivar-se da tarefa de conceituar a capacidade contributiva sob o argumento da vagueza do termo. Segundo Klaus Tipke²², essa opinião desconhece o caráter e a hierarquia do princípio, que marca o Direito Tributário da mesma forma pela qual o princípio da autonomia privada marca o Direito Civil.

²¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2.^a ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 439.

²² TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2005.

Sendo assim, atirando-se à árdua missão de conceituar capacidade contributiva, José Ricardo Meireles traz a seguinte compreensão:

Temos que ela pode ser considerada como a força econômica complexa e materializada do indivíduo, idônea a concorrer com as despesas públicas, à luz de exigências econômicas e sociais fundamentais, respeitando-se o mínimo vital para uma existência pessoal e familiar digna e livre.²³

O princípio da capacidade contributiva, então, se apresenta como postulado jurídico que orienta a instituição de tributos, impondo a observância da capacidade do contribuinte de recolher aos cofres públicos. Neste sentido, vale transcrever os ensinamentos do professor Rui Barbosa Nogueira, citando o mestre italiano precursor das preocupações jurídicas em torno do tema:

Griziotti propôs, como conceito da capacidade de pagar imposto, a soma da riqueza disponível, depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, que pode ser absorvida pelo Estado, sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas.²⁴

Destarte, no exame do postulado em comento, torna-se imperioso perscrutar a sua essência, ou dito de outra forma, aquilo que está no âmago da noção de capacidade de pagar tributos. Um traço essencial do princípio da capacidade contributiva, por certo, é a idéia de limitação ao poder de tributar. Dito de outra maneira, a capacidade contributiva atua contendo e restando uma tributação excessiva, de efeitos potencialmente destrutivos, que poderia ultrapassar as forças econômicas do contribuinte, reduzindo-o à ruína ou, o que também é grave, debilitando sua subsistência.

Interessante salientar no presente estudo, também, o inafastável matiz político do princípio da capacidade contributiva. Nesse sentido, fazemos coro às palavras do festejado tributarista Dino Jarach, que em percuciente explanação, traduz magistralmente o viés a que fazemos menção, *in verbis*:

²³ MEIRELES, José Ricardo. *O princípio da capacidade contributiva*. Brasília: dez. 1997. Revista de Informação Legislativa. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/web/cegraf/ri/Pdf/pdf_136/r136-28.pdf>. Acesso em: 5 mai. 2008.

²⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 15.^a ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p.12.

Por nossa parte, consideramos que o princípio da capacidade contributiva, tal como se aceita na atualidade, não é uma medida objetiva da riqueza dos contribuintes, senão uma valoração política da mesma. Esta valoração política implica instrumentar o imposto sobre a base dos valores que conformam o acervo ideológico do governo. Isso exclui a possibilidade de um contraste entre os fins da política fiscal, no sentido das finanças modernas e o princípio de igualdade identificado com o da capacidade contributiva, visto que esta contempla todos os valores relevantes para a atividade do Estado. Com isso não se reduz o princípio da capacidade contributiva porquanto esta contempla todos os valores relevantes para a atividade do Estado. Com isso não se reduz o princípio da capacidade contributiva a um casarrão vazio de conteúdo, já que este corresponde precisamente aos fins e propósitos da política fiscal. (tradução livre)²⁵

Urge ressaltar o fato de que é compartilhada por parte da doutrina a idéia da dúplice acepção do conceito de capacidade contributiva. Regina Helena Costa²⁶, uma das maiores estudiosas do princípio em comento, fala em capacidade contributiva absoluta ou objetiva, diferenciando-a da capacidade contributiva relativa ou subjetiva. A primeira, segundo a autora, refere-se à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas. Tais eventos, uma vez escolhidos, apontam para a existência de um sujeito passivo potencial, atuando a capacidade contributiva, neste ponto, como pressuposto ou fundamento jurídico do imposto, constituindo diretriz para a eleição de sua hipótese de incidência. A segunda, reporta-se a um contribuinte individualmente considerado, efetivando o potencial sujeito passivo, na medida em que ele se encontra apto a absorver o impacto tributário. Nesta última acepção, a capacidade contributiva opera como critério de graduação do imposto e limite à tributação.

Seguindo a mesma linha de raciocínio, o consagrado mestre baiano Aliomar Baleeiro, mediante engenhosa reflexão, diferencia a capacidade econômica objetiva da subjetiva. No dizer autor, a capacidade econômica objetiva seria aquela cuja medição da base econômica repousa em circunstâncias concretas, tais como a renda ou o patrimônio, com abstração das condições individuais dos contribuintes. Em contrapartida, a capacidade econômica subjetiva seria aferida com auxílio da apreciação de fatores subjetivos, como a idade, saúde, estado civil, encargos de família, individualmente considerados. Sob tal perspectiva, o valor do patrimônio ou da renda, isoladamente considerados, não é índice seguro de capacidade contributiva.²⁷

²⁵ JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, p. 303-304.

²⁶ op. cit., p. 16.

²⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 5.^a ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 368-369.

2.3 Trajetória do postulado no ordenamento jurídico brasileiro

A primeira menção ao princípio da capacidade contributiva no ordenamento jurídico brasileiro se deu com a outorga da Constituição de 1824, a qual, em seu art. 179, XV, dispunha: “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado na proporção de seus haveres”. Após esta inovação as Cartas seguintes, de 1891, 1934 e 1937, mostraram-se tímidas ou omissas a respeito de algum dispositivo que prestigiasse o postulado em comento.

Emergido das provações da Segunda Guerra Mundial, o legislador constituinte de 1946 tencionava propagar a idéia da impossibilidade de existência de uma democracia sem justiça fiscal, a qual só seria atingida adequando-se os tributos à capacidade contributiva de cada cidadão. Foi em razão disto que, por iniciativa de Aliomar Baleeiro, foi inserida, no art. 202 da Magna Carta de 1946, a seguinte regra: “os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. Tal prescrição, por ter caráter programático e ser de difícil exequibilidade, foi por muitos criticada e em razão disso, findou por ser revogada pela Emenda Constitucional nº 18/65.

Embora alguns juristas entendessem que o postulado continuava a existir, desde que se fizesse um trabalho de hermenêutica constitucional sistemática, o certo é que a capacidade contributiva não figurou de forma expressa na Constituição de 1967, tampouco na Emenda nº 1 de 1969.

Com a redemocratização do país e a promulgação da Carta Constitucional de 1988, ressurgiu de forma expressa o princípio da capacidade contributiva, coadunando-se com o panorama verificado no Direito Constitucional Comparado. É o que se depreende da leitura do seguinte dispositivo do texto magno:

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

(...)

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

Nota-se assim, diante do breve histórico que traçamos acima, que a inclusão do princípio da capacidade contributiva em nosso ordenamento jurídico nacional acabou variando de acordo com o momento político histórico, demonstrando de forma insofismável seu caráter democrático.

2.4 Questões controversas acerca do tema

Apesar de o legislador constituinte de 1988 ter utilizado a expressão capacidade econômica, o certo é que a doutrina nacional difundiu o termo capacidade contributiva. Alguns autores inclusive afirmam que se está diante de sinônimos. Segundo Ives Gandra Martins²⁸, trata-se, no entanto, de conceitos que não se confundem, embora ambos impliquem densidade econômica capaz de suportar imposição fiscal.

Com base no abalizado magistério do emérito tributarista paulista, a capacidade contributiva pode ser interpretada como aquela derivada de uma relação jurídica entre o fisco e o contribuinte, em que o primeiro detém um poder sobre o segundo. É a capacidade econômica do indivíduo que se encontra juridicamente obrigado a cumprir determinada prestação de natureza tributária para com o poder tributante, enquanto sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Já a capacidade econômica é representada pela capacidade que o contribuinte possui de arcar com o ônus tributário em razão de seus rendimentos. É aquela ostentada por um turista abastado que, apesar de inegavelmente ter capacidade econômica, não tem a capacidade contributiva para efeito de tributos que recaem sobre os cidadãos domiciliados no país visitado.

Tomando por base o posicionamento acima destacado, conclui-se que a Constituição de 1988, ao fazer alusão à capacidade econômica, estava na verdade se referindo à capacidade contributiva. De outra forma não poderia ser, uma vez que ao Direito Tributário somente interessa a capacidade contributiva, já que é ínsita à tributação a retirada compulsória, pelo Estado, da parcela de riqueza do particular.

Outra questão que surgiu com a entrada em vigor do novo texto constitucional foi a exata significação da locução “sempre que possível”. A imperfeição lingüística do dispositivo

²⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade econômica e capacidade contributiva. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo, n. 14, 1989. p. 33 e segs.

trouxe para o meio jurídico grande discussão acerca da verdadeira intenção do legislador ao fazer constar do §1º do art. 145 tal expressão. Questiona-se quais as situações que ele visou atingir e quais ele procurou dispensar da observância do princípio.

Uma leitura apressada do artigo pode levar a crer que a locução em comento se relaciona, aparentemente, a duas situações: o caráter pessoal e a capacidade econômica do contribuinte. Assim, sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e sempre que possível serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Ocorre que os doutrinadores de escol são unânimes em afirmar que esta não é a melhor compreensão do tema, preferindo a interpretação no sentido de que a expressão “sempre que possível” somente é aplicável ao caráter pessoal e não à capacidade contributiva. Nessa esteira, destaca-se a posição do mestre Ives Gandra, que, com o brilhantismo que lhe é inerente, discorre sobre o tema, *in verbis*:

A oração “sempre que possível” só se deveria referir ao caráter pessoal dos tributos, visto que nem todos os tributos têm caráter pessoal. Para tanto, haveria necessidade de a frase ser colocada após a primeira oração, a saber: “os impostos terão caráter pessoal, sempre que possível, e serão graduados segundo...”. O fato de a oração ter sido colocada no início do parágrafo passou, em interpretação mais superficial, a permitir que se entenda que a oração comandaria não apenas aquela sobre graduação pessoal, como também a do princípio da capacidade contributiva, no que se transformaria em verdadeira autorização de confisco.²⁹

Ao encontro desta opinião vão os posicionamentos de vários outros autores, dentre eles Hugo de Brito Machado³⁰, que preleciona que sempre é possível a observância do princípio da capacidade contributiva, enquanto o mesmo não ocorre com o caráter pessoal dos tributos, haja vista que nem sempre é tecnicamente possível um tributo com caráter pessoal.

Ademais, encontramos também grande dissenso na doutrina no que tange à aplicação do princípio da capacidade contributiva. Em outras palavras, a definição das espécies de tributo que ele poderia atingir, uma vez que, apesar da Magna Carta se referir especificamente aos impostos, grande parte dos autores dedicados ao tema aceita a possibilidade de se estender a aplicação às demais espécies tributárias. É o caso de José Marcos Domingues de Oliveira, que ao enfrentar a questão adverte:

²⁹ idem. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 76-78.

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p. 69.

O princípio da capacidade contributiva, enquanto pressuposto e critério de graduação e limite do tributo, aplica-se não só ao imposto mas também às demais espécies tributárias, pois em todas elas trata-se de retirar recursos econômicos dos particulares para transferi-los ao setor público. É a sua força econômica que dirá da possibilidade do seu concurso para a manutenção do Estado. Os tributos fundados (cujos fatos geradores são índices de riqueza econômica) na capacidade contributiva são: os impostos, as contribuições sociais, os empréstimos compulsórios e as contribuições de melhorias. Os tributos graduados pela capacidade contributiva são as taxas (de serviço e de polícia). Os tributos fundados na capacidade contributiva, sofrem a incidência do princípio já na própria descrição do fato gerador que será sempre um vender mercadoria, ser proprietário de imóvel, obter vantagem imobiliária etc. Os tributos fundados na capacidade contributiva também podem ser graduados por ela, como só acontece nas alíquotas diferenciadas (seletividade do IPI), progressividade do Imposto de Renda, do IPTU etc.³¹

Já segundo Machado³², a limitação da capacidade unicamente aos impostos é justificada, notadamente em relação às taxas, uma vez que na cobrança destas não se leva em consideração o sujeito passivo, o que seria indispensável para graduação do tributo em face da capacidade contributiva do contribuinte. Assim, segundo o notável tributarista alencarino, o princípio da capacidade contributiva, no Direito Brasileiro, somente se impõe ao legislador em relação aos impostos. Em relação às taxas, como em relação a qualquer outro tributo que não se caracteriza como imposto, o legislador tem a liberdade de observar, ou não, o princípio em tela.

Por derradeiro, do esquadramento dos impostos em diretos e indiretos surge uma nova controvérsia. Tal decorre do fato de que, nos impostos indiretos, apesar de a obrigação recair sobre determinada pessoa (contribuinte), o ônus é efetivamente suportado por outra (consumidor), como exemplo o ICMS. Em razão disso, nessa modalidade de impostos, as condições pessoais do sujeito passivo da obrigação tributária nem sempre são identificáveis, o que, segundo alguns tributaristas, impossibilitaria a aplicação do princípio em tela.

Nesse contexto, surgem a seletividade e a essencialidade como critérios essenciais à aplicação do postulado da capacidade contributiva aos impostos indiretos, tornando possível sua presunção nas relações de consumo. Esse entendimento recebeu grande acolhida na doutrina pátria. Baleeiro³³ já lecionava que a natureza da mercadoria vale presunção de seu destino a pessoas de hábitos requintados, largas posses ou que dispõem de recursos além dos estritamente necessários à satisfação das necessidades fundamentais.

³¹ OLIVEIRA, Marcos Domingues de. *Direito Tributário - Capacidade contributiva*. 2ª ed. rev. e atua. Rio de Janeiro: Renovar. 1998. p. 91.

³² MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5.ª ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 54.

³³ op. cit., p. 301.

Dessa forma, a utilização de critérios de graduação de alíquotas proporcional à essencialidade do produto apresenta-se como fator proporcionador da mensuração da capacidade contributiva. Seguindo esta premissa, não parece desarrazoado que o mesmo imposto incida com maior impacto sobre artigos de luxo e com pequena ou nenhuma intensidade sobre artigos de primeira necessidade.

A própria Constituição Federal corrobora este entendimento, na medida em que, ao se referir ao Imposto sobre Produtos Industrializados, determina que o tributo seja seletivo em função da essencialidade dos produtos. Gravar de forma mais onerosa aqueles artigos menos essenciais acaba por atingir o contribuinte na medida de sua capacidade contributiva, dentro de sua real significação conceitual.

Face ao exposto, portanto, outra conclusão não pode ser que aquela no sentido da ampla possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva no que se refere aos impostos indiretos, em razão da existência de instrumentos para sua aferição.

3 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SUA RELAÇÃO COM OUTROS PRINCÍPIOS

3.1 A capacidade contributiva e a igualdade

Constitui um dos apogemas do Direito a afirmação de que a capacidade contributiva é a expressão, no âmbito tributário, do princípio da igualdade. Este postulado, pedra basilar de todo e qualquer regime democrático, realiza seus desideratos no campo da tributação através de um de seus principais corolários lógicos, o princípio da capacidade contributiva. Nesse sentido, Marciano Seabra de Godoi, comentando a relação entre os dois preceitos, discorre, *in verbis*:

A relação entre igualdade e capacidade contributiva é para nós a relação entre um princípio maior (que engendra um direito individual fundamental e se aplica a todo e qualquer ramo do Direito) e um subprincípio que se consubstancia na eleição (por vezes expressa na Constituição) de um critério fundamental – mas não o exclusivo – para operar, na seara tributária, aquele princípio maior.³⁴

Marcos Domingues de Oliveira³⁵, em percuciente análise, apresenta o princípio da capacidade contributiva como elemento diferenciador para a realização da igualdade com vistas à construção da justiça em sua concepção distributiva. Segundo o estudioso, se um tributo violar a capacidade contributiva estará desrespeitando a própria isonomia constitucional e a diretriz de Justiça de que se reveste o princípio.

Dessa forma, a capacidade contributiva, contemplando o princípio da igualdade, revela-se um eficaz instrumento de justiça fiscal, na medida em que ajusta o potencial econômico do contribuinte ao imposto a ele atribuído. Afinal, nada mais justo e coerente com os ideais republicanos do que, quem tem maiores condições econômicas de suportar o ônus tributário, sofra exação proporcionalmente maior à de quem dispõe de poucos recursos. Em outras palavras, busca-se distribuir a contribuição de cada pessoa para as despesas do governo de tal forma que ela não sinta nem mais nem menos incômodo com a cota que lhe cabe pagar, do que, qualquer outra sente, pagando a dela.

³⁴ GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 192.

³⁵ *op. cit.*, p. 57.

Em vista do exposto é que alguns autores consideram despidendo erigir a capacidade contributiva à estatura de princípio, uma vez que ela estaria irremediavelmente contida no princípio da igualdade, este sim postulado com conteúdo próprio e que não necessita de excreções positivas fora dele.

A despeito desta relação umbilical entre os dois princípios, é mister ressaltarmos que os mesmos não são coincidentes, devendo ser evitada a confusão de conceitos que leva a uma errônea aplicação ao caso concreto. Para ilustrar esse pensamento Machado³⁶ traz o exemplo da concessão de isenção do imposto de renda para empresas hoteleiras, tendo em vista incentivar o turismo, que viola flagrantemente o princípio da capacidade contributiva, embora possa haver divergência a respeito da questão de saber se viola o princípio da isonomia jurídica.

Por derradeiro, impossível analisarmos o tema da igualdade sem nos valermos das sábias palavras do mestre Celso Antônio Bandeira de Melo, que com sua obra intitulada “O conteúdo jurídico do princípio da igualdade”, marcou a literatura jurídica pátria, apontando as hipóteses em que a lei pode estabelecer discriminações para garantir a efetividade do princípio da isonomia. Assim entende o autor que, para que não se agrida o princípio da igualdade através de *discrimen* legal, indispensável a concorrência de quatro requisitos, a saber:

- 1) Que a discriminação não atinja de modo atual e absoluto um só indivíduo.
- 2) Que o fator de desigualação consista num traço diferencial residente nas pessoas ou situações, vale dizer, que não lhes seja alheio.
- 3) Que exista um nexó lógico entre o fator de *discrimen* e a discriminação legal estabelecida em razão dele.
- 4) Que, no caso concreto, tal vínculo de correlação seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, visando o bem público, à luz do texto constitucional.³⁷

Utilizando os ensinamentos do preclaro jurista pátrio, torna-se possível avaliarmos se a discriminação tributária postulada pelo princípio da capacidade contributiva atende ao princípio da igualdade.

No que tange ao fator de *discrimen*, fica claro que se trata da riqueza de cada potencial contribuinte, revelada pelo fato imponible, consistindo em um traço diferencial referente à

³⁶ op. cit., p. 55.

³⁷ MELO, Celso Antônio Bandeira de. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2004. pp. 37-38.

própria pessoa. Assim, revela-se impossível que a discriminação venha a atingir, de modo atual e absoluto, um só indivíduo, uma vez que é feita consoante diversas manifestações de capacidade econômica.

A respeito da correlação lógica existente entre o fator de discriminação (a riqueza) e a diferenciação estabelecida em função dele (maior carga tributária), podemos aduzir que encontramos verdade inquestionável, a qual dispensa maiores comentários.

Na verificação do último requisito elencado, constata-se que a discriminação imposta coaduna-se com os interesses constitucionalmente protegidos, na medida em que, ao visar à distribuição da riqueza e a justiça social, salvaguarda o interesse coletivo. Soa legítima, por conseguinte, a graduação tributária imposta pela capacidade contributiva, visto que se conforma aos ditames da isonomia.

Com efeito, a igualdade tributária, espelhada no princípio da capacidade contributiva, deve ser uma realidade palpável nos regimes ditos democráticos, em contraposição à tributação ensandecida, típica dos governos totalitários.

3.2 A capacidade contributiva e a progressividade

É sabido que o princípio da capacidade contributiva impõe que a tributação seja feita em proporção à riqueza de cada contribuinte, assim entendida aquela manifestada pelo fato imponible. Para se atingir este desiderato é que surge a progressividade, preceito que realiza concretamente a graduação da tributação, de acordo com a capacidade econômica dos cidadãos, e a um só tempo, permite que sejam levados em consideração detalhes subjetivos do contribuinte que justificam a não incidência do poder impositivo.

Dentro desta análise, o professor Luciano Amaro³⁸ bem observou a relação entre as diretrizes em estudo:

Outro preceito que se aproxima do princípio da capacidade contributiva é o da progressividade, previsto para certos impostos, como o de renda. A progressividade não é uma decorrência necessária da capacidade contributiva, mas sim um refinamento desse postulado.

³⁸ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 139.

Relembrando o que foi mencionado quando tratamos do critério quantitativo do Imposto de Renda³⁹, pode-se dizer que a base de cálculo reportar-se-á necessariamente àquele fato de conteúdo econômico inserto na hipótese de incidência tributária, ou seja, deverá guardar pertinência com a capacidade objetiva apreendida pelo legislador.

Por seu turno, a alíquota representa a fração da base de cálculo que, conjugada a esta, conduz à determinação do *quantum* objeto da prestação tributária. Em outras palavras, trata-se da parte da grandeza contida no fato imponible que o Estado atribui a si.

É exatamente em relação a este último elemento do critério quantitativo da hipótese de incidência que a progressividade deve operar seus efeitos, visando à concretização do princípio da capacidade contributiva. Um imposto será progressivo, portanto, quando as alíquotas estabelecidas variarem em razão da flutuação da base de cálculo, tornando o valor a ser pago pelo contribuinte a título de exação progressivamente maior conforme aumentar a base de cálculo.

Nota-se, assim, que a progressividade surge como contraponto à proporcionalidade, critério este muito utilizado na Idade Moderna e que, apesar de não ser o mais idôneo a atender o princípio da capacidade contributiva, ainda hoje se faz presente nos casos pouco ajustáveis à progressividade. Nestas situações, ter-se-á tributo proporcional quando for aplicada a mesma alíquota indistintamente a todos os contribuintes, independente da base de cálculo. Significa dizer que a proporcionalidade será consequência do aumento do valor da base de cálculo, e não da diferença entre alíquotas.

Do estudo da progressividade chega-se facilmente à sua classificação em simples e graduada. A primeira é aquela na qual as alíquotas maiores são aplicadas sobre toda a base de cálculo e não apenas sobre as faixas excedentes daquelas submetidas a alíquotas menores. Já a segunda caracteriza-se pela utilização de duas ou mais alíquotas para o cálculo do imposto de um mesmo contribuinte, aplicando-se cada alíquota sobre uma parcela da base de cálculo.

Feitas estas considerações, urge tecermos comentários acerca da finalidade da progressividade dos tributos, uma vez que esta vai ao encontro daquilo que preconiza o princípio da capacidade contributiva: a justiça fiscal e a diminuição das desigualdades sociais. É nesse sentido que Roque Antônio Carrazza traz o seguinte ensinamento:

³⁹ vide tópico 1.3.

Sem impostos progressivos não há como atingir-se a igualdade tributária. Logo, o sistema de impostos, no Brasil, deve ser informado pelo critério da progressividade (...). Impostos com alíquotas crescentes em função do aumento das suas bases tributárias (base de cálculo *in concreto*) levam corretamente em conta que o sacrifício suportado pelo contribuinte para concorrer às despesas públicas é tanto maior quanto menor a riqueza que possui (e vice-versa). Ademais, permitem que o Estado remova, pelo menos em parte as desigualdades econômicas existentes entre as pessoas.⁴⁰

Dessa forma, constata-se que a progressividade da tributação, em vez de revelar-se um postulado, consiste muito mais em uma técnica por meio do qual pode cumprir-se o princípio da capacidade contributiva, expressão da isonomia na seara tributária, a serviço de uma igualdade de fato entre os contribuintes. É critério econômico que serve à redistribuição de riquezas, funcionando como instrumento de reforma social.

Ora, é forçoso reconhecer que, aos olhos do Estado Democrático de Direito como hoje é concebido, também ao Direito Tributário é reservada parcela significativa da realização da justiça, um valor informador de qualquer sistema jurídico, ao lado da segurança. Isso significa que é igualmente papel deste ramo jurídico a redistribuição de renda e a eliminação da pobreza, ideais aos quais se presta a tributação progressiva. Não é bastante, portanto, que o Direito Tributário busque arrecadar sem intervir na ordem social e no comportamento dos indivíduos, uma vez que é justamente essa ingerência que qualificará o sistema fiscal como mais ou menos eficiente.

Face ao exposto, pensar em tributação que tenha por base a capacidade contributiva do cidadão significa pensar em um complexo de alíquotas graduadas progressivamente de acordo com o crescimento da base de cálculo, fixada pelo fato imponible estabelecido pela norma de hipótese de incidência tributária. Trata-se claramente de uma relação de meio (progressividade) e fim (capacidade contributiva).

3.3 A capacidade contributiva e a preservação do mínimo vital

A atividade arrecadatória do Estado convive com um verdadeiro dilema quando analisada sob a ótica da legitimidade de seu exercício. Por um lado é certo ser dever fundamental de todos os indivíduos a contribuição para os gastos públicos. Por outro temos

⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 21.^a ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005. p. 83.

que o poder impositivo é limitado pela capacidade contributiva de cada cidadão. Surge assim um campo de conflito entre a necessidade da tributação e a sua intensidade.

É neste contexto que sobrem o princípio da preservação do mínimo vital, como critério informador da tributação, isentando de contribuição, por motivos técnico-fiscais, aqueles cidadãos que não apresentam qualquer capacidade contributiva. Busca-se assim a manutenção da quantidade de riqueza mínima, suficiente para a manutenção do indivíduo e de sua família. Tal postulado constitui um instrumento apto a resguardar a dignidade da pessoa humana, ideal hodiernamente tão propagado, já tendo merecido inclusive expressa menção pelo legislador constituinte de 1946, *in verbis*:

Art. 15 - Compete à União decretar impostos sobre:

(...)

§ 1º - São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.

O princípio da preservação do mínimo vital, portanto, consubstancia-se no mandamento de que, levando-se em consideração as necessidades das pessoas dentro do contexto social, cultural e econômico em que vivem, sejam reconhecidos como não tributáveis os fatos que, embora exteriorizem alguma capacidade econômica, não indicam qualquer capacidade contributiva, esta avaliada com base no conceito defendido por Ives Gandra.

Além da fundamentação calcada nos Direitos Humanos, a não tributação da riqueza indispensável à sobrevivência do cidadão se justifica até mesmo por questões de conveniência prática. Nesse sentido, Giannini, citado pelo mestre pernambucano José Souto Maior Borges, leciona:

Quando a grandeza ou o valor do pressuposto (fato gerador) descem abaixo de um certo limite, a isenção do imposto é aconselhável, seja por uma particular consideração à inexpressividade econômica da situação de fato, seja pela constatação de que a aplicação do imposto representaria uma inútil onerosidade, dado o seu pequeno rendimento em relação às despesas de lançamento e cobrança.⁴¹

⁴¹ *Apud* BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 2.^a ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980. p. 48.

É certo, entretanto, que quando se tenciona fixar os limites do que seria o mínimo vital, tormentoso problema emerge para o operador do Direito, uma vez que o conceito de necessidades básicas é extremamente impreciso e variável no tempo e no espaço. Há que se crer no bom senso do legislador e do intérprete quanto à densificação deste termo indeterminado. Alguns parâmetros, segundo parte da doutrina, podem ser retirados dos itens que compõem o salário-mínimo, elencados pelo art. 7º, IV, da Constituição Federal de 1988.

Imperioso ressaltar que a preservação do mínimo vital, assim como o respeito à capacidade contributiva, deve valer para todos os impostos. Naqueles incidentes sobre a atividade produtiva e sobre o consumo, é possível observar-se o mínimo isento estabelecendo a intributabilidade de produtos de primeira necessidade, em relação aos impostos que incidem sobre a propriedade, a observância do mínimo existencial pode se implementar pela isenção tributária, segundo o padrão construtivo ou qualquer outro critério que a lei eleja e que permita excluir da tributação imóveis pertencentes a quem não tem aptidão para contribuir. Assim se manifesta a tributarista paranaense Betina Treiger Grupenmacher.⁴²

Apesar dessa abrangência, não resta dúvida de que é no Imposto sobre a Renda que é possível observar, de maneira mais eficaz, o direito fundamental do cidadão a uma vida digna, respeitando-se o limite mínimo da capacidade econômica, em que há ausência de capacidade contributiva.

O direito ao mínimo existencial não tem dicção constitucional própria, uma vez que a Magna Carta de 1988, assim como grande parte das grandes Constituições do ocidente, não o proclama em cláusula genérica e aberta. É indubitável, entretanto, que o respeito ao mínimo encontra respaldo em nossa ordem constitucional, quando se estabelece, entre outros direitos e garantias fundamentais: a proteção à dignidade da pessoa humana; que os direitos e garantias expressos no art. 5º não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios adotados na Constituição; e a aferição da capacidade contributiva.

Nesse diapasão, a Constituição assegura a todos o direito à saúde, educação, moradia, previdência e assistência social. Tais prestações são deveres do Estado e quando suportadas pelo contribuinte devem ser integralmente dedutíveis do Imposto sobre a Renda, haja vista que a tributação incidente sobre estes custos traduz-se em concreta afronta ao princípio da capacidade contributiva, por atingir severamente o mínimo vital do indivíduo.

⁴² GRUPENMACHER, Betina Treiger. Justiça Fiscal e mínimo existencial. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário – Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 113.

3.4 A capacidade contributiva e a não-confiscatoriedade

O princípio da capacidade contributiva serve, ainda, de base para o princípio do não confisco, que limita a atividade arrecadatória do Estado, de forma a impedir que ele possa atribuir uma carga tributária aos contribuintes, que retire destes um valor tal que resulte em extorquir parte do respectivo patrimônio ou em exaurir a própria fonte produtora dos rendimentos. Busca-se assim uma compatibilização entre a carga a ser assumida pelo cidadão e a hipótese de incidência da lei, obedecendo-se a critérios de razoabilidade.

No Estado Patrimonial inexistia a vedação do confisco, sendo certo que tal prática era largamente utilizada contra minorias, principalmente judeus, com o consentimento da doutrina escolástica. Só com o advento do liberalismo vai se afirmar a proibição de tributos confiscatórios como garantia da liberdade. Nesse sentido, John Locke, filósofo inglês predecessor do Iluminismo, proclamava a impossibilidade do confisco, por ser a preservação da propriedade a finalidade do governo.

A propriedade privada, no constitucionalismo do Ocidente, é direito fundamental, humano ou natural, variando-se somente a terminologia e mantendo-se a idéia. Entende, portanto, com a própria liberdade do homem, valor que afinal se protege pela proibição de tributos confiscatórios. Benjamin Constant, citado por Ricardo Lobo Torres, já afirmava nos albores do liberalismo, referindo-se ao imposto que:

Se o Estado exigisse de cada um a totalidade de sua fortuna, a garantia seria ilusória, posto que já não teria aplicação. Realmente, cada indivíduo consente em sacrificar uma parte de sua liberdade para assegurar o resto; mas se a autoridade invade toda a sua liberdade, o sacrifício não terá finalidade.⁴³

Em nosso ordenamento jurídico a não-confiscatoriedade encontra-se expressamente estampada na Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

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

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco

⁴³ *Apud* TORRES, Ricardo Lobo. *Os Direitos Humanos e a Tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 114.

Por consistir na absorção total ou substancial da propriedade privada, pelo Poder Público, sem a correspondente indenização, depreende-se facilmente que, em nosso sistema jurídico, o confisco é medida de caráter sancionatório. Dessa forma, se o tributo, na própria dicção legal, é prestação pecuniária compulsória que não constitua sanção de ato ilícito (art. 3º do CTN), lógica a conclusão segundo a qual não pode ele ser utilizado com efeito confiscatório.

O grande problema encontrado pela doutrina exsurge justamente no momento de aquilatar até que ponto um tributo não é confiscatório e a partir de quando passa a sê-lo. A dificuldade experimentada decorre do fato de que a vedação de tributos confiscatórios é uma cláusula constitucional aberta, necessitando de diversos critérios para o seu preenchimento. Ademais, a determinação de tais parâmetros varia de acordo com a ideologia política utilizada, alterando-se radicalmente caso o intérprete seja um neoliberal ou um socialista, por exemplo.

No Brasil não há critério quantitativo para desenhar o limite máximo da tributação constitucional.⁴⁴ Em razão disso, tem prevalecido na doutrina o critério da razoabilidade para se conceituar o tributo confiscatório, devendo-se este ser analisado isoladamente com relação a cada hipótese de incidência, levando-se em conta as condições de modo, tempo e lugar que possam tornar inconstitucional sua aplicação. O Supremo Tribunal Federal vem inclusive seguindo esta mesma orientação em seus julgados.

Nessa esteira, Roque Antônio Carrazza⁴⁵ entende que a sujeição de um mesmo fato econômico à incidência de vários impostos, bem como a abrupta e excessiva majoração da base de cálculo de um tributo, a ponto de dar ao contribuinte a impressão de que está sendo sancionado, agride o princípio da não-confiscatoriedade, porque trará sérias repercussões em seu orçamento familiar (caso da pessoa física) ou em atividades e patrimônio (caso da pessoa jurídica), que levarão considerável tempo para serem neutralizadas.

Aduz ainda o célebre tributarista que é igualmente confiscatório o tributo que incide sobre correções monetárias, as quais, como se sabe, não revelam aumento de riqueza (e, nesta medida, aumento de capacidade contributiva), mas simples recomposições do valor de troca da moeda. O mesmo se daria com o tributo que alcança meros sinais exteriores de riqueza, ou

⁴⁴ O Projeto de Lei Complementar nº 173, de 1989, do Senador Fernando Henrique Cardoso, tentou fixar o limite da seguinte forma: “Art. 7º Considerar-se-á caracterizada a utilização de tributo com efeito confiscatório sempre que seu valor, na mesma incidência, ou em incidências sucessivas, superar o valor normal do mercado dos bens, direitos ou serviços envolvidos, no respectivo fato gerador ou ultrapassar 50% do valor das rendas geradas na mesma incidência”.

⁴⁵ op. cit., p. 100.

seja, indícios, não confirmados pelos fatos, de aumento da capacidade econômica do contribuinte.

A despeito da controvérsia, é insofismável a afirmação de que a propriedade privada se abre ao poder fiscal na exata capacidade contributiva do cidadão, além da qual se torna o tributo confiscatório. Em outras palavras, tem-se o confisco quando a exação exceder a capacidade contributiva relativa ou subjetiva visada. Consoante leciona Torres, a vetusta metáfora da galinha dos ovos de ouro, que o Estado não deve matar por excesso de exploração, ainda é a melhor metáfora explicativa para a questão.⁴⁶

⁴⁶ op. cit., p. 115.

4 O IMPOSTO DE RENDA E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

4.1 Considerações gerais

É chegado o momento de, com base nas premissas anteriormente estabelecidas, analisarmos a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva ao Imposto de Renda. Tais considerações constituirão etapa indispensável para um posterior estudo da realidade brasileira, o qual nos levará, finalmente, às conclusões que motivam a confecção do presente trabalho.

Não há como negar que o tributo em que o princípio da capacidade contributiva mais produz efeitos diretos é o Imposto de Renda, dado as próprias características que lhe são inerentes. É nesse sentido que, Brandão Machado, em feliz raciocínio citado por Fernando Aurélio Zilveti, afirma:

O imposto em que mais sobreleva o princípio (da capacidade contributiva) é, sem dúvida, o da renda, especialmente, o da pessoa física, cujos rendimentos tributáveis se apuram segundo o regime financeiro, a que o direito anglo-americano chama “cash basis”. E é exatamente na apuração da renda tributável, inclusive ganhos de capital, da pessoa física que o aplicador da lei deve ter presente o princípio, para interpretá-la rigorosamente em função dele.⁴⁷

Dessa forma, pode-se asseverar, hodiernamente, que, diante de suas características de pessoalidade, generalidade, universalidade e progressividade, o Imposto de Renda representa um dos impostos mais justos do sistema fiscal, quando comparamos com outros de incidência indireta, razão pela qual doutrinadores como Hugo de Brito Machado chegam a defender a tese que este deveria ser o imposto único. Constitui, portanto, instrumento de tributação eficaz e capaz de atender aos requisitos elaborados por Adam Smith para se alcançar uma tributação ideal, quais sejam: certeza, comodidade, economia e justiça, através da extrafiscalidade.

É justamente em razão deste valoroso papel desempenhado pelo Imposto de Renda no sistema tributário de uma nação que, além dos princípios gerais aplicáveis a todos os tributos, impõe-se a obediência a determinados princípios específicos para a sua correta aplicação. A exigência da observância a estes postulados especiais, particularmente no tocante à elaboração

⁴⁷ *Apud* ZILVETI, Fernando Aurélio. Capacidade Contributiva e Mínimo Existencial. In: ZILVETI, Fernando Aurélio; SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 36.

da respectiva legislação, bem assim na sua aplicação, interpretação e julgamento, é de tamanha relevância que o descumprimento de qualquer um dos desígnios constitucionais implicará distorcer a própria exação com reflexos diretos sobre a repartição da carga tributária, a capacidade contributiva, a pessoalidade, a universalidade, a generalidade, a progressividade, o mínimo vital e o não-confisco.

Neste contexto surge o princípio da capacidade contributiva como mola mestra da tributação sobre a renda, atuando como verdadeiro suporte de um leque de preceitos outros que com ele se relacionam.

Para o Imposto de Renda, a capacidade contributiva é aquela revelada pelo acréscimo obtido como resultado da aquisição de “rendas” ou “proventos”, entendidos esses como o ganho além dos gastos e despesas dedutíveis (aquelas necessárias à manutenção da fonte produtora e à produção de rendimentos) para as pessoas físicas, e o “lucro” para as pessoas jurídicas.

Assim, somente se poderá aferir a real capacidade contributiva, para efeito da incidência do Imposto de Renda, no preciso instante em que se puder apurar, com certeza, a manifestação e o *quantum* da base tributável contida na hipótese de incidência que se revela pelo incremento de patrimônio. Em outras palavras, não há que se falar em incidência do referido imposto onde somente existir capacidade econômica em potencial, isto é, o contribuinte pode ter auferido valores, ingressos, de alta monta, entretanto, no momento da apuração da base de cálculo do imposto, os gastos/despesas, poderão ser superiores aos ingressos e não resulte fato sobre o qual deva incidir tributação.

Para a apuração do acréscimo de riqueza quando da aplicação da capacidade contributiva ao Imposto de Renda é que surgem os princípios da progressividade e da pessoalidade. Estes atuam como diretrizes orientadoras da exação, permitindo a medição e imposição da tributação de acordo com o ganho do valor progressivo de cada um e tomando-se em consideração as suas características pessoais, com vistas à efetividade da isonomia tributária.

Urge ressaltar que, na moderna visão de Estado Democrático de Direito, a tributação sobre a renda não pode se resumir em mera atividade arrecadatória do Estado, devendo sim contribuir para a redução das desigualdades sociais e o combate à pobreza, objetivos estes que só serão atingidos através do respeito às individualidades de cada contribuinte, ajustando-se o encargo ao qual será submetido à sua capacidade contributiva.

Face ao exposto, é inegável a conexão do tema abordado com a Teoria dos Direitos Fundamentais. Com efeito, os instrumentos de proteção dos direitos humanos do contribuinte receberam grande valorização na reflexão jurídica da última década do século passado.

Ora, o poder de tributar nasce no espaço aberto pelos direitos humanos e por eles é totalmente limitado. O Estado exerce o seu poder tributário sob a permanente contenção dos direitos fundamentais e suas garantias previstas pela Constituição. É nesse ambiente que as limitações constitucionais do poder de tributar ganham relevo, na medida em que a legitimidade da exação somente se afirma pelo respeito a estes postulados.

Com o Imposto de Renda não é, e nem poderia ser, diferente, levando-nos a concluir que também este tributo encontra-se sob as rédeas dos direitos humanos e dos princípios basilares da tributação, dentre os quais se destaca a capacidade contributiva, figurando como o mais elevado critério comparativo de isonomia de encargos tributários.

4.2 A realidade brasileira

Todos os estudos desenvolvidos até o presente momento tiveram por finalidade precípua servir de embasamento teórico para que pudéssemos atingir, neste estágio, o ponto fulcral deste trabalho, qual seja, analisar detidamente em que medida o atual Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza aplicado em nosso país contempla o princípio constitucional da capacidade contributiva.

O mundo moderno elegeu a capacidade contributiva como valor muito caro, em tema de tributação, certo que alguns sistemas a constitucionalizaram e outros a positivaram em texto legislativo. Mesmo quando assim não ocorre, verifica-se facilmente que o legislador se orienta na feitura de leis pelas determinações do princípio da capacidade contributiva. Na ordem jurídica brasileira pós-1988, o preceito está expressamente consagrado no corpo da Lei Maior, possuindo assim, além de natureza jurídica, estatura constitucional. Essa simples constatação é o suficiente para tornar inócuo qualquer argumento que venha a questionar sua efetividade.

Dessa forma, não há dúvidas de que, sendo o respeito à capacidade contributiva princípio constitucional, a sua aplicação torna-se obrigatória. Deve o legislador acatá-lo e o juiz adaptar a lei ao princípio em caso de desrespeito legislativo. Não há falar, portanto, em

dispositivo programático, noção há muito superada pelo moderno constitucionalismo, senão princípio constitucional de eficácia plena, conferente de um direito público subjetivo ao cidadão contribuinte, oponível ao legislador. Trata-se de norma cogente.

Com base neste raciocínio, torna-se desnecessário repisar as considerações feitas no tópico anterior, posto que de plano se infere a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva ao Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Essa aplicação deveria constituir valioso instrumento para a realização da equidade na distribuição da carga tributária na busca da justiça social por meio da justiça fiscal, sobretudo em um país subdesenvolvido e permeado de mazelas sociais como o Brasil.

É do conhecimento geral que, desde os primórdios do processo de desenvolvimento brasileiro, o crescimento econômico tem gerado condições extremas de desigualdades espaciais e sociais, que se manifestam entre regiões, estados, meio rural e o meio urbano, entre centro e periferia e entre as raças. Essa disparidade econômica se reflete especialmente sobre a qualidade de vida da população: expectativa de vida, mortalidade infantil e analfabetismo, dentre outros aspectos. A desigualdade se tornou a marca maior da sociedade brasileira, onde os 10% mais ricos do país detêm 46,9% da renda nacional, enquanto que os 10% mais pobres ficam somente com 0,7%.⁴⁸

Com base neste contexto, avulta em nosso país a importância da concretização do princípio da capacidade contributiva, como forma de realização dos ideais de justiça distributiva, extremamente valorosos para uma sociedade tão díspar. Tal realidade aponta para a utilização do Imposto de Renda como o tributo mais apto à consecução dos fins perseguidos, dado suas já mencionadas características de pessoalidade e progressividade, e principalmente em razão da relevância e abrangência que possui no Brasil.

O Imposto de Renda é o tributo com a maior arrecadação e representatividade no conjunto dos recolhimentos tributários para a Receita Federal do Brasil, tendo atingido a cifra de mais de 124 bilhões de reais no ano de 2005, o que, mesmo com o crescimento de importância das contribuições sociais, representou o percentual de 34,58% do total, superando os 23,83% da COFINS e os 8,13% da CPMF.

Dentro das formas de pagamento do Imposto de Renda, a retenção pela fonte pagadora é a que tem a maior arrecadação (50,29%), e, dentro desse mesmo quadro, a retenção na fonte sobre o rendimento dos assalariados representa 53,9%, enquanto a retenção sobre o capital

⁴⁸ Dados de 2005, segundo o Relatório do PNUD (Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento).

importa em 31,18%, sobre as remessas para o exterior 8,59% e sobre outros rendimentos, 6,32%.⁴⁹

Apesar de os dados demonstrarem o peso do Imposto de Renda no sistema tributário nacional, confirmando sua aptidão para a correção de desigualdades, o certo é que, infelizmente, as formas de tributação e pagamento do IR hoje existentes no Brasil, em vez de contribuírem para a realização da justiça fiscal, ofendem frontalmente a capacidade contributiva do cidadão, revelando-se assim inconstitucionais. Essa violação se dá das mais variadas formas, sobre as quais a partir de agora teceremos comentários.

Insta ressaltar, primeiramente, que o Imposto de Renda em terras brasileiras constitui, na realidade, verdadeiro imposto sobre rendimentos isolados e ou segregados. A grandeza ínsita ao seu fato gerador deveria ser, segundo interpretação coerente com a *Lex Mater*, o acréscimo do patrimônio do contribuinte, a comparação entre seu patrimônio anterior e seu patrimônio atual, a qual somente pode ser feita vinculando-se fatos de ganhos e de perdas que, por si, estariam dispersos, mas que se associam através da pessoa que o experimenta. Contrariando essa lógica, a exação sobre a renda no país dimensiona erroneamente o *quantum* do fato gerador do tributo, uma vez que incide sobre o total dos ingressos e não sobre a renda, considerada esta como o acréscimo patrimonial caracterizado como riqueza nova. A tributação isolada de determinada renda, sem sua associação aos demais elementos positivos e negativos de mutação patrimonial do contribuinte, ignora o requisito do caráter pessoal e da capacidade econômica individual.

A doutrina mais abalizada critica veementemente a sistemática utilizada, taxando-a de inconstitucional, visto que fere mortalmente diversos princípios constitucionais tributários. Fazendo coro a este entendimento, Carrazza professora:

(...) A técnica consistente em tributar exclusivamente na fonte os rendimentos auferidos numa única operação jurídica atropela o comando constitucional de que a base de cálculo do imposto sobre a renda deve levar em conta a totalidade dos resultados alcançados pelo contribuinte em cada período de apuração. (...) Sujeitar à tributação exclusivamente na fonte o produto de uma ou de algumas operações isoladas ocorridas nestes períodos, com total desconsideração dos demais eventos relevantes que, no seu transcorrer, venham a se verificar, significa, em última análise, admitir a ocorrência da absurda hipótese de o contribuinte ser obrigado a pagar imposto ainda que se encontre, ao termo do período de apuração correspondente, em situação de manifesto prejuízo.⁵⁰

⁴⁹ Fonte: Receita Federal do Brasil – Carga Tributária no Brasil em 2006, disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/CTB2006.pdf>>.

⁵⁰ op. cit., p. 115/116.

Vimos que o princípio da capacidade contributiva possui íntima relação com a progressividade,⁵¹ uma vez que é através desta que aquela se realiza. Em outras palavras, é na graduação da tributação que se torna possível amoldá-la à capacidade do contribuinte de suportar o encargo. Analisando a realidade brasileira, tomando por base esta premissa, chegamos à conclusão de que é justamente neste ponto que nos deparamos com uma das maiores falhas do Imposto de Renda: a insuficiência da progressividade.

Atualmente a incidência do Imposto de Renda Pessoa Física baseia-se em uma suposta tabela progressiva que possui apenas duas alíquotas e uma faixa de isenção, muito pouco para um país com abissais disparidades de distribuição de renda. Essa reduzida graduação do imposto choca-se com a pluralidade de alíquotas de outrora. Basta lembrar que no exercício de 1986, a tabela de Imposto de Renda para Pessoas Físicas possuía doze diferentes alíquotas, variando de 5% a 60%, com variação de 5% entre faixas. Curiosamente o ponto de mutação foi justamente o momento histórico da promulgação da Constituição Cidadã, que preconizou expressamente o respeito ao princípio da capacidade contributiva e da progressividade. A partir do ano de 1988 teve início verdadeiro desmonte da progressividade no tocante à tributação da renda no país, com a edição da Lei 7.713/88, que reduziu as alíquotas para apenas duas.

É bem verdade que a progressividade não é atingida somente através da incidência da alíquota nominal sobre a base de cálculo. A existência de parcelas a deduzir contribui para a formação de diversas alíquotas efetivas que auxiliam na graduação da exação. Assim, é da conjugação destes três fatores (base de cálculo, alíquota e parcela a deduzir) que realmente se manifesta a progressividade do Imposto de Renda. Em razão da aplicação desta sistemática, doutrinadores como Paulo Ayres Barreto⁵² insistem em sustentar a inequívoca progressividade do tributo em epígrafe.

Ocorre que esse sistema de alíquotas só aparentemente atende ao critério da progressividade do IRPF, uma vez que esta, a partir de certo patamar de renda, deixa praticamente de existir. Tal fato se constata facilmente através de simples análise do gráfico demonstrativo do crescimento da alíquota efetiva em função do aumento da base de cálculo do imposto. Verifica-se que a curva tem vertiginosa subida na faixa inicial de rendimentos, ao mesmo tempo em que rapidamente se estabiliza assim que se aproxima dos 25%.

⁵¹ vide tópico 3.2.

⁵² BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto de Renda e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 95.

Neste contexto, privilegia-se indubitavelmente as classes mais abastadas em detrimento das menos favorecidas, sobre as quais recai oneroso encargo. Essa realidade faz pouco do princípio da capacidade contributiva, tendo em vista que impõe pesado sacrifício financeiro a contribuintes que possuem menos condições de suportá-lo, amontoando-se às inúmeras injustiças sociais que agridem o povo brasileiro.

Em estudo divulgado há poucos dias o IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, revelou dados que mostram a tributação desigual como elemento indutor da concentração de riqueza no país. Segundo a análise do instituto, enquanto a carga tributária representa 22,7% da renda dos 10% mais ricos, para os 10% mais pobres o peso equivale a 32,8% da sua renda.

Na esteira desse inequívoco apadrinhamento dos cidadãos opulentos por parte do Fisco é que segue sem qualquer regulamentação o imposto sobre grandes fortunas, cuja competência foi atribuída à União pelo art. 153, VII da Constituição Federal. Enquanto isso, em países como Holanda, Bélgica e Japão, os megamilionários são tributados com alíquotas de Imposto de Renda que superam os 60%.

Prosseguindo no intento de confrontar o Imposto de Renda aplicado no Brasil com o princípio da capacidade contributiva, verifica-se que este postulado é novamente ferido em razão da limitada lista de deduções estabelecida pelo legislador ordinário. Ora, já tivemos oportunidade de frisar que a tributação sobre a renda não pode atingir o mínimo vital, parcela de riqueza indispensável à subsistência do cidadão. Por esta razão faz-se necessário que a legislação autorize certas deduções da base de cálculo, referentes a valores gastos para suprir as necessidades essenciais do contribuinte, como mensalidades de escolas e faculdades, tratamentos de saúde, habitação, dentre outros.

Infelizmente a legislação específica do IRPF no país elenca um rol extremamente limitado e arbitrário de deduções, fundadas ainda sobre bases absolutamente irrealistas. Provas da falta de razoabilidade do legislador são encontradas nas vedações impostas à exclusão da base de cálculo de gastos com medicamentos, material escolar e aluguel de imóvel destinado à residência. Não há dúvidas de que tais valores concorrem para a manutenção do indivíduo e de sua família, não podendo integrar o conceito de renda. Negar tais abatimentos constitui ultraje não somente de princípios como da capacidade contributiva e da preservação do mínimo vital, mas de direitos sociais garantidos pela Constituição Federal em seu art. 6º, como a saúde, a educação e a moradia.

Analisando os temas que foram expostos até o momento, Sacha Calmon Navarro Coêlho, em brilhante reflexão, sintetiza as considerações já realizadas, *in verbis*:

(...) Causa bulha, portanto, a atual lei sobre a renda e demais proventos das pessoas físicas. Acabam-se quase todas as deduções, e instituem-se duas alíquotas apenas, em nome da praticabilidade da arrecadação. Ora, as deduções são técnicas de aferição de capacidade contributiva. É lógico que um contribuinte que teve despesas médicas extraordinárias e tem seis filhos em regime escolar possui menor capacidade contributiva que outro ganhando o mesmo mas sem os encargos daquele. Por outro lado, duas alíquotas apenas não correspondem à realidade da pirâmide contributiva brasileira, com inúmeras faixas de renda individual e familiar. A iniquidade reside em tributar com a mesma alíquota, preservada a proporcionalidade, um juiz e um rico industrial. Um ganha algum dinheiro, outro 100 vezes mais.⁵³

Profunda conhecedora do assunto, a professora Mary Elbe Queiroz realizou percuciente estudo em que cuidou de esquadrihar todas as distorções presentes na incidência do Imposto de Renda. Afora as críticas às quais já fizemos referência, a eminente tributarista relaciona diversos outros desvirtuamentos que representam grave ofensa a princípios constitucionais, dentre eles:

- 1) Tributação em bases correntes mensais, antes de ocorrência do efetivo fato gerador em 31 de dezembro (momento do ajuste e da apuração da base de cálculo do IR, no qual são computadas todas as receitas e deduções permitidas), constituindo-se as supostas “antecipações” verdadeiros empréstimos compulsórios.
- 2) Distinção no tratamento entre as pessoas físicas assalariadas e os trabalhadores autônomos; enquanto estes podem utilizar o livro-caixa para deduzir todas as despesas necessárias à percepção dos respectivos rendimentos (livros, aluguel, energia elétrica, telefone, impostos etc.) o assalariado não pode deduzir nenhum gasto pessoal despendido, salvo aqueles previstos em lei e ainda com limites.
- 3) A não-atualização da suposta tabela progressiva de acordo com a inflação de cada período anual implica aumento indireto de imposto sem que haja lei e resulta em onerar, cada vez mais, a classe assalariada.⁵⁴

Diante do exposto, é possível concluir que sobram razões para afirmarmos que o Imposto de Renda, da maneira em que se encontra instituído no Brasil, não atende ao

⁵³ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. Os Princípios Gerais do Sistema Tributário da Constituição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O Tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 81/82.

⁵⁴ QUEIROZ, Mary Elbe. O Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas e as Distorções na sua Incidência – Injustiça Fiscal? In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O Tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 245/246.

princípio constitucional da capacidade contributiva, estando, portanto, nitidamente enodado pela mácula da inconstitucionalidade.

A decadência e caotização do Direito Tributário da Renda representam um flanco vulnerável de sua legitimidade, contribuindo para a evasão fiscal e a sonegação. O sentimento de injustiça existente entre os contribuintes pela grande carga tributária a que são submetidos, acentuado pela falta de uma contraprestação eficiente por parte do Estado, fomentam a cultura da evitação do imposto.

Desse modo, a realidade aqui exposta concorre diretamente para a manutenção de um círculo vicioso que há muito perdura no país: sonega-se porque se tributa demais (e mal), e tributa-se demais porque se sabe que haverá sonegação.

5 CONCLUSÕES

Criado inicialmente para custear guerras, o Imposto de Renda é hoje a maior fonte de receita de políticas públicas. É certo, entretanto, que além de uma forma de captação de recursos para financiamento dos encargos do governo, o aludido tributo constitui, ainda, um importante instrumento de política econômica e social, dada a sua aptidão para a realização dos ideais de justiça fiscal e relevância na busca da redução das desigualdades na distribuição de renda.

Para a consecução destes objetivos, imperioso se faz que o Imposto de Renda atenda aos comandos estabelecidos pelo legislador constituinte, em especial o respeito ao princípio da capacidade contributiva. O Direito Tributário tem este postulado como sua mais relevante diretriz, a qual baliza a concretização da isonomia na seara fiscal.

Infelizmente, de todo o exposto no bojo deste trabalho, resta insofismável a burla a tão nobre preceito na sistemática de tributação da renda aplicada em nosso país. A legislação específica do Imposto de Renda privilegiou a celeridade e o aumento da arrecadação, de modo a suprir as deficiências da máquina administrativa, demonstrando desprezo pelos fins a que se destina o tributo.

A insuficiência de alíquotas, a limitada possibilidade de deduções e o desrespeito ao mínimo vital são apenas alguns exemplos de desvirtuamentos que conduzem a uma desfiguração do arquétipo constitucional da exação, não mais atendendo à finalidade de aferir a capacidade contributiva e repartir de forma justa o ônus tributário.

Este panorama acaba por onerar de forma mais pesada as classes que auferem menos rendimentos, acentuando a já gritante disparidade econômica entre ricos e pobres. Tal distorção agrava as mazelas sociais de nosso povo, gerando violência e travancando o desenvolvimento econômico.

Dessa forma, é forçoso reconhecer que aquele imposto que, dada as suas características de pessoalidade e progressividade, deveria ser o mais justo de todo o sistema fiscal, na verdade acaba por mitigar os valores sociais consagrados nos princípios constitucionais tributários.

Ora, não há como se questionar, no atual estágio de evolução da Ciência do Direito, a juridicidade dos princípios, máxime aqueles expressamente mencionados pela Magna Carta.

Não menos importantes que as definições legais, são os princípios que dão estrutura e forma ao ordenamento jurídico, razão pela qual sua violação representa verdadeira insurgência contra todo um sistema, subvertendo seus valores fundamentais.

Neste contexto é que sobreleva o papel do Poder Judiciário de, enquanto agente da efetividade dos princípios, exercer o controle jurisdicional com vistas a salvaguardar o império da Constituição. Afinal, se o Imposto de Renda viola a capacidade contributiva está desrespeitando a própria isonomia constitucional, razão pela qual a injustiça tributária se transmuda em inconstitucionalidade da lei que a tenha estabelecido.

Por outro lado, se a legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza choca-se frontalmente com princípios constitucionais, não resta dúvida de que, para que o sistema venha a ser harmônico e coerente, deve aquela ser alterada, se subordinando e cumprindo os desígnios da *Lex Mater*.

Em decorrência do exposto, o princípio da capacidade contributiva, uma vez constitucionalizado, tem por destinatário também o órgão legiferante, fator da lei fiscal. Assim, cabe ao Poder Legislativo a tarefa de promover as devidas alterações no regulamento infraconstitucional do Imposto de Renda, buscando a sua conformação ao preconizado pelos mandamentos constitucionais.

Com base nestas premissas, urge que se proceda o quanto antes a uma verdadeira reforma da tributação sobre a renda no país, rompendo-se com a atual tendência de simplificação da arrecadação, que acaba por sacrificar a justiça fiscal, na medida em que provoca a iniquidade na incidência dos encargos. Nesse diapasão, os críticos do sistema tributário nacional propõem uma série de mudanças, as quais, em sua maioria, constituem decorrência lógica do estudo que realizamos.

Em resumo, podemos concluir que o Imposto de Renda aplicado no Brasil falha no seu propósito de promover a justiça distributiva e a redução das desigualdades sociais, na medida em que desrespeita flagrantemente o princípio constitucional da capacidade contributiva, consubstanciado na harmonização do gravame tributário com a aptidão do cidadão para suportá-lo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 10.^a ed., São Paulo: Saraiva, 2005.
- ATALIBA, Geraldo. *Elementos de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11.^a ed., atualizada, Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- _____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7.^a ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1995.
- _____. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 16.^a ed. rev. e atualizada por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto de Renda e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2.^a ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 2.^a ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.
- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF: Senado Federal, 5 out. 1988. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 25 abr. 2008.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 21.^a ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- CASSONE, Vittorio. *Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência*. 16.^a ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de Castro. *História Tributária do Brasil*. 2.^a ed. Brasília: ESAF, 1989.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- _____. Os Princípios Gerais do Sistema Tributário da Constituição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O Tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996.

- COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993.
- _____. *Imposto de Renda e capacidade contributiva*. Brasília: set. 2003. Revista do centro de estudos judiciários do Conselho de Justiça Federal n. 22. Disponível em: <<http://www.cjf.gov.br/revista/numero22/artigo04.pdf>>. Acesso em: 30 abr. 2008.
- FORTE, Sérgio Henrique Arruda Cavalcante. *Manual de elaboração de tese, dissertação e monografia*. Fortaleza: Universidade de Fortaleza, 2004.
- GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. Justiça Fiscal e mínimo existencial. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário – Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 16.^a ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2007.
- _____. *Sistema Tributário na Constituição de 1988: tributação progressiva*. São Paulo: Saraiva, 1991.
- LEONETTI, Carlos Araújo. *O Imposto de Renda como instrumento de justiça social no Brasil*. Barueri: Manole, 2003.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.^a ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.
- _____. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5.^a ed. São Paulo: Dialética, 2004.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989.
- _____. (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 4.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- _____. Capacidade econômica e capacidade contributiva. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo, n. 14, 1989.
- MEIRELES, José Ricardo. *O princípio da capacidade contributiva*. Brasília: dez. 1997. Revista de Informação Legislativa. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/web/cegraf/ril/Pdf/pdf_136/r136-28.pdf>. Acesso em: 5 mai. 2008.
- MELO, Celso Antônio Bandeira de. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 10.^a ed. São Paulo: Saraiva, 1990.
- OLIVEIRA, Marcos Domingues de. *Direito Tributário - Capacidade contributiva*. 2.^a ed. rev. e atua. Rio de Janeiro: Renovar. 1998.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário*. 7ª. Ed. Porto Alegre: ESMAFE, 2005.

_____; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos: federais, estaduais e municipais*. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2006.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *O surgimento mundial do Imposto de Renda (breve histórico no Brasil)*. Site do curso de Direito da UFSM. Santa Maria - RS. Disponível em: <<http://www.ufsm.br/direito/artigos/tributario/surgimento-ir.htm>>. Acesso em: 14 abr. 2008.

PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Organizadores). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário – Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

QUEIROZ, Mary Elbe. O Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas e as Distorções na sua Incidência – Injustiça Fiscal? In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O Tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – tributação das pessoas físicas. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Memória da Receita Federal - Imposto de Renda Pessoa Física*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/default.asp>>. Acesso em: 13 abr. 2008.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário*. 10ª ed. São Paulo: Premier Máxima, 2006.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 9ª ed. ver. São Paulo: Malheiros, 1992.

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

_____; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. *Os Direitos Humanos e a Tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Capacidade Contributiva e Mínimo Existencial. In: ZILVETI, Fernando Aurélio; SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.