

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

Sérgio Vasconcellos Horn

ANÁLISE DO IMPOSTO SOBRE A RENDA SEGUNDO OS PRINCÍPIOS
CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS DA UNIVERSALIDADE, GENERALIDADE E
PROGRESSIVIDADE

Porto Alegre
2013

SÉRGIO VASCONCELLOS HORN

ANÁLISE DO IMPOSTO SOBRE A RENDA SEGUNDO OS PRINCÍPIOS
CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS DA UNIVERSALIDADE, GENERALIDADE E
PROGRESSIVIDADE

Monografia apresentada ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel.

Orientador: Prof. Dr. Igor Danilevich

Porto Alegre
2013

SÉRGIO VASCONCELLOS HORN

ANÁLISE DO IMPOSTO SOBRE A RENDA SEGUNDO OS PRINCÍPIOS
CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS DA UNIVERSALIDADE, GENERALIDADE E
PROGRESSIVIDADE

Monografia apresentada ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel.

Aprovada em 29 de agosto de 2013.

BANCA EXAMINADORA:

Professor Doutor Igor Danilevicz
Orientador

Professor Doutor Adão Sérgio do Nascimento Cassiano

Professor Doutor Luiz Felipe Silveira Difini

AGRADECIMENTOS

Minha gratidão a Denise Regina Stortz pelo amor, coragem e amizade que trouxe para nossa jornada pela vida.

A Rogério Viola Coelho, pelo tirocínio no exame do fenômeno jurídico, com quem muito aprendi.

Ao Professor Doutor Igor Danilevicz, pela generosidade demonstrada na aceitação da incumbência orientadora.

RESUMO

Pode-se dizer que diversas distorções e deficiências do atual sistema tributário brasileiro são decorrentes da falta de implementação de vários princípios estabelecidos no texto constitucional de 1988. Mas grande parte das distorções foi provocada por mudanças na legislação infraconstitucional em anos recentes. Na realidade o governo brasileiro vem tratando a tributação com o único propósito de aumentar a arrecadação, olvidando a função regulatória e redistributiva que a caracteriza. O escopo deste trabalho prende-se ao exame do manejo governamental, a partir da década de 1990, da normatização do imposto sobre a renda em dissonância com os princípios constitucionais orientadores da matéria, o que culminou com a tácita revogação dos critérios da progressividade, generalidade e universalidade que lhe são ínsitos. Sem ter por norte o valor maior da promoção da justiça fiscal, a atual legislação da tributação sobre a renda no país desatende a exigência de aplicação de regra progressiva em sua imposição, aplica critérios anti-isonômicos aos diferentes tipos de rendimentos, desrespeita os preceitos tendentes a proteger a renda mínima de subsistência e cria tributo sem previsão legal ao manter congelada ou corrigir de maneira insuficiente a tabela de incidência.

Palavras-chave: Imposto sobre a renda. Inconstitucionalidade. Justiça Fiscal.

ABSTRACT

It can be said that various distortions and current Brazilian tax system failures are due to the lack of implementation of the various principles laid down in the constitutional text of 1988. But much of the distortion was caused by changes in ordinary legislation in recent years. In reality the Brazilian Government has been treating the taxation for the sole purpose of increasing revenue, forgetting the regulatory and redistributive function that characterises it. The scope of this work relates to the examination of governmental management, from the Decade of 1990, the standardization of income tax in dissonance with the constitutional principles guiding of matter, which culminated with the implied repeal of criteria of progressivity, generality and universality that are congenerous. Without having by North value greater promotion of fair taxation, the current tax legislation on income in the country unattended the requirement for application of progressive rule in its imposition, unequal criteria applies to different types of income, disrespects the rules designed to protect the minimum subsistence income and creates no legal provision tribute to keep frozen or correct inadequate way the incidence table.

Keywords for this page: Income tax. Unconstitutionality. Fair Taxation.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	08
2. A DISTRIBUIÇÃO DE RENDA NO BRASIL	11
3. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	16
4. PROGRESSIVIDADE E BASES DE INCIDÊNCIA	21
5. IMPOSTO SOBRE A RENDA E SUAS ALTERAÇÕES NOS ANOS 90	28
6. A TABELA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA	41
7. EXAME DAS DEDUÇÕES LEGAIS	51
8. CONCLUSÃO	55
BIBLIOGRAFIA	59

1. Introdução

A arrecadação tributária é o meio pelo qual o Estado obtém os recursos necessários à consecução de seus objetivos fundamentais descritos no artigo 3º da Constituição Federal. Intrinsecamente correlacionado às promessas estampadas no preâmbulo da carta constitucional, este artigo estipula que:

Art.3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – construir uma sociedade livre, justa e solidária; II – garantir o desenvolvimento nacional; III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Seu conteúdo, seja pela posição ocupada no corpo da norma fundamental, seja pela função teleológica desempenhada, aponta para o conjunto de finalidades positivas a serem perseguidas através da aplicação dos preceitos concretos inseridos nas demais partes da Constituição. Nele, letra e sentido constitucionais se fundem para informar a seus destinatários que a República então instituída se orienta e atua segundo os preceitos fundamentais da liberdade, igualdade e fraternidade. Promoverá o bem de todos, almejando a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais. Não discriminará, nem atuará de modo a criar novas desigualdades ou a ampliar aquelas que um destino gerado por determinantes históricas em si mesmas injustas tomou como liame para a construção de nossa sociedade. Nova Constituição, nova ordem.

A receita pública, composta principalmente por tributos, é fundamental para o desenvolvimento econômico, social e cultural do país. A prestação dos serviços de segurança, educação, saúde, previdência e assistência social, ao lado dos investimentos em infra-estrutura de transportes, geração e distribuição de energia, sistemas de comunicação, dependem em larga medida da ação estatal. Para a prestação contínua e regular dos bens e serviços públicos, o Estado necessita obter receita tributária suficiente, capaz

de suportar as despesas que por força de lei lhe são atribuídas, evitando que esses serviços essenciais sejam fornecidos em medida inferior à necessária ou venham a ser financiados através de emissão de moeda ou ampliação da dívida pública.

O adequado dimensionamento do orçamento público, dirigido pelo princípio do equilíbrio entre receitas e despesas, é premissa de uma atuação estatal eficiente, que não comprometa o crescimento da economia em decorrência da precarização das condições infra-estruturais ou induza a uma elevação geral do nível de preços da economia.

Em obra referencial para a ciência das finanças públicas, intitulada "*Princípios de la imposicion*"¹, Fritz Neumark entende que a ordem a que deve ajustar sua vigência as finalidades da tributação constitui um campo permanentemente aberto à polêmica. Como ensina, o processo da imposição tributária tem distintos aspectos e a cada um deles deve a tributação responder, pelo que qualquer hierarquização entre as finalidades próprias da exigência tributária é, em síntese, arbitrária. Sem embargo, é certo que o campo da realidade fiscal contempla duas finalidades precípuas: os tributos devem ser suficientes para o financiamento dos gastos públicos e devem ser justos. Ao serviço da finalidade de suportar o gasto público se dirigem os princípios político-financeiros e tributários propriamente ditos. Para garantir a realização da justiça dirigem-se os princípios político-sociais dos impostos, os quais, como é possível atestar historicamente, possuem uma preeminência que permanece vigente na atualidade, e se expressam em quatro conceitos fundamentais: generalidade, igualdade, proporcionalidade e redistribuição.

Para além de sua função estritamente fiscal, o sistema tributário também comporta funcionalidades que traduzem o valor teleológico exibido pelo princípio da igualdade em nosso ordenamento jurídico. Nesse campo, o sistema tributário pode e deve ser utilizado como instrumento de distribuição

¹ Neumark, Fritz. *Principios de la imposicion*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1994.

de renda e riqueza, orientando-se no sentido da redução da pobreza ao reverter em benefício da própria sociedade os recursos dela extraídos.

Uma política pública redutora das desigualdades sociais fundamenta-se tanto na composição do gasto quanto no perfil da arrecadação. Para alinhar-se a esse objetivo o sistema tributário deve distribuir equitativamente sua carga, cobrando tributos conforme a manifesta capacidade contributiva dos sujeitos passivos. Na lição de Hugo de Brito Machado²:

Em matéria tributária, mais do que em qualquer outra, tem relevo a idéia de igualdade no sentido de proporcionalidade. Seria verdadeiramente absurdo pretender-se que todos pagassem o mesmo tributo. Assim, no campo da tributação o princípio da isonomia às vezes parece confundir-se com o princípio da capacidade contributiva.

A tributação interfere diretamente na vida econômica e social de um país. Na ciência econômica clássica já se encontra sedimentado o conhecimento dos efeitos da política fiscal sobre a demanda global da sociedade. Conforme explanado pelo Professor José Paschoal Rossetti³ em sua obra dedicada ao estudo introdutório da economia:

Para elevar o nível da demanda global, até que este alcance a desejada posição do equilíbrio e pleno emprego, o governo pode atuar através de três procedimentos básicos de política fiscal: (1) expandido o gasto governamental; (2) reduzindo a tributação; e (3) expandindo simultaneamente o gasto governamental e a tributação.

² Machado, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 18ª Edição revista, atualizada e ampliada. Malheiros Editores, São Paulo, 05-200, pág. 215.

³ Rossetti, José Paschoal. Introdução à economia. 8ª Edição. Editora Atlas, São Paulo, 1980, pág. 729.

Com efeito, por um lado a maneira pela qual a carga tributária é distribuída na sociedade gera incentivos à alocação de recursos entre os diversos setores que integram a atividade econômica, além de influenciar a decisão por consumo ou investimento de todos os agentes econômicos. Por outro, a tributação recai de forma distinta sobre a renda das famílias, podendo reduzir a desigualdade verificada em sua distribuição, quando estabelecida sob forma progressiva, ou, inversamente, incrementá-la, se atuar de forma regressiva.

O escopo deste trabalho prende-se a investigação de alguns aspectos da técnica tributária aplicada à vigente normatização do Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer Natureza (IR) em nosso país, em cotejo com os princípios constitucionais regentes da matéria, delineadores do ideal de justiça fiscal.

Em sede preliminar, será exposto um breve apanhado do tema da distribuição de renda no Brasil, acompanhado de considerações conceituais sobre progressividade, capacidade contributiva e distribuição da tributação por bases de incidência em nosso país. Na seqüência, serão examinadas algumas das modificações introduzidas na legislação do IR a partir de 1995, as quais em parte criaram e em parte potencializaram as atuais distorções da tributação nacional, reforçando um quadro de aguda injustiça tributária.

2. A Distribuição da Renda no Brasil.

Com um Produto Interno Bruto (PIB) equivalente a US\$ 2,395 trilhões, segundo dados do Banco Mundial⁴ sobre a economia mundial em 2012, o Brasil é a 7ª economia mais rica do mundo. Por valor de produção, ranqueia-se logo abaixo do Reino Unido e supera países como a Itália ou a Rússia.

⁴ Fonte: World Bank (2012) e Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD, 2012).

A Tabela 1, a seguir exibida, ordena as dez maiores economias mundiais para o ano de 2012, conforme metodologia do Banco Mundial.

Tabela 1 – As Maiores Economias Mundiais

País	PIB – em US\$
01º - Estados Unidos	15,684 Trilhões
02º - China	8,227 Trilhões
03º - Japão	5,963 Trilhões
04º - Alemanha	3,400 Trilhões
05º - França	2,608 Trilhões
06º - Reino Unido	2,440 Trilhões
07º - Brasil	2,395 Trilhões
08º - Rússia	2,021 Trilhões
09º - Itália	2,014 Trilhões
10º - Índia	1,824 Trilhão

Fonte: World Bank (2012).

Embora participe do grupo de economias que mais cresceram no decorrer do século XX, transformando-se, especialmente a partir de 1930, de uma sociedade rural baseada num modelo econômico agrário-exportador em uma sociedade urbana calcada em economia de base diversificada, com expressiva participação dos setores industrial, comercial e de serviços, o Brasil permanece sujeitado a uma das maiores concentrações de renda do mundo.

A enorme disparidade distributiva brasileira coloca o país numa das piores posições na classificação mundial da repartição da renda. Mensurada pelo Índice de Gini - medida de desigualdade desenvolvida pelo estatístico italiano Corrado Gini, consistindo em um número situado no intervalo entre 0

e 1, onde o valor 0 corresponde à completa igualdade de renda (todos os indivíduos de uma população possuem a mesma renda), enquanto o valor 1 expressa máxima desigualdade (apenas um indivíduo possuindo a totalidade da renda) – a concentração de renda em nosso país, segundo dados do Banco Mundial⁵ para 2009, equiparava-se àquela de alguns dos países mais pobres do mundo, situados na África Subsaariana, a exemplo da Namíbia, Comores ou Botsuana. O índice brasileiro fora calculado em 0,550, ao passo que o índice das nações mais atrasadas variara entre 0,553, caso de Honduras, e 0,743, caso da Namíbia. A tabela 2, a seguir, apresenta as piores distribuições de renda do planeta, conforme os dados do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD, 2010).

Tabela 2 – Piores Distribuições de Renda

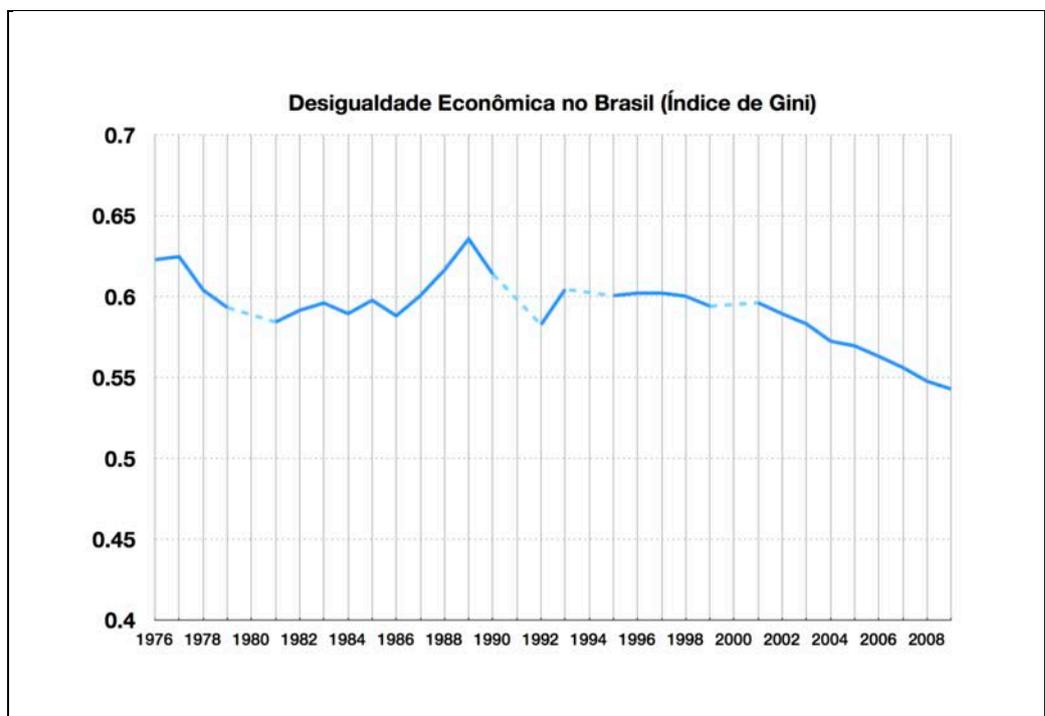
Posição	País	Índice de Gini
1º	Namíbia	0,743
2º	Comores	0,643
3º	Botsuana	0,610
4º	Belize	0,596
5º	Haiti	0,595
6º	Angola	0,586
7º	Colômbia	0,585
8º	Bolívia	0,572
9º	África do Sul	0,578
10º	Honduras	0,553
11º	Brasil	0,550

Fonte: World Bank (2010) e Programa das Nações Unidas para o desenvolvimento (PNUD, 2010).

⁵ World Bank (2010) e Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD, 2010).

Mesmo que a evolução do Índice de Gini brasileiro mostre uma trajetória de contínua melhora entre 1976 e 2008, tendo saltado de um patamar inicial de 0,625 para o atual valor de 0,550, como demonstrado pelo gráfico 1, abaixo, é inegável que os benefícios derivados do crescimento econômico não se propagaram de maneira generalizada pelo conjunto da população.

Gráfico 1
Evolução do Índice de Gini no Brasil



Fonte: Wikipédia.

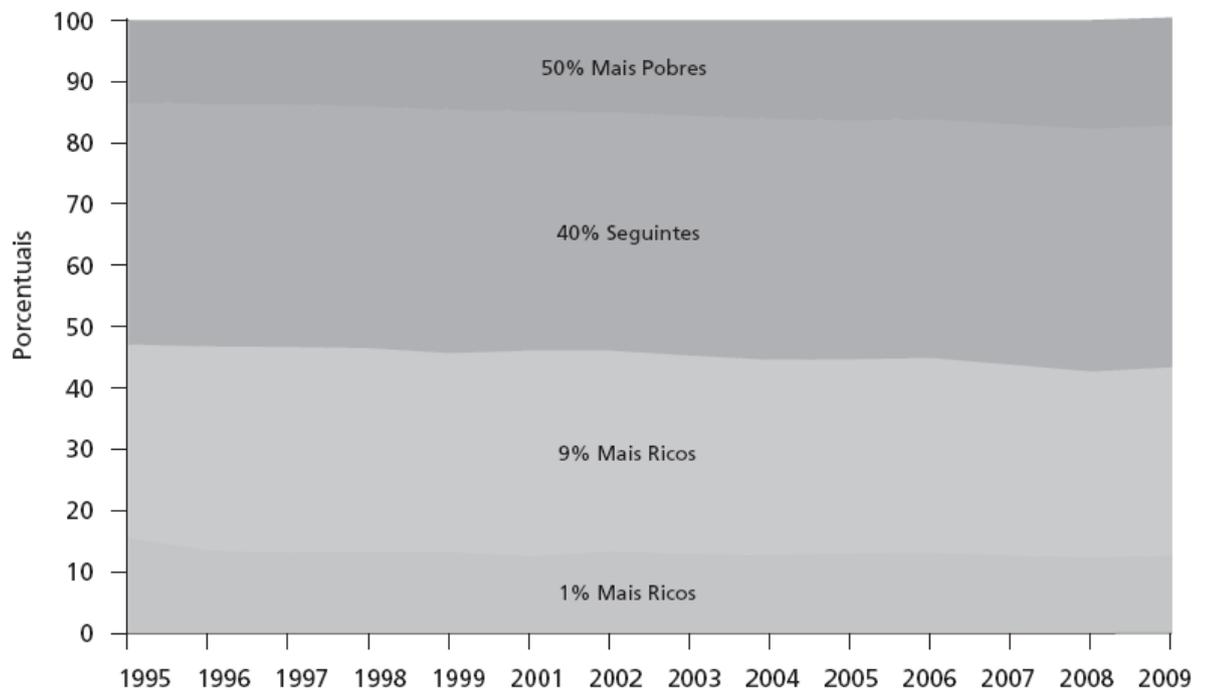
A análise da pirâmide de distribuição da renda nacional reforça os indicadores já apresentados e revela, sob outra perspectiva, o injusto padrão de compartilhamento dos benefícios do desenvolvimento econômico. Indicando em sentido crescente, da base para o topo, o percentual de renda apropriado segundo estratos populacionais classificados por nível de riqueza, essa pirâmide mostra que, para o ano de 2009, o 1% mais rico da população brasileira apropriava-se de 12,6% da renda domiciliar, em contraste com os 50% mais pobres que detinham apenas 17,5% dessa renda.

A despeito de haver evoluído em direção a uma mais equitativa distribuição da renda, posto que em 1995 esse quadro exibía uma desigualdade mais intensa, com 15,5% da renda sendo apropriada pelo 1% mais rico da população, enquanto os 50% mais pobres retinham apenas 13,4%, a distribuição da renda nacional permanece intensamente distorcida. As disparidades na apropriação da renda nacional ainda são enormes e representam um dos maiores desafios para as políticas governamentais.

Acrescente-se a isso que as questões de equidade no Brasil não se restringem ao problema da concentração da renda, antes penetram o registro mais problemático da geração perpetuada de imensos bolsões de miséria. Em termos absolutos, a pobreza assume expressão elevada em todas as regiões do país, sendo numerosa a camada da população que sobrevive com renda inferior ao limite da pobreza. Em 2007, o IPEA⁶ (Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas), ligado ao Ministério do Planejamento, trabalhava com o limite de R\$ 83,00 *per capita* mensais (R\$ 996,00 anuais) para a linha de miséria e R\$ 167,00 *per capita* mensais (R\$ 2.004,00 anuais) para a linha de pobreza. Já em 2010 os cálculos giravam em torno de um quarto do salário mínimo (R\$ 127,50) mensais por pessoa (R\$ 1.530,10 anuais) para a linha de miséria e meio salário mínimo (R\$ 250,00) mensais por pessoa (R\$ 3.000,00 anuais) para a linha de pobreza. E se as recentes políticas públicas de transferência de renda, como o programa Bolsa Família, vêm minorando este problema, ainda em 2009 aproximadamente 28,7% dos domicílios brasileiros viviam com recursos inferiores à renda limite da miserabilidade, acarretando malefícios para toda a sociedade.

⁶ Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas (IPEA, 2007).

Gráfico 2
Distribuição da Renda Nacional



Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2009).

3. Princípios Constitucionais Tributários

Os princípios constitucionais possuem o valor de norma fundamental e fornecem o alicerce positivo da própria Constituição Federal, o caráter basilar da estrutura jurídica, com o qual as demais normas devem se harmonizar.

Sobre a natureza ontológica e funcional dos princípios jurídicos, afirma Bandeira de Mello⁷:

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e

⁷ Mello, Celso A. B. Curso de Direito Administrativo. 27ª edição revista e atualizada. São Paulo, Malheiros Editores, 2010, pág.37.

servindo de critério para a exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.

A Constituição Federal estabelece, no artigo 145, que os impostos devem ter caráter pessoal e observar a capacidade econômica do contribuinte. Eis sua redação:

Art. 145. A União, os Estado, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I – impostos; II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição; III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 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.

§ 2º. As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Vale dizer, esse artigo da Constituição estatui cláusula combinatória de dois princípios, o da personalização, que significa que os impostos devem ter caráter pessoal, portanto devem ter em conta as características individuais dos contribuintes, e o da capacidade contributiva, critério que estampa a efetiva possibilidade de suportar o encargo tributário.

Como assevera Aliomar Baleeiro⁸, em obra que leva o título de Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar:

"(os impostos pessoais) são regulados por critérios que contemplam a individualidade do contribuinte. As condições personalíssimas deste são elementos que se integram à formação do fato gerador e determinam as variações para mais, ou menos, na fixação do quantum a ser reclamado pelo Fisco".

Quanto à capacidade contributiva, utilizada como critério para mensurar a isonomia entre os diferentes rendimentos, conecta-se ao princípio da personalização em razão da finalidade mais elevada da justiça tributária. A capacidade contributiva refere-se ao ônus tributário, que deve ser distribuído na medida da capacidade econômica dos contribuintes. Isto é, a base de cálculo deve demonstrar a capacidade do contribuinte em arcar com o pagamento do tributo, assim como as alíquotas progressivas devem refletir esta capacidade. Conjugam-se no princípio tributário da capacidade contributiva um aspecto qualitativo relacionado à definição da base imponible e um aspecto quantitativo relacionado à mensuração da exigência fiscal.

O princípio da graduação da exigência tributária segundo a capacidade contributiva implica que se adote técnica legislativa que especifique uma base de incidência apta a refletir a efetiva capacidade individual para suportar o encargo e, concomitantemente, crie um gradiente de alíquotas que equalize a distribuição da carga resultante. Prover às necessidades da coletividade é dever de todos, cada qual concorrendo para sua consecução na medida de suas forças. Quem detiver maior poder econômico deve ser tributado proporcionalmente mais, através de um sistema progressivo de alíquotas.

⁸ Baleeiro, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 5ª Edição. Rio de Janeiro, Forense, 1977, pág. 363.

A aplicação prática do princípio da capacidade contributiva, especialmente no quadrante dos impostos diretos incidentes sobre a renda dos contribuintes, realça a importância dos seguintes preceitos básicos: (a) os tributos devem ser graduados em função da magnitude da renda de cada contribuinte, quanto maior a renda, maior, proporcionalmente, o ônus tributário; (b) quanto maior for a base de cálculo de um tributo, maior deve ser sua alíquota; e (c) a renda mínima destinada aos dispêndios necessários à sobrevivência do contribuinte e de sua família deve ser minimamente tributada ou, no limite, isentada de tributação.

A atuação do Estado em matéria tributária deve respeitar esses princípios. Além de limitarem-na, eles também condicionam a substância dessa atuação ao assegurar um rol positivo de direitos e garantias convergentes com o comando do artigo 3º da Constituição Federal.

De acordo com o Código Tributário Nacional – Lei 5.172/66 – o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda (CTN, art. 43). Sua base de cálculo consiste no montante real, arbitrado ou presumido da renda ou dos proventos tributáveis (CTN, art. 44), variando sua forma de determinação conforme o tipo de contribuinte, se pessoa jurídica ou pessoa física. Quanto às pessoas jurídicas, a base de cálculo é o lucro, definido segundo as modalidades de lucro real, presumido ou arbitrado. Quanto às pessoas físicas, a base de cálculo, historicamente assimilada ao conceito de renda líquida, em obediência ao princípio tributário da capacidade contributiva, tem sofrido, em anos recentes, alterações que a aproximam do conceito de rendimento bruto.

A este propósito, aliás, como assinalado pelo saudoso ex-secretário da Receita Federal e professor de Direito na Universidade de Brasília (UnB) e na

Fundação Getúlio Vargas (FGV), Osiris de Azevedo Lopes Filho, em artigo veiculado pelo Correio da Cidadania⁹:

Essa “Tabela” (do imposto de renda) acumulou tantas distorções, que se impõe, para cumprir a Constituição, uma reforma real do imposto de renda, criando Tabela Progressiva unitária, com várias classes de renda e alíquotas, englobando os rendimentos do capital e do trabalho, tornando razoáveis as atuais deduções, estabelecidas em limites mesquinhos, que estão a tornar, potencialmente, esse imposto inconstitucional. Tão pequeno é o elenco de deduções e tão ínfimos seus valores que, em realidade, estão sendo tributados rendimentos brutos. Renda consiste em resultado líquido.

O conceito de resultado líquido se encontra imbricado na diferenciação do tratamento tributário da renda de subsistência. Nele se incorpora a noção de que o surgimento da capacidade contributiva é fato verificável somente após a dedução dos gastos necessários à aquisição dos bens e serviços indispensáveis a uma existência digna, segundo padrões sociais historicamente datados e espacialmente localizados.

Quanto à obrigatoriedade da estruturação de uma tributação progressiva sobre a renda, vimos que também deflui do artigo 145 da Constituição. O escalonamento da tributação pelas diferentes e crescentes faixas de renda viabiliza a redistribuição da riqueza entre os diversos estratos sociais e atende melhor ao princípio da justiça tributária, acrescentando ao valor formal da isonomia uma realidade material, operada internamente à lei, em especial ao estipular tratamento desigual aos desiguais e demandar a aplicação de alíquotas mais condizentes com a realidade distributiva brasileira.

⁹ Correio da Cidadania. São Paulo. Maio/2004. Seção de Economia, pág. 9.

Justiça tributária implica, pois, em aceitar que o Estado crie um sistema fiscal pelo qual todos paguem seus tributos em conformidade com seus recursos, evitando-se sistemas, que além de regressivos, tributem diferentemente rendas semelhantes. Tributos progressivos e diretos são preferíveis aos regressivos e indiretos por razões de neutralidade, eficiência e equidade.

4. Progressividade e Bases de Incidência

Os tributos diretos, incidentes sobre a renda e o patrimônio, se adaptam melhor aos requisitos práticos da aplicação da progressividade dos que aqueles indiretos, incidentes sobre a produção e o consumo de bens e serviços, em relação aos quais são inúmeras as facilidades de transferência a terceiros da exação cobrada, notadamente pela inclusão do tributo no preço final das mercadorias e serviços.

Num sistema tributário calcado nos preceitos da justiça distributiva, a tributação direta, exemplificada pela tributação sobre a renda, deveria prevalecer sobre as fontes tributárias indiretas, como é o caso da tributação sobre o consumo.

Entretanto, estudo publicado pelo Sindifisco Nacional¹⁰ – Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal – demonstra que mais da metade da arrecadação tributária em nosso país resulta da imposição de tributos indiretos, pagos indiscriminadamente por toda a população, ignorando suas condições pessoais e específicas.

¹⁰ Sindifisco Nacional. Progressividade da Tributação e Desoneração da Folha de Pagamentos. Organizadores: José Aparecido C. Ribeiro, Álvaro Luchezi Jr. e Sérgio E. A. Mendonça. Brasília, 2011.

O gráfico 3, apresentado a seguir, contém a repartição da carga tributária nacional segundo bases de incidência para o ano de 2009.



Fonte: Sindifisco Nacional (2010).

A expressiva tributação sobre o consumo denota uma opção da política tributária articulada pelo governo em franca contradição com o regime preconizado pela Constituição. Juridicamente, ela solapa a vigência dos princípios da personalidade, da capacidade contributiva e da progressividade.

Além disso, a preponderância da tributação sobre o consumo provoca efeitos acentuadamente deletérios sobre a sociedade. Conforme o estudo acima aludido¹¹, *“ela encarece os bens e serviços, comprimindo a demanda, com conseqüências negativas sobre a produção, a oferta de empregos e o*

¹¹ Sindifisco Nacional. Progressividade da Tributação e Desoneração da Folha de Pagamentos. Organizadores: José Aparecido C. Ribeiro, Álvaro Luchezi Jr. e Sérgio E. A. Mendonça. Brasília, 2011. Página 15.

crescimento econômico do país. Reduz a capacidade de consumo das famílias de rendas média e baixa”.

Nessa modalidade de tributação desaparecem as diferenças de tratamento para o pobre e para o rico, pois ao consumir cada um deles paga o mesmo montante de tributo. Ao comprar um pacote de macarrão, de açúcar ou de arroz, empresário e empregada doméstica pagam idêntico valor de tributo, no entanto, em relação à renda disponível de cada um o pobre está sendo relativamente muito mais onerado do que o rico.

Os tributos sobre o consumo, denominados indiretos, são ICMS, IPI, PIS, Cofins e ISS. No caso da Cofins, que é cobrada sob as modalidades única e multietapas, conforme opção do contribuinte, manifestada no início do ano fiscal, quando exigida sob a modalidade multietapas a sua incidência em cascata a torna um tributo cumulativo, porquanto se replica a cada fase da produção sem descontar o montante pago na anterior, o que onera o custo do produto final e prejudica a competitividade da economia nacional.

Estima-se que o brasileiro com renda de até dois salários mínimos mensais despenda em média 27% de seus rendimentos em impostos sobre o consumo, enquanto aqueles com renda superior a 30 salários mínimos mensais despendam apenas 7,34% com essa tributação, evidenciando a radical diferença dos efeitos da tributação indireta sobre a renda de pobres e ricos.

Esse diferente comprometimento da renda com a tributação indireta pode ser melhor compreendido quando se adverte que quanto menor a renda auferida maior será a proporção destinada ao consumo, mormente para cobrir os gastos de subsistência, ocorrendo o contrário com as rendas superiores, cuja parcela destinada ao consumo diminui exponencialmente conforme se ascende na escala de renda. Esse fator é determinante, aliás, para a

consolidação das injustiças distributivas, posto que a formação de poupança pelos indivíduos se mantém fortemente correlacionada com a renda que dispõem. Ricos formam e perpetuam poupança, o que amplia o hiato pré-existente e consolida um ciclo vicioso no processo de apropriação da renda nacional.

A justificativa jurídica do princípio da progressividade da tributação tem no juízo de equidade seu fundamento último. Dentre as proposições articuladas por Aristóteles em sua investigação da natureza e das relações recíprocas entre as virtudes morais, vertidas no tratado ético-moral intitulado *Ética a Nicômaco*, aquelas resultantes do estudo dedicado ao problema do equitativo e do justo, de que se ocupa o livro V, se prestam a amparar a superioridade do princípio da progressividade na formulação das leis tributárias. Como afirma o estagirita:

Em certo sentido, todas elas são corretas (as considerações que dão origem ao problema do equitativo), e não se opõem umas às outras; porque o equitativo, embora superior a uma espécie de justiça, é justo, e não é como coisa de classe diferente que é melhor do que o justo. A mesma coisa, pois, é justa e equitativa, e, embora ambos sejam bons, o equitativo é superior.

O que faz surgir o problema é que o equitativo é justo, porém não o legalmente justo, e sim uma correção da justiça legal. A razão disso é que toda a lei é universal, mas a respeito de certas coisas não é possível fazer uma afirmação universal que seja correta¹².

¹² Aristóteles. *Ética a Nicômaco*. 1ª Edição. Abril S/A Industrial e Cultural, São Paulo, 1973, pág. 336.

A progressividade é, assim, o recurso a que a Constituição vincula o legislador tributário no sentido de ajustar a natureza geral e abstrata dos comandos legais às particularidades de cada caso subsumido a seu império e conjuntamente com o mandamento da pessoalidade dos tributos impulsiona o justo legal em direção ao justo equitativo, que lhe é superior.

Vinte e três séculos transcorreram antes que outra área do saber humano pudesse apresentar nova fundamentação decisiva para a superioridade hierárquica do justo equitativo representado pelo princípio da progressividade tributária.

No final do século XIX, Alfred Marshall publica Princípios de Economia, Tratado Introdutório, obra destinada a doravante polarizar a reflexão em ciências humanas. Nela, o autor formula a seminal lei das necessidades sociáveis ou da utilidade decrescente, segundo a qual todos os bens que se destinam a satisfação das necessidades humanas têm sua utilidade relativa diminuída, para cada indivíduo, à medida que aumenta sua quantidade disponível.

Assim expôs a lei da utilidade decrescente:

A utilidade total de uma coisa para alguém (isto é, o prazer total ou outro benefício que ela lhe proporciona) cresce a cada aumento que se verifica na quantidade que ela dispõe dessa coisa mas não tão depressa quanto aumenta seu estoque. Se a sua disponibilidade da coisa aumenta numa taxa uniforme, o benefício derivado dela aumenta numa taxa decrescente. Em outras palavras, o benefício adicional que alguém extrai de um dado aumento da sua disponibilidade de

*uma coisa diminui a cada aumento da quantidade que ele já possui*¹³.

Isso quer dizer que a utilidade da última unidade acrescida ao estoque pré-existente de uma coisa qualquer decresce a cada aumento de sua disponibilidade. A utilidade marginal de uma coisa está relacionada à sua abundância ou escassez e diminui em razão do incremento de sua disponibilidade. Como assinalado pelo economista, *quanto maior a quantidade de uma coisa que uma pessoa possui, tanto menor será, não se alterando as outras condições, o preço que ela pagará por um pouco mais da coisa*¹⁴.

No caso do dinheiro (mercadoria que expressa o valor de todas as outras mercadorias), Marshall indica que permanecendo fixa a quantidade de recursos de uma pessoa, a utilidade marginal do dinheiro é, para ela, fixa, e os preços que se disponha a pagar por dois bens diferentes se correlacionam na mesma razão de suas utilidades. Portanto, conforme observa, *uma utilidade maior será necessária para induzir um pobre a comprar uma coisa do que a necessária para induzir um rico a fazê-lo*¹⁵.

No esteio da lógica proposta, e comparando os sacrifícios relativos que o sistema de preços impõe aos consumidores -inclusive à clientela do Estado tributante-, chega-se à conclusão de que embora a utilidade marginal de um pãozinho francês de 50 gramas seja medida tanto para o pobre quanto para o rico pelos mesmos vinte centavos marcados por seu preço, ou seja, consumir um pãozinho a mais custa o mesmo para um e para outro, também é verdade

¹³ Marshall, Alfred. Princípios de Economia – Tratado Introdutório. Volume I. Editora Nova Cultural Ltda, São Paulo, pág. 300.

¹⁴ Marshall, Alfred. Idem. Pág. 215.

¹⁵ Marshall, Alfred. Idem. Pág. 215.

que esta utilidade marginal é maior para o pobre do que para o rico, pois se ele recebe um salário mínimo mensal (R\$ 678,00) realizará maior sacrifício ao consumir do que quem tem seus rendimentos formados pela distribuição de lucros e dividendos no montante de, por exemplo, um milhão de reais (R\$ 1.000.000,00). Para este, os 50 centavos gastos na compra de um pedaço de pão quase nada significam.

Diz Marshall¹⁶,

Em outras palavras, quanto mais rico um homem se torna, menor a utilidade marginal do dinheiro para ele. Cada aumento de seus recursos aumenta o preço que se dispõe a pagar por um certo benefício. E, da mesma maneira, cada diminuição de seus recursos aumenta a utilidade marginal do dinheiro para ele e reduz o preço que ele se dispõe a pagar por um benefício.

Como diria Maria Antonieta, no auge da crise que culminou na Revolução Francesa de 1789, antecipando ao menos em espírito as modificações introduzidas na legislação do imposto sobre a renda no Brasil dos anos 1990: “Se não têm pão, comam brioques”.

O maior problema do atual modelo de financiamento do Estado brasileiro consiste em se ancorar principalmente sobre a renda dos estratos médios e baixos da população. A tributação indireta, que responde por mais de 50% da arrecadação total, atinge-os mais intensamente, consolidando um sistema fortemente regressivo e cumulativo, em contraposição ao que previra a Constituição, ao menos em suas diretrizes principiológicas.

¹⁶ Marshall, Alfred. Idem. Pág. 215.

5. Imposto sobre a Renda e suas alterações nos anos 1990.

A partir dos anos 1990, os compromissos assumidos pelo governo brasileiro no curso do programa de estabilização da economia impuseram uma série de alterações à legislação tributária no sentido de incrementar a arrecadação total do setor público e deslocar o ponto de aplicação do maior sacrifício, transferindo-o da renda do capital para a renda do trabalho.

É fruto dessa reconfiguração da política fiscal a elevação da carga tributária total do país. Inicialmente situada na faixa de 29% do PIB, de acordo com os dados oficiais para o ano de 1995, essa carga elevou-se sistematicamente nos anos seguintes até atingir, em 2008, o percentual de 35% do PIB, nível em que permanece desde então.

Como consequência imediata dessa pressão arrecadatória, praticamente se eliminou a progressividade da estrutura do Imposto de Renda. Em seu auge, de 1997 a 2009, as duas faixas de incidência previstas estavam fixadas em valores tão baixos que a tendência era de a alíquota efetivamente aplicada aproximar-se da máxima, fixada em 27,5%, em flagrante desafio à Constituição que determina a progressividade desse tributo (art. 153, § 1º).

As inovações introduzidas na legislação do imposto de renda a partir de 1995, em nome da busca de um incremento na arrecadação de modo simplificado e indiscriminado, se alinharam, em síntese, no sentido de negar eficácia aos princípios da generalidade, universalidade e progressividade. Ignorou-se o princípio clássico da capacidade contributiva como critério de orientação do sistema tributário, que determina competir àqueles que têm mais renda e patrimônio maior contribuição para o erário, em contraposição à menor exigência direcionada àqueles que têm menos recursos.

O rito de passagem para a nova etapa da iniquidade tributária no Brasil cumpriu-se com a promulgação da lei nº. 9.249/95. Por cima de seu portal puderam ver os brasileiros, tal como o poeta que descera ao inferno, palavras escritas em cor escura sentenciando: “*Deixai aqui todas as esperanças, ó vós que entraís.*”¹⁷ O inferno tributário brasileiro é, no entanto, seletivo, destinado para a maioria da população, a quem impôs seus castigos e sua iniquidade ao mesmo tempo em que privilegiou uma minoria com a suavidade das isenções sem critério e das inconstitucionais diferenciações no tratamento da renda. Nem todos precisaram perder suas esperanças, o capital pôde conservá-las.

O artigo 3º inovou reduzindo a alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas, à época fixada em 25% do lucro líquido do exercício, após ajustes, para meros 15%, além de redimensionar a incidência do tributo devido relativamente à parcela de lucros adicionais, eliminando as alíquotas anteriores de 12% e 18%, aplicáveis conforme o montante do resultado excedente – ou seja, incidentes a partir de um critério progressivo -, substituindo-as por uma alíquota única de 10%. Também este artigo determinou a elevação do piso do lucro sujeito à imposição do adicional, que passou a ser de R\$ 240 mil, ante os R\$ 180 mil da regra precedente, ampliando em 33,33% a faixa de isenção desse tributo, medida abertamente antinômica em face dos preceitos básicos da tributação.

Sua redação recebeu a seguinte forma:

Art. 3º *A alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas é de quinze por cento.*

§ 1º *A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, apurado anualmente, que exceder a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais), sujeita-se à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.*

¹⁷ Alighieri, Dante. A Divina Comédia. Círculo do Livro S.A., São Paulo, pág. 25.

§ 1º A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.(Redação dada pela Lei 9.430, de 1996)

§ 2º O limite previsto no parágrafo anterior será proporcional ao número de meses transcorridos, quando o período de apuração for inferior a doze meses.

§ 2º O disposto no parágrafo anterior aplica-se, inclusive, nos casos de incorporação, fusão ou cisão e de extinção da pessoa jurídica pelo encerramento da liquidação.(Redação dada pela Lei 9.430, de 1996)

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, à pessoa jurídica que explore atividade rural de que trata a Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990.

§ 4º O valor do adicional será recolhido integralmente, não sendo permitidas quaisquer deduções.

De outra parte, o artigo 9º cria figura absolutamente sem precedentes em matéria de tributação sobre a renda ao permitir às pessoas jurídicas remunerarem com juros o capital próprio, creditá-los aos sócios e lançá-los como despesa dedutível, reduzindo dessa maneira a base imponible e, conseqüentemente, o imposto de renda devido pelas empresas.

Aqui, trata-se da possibilidade de os sócios e acionistas receberem remuneração com juros equivalentes à aplicação da taxa de juros de longo prazo (TJLP) sobre o patrimônio líquido da empresa, admitindo-se a dedução desses gastos para a apuração do lucro real, e veio a lume da seguinte forma:

Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculado

sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP.

Já o parágrafo 1º determina a forma de dedução dos juros:

Art. 9º (...)

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

Tais regras permitiram às empresas, a partir de sua vigência, deduzir de seus lucros o montante dos juros fictícios que teriam sido desembolsados caso a totalidade de seu capital tivesse origem em operações de crédito, caso todo o capital fosse fruto de empréstimos. Eles reduzem, portanto, a base de cálculo do Imposto sobre a renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e, assim, tornam menor o recolhimento desses tributos. É de se notar que tal mecanismo tributário beneficia principalmente as grandes empresas capitalizadas, em especial aquelas que atuam no mercado financeiro, como os bancos.

Uma legislação tributária dessa espécie cria um tratamento especial para as rendas originadas do capital, ferindo os princípios da isonomia e da generalidade, uma vez que autoriza às grandes empresas capitalizadas contabilizarem uma despesa fictícia, os juros sobre o capital próprio, ou seja, os juros que teriam que ser pagos caso seu capital fosse proveniente de uma operação de crédito, de empréstimos tomados junto a agentes financeiros externos ao quadro societário. Para as empresas isso representa uma significativa economia tributária, porquanto passam a remunerar o capital próprio, pertencente ao dono, sócios ou acionistas, com juros, ao invés de se submeterem à regra geral de distribuição de dividendos como costuma ocorrer em todas as demais economias capitalistas.

Mas isso não encerra a questão. Os sócios e os acionistas que percebem esses rendimentos, geralmente montando a valores significativos, sujeitam-se a uma tributação mais favorável, devendo recolher apenas 15% de imposto de renda na fonte (IRRF), ao invés de se sujeitarem ao enquadramento regular que implicaria em recolher o IRPF conforme as alíquotas previstas na tabela progressiva, o que se traduz em relevante renúncia fiscal. De acordo com o estudo publicado pelo Sindifisco Nacional, calcula-se que apenas entre 2004 e 2010 essa renúncia atingiu a cifra de R\$ 26 bilhões de reais, a valores correntes, ou R\$ 36,2 bilhões a preços de 2010¹⁸.

Muito embora à época de sua promulgação a argumentação governamental se amparasse no ponto específico do combate aos reflexos negativos do aumento artificial do tributo devido derivado da extinção do instituto da correção monetária, a ulterior estabilização da moeda nacional flagrantemente desmentiu tal justificativa. Não se sustenta, por outro lado, a argumentação que apontava para a raiz isonômica desse benefício na medida em que igualava o tratamento dispensado ao capital de terceiros e ao capital próprio, corrigindo-se o que seria um caso de bitributação, como se o evento risco inerente a qualquer iniciativa empresarial não influenciasse a própria decisão pelo investimento. Aliás, é na disposição em correr riscos que as primeiras reflexões da moderna ciência econômica encontravam a justificativa moral para as formas de renda dos juros e dos lucros. Assentaram que o lucro é a remuneração pelo risco ínsito à atividade empreendedora.

Além do mais, a pretensa raiz isonômica da figura dos juros sobre o capital próprio também se mostra falaciosa quando se verifica que igual tratamento não foi estendido à tributação dos rendimentos da pessoa física (trabalho), não menos atingidos pelos efeitos da desindexação da economia decretada pelo Plano Real.

¹⁸ Benefícios Tributários x Justiça Fiscal. Sindifisco Nacional, 2011.

Se os rendimentos produzidos pela atividade empresarial foram beneficiados pela compensação decorrente das regras determinantes do creditamento de valores correspondentes ao pagamento de juros sobre o capital próprio, o rendimento auferido pelas pessoas físicas, em geral rendimentos do trabalho assalariado, permaneceram submetidos aos efeitos da inflação residual do sistema de preços da economia, pois mesmo em índices mais modestos a inflação continuou a existir.

Porém, é no tratamento tributário dos ganhos de capital derivados, por exemplo, da venda de um bem do patrimônio individual, que se pode aquilatar com precisão as diferenças decorrentes do duplice regime implementado após o fim do instituto da correção monetária. Na declaração anual de bens e direitos, parte integrante da Declaração Anual de Ajuste do IRPF, os itens patrimoniais devem ser lançados pelo seu valor histórico, sem incorporar a desvalorização gerada pelo movimento de preços da economia. Ao impedir a correção do valor desses bens e direitos pela inflação efetivamente acontecida, a legislação tributária amplia a base de cálculo do imposto apurado em operações das quais provenham ganhos de capital e obtém uma receita tributária que não corresponde estritamente ao conceito de renda, interpretado enquanto acréscimo de riqueza disponível.

O aumento da tributação sobre o ganho de capital nas alienações desses ativos é exemplo de uma regra tributária anti-isonômica, pois as pessoas físicas – em regra trabalhadores – suportam sem subterfúgios o aumento da carga tributária como simples efeito do movimento inflacionário. Esses contribuintes não dispõem do benefício do creditamento dos juros sobre capital próprio, à falta de preceito legal que autorize o acréscimo ao valor histórico de aquisição do montante de juros correspondente à aplicação da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP), somado ano a ano, de sorte a recompor-lhes o valor real, com o que, por conseguinte, a base de cálculo prevista na regra tributária se amplia de modo

espúrio. A defasagem por falta de correção da tabela do imposto de renda da pessoa física, logo adiante tratada, gera o mesmo efeito.

Ainda a propósito do artigo 9º da lei 9.249/95, cumpre assinalar que, por seu parágrafo 2º, fica estabelecida uma diferença crucial quanto ao tratamento tributário dos rendimentos produzidos pelo capital em face daqueles produzidos pelo trabalho, em seus termos:

Art. 9º (...)

§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 15%, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.”.

Como se percebe, trata-se de mais um caso de tributação injusta, em que o rendimento auferido pelo fator capital não se submete integralmente ao império da progressividade, mas recebe tão-somente um gravame proporcional, incidente na fonte, descumprindo-se os princípios da igualdade e da progressividade.

Como exposto anteriormente, a Constituição Federal adota a capacidade contributiva como fator de discriminação para o princípio da isonomia, que, no caso do imposto sobre a renda é o valor da renda líquida. Na figura dos juros sobre o capital próprio, a opção legislativa culminou na fixação de um critério estranho à coerência do sistema, do que resulta, por exemplo, a apuração de um crédito tributário de R\$ 15.000,00, para cada R\$ 100.000,00 remunerados aos sócios e acionistas de pessoas jurídicas, quando conferidos como renda do capital, enquanto idêntico montante, se pago sob a forma de salários ou pró-labore, espécies remuneratórias do fator trabalho, redundaria na constituição de créditos tributários da ordem de R\$ 27.500,00, conforme a tabela progressiva do IRRF de 2013.

Resumidamente, a figura do pagamento de juros sobre o capital próprio reduz a base de cálculo do IRPJ, uma vez que admite a dedutibilidade dessa despesa, deprimindo sua base de cálculo e, conseqüentemente, o montante do tributo devido pela empresa. Provoca, ao mesmo tempo, uma minoração do valor de IRPF devido pelos beneficiários dessas receitas porque estatui tratamento tributário especial para a hipótese ao considerá-los rendimentos tributados exclusivamente na fonte, taxando-os à alíquota única de 15%, incidente ao tempo de sua apropriação pelos beneficiários, pessoas físicas ou jurídicas.

Outra inovação trazida pela Lei 9.249/95 se refere à isenção do imposto de renda relativo aos lucros distribuídos a partir de 1996, contida no artigo 10, abaixo transcrito:

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

A exata significação desse dispositivo se resume no estabelecimento de uma isenção tributária em virtude da origem do rendimento, ou seja, cria uma discriminação constitucionalmente vedada por negar eficácia ao princípio da generalidade.

Os rendimentos das pessoas físicas ou jurídicas provenientes da distribuição de lucros ou dividendos não sofrem gravame fiscal na fonte nem na declaração anual de ajuste e são informados nesta última como

rendimentos isentos e não tributáveis¹⁹. Aliás, é justamente em razão dessa norma que se tornou habitual a entrega de declarações de rendimentos de sócios ou proprietários de empresas informando pífios valores recebidos a título de remuneração do trabalho (pró-labore, por exemplo), comumente em montante inferior ao limite da faixa de isenção, secundados por volumosos valores percebidos sob a rubrica de lucros ou dividendos distribuídos.

É aqui que se pode notar o quanto a distribuição da riqueza caminha na contramão da distribuição da carga tributária no Brasil. Os sócios ou proprietários de empresas recolhem ínfimas quantias de tributo, ou mesmo sequer recolhem, já que este incidirá somente sobre o pró-labore declarado, sendo, assim, isentados de seu dever tributário, enquanto os rendimentos oriundos do trabalho sujeitam-se a alíquotas de até 27,5%.

A justificativa apresentada quando da promulgação dessa lei se baseava na premissa de que os lucros e dividendos distribuídos já haviam sofrido tributação por ocasião da apuração do resultado das pessoas jurídicas, portanto submetê-los a nova incidência por ocasião de seu ingresso no patrimônio dos beneficiados representaria hipótese de bitributação, em dissonância com o preceituado pela ordem jurídica nacional.

Deve-se, inobstante a aparente correção desse raciocínio, cotejá-lo com o tratamento dispensado especificamente aos rendimentos produzidos em outra situação fática, por exemplo, o rendimento produzido por um bem de capital integrante do patrimônio de uma pessoa física. No caso de um trabalhador, originalmente residente em Porto Alegre, ser, por razões profissionais, transferido para estabelecimento de seu empregador situado em outro município, e, em razão disso, venha a locar imóvel para aí residir, custeando essa nova despesa por meio da renda gerada pelo aluguel de

¹⁹ Regulamento do Imposto de Renda 1997. Secretaria da Receita Federal.

imóvel próprio, que até então ocupava em Porto Alegre, os efeitos serão de outra ordem. Verificada a hipótese de incidência descrita na norma tributária (comando de natureza geral e abstrata), a renda gerada pela locação do imóvel próprio deve ser oferecida à tributação e recolhido aos cofres públicos o montante apurado de imposto sobre a renda, sem, contudo, existir previsão legal para a correção da base de cálculo pela dedução do valor total destinado a custear o aluguel da nova moradia. Embora o contribuinte não tenha experimentado o acréscimo de uma só unidade monetária a sua renda, admitindo-se perfeito equilíbrio entre os valores recebido e gasto com aluguel, ele sofreria um aumento no montante bruto de suas obrigações fiscais equivalente ao imposto devido pela soma dos aluguéis recebidos. O argumento da bitributação, por motivos lógicos, sintoniza mais com a hipótese recém descrita do que com as circunstâncias relacionadas à distribuição de lucros e dividendos.

Na desigualdade que ora se analisa, há manifesta proteção tributária aos rendimentos derivados do fator capital, a beneficiar seus titulares, em detrimento daqueles que têm menor capacidade contributiva, em especial os trabalhadores com vínculo formal de emprego.

Entretanto, como anteriormente já fora mencionado, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece, no artigo 43, que o imposto de renda deve incidir tanto sobre os rendimentos do capital quanto sobre os rendimentos do trabalho, nos termos da redação a seguir transcrita.

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos ao acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Mesmo que o legislador conserve uma liberdade relativa para formular o conceito de renda, escolhendo dentre aqueles articulados pela Ciência Econômica o que melhor incorpore o princípio da capacidade contributiva, tal escolha não pode ser completamente arbitrária. Na lição de Hugo de Brito Machado²⁰:

O Código Tributário Nacional deixou esta questão fora de qualquer dúvida razoável, fixando, embora de modo bastante amplo, os conceitos de renda e proventos. Não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CTN adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo.

O Código Tributário Nacional (CTN) também define, no artigo 45, o universo dos contribuintes do imposto de renda:

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

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

Assim, todos os titulares da renda disponível ou dos proventos de qualquer natureza são contribuintes do imposto de renda e deveriam estar subsumidos às mesmas regras, conforme preconiza a Constituição Federal, não comportando diferenciação para fins de tributação o nome ou a natureza dos rendimentos. Seja contribuinte em virtude da propriedade dos meios de

²⁰ Machado, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 18ª edição revista, atualizada e ampliada. Malheiros Editores, São Paulo (Brasil), 05-2000, pág. 250.

produção – dono do capital aplicado produtivamente, quotista ou acionista de empresa – seja contribuinte por auferir renda pela venda da força de trabalho no mercado capitalista, não importando se o vínculo de trabalho se tenha formalizado ou se dê na informalidade, ou ainda se trate de trabalho autônomo, da prestação de serviços eventuais, seja, enfim, a hipótese de renda financeira ou qualquer outra, todos são contribuintes do imposto e, ao menos de acordo com as diretrizes constitucionais, o deveriam ser em igualdade de condições, sujeitados a regras uniformes.

Em suma, a percepção de rendimentos, do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, faz nascer a obrigação tributária, autorizando a constituição do crédito tributário pela autoridade fazendária, por meio de atuação estritamente vinculada à lei, independentemente de a pessoa jurídica ter sido tributada anteriormente pelo resultado de sua própria operação.

As pessoas físicas e as pessoas jurídicas têm existências diferenciadas, não se confundem entre si. A pessoa física tem personalidade civil conforme definição do artigo 2º do Código Civil Brasileiro²¹:

Art. 2º. A personalidade civil da pessoa começa do nascimento com vida; mas a lei põe a salvo, desde a concepção, os direitos do nascituro.

Já a pessoa jurídica de direito privado surge com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, como consta no artigo 45 do mesmo diploma legal, descrito a seguir:

Art. 45. Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo.

²¹ Código Civil: Lei n. 10.406/2002. Brasília. Câmara dos Deputados. Coordenação de Publicações, 2002.

As responsabilidades tributárias de ambos são distintas porque distintas são suas personalidades. Há dois sujeitos passivos, com existência legal claramente definida, vinculados juridicamente à obrigação tributária pelos fatos geradores praticados por cada um em sua esfera de atuação na vida privada. Assim sendo, a parcela de responsabilidade tributária afeta à pessoa jurídica não se comunica, em primeiro exame, com as obrigações próprias dos sócios, pessoas físicas, e todos devem responder pelos deveres a si imputados por força de lei, inclusive cumprindo com sua obrigação principal, a saber, o pagamento do tributo.

Até esse ponto, a análise aqui apresentada e a interpretação dos comandos constitucionais e legais referidos à tributação da renda no país sustentam algumas conclusões provisórias.

Em primeiro lugar, conjugam a demarcação do fato gerador do imposto de renda – a aquisição da disponibilidade econômica ou financeira da renda – com o princípio da generalidade, assinalando a incompatibilidade com a ordem constitucional de previsões legislativas que importem diferenciação tributária conforme a origem ou a denominação jurídica dos rendimentos.

Em segundo lugar, a isonomia referida à condição de contribuinte deve ser observada em sentido estrito, sendo irrelevante para a formação do vínculo jurídico-tributário quaisquer distinções que se apoiem na natureza da ocupação que exerçam.

Em terceiro lugar, o regramento do imposto de renda está comprometido com a aplicação do princípio da capacidade contributiva. Ou seja, a capacidade econômica pessoal do contribuinte é variável interna a essa espécie tributária e deve ser inserida em sua regulação segundo o princípio da progressividade. Quem obtiver maior renda deve pagar proporcionalmente mais tributo.

Sobre estes aspectos, a harmonização da legislação do imposto sobre a renda com a ordem tributária constitucional se resolveria através de regras extensivas aos rendimentos e ganhos de capital que ordenassem sua inclusão na declaração anual de ajuste, admitindo-se a compensação do respectivo montante recolhido na fonte a título de antecipação do imposto definitivo. Todos os rendimentos deveriam ser submetidos à tabela progressiva anual, não só os rendimentos do trabalho, mas igualmente os lucros e dividendos distribuídos pelas pessoas jurídicas aos seus sócios e acionistas, assim como os rendimentos das aplicações financeiras – que deixariam de ser tributadas exclusivamente na fonte com alíquota única –, abolindo-se todos os tratamentos privilegiados atualmente previstos em lei para alguns contribuintes e para algumas espécies de rendimentos.

6. A Tabela do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

Até 1988, embora ausente expressa determinação constitucional neste sentido, a legislação do imposto de renda incluía efetivamente o princípio da progressividade em sua disciplina. Entre 1983 e 1985, este tributo chegou a ser graduado segundo uma tabela escalonada em 13 classes de rendimentos tributáveis, às quais correspondiam alíquotas que variavam de 0% a 60%.

Paradoxalmente, após a promulgação da nova ordem constitucional, a qual, como já ressaltado, em seu artigo 153, § 2º, inciso I, dispõe que o imposto de renda será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, o número de faixas e respectivas alíquotas foi significativamente reduzido. Apesar de não haver ficado ao talante do legislador, as modificações operadas na estrutura desse imposto praticamente eliminaram a progressividade que historicamente definia a feição desse tributo.

Na dicção de Ives Gandra Martins²², “no direito tributário, os princípios da capacidade contributiva e da redistribuição de renda estão na própria essência do direito estrutural”. A capacidade contributiva se mostra, pois, pela aptidão de o sujeito passivo da obrigação tributária repassar ao erário recursos que não o privem dos meios indispensáveis à capacidade de gerá-los por si mesmo, sob pena de a tributação se transformar em confisco, o que é vedado por nosso ordenamento jurídico. Já a função redistributiva tem sua importância demarcada pelo conjunto de objetivos sociais juridicamente valorizados e ordenados em função da promoção de uma sociedade mais igualitária.

A seguir, tomada como paradigma de comparação a tabela progressiva do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) válida para rendimentos percebidos em dezembro de 1988, último período em que se compunha de 09 classes de renda, apresenta-se o conjunto das tabelas válidas para as declarações de IRPF período de 1993 a 2013, obtidas no sítio da Receita Federal do Brasil²³ na rede mundial de computadores, fornecendo-se, desse modo, uma visão panorâmica do tópico.

Tabela Progressiva Para Cálculo do Imposto de Renda Retido na Fonte para utilização a partir de 01/12/1988.

Base de Cálculo mensal em Cz\$	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto em Cz\$
Até 62.400,00	-	-
De 62.400,01 até 165.600,00	10	6.240,00
De 165.601,00 até 334.800,00	15	14.520,00
De 334.801,00 até 563.500,00	20	31.260,00

²² Martins, Ives Gandra da Silva. Teoria da Imposição Tributária, 2ª Edição. São Paulo: LTr, 1998.

²³ Receita.fazenda.gov.br.

De 563.501,00 até 871.400,00	25	59.435,00
De 871.401,00 até 1.201.600,00	30	103.005,00
De 1.201.601,00 até 1.623.500,00	35	163.085,00
De 1.623.501,00 até 1.935.500,00	40	244.260,00
Acima de 1.935.501,00	45	341.035,00

Histórico da Tabela Progressiva do IRPF

(Exercícios 1993 a 2001)

Exercício	1993 e 1994		1995		1996		1997		1998		1999 a 2001	
	Reais*		Reais*		Reais		Reais		Reais		Reais	
TABELA PROGRESSIVA	BC	Aliq	BC	Aliq	BC	Aliq	BC	Aliq	BC	Aliq	BC	Aliq
	Até 9.543,0		Até 9.543,0		Até 8.803,4		Até 10.800,00		Até 10.800,00		Até 10.800,00	
	Acima de 9.543,0 até 18.609,0	15	Acima de 9.543,0 até 18.609,0	15	Acima de 8.803,4 até 17.166,3	15	Acima de 10.800,0 até 21.600,0	15	Acima de 10.800,0 até 21.600,0	15	Acima de 10.800,0 até 21.600,0	15
	Acima de 18.609,0	25	Acima de 18.609,00 até 171.771,0	26,6	Acima de 17.166,30 até 158.457,4	26,6	Acima de 21.600,0	25	Acima de 21.600,0	25	Acima de 21.600,0	27,5
			Acima de 171.771,0	35	Acima de 158.457,4	35						

Valores em Reais convertidos pela UFIR média de 1995 (0,79524)

Elaboração: COSIT/SRF

Tabela Progressiva Para Cálculo Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física para o Exercício de 2002, Ano-calendário de 2001.

Base de Cálculo anual em R\$	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 10.800,00	-	-

De 10.800,01 até 21.600,00	15,0	1.620,00
Acima de 21.600,00	27,5	4.320,00

Tabela Progressiva Para Cálculo Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física para os Exercícios de 2003, 2004 e 2005, Anos-calendário de 2002, 2003 e 2004.

Base de Cálculo anual em R\$	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 12.696,00	-	-
De 12.696,01 até 25.380,00	15,0	1.904,40
Acima de 25.380,00	27,5	5.076,90

Tabela Progressiva Para Cálculo Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física para o Exercício de 2006, Ano-calendário de 2005.

Base de Cálculo anual em R\$	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 13.968,00	-	-
De 13.968,01 até 27.912,00	15,0	2.095,20
Acima de 27.912,00	27,5	5.584,20

Tabela Progressiva Para Cálculo Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física para o Exercício de 2007, Ano-calendário de 2006.

Base de Cálculo anual em R\$	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 14.992,32	-	-

De 14.992,33 até 29.958,88	15,0	2.248,85
Acima de 29.958,88	27,5	5.993,71

Tabela Progressiva Para Cálculo Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física para o Exercícios de 2008, Ano-calendário de 2007.

Base de Cálculo anual em R\$	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 15.764,28	-	-
De 15.764,29 até 31.501,44	15,0	2.364,64
Acima de 31.501,44	27,5	6.302,32

Tabela Progressiva Para Cálculo Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física para o Exercício de 2009, Ano-calendário de 2008.

Base de Cálculo anual em R\$	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 16.473,72	-	-
De 16.473,73 até 32.919,00	15,0	2.471,06
Acima de 32.919,00	27,5	6.585,93

Tabela Progressiva Para Cálculo Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física para o Exercício de 2010, Ano-calendário de 2009.

Base de Cálculo anual em R\$	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
------------------------------	------------	-------------------------------------

Até 17.215,08	-	-
De 17.215,08 até 25.800,00	7,5	1.291,13
De 25.800,01 até 34.400,40	15,0	3.226,13
De 34.400,41 até 42.984,00	22,5	5.806,16
Acima de 42.984,00	27,5	7.955,36

Tabela Progressiva Para Cálculo Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física para o Exercício de 2011, Ano-calendário de 2010.

Base de Cálculo anual em R\$	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 17.989,80	-	-
De 17.989,81 até 26.961,00	7,5	1.349,24
De 26.961,01 até 35.948,40	15,0	3.371,31
De 35.948,41 até 44.918,28	22,5	6.067,44
Acima de 44.918,28	27,5	8.313,35

Tabela Progressiva Para Cálculo Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física para o Exercício de 2012, Ano-calendário de 2011.

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

Tabela Progressiva Para Cálculo Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física para o Exercício de 2013, Ano-calendário de 2012.

Base de Cálculo anual em R\$	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 19.645,32	-	-
De 19.645,33 até 29.442,00	7,5	1.473,40
De 29.442,01 até 39.256,56	15,0	3.681,55
De 39.256,57 até 49.051,80	22,5	6.625,79
Acima de 49.051,80	27,5	9.078,38

Tabela 3		
Alíquotas de IRPF no Brasil		
Período de vigência	Quantidade de classes de renda (faixas)	Alíquotas
1979 a 1982	12	0% a 55%
1983 a 1985	13	0% a 60%
1986 a 1987	11	0% a 50%
1988	9	0% a 45%
1989 a 1991	2	10% e 25%
1992	2	15% e 25%
1995	3	15% a 35%
1996 a 1997	2	15% e 25%
1998 a 2007	2	15% e 27,5%

Fonte: Regulamento do Imposto de Renda

A par do achatamento das faixas de incidência, outro aspecto constatado a partir da verificação dessa série de tabelas tem a ver com a defasagem de seus valores, em virtude de ausência de correção.

No período de 1996 a 2001, a tabela do IRPF não foi reajustada, enquanto a inflação, medida pelo Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), apurado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) somou 45,68%.

Entre 2002 e outubro de 2011, a tabela do imposto de renda foi reajustada em 66,46%, ao passo que a inflação acumulada no período ascendeu a 85,88%.

Em termos acumulados, entre janeiro de 1996 e outubro de 2011, a inflação atingiu a marca de 170,79%. Portanto, descontados os reajustes concedidos, que somam 66,46%, a tabela do imposto de renda ainda deveria ser corrigida em 62,67%.

A despeito de ter sido parcialmente corrigida entre 2007 e 2011, por força do comando do artigo 33 da lei nº. 11.482/2007, a uma taxa anual fixa de 4,5%, dinâmica reeditada pela lei nº. 12.469/2011, que determina idêntica correção dos valores das faixas de tributação para os exercícios de 2011 a 2015, é certo que a tabela permanece defasada comparativamente aos parâmetros praticados no início dessa série.

Com efeitos protraídos até o presente, essa política para o imposto de renda culminou em efeitos de duas ordens: primeiro, sancionou a cobrança de tributo sem ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, na espécie, acréscimo patrimonial, pois as recomposições do poder de compra dos rendimentos não podem ser conceituadas como renda nova, no sentido de riqueza criada; segundo, inseriu no campo de abrangência da norma tributária um expressivo contingente de sujeitos que, a rigor, não possuíam verdadeira capacidade contributiva, ampliando artificialmente sua base de incidência.

À medida que evoluía o nível salarial da economia nacional, fruto tanto de aumentos reais conquistados quanto do simples reposicionamento derivado das cláusulas de reajuste acordadas entre empregadores e empregados nos setores público e privado - cláusulas destinadas a tão-somente preservar o poder de compra anteriormente atingido pela renda familiar -, maior se tornava o número de contribuintes do imposto, sem que isso estivesse correlacionado à efetiva criação de renda nova. Por esse expediente, o incremento da arrecadação do setor público, observado notadamente a partir de 1995, deu-se ao custo de um generalizado

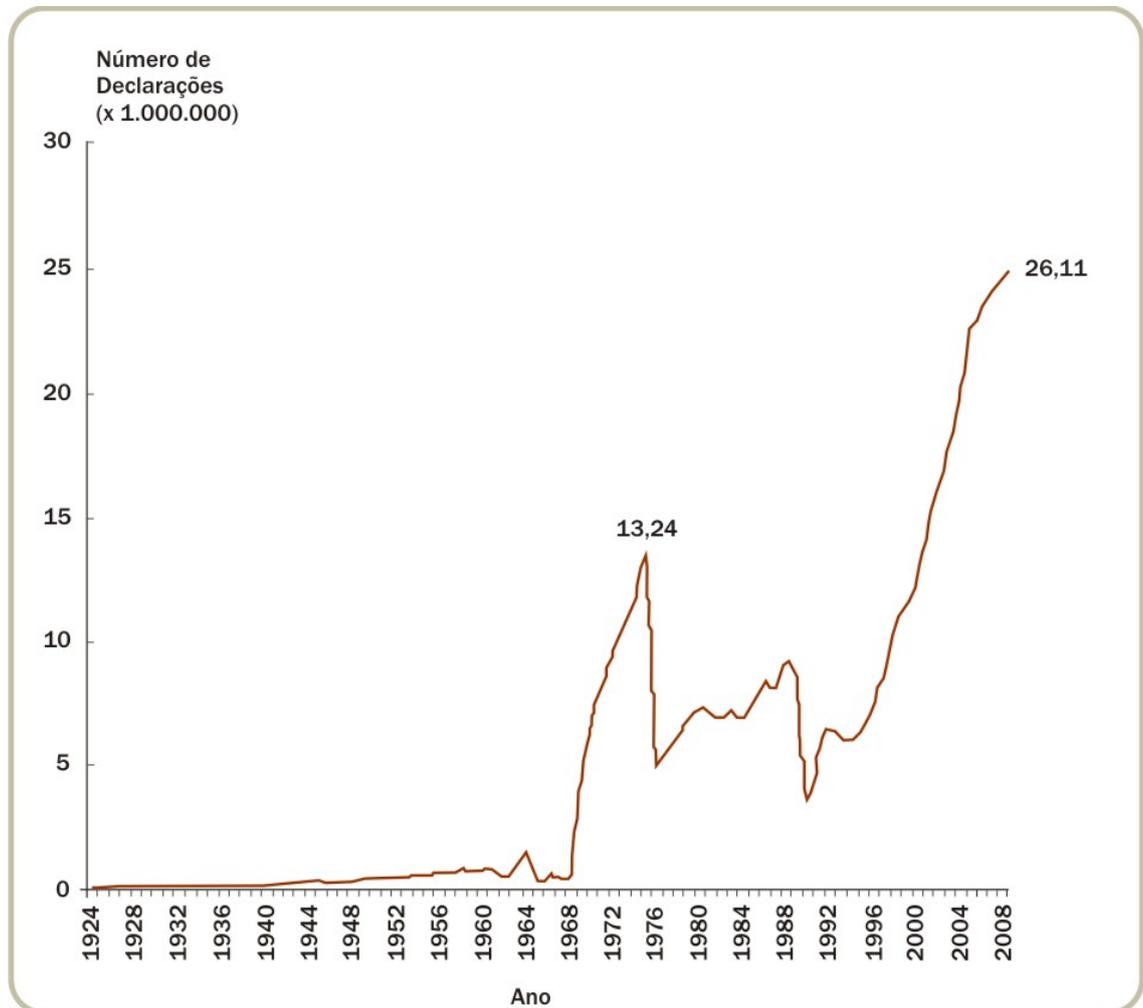
empobrecimento dos contribuintes, especialmente daqueles localizados na base da pirâmide social, os trabalhadores assalariados.

A lei nº. 11.482/07 também introduziu duas novas alíquotas a contar do ano-calendário de 2009, a saber, 7,5% e 22,5%. Estas alíquotas de fato trouxeram pequena desoneração para alguns grupos de contribuintes, beneficiando integralmente aqueles que antes se enquadravam nas alíquotas de 15% e 27,5%, mas os efeitos acumulados durante o longo tempo em que a tabela do IRPF foi mantida congelada seguem atingindo aos contribuintes impondo-lhes um ônus tributário que excede as reais forças que possuem.

O gráfico 4, na seqüência, extraído do sítio da Receita Federal do Brasil na rede mundial de computadores, exhibe a evolução, desde 1924, do número de declarações de rendimentos das pessoas físicas recebidas pela autoridade fiscal. Nele, pode-se constatar um movimento contínuo e importante de elevação do contingente de contribuintes abrangidos pela tributação da renda, cujo ápice, em 2008, neste recorte temporal, contou mais de 26 milhões de declarações. Considerando que no período imediato à promulgação da Constituição, em especial os dois anos finais da década de 1980, o número de contribuintes obrigados à apresentação da declaração anual de ajuste sequer atingia 5 milhões, e considerando ainda a rápida transformação desse cenário, havendo quintuplicado esse contingente em cerca de duas décadas, pode-se concluir que, em certo sentido, ocorreu uma profunda reforma na disciplina tributária federal, reforma que continua operando seus efeitos até o presente, pois é certo que este número já foi folgadoamente superado. Todavia, a criação tributária deve estrita obediência ao princípio da legalidade, não se admitindo a instituição de tributos ou sua majoração senão por meio de lei em sentido formal. Às variações do cenário econômico a Constituição não atribuiu competência para instituir ou majorar tributo, mas é justamente isso o que ocorreu no país.

Gráfico 4

Quantidade de Declarações IRPF recebidas, no Brasil, de 1924 a 2008.



Fontes: Relatórios da Delegacia Geral, da Diretoria, da Divisão e do Departamento do Imposto de Renda e sistemas gerenciais da SRF.

A introdução das alíquotas de 7,5% e 22,5% torna o imposto de renda mais progressivo, contudo essa exigência constitucional deve ser ainda melhor realizada, criando-se novas faixas, tanto na base quanto no topo da escala. A isso deve ser agregado o manejo de técnica tributária mais ortodoxa, pautada pela fiel observância do princípio da universalidade, incluindo-se na base de arrecadação do IRPF os três tipos de contribuintes a que atualmente se agracia com tratamento privilegiado: o acionista e quotista beneficiado na distribuição de lucros das empresas; a pessoa física que cria

uma pessoa jurídica para recolher menos impostos; e a pessoa jurídica constituída por imposição do empregador.

Com a expansão da arrecadação proveniente da inclusão desses contribuintes na sistemática geral do IRPF, tornar-se-ia plenamente viável, sem comprometer as metas fiscais do governo, remodelar o gradiente das classes de incidência da tributação da renda, redistribuindo a carga tributária total, exigindo mais daqueles que se acostumaram a contribuir deficitariamente e suavizando a pressão fiscal incidente sobre aqueles cujo sacrifício excessivo tem impedido o acesso a padrão de vida minimamente digno.

7. Exame das deduções legais.

Além da correção integral da tabela progressiva pelo índice oficial de preços, como medida de justiça e adequação aos princípios constitucionais aplicáveis à tributação, seria necessário revisar o tratamento legal das deduções e abatimentos permitidos.

A conservação, após as modificações legislativas da década de 1990, de algumas deduções relativas a gastos com dependentes, educação e saúde, mesmo que atenda aos ditames constitucionais relacionados à matéria estudada, foi procedida de modo insuficiente e não consegue realizar na íntegra os propósitos a que serve. Tanto os tipos quanto o nível das deduções e abatimentos legais têm-se revelado insuficientes.

O valor dedutível da base de cálculo do IRPF previsto para a cobertura dos gastos necessários para prover a proteção da família é irrisório e completamente descolado do objetivo que busca concretizar. O valor anual da dedução dos gastos com dependentes encontra-se atualmente estipulado em R\$ 2.063,64, montante absolutamente insuficiente para assistir, criar e educar

filhos menores, tratando-se de um ponto específico que demanda pronta revisão legislativa.

Ainda de acordo com as leis tributárias, podem ser considerados dependentes para efeito de imposto de renda o cônjuge ou companheiro(a) com quem o contribuinte tenha filho ou viva há mais de cinco anos, os filhos, filhas e enteados até 21 anos ou até 24 anos no caso de cursarem escola superior ou escola técnica de segundo grau, ignorando-se o requisito de idade quando incapacitados para o trabalho, além das demais permissões elencadas no artigo 77, § 1º, do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), conforme Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

O que se ressalta aqui é a parcimônia adotada pela legislação infraconstitucional no detalhamento da proteção, em matéria tributária, à família, reputada base da sociedade, conforme disposto no artigo 226 da norma fundamental.

O artigo 227 da Constituição insculpe categoricamente a vinculação estatal ao objetivo de proteção à família, *in verbis*:

Art. 227. É dever da família, da sociedade e do Estado assegurar à criança e ao adolescente, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, além de colocá-los a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão.

Ou seja, assegurar os direitos da criança e do adolescente é dever da família, da sociedade e do Estado, com absoluta prioridade. Mas, em se tratando de estender à matéria tributária o dever de proteção estatal à família

e à formação das novas gerações, o legislador ordinário optou por alternativa amesquinhada. Se formalmente deu vazão aos comandos constitucionais que estabelecem um comprometimento positivo do Estado com a família e, portanto, isentou parcela da renda familiar da imposição de IRPF, é flagrante que o fez de maneira absolutamente insatisfatória, pois o limite mensal de pouco mais do que R\$ 171,00 dedutível por dependente não cobre minimamente as despesas médias implicadas na compra dos mantimentos alimentares, na contratação de escola, no pagamento de atividades recreativas, na compra de ingressos para programas culturais – cinema, teatro, música, dança –, dentre outras.

Além disso, o escopo das despesas com educação foi comprimido ao longo das últimas duas décadas e para o ano-calendário de 2012 ressalva apenas os pagamentos relativos a instituições formais de ensino, as mensalidades de cursos de especialização e cursos profissionalizantes até o limite anual individual de R\$ 3.091,35, não podendo o excesso apurado quanto ao próprio contribuinte ou a um de seus dependentes ser aproveitado nem mesmo para compensar os gastos inferiores ao limite realizados consigo ou com outro dependente.

A par da necessidade de correção desse valor, incorporando a integralidade da inflação do período, conforme motivos anteriormente demonstrados, concomitantemente é preciso ampliar as espécies de gastos cobertos por essa dedução, incluindo, por exemplo, matrícula em cursos de idiomas, dispêndios com livros e material escolar, além de outros encargos conexos.

O conceito de educação e de tudo quanto é requerido nesse longo processo de formação da pessoa humana foi desbastado pela legislação tributária ao ponto de se tornar virtualmente irreconhecível. Isso pode ser constatado pelas orientações expendidas pela Administração Tributária aos contribuintes. Para exemplificar, as despesas relativas à elaboração de

trabalho de conclusão de curso, dissertação de mestrado ou tese de doutorado, tais como contratação de estagiários, computação eletrônica de dados, papel, fotocópia, datilografia, tradução de textos, impressão de questionários e de tese elaborada, não são consideradas pertinentes à educação, conforme o artigo 40, inciso I, da Instrução Normativa SRF nº 15, de 06 de fevereiro de 2001. Também carece de permissivo legal a dedução de despesas com a aquisição de enciclopédias, livros, publicações e materiais técnicos diversos, como assinalado pelo artigo 40, inciso II, da IN/SRF nº 15/2001. Nos demais incisos dessa norma figuram vedações à dedutibilidade de gastos com o pagamento de cursos preparatórios para concursos ou vestibulares, de aulas de idiomas estrangeiros, ginástica, música, além de uma infinidade de outros itens.

Quanto à dedução das despesas com saúde, há também uma série de restrições previstas pela legislação do imposto de renda. Uma dessas restrições impede que se deduzam os gastos com medicamentos, exceto aqueles fornecidos pelo próprio estabelecimento hospitalar, a despeito da implausibilidade de se classificar como supérfluos tais gastos, como o faz o regulamento do imposto de renda.

E as despesas com internação hospitalar em regime domiciliar, prática recomendada pela ciência médica para acelerar a recuperação dos enfermos, somente serão consideradas dedutíveis caso integrem a fatura emitida pelo estabelecimento de saúde. A dedução de despesa para a compra de marcapasso sofre semelhante restrição, sendo admitida desde que integre conta emitida por hospital ou por profissional habilitado. Gastos com a contratação de enfermeiros, assistentes sociais, massagistas, técnicos em ciências da saúde em geral, exigem fatura emitida por estabelecimento hospitalar como condição para sua dedução. E os gastos efetuados com passagem e hospedagem no Brasil ou no exterior para fins de tratamento médico ou hospitalar pelo contribuinte ou por seu dependente não possuem previsão legal a permitir sua dedução da base de cálculo do tributo.

Como se nota, todas são hipóteses em que a parcela da renda destinada à conservação da vida sofre gravame fiscal por interpretação que a classifica como renda disponível, em frontal oposição ao fundamento constitucional da dignidade da pessoa humana que embasa a República Federativa do Brasil (CRFB, art. 1º).

Por fim, é importante restabelecer a permissão legal para a dedução das despesas com moradia, tais como os encargos de financiamento da aquisição de unidade habitacional ou o valor dos aluguéis residenciais, extinta em 1988.

8. Conclusão

A reforma do imposto de renda, e não apenas a correção das tabelas, se impõe, de sorte a alinhá-lo com a Constituição, e torná-lo, portanto, justo, leal e decente.

A aplicação da progressividade tributária deve abarcar as pessoas físicas e jurídicas, considerando a respectiva capacidade contributiva, a fim de conferir a todos um tratamento isonômico, abolindo-se as discriminações arbitrárias e inconstitucionais que têm desfigurado o imposto sobre a renda no país.

Para se alcançar os objetivos e ideais preconizados pela atual Carta Constitucional, os princípios de justiça tributária devem ser resgatados. O Estado tem a obrigação de intervir e retificar a ordem social a fim de remover as mais profundas e perniciosas injustiças sociais. Assim, a contribuição que se exige de cada indivíduo para o custeio do Estado, se deve alcançar a todos quantos se encontrem em idêntica situação jurídica, precisa abster-se de privilegiar alguns indivíduos ou segmentos sociais. A lei tributária deve ser

isonômica e para que cumpra sua função social precisa ainda ser indutora de igualdade.

Nesse sentido, é necessário revogar algumas das alterações realizadas na legislação do imposto sobre a renda após 1995 que estabeleceram tratamento favorecido para a renda gerada pelo capital e oneraram sobremaneira a renda proveniente do trabalho, sepultando a isonomia tributária em nosso país.

Dentre essas mudanças, salientam-se as seguintes:

- (a) Revogação do instituto dos juros sobre o capital próprio, que vem servindo para reduzir o Imposto sobre a Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das pessoas jurídicas domiciliadas no país;
- (b) Revogação da isenção de Imposto sobre a Renda nas operações de distribuição de lucros e dividendos aos sócios e acionistas;
- (c) Submissão da generalidade dos rendimentos auferidos pelas pessoas físicas à tabela progressiva do IRPF, considerando o montante de tributo retido na fonte mera antecipação do imposto final;
- (d) Recuperação da defasagem histórica dos limites das faixas de escalonamento da tabela progressiva através da incorporação da inflação do período em que se manteve congelada (1996 a 2001);
- (e) Adequação da Tabela Progressiva à real estrutura de distribuição de renda no Brasil, com a ampliação do número de faixas e a criação de novas alíquotas na base e no topo da escala;

- (f) Redefinição dos critérios de dedutibilidade das despesas incorridas com educação, saúde, habitação e manutenção da unidade familiar, favorecendo com instrumentos de política tributária a elevação do padrão de vida de todos os brasileiros.

Há consenso no campo da ciência econômica quanto às potencialidades instrumentais da tributação. Ela pode ser um poderoso fator de indução ou de obstrução do desenvolvimento econômico e social das nações. Nesse sentido, uma reformulação dos paradigmas que norteiam o modelo atual da tributação brasileira sobre a renda, calcada praticamente apenas sobre os objetivos fiscais, ao se orientar para a promoção de maior cidadania fiscal deverá ser pautada pela restauração da vigência dos princípios equitativos – generalidade, universalidade e progressividade – no campo das leis tributárias.

Além da correção da tabela do IRPF e dos valores das deduções, é importante que se adotem mecanismos assecuratórios da isonomia tributária entre as diferentes espécies de rendimentos, colimando o princípio da capacidade contributiva. É extremamente injusta a legislação atual que submete à tabela progressiva somente os rendimentos do trabalho, enquanto os rendimentos do capital são tributados exclusivamente na fonte, não sujeitos à progressividade, e acabam sendo tributados apenas proporcionalmente e mediante alíquotas inferiores.

O favorecimento tributário para a renda do capital também se expressa pela isenção do Imposto de Renda na Fonte sobre os lucros e dividendos distribuídos aos acionistas, enquanto os lucros distribuídos aos trabalhadores são tributados na tabela progressiva do IRPF. É caso de privilégio em função da origem da renda (capital) e nada o justifica. A Constituição brasileira definiu a capacidade contributiva como instrumento para graduar os impostos, proibindo critérios referidos à origem ou à natureza da renda. Essa forma de tributação contribui para aumentar, ainda mais, a vergonhosa e ingente concentração da renda nacional. Portanto, é preciso mudar a legislação

infraconstitucional para sujeitar todos os rendimentos (do trabalho e do capital) à tabela progressiva, resgatando a efetiva progressividade no IRPF, garantindo a isonomia entre os diferentes rendimentos e corrigir a tabela do IRPF, bem como mudar as alíquotas e as regras das deduções.

BIBLIOGRAFIA

- ALIGHIERI, Dante. *A Divina Comédia*. Círculo do Livro S.A., São Paulo (Brasil).
- ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. Abril S/A Cultural e Industrial, São Paulo (Brasil), 1ª Edição, 1973.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Forense Universitária, Rio de Janeiro (Brasil), 5ª Edição, 1977.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Organização dos textos, notas remissivas e índices por Juarez de Oliveira. Editora Saraiva, São Paulo (Brasil), 1ª Edição, 1988.
- BRASIL. *Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994. Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR/1994)*. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 12 de janeiro de 1994.
- BRASIL. *Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR/1997)*. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 26 de março de 1999.
- BRASIL. *Instrução Normativa SRF nº 15, de 06 de fevereiro de 2001*. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 08 de fevereiro de 2001.
- BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional*. Organização dos Textos e Índices por Marcus Cláudio Acquaviva, Editora Rideel Ltda., São Paulo (Brasil), 2ª Edição atualizada, 1992.
- BRASIL. *Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995*. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 de dezembro de 1995.

- BRASIL. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil*. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 11 de janeiro de 2002.
- BRASIL. *Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007*. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 31 de maio de 2007.
- BRASIL. *Lei nº 12.469, de 26 de agosto de 2011*. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 29 de agosto de 2011.
- DIEESE, IPEA, SINDIFISCO NACIONAL. *A Progressividade na Tributação Brasileira: por maior justiça tributária e fiscal*. Organizadores: Álvaro Luchiezi Jr., Clóvis Scherer, José Aparecido Carlos Ribeiro e Sérgio Eduardo Arbulu Mendonça, São Paulo (Brasil), agosto de 2011.
- DIEESE, IPEA, SINDIFISCO NACIONAL. *Progressividade na Tributação e Desoneração da Folha de Pagamentos – elementos para reflexão*. Organizadores: Álvaro Luchiezi Jr., José Aparecido Carlos Ribeiro e Sérgio Eduardo Arbulu Mendonça, Brasília-DF (Brasil), 2011.
- LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. *O Velho e mau imposto de renda*. Correio da Cidadania, São Paulo (Brasil), Edição de maio de 2004.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. Malheiros Editores, São Paulo (Brasil), 18ª Edição revista, atualizada e ampliada, 05-2000.
- MARSHALL, Alfred. *Princípios de Economia – Tratado Introdutório*. Editora Nova Cultural Ltda., São Paulo (Brasil), 1996.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*. LTr, São Paulo (Brasil), 2ª Edição, 1998.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. Malheiros Editores, São Paulo (Brasil), 27ª Edição revista e atualizada, 2010.
- NEUMARK, Fritz. *Principios de la Imposicion*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid (España), 1994.

ROSSETTI, José Paschoal. *Introdução à Economia*. Editora Atlas, São Paulo (Brasil), 8ª Edição, 1980.

SILVA, José Afonso da. *Comentário Contextual à Constituição*. Malheiros Editores Ltda., São Paulo (Brasil), 5ª Edição, 2008.

SINDIFISCO NACIONAL. *Benefícios Tributários x Justiça Fiscal*. Brasília-DF (Brasil), 2011.