



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Micaela Dominguez Dutra

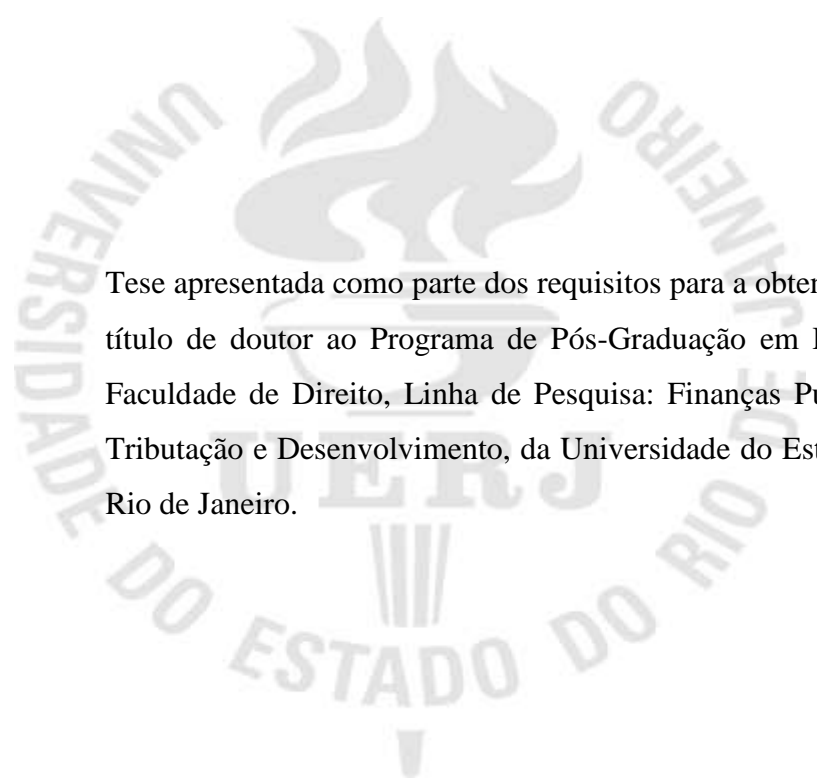
Deduções fundamentais - uma análise sob o enfoque da capacidade contributiva: situação da tributação da renda da pessoa física no Brasil

Rio de Janeiro

2017

Micaela Dominguez Dutra

Deduções fundamentais - uma análise sob o enfoque da capacidade contributiva: situação da tributação da renda da pessoa física no Brasil



Tese apresentada como parte dos requisitos para a obtenção do título de doutor ao Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Linha de Pesquisa: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

Orientador: Professor Dr. Ricardo Lodi Ribeiro

Co-orientador: Professor Dr. Marcus Lívio Gomes

Rio de Janeiro

2017

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

D978 Dutra, Micaela Dominguez.

Deduções fundamentais – uma análise sob o enfoque da capacidade contributiva: situação da tributação da renda da pessoa física no Brasil / Micaela Dominguez Dutra. - 2017.

262 f.

Orientador: Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro.

Coorientador: Prof. Dr. Marcus Lívio Gomes.

Tese (Doutorado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

1. Tributos - Teses. 2.Capacidade contributiva (Direito tributário) – Teses. 3.Imposto de renda – Teses. I. Ribeiro, Ricardo Lodi. II. Gomes, Marcus Lívio. III. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 336.22(81)

Bibliotecária: Marcela Rodrigues de Souza CRB7/5906

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Micaela Dominguez Dutra

Deduções fundamentais – uma análise sob o enfoque da capacidade contributiva: situação da tributação da renda da pessoa física no Brasil

Tese apresentada como parte dos requisitos para a obtenção do título de Doutor ao Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Linha de Pesquisa: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

Aprovada em 3 de fevereiro de 2017.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro
Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Min. Gilmar Ferreira Mendes
Faculdade de Direito – Universidade de Brasília e Instituto de Direito Público

Prof. Dr. Adilson Rodrigues Pires
Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Rodrigo Lourega
Faculdade de Direito – Universidade Federal Fluminense

Prof. Dr. Carlos Alexandre A. Campos
Faculdade de Direito – UERJ

Rio de Janeiro

2017

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a minha mãe, Ana Cristina Cantinho Dominguez, ao meu pai, Jorge de Souza Dutra, e a minha irmã, Georgia Dominguez Dutra, que são a essência e o mote propulsor da minha vida. Muito obrigada por vocês existirem!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!

AGRADECIMENTOS

Agradeço a conclusão do presente trabalho, primeiramente, a Deus, que me guiou acerca do tema e me deu forças e concentração suficientes para terminá-lo no prazo.

Gostaria de registrar meu imenso agradecimento à minha família, Ana Cristina, Jorge e Georgia, que me apoiaram incondicionalmente e incansavelmente para que atingisse meu objetivo, que muitas vezes me afastou do convívio com eles.

Agradeço profundamente ao meu orientador, Ricardo Lodi Ribeiro, que me incentivou, guiou, torceu, em resumo, deu todo o suporte e conforto necessários para que pudesse levar o trabalho até o fim. Foram quatro anos de aprendizado, convívio e amizade, que só tenho a me orgulhar.

Meu muito obrigada, de forma especial, ao meu co-orientador, Professor Marcus Lívio, que, com seu conhecimento e gentileza, deu-me a honra de ser sua estagiária na turma de graduação em Direito, gratificou-me com a publicação de dois artigos em obras coletivas e com quem pude muito aprender. Sem sua amizade e incentivo esse resultado não seria possível.

Agradeço à banca examinadora, composta por professores maravilhosos, ícones do conhecimento, com quem tive oportunidade de dividir este trabalho. Professor Gilmar Mendes, esta tese nasceu com a minha dissertação, em que tive a oportunidade e a honra de tê-lo como orientador. Muito obrigada pela presença, que engrandece este trabalho. Professor Adilson Pires, suas aulas sempre foram muito inspiradoras, é um grande orgulho ter sua avaliação. Professor Carlos Alexandre, agradeço por ter aceitado o convite e contribuído com suas sábias ponderações. Professor Rodrigo, é uma grande alegria tê-lo na banca e poder contar com suas profundas considerações acerca do texto produzido.

Por fim, registro um agradecimento especial aos meus queridos amigos, que me apoiaram e torceram para que chegasse até aqui, compreendendo a minha ausência ao longo desse tempo: Flávia Afonso, Guilherme Quaresma, Márcio Ávila, Mariana Riet.

A esperança tem duas filhas lindas, a indignação e a coragem; a indignação nos ensina a não aceitar as coisas como estão; a coragem, a mudá-las.

Santo Agostinho

RESUMO

DUTRA, M.D. *Deduções fundamentais: uma análise sob o enfoque da capacidade contributiva: situação da tributação da renda da pessoa física no Brasil*. 2017. 262f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.

A tese busca, partindo da existência do dever fundamental de pagar tributos no sistema brasileiro e da configuração do Brasil como Estado Democrático de Direito, analisar a capacidade contributiva como direito fundamental e grande balizador na relação desenvolvida entre o Estado e o contribuinte, com o fito de verificar como esse direito fundamental de aplicação imediata está sendo observado pelo legislador infraconstitucional especialmente no que tange ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física. Foi estudada a estrutura desse imposto desde sua normativa constitucional até a legal e verificou-se ser esse guiado pelo princípio da renda líquida, que visa à tributação da renda após o abatimento de todas as receitas gastas para a sua produção (gastos profissionais), além do mínimo existencial. A partir dessa análise, e com base em algumas ideias extraídas do direito americano e espanhol, demonstrou-se a possibilidade de retirar da capacidade contributiva o conceito de deduções fundamentais, que teriam base constitucional e respaldariam a redução da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física com o fito de pôr a salvo da tributação as despesas do contribuinte e de sua família (capacidade contributiva em representação) com obrigações legais, como tributos, e as voluntárias realizadas para garantir o mínimo existencial, bem como os direitos sociais que devem ser garantidos pelo Estado, considerando ser a norma que veicula as deduções fundamentais também um direito fundamental, de eficácia contida e aplicação imediata, o que permitiria que, independentemente do legislador, esse tipo de dedução fosse realizada, podendo, depois, o Poder Legislativo trazer balizas para sua utilização.

Palavras-chave: Tributação. Capacidade Contributiva. Imposto de Renda. Pessoa Física. Deduções Fundamentais.

ABSTRACT

DUTRA, M.D. *Deduções fundamentais – uma análise sob o enfoque da capacidade contributiva: situação da tributação da renda da pessoa física no Brasil*. 2017. 262f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.

The thesis searches, starting from the existence of the fundamental duty to pay taxes in the Brazilian system and the configuration of Brazil as a democratic State, to analyze the ability to pay as a fundamental and wide right beacon in the developed relationship between the state and the taxpayer with a view to check how this fundamental right of immediate application is being observed by the legislature infra especially with regard to personal income tax. It was studied the structure of this tax from its constitutional rules to the legal ones. It was found that it is guided by the principle of net income visa taxation of income after the deduction of all income and expenses for the production of income (professional expenses) beyond the minimum existential. From this analysis and based on some ideas taken from American and Spanish laws, it is showed that it is possible to extract from the ability to pay the concept of fundamental deductions that would have constitutional basis and would endorse the reduction of the calculation basis of personal income tax in order to put safe from taxation the costs incurred by the taxpayer and his family with legal obligations and voluntary taxes and expenditure to ensure the existential minimum and social rights which must be guaranteed by the state considering the norm that regulates the fundamental deductions also a fundamental right, of contained effectiveness and immediate applicability, which would allow, independently from the legislator, to perform this type of deduction and after the legislature may bring beacons for use.

Key words: Taxation. Tax-paying Ability. Personal income tax. Fundamental Deductions.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1-	Cálculo do imposto a pagar.....	74
Tabela 2-	Tabela progressiva mensal do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física.....	167
Tabela 3-	Receita tributária obtida com o imposto de renda de 2011 a 2015.....	174
Tabela 4-	Resumo das declarações por faixa base de cálculo anual.....	175
Tabela 5-	Resumo da declaração por natureza de ocupação.....	176
Tabela 6-	Tabela progressiva mensal do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física.....	211
Tabela 7-	Comparativo entre o custo do aluguel na cidade mais cara e mais barata do Brasil.....	216
Tabela 8-	Tabela de provisões mínimas estipuladas pelo Decreto-Lei nº 399.....	220

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	11
1	TRIBUTAÇÃO: SEU FUNDAMENTO E NECESSIDADE	14
1.1	O contexto do Estado Democrático de Direito	14
1.2	A necessidade e os efeitos da tributação	21
2	CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	36
2.1	Capacidade contributiva: fundamentos, hierarquia principiológica e conteúdo	36
2.2	O princípio da capacidade contributiva na Constituição da República Federativa do Brasil, de 5/10/1988	46
2.3	Classificação da capacidade contributiva	54
2.3.1	<u>Capacidade contributiva objetiva (ou absoluta) e subjetiva (ou relativa)</u>	54
2.3.2	<u>Capacidade contributiva geral (ou global) e parcial</u>	58
2.3.3	<u>Capacidade contributiva própria ou em representação</u>	58
2.4	Índices de capacidade contributiva	59
2.4.1	<u>A renda</u>	61
2.4.2	<u>O patrimônio</u>	64
2.4.3	<u>O consumo</u>	65
2.5	Atributos da capacidade contributiva	65
2.6	<u>Técnicas de tributação utilizadas para viabilizar a aplicação da capacidade contributiva</u>	69
2.7	<u>Destinatário legal do princípio da capacidade contributiva</u>	78
2.8	<u>Limites à tributação pelo princípio da capacidade contributiva</u>	80
2.8.1	<u>O mínimo vital ou mínimo existencial</u>	80
2.8.2	<u>O confisco</u>	109
2.9	<u>Capacidade contributiva como direito fundamental</u>	113
2.10	<u>Aplicação do princípio da capacidade contributiva</u>	116
2.10.1	<u>Com relação aos impostos</u>	118
2.10.2	<u>Com relação às taxas</u>	120
2.10.3	<u>Com relação às contribuições de melhoria</u>	122
2.10.4	<u>Com relação às contribuições parafiscais, a de iluminação pública e aos empréstimos compulsórios</u>	123
3	<u>IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA</u>	126
3.1	<u>Breve histórico sobre a tributação da renda</u>	126

3.2	Imposto sobre a Renda de Pessoa Física no Brasil	127
3.2.1	<u>Breve histórico</u>	127
3.2.2	<u>O Imposto sobre a Renda de Pessoa Física na CRFB/88</u>	130
3.2.2.1	Princípios constitucionais aplicáveis ao imposto de renda.....	136
3.2.3	<u>O Imposto sobre a Renda de Pessoa Física na legislação infraconstitucional</u>	136
3.2.3.1	O fato gerador do imposto de renda.....	141
3.2.3.1.1	Disponibilidade econômica ou jurídica.....	142
3.2.3.1.2	O conceito de renda e proventos de qualquer natureza.....	145
3.2.3.1.3	Aspecto espacial do fato gerador.....	158
3.2.3.2	A base de cálculo e alíquota do IRPF.....	159
3.2.3.3	O sujeito passivo do imposto de renda.....	169
3.2.3.4	O lançamento do imposto de renda.....	174
3.3	<u>Imposto sobre a renda nos dados da Receita Federal do Brasil</u>	173
3.4	<u>Imposto sobre a renda das pessoas físicas nos Estados Unidos da América</u>	176
3.5	<u>Imposto sobre a renda das pessoas físicas na Espanha</u>	182
4	<u>DEDUÇÕES FUNDAMENTAIS E LEGAIS</u>	189
4.1	<u>Noções gerais</u>	190
4.2	<u>Deduções fundamentais</u>	195
4.3	<u>Deduções legais</u>	240
4.4	<u>Despesas indedutíveis</u>	241
	CONCLUSÃO	242
	REFERÊNCIAS	245

INTRODUÇÃO

Com a evolução histórica, econômica, cultural, o ser humano tornou-se cada vez mais complexo em suas relações e necessidades, o que se reflete nas sociedades por ele formadas. Sem dúvida, trata-se de um contexto extremamente instigante para um pesquisador e observador, mas ao mesmo tempo deveras desafiador. Não é tarefa simples regular essas sociedades, gerar estruturas de controle e fiscalização e muito menos instituir um sistema de tributação justo e eficiente.

É inegável que, para manter uma sociedade, independentemente de sua complexidade, e sempre tendo como norte um Estado Democrático de Direito, faz-se necessária a tributação com o fim de arrecadar recursos, surgindo a noção de dever fundamental de pagar tributos.

A tributação, portanto, passa a ser vista como o outro lado da moeda dos direitos fundamentais. Há uma relação de mão dupla entre ela e esses direitos, pois um Estado não pode assegurá-los sem recursos financeiros e, como não se está a tratar de Estados Patrimonialistas, esses recursos têm que vir da sociedade, maior interessada na efetivação de um Estado Democrático de Direito e, por isso, legitimada a controlar, inclusive, essa arrecadação e a estruturação desse sistema tributário.

Dessa feita, parte-se de um ponto pacífico que pagar tributos é indispensável para viver em uma sociedade. A grande questão existente nessa seara é como pagar esses tributos e quem pode pagá-los, ou seja, como manejar esse sistema tributário, em uma dada sociedade repleta de facetas, de modo que ele respeite a capacidade contributiva dos indivíduos que a compõem.

Analisando o sistema tributário brasileiro e a doutrina tributária nacional acerca dessa questão, verifica-se que, infelizmente, está-se longe de atingir o ponto ótimo de tributação no Brasil, o qual aliará respeito à capacidade contributiva e arrecadação suficiente e eficiente.

Basta conferir os dados publicados em estudo recente pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT)¹, para verificar que o brasileiro em 2016 teve que trabalhar cerca de 153 dias, ou seja, até o dia 1º de junho, só para pagar os tributos devidos à União, aos Estados e aos Municípios². Portanto, segundo o referido estudo, o brasileiro comprometerá 41,80% do seu rendimento bruto com tributos no ano em curso.

¹ INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. *Brasileiro trabalha até 1º de junho só para pagar impostos: Consumidores trabalharão 153 dias em 2016 para pagar tributos*. Disponível em: <www.ibpt.com.br>. Acesso em: 6 jul. 2016.

² O Distrito Federal ser competente para instituir tributos estaduais e municipais fica englobado na menção a Estados e Municípios.

Claro que não basta utilizar esse dado numérico para aferir se a tributação é mal distribuída ou até confiscatória, sem antes verificar a contrapartida do Estado. Em outras palavras, a par da discussão acerca da gestão dos recursos arrecadados, que não é o foco do presente trabalho, a fim de aferir a justiça de um sistema tributário como posto e o equilíbrio entre o respeito à capacidade contributiva e a necessária arrecadação de recursos, faz-se indispensável um estudo acerca desses diversos tributos (no caso da presente tese, somente do Imposto de Renda sobre Pessoas Físicas) e de como a capacidade contributiva é manejada na sua instituição e arrecadação.

Como a pessoa física é o núcleo fundamental de toda a sociedade, e o imposto de renda é o tributo por excelência, um dos mais antigos, além de ser manejado em todo o mundo e oferecer maiores possibilidades para observar de forma plena a capacidade contributiva, escolheu-se analisar como se comporta a tributação da renda da pessoa física no Brasil, e como a capacidade contributiva é observada nessa sistemática.

O imposto de renda tem sua matriz constitucional alicerçada no art. 153, inciso III e § 2º, da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) e sua fonte legal no art. 43, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN). A renda é considerada um índice de capacidade contributiva, contudo, como bem expõe Tipke (2008), a base de cálculo do imposto sobre a renda deve considerar a renda líquida, pois esta é que efetivamente se acresceu ao patrimônio do contribuinte e que reflete a sua capacidade contributiva. Contudo, a obtenção da referida renda líquida passa por um processo de deduções, que, se não for bem estruturado, não permite a efetiva personalização do imposto – técnica de tributação para aplicação da capacidade contributiva³ – bem como desrespeita o princípio da capacidade contributiva, que é um direito fundamental no sistema constitucional brasileiro e goza, portanto, de aplicação imediata nos termos do disposto no § 1º do art. 5º da CRFB⁴.

Ora, se o sistema pátrio de deduções do imposto de renda não observa a capacidade contributiva de forma plena, por não admitir ou admitir em parte uma série de deduções que refletiriam o respeito a outros direitos fundamentais e sociais elencados por nossa Magna Carta, tais como moradia, saúde e educação, que muitas vezes seriam de responsabilidade direta do Estado, o qual não consegue arcar de forma satisfatória, seria possível afirmar que essas deduções deveriam ser aceitas pelo Estado, mesmo sem base legal, com respaldo única e exclusivamente na aplicação imediata do princípio da capacidade contributiva, com o fim de

³ DUTRA, M.D. *Capacidade Contributiva: Análise dos Direitos Humanos e Fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 43-57.

⁴ *Ibid.* p. 203-207.

assegurar o respeito a esse direito fundamental – base para um sistema tributário justo – até que o legislador se mova e busque implementar essas deduções? Ou seja, pode-se defender a tese de que, com base na capacidade contributiva, e para se obter a renda líquida para a tributação do imposto de renda, podem haver deduções fundamentais (entendidas estas por derivarem diretamente dos comandos constitucionais existentes) extraídas diretamente do texto Constitucional? As respostas a essas perguntas serão fornecidas ao longo do presente trabalho.

1 TRIBUTAÇÃO: SEU FUNDAMENTO E NECESSIDADE

Como visto na introdução, o presente trabalho procura analisar a viabilidade de se extrair da Constituição deduções que visem a reduzir a base de cálculo do imposto de renda que incide sobre a pessoa física, com base na capacidade contributiva, que é um direito fundamental.

Dessa forma, antes de enfrentar o princípio da capacidade contributiva, bem como o imposto de renda sobre pessoas físicas e por fim o conceito e estrutura das deduções fundamentais, é preciso analisar a necessidade e a importância da tributação, que é um norte para todo o resto. Afinal, só existe a capacidade contributiva em razão da necessidade de medir o impacto da tributação sobre os contribuintes.

1.1 O contexto do Estado Democrático de Direito

A história do Estado é antiga, afinal o ser humano sempre precisou de um ente maior para ditar as regras e promover o controle social. Antes motivado pela religião, depois pelo medo e, por fim, por regras que refletem a vontade da população, tem-se o Estado como um ente fundamental para a organização social.

Depois de justificada sua existência e configurada sua necessidade, o Estado foi concebido com diversos papéis, primeiro, apenas garantir que os direitos liberais, reconhecidos pelas primeiras declarações de direitos, não fossem maculados, depois, assegurar prestações aos indivíduos, assumindo uma postura intervencionista. Hoje em dia, verifica-se a existência de diversos tipos de Estados, alguns com perfis mais liberais, como o americano, outros socialistas, como a China, outros ainda com estrutura de Estado do Bem-Estar Social, como é o caso da Suécia.

Com sistemas de governo (parlamentarismo e presidencialismo) distintos e formas de governo (república ou monarquia) também diferentes, há diversos Estados que consagram, principalmente após as Revoluções Liberais, a estrutura de Estados de Direito, que veiculam em sua concepção o ideário liberal.

De forma bem objetiva, o Estado de Direito pode ser conceituado como uma organização política cuja atividade é moldada e limitada pelo Direito, com o fim de eliminar o arbítrio no exercício dos Poderes Públicos, garantindo os direitos dos indivíduos em face desses Poderes. O Estado, para agir, deve pautar-se em leis existentes, sendo o seu âmbito de atuação

definido e limitado por elas.

Segundo Canotilho⁵, as características essenciais de um Estado de Direito são: a) separação de poderes, b) garantia de direitos e liberdades, c) pluralismo político e social, d) direito de recurso contra abusos dos funcionários, d) subordinação da Administração à Constituição, e) fiscalização da constitucionalidade das leis.

De acordo com o referido autor, as dimensões fundamentais da juridicidade do Estado de Direito são: a) governo de leis gerais e racionais, b) organização do poder segundo o princípio da divisão de poderes, c) primado do legislador, d) garantia de tribunais independentes, e) reconhecimento de direitos, liberdades e garantias, f) pluralismo político, g) funcionamento do sistema organizatório estadual subordinado aos princípios da responsabilidade e do controle, h) exercício do poder estadual através de instrumentos jurídicos constitucionalmente determinados.

O autor português entende que o Estado de Direito veicula princípios e valores materiais necessários para uma ordem humana justa e de paz, entre os quais indica:

[...] a liberdade do indivíduo, a segurança individual e colectiva, a responsabilidade e responsabilização dos titulares do poder, a igualdade de todos os cidadãos e a proibição de discriminação de indivíduos e de grupos. Para tornar efectivos estes princípios e estes valores o Estado de direito carece de instituições, de procedimentos de acção e de formas de revelação dos poderes e competências que permitam falar de um poder democrático, de uma soberania popular, de uma representação política, de uma separação de poderes, de fins e tarefas do Estado. A forma que na nossa contemporaneidade se revela como uma das mais adequadas para colher esses princípios e valores de um Estado subordinado ao direito é a do Estado constitucional de direito democrático e social ambientalmente sustentado.⁶

Portanto, não basta que o Estado esteja submetido às leis, faz-se necessário que essas leis sejam elaboradas pelos representantes do povo, para gozarem de legitimidade e garantirem a participação de todos no processo de organização e manutenção do Estado.

Mais do que isso, após a onda do constitucionalismo, ficou muito claro que a carta fundante do Estado, sua Constituição, tem que ser expressão efetiva dessa vontade do povo, manifestada por meio do poder constituinte (não sendo importante a forma de sua estrutura, mas fundamental que nele haja representação popular na condução do processo), e que nela sejam assegurados os direitos fundamentais, que serão objeto de proteção e garantia do Estado.

Após o Estado de Direito, surge o Estado Social, com uma postura marcadamente intervencionista na economia e com a responsabilidade de fornecer prestações positivas,

⁵ CANOTILHO, J.J.G. *Estado de Direito*. Disponível em: <<http://www.libertarianismo.org/livros/jjgcoedd.pdf>>. Acesso em: 20 nov. 2016.

⁶ Ibid. p. 7.

viabilizando os direitos sociais. Como ressalta Cardoso:

No Estado Social, todavia, o papel da organização estatal sofre drástica transformação. O Estado passou a assumir papel preponderante na vida social em todas as suas esferas, sendo impingida a tarefa de organizar, coordenar e, principalmente, impulsionar a atividade econômica. Tudo isso vinculado a uma *ratio* maior, de diminuição das desigualdades sociais que são provocadas e extremadas pelo sistema econômico capitalista.⁷

Com o aumento da máquina estatal, em razão dos custos gerados por esse tipo de Estado, e a crise do petróleo, em 1973, o Estado Social entra em crise e torna-se objeto de diversos questionamentos, entre os quais:

a) incremento da carga fiscal, sobretudo nas classes médias; b) crescimento expressivo do aparato estatal, que cada vez exigia mais recursos para a sua manutenção; c) percepção de ineficiência do Estado e de suas empresas, que não “retornavam” ao contribuinte o valor de seus impostos (no sentido de disponibilizar serviços públicos eficientes); d) crescentes *déficits* públicos, cuja causa foi identificada (principalmente pela pregação dos partidos conservadores e parte da mídia) na falência do sistema previdenciário.⁸

Esses problemas, que infelizmente continuam existindo na realidade brasileira (nesse ponto, parece que o Brasil parou no tempo), geraram, nas décadas de 80 e 90, a eleição de políticos com perfil liberal, considerados mais conservadores, que tiveram que lidar com cartas constitucionais que continham um conteúdo predominantemente social. Foi um período marcado por reformas neoliberais, que encontrou seu esgotamento já na primeira década do século XXI.

Surge, nesse contexto, o Estado Democrático de Direito, formado por meio de uma carta constitucional veiculada por um poder constituinte, que, efetivamente, reflete a vontade do povo, que visa a organizar o Estado e balizar os poderes na sua condução, dividindo as funções estatais, apontando a criação dos órgãos para o exercício dessas funções, distribuindo competências, assegurando direitos fundamentais e sociais. Esse Estado deve pautar o seu agir não apenas na lei, elaborada de acordo com as regras apontadas, mas também em princípios tais como: moralidade, eficiência, transparência, ética, além de garantir o direito à indenização quando a atuação do Estado causar prejuízo.

O Estado Democrático de Direito, como expõe Cardoso, é:

uma síntese entre o Estado de Direito e o Estado Social. As garantias jurídicas que marcam o Estado de Direito – separação dos Poderes, legalidade (igualdade perante a lei), segurança jurídica, sufrágio universal, além dos clássicos direitos fundamentais – encontram-se conjugadas com os direitos sociais albergados pelo Estado Social e

⁷ CARDOSO, A. M. *O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 134.

⁸ *Ibid.* p. 131.

que trabalham na busca da realidade da igualdade material e justiça social.⁹

Segundo Greco, ao analisar esses conceitos em face da nossa Constituição:

As duas visões acima singelamente expostas (Estado de Direito e Estado Social), que, em certos contextos, foram consideradas como opostas e incompatíveis, encontram na Constituição de 1988 sua concomitante consagração. A rigor, o Brasil não é um Estado de Direito! Assim como não é um Estado Social! Nos exatos termos do art. 1º da CF-88, ele “constitui-se em Estado Democrático de Direito”! É a fusão de valores e concepções distintas. É a consagração concomitante do prestígio da segurança e da justiça. É dar igual relevância tanto aos meios quanto aos fins buscados.¹⁰

No Estado Democrático de Direito, o princípio democrático sofre uma releitura, não se limita ao caráter representativo, mas assume um perfil participativo, passando a ser visto não mais sob uma óptica estática, mas sim dinâmica.

Em resumo, trata-se de um Estado criado pelo povo, para garantir os direitos que a população precisa para viver com dignidade (direitos fundamentais e sociais), que baliza seu atuar em regras claras – conceito macro de segurança jurídica – e tem estrutura a permitir o questionamento de atos e normas por ele emitidos, que não se encaixem na moldura constitucional e legal para ele desenhadas.

Nesse sentido, Delgado ressalta:

A realidade social exige, por todos os ângulos em que ela seja examinada, que os direitos da cidadania e do respeito à dignidade humana sejam respeitados de modo absoluto pelo Estado. Esses direitos não ficam limitados, apenas, à proteção da liberdade e outros expressamente definidos, mas, também, o de ser exigido do (sic) poderes organizados que cobrem tributos em harmonia com os princípios da legalidade, da moralidade, da capacidade contributiva, da uniformidade, do não-confisco, da razoabilidade, da proporcionalidade e dos fins para os quais o Estado foi constituído, existe e funciona.¹¹

Dessa feita, nos termos do que leciona Novais:

Pode, assim, o Estado social e democrático de Direito – enquanto conceito que exprime a limitação e vinculação jurídica do Estado com vista à garantia dos direitos fundamentais do homem e à promoção das condições do livre e autónomo desenvolvimento da personalidade individual – acolher e integrar juridicamente as transformações económicas e sociais democraticamente decididas e, com tal alcance, constituir-se em princípio estruturante da ordem constitucional das sociedades democráticas contemporâneas.¹²

Nesse modelo de Estado, verificou-se a fundamentalização dos direitos sociais (ponto

⁹ CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 136-137.

¹⁰ GRECO, M.A. *Contribuições* (uma figura “sui generis”). São Paulo: Dialética, 2000. p. 101-102.

¹¹ DELGADO, J.A. A Interpretação Contemporânea do Direito Tributário e os Princípios da Valorização da Dignidade Humana e da Cidadania. In: FISCHER, O. C. (Coord.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 156.

¹² NOVAIS, J. R. *Contributo para uma Teoria do Estado de Direito*. Coimbra: Almedina, 2006. p. 218.

que será aprofundado nos **itens 3.8.1.4 e 4.2**), a “reinterpretação global dos direitos, liberdades e garantias tradicionais à luz do novo princípio da socialidade, [...]”¹³ e os direitos fundamentais passam a ser vistos como “valores que se impõem genericamente a toda a sociedade”¹⁴.

Atente-se para o fato de que, nesse processo, houve um incremento da independência dada ao Poder Judiciário, que tem a atribuição de controlar o governo, mas também de exercer a jurisdição constitucional. Conforme leciona Novais:

A fiscalização judicial ou jurisdicional da constitucionalidade afirma-se, então, progressivamente, como verdadeiro <<coroamento do Estado de Direito>>, enquanto mecanismo, por excelência, de compensação das tentações de arbítrio induzidas pelas exigências do novo princípio de socialidade; reconhecendo a soberania na comunidade – e não já no poder legislativo –, o Estado social de Direito assume o caráter de moderno <<Estado de jurisdição>> ou de forma mista de <<Estado legislativo jurisdicional>>, no qual, em certa medida, e como escreve Castanheira Neves – e independentemente das dúvidas que se possam erguer à legitimidade desta transformação do juiz em <<legislador apócrifo>> -, só os tribunais e a função judicial verdadeiramente independentes se podem assumir como os representantes originários <<da comunidade no seu todo e da sua última intenção axiológica>>.¹⁵

Importante destacar que esse Estado tem um novo desafio ante o surgimento da Sociedade de Risco, pois um de seus fundamentos, que é a segurança jurídica, sofre abalos e apresenta a necessidade de releitura.

Torres expõe que nesse contexto da Sociedade de Risco:

Redesenha-se a segurança dos direitos fundamentais na fase atual do relacionamento entre Estado e Sociedade, em que esta assume o papel preponderante, restando ao Estado agir subsidiariamente na sua função regulatória e na impossibilidade de o indivíduo ou a sociedade resolverem os seus próprios problemas.¹⁶

Torres ressalta que na Sociedade de Risco predomina uma *cadeia de subsidiariedades*, na qual há, em primeiro lugar, a responsabilidade do indivíduo pela sua própria sobrevivência, seguida da responsabilidade da comunidade e, em terceiro, da responsabilidade do Estado.¹⁷

Silva declara que:

Com a superação dos paradigmas da sociedade industrial por intermédio da modernização reflexiva, emerge o conceito de *sociedade de risco*, o qual “designa uma fase no desenvolvimento da sociedade moderna, em que os riscos sociais, políticos, econômicos e individuais tendem cada vez mais a escapar das instituições

¹³ NOVAIS, Jorge Reis. *Contributo para uma Teoria do Estado de Direito*. Coimbra: Almedina, 2006. p. 200-201.

¹⁴ Ibid. p. 201.

¹⁵ Ibid. p. 206-205.

¹⁶ TORRES, R. L. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: valores e princípios* Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 2, p. 176..

¹⁷ Ibid. p. 177.

para o controle e a proteção da sociedade industrial”.¹⁸

Em complemento, Torres ensina que:

[...] a sociedade de risco se caracteriza por algumas notas relevantes: a ambivalência¹⁹, a insegurança²⁰, a procura de novos princípios e o redesenho do relacionamento entre as atribuições das instituições do Estado²¹ e da própria sociedade.²²

Dessa feita, princípios como o da solidariedade, transparência, proporcionalidade, ponderação, tolerância e responsabilidade surgem com a finalidade de fundamentar, nesse novo contexto, o ordenamento jurídico e as relações entre Estado e Sociedade.

Importante trazer a seguinte observação feita por Shoueri:

Com efeito, no Estado do Século XXI, a liberdade já não tem as características individualistas, próprias do século XIX, mas tampouco recai no exagero do Estado do Bem-Estar Social, que se buscou no Século XX. No Estado do Século XXI, a liberdade assume nova feição, síntese da exacerbação do individualismo, própria do liberalismo e do Estado, característica do Estado Social: o Estado é afastado e a sociedade civil reivindica para si o espaço que fora ocupado por aquele.²³

A Constituição da República Federativa do Brasil atualmente em vigor, além de textualmente afirmar no art. 1º ser o Brasil um Estado Democrático de Direito, traz diversos dispositivos que nos permitem extrair essa conclusão, dos quais são exemplos: art. 2º: consagra a teoria da separação das funções; art. 3º: objetivos da República: igualdade, justiça, solidariedade, pluralidade, redução de desigualdades sociais e regionais que representam a adoção pelo Constituinte da solidariedade social como fundamento desses objetivos que têm papel condicionante na elaboração dos mecanismos, instrumentos e estruturas do Estado²⁴; art. 5º: rol exemplificativo (vide o § 2º - cláusula aberta) de direitos e garantias fundamentais; art. 6º: rol de direitos sociais; art. 7º, inciso IV: indicação do que compõe o conceito de mínimo existencial; art. 14: direito ao voto; art. 17: pluralidade partidária; arts. 18 a 33: organização da

¹⁸ SILVA, S. A. R. G. da. A tributação na sociedade de risco. In: PIRES, A. R.; Tôrres, H. T. (Orgs.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário*: Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 180.

¹⁹ Ambivalência – impossibilidade de se ter sempre consenso na execução de políticas públicas.

²⁰ Segundo Torres (2005, p. 178), o risco e a insegurança não têm como ser eliminados, mas precisam ser controlados. Desse modo, a cadeia de subsidiariedade deixa clara a responsabilidade da sociedade em primeiro lugar para tratar dessas questões, não só no que tange aos direitos, mas também aos deveres, pois “o cumprimento dos deveres é também moral, e não só jurídico, do que resulta que o Estado não pode impô-los”. Riscos como o da AIDS, destruição do meio ambiente, seriam controlados pela sociedade.

²¹ Instituições como Ministério Público, Defensoria Pública e Poder Judiciário passam a ter um papel mais ativo. Trata-se de uma sociedade litigiosa.

²² TORRES, R. L. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 177. v. 2.

²³ SCHOUERI, E. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 26.

²⁴ CONTIPELLI, E. *Solidariedade Social Tributária*. Coimbra: Almedina, 2010. p. 189.

Federação, com a distribuição de competências; arts. 37 a 43: Administração Pública – princípios, responsabilidade; arts. 44 a 58: Poder Legislativo; arts. 59 a 69: regras do processo legislativo; arts. 76 a 91: Poder Executivo; arts. 92 a 126: Poder Judiciário; art. 102: controle de constitucionalidade das normas; art. 145 a 162, 177, 195, 239, 240: Sistema Tributário Nacional; arts. 163 a 169: finanças públicas; art. 170 a 192: ordem econômica.

O Brasil assume a configuração de um Estado Democrático de Direito, que, buscando conviver no contexto da Sociedade do Risco, tem por finalidade equilibrar segurança jurídica com justiça. Ter como fundamento a cidadania e a dignidade da pessoa humana (art. 1º, CRFB) gera a necessidade de que toda a sua estrutura vise a assegurar a observância desses fundamentos. Afinal, o Estado foi feito para o homem e não o contrário. Nesse sentido, ganha força a necessidade de dotar o Estado de recursos para que, além de se manter, possa fornecer as prestações necessárias para a garantia de uma vida digna a todos, priorizando aqueles que não têm recursos, ponto atinente ao fornecimento dos direitos sociais (art. 6º c/c 7º, inciso IV, CRFB), bem como assegurar a proteção dos direitos fundamentais (art. 5º c/c § 2º, CRFB).

A tributação é a fonte prioritária desses recursos, e ela virá limitada e ponderada por princípios, em destaque a capacidade contributiva, que visa a ponderar a necessidade de recursos para o Estado com a garantia dos direitos individuais dos cidadãos, tais como a propriedade (art. 5º, inciso XXII, CRFB) e o exercício de atividade lícita (art. 5º, inciso XIII, CRFB). Contudo, nesse novo contexto constitucional, tem-se a figura do princípio da solidariedade social, que impinge à tributação uma função redistributiva de recursos, que visa a não só garantir tal dignidade, já mencionada como fundamento da República (art. 1º, inciso IV, CRFB), mas também o objetivo do Estado de “promover uma sociedade livre, justa e solidária, com redução de desigualdades regionais e sociais” (art. 3º, CRFB), o que, sem dúvida, irá impactar e potencializar a necessidade de observância do princípio da capacidade contributiva em toda a estrutura tributária do Estado, afinal se faz necessária a maior obtenção de recursos possível de quem pode contribuir, dentro dos limites e de acordo com as técnicas veiculadas pela capacidade contributiva (ponto que será desenvolvido no capítulo 2).

Importante ressaltar que o princípio da capacidade contributiva, que assume grande relevância no contexto do Estado brasileiro, sofre influência em sua aplicação e interpretação do Pós-positivismo²⁵, que, segundo Barroso, identifica:

um conjunto de idéias difusas que ultrapassam o legalismo estrito do positivismo normativista, sem recorrer às categorias da razão subjetiva do jusnaturalismo. Sua

²⁵ Surge como uma nova teoria relativa à normatividade dos princípios, que surgiu após o fracasso do jusnaturalismo e do colapso do positivismo jurídico apoiado pela Alemanha nazista e Itália fascista.

marca é a ascensão dos valores, o reconhecimento da normatividade dos princípios e a essencialidade dos direitos fundamentais. Como ele, a discussão ética volta ao Direito. O pluralismo político e jurídico, a nova hermenêutica e a ponderação de interesses são componentes dessa reelaboração teórica, filosófica e prática que fez a travessia de um milênio para o outro.²⁶

Segundo essa nova concepção, adotada na presente tese, há o restabelecimento da relação entre ética e direito, com o fim de materializar a relação entre valores, princípios, regras e a teoria dos direitos fundamentais, valorizando os princípios e atribuindo a eles caráter de norma vinculante. Exatamente por isso, o princípio da capacidade contributiva foi o elemento escolhido para nortear a relação tributária e embasar a análise do imposto de renda incidente sobre a pessoa física, bem como será o fundamento das deduções fundamentais.

Posto isso, já que caracterizado o Estado, a influência principiológica que ele sofre e a relevância do princípio da capacidade contributiva como balizador da tributação, faz-se necessário passar à análise da justificativa dessa bem como à demonstração de seus impactos na realidade social.

1.2 A necessidade e os efeitos da tributação

A origem da tributação é antiga e remonta à do próprio Estado, isso porque sempre foi necessário buscar recursos para ele, seja para satisfazer as vontades do rei, seja para suportar os gastos com a estrutura e manutenção da máquina pública, ou para garantir direitos à população ou prestações positivas, pois o Estado não é detentor de riqueza própria, mas mero gestor dos recursos alheios.

A tributação é a fonte principal de recursos de um Estado, portanto a estrutura do sistema tributário dele vai variar de acordo com os ideais abraçados por este, tendo em vista que, como abordado no item acima, se assumir uma versão de Estado Social, terá a necessidade de angariar mais recursos e ter um tamanho maior, em razão dos deveres que a Carta Constitucional lhe impuser, do que se assumir a versão de um Estado Liberal²⁷.

No Estado Liberal, o tributo surgiu como forma de garantir as liberdades individuais, tendo em vista que a receita patrimonial estatal era insuficiente para atender as despesas

²⁶ BARROSO, L. R. Fundamentos teóricos e filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro (Pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo). *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, v. 1, n. 6, p. 31-32, set. 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 5 jul. 2016.

²⁷ Para os liberais, o tributo tem um caráter neutro, pois entendem não ter a tributação o condão de alterar a estrutura social e econômica.

públicas, que se restringiam ao que era essencial (atividades ligadas à justiça, política, diplomacia, defesa contra a agressão externa e segurança de ordem interna). O tributo, nessa época, tinha fim unicamente fiscal e era cobrado da mesma forma para todos, vigendo o princípio da igualdade formal.²⁸ Segundo Torres:

A liberdade é o fundamento precípua do tributo para o liberalismo. O Estado, de origem contratual, constitui-se no espaço aberto pelo acordo entre as vontades individuais: nesse espaço constitui-se também o tributo, que tem por objetivo a garantia das liberdades individuais.²⁹

Constata-se que, na realidade hodierna, as finanças dos Estados tendem a ter um caráter intervencionista, além de personalizar o imposto, em razão do princípio da capacidade contributiva, bem como de desenvolver uma tributação de cunho extrafiscal.³⁰ Dessa feita, a tributação, além da característica fiscal que sempre lhe foi ínsita, passa a apresentar, também, um viés extrafiscal e é usada como um método de regulação da alocação de recursos no mercado, bem como de redistribuição de riquezas.³¹

Então, antes de propriamente analisar o dever fundamental de pagar tributos, torna-se relevante estudar os efeitos que a tributação gera, afinal, dentro desse viés extrafiscal, ela pode ser usada como forma de estimular ou não determinada atividade econômica ou segmento empresarial. Ao ser a tributação utilizada como forma de intervenção do Estado na economia, ela pode gerar diversos efeitos, tais como estimular a compra de um produto pela redução de seu preço relativo ou a substituição dele por outro que seja mais barato, o que, apesar de ser sentido pelos consumidores, quase não afeta a demanda quando esta é inelástica³². Pode estimular o ócio³³ ou até tornar mais interessante a importação de um produto do que a sua produção no mercado interno, desestimulando a indústria nacional.

Por conseguinte, fica claro que o manejo adequado de um sistema tributário pode levar um país ao desenvolvimento, ou mantê-lo em um “status” de desenvolvido, enquanto um sistema tributário mal estruturado pode arruinar um país, impedindo o seu crescimento econômico.

²⁸ ROSA JUNIOR, L. E. F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 20. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 3-4.

²⁹ TORRES, R. L. *Tratado de Direito Tributário Brasileiro: sistema constitucional tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 172. v. 2.

³⁰ ROSA JUNIOR, op. cit., p. 4-5.

³¹ Ibid. p. 5-7.

³² Demanda inelástica se verifica quando um aumento de preço, por exemplo causado pela tributação, leva a uma diminuição proporcionalmente menor da quantidade demandada.

³³ Tal fato ocorre quando o indivíduo, tendo a opção de obter uma renda extra por meio de atividades periféricas às do seu dia a dia, desiste, pois a tributação sobre elas reduzirá de modo tão significativo o valor que ao fim receberá, que valerá mais usar aquele tempo livre para seu lazer, do que em atividades laborativas.

Tributar corretamente dá muito trabalho, não se limitando a análise da estruturação de um sistema tributário à mera discussão de quanto se deseja arrecadar. Exatamente por isso se faz necessária a utilização de conhecimentos jurídicos, econômicos, políticos, contábeis, sociológicos, antropológicos e, inclusive, psicológicos, devendo o profissional ter uma visão interdisciplinar dos impactos da tributação.

Tendo isso em vista, para a criação de um sistema tributário, segundo Posner³⁴, é necessário analisar os seguintes pontos: a) a geração da renda; b) as possíveis distorções na alocação dos recursos; c) os efeitos de distribuição; e d) o custo na administração deste sistema.

Tem-se que tributo é, segundo o art. 3º do CTN, “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”. Dessa feita, o sistema tributário só pode veicular cobrança instituída em lei e que não tenha por base sancionar atos ilícitos, pois o tributo não pode ser enquadrado como uma sanção, ele é uma obrigação legal.

Em complementação a esse conceito, vem o art. 9º da Lei nº. 4.320/64, que, dispondo sobre uma óptica financeira, define o tributo como “receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades”. Esse dispositivo, por ser anterior à CRFB, deve ter as espécies de tributos atualizadas pelo novo contexto constitucional.

Em outras palavras, o sistema tributário, ao ser criado, conta com as seguintes espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, contribuições parafiscais: para a seguridade social, de intervenção no domínio econômico, para as categorias profissionais e para a iluminação pública, que podem ter suas receitas vinculadas a necessidades específicas que motivaram sua instituição, como é o caso das taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições parafiscais, ou não serem influenciadas pelo princípio da afetação, o que se verifica, em regra, com os impostos (art. 167, inciso IV, CRFB). Mostra-se essencial ter em mente essas peculiaridades das espécies de tributos na materialização das competências tributárias, que, no Brasil, vêm expressas na Constituição (arts. 145 a 156).

Contudo, como já demonstrado, na estruturação desse sistema tributário, quanto aos impostos, que tem índices de capacidade contributiva diversos (que, no caso do Brasil, são

³⁴ POSNER, R. A. *Economic Analysis of Law*. 7th ed. Austin: Wolters Kluwer, 2007. Cap. 17, p. 511-537.

veiculados pela Constituição – ponto a ser abordado no capítulo 2), e em relação aos quais há à disposição várias técnicas de tributação, Posner indica os seguintes efeitos que podem ser observados: a) quanto aos impostos sobre consumo, tendem a ser regressivos, pois oneram em maior proporção as pessoas menos providas de recursos financeiros³⁵, com o que se discorda já que esse efeito pode ser mitigado se a tributação sobre os bens essenciais for reduzida ou extirpada, por meio de isenções ou alíquota zero, bem como com o manejo da técnica da seletividade, que auxilia na racionalização do sistema tributário erigido sobre o consumo, adequando-o à capacidade contributiva dos contribuintes; b) no tocante aos impostos sobre propriedade, entende que enfraquecem os direitos de propriedade sobre o bem já que, na maioria das vezes, obriga o proprietário a vendê-lo por um valor não desejado³⁶, contudo considera que, se for aplicada a técnica da seletividade e progressividade, de forma a observar o princípio da capacidade contributiva na cobrança da exação tributária, será reduzida a oneração excessiva, e o sistema se tornará mais justo; c) relativamente à tributação da renda da pessoa jurídica, declara que pode influenciar em diversas decisões, tais como: a de liquidar ou usar o seguro para comprar uma planta nova, no caso de incêndio da planta original; o que remeterá ao estudo da legislação para verificar qual das opções fornecidas resultará em uma operação tributável ou não e optar por aquela que gere o menor custo³⁷; d) quanto à tributação sobre ganho de capital, informa que nem sempre é eficiente porque tributa a simples operação de venda de ações, onde não há realização de capital, tornando ineficiente o mercado e desestimulando as operações com ações³⁸.

Por fim, Posner³⁹ complementa sua análise sobre o sistema tributário, agora, numa visão micro, ensinando quais seriam as características que integrariam um tributo considerado ótimo: a) ter uma grande base de cálculo; b) tributar atividades de demanda inelástica, onde os efeitos da substituição são mínimos; c) procurar observar a igualdade e justiça – leia-se: a capacidade contributiva; e d) não ter um custo elevado de administração.

O referido autor americano considera que a tributação sobre a renda da pessoa física – objeto de análise na presente tese – é a que se aproxima mais desse conceito de tributação ótima pelo fato de permitir a observância da capacidade contributiva, via técnica da pessoalidade e progressividade, por não ter um elevado custo de administração e por possuir uma grande base de cálculo consubstanciada no acréscimo patrimonial causado pela aferição de renda ou

³⁵ POSNER, R. A. *Economic Analysis of Law*. 7th ed. Austin: Wolters Kluwer, 2007. Cap. 17, p. 511-537.

³⁶ *Ibid.*

³⁷ *Ibid.*

³⁸ *Ibid.*

³⁹ *Ibid.*

proventos de qualquer natureza (art. 153, inciso III c/c § 2º, CRFB c/c art. 43, CTN).

Na tributação da renda, como será demonstrado no capítulo 3, para fins de observância da capacidade contributiva (desenvolvida no capítulo 2), torna-se extremamente relevante a mensuração de sua base de cálculo, que pode ser reduzida por meio de deduções, que, por exemplo, no sistema americano e espanhol são muito amplas comparativamente com o brasileiro. Claro que um número excessivo de deduções torna o sistema mais complexo, às vezes, caro de administrar e pode, em situações excepcionais, tornar impraticável a tributação, sendo necessária a eterna busca pelo meio-termo, o que será aprofundado no capítulo 4.

Posto isso, não restam dúvidas de que a tributação impacta diretamente os rumos que seguem a economia de um país, sendo estruturada de acordo com a escolha política feita, que é pautada, no sistema tributário constitucional brasileiro, pelo princípio da capacidade contributiva, que permeará todas as espécies tributárias nele veiculadas, buscando fazer com que ele observe os princípios da justiça e da igualdade.

A tributação foi desenvolvida desde sempre, como já salientado, com o fim de arrecadar recursos, que terão por fim manter a estrutura do Estado, na visão característica do Estado Liberal (ou de Direito). Contudo, teve a sua função expandida com a mudança para o Estado Social, que, por ser intervencionista, gerou a necessidade de aumentar a arrecadação para suprir o aumento do Estado, responsável que ficou pelo fornecimento dos direitos sociais aos seus cidadãos, os quais, no sistema pátrio, se pautam na garantia da dignidade humana e na solidariedade social. Como bem destaca Cardoso:

O Estado do bem-estar imprimiu aos impostos uma função que ultrapassava a de simples meio de arrecadação de fundos. Os impostos progressivos começaram a ser encarados como um mecanismo redistributivo na busca da equidade social, além de se constituírem em um meio de obtenção de maior volume de recursos, que são reclamados pelo desenvolvimento das funções sociais do Estado.⁴⁰

Segundo o ministro Delgado:

Não devemos nos esquecer que o tributo não é cobrado para atender os interesses e as necessidades do Estado. Ele tem destinação específica: é a de servir como instrumento concretizador da satisfação das exigências materiais e imateriais dos componentes da textura social, fortalecendo, assim, a expressão da cidadania e da valorização da dignidade humana em sua concepção mais ampla.⁴¹

Ressalta Spagnol que:

⁴⁰CARDOSO, A. M. *O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 129.

⁴¹ DELGADO, J. A. A interpretação contemporânea do Direito Tributário e os princípios da valorização da dignidade humana e da cidadania. In: _____. *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 156.

a tributação moderna não pode mais ser reduzida a seu aspecto arrecadatório, devendo ser estudada em relação direta com a atividade financeira do Estado”, já que “não é mais um mero sustentáculo do Estado, sendo, principalmente, um signo de desenvolvimento e transformação social”.⁴²

O simples ato de pagar tributo virou um dever fundamental e ganhou uma nova fundamentação, não sendo visto como um sacrifício para o sujeito passivo, nem como algo discricionário por parte do Estado, mas como parte integrante do *status* de cidadão:

Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria acção (econômico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte. Daí que se não possa falar num (pretensão) direito fundamental a não pagar impostos.⁴³

Dito isso, tem-se claro que há um dever fundamental de pagar tributos nos Estados Fiscais, que são vistos como um limite à dimensão do Estado, trazendo ínsito em seu bojo a ideia de não confiscatoriedade e de respeito à propriedade, sendo essa a teoria que hoje sustenta a tributação, inclusive no Brasil, conforme se vê no trecho do voto do ministro Joaquim Barbosa, que claramente menciona esse dever, no RE n.º 253.472/SP, ao entender que uma sociedade de economia mista paulista faria jus à imunidade recíproca:

Confirmariam a lesão à livre-iniciativa, à livre-concorrência e ao dever fundamental de pagar tributos três quadros hipotéticos. Em primeiro lugar, se a participação privada no quadro societário da Codesp fosse relevante, o intuito lucrativo sobrepor-se-ia à exploração portuária como instrumentalidade do Estado. Não é o caso dos autos, dado que a União detém 99,97% das ações da empresa, segundo relatório de 2007. Mantida a relevância da instrumentalidade estatal, não se vislumbra violação do dever fundamental de pagar tributos e de custeio dos demais entes federados.⁴⁴

No julgamento do RE n.º 576.155⁴⁵, que reconheceu a legitimidade do Ministério Público para, por meio de ação civil pública, questionar a concessão de regime especial para empresa relativamente ao ICMS pelo Distrito Federal, não aparece, no voto do ministro Joaquim Barbosa, de forma explícita, a menção ao dever fundamental de pagar tributos. Contudo, extrai-se da fundamentação:

Com efeito, este recurso extraordinário se limita a examinar a legitimidade do MP para propor ação civil pública que verse sobre a alegada violação do pacto federativo em dúplice manifestação: a necessidade de respeito à gestão financeira responsável e

⁴² SPAGNOL, W. B. *Da tributação e sua destinação*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994. p. 34.

⁴³ NABAIS, J. C. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2009. p. 678.

⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n.º 253472/SP. Pleno, Min. redator para acórdão Joaquim Barbosa. *DJe*, 30 maio 2011.

⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n.º 576.155. Pleno, Min. rel. Ricardo Lewandowski. *DJe*, 1 fev. 2011.

a observância das normas que garantem a harmonia entre os entes federados. A passagem por tais tópicos é relevante para que se defina se houve ou não transgressão de interesses coletivos à preservação das finanças públicas.

A meu sentir, a resposta é positiva. O respeito à gestão financeira responsável e a observância das normas que garantem a harmonia entre entes federados, esta no que se refere ao combate à guerra fiscal, são interesses sociais indisponíveis, pois sua ineficácia poder por em risco a viabilidade da República e da Federação. Ademais, tais interesses transcendem o acervo de direitos exclusivamente individuais dos cidadãos, na medida em que a falta de equilíbrio entre receitas e despesas afeta indistintamente toda a coletividade e a inconstância nas relações entre os entes federados induz ao enfraquecimento da unidade nacional para todos os jurisdicionados: pessoas naturais, empresas e entidades.

Agora, sendo o fundamento da obrigação de pagar tributos um dever fundamental, faz-se necessário compreender melhor o que é essa categoria. Os deveres fundamentais têm fundamento implícito ou explícito na Constituição, sendo uma categoria própria e autônoma em relação aos direitos fundamentais, podendo a eles se atrelar, pois, muitas vezes, esses deveres representam limites aos direitos fundamentais, bem como à própria intervenção do Estado. Há direitos, chamados “direitos boomerang”⁴⁶, que, ao mesmo tempo, constituem direitos, mas também deveres para o titular ativo, como é o caso do direito ambiental.

Segundo Nabais:

[...] os deveres fundamentais, para além de constituírem o pressuposto geral da existência e funcionamento do estado e do conseqüente reconhecimento e garantia dos direitos fundamentais no seu conjunto, se apresentam, singularmente considerados, como específicos pressupostos da protecção da vida, da liberdade e da propriedade dos indivíduos. Prova disso temo-la, por exemplo, no dever que é objeto do presente estudo: efectivamente, o dever de pagar impostos é um pressuposto necessário da garantia do direito de propriedade, na medida em que esta é de todo incompatível com um estado proprietário e implica inevitavelmente um estado fiscal.⁴⁷

Então, entende-se que deveres fundamentais são “deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos.”⁴⁸. Por conseguinte, os deveres fundamentais são posições jurídicas individuais, o que não impede que pessoas coletivas venham a ser titulares desses deveres. Ademais, deve-se estar atento para o fato de que os deveres fundamentais são posições universais, permanentes e essenciais.

Nabais⁴⁹ classifica os deveres fundamentais em três tipos: a) os clássicos – que são os pressupostos de existência e funcionamento do Estado, tais como: defesa da pátria, deveres políticos e dever de recolher tributos; b) os de conteúdo econômico, social ou cultural – fruto do estado social – que têm por titular ativo a coletividade e visam a proteger valores sociais

⁴⁶ NABAIS, J. C. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2009. p. 53.

⁴⁷ Ibid. p. 59-60.

⁴⁸ Ibid. p. 64.

⁴⁹ Ibid. p. 102-103.

relevantes, tais como dever de trabalhar, proteger o meio ambiente, preservar o patrimônio cultural; e c) aqueles cujo titular ativo são determinadas categorias ou grupos de pessoas como titulares de direitos fundamentais, tal como o dever dos pais de prover a educação dos filhos.

Contudo, o dever de recolher tributos não pode ser classificado apenas como dever clássico, pois se demonstrou que também tem fundamento no dever de cidadania, oriundo do dever da solidariedade, já que, no atual Estado Democrático de Direito, o recurso obtido com a tributação não tem por fim apenas a manutenção fria do Estado, mas principalmente a dotação de recursos para fornecer os direitos sociais a todos os seus cidadãos, priorizando, no atendimento, aqueles com menos recursos, sempre visando, no caso do sistema brasileiro, à dignidade da pessoa humana (art. 1º, inciso IV, CRFB).

Os deveres fundamentais possuem um caráter objetivo que se revela em dois planos: o estrutural e o funcional⁵⁰. No que tange ao plano funcional, os deveres fundamentais criam valores ou bens jurídicos que têm primazia, sendo sua função imediata, nesse caso, a tutela da coletividade e a mediata a do indivíduo. No plano estrutural, os deveres fundamentais geram efeitos jurídicos que transcendem seus destinatários, sendo um exemplo disso o efeito de inconstitucionalidade. Há, também, um efeito extrasubjetivo, que é servirem como restrições aos direitos, liberdades e garantias.

No plano subjetivo, os deveres fundamentais estão inseridos na formação da cidadania, que contempla direitos e deveres, entre os quais está o dever da solidariedade, necessário a respaldar a função redistributiva do Estado, exercida a partir da arrecadação de tributos dos sujeitos passivos, com o fim de prestar auxílio a quem não pode obter serviços essenciais à sua configuração como cidadão.

Existe, por conseguinte, como já dito, uma relação entre o tributo e o princípio da dignidade da pessoa humana, afinal é o cumprimento do dever fundamental de pagar tributos que assegura ao Estado recursos para garantir o princípio da dignidade da pessoa humana. Todavia, é interessante notar que há uma relação de reciprocidade pois a dignidade é assegurada pela tributação ao mesmo tempo que a regula, por meio do princípio da capacidade contributiva, que tem dois aspectos, conforme bem ressalta Palma⁵¹. Sob o prisma garantístico, impede que haja tributação no mínimo existencial, limite inferior da capacidade contributiva, que será melhor estudado no **item 2.8.1**. Além disso, há o aspecto solidarista, segundo o qual as despesas do Estado Social devem ser arcadas por todos os que demonstrem capacidade de contribuir.

⁵⁰ NABAIS, J. C. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2009. p. 96-100.

⁵¹ PALMA, C. *Da evolução do Conceito de Capacidade Contributiva*. Lisboa: Ministério das Finanças, 2001. p. 122. (Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n. 402).

Como bem expõe Marques, “a dignidade humana não surge apegada apenas a *direitos* mas igualmente a *deveres* de cidadania fiscal e de solidariedade social.”⁵²

A ideia da solidariedade social começou a se desenvolver no final do século XIX e ganhou importância a partir da consolidação do Estado Social na segunda metade do século XX. Consoante explica Torres:

A idéia de solidariedade se projeta com muita força no direito fiscal por um motivo de extraordinária importância: o tributo é um dever fundamental. Sim, o tributo se define como o dever fundamental estabelecido pela Constituição no espaço aberto pela reserva da liberdade e pela declaração dos direitos fundamentais. Transcende o conceito de mera obrigação prevista em lei, posto que assume dimensão constitucional. O dever não é pré-constitucional, como a liberdade, mas se apresenta como obra eminentemente constitucional. Ora, se a solidariedade exhibe primordialmente a dimensão do dever segue-se que não encontra melhor campo de aplicação do que o direito tributário, que regula o dever fundamental de pagar tributo, um dos pouquíssimos deveres do cidadão do Estado Liberal, ao lado dos de prestar o serviço militar, compor o júri e servir à justiça eleitoral.⁵³

Como bem coloca Faveiro⁵⁴, trata-se de um dever ético-social de contribuir, inerente à qualidade de pessoa humana. É fundamental que esse dever seja reconhecido pelas pessoas, o que integra a necessidade do desenvolvimento de uma cultura cívica. Sobre esse ponto:

Ao preparar a declaração anual de impostos, somos todavia obrigados a avaliar um ano inteiro do ponto de vista tributário. Além de raro, é para o comum dos contribuintes um momento paradoxal: desejamos ter ganho menos e ter gasto mais, ou ter conseguido receber mais transferências – de modo a poupar na diferença que entregamos à fazenda pública. O paradoxo apenas se resolve, mais uma vez, ao reconhecer que os impostos fazem parte da cidadania.⁵⁵

Consoante ressalta Nabais, “o estado fiscal implica uma cidadania de liberdade cujo preço reside em sermos todos destinatários do dever fundamental de pagar impostos.”⁵⁶

Atente-se para o fato de que a cidadania fiscal pode ser unilateral ou bilateral. O primeiro caso verifica-se quando o contribuinte é o credor do mínimo de existência e o Estado é o devedor. No segundo caso, mais comum e presente na relação de tributação, existe um dever de colaboração recíproco entre Estado e contribuintes.

Nesse contexto de cidadania, como integrante do conceito, o dever fundamental de pagar tributos também se insere na chamada ética fiscal, afinal é reputado como um dever ético

⁵² MARQUES, P. *Elogio do imposto: a relação do Estado com os contribuintes*. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. p. 25.

⁵³ TORRES, R. L. Solidariedade e justiça fiscal. In: CARVALHO, M. A. M. de (Coord.). *Estudos de direito tributário: homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 301.

⁵⁴ FAVEIRO, V. *O Estatuto do Contribuinte: a pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002. p. 225.

⁵⁵ MACEDO, J. B. de; MALTEZ, J. A.; HENRIQUES, M. C.. *Bem comum aos portugueses*. Lisboa: Vega, 1999. p. 298-299.

⁵⁶ NABAIS, J. C. *Por um Estado Fiscal suportável: estudos de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005. p. 34.

e jurídico.

É possível classificar a ética fiscal em privada e pública. A primeira consubstancia-se no dever fundamental de pagar o tributo de acordo com a capacidade contributiva do sujeito passivo, não podendo contribuir se não existe capacidade, nem contribuir menos quando pode contribuir mais, nem ser obrigado a contribuir a ponto de isso lhe ensejar tributação confiscatória; ou seja, tem-se claro que o dever fundamental de pagar tributos só existirá a partir do mínimo existencial e até o limite do confisco, espaço onde existe a capacidade de contribuir.

A ética pública possui quatro vertentes: a) liberdade de gestão fiscal – em que o contribuinte tem de gerir seus negócios e escolher opções menos onerosas sob o prisma tributário, sendo essa liberdade limitada pela boa-fé, bons costumes e fim social ou econômico dos direitos em questão, para evitar que, apenas em razão do custo fiscal, o contribuinte adote uma via menos tributada⁵⁷; b) igualdade tributária – a tributação deve atender à universalidade, generalidade, observar o princípio da igualdade social, que enseja a adoção de mecanismos cogentes de discriminação positiva; c) segurança jurídica que impede a retroatividade da lei fiscal; d) solidariedade social fiscal – segundo a qual quem tem maior capacidade contributiva tem que contribuir em maior proporção quanto ao aspecto da solidariedade obrigatória, do que quem tem menor capacidade contributiva.

Em resumo, segundo Contipelli:

[...] a solidariedade social, por determinar os objetivos concernentes ao Estado Democrático de Direito, caracterizando-se como princípio geral de direito expresso no complexo normativo constitucional, revela-se como valor preponderante na produção de normas e construção de modelos jurídicos tributários (tributos), que, conjugado ao conjunto dos demais valores essenciais da pessoa humana, se considera como vetor axiológico nuclear para instituição do dever de colaboração de pagar tributos e de redistribuição das riquezas arrecadadas, influenciando todas as suas etapas de concreção perante o ordenamento jurídico.⁵⁸

Nesse contexto, como destacado, tem-se a capacidade contributiva, que, conforme definição de Franco:

[...] pressupõe que os contribuintes são tratados com igualdade e que os seus pagamentos implicam um sacrifício igual para cada um deles, o que tem como consequência que os contribuintes com iguais rendimentos ou faculdades contributivas iguais pagam iguais prestações; e também que os contribuintes com diferentes rendimentos pagam diferentes, com desutilidade ou perda de utilidade

⁵⁷ No contexto da relação entre sociedade de risco e tributação, em razão da insegurança predominante nessa sociedade, tem-se a preocupação de que, com o aumento da responsabilidade do Estado pelo fornecimento de serviços públicos, possa haver uma redução na arrecadação que venha a prejudicar o fornecimento deles, ou até levar à quebra do Estado, fato que se verifica hoje com o Estado do Rio de Janeiro. Por isso, a busca cada vez maior de limitar a liberdade de elisão do contribuinte, reduzindo a margem de risco na queda da arrecadação.

⁵⁸ CONTIPELLI, E. *Solidariedade social tributária*. Coimbra: Almedina, 2010. p. 206.

equivalentes.⁵⁹

A definição encaixa-se perfeitamente no contexto descrito da ética privada. Contudo, o referido princípio também apresenta uma faceta na ética pública, quando se fala em igualdade tributária e solidariedade social, consubstanciando o seu aspecto solidarístico. Nesse sentido, Torres declara que:

A capacidade contributiva volta a ser considerada do ponto de vista da ética e do imperativo categórico. Com a virada kantiana procura-se ancorá-la nas idéias de solidariedade e benefício. A solidariedade entre os cidadãos deve fazer com que a carga tributária recaia sobre os mais ricos, aliviando-se a incidência sobre os mais pobres e dela dispensando os que estão abaixo do nível mínimo de sobrevivência; é um valor juridicizável que fundamenta a capacidade contributiva e que sinaliza para necessidade de correlação entre direitos e deveres fiscais.⁶⁰

Dessa forma, o princípio da capacidade contributiva vem com a finalidade de limitar o dever fundamental de pagar tributos, bem como modular da melhor forma a tributação, com fundamento na solidariedade social, de modo a aferir quem tem capacidade de contribuir, tributando mais quem pode dar mais, sempre tendo como parâmetro o mínimo existencial, onde não pode haver tributação, e o limite do confisco, a partir do qual a tributação é impedida.

Nesse sentido está Cardoso, para quem:

A própria consecução do princípio da capacidade contributiva, todavia, adquire feição própria no Estado Democrático de Direito, uma vez que serve de critério ou de instrumento não só de concretização dos direitos fundamentais individuais (quais sejam, igualdade, propriedade e vedação de confisco), mas também dos direitos sociais previstos na Constituição e da tarefa interventora e redistributiva do Estado na ordem social e econômica, crescendo de importância a relação entre capacidade contributiva e a extrafiscalidade.⁶¹

Faveiro, ao analisar a questão da solidariedade social como balizadora da tributação e ressaltar a importância da figura humana nesse processo, ensina que:

O tributo e mais designadamente o contributo fiscal de ordem pecuniária para a satisfação financeira das necessidades colectivas ou para a realização de fins públicos equiparados, é, assim um elemento *inato* e inerente à *qualidade de socialidade* da pessoa humana: Se o homem não pode viver ou realizar-se, como tal, senão em sociedade, é obviamente, a *pessoa humana*, como ser *social*, que, por um lado, participa da existência de necessidades colectivas para se realizar como ser social e, por outro lado, tem de *contribuir* para a sua satisfação e para a realização de todos. De onde resulta que é da *pessoa-cidadão* que o Estado recebe a legitimidade de estabelecer e exigir impostos.⁶²

⁵⁹ FRANCO, A. de S.. *Finanças públicas e Direito Financeiro*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1992. p. 187. v. 2.

⁶⁰ TORRES, R. L. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 167.

⁶¹ CARDOSO, A. M. *O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 176.

⁶² FAVEIRO, V. *O Estatuto do Contribuinte: a pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002. p. 186.

No mesmo sentido assevera Catarino:

A qualidade e a posição nuclear da vida colectiva regressou à pessoa do cidadão e, neste, à dignidade da pessoa humana, na qual se baseia o Estado de Direito e onde radica toda a origem, a estrutura, a dimensão e os fins do próprio Estado. Não é do Estado que provêm os valores da vida colectiva, antes, e apenas, sobre ele convergem, provindo da pessoa humana como tal e como cidadão, enquanto verdadeiro elemento da colectividade. O Estado recebe-os, por eles responde, os disciplina, os defende, os respeita e os administra.⁶³

Dessa forma, é a pessoa humana, elemento chave criador do Estado, o qual, ao constituir esse para ver preservada a sua dignidade, desdobra-o em duas facetas: o Estado impositivo, que é o credor do exercício do dever fundamental de pagar tributos; e o Estado social – para quem é essencial a pré-existência do Estado impositivo, pois é o devedor do fornecimento dos direitos sociais, cujos recursos são obtidos com esse⁶⁴.

Quanto ao Estado impositivo, o dever fundamental de pagar tributos exercido pelos contribuintes visa a não só angariar recursos para manter o Estado e para fornecer direitos sociais, mas também para garantir os direitos fundamentais, o que leva à verificação de que todo o direito veiculado pelo Estado tem um custo, que deve ser levado em conta no momento de sua implementação.

Nesse ponto, é interessante notar que até mesmo os direitos de índole essencialmente liberal, como o direito de propriedade, dependem da atuação do Estado, como será demonstrado a seguir.

A teoria do custo dos direitos, exposta por Holmes e Sunstein no livro *The Cost of Rights*, complementa a teoria do dever fundamental de pagar tributos, demonstrando que todo o direito veiculado pelo Estado tem um custo e, para isso, partem das seguintes considerações⁶⁵: primeiro procura-se demonstrar que todos os direitos, inclusive os tipicamente individuais⁶⁶, são positivos e dependem de uma atuação estatal para sua consecução; depois, constata-se que a liberdade também é afetada pela ausência de recursos e que sua proteção representa a redistribuição da riqueza social, com suas consequências; como todos os direitos são positivos, seu exercício é um exercício de responsabilidade (todo o direito traz ínsito um dever, sendo conceitos indissociáveis, e, por ser o direito um custo, faz-se fundamental contribuir para tê-

⁶³ CATARINO, J. R. *Para uma teoria política do tributo*. Lisboa: Ministério das Finanças, 1999. p. 377. (Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n. 184).

⁶⁴ ESTEVAN, J. M. B. *La función del tributo en el Estado Democrático del Derecho*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 2002. p. 33.

⁶⁵ Todos ressaltados de forma sucinta por Flávio Galdino, na obra *Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos: Direitos não nascem em árvores*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2005. p.199-214.

⁶⁶ Dão o exemplo da propriedade, que, na sua visão, não é reconhecida pelo Estado, mas sim criada por ele, por conseguinte, o direito de propriedade depende de constante e perene criação normativa por parte dos agentes políticos. (GALDINO, 2005, p. 59-76).

lo); os direitos são fruto de uma opção social, oriunda de uma negociação, na qual as partes não se encontram em idêntica posição; e, por fim, entende-se que inexistem direitos ou liberdades puramente privadas, pois o exercício de todo direito ou liberdade depende fundamentalmente das instituições públicas e, em grande parte, é público. Os autores ressaltam que os custos influenciam na conceituação do direito⁶⁷.

Partindo dessas premissas, tem-se que o pagamento de tributos é um dever a que todo cidadão está submetido pela simples razão de viver em sociedade e que permitirá que desfrute de uma gama de direitos fundamentais que o Estado lhe assegura via norma constitucional. Não há como se cogitar de um direito sem, imediatamente, ligá-lo a um custo do Estado, que, na maioria das vezes, como já dito, será suportado com receitas derivadas oriundas da tributação.

Essa concepção vem refletida na Declaração Americana dos Direitos e Deveres do Homem de 1948, fruto da IX Conferência Internacional Americana, ratificada pelo Brasil, que prevê em seu preâmbulo:

O cumprimento do dever de cada um é exigência do direito de todos. Direitos e deveres integram-se correlativamente em toda a atividade social e política do homem. Se os direitos exaltam a liberdade individual, os deveres exprimem a dignidade dessa liberdade. Os deveres de ordem jurídica dependem da existência anterior de outros de ordem moral que apóiam os primeiros conceitualmente e os fundamentam.

Atente-se para o fato de que o direito de propriedade – reconhecido como fundamental no sistema constitucional brasileiro (art. 5º, inciso XXII, da CRFB) – só existe se o Estado definir seu alcance e criar normas para sua aquisição, reconhecimento e proteção, o que gera um custo. A tributação, sem dúvida, por um lado, vem a sacrificar esse direito, já que o tributo nada mais é do que a retirada, via pecúnia, de uma parcela da propriedade privada para entregá-la aos cofres públicos, por outro, garante-o, pois com a receita auferida assegura a manutenção das regras e da estrutura postas pelo Estado, entre as quais está a que reconhece e protege o direito de propriedade. Nesse sentido:

[...] a propriedade privada é uma convenção jurídica definida em parte pelo sistema tributário; logo, o sistema tributário não pode ser avaliado segundo seus efeitos sobre a propriedade privada, concebida como algo dotado de existência e validade independentes. Os impostos têm de ser avaliados como um elemento do sistema geral de direitos de propriedade que eles mesmos ajudam a criar. A justiça ou a injustiça na tributação não pode ser outra coisa senão a justiça ou injustiça no sistema de direitos e concessões proprietárias que resultam de um determinado regime tributário.⁶⁸

De todo o exposto, o Brasil, como Estado Democrático de Direito, inserido no contexto

⁶⁷ GALDINO, F. *Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos*: direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2005. p.199-214. 205-212.

⁶⁸ MURPHY, L.; NAGEL, T. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 11.

da Sociedade do Risco, que tem por fundamento a dignidade da pessoa humana e a cidadania, e por objeto a criação de uma sociedade livre, justa e solidária, que visa à redução das desigualdades regionais e sociais, auferir seus principais recursos por meio do exercício do dever fundamental de pagar tributos por parte de seus cidadãos. Esse é uma faceta da cidadania e funda-se no dever de solidariedade, tendo em vista que a arrecadação de recursos não tem por fim apenas a manutenção do Estado, mas também a proteção dos direitos fundamentais, a prestação dos direitos sociais e, nesse segundo caso, a priorização do fornecimento deles a quem tiver menos condição de implementá-los com recursos próprios, daí a função redistributiva.

Nesse ponto, a Constituição brasileira dota o Estado de um amplo sistema constitucional tributário, o qual, por meio de diversas espécies tributárias, desdobra o poder de tributar em competências tributárias entregues aos entes, com a indicação explícita dos índices de capacidade contributiva a serem utilizados, no caso dos impostos, bem como da destinação dos recursos nos tributos vinculados tais como taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições parafiscais e a previsão de sua desvinculação no caso dos impostos.

Esse sistema, fortemente influenciado pelo contexto pós-positivista, elege a capacidade contributiva como grande balizador da relação travada entre Estado e contribuinte, de modo a que, por meio do exercício do dever fundamental de pagar tributos, possa ser aferida, pelo sistema tributário instituído nos termos da Constituição, a capacidade contributiva de forma efetiva, até porque foi elevada ao status de direito fundamental. Essa aferição relaciona-se ao respeito ao mínimo existencial e à vedação à tributação confiscatória, que são seus limites, bem como à observância de suas técnicas, buscando extrair de quem possui mais recursos a maior capacidade possível de contribuir, até porque, como dito, esses recursos servem não só para garantir os direitos fundamentais, como a própria capacidade contributiva, mas também servirão, no aspecto solidário, a fornecer recursos a quem deles não dispõem via prestação de serviços públicos. Essa análise será realizada no próximo capítulo.

2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Como foi demonstrado no capítulo 1, entende-se que o pagamento de tributos surge como uma necessidade de manutenção do Estado, até porque hoje não se admite mais a noção de Estados Patrimonialistas. A grande questão que se põe é como e com quanto se deve contribuir para o Estado, e é exatamente para responder essa pergunta que surge a Capacidade Contributiva.

Na dissertação de mestrado que virou o livro *Capacidade Contributiva – Análise dos Direitos Humanos e Fundamentais*⁶⁹, demonstrou-se como esse princípio é relevante justamente para medir o quanto cada um deve dar ao Estado, de modo que não seja violado nem o seu mínimo existencial, nem que a tributação se configure tão onerosa a ponto de ser confiscatória.

O presente capítulo tem por fim trazer um resumo desse trabalho atualizado, até para servir de base à inovação que se pretende trazer, que é o conceito de deduções fundamentais.

2.1 Capacidade contributiva: fundamentos, hierarquia principiológica e conteúdo

A capacidade contributiva é um grande balizador na relação Estado x Contribuinte. Entende-se que ela é um princípio existente no ordenamento jurídico, justamente com o fim de nortear a tributação.

Para fins do presente trabalho, usa-se a definição de princípios trazida por Sarmiento, segundo o qual são “as traves-mestras do sistema jurídico, irradiando seus efeitos sobre diferentes normas e servindo de balizamento para a interpretação e integração de todo o setor do ordenamento em que se radicam.”⁷⁰

Os princípios têm por características a generalidade e a abstração. Alexy ensina que os princípios são mandatos de otimização, podendo ser satisfeitos em diferentes graus a depender das possibilidades fáticas e jurídicas, e que o processo de solução para a colisão de princípios é a ponderação (escolha do princípio que tem maior peso), o que os difere das regras, que, por incidirem sobre a forma do tudo ou nada, são postulados definitivos que exigem a técnica da

⁶⁹ DUTRA, M. D. *Capacidade contributiva: análise dos Direitos Humanos e Fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2010.

⁷⁰ SARMENTO, D. *A ponderação de interesses na Constituição Federal*. 1. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2002. p. 42.

subsunção para sua aplicação⁷¹ e a escolha de uma delas no caso de conflito (análise de sua validade).

Para o presente trabalho, é importante trazer a escala hierárquica dos princípios e distingui-los das regras, pois serão abordadas as técnicas de mensuração da capacidade contributiva como regras, buscando romper com classificações, que se entende atécnicas, por serem consideradas como princípios. Sarmiento alerta nesse sentido:

[...] é interessante observar que a doutrina brasileira tem o hábito de rotular, como princípios, certas normas constitucionais que não desfrutam desta qualidade. Fala-se, por exemplo, em Princípio da Anterioridade Tributária, para aludir à regra inscrita no art. 150, III, b, da Lei Maior, que, obviamente, não possui o nível de fluidez e abstração inerente às normas principiológicas. Esse uso equivocado – que pode ser em parte debitado à preocupação da doutrina em acentuar a importância de certas regras constitucionais – contribui para que se instale penosa confusão conceitual entre princípios e regras.

Na verdade, o assim chamado “princípio” da anterioridade configura autêntica regra constitucional, que concretiza, na esfera tributária, o princípio da segurança jurídica (este sim, autêntico princípio). Como regra constitucional, a anterioridade não se sujeita a ponderações, incidindo, como salientado por Dworking, na forma do “tudo ou nada” (all or nothing).⁷²

Como se sabe, é uma característica dos princípios comportar elevada carga axiológica, apesar de seu caráter deontológico⁷³. A partir dessa concepção, o professor Paulo de Barros Carvalho vislumbrou a possibilidade de realizar uma nova classificação em sobreprincípios, princípios e subprincípios. O referido doutrinador ensina: “Há “princípios” e “sobreprincípios”, isto é, normas jurídicas que portam valores importantes e outras que aparecem pela conjunção das primeiras.”⁷⁴

Essa classificação é incorporada ao presente trabalho justamente com o fito de melhor estruturar a capacidade contributiva e seus valores fundantes: justiça e igualdade; ou seja, seguindo essa escala hierárquica valorativa, entende-se que a justiça é um sobreprincípio que origina o princípio da igualdade, o qual dá à luz ao subprincípio da capacidade contributiva.

Isso decorre do fato de ser inegável que a capacidade contributiva tem por fundamentos axiológicos a justiça e a igualdade, afinal busca uma tributação justa, que vise distribuir o encargo legal da melhor forma, sem onerar aqueles que não podem contribuir, e que trate os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual, com o fim de, a partir desse conceito,

⁷¹ALEXYY, R. *Colisão e ponderação como problema fundamental da dogmática dos direitos fundamentais*. Tradução informal de Gilmar Ferreira Mendes. Palestra proferida na Fundação Casa de Rui Barbosa, Rio de Janeiro, no dia 10/12/1998, p. 11-12.

⁷²SARMENTO *A ponderação de interesses na Constituição Federal*. 1. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2002. p. 51.

⁷³ Possui como conceito deontico fundamental o mandato ou o dever ser.

⁷⁴CARVALHO, P de B.. Sobre os princípios constitucionais tributários. *Revista de Direito Tributário, Cadernos de Direito Tributário*, São Paulo, ano 15, n. 55, p. 150, jan./mar. 1991.

estabelecer critérios para o mínimo existencial, o confisco, e as diversas faixas de tributação nos casos de progressividade de alíquota, bem como viabilizar a análise da situação particular do contribuinte, ao aplicar a técnica da personalidade.

Nogueira tece as seguintes considerações acerca da Justiça Tributária:

Para falarmos em Justiça Tributária numa sociedade democrática precisamos notar a presença de pelo menos duas características básicas: I – uma forte regulação na distribuição de bens na estrutura básica da sociedade, e II – cidadãos-contribuintes que em uma democracia constitucional pagam tributos e mantêm um fundo comum público, destinado a garantir a oferta de bens e de serviços impossíveis de serem assegurados com equidade a todos os cidadãos, se entregues ao mercado. A garantia da oferta básica de tais bens materiais e imateriais passa inevitavelmente pela *intributabilidade do mínimo existencial*, e a ausência da oferta deste (sic) bens à camada pobre da população redundando na perda do sentido humano, na perda da dignidade no âmbito econômico, político, social e jurídico-fiscal.⁷⁵

Em complementação, vale mencionar a seguinte lição do professor Lodi:

O ideal da Justiça Fiscal, hoje, se realiza na investigação de quanto cada cidadão pode contribuir com as despesas públicas, à luz dos valores e princípios reitores do Estado Democrático Social. Portanto, as despesas públicas devem se limitar ao somatório da capacidade contributiva de cada um, sob pena de as prestações estatais serem realizadas à custa de parcelas indispensáveis à vida digna do homem. Restamos concluir que a Justiça é um valor que já deve ser concretizado no momento de se arrecadar o tributo, e não somente mediante prestações públicas, viabilizadas com recursos tributários.⁷⁶

Nesse ponto, vale trazer, também, a visão de Aristóteles sobre o conceito de justo:

O justo, por conseguinte, deve ser ao mesmo tempo intermediário, igual e relativo (isto é, para certas pessoas). E, como intermediário, deve encontrar-se entre certas coisas (as quais são respectivamente maiores e menores); como igual envolve pelo menos quatro termos, porquanto duas são as pessoas para quem ele é de fato justo, e duas são as coisas em que se manifesta.

E a mesma igualdade se obterá entre as pessoas e entre as coisas envolvidas; pois a mesma relação que existe entre as segundas (as coisas envolvidas) também existe entre as primeiras. Se não são iguais, não receberão coisas iguais; mas isso é origem de disputas e queixas: ou quando iguais têm e recebem partes desiguais, ou quando desiguais recebem partes iguais. Isso, aliás, é evidente pelo fato de que as distribuições devem ser feitas “de acordo com o mérito”; pois todos admitem que a distribuição justa deve concordar com o mérito num sentido qualquer, se bem que nem todos especifiquem a mesma espécie de mérito, mas os democratas o identificam com a condição de homem livre, os partidários da oligarquia com a riqueza (ou a nobreza de nascimento), e os partidários da aristocracia com a excelência.⁷⁷

Atente-se para o fato de que Aristóteles, ao apresentar o conceito de justo, de forma inevitável trouxe o conceito de igualdade, o que reforça não apenas a escala hierárquica de

⁷⁵ NOGUEIRA, R. W. L. *Ética Tributária e Cidadania Fiscal*. *Revista de Estudos Tributários*, São Paulo, n. 27, p. 26, set./out. 2002.

⁷⁶ RIBEIRO, R. L. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2010. p. 472.

⁷⁷ ARISTÓTELES apud TROIANELLI, G. L. Justiça e capacidade contributiva: a questão dos impostos reais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 53, p. 47, fev. 2000.

princípios apresentada, mas também leva à conclusão de que seria impossível alcançar a justiça tributária, sem que fosse observada a igualdade.

Bujanda, ao analisar o princípio da justiça no texto constitucional espanhol, reconhece-o como um grande princípio do qual emanam diversos outros, entre eles o da igualdade e da capacidade contributiva:

[...] Asi, los principios formulados por el texto constitucional son los siguientes: el de generalidad, el de capacidad económica, el de igualdad, el de progresividad y el de no confiscatoriedad. Debe subrayarse que todos ellos son aspectos parciales de un único principio, el de justicia, proclamado por el texto constitucional y que, en el análisis particular de cada uno de ellos, han de tenerse presentes los restantes para su debida comprensión.⁷⁸

Na maioria dos ordenamentos jurídicos modernos é possível encontrar positivado o sobreprincípio da justiça.⁷⁹ Na CRFB, ele se encontra em seu art. 3º, incisos I, segunda figura, e IV.

Já no que tange ao princípio da igualdade, outro fundamento axiológico da capacidade contributiva e, como dito, intrinsecamente ligado ao sobreprincípio da justiça, torna-se fundamental para fins de tributação aferir as diferenças existentes entre as pessoas, com o fito de tratar de forma igual os que se encontram na mesma situação e de forma desigual os que se encontram em condições diversas. A melhor formulação para o referido princípio foi veiculada por Barbosa, que, retomando o pensamento enunciado por Aristóteles, declarou:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a iguais com desigualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalessem.⁸⁰

Mello⁸¹ afirma que o princípio da igualdade procura impedir a realização de diferenciações fortuitas ou injustificadas, obrigando que o fator de discriminação guarde pertinência lógica com a diferenciação efetuada, que tem de encontrar respaldo constitucional, não podendo ser contrária à carta constitucional. Invoca, nesse ponto, lição de Bueno, segundo o qual: “A lei deve ser uma e a mesma para todos; qualquer especialidade ou prerrogativa que

⁷⁸ BUJANDA apud SILVA, V. N. da. *Justiça Tributária e Segurança Jurídica. Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 40, p. 74-75, jan. 1999.

⁷⁹ Dentre os principais citamos o da França, Espanha, Itália, Portugal.

⁸⁰ BARBOSA, R. *Oração aos moços*. São Paulo: Martin Claret, 2004. p. 39. (Coleção A Obra-Prima de Cada Autor).

⁸¹ MELLO, C. A. B. de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 18.

não for fundada só e unicamente em uma razão muito valiosa do bem público será uma injustiça e poderá ser uma tirania”⁸².

O referido autor aponta três critérios⁸³ para a identificação do desrespeito ao princípio da isonomia:

1 – o fator de discriminação não pode ser escolhido pela lei de forma tão específica que singularize, no presente e de forma definitiva, um sujeito a ser beneficiado por este regime diferenciado. Ademais, o traço diferencial adotado tem que residir na pessoa, coisa ou situação a ser discriminada⁸⁴, e as pessoas desequiparadas devem ser, efetivamente, distintas entre si;

2 – deve haver correlação lógica entre o fator de discriminação e a desequiparação procedida, ou seja, deve-se constatar se o tratamento jurídico criado em função do critério de diferenciação escolhido pode ser justificado racionalmente; e

3 – deve haver consonância da discriminação realizada com os interesses protegidos pela Constituição.

No mesmo sentido está Conti⁸⁵.

Nesse contexto, surge o subprincípio da capacidade contributiva, que, no Direito Tributário, ao buscar realizar uma tributação justa, tem por fim aferir o critério de igualdade ou desigualdade aplicado aos contribuintes. É exatamente por isso que Derzi conclui que: “A capacidade contributiva (considerada proporcional ou regressivamente) é um desdobramento de um mesmo e único princípio, o da igualdade.”⁸⁶, no que é seguida por Falcão, para quem “representa a versão, em matéria tributária, do princípio geral da isonomia”⁸⁷.

Oliveira complementa esse raciocínio demonstrando que, no Direito Tributário, a igualdade se desdobra em diversos aspectos:

- a) Se todos são iguais perante a lei, **todos** devem ser por ela tributados (princípio da generalidade);
- b) o critério de igualação ou desigualação há de ser a riqueza de cada um, pois o tributo visa a retirar recursos do contribuinte para manter as finanças públicas, **assim**, pagão

⁸² BUENO apud MELLO, C. A. B. de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 18.

⁸³ MELLO, C. A. B. de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 32-34.

⁸⁴ Neste critério, menciona que o fator tempo é neutro e não pode ser usado, por si só, como elemento de diferenciação, até porque, em suas palavras “*As coisas é que residem no tempo. O tempo não se aloja nos fatos ou pessoas. Portanto o tempo não é uma diferença que neles assiste.*” (MELLO, 2007, p. 34, grifo nosso). Informa que são os fatos ou situações que transcorrem no tempo, que podem ser usadas como fatores de discriminação, “*desde que, sobre diferirem entre si, haja correlação lógica entre o acontecimento, cronologicamente demarcado, e a disparidade de tratamento que em função disto se adota*”. (MELLO, 2007, p. 32, grifo nosso).

⁸⁵ CONTI, J. M. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996. p. 27.

⁸⁶ DERZI, M. de A. M. Princípio da igualdade no Direito Tributário e suas manifestações. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 5, 1991, São Paulo. *Anais...* São Paulo: RT, 1991. p. 163.

⁸⁷ FALCÃO, A. de A. *Fato gerador da obrigação tributária*. 2. ed. São Paulo: RT, 1971. p. 68.

todos os que tenham **riqueza**, localizados os que têm riqueza (logo, contribuintes) devem todos estes ser tratados igualmente – ou seja – tributados identicamente na medida em que possuírem igual riqueza (princípio da igualdade tributária);

c) essa ‘riqueza’ só poderá referir-se ao que exceder o mínimo necessário à sobrevivência digna, pois até este nível o contribuinte age ou atua para manter a si e aos seus dependentes, ou à unidade produtora daquela riqueza (primeira acepção do princípio da capacidade contributiva, enquanto pressuposto ou fundamento do tributo);

d) essa tributação, ademais, não pode se tornar excessiva, proibitiva ou confiscatória, ou seja, a tributação, em cotejo com diversos princípios e garantias constitucionais (direito ao trabalho e à livre iniciativa, proteção à propriedade), não poderá inviabilizar ou mesmo inibir o exercício de atividade profissional ou empresarial lícita nem retirar do contribuinte parcela substancial de propriedade (segunda acepção do princípio da capacidade contributiva, enquanto critério de graduação e limite da tributação).⁸⁸ (Grifo do autor).

Da mesma forma que o sobreprincípio da justiça, o princípio da isonomia encontra-se previsto na maioria das cartas constitucionais existentes no mundo⁸⁹. Na Constituição brasileira, está encartado, de forma genérica, no art. 5º, *caput* e inciso I, e, de forma específica para a seara tributária, no art. 150, inciso II.

Está claro que, ao falar-se em princípio da capacidade contributiva, sempre se traz junto os comandos emanados pelo sobreprincípio da justiça e pelo princípio da igualdade em sede de tributação, valendo nesse ponto invocar lição de Conti, segundo o qual:

[...] O princípio da capacidade contributiva estabelece como critério de justiça a ponderação segundo a capacidade econômica do contribuinte. Dessa forma, o princípio da igualdade é aplicável ao Direito Tributário mediante a utilização de um critério de discriminação já definido, qual seja, a capacidade contributiva.⁹⁰

Calmon indica que a juridicidade do princípio emana “do lado positivo do dever de igualdade: o dever imposto ao legislador de distinguir disparidades.”⁹¹ Ademais, afirma ser perda de tempo discutir a juridicidade do princípio pois:

[...] o mundo moderno elegeu a capacidade contributiva como um valor muito caro, em tema de tributação, certo de que alguns sistemas a constitucionalizaram e, outros a positivaram em texto legislativo. Quando assim não é, verifica-se que em inúmeras ocasiões a **mens legislatoris** orienta-se na feitura de leis pelas determinações do princípio da capacidade contributiva. No Brasil pós-88, de sobredobro, o princípio está expressamente consagrado no corpo da Lei Maior. Assim, além de ser jurídico, o princípio é constitucional. Todo debate, portanto, que se travar academicamente em torno da efetividade do princípio será pura perda de tempo. E mais, o princípio da isonomia tributária não tem condições de ser operacionalizado sem a ajuda do princípio da capacidade contributiva, i.e., sem uma referência à capacidade de

⁸⁸ OLIVEIRA, J. M. D. de. *Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 13.

⁸⁹ Dentre as principais citamos a da Espanha, Itália, Portugal, Alemanha, França, Estados Unidos da América.

⁹⁰ CONTI, J. M. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996. p. 28.

⁹¹ CALMON apud COÊLHO, S. C. N. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 329.

contribuir das pessoas físicas e até jurídicas.⁹² (Grifo nosso).

Ressalte-se que o princípio da capacidade contributiva, que sofreu diversas alterações e reinterpretações ao longo de sua história evolutiva – que aqui não será objeto de estudo –, acabou, como revela o texto citado, alçando o *status* de princípio constitucional, aparecendo de forma expressa em diversas constituições alienígenas, tais como a espanhola, alemã, italiana. No Brasil, também apresenta sede constitucional, em comando expresso veiculado pelo art. 145, § 1º, que define:

Art. 145. [...]

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

Como se verifica, é um princípio constitucional, que, segundo Sarmiento, representa “o fio-condutor da hermenêutica jurídica, dirigindo o trabalho do intérprete em consonância com os valores e interesses por eles abrangidos.”⁹³

Também deve ser classificado como princípio tributário constitucional, tendo em vista que nasceu no direito tributário e foi alçado, ao longo do tempo, à categoria de princípio constitucional. Quanto a esse aspecto, vale trazer a distinção feita pelo catedrático da Universidade de Salamanca – o Dr. González García – entre princípios constitucionais tributários e princípios tributários constitucionalizados:

Principios constitucionales tributarios: son aquellos principios de todo el ordenamiento jurídico público que son también de aplicación al ámbito tributario. Los de legalidad, igualdad, seguridad jurídica son principios del ordenamiento jurídico público también aplicables al ámbito tributario, por eso son principios constitucionales; lo sustantivo es lo constitucional; lo adjetivo, lo tributario. No sucede así con otros principios, que son principios tributarios constitucionalizados: por ejemplo el principio de capacidad contributiva. Es un principio tributario que está constitucionalizado. No es lo mismo principios constitucionales tributarios que principios tributarios constitucionalizados. En un caso se pone el acento en lo sustantivo, en otro caso se pone acento en lo adjetivo.⁹⁴

Como princípio constitucional, a capacidade contributiva é detentora de conteúdo próprio e de força jurídica.

Machado informa que os ordenamentos jurídicos que consagram como constitucional o

⁹² COELHO, S. C. N. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 52.

⁹³ SARMENTO, Daniel. *A ponderação de interesses na Constituição Federal*. 1. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2002. p. 55.

⁹⁴ GONZÁLEZ GARCÍA, E. *Serie de conferencias sobre Derecho Tributario*. Buenos Aires: Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 1994. p. 9. En particular la conferencia pronunciada el 18 ago.1994.

princípio da capacidade contributiva, tornam-no uma verdadeira imposição axiológica, o que obriga o intérprete a observá-lo sob pena de violar a constituição. Acrescenta o referido autor que, nos sistemas onde o princípio não está constitucionalmente elencado de forma expressa, a capacidade contributiva deve ser aplicada como um princípio de justiça⁹⁵ porque, segundo González García:

El fin de la norma tributaria no es cobrar impuestos donde no hay capacidad contributiva. Consiguientemente, la capacidad contributiva, eje y norte de toda labor interpretativa, está en el fin mismo de la norma que ordena contribuir cuando hay capacidad contributiva, y no contribuir cuando no la hay. Es decir, la capacidad contributiva, entendida en sus dos sentidos, positivo y negativo, fundamenta el hecho de contribuir y sirve, en su caso, de medida de la imposición.

Por ello es tan importante que el principio de capacidad contributiva esté presente a todo lo largo del proceso interpretativo, y no sólo en la configuración del hecho imponible. La capacidad contributiva debe presidir la configuración del hecho imponible y todo el proceso interpretativo que pueda generarse en su aplicación, desde la determinación de la base y el tipo, hasta el resultado final, que es la cuota a pagar por el sujeto pasivo.⁹⁶

Durante muito tempo, negou-se importância à capacidade contributiva em razão de representar um conceito vago e indeterminado. Isso gerou grandes embates doutrinários, que levaram, inclusive, alguns pensadores a negar a sua validade como princípio jurídico, como Schmoller, Schanz, Kruse⁹⁷ e Becker⁹⁸, que assim se manifestou claramente sobre o tema:

Dizer que as despesas públicas devem ser partilhadas 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-la 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.⁹⁹

Todavia, acabou prevalecendo a corrente que o considera um princípio jurídico válido, que, apesar de indeterminado, não é indeterminável, justamente por possuir um núcleo de significação. Nesse sentido temos Lemke¹⁰⁰ e Tipke¹⁰¹.

Segundo Engisch, conceitos indeterminados seriam “aqueles cuja a realidade a que se

⁹⁵ MACHADO, H. de B. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1998*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 92.

⁹⁶ GONZÁLEZ GARCÍA apud MACHADO, 2004. p. 92.

⁹⁷ KRUSE apud ZILVETI, F. A. *Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quatier Latin, 2004. p. 136-137.

⁹⁸ Becker (2007, p. 521) entende que a capacidade contributiva é uma “genuína regra de Direito Natural”

⁹⁹ BECKER, A. A. *Teoria geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 511.

¹⁰⁰ LEMKE, G. *Imposto de Renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 46.

¹⁰¹ TIPKE, K.; YAMASHITA, D. *Justiça Fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 31-32.

referem não aparece bem definida, cujo conteúdo e extensão não estão delineados precisamente”.¹⁰² Grau defende que devem ser chamados de “termos indeterminados de conceitos”.¹⁰³ No entanto, o fato de não haver precisão na definição não implica em discricionariedade, pois a solução a ser dada ao caso concreto deve ser única, obtida por meio de interpretação teleológica da norma (sujeita a controle jurisdicional da legalidade, nos termos do art. 5º, inciso XXXV, da CRFB). Exatamente por isso não existe qualquer mácula ao princípio da tipicidade tributária.

Zilveti define a capacidade contributiva como: “[...] o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica”.¹⁰⁴ O autor, portanto, considera o referido princípio como um instrumento que visa a garantir a igualdade material na tributação, levando em conta a capacidade individual dos contribuintes para arcar com o ônus tributário.¹⁰⁵ Seguem esse entendimento Griziotti¹⁰⁶; Giardina¹⁰⁷; Valdés Costa¹⁰⁸; bem como Sousa¹⁰⁹.

Moschetti caracteriza a capacidade contributiva como “a força econômica do contribuinte”¹¹⁰, relacionando-a com o princípio da solidariedade social, pois entende que, para haver desenvolvimento, faz-se necessário um esforço coletivo, no qual cada participante contribuirá segundo sua capacidade.¹¹¹

Jarach considera que a capacidade contributiva é “la valoración política de una realidad económica y acompañada por la orientación progresiva de la tributación”¹¹². Assim desenvolve seu raciocínio sobre o princípio:

Por nuestra parte, consideramos que el principio de capacidad contributiva, tal como se acepta en la actualidad, no es una medida objetiva de la riqueza de los contribuyentes, sino una valoración política de la misma. Esta valoración política implica instrumentar el impuesto sobre la base de los valores que conforman el acervo ideológico del gobierno. Ello excluye la posibilidad de un contraste entre los fines de la política fiscal, en el sentido de las finanzas modernas y el principio de igualdad

¹⁰² ENGISCH apud COSTA, R. H. *Princípio da capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 25.

¹⁰³ GRAU, E. R. *Direito, conceitos e normas jurídicas*. São Paulo: RT, 1998. p. 65-66.

¹⁰⁴ ZILVETI, F. A. *Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quatier Latin, 2004. p.134.

¹⁰⁵ Ibid.

¹⁰⁶ GRIZIOTTI apud OLIVEIRA, J. M. D. de. *Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 54.

¹⁰⁷ GIARDINA apud Ibid.

¹⁰⁸ VALDÉS COSTA apud Ibid.

¹⁰⁹ SOUSA, R. G. de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Ed. Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981. p. 95.

¹¹⁰ MOSCHETTI, F. *Il Principio della capacità contributiva*. Pádua: CEDAM, 1973. p. 238.

¹¹¹ MOSCHETTI apud LEMKE, G. *Imposto de Renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 46-47.

¹¹² JARACH, D. *Finanzas públicas y Derecho Tributário*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996. p. 300.

identificado con el de la capacidad contributiva, puesto que esta contempla todos los valores relevantes para la actividad del Estado. Con ello no se reduce el principio de la capacidad contributiva puesto que ésta contempla todos los valores relevantes para la actividad del Estado. Con ello no se reduce el principio de la capacidad contributiva a un cascarón vacío de contenido, ya que éste corresponde precisamente a los fines y propósitos de la política fiscal.¹¹³

Perez de Ayala e Gonzalez¹¹⁴ consideram que o significado de capacidade contributiva se revela em três planos: no primeiro, o jurídico-positivo, o sujeito é titular de direitos e obrigações em consonância com a legislação tributária em vigor, a qual define a capacidade e sua extensão; o segundo, o ético-econômico, consiste na aptidão econômica do sujeito para arcar com os impostos, que é aferida por meio do volume de recursos que possui para pagar os tributos e a necessidade que tem desses recursos; no terceiro, o técnico ou técnico-econômico, consideram-se todos os princípios, regras, procedimentos e categorias relativas à operatividade e eficácia arrecadatória dos impostos.¹¹⁵

Leonetti destaca a função dúplice do princípio:

1º) distribuir a carga tributária **global** entre os contribuintes de acordo com a aptidão de cada um de pagar tributos;

2º) impedir que a carga tributária **individual** se torne insuportável, de modo a comprometer a subsistência do contribuinte e de sua família. Nesse sentido, o princípio está ligado à idéia de garantia do **mínimo social** ou **mínimo existencial**, como prefere **Ricardo Lobo Torres**, ou ainda **mínimo vital**, na lição de Luciano Amaro. Isto é, o postulado impediria que alguém fosse submetido a uma carga tributária tal que o proibisse, e à sua família, de desfrutar condições mínimas de vida digna, relacionando-se, destarte, com o princípio da **vedação de tributo confiscatório**. (Grifo do autor)¹¹⁶

Conti, em complemento, acrescenta que o princípio pode ser visto nos seguintes aspectos: o estrutural – que implica na aptidão do contribuinte de suportar o ônus tributário; e o funcional – critério destinado a distinguir pessoas.¹¹⁷

Torres entende que o princípio da capacidade contributiva legitima a tributação, tendo em vista que gradua a carga tributária individual segundo o volume de recursos disponíveis por contribuinte.¹¹⁸

Dessa forma, o princípio da capacidade contributiva é um princípio constitucional tributário, oriundo do princípio da isonomia e do sobreprincípio da justiça, que tem por fim

¹¹³ JARACH, D. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996. p. 301.

¹¹⁴ PEREZ DE AYALA, J. L.; GONZALEZ, E. *Curso de Derecho Tributario*. 2. ed. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas. 1978. p.163-166. tomo 1. V. 18.

¹¹⁵ COSTA, R. H. *Princípio da capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 25-26.

¹¹⁶ LEONETTI, C. A.. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. São Paulo: Manole, 2003. p. 53-54.

¹¹⁷ CONTI, J. M. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996. p. 33.

¹¹⁸ TORRES, R. L. *Tratado de Direito Constitucional financeiro e tributário: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p.334.

distribuir a carga tributária de forma igual entre os contribuintes – o que implica na escolha de índices de riqueza, técnicas de tributação e da observância dos atributos da capacidade contributiva –, respeitando o mínimo existencial e evitando que ela se torne confiscatória.

Antes de adentrar os principais elementos que materializam a observância do princípio da capacidade contributiva, faz-se necessário analisar como esse princípio é veiculado pela Constituição brasileira.

2.2 O princípio da capacidade contributiva na Constituição da República Federativa do Brasil, de 5/10/1988

Como já dito anteriormente, o único artigo da CRFB que se reporta ao princípio da capacidade contributiva é o art. 145, cujo § 1º assim dispõe:

Art. 145. [...]

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

O referido dispositivo fala em capacidade econômica e não em capacidade contributiva. De fato, há distinção conceitual entre as duas expressões.

Martins define a capacidade contributiva como “a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição específica ou global, sendo, portanto, dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante, nos termos da lei.”¹¹⁹. Enquanto a capacidade econômica é “a exteriorização da potencialidade econômica de alguém, independente de sua vinculação ao referido poder.”¹²⁰. Martins traz o seguinte exemplo para aclarar os conceitos:

Um cidadão que usufrui renda ainda tem capacidade contributiva perante o país em que a recebeu, já um cidadão rico, de passagem pelo país, tem capacidade econômica, mas não tem contributiva, pois ele tem rendimentos suficientes para suportar tributos, mas não há nenhuma relação jurídica que o vincule ao Fisco do país pelo qual transita. Assim, não tem capacidade contributiva neste país.¹²¹

Costa¹²² ensina que um indivíduo pode ter capacidade econômica para adquirir bens

¹¹⁹ MARTINS, I. G. Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva. In: _____ (Coord). *Capacidade contributiva*. São Paulo: Resenha Tributária, Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989. p. 33 et seq. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 14).

¹²⁰ Ibid.

¹²¹ Ibid.

¹²² COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 34-36.

necessários a sua sobrevivência, todavia pode não ter capacidade contributiva, pois consome integralmente a sua renda com o mínimo vital – sendo seguida por Natoli¹²³ –, o que leva à conclusão de que a capacidade contributiva pressupõe a econômica, mas não se confunde com ela.

Tavolaro¹²⁴ traz um terceiro termo aos já estudados, que seria a capacidade financeira, conceituada como a disponibilidade do sujeito passivo para a liquidação de suas obrigações no tempo e forma contratadas. Em outras palavras, a pessoa pode ter capacidade econômica, contributiva e não ter a financeira, por faltar-lhe liquidez.

Segundo Zilveti, apesar de os italianos discutirem a distinção entre os termos capacidade econômica e capacidade contributiva, não haveria, para os brasileiros, utilidade na referida problemática conceitual, já que a capacidade econômica é sempre presumida em relação à capacidade contributiva, só sendo cabível falar em tributação quando presente a capacidade contributiva.¹²⁵ Ressalta, ainda, que Ferreira Filho fornece a melhor interpretação para o caso ao considerá-las como expressões sinônimas, até porque na Constituição espanhola também foi utilizada a expressão capacidade econômica, e lá a doutrina a interpreta como sinônimo de capacidade contributiva.¹²⁶ No mesmo sentido está Leonetti¹²⁷, ao defender que as expressões devem ser reputadas como sinônimas.

Em sentido contrário está Machado, que considera que a Constituição Federal não se remete à capacidade contributiva e sim à econômica¹²⁸.

Entende-se, junto com Zilveti¹²⁹ e Leonetti¹³⁰, que as expressões capacidade contributiva e econômica, no direito brasileiro, devem ser reputadas idênticas, tendo em vista que a Constituição Federal de 1988 demonstrou estar claramente preocupada com a situação do contribuinte, com a possibilidade de ele arcar ou não com o ônus tributário que lhe é imposto pelo Estado, o que se enquadra claramente no conceito de capacidade contributiva, como já visto.

¹²³ NATOLI apud COSTA, 1996. p. 34-35.

¹²⁴ TAVOLARO, A. T. Capacidade contributiva. In: MARTINS, I. G. da S. (Coord). *Capacidade contributiva*. São Paulo: Resenha Tributária, Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989. p. 196. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 14).

¹²⁵ ZILVETI, F. A. *Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quatier Latin, 2004. p. 250.

¹²⁶ FERREIRA FILHO apu ZILVETI, 2004. p. 251.

¹²⁷ LEONETTI, C. A. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. São Paulo: Manole, 2003. p. 53.

¹²⁸ MACHADO, H. de B. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 81.

¹²⁹ ZILVETI, op. cit., p. 251.

¹³⁰ LEONETTI, op. cit., p. 53.

Apesar de a Carta Constitucional ter-se reportado de forma expressa ao princípio somente no art. 145, § 1º, não significa que o princípio da capacidade contributiva só encontre respaldo nesse dispositivo, que visa apenas a analisar a capacidade contributiva sob o prisma subjetivo ou relativo.

Como será visto ao longo do presente trabalho, a capacidade contributiva é aferida por índices (renda, patrimônio e consumo), bem como dispõe de técnicas como personalidade, progressividade, proporcionalidade, seletividade, que auxiliam na melhor captação de recursos para os cofres públicos, tendo sempre como limite inferior o mínimo existencial e como limite superior a vedação ao confisco. Desse modo, todos os dispositivos constitucionais que veiculem índices, técnicas ou limites da capacidade contributiva estão a refletir o referido princípio de modo implícito.

Há diversos dispositivos constitucionais, como os arts. 153, 155 e 156 da CRFB, que, ao indicarem como fato ensejador da obrigação tributária algum tipo de manifestação de riqueza (propriedade, renda, consumo), trazem à baila a noção de capacidade contributiva objetiva ou absoluta.

Costa expõe, de forma bem completa, que o princípio da capacidade contributiva não está no art. 145, § 1º, da Constituição, que apenas apresenta a face relativa deste princípio¹³¹. Indica diversos dispositivos onde é possível observar o referido princípio, entre os quais: arts. 1º, inciso II; 3º, incisos I, III e IV; 5º, *caput*, incisos II, XIII, XXII; 150, incisos II e IV, da CRFB. Com relação aos impostos, em sua face relativa, cabe citar os seguintes dispositivos: arts. 153, inciso III, § 2º, inciso I; 156, § 1º, combinado com o art. 182, § 4º, inciso II, todos da Magna Carta, que preveem a progressividade do imposto, que é uma técnica para aplicação da capacidade contributiva. Além disso, vale invocar os arts. 153, IV, § 3º, incisos I e II; e 155, inciso II, § 2º, incisos I e III, todos da CRFB, que tratam da não cumulatividade e da seletividade do IPI e ICMS, postulados importantes da capacidade contributiva, muito utilizados na modalidade de impostos indiretos.

O art. 7º, inciso IV, da CRFB veicula importante parâmetro ao que se pode considerar como mínimo existencial, que se entende ser o limite inferior da capacidade contributiva, conforme será exposto no **item 2.8.1**.

Verifica-se, inclusive, previsão para a extensão do princípio às pessoas jurídicas, já que a *Magna Charta* protege a propriedade privada no art. 5º, inciso XXII, considera-a princípio geral da atividade econômica no art. 170, inciso II; e, no art. 173, § 4º, afirma que será reprimido

¹³¹ COSTA, R. H. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 92-102.

o abuso de poder econômico que vise à dominação de mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário de lucros, demonstrando, com isso, que a ordem econômica requer a existência de várias empresas distribuídas por diversos setores da economia, o que vem a manter a livre concorrência, um dos princípios da ordem econômica veiculado pelo art. 170, IV, sendo, por conseguinte, fundamental garantir o mínimo vital das empresas a salvo da tributação. Acrescente-se a esse ponto a previsão trazida pelo art. 170, inciso IX, de tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte, que, também, tem por base a capacidade contributiva, já que elas têm capacidade reduzida em face das empresas de grande porte e, se tiverem que observar toda a burocracia e estruturas exigidas para as empresas grandes, não terão condições de se manter.

Costa ensina que:

A noção de capacidade contributiva afina-se com outros direitos constitucionais além do direito de propriedade, com o qual guarda relação necessária. Olvidando o respeito à capacidade contributiva, pode o legislador, também, vir a cercear ou obstar o exercício de outros direitos, tais como a liberdade de iniciativa e a liberdade de profissão.¹³²

Após abordar os diversos dispositivos em que se vislumbra o princípio da capacidade contributiva, o que demonstra não estar ele encapsulado apenas no art. 145, § 1º, da CRFB, torna-se essencial a análise do referido dispositivo.

A grande divergência que surge quanto à redação desse parágrafo limita-se às expressões: “sempre que possível” e “caráter pessoal”.

Quanto à expressão “sempre que possível”, Costa¹³³ a considera inútil, tendo em vista que o Direito atua no campo das possibilidades. Ademais, a expressão pode levar à interpretação de ser facultativa a observância do referido princípio na elaboração das leis por parte do legislador infraconstitucional, ou ainda – o que conclui, por exemplo, Oliveira Júnior – de que tanto o caráter pessoal, quanto a graduação de acordo com a capacidade contributiva seriam facultativos, mostrando-se relevante informar que, para o referido autor, a capacidade contributiva não é vista como um princípio, justamente por entender que ela é meramente indicativa.¹³⁴

Discorda-se completamente do entendimento de Oliveira Júnior, pois se considera, como ressaltado no **item 2.1**, que a capacidade contributiva é um princípio jurídico constitucional tributário, que impõe sua observância pelo legislador, o que encontra amparo

¹³² COSTA, R. H. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 104.

¹³³ Ibid. 87-88.

¹³⁴ OLIVIERA JUNIOR, D. da S. *Análise jurídica dos princípios tributários da legalidade, anterioridade e capacidade contributiva*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2000. p. 50-53.

majoritário em doutrina e jurisprudência. Além do mais, essa visão retira completamente a efetividade da capacidade contributiva, que, como será demonstrado no **item 2.9**, é um direito e uma garantia individual elevada ao *status* de cláusula pétrea constitucional.

Vale ressaltar que, desde a Constituição de 1946, bem como no Anteprojeto Afonso Arinos, a expressão “sempre que possível” se referia apenas ao caráter pessoal, de modo que entender em sentido contrário viola, inclusive, interpretação histórica que se faça da mencionada norma constitucional. Exatamente por isso, vários autores¹³⁵ consideram que a expressão “sempre que possível” refere-se somente ao caráter pessoal e não à capacidade econômica, o que se entende ser a interpretação mais adequada.

Conti expõe que:

A utilização da expressão “sempre que possível” demonstra a intenção do legislador de privilegiar a criação de impostos com caráter pessoal, embora reconhecendo não ser esta meta alcançável sempre, razão pela qual previu a possibilidade de exceções. No entanto, reconheceu o constituinte que os impostos com caráter pessoal tendem a atingir melhor a justiça fiscal, e melhor se adequam ao princípio da capacidade contributiva, motivo pelo qual devem ser preferidos em relação aos impostos de natureza real.¹³⁶

Desse modo, Oliveira Júnior defende que “toda vez que se demonstrar que onde havia campo para a instituição de um imposto pessoal, ainda assim a lei criou gravame de natureza real, este terá de ser anulado por inconstitucionalidade”¹³⁷, pois, segundo lição de Baleeiro, ao analisar o art. 202 da Constituição de 1946 – que tem redação parecida com a do art. 145, § 1º –, o constituinte teria tornado obrigatória a criação de impostos com caráter pessoal, sendo exceção a não observância do critério da pessoalidade¹³⁸.

Claro que a pessoalidade é a regra, contudo, como bem pondera Costa, a “personalização dos impostos está condicionada à viabilidade jurídica de ser considerada a situação individual do sujeito passivo numa dada hipótese de incidência tributária”¹³⁹.

Agora, cabe analisar o significado da expressão “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”, a que se reporta a parte final do § 1º do art. 145 da CRFB.

¹³⁵ São exemplos: José Marcos Domingues de Oliveira, Regina Helena Costa, Fernando Aurélio Zilveti, Alcides Jorge Costa, Ricardo Lobo Torres, Ives Gandra da Silva Martins, Hugo de Brito Machado e José Maurício Conti.

¹³⁶ CONTI, J. M. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996. p. 50.

¹³⁷ OLIVEIRA, J. M. D. de. *Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1988. p. 49.

¹³⁸ *Ibid.* p. 49.

¹³⁹ COSTA, R. H. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 88.

Zilveti defende que nesta cláusula geral:

[...] o legislador deixa um espaço para o contribuinte e o fisco determinarem, de comum acordo, o que deve efetivamente ser objeto de tributação para determinar o imposto devido. Quando não houver esse consenso, cabe ao controle jurisdicional intervir na relação tributária, para interpretar a lei teleologicamente e, assim, determinar a correta conduta a ser seguida pelas partes, [...] ¹⁴⁰

Entende-se que essa posição de Zilveti reflete a melhor interpretação a ser dada para esse dispositivo.

Por fim, faz-se necessária a análise acerca da natureza das normas que veiculam o princípio da capacidade contributiva em nossa Constituição. Nesse ponto existem duas correntes doutrinárias, uma entende ser uma norma programática, e a outra defende ser uma norma de eficácia plena e aplicabilidade imediata.

Conforme já dito no **item 2.1**, houve época em que o princípio da capacidade contributiva era visto como uma “regra vazia de juridicidade”¹⁴¹. Exatamente por isso, inicialmente, foi classificado como norma programática, consoante informado por Lemke, o que acarretaria na ausência de vinculação do legislador e do juiz à observância dessa norma. São adeptos dessa corrente: Rubens Gomes de Sousa, Pontes de Miranda, Benedito Cocivera e Achile Donato Giannini, além de Gilberto de Ulhôa Canto, para quem, segundo bem recorda Lemke, “o Judiciário só poderia verificar a efetiva observância do princípio, se houvesse lei fixadora de paradigmas para tal.”¹⁴²

Importante ressaltar que houve uma evolução doutrinária quanto à interpretação e aos efeitos atribuídos às normas programáticas, que de meros enunciados passaram a ser vistas como normas vinculantes e dotadas de efeitos jurídicos.

Canotilho, constitucionalista português, destaca muito bem essa ruptura de entendimento com a doutrina clássica, deixando estadeado que:

Marcando uma decidida ruptura em relação à doutrina clássica, pode e deve dizer-se que hoje não há normas constitucionais programáticas. [...] Às “normas programáticas” é reconhecido hoje um valor jurídico constitucionalmente idêntico ao dos restantes preceitos da Constituição. Mais do que isso: a eventual mediação de instância legiferante na concretização das normas programáticas não significa a dependência deste tipo de norma da *interpositio* do legislador; é a *positividade das normas-fim e normas-tarefa (normas programáticas) que justifica a necessidade de intervenção dos órgãos legiferantes*. Concretizando melhor, a positividade jurídico-constitucional das normas programáticas significa fundamentalmente:

1) Vinculação do legislador, de forma permanente, à sua realização (*imposição*

¹⁴⁰ ZILVETI, F. A. *Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quatier Latin, 2004. p. 262.

¹⁴¹ LEMKE, G. *Imposto de Renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 39.

¹⁴² Ibid.

constitucional);

2) Como *directivas materiais permanentes*, elas vinculam positivamente todos os órgãos concretizadores, devendo estes tomá-las em consideração em qualquer dos momentos da atividade concretizadora (legislação, execução, jurisdição);

3) Como *limites negativos*, justificam a eventual censura, sob a forma de inconstitucionalidade, em relação aos atos que as contrariam.¹⁴³

No mesmo sentido, temos a lição de Barroso, segundo o qual:

As normas constitucionais programáticas, dirigidas que são aos órgãos estatais, não de informar, desde o seu surgimento, a atuação do Legislativo, ao editar leis, bem como a da Administração e do Judiciário ao aplicá-las, de ofício ou contenciosamente. Desviando-se os atos de quaisquer dos Poderes da diretriz lançada pelo comando normativo superior, viciam-se por inconstitucionalidade, pronunciável pela instância competente.

Segundo proclama abalizada doutrina, delas não resulta para o indivíduo o direito subjetivo, em sua versão positiva, de exigir uma determinada prestação. Todavia, fazem nascer um direito subjetivo “negativo” de exigir do Poder Público que se abstenha de praticar atos que contravenham os seus ditames. Em verdade, as normas programáticas não se confundem, por sua estrutura e projeção no ordenamento, com as normas definidoras de direitos. Elas não prescrevem, detalhadamente, uma conduta exigível, vale dizer: não existe, tecnicamente, um dever jurídico que corresponda a um direito subjetivo. Mas, indiretamente, como efeito, por assim dizer atípico [...], elas invalidam determinados comportamentos que lhe sejam antagônicos. Nesse sentido, é possível dizer-se que existe um dever de abstenção, ao qual corresponde um direito subjetivo de exigí-la.

Objetivamente, desde o início de sua vigência, geram as normas programáticas os seguintes efeitos imediatos:

a) revogam os atos normativos anteriores que disponham em sentido colidente com o princípio que substanciam;

b) carregam um juízo de inconstitucionalidade para os atos normativos editados posteriormente, se com elas incompatíveis.

Ao ângulo subjetivo, as regras em apreço conferem ao administrado, de imediato, direito a:

a) opor-se judicialmente ao cumprimento de regras ou à sujeição a atos que o atinjam se forem contrários ao sentido do preceptivo constitucional;

b) obter, nas prestações jurisdicionais, interpretação e decisão orientadas no mesmo sentido e direção apontadas por estas normas, sempre que estejam em pauta os interesses constitucionais por ela protegidos.¹⁴⁴

No Brasil, Baleeiro, sob a égide da Constituição de 1946, em seu livro *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, já reconhecia ao artigo 202 daquela Constituição – que tem redação semelhante ao atual art. 145, §1º, da CRFB – a natureza programática da norma, acolhendo a interpretação evolutiva sobre ela, pois entendia que ela conferia direitos subjetivos e vinculava o legislador e o juiz.

Já a corrente que defende ter a norma eficácia plena e aplicabilidade imediata tem crescido e tende a ganhar cada vez mais vulto. Atente-se que, por ter a norma caráter preceptivo, ela vincularia o legislador e o juiz. Ela é obrigatória para o legislador – visto que compete a

¹⁴³ CANOTILHO, J. J. G. *Direito Constitucional*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1986. p. 132.

¹⁴⁴ BARROSO, L. R. *O Direito Constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da Constituição Brasileira*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 119-120.

esse, ao estabelecer as hipóteses de incidência de um determinado tributo, veicular situações que demonstrem capacidade contributiva, seguindo as diretrizes veiculadas pela Carta Constitucional – e vinculante para o juiz, já que deve declarar inconstitucional toda norma que não observe, de forma abstrata ou concreta, o princípio da capacidade contributiva. São adeptos dessa corrente: Zilveti¹⁴⁵ e Lemke¹⁴⁶.

Zilveti conclui que:

Princípio constitucional auto-aplicável, a capacidade contributiva deve ser observada não só pelo legislador, mas também pelo intérprete e aplicador da lei. Isso significa dizer, em termos de direito constitucional que, não basta o constituinte e o legislador ordinário reconhecerem o princípio, deve a administração e o contribuinte orientarem-se da mesma forma e, caso não reine consenso, o intérprete intervirá para fazer valer o princípio.¹⁴⁷

De forma distinta pensa Costa, pois entende que “o postulado da capacidade contributiva carrega consigo a plenitude de eficácia atribuída”¹⁴⁸ ao princípio da igualdade, mas que essa preceptividade se revela no exercício da competência tributária em matéria de impostos, o que vincularia apenas o legislador infraconstitucional.

Contudo, apesar de ainda hoje haver quem defenda que o princípio da capacidade contributiva é um mero postulado sem qualquer efeito vinculante, a ampla doutrina¹⁴⁹ busca atribuir maior eficácia à capacidade contributiva, seja porque a própria interpretação dada às normas programáticas mudou, atribuindo a elas eficácia jurídica, seja porque se passou a interpretar as normas que veiculavam tal princípio como sendo de eficácia plena e aplicabilidade imediata.

Desse modo, adota-se entendimento no sentido da corrente majoritária¹⁵⁰, que define que o princípio da capacidade contributiva é norma detentora de eficácia e que, como tal, deve ser aplicada. A grande questão é definir se ela é programática ou de eficácia plena e aplicabilidade imediata.

A doutrina faz uma classificação entre eficácia positiva e negativa. A primeira aplica-se no plano do legislador, que deve observar a norma ao elaborar novos comandos normativos. A segunda verifica-se no plano do aplicador e intérprete da lei, que, ao analisar um caso

¹⁴⁵ ZILVETI, F. A. *Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quatier Latin, 2004. 141.

¹⁴⁶ LEMKE, G. *Imposto de Renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 39.

¹⁴⁷ ZILVETI, op. cit., p. 141.

¹⁴⁸ COSTA, R. H. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 50.

¹⁴⁹ Capitaneada por José Marcos Domingues de Oliveira, Fernando Aurélio Zilveti, Gisele Lemke, Regina Helena Costa, dentre outros.

¹⁵⁰ Capitaneada por José Marcos Domingues de Oliveira, Fernando Aurélio Zilveti, Gisele Lemke, Regina Helena Costa, dentre outros.

concreto, levará em consideração a capacidade contributiva para aferir se a tributação seria ou não viável naquele contexto.

Apesar de a maioria dos doutrinadores¹⁵¹ considerarem que a norma que abriga o princípio da capacidade contributiva seria ou programática, ou dotada de eficácia plena e aplicabilidade imediata, há quem defenda, como Pacheco¹⁵², que é norma de eficácia contida, pois solicitaria a intervenção do legislador e teria eficácia plena até que o legislador ordinário expedisse norma delineando os direitos subjetivos dos cidadãos.

Desde a dissertação, e agora na tese, defende-se que o princípio da capacidade contributiva tem natureza de norma autoaplicável, ou seja, de eficácia plena e aplicabilidade imediata, coadunando-se com a lição de Lemke¹⁵³ e Zilveti¹⁵⁴, até porque, conforme se demonstrará no **item 2.9**, entende-se que a capacidade contributiva é direito e garantia fundamental do cidadão, erigindo-se como cláusula pétrea e enquadrando-se no disposto no art. 5º, §1º, da CRFB.

2.3 Classificação da capacidade contributiva

Após a definição do princípio e de como ele se encontra em nossa ordem constitucional, torna-se fundamental, antes de analisar as formas pelas quais ele é operacionalizado, estudar as formas de classificação do princípio mais adotadas pela doutrina,: capacidade contributiva objetiva ou subjetiva; global ou parcial; e própria ou em representação.

2.3.1 Capacidade contributiva objetiva (ou absoluta) e subjetiva (ou relativa)

É a classificação mais utilizada pela doutrina. Oliveira Júnior desenvolveu o seguinte conceito sobre o tema:

¹⁵¹ José Marcos Domingues de Oliveira, Fernando Aurélio Zilveti, Gisele Lemke, Regina Helena Costa, dentre outros.

¹⁵² PACHECO, Â. M. da M. Capacidade contributiva. In: MARTINS, I. G. da S. (Coord.). *Capacidade contributiva*. São Paulo: Resenha Tributária, Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989. p. 305-307. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 14).

¹⁵³ LEMKE, G. *Imposto de Renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 39.

¹⁵⁴ ZILVETI, F. A. *Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quatier Latin, 2004. p. 141.

[...] a capacidade contributiva é conceito que se compreende em dois sentidos, um objetivo ou absoluto e outro subjetivo ou relativo. No primeiro caso, a capacidade contributiva significa a existência de uma riqueza apta a ser tributada (capacidade contributiva como pressuposto da tributação), enquanto no segundo, a parcela dessa riqueza que será objeto da tributação em face de condições individuais (capacidade contributiva como critério de graduação e limite do tributo).¹⁵⁵

Em complementação, veicula Costa):

A capacidade contributiva absoluta ou objetiva funciona como pressuposto ou fundamento jurídico do tributo, ao condicionar a atividade de eleição, pelo legislador, dos fatos que ensejarão o nascimento de obrigações tributárias. Representa sensível restrição à discricção legislativa, na medida em que não autoriza, como pressuposto de impostos, a escolha de fatos que não sejam reveladores de alguma riqueza.¹⁵⁶

Ressalte-se que, sob o prisma subjetivo, ela atua como um limite para a tributação, protegendo o mínimo existencial e impedindo que a tributação seja confiscatória¹⁵⁷.

Lemke faz um relato completo de quais doutrinadores aceitam apenas a capacidade contributiva absoluta e quais adotam, também, a concepção relativista.¹⁵⁸

Botelho considera apenas o aspecto objetivo, por entender que o juiz só poderia anular uma norma tributária quando esta não tiver na hipótese de incidência qualquer elemento presuntivo de riqueza.

Já Penteado aceita a capacidade absoluta e de forma limitada, a capacidade contributiva relativa, já que permite a invocação do princípio quando o fato tributável não é econômico, quando a tributação viola o mínimo vital ou quando se dá de forma confiscatória. De forma semelhante entende Becker, ao permitir que o juiz declare a inconstitucionalidade de norma que institua tributo em relação a fato que não seja signo presuntivo de riqueza. Todavia, entende que o juiz não pode deixar de aplicar a norma ao verificar que, em um caso concreto, ela não atende ao princípio da capacidade contributiva.¹⁵⁹

Lemke traz uma interessante distinção entre capacidade contributiva relativa abstrata ou concreta. Na primeira, a graduação do imposto é feita de acordo com uma média obtida por meio de padronizações. Já na capacidade contributiva relativa concreta, os critérios definidos autorizam que o tributo seja individualizado para cada contribuinte, obtendo-se sua capacidade

¹⁵⁵ OLIVEIRA, J. M. D. de. *Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1988. p. 57.

¹⁵⁶ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 28.

¹⁵⁷ Ibid. p. 28-31.

¹⁵⁸ LEMKE, G. *Imposto de Renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 42.

¹⁵⁹ Ibid.

contributiva real.¹⁶⁰

Calmon¹⁶¹ defende que a capacidade contributiva deve ser real, no mesmo sentido temos Costa¹⁶² e Oliveira Júnior¹⁶³.

De forma majoritária¹⁶⁴, defende-se que a capacidade contributiva deve ser analisada tanto do lado objetivo, quanto do subjetivo, pois segundo Lemke:

Não se pode deduzir que o indivíduo tenha capacidade de contribuir para o financiamento das despesas públicas simplesmente por constar da hipótese de incidência fato-signo presuntivo de riqueza. Pode haver somente capacidade econômica.¹⁶⁵

Dessa forma, tendo em vista que se adere ao entendimento majoritário¹⁶⁶, torna-se essencial analisar se, dentro do aspecto subjetivo, deve prevalecer o enfoque abstrato ou concreto. Sem dúvida, trata-se de uma questão complexa, pois, se, de um lado, o ideal é aferir realmente a capacidade contributiva de cada indivíduo, de outro, está o princípio da praticabilidade tributária, que, segundo Derzi, é um princípio constitucional implícito e representa o conjunto de normas e técnicas usado para permitir a execução e aplicação das leis.¹⁶⁷

Costa concorda com Derzi no sentido de ser o princípio da praticabilidade constitucional, uma vez que deriva do princípio da supremacia do interesse público sobre o particular, e defende que ele representa um limite objetivo, que assim pode ser formulado:

As leis tributárias devem ser exequíveis, propiciando o atingimento dos fins de interesse público por elas objetivado, quais sejam, o adequado cumprimento de seus comandos pelos administrados, de maneira simples e eficiente, bem como a devida arrecadação dos tributos.¹⁶⁸

A referida autora informa que, no âmbito tributário, o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado será obtido por meio do convívio harmônico entre a adequada arrecadação tributária e o respeito aos direitos fundamentais do contribuinte, o que é obtido por

¹⁶⁰ LEMKE, G. *Imposto de Renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 42.

¹⁶¹ COELHO, S. C. N. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 84.

¹⁶² COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 86.

¹⁶³ OLIVEIRA, J. M. D. de. *Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988. p. 61.

¹⁶⁴ Defendem esse entendimento, entre outros: José Marcos Domingues de Oliveira, Regina Helena Costa, Sacha Calmon Navarro Coelho, Gisele Lemke, Fernando Aurélio Zilveti e Ricardo Lodi.

¹⁶⁵ LEMKE, op. cit., 1998. p. 43.

¹⁶⁶ Ilustram essa corrente, entre outros: José Marcos Domingues de Oliveira, Regina Helena Costa, Sacha Calmon Navarro Coelho, Gisele Lemke, Fernando Aurélio Zilveti.

¹⁶⁷ DERZI apud LEMKE, 1998. p. 44.

¹⁶⁸ COSTA, R. H. *Praticabilidade e Justiça Tributária: exequibilidade de Lei Tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 93.

meio da busca de equilíbrio entre o princípio da praticabilidade e o da capacidade contributiva.

Santiago adverte:

A praticabilidade, entretanto, não equivale a um cheque em branco em favor do legislador, que – reconhecidas certas impossibilidades materiais na quantificação dos tributos – ficaria liberado para fixá-los como bem entendesse. O afastamento do estrito comando constitucional (retributividade para as taxas, capacidade contributiva para os impostos) não pode ser tal que afaste a exação de uma realização ao menos tendencial daquele comando, e muito menos, que a conduza a afrontá-lo. Está-se a falar dos princípios da razoabilidade e do não-confisco, limites ordinários à atuação do legislador que avultam de importância em situações como as analisadas. Daí, por exemplo, que: exige-se que a taxa e as custas judiciais calculadas segundo o valor da causa submetam-se a um teto que evite a extrapolação do custo possível dos serviços do Judiciário; impõe-se que as taxas qualificadas com base em fatos do contribuinte (indicativos indiretos do custo da atuação estatal), como a Taxa de Lixo (fundada na presunção razoável de que um imóvel maior gere mais resíduos), e as fixas, como a de certidão, guardem equivalência com um custo verossímil do serviço ou do ato de fiscalização – o mesmo podendo dizer-se da presunção da base de cálculo de impostos como o IPTU e o IPVA, tema que não se aprofundará, por ser estranho a este estudo.¹⁶⁹

Conforme ensina Zilveti, com o qual concorda Santiago, é possível coadunar praticabilidade com capacidade contributiva, apesar da “massificação ou da criação de meios que simplifiquem os elementos da obrigação tributária.”¹⁷⁰, permitindo, por conseguinte, que seja estabelecida pela lei presunção¹⁷¹ relativa de capacidade contributiva, o que não impede o contribuinte de comprovar que nela não se enquadra.¹⁷² Da mesma forma pensa Lemke:

[...] o princípio da capacidade contributiva não implica na consideração da capacidade contributiva concreta de cada contribuinte, mas apenas no que se chamou de capacidade contributiva subjetiva abstrata, a não ser em hipóteses excepcionalíssimas. Vale dizer, é perfeitamente aceitável o uso de presunções e de padronizações para a composição da hipótese de incidência tributária, desde que sejam razoáveis.¹⁷³

Por fim, vale citar o entendimento de Vieira, segundo o qual:

Cogita-se, pois, de uma Praticabilidade que ceda vez, com toda a reverência e docilidade, à soberania tributária inquestionável da Capacidade Contributiva e da

¹⁶⁹ SANTIAGO, I. M. Praticabilidade e razoabilidade na quantificação das taxas. A visão do Min. Carlos Velloso. Comentários à decisão tomada na ADIn-MC 1.772-MG e no RE 232.393-1-SP. In: DERZI, M. (Coord.). *Construindo o Direito Tributário na Constituição: uma análise da obra do Min. Carlos Mário Velloso*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 290.

¹⁷⁰ ZILVETI, F. A. *Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quatier Latin, 2004. p. 320.

¹⁷¹ Concorde-se com Ferragut (2005, p. 176), que, em sua obra *Presunções no Direito Tributário*, defende que as presunções não violam o princípio da capacidade contributiva, pois o fato-signo presuntivo de riqueza ocorreu, a sua comprovação é que se deu por meios indiciários. E expande tal conclusão para o caso de presunção ou arbitramento de base de cálculo, nas hipóteses em que os critérios utilizados para tal revelem capacidade contributiva.

¹⁷² ZILVETI, op. cit., p. 320.

¹⁷³ LEMKE, G. *Imposto de Renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 45.

2.3.2 Capacidade contributiva geral (ou global) e parcial

Na capacidade contributiva global, leva-se em consideração o total de tributos pagos por uma pessoa, tomando por base toda a sua riqueza. Na parcial, busca-se analisar cada tributo de modo isolado, comparando-o com a riqueza sobre o qual incide.

Há doutrinadores que defendem que o princípio da capacidade contributiva deve ser respeitado tanto sob o prisma global como sob o parcial, podendo haver violação a ele em caso de inobservância de um desses aspectos, como é o caso de Penteado¹⁷⁵ e Costa, A.,¹⁷⁶. Entende-se que essa é a interpretação que melhor dá efetividade à capacidade contributiva, pois pode haver um tributo que por si só desrespeite a capacidade contributiva porque não adota um índice de riqueza como fato gerador, ou não aplica uma técnica para a aferição da capacidade contributiva de modo adequado, ou então tributa o mínimo existencial ou se trata de tributação tão onerosa a ponto de poder ser enquadrada como confiscatória. Da mesma forma, um tributo em si pode não se revelar violador do princípio em análise, contudo a carga tributária global pode macular esse princípio, o que é vislumbrado quando uma tributação é confiscatória, sendo o confisco analisado sob o prisma global¹⁷⁷.

Já Ribeiro, Sousa, Pacheco e Becker¹⁷⁸ entendem que deve ser analisada apenas a capacidade contributiva parcial.

2.3.3 Capacidade contributiva própria ou em representação

A capacidade contributiva própria é a capacidade do contribuinte, de acordo com suas condições individuais, de pagar aquele tributo, sendo o modo mais usual de análise. A capacidade contributiva em representação, por sua vez, é a capacidade do chefe de família, que abrange todos os membros do grupamento familiar. Quanto à capacidade contributiva em representação, cabe remeter ao **item 4.2**, no qual o ponto será aprofundado.

¹⁷⁴ VIEIRA, J. R. O IRPF e o Direito Fundamental à igualdade: um tributo de dupla personalidade! In: BRANCO, P. G. (Coord.). *Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e STJ*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 214.

¹⁷⁵ PENTEADO apud LEMKE, 1998. p. 45.

¹⁷⁶ COSTA, A. J. Capacidade contributiva. *Revista de Direito Tributário*, v. 15, n. 55, p. 297-302, jan./mar. 1991.

¹⁷⁷ A questão atinente à análise global e parcial do confisco será desenvolvida no item próprio.

¹⁷⁸ BECKER apud LEMKE, 1998. p. 45.

2.4 Índices de capacidade contributiva

A obrigação tributária principal, nos termos do conceituado pelo art. 113 do CTN, é a de pagar tributos e, conforme exposto no capítulo 1, pagam-se tributos com o fim de cumprir com um dever fundamental e, portanto, constitucional de contribuir para o Estado em que se vive, já que o ente não é detentor de riqueza própria.

Grizziotti¹⁷⁹ defende que a capacidade contributiva seria a causa da obrigação tributária principal. Contudo, é extremamente complicado definir o que seja efetivamente causa, como bem reportado por Machado, *verbis*:

[...] se como causa da obrigação tributária se entende aquilo que é necessário ao seu surgimento, à sua existência, não há como se possa sustentar que a capacidade contributiva é causa da obrigação tributária. Realmente, do ponto de vista jurídico, essa obrigação, como de resto todo e qualquer efeito jurídico, tem como causa uma lei (hipótese de incidência) e um fato (fato tributável). A lei é a causa mediata. A ocorrência do fato nela descrito, vale dizer, do fato tributável, é causa imediata.¹⁸⁰

Conforme relato minudente apresentado por Gregório¹⁸¹, as teorias causalistas¹⁸² foram combatidas pelos anticausalistas¹⁸³, que, em regra, apontavam os seguintes equívocos: carência de relevância jurídica, pois a causa da obrigação tributária é a lei; confusão entre momento político e jurídico, equiparação de causa e *ratio legis*; utilização da causa como pressuposto de fato.

Do exposto, concordando-se com as teorias anticausalistas, conclui-se que a capacidade contributiva não é causa da obrigação tributária, que tem na lei sua causa mediata, e no fato tributável sua causa imediata, sendo este o fato gerador da obrigação tributária, em relação ao qual Falcão teceu a seguinte lição lapidar:

O fato gerador é decisivo para a definição da base de cálculo do tributo, ou seja, daquela grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o *quantum* a pagar. Essa base de cálculo tem que ser uma circunstância inerente ao fato gerador, de modo a configurar-se como verdadeira e autêntica expressão econômica [...].

¹⁷⁹ GRIZZOTTI apud MACHADO, H. de B. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1998*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 63.

¹⁸⁰ MACHADO, H. de B. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1998*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 63.

¹⁸¹ GREGÓRIO, A. *A capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 49-51.

¹⁸² Adeptos da teoria causalista: Benvenuto Grizziotti, Oreste Ranelletti, Dino Jarach, Ezio Vanoni, Giorgio Tesoro, Salvatore Scoca, Louis Trotabas, Rafael Bielsa, Linares Quintana, Rubens Gomes de Souza, Adriani e Aster Rotondi, Ottmar Bühler, Albert Hensel, Ernst Blumenstein.

¹⁸³ Adeptos do anticausalismo: A. D. Giannini, Antonio Berliri, Peirano Facio, Ingrosso, Sainz de Bujanda.

[...] é indispensável configurar-se uma relação de pertinência ou inerência da base de cálculo ao fato gerador: tal inerência ou pertinência afere-se, como é óbvio, por este último. De outro modo, a inadequação da base de cálculo pode representar uma distorção do fato gerador e, assim, desnaturar o tributo.¹⁸⁴

Bujanda considera que o princípio da capacidade contributiva seria o fundamento ou pressuposto do fato gerador da obrigação tributária: “[...] um fato gerador só estará justificado, do ponto de vista constitucional, se, como tal, aparecer configurado pela norma tributária como índice, direto ou indireto de capacidade econômica”.¹⁸⁵ Esse é o entendimento mais correto para o caso, visto que, de fato, se a norma tributária eleger fato gerador que não manifeste índice de capacidade contributiva ou que pelo menos não seja moldado pelos limites dessa, ter-se-á norma claramente inconstitucional.

Becker, ao analisar a estrutura da norma tributária, aponta que:

[...] a praticabilidade e a certeza da incidência das regras jurídicas tributárias sempre induziu, e cada vez mais induz o legislador a escolher, como elementos integrantes da hipótese de incidência signos econômicos (fatos econômicos) ou signos jurídicos (fatos jurídicos), cuja existência faz presumir a existência de determinado gênero e espécie de renda ou capital.¹⁸⁶

Isso ocorre porque deve-se buscar índices de capacidade contributiva a serem utilizados no fato gerador dos tributos, como ensejadores da obrigação tributária.

Zilveti ensina que, historicamente, foram e continuam a ser usados até hoje pelo homem cinco índices de tributação, que têm por objetivo distribuir, de forma equânime, o ônus do custeio do aparelho estatal:

a) classe – tributação dividida por classes de pessoas; b) patrimônio – tributação incidente sobre as posses do indivíduo; c) despesa – pela despesa individual era calculada sua parcela de imposto, com a intenção medieval de incluir na tributação o clero e a nobreza; d) produto – critério de gravar a produção com o tributo, que não leva em consideração, necessariamente, o custo de produção; e, e) renda – critério que melhor atende o princípio da igualdade na tributação, porém exige da Administração meios sofisticados de apuração dessa expressão de riqueza.¹⁸⁷

Neste trabalho, serão utilizados como índices de capacidade contributiva a renda, o patrimônio e o consumo, por serem os mais usados pela doutrina e pelo legislador. Importante mencionar que esses índices devem ser observados por normas tributárias que venham a instituir impostos, contribuições – exceto as de melhoria e iluminação pública – e empréstimos

¹⁸⁴ FALCÃO, A. de A. *Fato gerador da obrigação tributária*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977. p. 137-138.

¹⁸⁵ BUJANDA apud OLIVEIRA, J. M. D. de. *Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 64.

¹⁸⁶ BECKER, A. A. *Teoria geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 459-461.

¹⁸⁷ ZILVETI, F. A. *Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quatier Latin, 2004. p. 292.

compulsórios, em que o fato gerador não está vinculado a uma atividade estatal, sendo por isso necessário eleger um fato signo presuntivo de riqueza como fato gerador da obrigação.

Sainz de Bujanda apresenta uma subclassificação elaborada pela doutrina quanto a esses índices, diferenciando-os em indiretos – circulação e consumo de riquezas – e diretos – posse de bens ou percepção de rendas¹⁸⁸. Contudo, essa subclassificação não tem grande utilidade prática, pois o importante é efetivamente, quando possível, a observância dos referidos índices pelo fato gerador da norma obrigacional tributária.

Considera-se que um sistema tributário que tenha por objetivo ser justo e igualitário deve contemplar tributos que tenham por fatos geradores esses índices, vale dizer, não basta que esse sistema adote apenas um deles, pois é a utilização de todos que permite a captação das diversas manifestações de capacidade contributiva, o que põe por terra a tese que defende a criação de imposto único, porque este não poderia abranger todos os índices de capacidade contributiva elencados, violando, por conseguinte, o princípio da capacidade contributiva.

2.4.1 A renda

Zilveti considera esse índice o melhor de todos para fins de aferição da capacidade contributiva¹⁸⁹. Já para Tipke e Yamashita, o melhor índice seria a renda líquida, que representa o abatimento na renda dos gastos incorridos para sua obtenção¹⁹⁰.

No direito brasileiro, há um conceito legal de renda, previsto no art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN), o qual inclui como fato gerador do imposto de renda tanto a renda estrito senso, quanto os proventos, ambos englobando, de forma lata, a conceituação que pode ser dada à renda.

Quanto a esse índice, portanto, defende-se a adoção do princípio da realização da renda¹⁹¹, que, segundo Zilveti:

[...] é a identificação, antes de impor ao contribuinte a obrigação de pagar o imposto,

¹⁸⁸ SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y Derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963. v. 3, p. 196..

¹⁸⁹ ZILVETI, F. A. *Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quatier Latin, 2004. p. 295.

¹⁹⁰ TIPKE, K.; YAMASHITA, D. *Justiça Fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 33-34.

¹⁹¹ Importante autor que desenvolveu este conceito foi Edwin R. Seligman, que defende que, para haver renda, não é suficiente o incremento no capital, deve haver a separação, de modo que a renda seja efetivamente a realizada. Tal doutrina influenciou a Suprema Corte Americana no julgamento do caso *Eisner X Macomber*, no qual se entendeu que não era devido imposto de renda no recebimento de ações, como dividendos. A decisão deixou claro que o recebimento de ações se deu em relação a todos os acionistas, não havendo benefício de um só. Tal conceito também não passou despercebido aos alemães, como ressalta Zilveti, pois é usado nas técnicas contábeis de escrituração fiscal e de criação dos balanços contábeis.

da renda efetivamente realizada. Assim, na legislação do imposto de renda, a apuração do lucro deve conter o mandamento para os integrantes da relação jurídico-tributária, para que seja apurada a renda efetivamente realizada do contribuinte. Esse princípio está presente na tributação da pessoa física e jurídica, porém, na tributação da pessoa física sua aplicação é mais imperativa.¹⁹²

Döring¹⁹³ entende que a adoção do princípio da realização da renda permitiria ao contribuinte decidir o momento da tributação. No entanto tem razão Zilveti quando expõe que este princípio permite a captação da verdadeira capacidade contributiva, ademais “funciona com (sic) uma garantia do contribuinte, na operação de atos que visem apurar o rendimento tributável, direito que o legislador não pode dispor.”¹⁹⁴

Compete informar, além disso, que o Supremo Tribunal Federal já teve a oportunidade de se manifestar sobre a realização da renda, o que se pode extrair da leitura da ementa do seguinte julgado:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE: ACIONISTAS DE SOCIEDADE ANÔNIMA E SÓCIOS QUOTISTAS (SOCIEDADES POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA). ARTIGO 35 DA LEI Nº. 7.713, DE 22.12.1988)

No julgamento do RE nº. 172.058, o Plenário do Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional o art. 35 da Lei nº. 7.713, de 22.12.1988, no ponto em que obrigou o acionista a recolher o imposto de renda na fonte sobre o Lucro líquido apurado na data do encerramento do período-base.

É que, nas sociedades anônimas, a distribuição dos lucros líquidos depende principalmente da manifestação da Assembléia Geral, não se configurando ela, pura e simplesmente, com o encerramento do período-base.

Decidiu, mais, o Plenário, na mesma assentada, que cumpre aos Juízes e Tribunais, das instâncias ordinárias, quando se tratar de sociedades por quotas de responsabilidade limitada, a verificação, em cada caso, sobre se o contrato social prevê a disponibilidade imediata, pelo sócio-quotista, do lucro líquido apurado na data de encerramento do período-base, pois só em tal hipótese será possível conciliar-se, quanto a essa espécie de sócio, o disposto no art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, no artigo 43 do Código Tributário Nacional e no art. 35 da Lei n.º 7.713, de 22.12.1988.

Observado esse precedente, o RE, no caso, é conhecido, apenas em parte, e, nessa parte, provido, para que o Tribunal de origem, quanto as sociedades por quotas, levando em conta essas premissas firmadas em Plenário do STF e os elementos dos autos, julgue a apelação, nesse ponto, como de direito, ficando o acórdão mantido no mais, ou seja, quanto às sociedades anônimas.¹⁹⁵

Interessante que, recentemente, no julgamento longo e controvertido da ADI nº. 2588, o STF apresentou entendimento um pouco diverso, permitindo a presunção de disponibilidade da renda pelo simples fato de uma empresa brasileira controladora de empresa no exterior,

¹⁹² ZILVETI, F. A. *Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quatier Latin, 2004. p. 314.

¹⁹³ DÖRING apud ZILVETI, 2004. p. 314.

¹⁹⁴ ZILVETI, op. cit., 2004. p. 321.

¹⁹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 177301. Relator ministro Sydney Sanches. *Diário da Justiça*, 25 out. 1996. No mesmo sentido, BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 172058. Relator ministro Sydney Sanches. *Diário da Justiça*, 25 out. 1996.

situada em país que não seja paraíso fiscal, registrar em seu balanço o lucro da referida empresa estrangeira, conforme se lê na ementa a seguir transcrita:

TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR.

LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (“31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO”). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). (...)

1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados:

1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros;

1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir “planejamento tributário”) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248);

1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada;

1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização.

2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece:

2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”;

2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei); [...] ¹⁹⁶

Vê-se que a corrente que melhor se aplicaria ao caso ficou minoritária e seria aquela que votou pela inconstitucionalidade total do dispositivo, contudo houve decisão unânime de que, para empresas coligadas, a referida norma seria inconstitucional justamente porque não se poderia considerar renda disponível pelo simples registro no balanço da brasileira, pois não teria ocorrido uma decisão de distribuição da renda por parte da coligada estrangeira. Já no que tange à controlada estrangeira não situada em paraíso fiscal, por ter ocorrido empate na votação, manteve-se a presunção relativa de constitucionalidade da norma. Dessa feita, apesar do referido julgamento controverso e um pouco distinto do anterior, entende-se que o STF continua a defender que a renda para fins de tributação deve ser a efetivamente disponível.

No Capítulo 3, **item 3.2.3.1.2**, o conceito de renda será aprofundado, ao qual se remete

¹⁹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n.º 2588. Pleno. Min. rel. Ellen Gracie, redator do acórdão Min. Joaquim Barbosa. *DJe*, 10 fev. 2014.

o leitor. De toda forma, para fins desse item, vale dizer que a renda, por si só, não seria suficiente para auferir toda a capacidade contributiva dos sujeitos passivos, pois pode haver alguém que detenha a mesma renda que outro, mas não o mesmo patrimônio.

2.4.2 O patrimônio

O patrimônio pode ser conceituado, de forma genérica, como o conjunto de bens materiais e imateriais acumulados por uma pessoa ao longo da vida.

Também é um ótimo índice de capacidade contributiva, mas, da mesma forma que a renda, é insuficiente para aferir a capacidade contributiva de forma global.

Frise-se que o fato de um contribuinte possuir muitos bens e não ter renda não retira dele a capacidade contributiva, visto que o patrimônio, por si só, é índice de capacidade contributiva. O que pode ocorrer é falta de capacidade financeira, que se relaciona diretamente com liquidez patrimonial e não com capacidade de contribuir para os cofres públicos. Quanto a esse aspecto, traz-se lição de Denari:

Partindo do suposto que o princípio da capacidade contributiva se propõe tão somente assegurar o “mínimo vital” necessário à subsistência do contribuinte, parece-nos que o postulado não pode ser invocado para aliviar a carga impositiva incidente sobre o patrimônio da velhinha de Copacabana¹⁹⁷, máxime se supormos idêntico tratamento tributário dispensado aos demais condôminos do edifício. Do contrário, estaria violado o princípio da isonomia tributária. Desgraçadamente, portanto, e do ponto de vista estritamente tributário, a velhinha deve providenciar sua mudança. Porém, sem pressa!¹⁹⁸

Para Machado, a tributação graduada em função do patrimônio pode ser uma boa forma de desestimular a propriedade improdutiva, contribuindo para o desenvolvimento econômico¹⁹⁹.

Tipke, ao analisar o imposto sobre o patrimônio, defende que este deve incidir sobre a renda que o patrimônio produz, principalmente em países em desenvolvimento, sob pena de gerar desestímulo a poupança e estímulo a evasão de divisas²⁰⁰.

¹⁹⁷ Trata-se de um caso real em que uma velhinha viúva, que morava em um luxuoso e confortável apartamento em Copacabana, à beira-mar, não tinha renda elevada, compatível com o luxuoso lugar onde vivia, pois os soldos que seu marido recebia se tornaram defasados após seu falecimento.

¹⁹⁸ DENARI, Z. Cidadania e tributação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 10, p. 44-53, jul. 1996.

¹⁹⁹ MACHADO, H. de B. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1998*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 87.

²⁰⁰ TIPKE, K. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. In: SHOUERI, L. E.; ZILVETI, F. A. (Coords.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 66.

Pelo exposto, o patrimônio também não é índice suficiente para mensurar a capacidade contributiva total dos indivíduos, razão pela qual se faz necessária a utilização de mais um índice, que é o consumo.

2.4.3 O consumo

Segundo Kaldor, o consumo é reputado melhor índice de capacidade contributiva que a renda²⁰¹, servindo de fato gerador para a cobrança de impostos progressivos.²⁰²

Podem ser apontados os seguintes argumentos em favor da utilização do referido índice: (i) o consumo é um ato egoísta e como tal deve ser punido pela tributação; e (ii) a tributação da renda pode gerar uma bitributação, pois se tributa o consumo e a poupança de quem auferiu renda, e, mais tarde, essa renda, ao ser consumida, será objeto de nova tributação.

Dessa forma, é o consumo, junto com a renda e o patrimônio, índice válido para a mensuração da capacidade contributiva.

Entretanto, além dos índices de capacidade contributiva, faz-se fundamental que a norma tributária observe os atributos dela, tratados a seguir.

2.5 Atributos da capacidade contributiva

Moschetti ensina que a capacidade contributiva deve ser atual e efetiva:

No conceito de capacidade contributiva deve ser ainda valorizada a referência a uma aptidão efetiva e não meramente fictícia, na determinação tanto do pressuposto, como do método de lançamento e do sistema de recolhimento. O problema põe-se, em primeiro lugar, para as presunções legais. Na nossa opinião são ilegítimas todas as presunções absolutas, quando não se pode considerar efetiva uma capacidade que não seja de alguma maneira perceptível e determinável; as presunções relativas são, pelo contrário, legítimas, desde que observadas duas condições: se corresponderem a critério de legitimidade e admitem – entre limites suficientemente amplos – prova contrária. Aqui se salienta, também, a orientação da Corte Constitucional, que de um lado aceita em princípio o requisito da efetividade e, do outro, não distingue presunção absoluta e relativa. Quanto às provas legais, são legítimas se não são a tal ponto restritivas, de modo a impedir a determinação da real capacidade contributiva. É preciso, portanto, distinguir as provas – legais que operam como meros limites – daquelas que operam como absolutos impedimentos de prova.²⁰³

²⁰¹ KALDOR apud MACHADO, H. de B. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1998*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 87.

²⁰² Ibid. p. 75.

²⁰³ MOSCHETTI apud COSTA, R. H. *Princípio da capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Malheiros,

Além disso, Moschetti²⁰⁴ considera que só as presunções relativas estão de acordo com o princípio da capacidade contributiva, justamente por permitirem prova em contrário, pois o mais importante é procurar a efetiva capacidade de contribuir. Entendimento com o qual concorda Vieira²⁰⁵, afinal essa é uma das formas de convívio pacífico entre a praticabilidade e a capacidade contributiva, ponto desenvolvido no **item 2.3.1**, ao qual se remete o leitor.

Moschetti extrai do atributo da atualidade o princípio da irretroatividade, de modo que o tributo não incida sobre capacidade contributiva passada ou futura, mas sim sobre a existente no momento de incidência da norma. Ademais, defende o referido autor²⁰⁶ o princípio da tributação líquida, segundo o qual todas as despesas de produção devem ser deduzidas da receita bruta, sendo o resultado desta operação passível de tributação.

Mita, que tem entendimento similar ao de Moschetti, considera que o princípio da capacidade contributiva exige que o pressuposto do tributo tenha caráter econômico, que a base de cálculo se relacione com a hipótese de incidência, e que deve estar expressa a manifestação da capacidade contributiva sobre a qual incide cada tributo.²⁰⁷

Corti acrescenta o atributo da realidade aos atributos da efetividade e atualidade, ao considerar que ele decorre do princípio da proporcionalidade, que teria origem na da isonomia.²⁰⁸

Como já apontado em outros trabalhos, esses atributos são observados pela jurisprudência brasileira, o que pode ser conferido na leitura das ementas abaixo transcritas:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. NEGÓCIO REALIZADO A PRAZO. TRIBUTO INDEVIDO.

Somente haverá lucro auferido, para efeito de tributação, quando houver pagamento do preço. Na participação societária negociada a prazo, não se configurando o fato gerador do imposto de renda, não existe capacidade contributiva, a legitimar a cobrança pelo fisco, do tributo.²⁰⁹

TRIBUTÁRIO. DESAPROPRIAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. LEI 7.713/88 (ARTS. 3., PAR. 22, PAR. ÚNICO).

1. O imposto incidente sobre “renda e proventos de qualquer natureza” alcança a “disponibilidade nova”, fato inexistente na desapropriação causadora da obrigação de indenizar pela diminuição patrimonial (propriedade), reparando ou compensando pecuniariamente os danos sofridos, sem aumentar o patrimônio anterior ao gravame expropriatório. Na desapropriação não ocorre a transferência de propriedade por

1996. p. 83-84.

²⁰⁴ Ibid. p. 83-84.

²⁰⁵ VIEIRA, J. R. O IRPF e o direito fundamental à igualdade: um tributo de dupla personalidade! In: BRANCO, P. G. (Coord.). *Tributação e direitos fundamentais conforme a jurisprudência do STF e STJ*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 214.

²⁰⁶ MOSCHETTI apud LEMKE, 1998. p. 47.

²⁰⁷ MITA apud LEMKE, 1998. p. 47.

²⁰⁸ CORTI apud LEMKE, 1998. p. 47.

²⁰⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 191352/PR, 2ª turma, unânime, STJ. Relator ministro Hélio Mosimann. *Diário da Justiça*, 1 fev. 1999. p. 175.

qualquer forma de negócio jurídico amoldado ao direito privado e não se configura o aumento de capacidade contributiva. O imposto de renda não incide sobre o valor indenizatório.

2. Multiplicidade de precedentes jurisprudenciais.

3. Recurso improvido.²¹⁰²¹¹

Um outro exemplo interessante sobre o atributo da realidade e atualidade é a correção monetária das tabelas do imposto de renda pessoa física. Elas deveriam ser atualizadas anualmente, em observância ao comando da capacidade contributiva, mas não o são e, por isso, geram uma tributação que, em sua grande maioria, atinge o mínimo existencial ou então uma tributação confiscatória. Esse tema já foi levado ao STF e, infelizmente, teve uma solução, *data máxima vênia*, como se demonstrará ao longo do presente trabalho, inadequada.

Eis a ementa de julgamento do RE n.º 388.312/MG²¹², que consagra o entendimento vitorioso sobre o tema:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO CONSTITUCIONAL E ECONÔMICO. CORREÇÃO MONETÁRIA DAS TABELAS DO IMPOSTO DE RENDA. LEI N. 9.250/1995. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR E CONTRARIEDADE AOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DO NÃO CONFISCO. RECURSO CONHECIDO EM PARTE E, NA PARTE CONHECIDA, A ELE NEGADO PROVIMENTO.

(...) 2. A vedação constitucional de tributo confiscatório e a necessidade de se observar o princípio da capacidade contributiva são questões cuja análise dependem da situação individual do contribuinte, principalmente em razão da possibilidade de se proceder a deduções fiscais, como se dá no imposto sobre a renda. Precedentes.

3. Conforme jurisprudência reiterada deste Supremo Tribunal Federal, não cabe ao Poder Judiciário autorizar a correção monetária da tabela progressiva do imposto de renda na ausência de previsão legal nesse sentido.

Entendimento cujo fundamento é o uso regular do poder estatal de organizar a vida econômica e financeira do país no espaço próprio das competências dos Poderes Executivo e Legislativo.

4. Recurso extraordinário conhecido em parte e, na parte conhecida, a ele negado provimento.

Mais à frente será abordada na tese como se entende que o Poder Judiciário pode atuar, como diversas vezes já o fez, inclusive o STF, com a utilização da técnica de sentenças manipulativas com efeito aditivo, para suprir eventual omissão legislativa, que, como no caso em tela, viola diretamente a Constituição. Contudo, o importante nesse momento é enfatizar que, se a capacidade contributiva possui o atributo da realidade, como a pessoa física pode ser tributada com base em uma tabela que não corresponde à realidade econômica do País? Essa é a forma mais fácil de se auferir recursos inconstitucionalmente dos contribuintes, pois quem

²¹⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 118534/RS, 1ª turma, unânime, STJ. Relator ministro Milton Luiz Pereira. *Diário da Justiça*, 19 dez. 1997. p. 67455.

²¹¹ No capítulo 2, no item 2.2.3.1.2, constam diversas decisões de tribunais que, ao reputarem não haver renda, e sim indenização, indicam ser indevida a cobrança de IR. A leitura delas reforçam o atributo da efetividade e realidade.

²¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Relatora ministra Cármen Lúcia. *DJe*, 11 out. 2011.

deveria estar, por exemplo, na faixa de isenção, pela ausência de correção, será transferido, ao menos, para a primeira faixa de tributação, e assim sucessivamente, até a última faixa. Em outras palavras, a ausência de correção monetária na tabela do imposto de renda prejudica diretamente aquele que menos renda possui.

Ainda no que tange a esse julgamento, mostra-se fundamental trazer um trecho do voto do ministro Marco Aurélio, que, divergindo do entendimento majoritário, trouxe os impactos – assustadores – da não atualização da tabela de 1996 até 2001:

O aspecto mais negativo, não bastasse a problemática da legalidade estrita, está na circunstância de o congelamento verificado haver alcançado, justamente, os menos afortunados, deslocando-os da situação de isenção ou da faixa de incidência maior para a de subordinação ao tributo, com mudança de classe que salta aos olhos. [...] O então deputado José Genuíno publicou, no Correio Brasiliense de 6 de novembro de 2001, artigo sob o título “Imposto de renda: confisco e injustiça”, asseverando que, por conta da não-atualização da correção da tabela, o Governo confiscara dos assalariados, em 1997, um bilhão e trezentos milhões de reais; em 1998, um bilhão e oitocentos milhões de reais; em 1999, dois bilhões e quinhentos milhões de reais e, em 2000, três bilhões e seiscentos milhões de reais, salientando que a falta de correção da tabela do imposto de renda desaguava em confisco de cinco bilhões e trezentos milhões de reais, enquanto, somente em 1999, ter-se-ia aberto mão de doze bilhões, seiscentos e oitenta milhões de impostos relativos ao capital propriamente dito.

Apesar do infeliz resultado desse julgamento, a questão retornou ao STF por meio da ADI n.º 5096, ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, que tem por fundamento:

[...] demonstrar que a correção da tabela do IRPF em percentual discrepante, porque muito inferior à inflação ofende, conforme se demonstrará, diversos comandos constitucionais, como o conceito de renda (art. 153, III), a capacidade contributiva (art. 145, § 1º) o não-confisco tributário (art. 150, IV) e a dignidade da pessoa humana (art. 1º, III), em face da tributação do mínimo existencial.²¹³

Requeru, ao final, como pedido principal, que:

[...] seja aplicada a técnica da interpretação conforme ao art. 1º da Lei n.º 11.482, de 31 de maio de 2007 (com redação dada pela Lei n.º 12.469/2011), de modo que a correção da tabela para o ano-calendário de 2013 reflita a defasagem de 61,24% (sessenta e um inteiros e vinte e quatro centésimos) ocorrida desde 1996, bem como que, para os anos-calendário de 2014 em diante, na medida em que a regra questionada se reporta a efeitos a partir de 2014, que seja reconhecida a atualização da tabela pelo IPCA.

A relatoria desse processo compete ao ministro Luis Roberto Barroso, e ainda não houve qualquer decisão acerca do pedido de medida cautelar, nem quanto ao mérito, apesar de a distribuição da ação ter ocorrido em 10/3/2014. Talvez o STF, ao julgar a referida ação, possa corrigir o julgamento do RE n.º 388.312/MG. Espera-se que, entre vários outros aspectos que

²¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n.º 5096. *Diário da Justiça*. p. 6.

envolvem a questão e aos poucos serão abordados ao longo do presente trabalho, possa fazer valer o atributo da realidade, tão importante para o respeito de fato ao princípio da capacidade contributiva.

Tipke reforça o entendimento de que, para fins de capacidade contributiva, faz-se essencial a atualização monetária dos valores, quando informa que o princípio do valor nominal colide com o princípio do valor real, pois somente este último compreende a verdadeira capacidade contributiva, o que, pela conta do valor nominal, só seria obtida em épocas de estabilidade do valor monetário.²¹⁴

Dessa forma, conclui-se que a capacidade contributiva deve ser real, efetiva e atual, não havendo espaço para presunções absolutas, irretroatividades da norma de incidência, impedimentos legais à aferição da real condição do contribuinte de demonstrar sua possibilidade de contribuir ou não para o Estado, bem como tributação com base em tabelas que não refletem a realidade econômica efetiva e atual do contribuinte.

2.6 Técnicas de tributação utilizadas para viabilizar a aplicação da capacidade contributiva

Apresentar-se-ão abaixo as seguintes técnicas de tributação: seletividade, proporcionalidade, progressividade e pessoalidade, que são as mais usadas nos sistemas tributários modernos, com o fim de garantir a efetiva aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Nesse ponto, desde a dissertação de mestrado defendida, considera-se, divergindo de muitos doutrinadores, que se trata de técnicas de tributação e não de subprincípios da capacidade contributiva. Isso porque, conforme já exposto no **item 2.1**, entende-se que esses conceitos não têm a abstração e generalidade necessárias para se enquadrarem dentro da definição de princípios, estando mais próximos do conceito de regras, sendo aplicados segundo a máxima do “*all or nothing*”, afinal não há como se ter meia seletividade, proporcionalidade parcial, pessoalidade em parte; ou essas técnicas são aplicadas ou não são.

Para fins do presente trabalho, a seletividade, a proporcionalidade, a progressividade e a pessoalidade são técnicas de tributação usadas pelo legislador instituidor do tributo com o fim

²¹⁴ TIPKE, K. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. In: SHOUERI, L. E.; ZILVETI, F. A.(Coords.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 474.

de observar a capacidade contributiva da melhor forma, adequando-a à realidade do tributo que irá instituir.

A técnica da seletividade é muito utilizada nos impostos indiretos e consiste na estipulação de alíquotas maiores para produtos reputados supérfluos e menores para mercadorias consideradas essenciais, buscando-se isentar os bens de primeira necessidade, por exemplo, os que integram a cesta básica. O conceito que aqui se aplica é: quem tem maior capacidade contributiva pode comprar produtos supérfluos, por isso se tributa mais, já os produtos de primeira necessidade, como serão consumidos por quem tem pouca capacidade de contribuir, devem ser menos tributados ou isentos. Veja que aqui se encontra muito presente a ideia de que o consumo é um ato egoísta e, portanto, apto a ser tributado, até como uma forma de “punição”.

Machado ensina que: “É seletivo o imposto cujas alíquotas são diferentes, para objetos diferentes, como acontece com o IPI, que tem alíquotas elevadas para certos produtos, e muito baixa, mesmo zero, para outros produtos.”²¹⁵

A CRFB, no art. 153, § 3º, inciso I, determina que tal técnica seja utilizada no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Indica a possibilidade de seu uso para: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), no art. 155, § 2º, inciso III; o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU), no art. 156, § 1º, inciso II; e a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico relativa à importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (CIDE-combustíveis), no art. 177, § 4º, inciso I, alínea “a”.

Contudo, a grande questão que se põe quanto à utilização dessa técnica de tributação relaciona-se aos produtos de primeira necessidade isentos, ou aqueles que são considerados, também, essenciais e têm alíquotas baixas quando são consumidos por pessoas que possuem capacidade contributiva, ou seja, não seriam apenas os desprovidos de capacidade de contribuir ou que a possuem em nível diminuto que se beneficiariam da isenção ou redução. Do mesmo modo, existem pessoas com pouca capacidade contributiva que consomem produtos reputados supérfluos, tais como bebidas, cigarros, entre outros, e estariam sendo muito oneradas pela elevada tributação.

De fato, a seletividade é uma técnica que pode contribuir com a aferição da capacidade contributiva, pois, ao isentar ou reduzir a alíquota de tributação de produtos reputados essenciais, sem dúvida, ela garante a observância da não tributação do mínimo vital, que, como

²¹⁵ MACHADO, H. de B. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1998*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 76.

se verá adiante, é limite inferior da capacidade contributiva, onde não pode haver tributação. Esse mínimo vital existe para todos os contribuintes, independente da capacidade contributiva efetiva deles, portanto a circunstância de um rico gozar da isenção de ICMS na compra de um produto integrante da cesta básica, por exemplo, feijão preto, não desnatura a utilização dessa técnica para fins de aferir a capacidade contributiva, pois nesse caso estará havendo o respeito ao mínimo vital que esse cidadão guarnecido de recursos tem, como qualquer outro sujeito passivo, independente da condição financeira que apresente.

Ainda quanto à seletividade, faz-se importante esclarecer outro ponto. Essa técnica também é muito utilizada para fins extrafiscais, buscando estimular o consumo de determinados produtos e desestimular o de outros, por exemplo, veiculam-se alíquotas muito altas em produtos que venham a gerar danos à saúde, como o cigarro. Nesse caso, não se está usando a técnica para aferir capacidade contributiva, contudo o que se quer ressaltar é que essa técnica pode ser usada para esse fim, mas não será apenas usada com esse intuito, podendo servir para atingir outros objetivos do Estado.

Ao se analisar a utilização da seletividade para fins de capacidade contributiva, é essencial verificar se houve a busca, pelo legislador, de isentar ou reduzir de forma substancial a tributação em produtos ditos essenciais, sob pena de poder ser reputada inconstitucional por violação ao referido princípio. Claro que essa análise terá de ser feita de modo referencial, levando-se em conta a tributação de outros produtos integrantes da tabela. Se a água, por exemplo, for tributada em valor superior ao da bebida alcoólica, com certeza essa tributação será inconstitucional, já o fato de a legislação carioca prever uma alíquota de 16% de ICMS para o refrigerante e 17% para a aguardente ou chope/cerveja não tem nada que ver com capacidade contributiva, porque está onerando produtos que, apesar de serem populares, não são de primeira necessidade, como são o arroz e o feijão, que tributa à alíquota de 12%²¹⁶.

A técnica da proporcionalidade, por sua vez, consiste na fixação de uma alíquota que não varia à medida que a grandeza numérica da base de cálculo aumenta ou diminui. Conti não considera que essa seja a melhor técnica para aferir a capacidade contributiva.²¹⁷ Conforme Ribeiro: “É o padrão clássico para efetivação da capacidade contributiva concebido por Adam Smith a partir da teoria do benefício, segundo o qual se presume que as pessoas se beneficiam das atividades estatais na proporção de suas riquezas.”²¹⁸ Segundo Rawls, o melhor manejo

²¹⁶ RIO DE JANEIRO (Estado). Lei estadual n.º 2.657, de 26 de dezembro de 1996, art. 14.

²¹⁷ CONTI apud TIPKE, K.; YAMASHITA, D. *Justiça Fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 72.

²¹⁸ RIBEIRO, R. L. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2010. p. 158.

dessa técnica é nos tributos com finalidades essencialmente fiscais, que incidam diretamente sobre as despesas ou rendas, devendo ser usada em sociedades onde haja um grande respeito aos princípios da justiça como equidade²¹⁹, o que afasta a possibilidade de sua aplicação em países subdesenvolvidos, por exemplo.

Contudo, e se voltará a esse ponto no estudo da progressividade, defende-se que não existe uma técnica perfeita para a aferição da capacidade contributiva. Haverá casos nos quais o tipo de tributo e a cadeia econômica que ele impacta apontam para a técnica da proporcionalidade como a melhor para a aferição da capacidade de contribuir, como haverá hipótese em que a melhor será a progressividade, não sendo possível definir a melhor técnica *a priori*.

A progressividade é uma técnica de tributação que consiste em elevar a alíquota do tributo à medida que se eleva à base de cálculo dele.

Para Conti²²⁰, a progressividade é o melhor meio de aferir a capacidade contributiva nos impostos diretos. Em sentido similar se encontram Amaro, para quem a progressividade é um “refinamento” do princípio da capacidade contributiva²²¹, e Molina, segundo o qual progressividade fornece conteúdo ao princípio da capacidade contributiva, pois se origina da igualdade e solidariedade.²²²

Tipke e Zilveti divergem do entendimento de Conti, pois consideram que a progressividade é um falso meio para a obtenção de uma tributação mais justa, tendo em vista que, em regra, os mais ricos irão se elidir do pagamento, e a tributação acabará recaindo sobre quem dispõe de menos recursos, além do que não teria sido comprovada a efetividade desse método.²²³

Machado²²⁴ defende que, se aplicada de forma racional, a progressividade pode ser uma forma mais eficaz de se atingir a igualdade material através da tributação.

Já Rawls considera que o ideal é adotar esse tipo de técnica nos sistemas tributários de países com maiores desigualdades sociais²²⁵. Em consonância com esse entendimento, Ribeiro ensina que, “em uma sociedade marcada por profundas desigualdades sociais como a nossa, a

²¹⁹ RAWLS, J. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. 307.

²²⁰ CONTI, J. M. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996. p. 93.

²²¹ AMARO, L. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 140.

²²² MOLINA apud RIBEIRO, 2010. p. 159.

²²³ ZILVETI, F. A. *Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quatier Latin, 2004. p. 176.

²²⁴ MACHADO, H. de B. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1998*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 87.

²²⁵ RAWLS, J. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. 307.

progressividade é, em vários impostos, o instrumento mais adequado à aplicação do princípio da Capacidade Contributiva, baseando-se na solidariedade e na justiça social.²²⁶

Importante mencionar que a progressividade pode ser classificada em simples e graduada. A simples pode ser definida como aquela em que cada alíquota maior se aplica a toda matéria tributável, por exemplo: até R\$ 1.000,00, imposto de 1%; até R\$ 50.000,00, imposto de 5%; até R\$ 100.000,00, imposto de 10%. Se o valor tributado for de R\$ 20.000,00, calcula-se 5% sobre esse valor, o que resulta em R\$ 1.000,00 a pagar de imposto. Da mesma forma, se o valor é de R\$ 75.000,00, aplica-se a alíquota de 10% sobre ele e o imposto a pagar será de R\$ 7.500,00.

Já a progressividade graduada é aquela em que a cada alíquota maior se calcula sobre a diferença obtida entre o limite inferior e o superior, de modo que o cálculo será feito por faixa e depois somados os valores obtidos para fins de apuração do total de imposto a pagar. Por exemplo: tem-se um sistema que prevê isenção até R\$ 5.000,00; entre R\$ 5.000,00 e R\$ 50.000,00 alíquota de 5%; entre R\$ 50.000,00 e R\$ 100.000,00, alíquota de 10%; e acima de R\$ 100.000,00, alíquota de 20%. Suponha-se que uma pessoa tenha recebido R\$ 200.000,00, o imposto será calculado da seguinte forma:

Tabela 1 – Cálculo do imposto a pagar

Valores	Alíquotas	Imposto a pagar
Até R\$ 5.000,00	isento	zero
Entre R\$ 5.000,00 e R\$ 50.000,00	5%	R\$ 2.250,00
Entre R\$ 50.000,00 e R\$ 100.000,00	10%	R\$ 5.000,00
Acima de R\$ 100.000,00 (valor total do exemplo R\$ 200.000,00)	20%	R\$20.000,00
Imposto total a pagar	-	R\$ 27.250,00

²²⁶ RIBEIRO, R. L. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2010. p. 158.

Além da classificação em progressividade simples e graduada, essa técnica também classifica-se em: a) progressividade por detração – alíquota permanece constante, mas se permite dedução da base de cálculo de um valor fixo, exemplo: alíquota de 10% e dedução fixada em R\$ 500,00; b) progressividade por classes – a alíquota aumenta com a passagem de uma classe de renda para outra de nível superior, por exemplo: rendas entre R\$ 1,00 e R\$ 100,00, alíquota de 1%; para rendas entre R\$ 101,00 e R\$ 500,00, alíquota de 10%; para rendas entre R\$ 501,00 e R\$ 1000,00, alíquota de 15%, e assim por diante; c) progressividade por degraus – a alíquota só incide sobre a parte da renda relativa ao degrau, exemplo: renda de R\$ 3.000,00, paga-se 1% sobre R\$ 1.000,00, 2% sobre o segundo valor de R\$ 1.000,00 e 3% sobre o terceiro valor de R\$ 1.000,00; e d) progressividade contínua – a alíquota é obtida com base em uma fórmula matemática que permite que ela varie de acordo com as variações da base de cálculo.

A CRFB faz menção expressa à utilização dessa técnica de tributação quanto aos seguintes impostos: Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), art. 153, § 2º, inciso I; Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR), art. 153, § 4º, inciso I; Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU), arts. 156, § 1º, inciso I, e 182, § 4º, inciso II.

No que tange ao imposto de renda incidente sobre a pessoa física, tema desenvolvido ao longo do capítulo 3, a progressividade adotada é gradual e por classes, contudo se entende que ela não foi observada de forma adequada, visto que existem apenas 4 alíquotas (7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%), que são desdobradas entre ganhos acima de R\$ 1.903,99 até R\$ 4.664,68. Acima desse valor incide a alíquota de 27,5%, o que demonstra claramente que a maior tributação está concentrada na classe média, pois, acima do patamar mínimo para a incidência da alíquota de 27,5%, a tributação se torna proporcional, o que não tem o menor sentido dentro da concepção técnica de aplicação da capacidade contributiva.

Para reforçar a conclusão de que a técnica da progressividade não está adequadamente aplicada na legislação do imposto de renda incidente sobre a pessoa física, tem-se que, conforme será demonstrado no **item 2.8.1.3**, adota-se o critério de que o mínimo existencial constitucional em vigor no Brasil atualmente estaria no valor de R\$ 4.016,27. Se o último patamar previsto para a progressividade é R\$ 4.664,68, constata-se que a maior parte da progressividade do imposto de renda se desenvolve sobre o mínimo existencial, o que deixa nítida a inconstitucionalidade da tributação progressiva, uma vez que ela incide sobre a total ausência de capacidade contributiva.

Antigamente a posição reiterada do Supremo Tribunal Federal era de que só seria possível adotar a técnica da progressividade quando ela viesse expressa no texto constitucional. Além disso, entendia que ela não poderia ser usada para fins de observância da capacidade contributiva nos impostos reais²²⁷, sendo apenas cabível para os impostos pessoais²²⁸. Destaca-se alguns julgados que apresentam esse entendimento:

IPTU. PROGRESSIVIDADE.

- No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real.
- Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu art. 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico).
- A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º.
- Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no art. 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o subitem 2.2.3. do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no Município de Belo Horizonte.²²⁹

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPTU: PROGRESSIVIDADE.

I. – No sistema da CF/88, art. 156, § 1º, sem a EC 29/2000, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 153.771/MG, Relator o Ministro Moreira Alves, vencido o Ministro Carlos Velloso, decidiu pela impossibilidade de qualquer progressividade, em se tratando do IPTU, que não atenda exclusivamente o disposto no art. 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do art. 182, ambos da C.F.

II. – R.E. provido. Agravo desprovido.²³⁰

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE IMÓVEIS, INTER VIVOS – ITBI. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. C.F., ART. 156, II, § 2º. LEI N.º 11.154, DE 30.12.91, DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO, SP.

I. – Imposto de transmissão de imóveis, inter vivos – ITBI: alíquotas progressivas: a Constituição Federal não autoriza a progressividade das alíquotas, realizando-se o princípio da capacidade contributiva proporcionalmente ao preço da venda.

II. – R.E. conhecido e provido.²³¹

Contudo, essa orientação foi modificada. O STF passou a aceitar não apenas a adoção da técnica da progressividade com fins de aferir a capacidade contributiva para qualquer tributo, bem como sua utilização mesmo que não haja previsão expressa de uso da referida técnica na CRFB. Confira-se abaixo a ementa dos dois julgamentos que marcaram a alteração da

²²⁷ Impostos reais são aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência é indiferente ao sujeito passivo.

²²⁸ Impostos pessoais são aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência leva em consideração aspectos relativos ao sujeito passivo da obrigação tributária.

²²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 153771/MG. Relator para acórdão ministro Moreira Alves. *Diário da Justiça*, 5 set. 1997.

²³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AgR no RE n.º 394010/RS, segunda turma, unânime, STF. Relator ministro Carlos Velloso. *Diário da Justiça*, 28 out. 2004. p. 47.

²³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n.º 234105/SP, tribunal pleno, unânime, STF. Relator ministro Carlos Velloso. *Diário da Justiça*, 31 mar. 2000. p. 61.

jurisprudência do STF, nos quais foi reconhecida a existência de repercussão geral:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. RE INTERPOSTO CONTRA DECISÃO PROFERIDA EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE ESTADUAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA – COSIP. ART. 149-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEI COMPLEMENTAR 7/2002, DO MUNICÍPIO DE SÃO JOSÉ, SANTA CATARINA. COBRANÇA REALIZADA NA FATURA DE ENERGIA ELÉTRICA. UNIVERSO DE CONTRIBUINTE QUE NÃO COINCIDE COM O DE BENEFICIÁRIOS DO SERVIÇO. BASE DE CÁLCULO QUE LEVA EM CONSIDERAÇÃO O CUSTO DA ILUMINAÇÃO PÚBLICA E O CONSUMO DE ENERGIA. PROGRESSIVIDADE DA ALÍQUOTA QUE EXPRESSA O RATEIO DAS DESPESAS INCORRIDAS PELO MUNICÍPIO. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. INOCORRÊNCIA. EXAÇÃO QUE RESPEITA OS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO IMPROVIDO.

[...]

II – A progressividade da alíquota, que resulta do rateio do custo de iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica, não afronta o princípio da capacidade contributiva.²³²

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.²³³

Como já dito, considera-se que não há como apontar uma técnica como a melhor, porque a eleição de uma técnica de tributação envolve não apenas conhecimentos jurídicos que nos obrigarão a estudar o tipo de tributo, fato gerador, e base de cálculo para aferir qual a melhor técnica, mas também de ordem econômica²³⁴, pois a tributação mal dirigida pode desestimular setores econômicos, ou tornar extremamente onerosa a atuação em algumas áreas, incentivando o monopólio ou a cartelização da atividade.

Ainda quanto à progressividade, vale mencionar que a escolha desse tipo de técnica pode se dar em razão de um novo contexto existente no cenário internacional, que acaba por intervir no âmbito interno dos países. O Consenso de Washington, em 1989, por exemplo, elencou alguns pontos acerca das reformas econômicas que estavam a ocorrer na América Latina e eram de observância obrigatória para os países que pleiteavam concessão de créditos perante as agências internacionais, como o FMI (Fundo Monetário Internacional), entre as quais

²³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n.º 573.675/SC, Pleno, rel. Min. Ricardo Lewandowski. *DJe*, 22 maio 2009.

²³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n.º 562.045/RS, Pleno, rel. para acórdão Min. Cármen Lúcia. *DJe*, 27 nov. 2013.

²³⁴ A própria CRFB reconhece expressamente esse impacto da tributação na atividade econômica ao prever no art. 146-A a necessidade de lei complementar para estabelecer critérios com o fim de prevenir desequilíbrios da concorrência.

se encontrava a orientação de tornar menos progressivos os impostos diretos, o que veio a ser replicado na legislação da maioria dos países da América Latina.

Por fim, há a técnica da pessoalidade ou personificação, a qual determina que “o legislador leve em consideração dados relativos ao contribuinte”²³⁵, modificando o foco da tributação para o contribuinte que será por ela onerado.

Para a presente tese, essa é a técnica mais importante, justamente porque ela deve ser usada na tributação da renda, em que pode ser aplicada de forma plena, permitindo a aferição da capacidade contributiva subjetiva, por meio de deduções no imposto de renda da pessoa física, que foram tratadas no capítulo 3, ao qual se remete o leitor. Inclusive, no capítulo 4, onde se apresenta a concepção do que seriam deduções fundamentais, essa técnica é usada como fundamento para o referido conceito, que busca justamente tornar a tributação da renda o mais justa possível, ao aferir a capacidade contributiva real de cada contribuinte.

Como já dito, a CRFB se refere à observância dessa técnica no mesmo dispositivo em que fala expressamente do princípio da capacidade contributiva, ou seja, no § 1º do art. 145.

Segundo Ribeiro:

A personificação permite não só a identificação dos critérios mais proximamente relacionados com a pessoa do contribuinte (*pessoalidade*), como a renda, mas também aqueles ligados ao seu patrimônio (*patrimonialidade*), o que ocorre, predominantemente nos impostos reais. Nestes, o legislador não deixa de mensurar a manifestação de riqueza do contribuinte. No entanto, esta se revela por uma conduta que guarda uma relação mais estreita com o seu patrimônio.²³⁶

Dessa feita, a técnica é aplicada para impostos pessoais, como já se viu, a exemplo do imposto de renda, bem como os reais, quando, por exemplo, se concede isenção de IPTU para ex-combatentes, aposentados que recebam até um determinado valor, ou moradores de áreas carentes da cidade.

Infelizmente, no Brasil, essa técnica não é observada de forma adequada. Justamente em razão disso optou-se por escrever esta tese e criar o conceito de deduções fundamentais a partir do direito fundamental à observância da capacidade contributiva, o que será aprofundado ao longo do capítulo 4.

²³⁵ RIBEIRO, R. L. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Lúmen Iuris, 2010. p. 161.

²³⁶ *Ibid.* p. 150.

2.7 Destinatário legal do princípio da capacidade contributiva

A relação jurídico-tributária compõe-se de um sujeito ativo, que é o destinatário da renda auferida com o tributo, em regra um ente estatal, e de um sujeito passivo, que é, segundo Torres (2005), a “pessoa obrigada a pagar o tributo e a penalidade pecuniária ou a praticar os deveres instrumentais para a garantia do crédito”²³⁷, ou seja, o sujeito passivo pode ser o contribuinte, que, nos termos do art. 121, parágrafo único, inciso I, do CTN, é aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que gera o fato gerador; ou o responsável, que, nos termos do art. 121, parágrafo único, inciso II, do CTN, é aquele que, em virtude de previsão legal, tem a obrigação de efetuar o pagamento do tributo.

Hoje compreende-se de forma majoritária no Brasil que a capacidade contributiva é princípio aplicável às pessoas físicas e jurídicas. Nesse sentido encontram-se: Regina Helena Costa²³⁸, José Marcos Domingues de Oliveira²³⁹, Gisele Lemke²⁴⁰, Roque Antonio Carrazza²⁴¹, Hugo de Brito Machado²⁴², Sacha Calmon Navarro Coêlho²⁴³, Klaus Tipke²⁴⁴, Griziotti²⁴⁵, Perez de Ayala e Eusébio González²⁴⁶, Ricardo Lodi Ribeiro²⁴⁷. E isso porque as pessoas jurídicas, segundo entendem Perez de Ayala e Eusébio González,

[...] têm que satisfazer necessidades mínimas operacionais e de produtividade para sobreviverem como célula econômica, e, ao depois, participarem no custeio da despesa pública, pois demonstram inegável aptidão para tal ao manipularem recursos produtivos, numa palavra, riqueza.²⁴⁸

Não restam dúvidas de que a pessoa jurídica pode invocar o princípio da capacidade contributiva sempre que se sentir prejudicada por uma tributação que atinja o seu mínimo operacional ou extrapole a sua capacidade de contribuir, maculando o seu direito de propriedade

²³⁷ TORRES, R. L. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 256.

²³⁸ COSTA, R. H. *Princípio da capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 108.

²³⁹ OLIVEIRA, J. M. D. de. *Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 55.

²⁴⁰ LEMKE LEMKE, G. *Imposto de Renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 51.

²⁴¹ CARRAZZA, R. A. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 79-80.

²⁴² MACHADO, H. de B. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 58.

²⁴³ COÊLHO, S. C. N. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 85.

²⁴⁴ TIPKE, K.; YAMASHITA, D. *Justiça Fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 35.

²⁴⁵ GRIZIOTTI, B. *Principios de ciencia de las finanzas*. Trad. Argentina. Buenos Aires: Depalma, 1949. p. 221.

²⁴⁶ AYALA; GONZÁLEZ apud OLIVEIRA, 1998. p. 55.

²⁴⁷ RIBEIRO, R. L. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Lúmen Iuris, 2010. p. 156.

²⁴⁸ OLIVEIRA, J. M. D. de. *Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 55.

de maneira injustificada.

Para finalizar a questão relativa à possibilidade de invocação do princípio da capacidade contributiva pelas pessoas jurídicas, vale mencionar que a própria Constituição sinaliza nesse sentido, ao prever, no art. 179, um tratamento diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte. O STF já teve oportunidade de se manifestar sobre o tema, no julgamento da ADI n.º 4033²⁴⁹, e seguiu a posição que ora se defende, como pode-se constatar da leitura do seguinte trecho do voto do Min. Joaquim Barbosa, relator:

[...] O fomento da atividade das empresas de pequeno porte e das microempresas é objetivo que deve ser alcançado, nos termos da Constituição, na maior medida possível diante do quadro fático e jurídico que estiverem submetidas. Dentre as medidas que podem ser adotadas pelo Estado Brasileiro está a elaboração de regime tributário diferenciado, que tome por premissa a circunstância de as empresas com menor receita não terem potencial competitivo tão desenvolvido como as empresas de maior porte. Para alcançar tais objetivos e ainda atender ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º da Constituição), não é adequado afirmar que o regime tributário diferenciado deve se limitar a certos tributos. Em cálculo de ponderação, vejo que a proposta de limitação do regime tributário diferenciado a espécies tributárias específicas pode amesquinhar ou mesmo aniquilar o propósito da instituição de tal regime, que é assegurar o acesso da microempresa e da empresa de pequeno porte à livre-concorrência e à livre-iniciativa. Importa, aqui, aquilatar a carga tributária como um todo. Assim, deve-se dar ao texto do art. 146, III, *d* da Constituição caráter exemplificativo e não taxativo, no que se refere aos tributos que poderão ter o alcance modulado em função de o contribuinte ser empresa de pequeno porte.

Por fim, faz-se necessário analisar a destinação do princípio quando se trata de responsáveis tributários, e não contribuintes. Costa entende que:

[...] na sujeição passiva indireta, como vimos, um terceiro – relacionado com a situação hipotética – é chamado a suportar o impacto tributário sem que tenha dado ensejo a esta situação, inserida no aspecto material da hipótese de incidência. Por isso, não é a capacidade contributiva desse terceiro que importa no caso, senão, a daquele a quem, originariamente, incumbiria responder pela imposição, ou seja, o sujeito passivo direto ou contribuinte.

E assim é – na modalidade “substituição tributária” – porque apenas aquele a quem possa ser imputado o fato imponível é que pode ter sua capacidade contributiva atingida, face à vinculação “capacidade contributiva – hipótese de incidência – fato imponível”. A capacidade contributiva do substituto é irrelevante.²⁵⁰

Concorda-se com essa interpretação da questão, que privilegia a isonomia, pois o substituto é onerado da mesma forma que o substituído seria, então, nada mais lógico do que gozar das mesmas vantagens que esse tenha.

²⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Min. rel. Joaquim Barbosa. *DJe*, 22 fev. 2011. p. 6. Trecho do voto.

²⁵⁰ COSTA, R. H. *Princípio da capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 66.

2.8 Limites à tributação pelo princípio da capacidade contributiva

Esse é o último item necessário a se enfrentar para completar o conceito de capacidade contributiva, tendo em vista que essa já foi definida como um princípio constitucional tributário, detentor de conteúdo próprio, que tem por fundamentos axiológicos a justiça e a igualdade, cuja norma é dotada de eficácia plena e aplicabilidade imediata e tem por destinatárias as pessoas físicas e jurídicas, bem como dispõe de índices e técnicas de tributação que auxiliam o legislador na hora de elaborar a norma de tributação. Contudo, falta analisar os limites à capacidade contributiva que devem ser impostos ao Estado, sendo esses o mínimo existencial e a vedação à instituição de tributos confiscatórios.

2.8.1 O mínimo vital ou mínimo existencial

Como já se disse, o princípio da capacidade contributiva é um grande mediador na relação jurídico-tributária estabelecida entre o Estado e o contribuinte, tendo em vista que ele aponta para o Estado a partir de quando a tributação é possível e até quando ela pode ser realizada. Segundo Giardina: “[...] dove ‘primum vivere’ significa appunto che il diritto al mínimo vitale rappresenta un’esigenza da anteporre allo stesso interesse dello Stato, al conseguimento dell’entrata.”²⁵¹²⁵²

Em qualquer Estado Democrático de Direito, Estado do Bem-Estar Social e até Estado Liberal, não se pode conceber a retirada de recursos de quem não pode contribuir. Dessa forma, desenvolveu-se a noção de que a arrecadação tributária tem uma função distributiva a partir do momento que retira recursos de quem pode fornecer e destina ao Estado, que irá promover serviços para aqueles que não podem contribuir.

A definição de quem não pode contribuir foi fixada por meio da expressão mínimo existencial, isento ou vital, pois se concebeu que toda pessoa, ao auferir recursos, deve destiná-los inicialmente para suprir suas necessidades básicas, consideradas essas as essenciais para a sua manutenção com vida digna, após o que, havendo sobra de recursos, esses poderiam ser destinados à tributação.

²⁵¹ Tradução livre e não literal do texto: o “primeiro viver significa que o direito ao mínimo vital representa uma exigência que antecede o interesse do Estado na obtenção do tributo, só sendo possível o pagamento do tributo após satisfeito o mínimo vital.”

²⁵² GIARDINA, E. *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*. Milano: Giuffrè, 1961. p. 448.

Surge, então, a concepção de mínimo existencial diretamente ligada à noção de dignidade da pessoa humana, por isso entende-se ser esse o limite inferior à capacidade contributiva, que só existe a partir dele, o qual, se for desrespeitado, implica em inconstitucionalidade da norma de tributação ou até da tributação em determinado caso concreto.

Nesse ponto, relevante trazer a lição de Torres:

[...] a capacidade contributiva começa *além* do mínimo necessário à existência humana digna e termina *aquém* do limite destruidor da propriedade. As condições iniciais da liberdade e a intributabilidade do mínimo vital, por conseguinte, coincidem com a não-capacidade contributiva, que é a face negativa do princípio que na Constituição aparece positivamente. O mínimo existencial encontra na capacidade contributiva o seu *balizamento e jamais o seu fundamento*.²⁵³

No mesmo sentido está Moschetti, segundo o qual:

[...] a capacidade contributiva é dada por aquela parte de potência econômica, da riqueza de um sujeito, que supera o mínimo vital. Com efeito, se capacidade significa aptidão, possibilidade concreta e real, não pode existir capacidade de concorrer para com os gastos públicos quando falte ou se tenha apenas o necessário para as exigências individuais.²⁵⁴

Vogel defendeu essa linha de pensamento na Alemanha, segundo relato de Zilveti²⁵⁵, e conseguiu que, em maio de 1990, sua teoria fosse acatada pelo Tribunal Constitucional alemão, o qual estabeleceu que deveria haver uma isenção da tributação da renda relativamente a uma quantia que atendesse o mínimo existencial da família, sendo possível a tributação apenas sobre aquilo que ultrapassasse esse valor.²⁵⁶ Em 25 de setembro de 1992, o Tribunal Constitucional alemão ofereceu importantes parâmetros para o cálculo do que configuraria o mínimo existencial, ao autorizar a dedução de despesas com moradia, com calefação, média de gastos extraordinários para subsistência, da base de cálculo do imposto de renda²⁵⁷.

Após essas decisões da Corte Constitucional alemã, a partir de 16 de abril de 1997, a lei alemã do imposto de renda passou a trazer diversos mecanismos que visavam a proteger o mínimo existencial individual e familiar, veiculando limites básicos de dedução, acrescidos de deduções para o casal e os filhos. Essa lei veio a ser analisada pelo Tribunal Constitucional, o qual considerou que a fixação da quantia relativa ao mínimo existencial está na dependência da

²⁵³ TORRES, R. L. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: os Direitos Humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3, p. 163-164.

²⁵⁴ MOSCHETTI, F. *El principio de capacidad contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. p. 68.

²⁵⁵ ZILVETI, F. A. *Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quatier Latin, 2004. p. 206.

²⁵⁶ Ibid.

²⁵⁷ Ibid., p. 207.

“situação econômica geral e da necessidade mínima reconhecida pela comunidade jurídica”²⁵⁸.

Somado a isso, a Corte mencionada, com base na vedação ao imposto-estrangulamento, no acórdão BVerfGE 87, 153, reconheceu, mais uma vez, que o mínimo vital, chamado de reserva nuclear, não poderia ser objeto de tributação:

As leis tributárias devem ser em cada caso compatibilizadas em seu efeito delimitador da liberdade com o art. 2 par. 1 GG. Nisso deve-se sempre considerar que as leis tributárias intervêm diretamente na liberdade de ação geral, em sua expressão como desdobramento da personalidade no campo do direito patrimonial e profissional (Art. 14 par. 1 Art. 12 par. 1 GG). Isso significa que uma lei tributária não pode ter nenhum efeito ‘estrangulador’. O direito tutelado de liberdade só pode assim ser limitado até o ponto em que reste mantida para o titular de direito constitucional (sujeito passivo tributário) uma reserva nuclear de resultados da própria atividade no campo econômico na forma de fundamental utilidade privada do adquirido e do fundamental poder de disposição sobre as posições jurídicas de ativos produzidos. (BVerfGE 87, 169) (Grifo nosso)²⁵⁹

Na mesma linha, Tipke, com base em sua teoria da tributação sobre a renda líquida, entende que o Estado só pode tributar o sujeito passivo, após ele ter garantido o mínimo existencial necessário a sua sobrevivência, e que a capacidade contributiva permitia essa proteção.²⁶⁰ O professor alemão defende outro ponto importante: o mínimo existencial se aplica a todos os tributos e, no caso dos indiretos, essa aplicação se dá por meio da técnica da seletividade e de isenção dos bens de primeira necessidade.²⁶¹

Analisando a jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão, Tipke e Lang ensinam que:

O Primeiro Senado do BVerfG na resolução de 25.5.1990 confirmou enfaticamente este consenso dos juristas. Ponto de partida dessa decisão é o princípio deduzido do art. 11 GG c/c o princípio do Estado Social, “de que o Estado deve deixar ficar com o sujeito passivo sua renda não tributável na medida em que isto é necessário para a criação dos pressupostos mínimos para uma existência digna”. (BVerfG 82, 60). Ato contínuo declara o BVerfG: “da mesma forma como o Estado segundo essas normas constitucionais é obrigado a garantir ao cidadão sem recursos esses pressupostos mínimos em caso de necessidade por meio de contribuições sociais ..., não pode ele subtrair do cidadão a própria renda obtida até esse montante... Das normas constitucionais mencionadas, mas complementarmente também do art. 6 I GG, prossegue mais além que na imposição sobre uma família deve permanecer não tributado o mínimo vital de todos os membros da família ...” (BVerfGE, 82, 60).²⁶²

²⁵⁸ Ibid., p. 209.

²⁵⁹ FURQUIM, L. D. O moderno Direito Tributário alemão. *Revista de Doutrina da 4ª Região*, Porto Alegre, n. 20, out. 2007. Disponível em: <<http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao020/O%20moderno%20Direito%20Tributario%20alemao.htm>>. Acesso em: 21 jan. 2009. Texto adaptado da seguinte obra: TIPKE, K.; LANG, J. *Steuerrecht*. 18. ed. Köln: [s.n.], 2005.

²⁶⁰ TIPKE apud ZILVETI, 2004, p. 29-210.

²⁶¹ HERRERA MOLINA, P. M. *Capacidad economica y sistema fiscal: análisis del ordenamento español a la luz del Derecho alemán*. Barcelona: Marcial Pons, 1998. p. 144.

²⁶² TIPKE, K.; LANG, J. *Direito Tributário*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Ed., 2008. v. 1, p. 487..

E complementam essa análise trazendo as seguintes informações:

Para o cálculo da renda profissional a ser deixada isenta recorre o Primeiro Senado (BVerfGE 82, 60, 94 ff.) ao *Direito de Assistência Social*. O Segundo Senado do BVerfG reforçou a normatividade (Maßgeblichkeit) do Direito de Assistência Social sobre o Direito Tributário da Renda na Resolução de 25.9.1992 sobre o *importe isento básico* (Grundfreibetrag): o legislador tributário deveria deixar a cargo do titular da renda (Einkommensbezieher) de suas remunerações profissionais o que ele, dos recursos públicos, põe à disposição do indigente para a satisfação do necessário para sua sobrevivência (enunciado 2, citado na íntegra acima no § 1 Rz. 24). A grandeza básica para o mínimo necessário à sobrevivência em imposto de renda é “por conseguinte o mínimo necessário reconhecido em cada caso, que em geral mediante a ajuda para a necessária manutenção da vida é satisfeito a todo indigente” (BVerfGE 87, 171). Nisto deve o mínimo a ser poupado tributariamente para a sobrevivência em princípio ser, no quadro de uma tipificação, calculado de tal modo “que cubra o mais possível todas as hipóteses de necessidade de sobrevivência, nenhum sujeito passivo portanto em consequência de uma tributação de sua renda sendo compelido a cobrir sua necessidade de sobrevivência mediante emprego de contribuições estatais” (enunciado 3).²⁶³

Por fim, as informações são acrescidas das seguintes considerações:

Nas Resoluções de 4.12.2002 (BVerfGE 107, 27: dupla gestão orçamentária doméstica) e de 8.6.2004 (BVerfGE 110, 412: salário-família) reforça o Segundo Senado, que para a “esfera do princípio da liquidez subjetiva” (BVerfGE 110, 433) o “comando constitucional da preservação fiscal do mínimo existencial do sujeito passivo e de sua família legitimada a alimentos” seja “atendido” (BVerfGE 107, 27, 48; 110, 412, 433). Assim, todavia, estabelece o Segundo Senado: “Quão longe além da proteção do mínimo existencial também outras inevitáveis ou compulsórias despesas privadas devam ser consideradas até agora na jurisdição constitucional ainda não foi esclarecido conclusivamente” (BVerfGE 107, 27, 48). Esta ementa aponta claramente para a ulterior necessidade de concretização do princípio da liquidez subjetiva.²⁶⁴

De fato, o mínimo existencial é imune à tributação, não podendo ser configurado renda disponível. Para esse autor, disponível é, em regra, a renda destinada para o consumo (especialmente o de lazer e luxo). Ele, inclusive, considera que, no direito alemão, essa imunidade estaria normatizada de modo inconstitucional, pois os parâmetros do direito à assistência social, usados para a fixação do mínimo vital, estariam em valor inferior ao que seria necessário para efetivamente garantir o essencial à sobrevivência²⁶⁵.

Esse debate também chegou à Espanha, onde o Tribunal de Amparo reconheceu que o sujeito passivo só poderia ser tributado de acordo com a sua capacidade contributiva, o que afastaria a tributação do mínimo existencial, esfera onde não há capacidade de contribuir.²⁶⁶

No Brasil, Barbosa é apontado como o precursor da discussão sobre a necessidade de se

²⁶³ *ibid.* p. 488.

²⁶⁴ *Ibid.* 488-489.

²⁶⁵ *Ibid.* p. 497.

²⁶⁶ ZILVETI, F. A. *Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quatier Latin, 2004. p. 212.

proteger o mínimo vital da tributação:

Nesse ponto já toquei em outro lugar, declarando que considero absoluta a necessidade de não submeter à ação do imposto direto o mínimo necessário à existência (*Existenzminimum*) nas classes mais desfavorecidas. Certamente esse mínimo, se o quisermos determinar precisamente, é uma incógnita muito variável. Mas há possibilidade de apreciações aproximativas, que financeiros e legisladores têm considerado suficientes, para dar satisfação, ao menos relativa, às exigências da equidade.²⁶⁷

Hoje, o grande defensor do respeito ao mínimo existencial no direito brasileiro é Torres, que defende ser ele um direito fundamental.²⁶⁸ Para o autor, o mínimo existencial teria uma dupla face: a) direito subjetivo (faculdade atribuída ao cidadão para fazer uso de garantias processuais e institucionais na defesa dos seus direitos mínimos) e norma objetiva (norma de declaração dos direitos fundamentais); b) compreenderia os direitos fundamentais originários (direitos da liberdade) e os sociais em sua “expressão essencial, mínima e irredutível”²⁶⁹. Considera que deve ser reconhecida a imunidade²⁷⁰ do mínimo existencial, por força de uma interpretação sistemática de diversos dispositivos constitucionais, já que seria uma imunidade explícita e implícita²⁷¹. No direito interno, é acompanhado nesse ponto por Mosquera²⁷² e Carrazza²⁷³, seguindo, nesse sentido, a linha de pensamento adotada por Tipke, que também considera o mínimo existencial imune à tributação.

Em outro sentido posiciona-se Costa, pois defende que não seria possível enquadrar o mínimo existencial como uma imunidade, mas sim como uma espécie de isenção, que exigiria a atuação do legislador infraconstitucional.

Na mesma esteira de Costa, encontra-se Borges, segundo o qual a isenção do mínimo existencial:

[...] é ditada por considerações sociais de diversa natureza, tais como: I) conveniência prática, dada a improdutividade do imposto em confronto com as despesas de arrecadação; II) justiça fiscal; os pequenos contribuintes em estágio de vida social inferior não deverão ter ainda mais reduzida a sua capacidade financeira; III) compensação econômico-financeira, porque os pequenos contribuintes são os que

²⁶⁷ BARBOSA, R. *Relatório do Ministro da Fazenda*. Rio de Janeiro: MEC, 1949. p. 62. (Obras Completas de Rui Barbosa, v. 18, t. 3).

²⁶⁸ TORRES, R. L. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 61.

²⁶⁹ Id. *O Direito ao Mínimo Existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 37.

²⁷⁰ Torres, abandonando uma corrente tradicional e, de certa forma, ainda seguida pelo Supremo Tribunal Federal, entende que as imunidades estariam ligadas aos direitos humanos. Segundo ele, será imune tudo aquilo que for expressão dos direitos de liberdade, o que extrapolar esse escopo não poderia ser reputado uma desoneração com base na Constituição.

²⁷¹ TORRES, R. L. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. *Revista de Direito Administrativo*, n. 177, p. 32 e 36, jul./set. 1989.

²⁷² MOSQUERA, R. Q. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996. p. 130.

²⁷³ CARRAZZA, R. A. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 118.

suportam mais duramente os ônus dos impostos indiretos.²⁷⁴

Diversamente está Sainz de Bujanda, segundo o qual o mínimo existencial configuraria inexistência de capacidade contributiva, pois “a satisfação das necessidades básicas do indivíduo não expressam aptidão para contribuir”.²⁷⁵ Nesse ponto ele se aproxima mais do conceito defendido por Torres na medida em que a imunidade nada mais é do que uma limitação constitucional ao poder de tributar, ou seja, não há para o Estado competência tributária para instituir tributos, então não haveria que se falar em capacidade de contribuir, já que inexistente a competência para tributar.

Na doutrina internacional, em regra, prevalece o entendimento de ser o mínimo existencial isento. Defendem essa ideia Marín-Barnuevo²⁷⁶ e Herrera Molina²⁷⁷, embora alguns entendam se tratar de uma não incidência, como Lozano Serrano²⁷⁸ e J.L.Pérez Ron²⁷⁹, e outros sustentem uma posição intermediária, sendo esse o caso de Martínez de Pisón, que afirma: “En nuestra opinión, los mínimos exentos se pueden subsumir tanto en la categoría jurídica de las exenciones como en la de los supuestos de no sujeción”²⁸⁰.

Considera-se que, dentro do nosso sistema constitucional e em sintonia com a proposta veiculada no presente trabalho, a melhor corrente é a que defende ser o mínimo existencial uma espécie de imunidade, pois não existe competência tributária para sobre ele fazer incidir qualquer tipo de tributação. Trata-se de uma clara limitação ao poder de tributar, não podendo, portanto, sua proteção ser delegada ao legislador infraconstitucional sob pena de tornar o referido balizador uma letra morta.

Torres defende que o mínimo existencial seria, também, um direito fundamental, nos termos do disposto no § 2º do art. 5º da CRFB, visto que deriva de diversos dispositivos constitucionais, entre eles o art. 1º, inciso III, da CRFB. Importante deixar claro que, para esse doutrinador, existem várias imunidades ligadas ao mínimo existencial, pois elas aparecem de forma explícita na CRFB, como se verifica nos artigos 5º, incisos XXXIV, LXXII, LXXIII,

²⁷⁴ BORGES, J. S. M. *Isenções tributárias*. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980. p. 48.

²⁷⁵ SAINZ DE BUJANDA apud COSTA, 1996. p. 67-68.

²⁷⁶ MARÍN-BARBUEVO FABO, D. *La protección del mínimo existencial em el ámbito del I.R.P.F.* Madrid: Colex, 1996. p. 13-31.

²⁷⁷ HERRERA MOLINA, P. M. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamento español a la luz del derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998. p. 120-127.

²⁷⁸ LOZANO SERRANO apud CENCERRADO MILLÁN, E. *El mínimo exento em el sistema tributario español*. Madrid: Marcial Pons, 1999. p. 112.

²⁷⁹ PÉREZ RON apud MARTÍN FERNÁNDEZ, J. Regulación en España. In: MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier (Coord.). *El mínimo personal y familiar em el impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Madrid: Marcial Pons, Instituto de Estudios Fiscales, 2000. p. 23. Nota n. 28.

²⁸⁰ MARTÍNEZ DE PISÓN, J. A. *Técnicas desgravatórias y deber de contribuir*. Madrid: McGraw-Hill, 1999. p. 36.

LXXIV, LXXVI; 150, inciso VI, alínea “c”; 153, § 4º; 198; 203; 206, inciso IV; bem como de forma implícita, obtida por meio da leitura dos artigos 5º, incisos XIII, XXXV, LII, LV e 226.

Segundo Torres, o mínimo existencial compõe-se de um *status negativus libertatis* e um *status positivus libertatis*. O *status negativus libertatis* representa o poder de autodeterminação do indivíduo, protegendo-o contra o Estado e terceiros, impedindo o exercício do poder tributário por parte do Estado ante a situação econômica do sujeito passivo. O *status positivus libertatis*, por sua vez, é a garantia de entrega de prestações estatais individuais que visa a assegurar a liberdade e suas condições essenciais, bem como postula garantias institucionais e processuais que geram custos para o Estado, é judicializável, e não depende de complementação legislativa. Ambos geram um direito público subjetivo para seus beneficiários.

Nesse ponto, torna-se importante a definição de direito fundamental que será utilizada, não só para a inclusão do mínimo existencial nesse conceito, bem como da própria capacidade contributiva.

2.8.1.1 Conceito de direito fundamental

O histórico dos direitos do homem, humanos e fundamentais é o mesmo, tem origens remotas e vieram a consolidar-se na Idade Contemporânea, tendo por fatos relevantes a Declaração de Direitos da Virgínia e a Independência dos Estados Unidos, em 1776, e a Revolução Francesa, em 1789, de onde brotou a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão.

Trata-se apenas de mera evolução. Inicialmente, surgiram os direitos do homem como direitos naturais reconhecidos, que, após uma série de contingências históricas, têm destacados alguns direitos, que, por serem muito importantes, passam a ser internalizados e reconhecidos no âmbito constitucional dos Estados e dão origem, então, aos direitos fundamentais, que, por serem muito relevantes, deveriam ser reconhecidos e protegidos de forma internacional pelos países, visto que são comuns aos seres humanos, o que gerou os direitos humanos. Mendes, Coelho e Branco informam que:

[...] a expressão direitos humanos, ainda, até por conta de sua vocação universalista, supranacional, é empregada para designar pretensões de respeito à pessoa humana,

inseridas em tratados e outros documentos internacionais”²⁸¹

Todavia, como o objeto do presente estudo são os direitos fundamentais, cabe ressaltar a definição de Mendes, Coelho e Branco, para os quais direitos fundamentais são:

[...] direitos relacionados com posições básicas das pessoas inscritas em diplomas normativos de cada Estado. São direitos que vigem numa ordem jurídica concreta, sendo, por isso, garantidos e limitados no espaço e no tempo – pois são assegurados na medida em que cada Estado os consagra.²⁸²

Como se objetiva fundamentar o mínimo existencial, bem como a capacidade contributiva e as deduções fundamentais necessárias para instrumentalizar aquela como direitos fundamentais no Brasil, utilizar-se-ão, nesse item, as obras *Teoria dos Direitos Fundamentais*, de Alexy, *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*, de Sarlet, e *Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade*, de Mendes, como referenciais teóricos²⁸³, pois se adota o entendimento dos mencionados autores que consideram os direitos fundamentais como integrantes do direito constitucional interno dos Estados.

Os direitos fundamentais, a definição da forma do Estado, do sistema de governo e da organização do poder constituem a essência do Estado de Direito, que tem nesses elementos contornos e fundamentos, os quais devem vir elencados na Constituição, por isso são reputados questões materialmente constitucionais. O ministro Mendes ensina que “[...] os direitos fundamentais são elementos integrantes da *identidade* e da *continuidade* da Constituição, considerando, por isso, ilegítima qualquer reforma constitucional tendente a suprimi-los (art. 60, § 4º)”²⁸⁴.

Ressalte-se que o art. 16 da Declaração Francesa de Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, previa que “toda sociedade na qual a garantia dos direitos não é assegurada, nem a separação dos poderes determinada não possui Constituição”²⁸⁵.

Alexy critica o catálogo de direitos fundamentais elencados pela Lei Fundamental alemã²⁸⁶, por considerar que utiliza expressões vagas, que geram muito dissenso acerca dos objetos que estariam contemplados por ele, o que permite uma grande margem de manipulação dos direitos fundamentais, já que não têm um objeto definido. Exatamente em razão dessa falta

²⁸¹ MENDES, G. F.; COELHO, I. M.; BRANCO, P. G. G. *Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 2002. p. 125.

²⁸² Ibid. p. 125.

²⁸³ Não serão analisadas as diversas teorias acerca dos direitos fundamentais por não ser esse o objeto do trabalho, que incluirá dois referenciais teóricos.

²⁸⁴ MENDES, G. F. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de Direito Constitucional*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p.1.

²⁸⁵ SARLET, I. W. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998. p. 59.

²⁸⁶ Importante salientar que sua teoria foi desenvolvida para explicar o funcionamento dos direitos fundamentais dentro da realidade constitucional existente na Alemanha.

de definição quanto ao objeto dos direitos, o autor alemão entende que é o Tribunal Constitucional que acaba dando contorno a eles, definindo-os:

Lo que hoy son los derechos fundamentales es definido, principalmente, sobre la base de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal. La ciencia de los derechos fundamentales – no obstante la controversia, acerca de la fuerza vinculante de las decisiones del Tribunal Constitucional Federal – se há convertido, en una apreciable medida, en una ciencia de la jurisprudencia constitucional.²⁸⁷

Contudo, mesmo havendo um elemento concretizador e formatador dos direitos fundamentais na Alemanha, que seria o Tribunal Constitucional, isso não elimina o problema, pois há manifestações ambíguas também por parte da Corte Constitucional alemã²⁸⁸.

A teoria de Alexy²⁸⁹ parte da premissa de que os direitos fundamentais são positivados pela ordem jurídica, ou melhor, na Constituição. Essa teoria apresenta as três dimensões da dogmática jurídica – a analítica²⁹⁰, a empírica²⁹¹ e a normativa²⁹² – e é orientada para garantir que a ciência do direito tenha uma dimensão prática. É considerada uma teoria geral, pois leva em conta todos os problemas que envolvem os direitos fundamentais, bem como os que acometem, de forma específica, apenas alguns desses direitos. Também se considera uma teoria estrutural visto que é respaldada pela dimensão analítica da tradição da jurisprudência dos conceitos.

Essa teoria incorpora o conceito semântico de norma, segundo o qual essa seria o significado de um enunciado normativo²⁹³. As normas de direitos fundamentais são aquelas expressas diretamente por enunciados da Lei Fundamental ou por enunciados a ela adstritos²⁹⁴. Conforme essa teoria, as normas de direito fundamental têm caráter duplo em virtude da existência de dois níveis: o das regras e o dos princípios²⁹⁵.

Nesse ponto, vale ressaltar que a Teoria do Mínimo Existencial é um “subsistema da Teoria dos Direitos Fundamentais”²⁹⁶, conforme ensinamento de Torres, e, como tal, possui as mesmas características dessa, ou seja, é normativa, interpretativa, dogmática e vinculada à moral.

²⁸⁷ ALEXY, R. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993. p. 23.

²⁸⁸ “A la vaguedad de la normación de los derechos fundamentales se suma, pues la vaguedad de la jurisprudencia sobre los mismos” (Ibid. p. 24).

²⁸⁹ Ibid. p. 23-24.

²⁹⁰ Utilizada para garantir a clareza conceitual, a coerência e a não-contradição entre conceitos.

²⁹¹ Usada para conhecer o direito positivamente válido.

²⁹² Manejada para gerar uma fundamentação vinculante do juízo jurídico concreto do “dever ser”.

²⁹³ Ressalta que, nem sempre, a norma para existir precisa ser veiculada por meio de enunciados normativos; os semáforos expressam normas por meio de sinais luminosos, não necessitando da utilização de enunciados.

²⁹⁴ ALEXY, op. cit., p. 241.

²⁹⁵ Quanto à distinção sobre princípios e regras, [vide capítulo 3, item 3.8](#).

²⁹⁶ TORRES, R. L. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 25.

Considera-se uma teoria jurídico-normativa porque não busca explicar o fenômeno, mas sim atribuir eficácia e validade ao mínimo existencial. É interpretativa porque influencia na interpretação dos direitos fundamentais. É dogmática tendo em vista que busca concretizar os direitos fundamentais com base na lei e na jurisprudência, e, no caso do mínimo existencial, a fonte está na própria Carta Constitucional. Por fim, diz-se estar ligada à moral, pois a própria teoria dos direitos fundamentais está vinculada aos princípios morais.

Alexy ressalta que: “[...] un derecho fundamental como un todo es un haz de posiciones iusfundamentales.”²⁹⁷, podendo essas posições serem definitivas ou *prima facie*, o que confere a esses direitos um caráter dinâmico²⁹⁸.

Compreende que: “Los derechos fundamentales y las normas iusfundamentales son materialmente fundamentales porque con ellas se toman decisiones sobre la estructura normativa básica del Estado y de la sociedad.”²⁹⁹

Por conseguinte, segundo Alexy³⁰⁰, e para a análise apresentada neste trabalho, os direitos fundamentais são obtidos a partir de normas, extraídas por meio de enunciados normativos existentes na Constituição, que podem ter a forma de princípios ou regras, e que são posições jurídicas definitivas ou *a priori*, as quais podem ser analisadas em três âmbitos: 1- como deveres do Estado, 2 - direitos frente ao Estado e 3 - relações jurídicas entre sujeitos de direito privado.

Em complementação a esse entendimento, cita-se Quiroga Lavie, segundo o qual: “Os direitos fundamentais surgem para reduzir a ação do Estado, limitando-a ao que dispõe a Constituição, sem se olvidar de que devem *operar dentro dos limites impostos pelo direito* já que o indivíduo está submetido ao Estado”.³⁰¹

Dimoulis e Martins entendem que os direitos fundamentais são direitos públicos subjetivos das pessoas físicas ou jurídicas.³⁰² Já o ministro Mendes expande esse conceito, ao considerar que, além de serem direitos subjetivos, são “elementos fundamentais da ordem constitucional objetiva”.³⁰³

Sem dúvida, a atual Constituição representou um grande marco no estudo dos direitos fundamentais, trazendo um discurso de caráter valorativo bem como realçando a função

²⁹⁷ALEXY, R. *Teoria de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993. 241.

²⁹⁸ Ibid.

²⁹⁹ Ibid. p. 505.

³⁰⁰ Ibid. p. 241 e 505.

³⁰¹ QUIROGA LAVIE, H. *Derecho constitucional*. 3. ed. Buenos Aires: Depalma, 1993. p. 123.

³⁰² DIMOULIS, D.; MARTINS, L. *Teoria geral dos direitos fundamentais*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2007. p. 54.

³⁰³ MENDES, G. F. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de Direito Constitucional*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 2.

essencialmente política deles.³⁰⁴

É comum nas constituições da atualidade haver um rol de direitos fundamentais, o que se verifica não só na Constituição brasileira, bem como na alemã, espanhola, portuguesa, entre outras.

Da mesma forma, pode ser percebida uma forte tendência a que as cartas constitucionais reconheçam às normas de direitos humanos veiculadas em tratados o mesmo valor dado às normas de direitos fundamentais, o que, na América Latina, por exemplo, encontra-se nas constituições da Colômbia, Nicarágua, Chile, Equador, Argentina, Venezuela, entre outras.³⁰⁵

A Constituição da República Federativa do Brasil veiculou diversas inovações no tocante aos direitos fundamentais. Uma delas é a própria posição topográfica no texto, já que situados logo no início, após o preâmbulo e o Título I – Dos Princípios Fundamentais, o que demonstra serem valores superiores, fundantes e norteadores de todo o sistema constitucional a seguir descortinado.

Sarlet aponta que a utilização da terminologia “direitos e garantias fundamentais”, no Título II, constitui novidade, bem como o fato de os direitos sociais estarem destacados em um capítulo próprio, mas ainda dentro do Título II, o que reforça o entendimento de que eles também seriam direitos fundamentais.³⁰⁶ Ademais, indica como inovação mais significativa a disposição veiculada pelo art. 5º, § 1º, segundo o qual as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata, ponto que foi reforçado com a inclusão destes no rol das cláusulas pétreas, conforme previsão do inciso IV § 4º do art. 60 da CRFB³⁰⁷.

A Constituição brasileira consagrou direitos fundamentais pertencentes às três dimensões de direitos, contudo, como alerta Sarlet:

A falta de rigor científico e de uma técnica legislativa adequada, de modo especial no que diz com a terminologia utilizada, pode ser apontada como uma das principais fraquezas do catálogo dos direitos fundamentais em nossa Constituição, revelando contradições, ausência de tratamento lógico na matéria e ensejando problemas de ordem hermenêutica.³⁰⁸

Uma característica importante dos direitos fundamentais é exatamente sua fundamentalidade, que apresenta aspecto formal e material³⁰⁹. A fundamentalidade formal está conectada ao texto constitucional, sendo obtida por meio dos seguintes aspectos:

³⁰⁴ KAUFMANN, R. de O. Para que serve uma teoria dos direitos fundamentais? *Revista de Direito Público*, n. 13, p. 24-34, jul./set. 2006.

³⁰⁵ SARLET, I. W. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998. p. 69.

³⁰⁶ Ibid.

³⁰⁷ Ibid.

³⁰⁸ Ibid., p. 70-71.

³⁰⁹ SARLET, I. W. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998. p. 77-78.

a) como parte integrante da Constituição escrita, os direitos fundamentais situam-se no ápice de todo o ordenamento jurídico; b) na qualidade de normas constitucionais, encontram-se submetidos aos limites formais (procedimento agravado) e materiais (cláusulas pétreas) da reforma constitucional (art. 60 CF); c) por derradeiro, cuida-se de normas diretamente aplicáveis e que vinculam de forma imediata as entidades públicas e privadas (art. 5º, § 1º, da CF).³¹⁰

De modo distinto é a fundamentalidade material, ligada que está ao fato de serem os direitos fundamentais reflexos das escolhas fundamentais feitas pelo constituinte acerca da estrutura do Estado e da sociedade, e da posição que o ser humano nesses ocupa, por isso é obtida por meio de uma análise acerca do conteúdo da norma.³¹¹ Em outras palavras, ela variará de acordo com as opções feitas pelos Estados³¹², o que depende de sua tradição cultural e opções políticas e econômicas. Contudo, há valores como a vida, a liberdade, a igualdade, a justiça e a dignidade da pessoa humana, que gozam de ampla aceitação e por isso estarão presentes na maioria das cartas constitucionais existentes.

Sarlet³¹³ deixa claro que, no vasto rol de direitos fundamentais elencados no art. 5º, existem diversos dispositivos que não têm fundamentalidade material, apenas formal, tais como as normas de natureza penal veiculadas nos incisos XLII e XLIII do referido artigo, ou normas de caráter organizacional, como as do art. 14, § 3º, incisos I a VI e §§ 4º a 8º, todos da CRFB.

Na Carta Constitucional brasileira, é a noção de fundamentalidade material que permite, com base no art. 5º, § 2º, que haja abertura da Constituição a outros direitos fundamentais que não os explicitados propriamente no catálogo de direitos fundamentais, podendo abranger outros que sejam materialmente fundamentais, mas não estejam elencados na Constituição, ou que estejam em outras partes do texto constitucional.³¹⁴

Observa o mencionado autor³¹⁵ que a Constituição brasileira não prevê normas genéricas expressas acerca das restrições aos direitos fundamentais, das quais seriam exemplos a proteção do núcleo essencial dos direitos fundamentais, o princípio da proporcionalidade e a reserva legislativa, competindo à doutrina e aos tribunais sua construção e aplicação, ponto que, por estar ligado à eficácia desses direitos, foge ao objeto do trabalho e por isso não será aprofundado.

Sarlet defende, junto com a doutrina majoritária, que tem por expoente Canotilho, a existência, na *Magna Carta* brasileira, de um sistema de direitos fundamentais, desde que seja

³¹⁰ Ibid.,

³¹¹ Ibid.

³¹² Ibid. p. 80.

³¹³ Ibid. p. 70-71.

³¹⁴ Ibid. p. 79.

³¹⁵ Ibid., p. 72.

aberto e flexível, “receptivo a novos conteúdos e desenvolvimentos, integrado ao restante da ordem constitucional, além de sujeito aos influxos do mundo circulante.”³¹⁶ Isso porque o conceito material de direitos fundamentais, em nosso sistema constitucional, é aberto em razão da disposição presente no § 2º do art. 5º da CRFB, bem como da grande diversidade de conteúdo no catálogo dos direitos fundamentais elencados, que não permite distinguir uma ideologia adotada pelo constituinte, e da existência de direitos fundamentais fora do catálogo³¹⁷.

Acrescente-se ao fato de o sistema pátrio ser aberto, o reconhecimento de que as normas de direitos fundamentais têm aplicabilidade imediata, nos termos do disposto no § 1º do art. 5º da CRFB, o que é reforçado com a elevação dessas normas à condição de cláusulas pétreas, conforme veiculado pelo art. 60, § 4º, inciso IV, da CRFB.

Vale ressaltar que, pela leitura do § 2º do art. 5º da CRFB, o rol de direitos elencados no art. 5º não é taxativo, o que foi reconhecido pelo próprio Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 939-7, relatada pelo ministro Sidney Sanches, cuja decisão foi publicada no Diário Oficial da União em 18 de março de 1994, em que foi discutida a constitucionalidade da Emenda Constitucional n.º 3/1993 e da Lei Complementar n.º 77/93, relativas à criação do Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), na qual se reconheceu que o princípio da anterioridade, versado no art. 150, inciso III, alínea “b”³¹⁸, da CRFB, era, por força do art. 5º, § 2º, direito e garantia fundamental do contribuinte³¹⁹.

Sarlet (1998) consegue extrair da leitura do § 2º do art. 5º da CRFB as seguintes espécies de direitos fundamentais: “a) direitos formal e materialmente fundamentais (ancorados na Constituição formal); b) direitos apenas materialmente fundamentais (sem assento no texto constitucional), [...]”³²⁰³²¹. Conclui que o referido dispositivo constitucional atribui uma “amplitude ímpar”³²² ao conceito materialmente aberto dos direitos fundamentais tendo em vista que permite a “identificação e construção jurisprudencial de direitos materialmente fundamentais não escritos (no sentido de não expressamente positivados), bem como de direitos fundamentais constantes em outras partes do texto constitucional e nos tratados

³¹⁶ SARLET, I. W. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998. p. 75.

³¹⁷ *Ibid.* p. 76.

³¹⁸ À época, ainda não havia a alínea “c”, incluída por força da Emenda Constitucional n.º 42/2003, que trouxe o princípio da anterioridade nonagesimal.

³¹⁹ SARLET, *op. cit.*, 1998. p. 83.

³²⁰ *Ibid.* p. 84.

³²¹ Sarlet ressalta a existência de uma terceira corrente, cujo um dos representantes seria J. C. Vieira de Andrade, que defende a possibilidade de existirem direitos apenas formalmente fundamentais, que seriam aqueles que pelo seu conteúdo não se enquadrariam no conceito de direitos fundamentais. Todavia, segue-se a orientação de Ingo Sarlet, que entende que, se são direitos e integram o catálogo, por si só, já seriam fundamentais.

³²² SARLET, I. W. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998. p. 89.

internacionais”.³²³

Em razão disso propõe classificar os direitos fundamentais em dois grupos: o primeiro integraria os direitos expressamente positivados e se subdividiria em duas categorias. A primeira abrangeria os direitos previstos no catálogo e os que estão ao longo da Constituição, e a segunda abrangeria os direitos assegurados nos textos dos tratados internacionais.³²⁴ Já o segundo grupo englobaria duas categorias de direitos: a dos implícitos, que representam “posições fundamentais subentendidas nas normas definidoras de direitos e garantias fundamentais”³²⁵, que podem assegurar não apenas o reconhecimento de um novo direito fundamental, bem como o redimensionamento de um já positivado; e a segunda corresponderia aos direitos decorrentes do regime e dos princípios adotados pela Constituição, elencados nos arts. 1º a 4º da CRFB, com os quais guardam estreita ligação.

Entretanto, para que o direito seja considerado como fundamental, ele deve equivaler-se em conteúdo e importância aos direitos previstos no catálogo, em homenagem ao princípio da equivalência, que está implícito no sistema constitucional brasileiro, sendo deduzido do próprio § 2º do art. 5º da CRFB³²⁶. O princípio da equivalência rege todos os grupos de direitos fundamentais e sua aplicação variará de acordo com o direito objeto de análise, por exemplo, nos direitos implícitos, não há equiparação a fazer, então, nesse caso, torna-se explícito aquilo que a norma já está a veicular, e, segundo Sarlet³²⁷, para esses não seria necessária a previsão contida no dispositivo em comento pois tal entendimento se extrai do sistema constitucional em vigor.

Como destacado, o § 2º do art. 5º da CRFB permite a compreensão de que haja, no texto constitucional, outros direitos fundamentais além dos elencados no catálogo de direitos veiculado no capítulo I, art. 5º, da CRFB. Cumpre destacar que o Título II da Carta Constitucional, o qual se refere aos “Direitos e Garantias Fundamentais”, inclui cinco capítulos que compõem o que a Constituição formal e materialmente entende por direitos fundamentais, englobando em tal concepção os direitos sociais (capítulo II), os direitos da nacionalidade (capítulo III), os direitos políticos (capítulo IV) e os partidos políticos (capítulo V).

Junto com Sarlet³²⁸, entende-se que inexistem direitos fundamentais legais, ou seja, extraídos diretamente da lei, pois não há referência na Constituição atual a este ato legislativo

³²³ Ibid.

³²⁴ Ibid. p. 89-90.

³²⁵ Ibid. p. 90.

³²⁶ Ibid. p. 92-93.

³²⁷ Ibid. p. 91-93.

³²⁸ SARLET, I. W. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998. p. 91.

no § 2º do art. 5º, além do que tal questão se afasta da tradição constitucional brasileira³²⁹.

Ainda relativamente aos direitos fundamentais não escritos decorrentes do regime e dos princípios adotados pela Constituição brasileira, nos termos do fixado no § 2º do art. 5º da CRFB, o princípio da dignidade da pessoa humana será abordado em um subitem próprio, o qual tem profunda ligação com a concepção de mínimo existencial.

Ainda no tocante às características dos direitos fundamentais, Sarlet, invocando lição de Andrade, aponta a subjetividade como um referencial existente em todos os direitos fundamentais, pois eles outorgam posições subjetivas aos indivíduos³³⁰. Acrescenta à análise, como último referencial, a função protetiva, que pode se dar em diversos graus, mas estará presente em essência³³¹.

O referido doutrinador salienta que os critérios de subjetividade e função protetiva, apontados por Andrade, apesar de terem sofrido diversas críticas, não podem ser descartados, sendo necessária apenas uma adaptação para que englobem os direitos sociais, sejam inseridos dentro do contexto dos princípios fundamentais previstos nos arts. 1º a 4º da CRFB e guardem relação com os direitos fundamentais elencados no catálogo³³².

O fato de a atual Constituição possuir um conceito unitário e abrangente de direitos fundamentais, que engloba diferentes grupos de direitos (de cunho negativo, de cunho prestacional), com diferentes funções e sentidos, representa, no sentir de Ingo, um outro critério³³³.

Também pode ser considerada como critério “a distinção que deve ser traçada entre as normas definidoras de direitos e garantias fundamentais, vinculadas à regulamentação da posição do homem na sociedade e, principalmente, perante o Estado, e as normas da parte organizatória da Constituição [...]”³³⁴. No entanto, esse se configuraria como um critério meramente indiciário e supletivo, tendo em vista que no catálogo de direitos fundamentais existem normas que deveriam constar da parte organizatória³³⁵³³⁶.

³²⁹ Ibid.

³³⁰ Ibid. p. 116.

³³¹ ANDRADE apud SARLET, 1998. p. 116.

³³² SARLET, op. cit., p. 117.

³³³ Ibid.

³³⁴ Ibid.,

³³⁵ SARLET, I. W. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998. p. 117-118.

³³⁶ Os critérios acerca da “tutela jurisdicional outorgada” e da “teoria do conteúdo essencial” não serão aprofundados por entender-se, junto com Sarlet, que não se aplicam ao sistema constitucional brasileiro já que os direitos fundamentais foram tratados de forma igual pelo constituinte, não havendo classe especial, além do conceito deles ser aberto. Por fim, todos os direitos têm núcleo essencial intocado (cláusulas pétreas), que não é idêntico para todos.

Os direitos fundamentais apresentam uma perspectiva objetiva e outra subjetiva³³⁷. A perspectiva objetiva dos direitos fundamentais pode ser vista sob os seguintes ângulos: a) como uma perspectiva objetiva reflexa de todo o direito fundamental subjetivo, a qual consiste na criação de uma norma de competência negativa para os poderes públicos à medida que se reconhecem direitos a um indivíduo, pois é ele que tem autonomia decisória e de ação acerca daquele direito³³⁸; b) perspectiva objetiva obtida por meio do reconhecimento pela comunidade da validade do direito fundamental, o que assegura o seu exercício, bem como gera responsabilidade comunitária dos indivíduos, legitimando a ideia de que esta perspectiva justifica a limitação dos direitos fundamentais com base no interesse comunitário, limitando o alcance e o conteúdo dos direitos fundamentais.³³⁹ Dessa ideia surge a noção de deveres fundamentais, vinculado à perspectiva objetiva, sobre os quais foram tecidos alguns comentários no capítulo 1, ao qual se remete o leitor.

Outro aspecto ligado à perspectiva objetiva é a eficácia dirigente que os direitos fundamentais exercem sobre os órgãos estatais, obrigando-os a concretizá-los e realizá-los³⁴⁰, bem como servindo de parâmetro para o controle de constitucionalidade das leis e atos normativos estatais³⁴¹.

Além disso, os direitos fundamentais produzem uma eficácia irradiante, já que “fornecem impulsos e diretrizes para a aplicação e interpretação do direito infraconstitucional”³⁴², bem como uma eficácia horizontal, quando se discute a possibilidade de sua irradiação de efeitos nas relações privadas³⁴³.

Por fim, ainda quanto à perspectiva objetiva dos direitos fundamentais, pode-se dizer que as garantias institucionais se ligam a esta perspectiva dos direitos fundamentais, bem como o reconhecimento dos deveres de proteção³⁴⁴, e que a utilização dos direitos fundamentais como parâmetros para a criação e constituição de organizações estatais e para o procedimento, visando a impedir a redução de seu significado e assegurar sua observância, também é oriunda dessa perspectiva³⁴⁵.

Já a perspectiva subjetiva dos direitos fundamentais correlaciona-se com a noção de direitos subjetivos e permite que o sujeito desses direitos possa “fazer valer judicialmente os

³³⁷ SARLET, op. cit. 139-142.

³³⁸ Ibid. p. 142.

³³⁹ Ibid. p. 142-143.

³⁴⁰ Ibid. p. 144.

³⁴¹ Ibid.

³⁴² Ibid. p. 145.

³⁴³ Ibid.

³⁴⁴ Ibid. p. 146.

³⁴⁵ SARLET, I. W. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998. p. 148.

poderes, liberdades ou direito à ação ou às ações negativas ou positivas que lhe foram outorgadas pela norma consagradora do direito fundamental em questão”³⁴⁶.

Alexy³⁴⁷ defende que, na relação entre a perspectiva objetiva e subjetiva, deve prevalecer a subjetiva, tendo em vista que a finalidade dos direitos fundamentais é proteger o indivíduo, e não a coletividade. Ademais, por possuírem os direitos fundamentais um caráter principiológico, o reconhecimento de um direito subjetivo gera um maior grau de realização do que o de obrigações de cunho objetivo³⁴⁸.

Sarlet justifica a prevalência da perspectiva subjetiva no “valor outorgado à autonomia individual, na qualidade de expressão da dignidade da pessoa humana”³⁴⁹.

Para finalizar, deve-se analisar a multifuncionalidade dos direitos fundamentais, que existe em razão de não mais servirem para expressar a antiga e ultrapassada ideia de direitos de defesa, devendo ser reconduzida a questão à análise da doutrina dos quatro **status** de Jelinek³⁵⁰. O autor, ao levar em conta o vínculo existente entre o cidadão e o Estado do qual aquele faz parte, diferenciou quatro tipos de relações: o **status** passivo, em que o indivíduo é subordinado aos poderes estatais; **status** negativo, o qual integra a esfera de liberdade individual; **status** positivo, que permite a utilização pelo indivíduo de instituições estatais, bem como que ele exija do Estado prestações positivas; e o **status activus**, que faculta a participação ativa na formação da vontade estatal. É importante fazer uma releitura desses status para adaptá-los à realidade atual, inclusive com o reconhecimento do **status positivus socialis**, que consagra os direitos sociais, econômicos e culturais de natureza prestacional³⁵¹.

Essa classificação é importante por ter servido de parâmetro para a classificação dos direitos fundamentais, criada por Sarlet³⁵², em: direitos fundamentais como direitos de defesa, direitos fundamentais como direitos a prestações, que se subdivide em direitos a prestações em sentido amplo (direitos à proteção e direitos à participação na organização e procedimento) e direitos a prestações em sentido estrito.

Sarlet apresenta a seguinte definição de direitos fundamentais, que será adotada no presente trabalho:

Direitos fundamentais são, portanto, todas aquelas posições jurídicas concernentes às pessoas, que, do ponto de vista do direito constitucional positivo, foram, por seu conteúdo e importância (fundamentalidade em sentido material), integradas ao texto

³⁴⁶ Ibid. p. 152.

³⁴⁷ ALEXY apud SARLET, 1998. p. 152-153.

³⁴⁸ SARLET, op. cit., p. 153.

³⁴⁹ Ibid.

³⁵⁰ JELINEK apud SARLET, 1998. p. 153-157.

³⁵¹ SARLET, op. cit., 1998. p. 153-157.

³⁵² Ibid.

da Constituição e, portanto, retiradas da esfera da disponibilidade dos poderes constituídos (fundamentalidade formal), bem como as que, por seu conteúdo e significado, possam lhes ser equiparados, agregando-se à Constituição material, tendo ou não, assento na Constituição formal (aqui considerada a abertura material do Catálogo).³⁵³

2.8.1.2 Breves notas acerca do princípio da dignidade da pessoa humana

O princípio da dignidade da pessoa humana, elencado no art. 1º, inciso III, da CRFB, pode ser reputado direito fundamental não escrito, nos moldes do formulado por Sarlet, com base no que dispõe o § 2º do art. 5º da CRFB, representando um importante fundamento para o Estado Democrático de Direito em vigor. Segundo Sarlet:

a constatação de que uma Constituição que – de forma direta ou indireta – consagra a idéia da dignidade da pessoa humana justamente parte do pressuposto de que o homem, em virtude tão-somente de sua condição biológica humana e independentemente de qualquer outra circunstância, é titular de direitos que devem ser reconhecidos e respeitados pelos seus semelhantes e pelo Estado.³⁵⁴

Trata-se de um conceito aberto e dinâmico que está em sintonia com o próprio desenvolvimento dos valores que envolvem a espécie humana. A dignidade é algo real e é personalíssima, cabendo apenas à pessoa que a detém, o que foi objeto de reconhecimento pela Declaração Universal dos Direitos do Homem, de 1948, a qual consagrou, no art. 1º, que “todos os seres humanos nascem livres e iguais em dignidade e em direitos.”

Düring entende que a dignidade da pessoa humana consiste no fato de que “cada ser humano é humano por força de seu espírito, que o distingue da natureza impessoal e que o capacita para, com base em sua própria decisão, tornar-se consciente de si mesmo, de autodeterminar a sua conduta, bem como de formatar a sua existência e o meio que o circunda.”³⁵⁵

Dessa forma, consoante ensina Sarlet³⁵⁶, o núcleo de significação do princípio da dignidade da pessoa humana reside na autonomia e no direito de autodeterminação da pessoa, ambas consideradas em abstrato.

Atente-se para o fato de que a dignidade não é apenas uma característica nata do homem, sendo, também, resultado de uma construção cultural e sob essa perspectiva pode ser limite e

³⁵³ SARLET, I. W. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998. p. 80.

³⁵⁴ Ibid. p. 103.

³⁵⁵ DÜRING apud SARLET, 1998. p. 105. Tradução livre.

³⁵⁶ SARLET, op. cit., 1998. p. 105.

atribuição dos poderes estatais³⁵⁷, devendo o Estado guiar

as suas ações tanto no sentido de preservar a dignidade existente ou até mesmo de criar condições que possibilitem o pleno exercício da dignidade, sendo, portanto, dependente (a dignidade) da ordem comunitária, já que é de se perquirir até que ponto é possível o indivíduo realizar, ele próprio, parcial ou totalmente suas necessidades existenciais básicas ou se necessita, para tanto, do concurso do Estado ou da comunidade (este seria o elemento mutável da dignidade)³⁵⁸.

Não se pode aferir em abstrato a violação ao mencionado princípio. Sua aferição se impõe apenas no caso concreto.

Sarlet destaca que é possível, com base na doutrina e na jurisprudência, identificar os seguintes pontos essenciais do princípio da dignidade da pessoa humana que visam a garantir ao homem a sua condição de sujeito de direito: o respeito e a proteção da integridade física e corporal do indivíduo; a garantia de condições justas e adequadas de vida para o indivíduo e sua família; a garantia da isonomia de todos os seres humanos, que não podem ser submetidos a tratamento discriminatório e arbitrário; a garantia de identidade no sentido de autonomia e integridade psíquica e intelectual; a autodeterminação em relação às questões privadas; e o direito à privacidade.³⁵⁹ Esse ponto atinente à garantia de condições justas e adequadas de vida para o indivíduo e sua família é que gera a necessidade de análise do mínimo existencial da família e, de certa forma, também respalda a visão de capacidade contributiva em representação, tema abordado no **item 2.3.3**. Quanto ao mínimo existencial da família, Tipke traz a noção do princípio de liquidez familiar, que se caracteriza pela redução da capacidade contributiva do responsável pelo pagamento dos alimentos, enquanto se aumenta a do beneficiário deles³⁶⁰.

Segundo Sarlet³⁶¹, a adoção do princípio da dignidade da pessoa humana como princípio fundamental no sistema constitucional brasileiro está em consonância com a doutrina luso-brasileira dominante, bem como com a doutrina espanhola³⁶².

Na qualidade de princípio fundamental, a dignidade da pessoa humana assume a feição de um “valor-guia”³⁶³ para todo o sistema constitucional, no qual se incluem os direitos fundamentais. Por ser dotado de eficácia jurídica este princípio impõe um dever de respeito e proteção por parte do Estado, que deve atuar de forma negativa, não intervindo na esfera privada dos indivíduos, e de forma positiva, protegendo esta esfera privada da atuação de terceiros, bem

³⁵⁷ SARLET, I. W. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998. p. 105.

³⁵⁸ Ibid. p. 106.

³⁵⁹ Ibid. p. 107-109.

³⁶⁰ Ibid. p. 489-490.

³⁶¹ Ibid. p. 109.

³⁶² Ibid.

³⁶³ SARLET, I. W. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998. p. 110.

como criando meios para que essa dignidade seja concretizada e respeitada³⁶⁴.

Para Sarlet, a “dignidade da pessoa humana constitui, em verdade, uma norma legitimadora de toda a ordem estatal e comunitária, demonstrando, em última análise, que a nossa Constituição é acima de tudo a Constituição da pessoa humana por excelência.”³⁶⁵.

Alexy entende haver duas normas sobre dignidade da pessoa humana, sendo uma regra e a outra princípio. A relação de preferência do princípio da dignidade da pessoa humana em relação aos princípios opostos é decidida sobre o conteúdo da regra da dignidade da pessoa humana, por conseguinte, absoluto não é o princípio, mas sim a regra que, devido a sua abertura semântica, não precisa de uma limitação a respeito de nenhuma relação de preferência relevante.³⁶⁶

Não existe na Constituição em vigor uma norma prevendo a intangibilidade desse princípio, todavia, segundo o referido doutrinador³⁶⁷, isso não permite que ele venha a ser afastado, porquanto os direitos fundamentais podem ser considerados expressões e concretizações do princípio da dignidade da pessoa humana, o que autoriza que seu conteúdo, de forma indireta, seja considerado um limite material ao poder de reforma, nos termos do fixado no art. 60 § 4º, inciso IV, da CRFB. Ademais, este princípio, com base no art. 1º, inciso III, da CRFB, deve ser considerado um verdadeiro limite material implícito ao poder de reforma da Constituição, por ser um princípio fundamental que integra a própria essência da Constituição brasileira³⁶⁸, o que não garante sua intangibilidade, visto que as cláusulas pétreas se referem à tentativa de abolição e não à de alteração.

Quanto à dignidade da pessoa humana ter por núcleo o mínimo existencial, vale trazer lição de Barroso e Barcellos:

O princípio da dignidade da pessoa humana identifica um espaço de integridade moral a ser assegurado a todas as pessoas por sua só existência no mundo. [...]A dignidade relaciona-se tanto com a liberdade e valores do espírito como com as condições materiais de subsistência. [...] Partindo da premissa anteriormente estabelecida de que os princípios, a despeito de sua indeterminação a partir de um certo ponto, possuem um núcleo no qual operam como regras, tem-se sustentado que no tocante ao princípio da dignidade da pessoa humana esse núcleo é representado pelo mínimo existencial. Embora existam visões mais ambiciosas do alcance elementar do princípio, há razoável consenso de que ele inclui pelo menos os direitos à renda mínima, saúde básica, educação fundamental e acesso à justiça.³⁶⁹

³⁶⁴ Ibid. p. 110-111.

³⁶⁵ Ibid. p. 111.

³⁶⁶ ALEXY, R. *Teoria de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993. p. 108.

³⁶⁷ SARLET, op. cit., p. 112.

³⁶⁸ Ibid.

³⁶⁹ BARROSO, L. R.; BARCELLOS, A. P. de. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. In: _____. (Orgs.). *A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 372.

O princípio da dignidade da pessoa humana é apontado como fundamento de todo o sistema de direitos fundamentais, que tem por fim concretizar esse princípio, tais como os direitos à vida, à liberdade e à igualdade³⁷⁰. Contudo, apesar de nem todos os direitos fundamentais guardarem relação direta com esse princípio, ele é importante para a construção de um conceito material de direitos fundamentais.

Os direitos fora do catálogo de direitos fundamentais que tenham conteúdo diretamente ligado ao princípio da dignidade da pessoa humana serão considerados fundamentais. e os que não encontram, não serão por isso eliminados da possibilidade de serem reputados direitos fundamentais, desde que, para tanto, encontrem seu fundamento em outros princípios fundamentais (arts. 1º a 4º da CRFB) que sirvam de referenciais hermenêuticos para todo o sistema constitucional em vigor, servindo para dedução de direitos não escritos, bem como para o reconhecimento da fundamentalidade material dos direitos existentes fora do catálogo³⁷¹.

2.8.1.3 Conceito e quantificação do mínimo existencial

O presente trabalho segue a corrente capitaneada por Torres, pois se considera que no Brasil, por ser um Estado Democrático de Direito, nos termos do estadeado pelo art. 1º da CRFB, que adota a dignidade da pessoa humana como um de seus fundamentos, à luz do disposto no art. 1º, inciso III, da CRFB, e, por ser a dignidade da pessoa humana o núcleo fundamental do conceito de mínimo existencial, que é um direito fundamental (graças à cláusula aberta veiculada pelo § 2º do art. 5º c/c os arts. 5º, incisos XIII, XXXIV, XXXV, LII, LV, LXXII, LXXIII, LXXIV, LXXVI; 150, inciso VI, alínea “c”; 153, § 4º; 198; 203; 206, inciso IV, e 226, todos da CRFB), conforme já exposto, não seria possível instituir qualquer tributo que viesse a macular esse fundamento constitucional do Estado, sob pena de fazer tábula rasa dessa garantia.

Entende-se que o mínimo existencial encontra fundamento também no objetivo da República Federativa do Brasil, veiculado pelo art. 3º, inciso III, de “erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades”, bem como no princípio da capacidade contributiva, que, como será demonstrado no **item 2.9**, é um direito fundamental veiculado pela Carta Constitucional

³⁷⁰ SARLET, I. W. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998. p. 115-116.

³⁷¹ Ibid.

brasileira e como tal impõe que a tributação seja exercida após respeitado o mínimo vital do sujeito passivo.

Dessa forma, são esses os três fundamentos adotados para a concepção de que o mínimo existencial seja um direito fundamental e uma espécie de imunidade constitucional, que aparece no texto constitucional de forma explícita e implícita. Nesse segundo caso, é obtida por meio da interpretação sistemática de todos os dispositivos constitucionais que assegurem o respeito à capacidade contributiva, bem como à dignidade da pessoa humana.

Definido, então, ser o mínimo vital uma imunidade constitucional, que retira o poder de tributar do Estado, torna-se essencial definir seu conceito para compreender o que, de fato, estaria afastado da tributação.

Trata-se de mais um conceito indeterminado, cuja determinação se dá de modo distinto de país para país, pois varia de acordo com a cultura e o contexto social e econômico em que vive cada povo.

Nesse sentido, Costa ensina que:

A fixação do mínimo vital, destarte, variará de acordo com o conceito que se tiver de necessidades básicas. O problema é tormentoso, pois concerne a decisão política do legislador. Este deverá basear-se, à falta de normas constitucionais específicas, no que, numa sociedade dada, razoavelmente se reputaram necessidades fundamentais do indivíduo e de sua família.

O conceito de mínimo vital, portanto, varia no tempo e no espaço.³⁷²

Barcellos busca trazer um delineamento mais robusto para o conceito, ao definir que:

[...] o mínimo existencial corresponde ao conjunto de situações materiais indispensáveis à existência humana digna; existência aí considerada não apenas como experiência física – a sobrevivência e a manutenção do corpo – mas também espiritual e intelectual, aspectos fundamentais em um Estado que se pretende, de um lado democrático, demandando a participação dos indivíduos nas deliberações públicas, e, de outro, liberal, deixando a cargo de cada um seu próprio desenvolvimento.³⁷³

Com a mesma intenção, Jucá afirma:

[...] Este mínimo vital entendemos como a parcela de renda apropriada pelo indivíduo regularmente, capaz de atender a este elenco de necessidades, onde se inclui na elaboração que fazemos a capacidade de poupar, e isto tem natureza de direito fundamental.

Nesta linha de raciocínio o mesmo se aplica às Empresas, também elas têm direito a um mínimo vital, este voltado à manutenção da capacidade de investimento. De renovação de meios e instrumentos, de incorporação tecnológica, de manutenção de competitividade, de mantê-las saudáveis, pela significação social que têm como geradoras de emprego e renda, de manutenção de atividade em parâmetros capazes de

³⁷² COSTA, R. H. *Princípio da capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 70.

³⁷³ BARCELLOS, A. P. de. *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 197-198.

cumprir o papel social que naturalmente lhes é destinado na sociedade contemporânea.³⁷⁴

Entende-se que o constituinte trouxe um conceito de mínimo existencial no artigo 7º, inciso IV, da CRFB, o qual deixa estadeado que:

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

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

De acordo com esse dispositivo, o mínimo existencial engloba a garantia de atendimento das necessidades vitais básicas vinculadas à moradia, alimentação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social. Somente após atendidas essas necessidades é que seria possível tributar o sujeito passivo, devendo o Legislador, ao instituir ou majorar os tributos, observar esse limite.

Nesse ponto, interessante trazer consideração feita pela professora Grupenmacher no sentido de ser o imposto sobre a renda o tributo mais eficaz para observar “o direito fundamental do cidadão a uma vida digna, respeitando-se o limite mínimo da capacidade econômica, em que há “ausência de capacidade contributiva”³⁷⁵. A referida autora inclusive observa que a Constituição, ao assegurar a todos o direito à saúde, à educação, à moradia, à previdência social e à assistência social, veicula deveres do Estado, que, quando suportados pelo sujeito passivo, “devem ser integralmente dedutíveis do imposto sobre a renda, haja vista que a tributação incidente sobre esses custos traduz-se em concreta afronta ao princípio da capacidade contributiva”³⁷⁶.

Grupenmacher continua ensinando que a maioria dos estudos feitos sobre a melhor forma de observância do mínimo existencial no imposto de renda aponta para a utilização da redução da base de cálculo e dedução da alíquota. Indica que Martín Fernández³⁷⁷ entende que o mínimo existencial será obtido após a subtração da base imponible do imposto de renda do montante absorvido por despesas necessárias à subsistência.

³⁷⁴ JUCÁ, F. P. Capacidade contributiva e direitos fundamentais. In: MARTINS, I. G. da S. (Coord.). *Direito Tributário Contemporâneo: estudos em homenagem a Luciano Amaro*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 36.

³⁷⁵ GRUPENMACHER, B. T. Justiça fiscal e mínimo existencial. In: PIRES, A. R.; TÔRRES, H. T. (Orgs.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 110-111.

³⁷⁶ Ibid. p. 111.

³⁷⁷ MARTÍN FERNÁNDEZ, J. Regulación en España. In: _____. (Coord.). *El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas: análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho Comparado*. Madrid: Marcial Pons, 2000. p. 23.

O Supremo Tribunal Federal vem adotando o conceito de mínimo existencial para fins tributários, como se pode constatar de julgado já reproduzido no item relativo aos atributos da capacidade contributiva, em que se discutiu a não atualização da tabela do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física³⁷⁸. Nesse julgado, o ministro Marco Aurélio, em voto lapidar, fixou:

Um contribuinte que percebia, em 1996, menos de novecentos reais, encontrava-se isento. Fosse ele um trabalhador, com a obtenção de reajuste salarial e chegando à percepção de mil reais, passou, sem acréscimo de renda propriamente dita, a sujeitar-se à alíquota de quinze por cento, sofrendo desconto na fonte e vindo a satisfazer, alfim, ao termino do ano, o imposto sobre a renda, surgindo o tributo a absorver a própria atualização monetária.

[...]

O aspecto mais negativo, não bastasse a problemática da legalidade estrita, está na circunstância de o congelamento verificado haver alcançado, justamente, os menos afortunados, deslocando-os da situação de isenção ou da faixa de incidência maior para a de subordinação ao tributo, com mudança de classe que salta aos olhos.

Herrera Molina conclui, no que tange ao imposto de renda, que:

En lo que se refiere al mínimo personal variable y al mínimo familiar la única solución aceptable consiste en sustraer en la base el importe de renta que no representa capacidade económica, por destinarse a atenciones personales y familiares imprescindibles para la existencia. En otras palabras, el mínimo existencial ha de garantizarse para todos los contribuyentes con independencia del tipo marginal al que tributen. Las subvenciones pueden constituir un mecanismo complementario para *favorecer* a la familia, pero no pueden sustituir por completo las reducciones de la base. Teóricamente las reducciones de la base podrían ser reemplazadas por otros mecanismos que produjeran un efecto equivalente, pero tal solución plantearía inconvenientes técnicos inaceptables.³⁷⁹

Esse é, inclusive, um dos fundamentos para a criação do conceito de deduções fundamentais a ser apresentado no Capítulo 4.

Definido o conceito, a questão passa a ser como quantificá-lo. Torres³⁸⁰ sugere que os índices de qualidade de vida divulgados pela ONU sejam usados como parâmetro. Conti, com o fim de auxiliar nessa definição, traz alguns exemplos de inintributabilidade do mínimo existencial: a) o imposto de renda, no qual a tributação começa para pessoas físicas, em relação àqueles que percebem acima de um determinado valor que geralmente sofre reajuste anual; b) há, também, isenções em vários tipos de impostos indiretos, de produtos considerados de

³⁷⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. RE n.º 388.312/MG. Relator Min. Marco Aurélio, Redatora do acórdão Min. Carmen Lúcia.

³⁷⁹ HERRERA MOLINA, P. Fundamento y configuración del mínimo personal y familiar. In: MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (Coord.). *El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas: análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho Comparado*. Madrid: Marcial Pons, 2000. p. 16.

³⁸⁰ TORRES, R. L. Legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte. In: SHOUERI, L. E. (Coord.). *Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 1, p. 441.

primeira necessidade³⁸¹.

Tipke e Yamashita defendem como patamar para o mínimo existencial o benefício da aposentadoria, pois o cidadão ativo, em regra, possui mais necessidades que o aposentado³⁸².

Vieira³⁸³ considera ser inviável a adoção, como referência, do salário mínimo vigente à época em que redigiu seu artigo, no valor de R\$ 545,00, com quem se concorda, afinal, apesar de o salário mínimo ser de R\$ 880,00³⁸⁴, quando da elaboração da tese, esse valor também não conseguia suprir as necessidades mínimas de uma família no Brasil.

Um bom parâmetro para a fixação do mínimo existencial, que será adotado por este trabalho, é o valor apontado pelo DIEESE³⁸⁵, como bem sugere Vieira, o qual, em seus constantes estudos, levando em consideração as necessidades básicas insculpidas no art. 7º, inciso IV, da CRFB, aponta o valor de R\$ 4.016,27³⁸⁶, em outubro de 2016, como sendo o salário mínimo necessário para a observância do referido dispositivo constitucional. Interessante verificar que, entre o mínimo necessário constitucionalmente (R\$ 4.016,27) e o mínimo isento do imposto de renda na tabela mensal (R\$ 1.903,98),³⁸⁷ existe uma diferença de R\$ 2.112,29, ou seja, atualmente, as pessoas físicas no Brasil estão sendo tributadas mensalmente sobre R\$ 2.112,29 do seu mínimo existencial. Em um ano, considerando esses mesmos valores, o total seria de R\$ 25.347,48 de tributação indevida e inconstitucional por recair sobre o mínimo existencial, ou seja, por tributar o cidadão na parcela em que não haveria por parte desse capacidade de contribuir!!!!

No capítulo 4, voltar-se-á a esse ponto, ao ser abordada a definição das deduções fundamentais.

³⁸¹ CONTI, J. M. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996. p. 55.

³⁸² TIPKE, K.; YAMASHITA, D. *Justiça Fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 34.

³⁸³ VIEIRA, J. R. O IRPF e o direito fundamental à igualdade: um tributo de dupla personalidade! In: BRANCO, P. G. (Coord.). *Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e STJ*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 198.

³⁸⁴ Previsto para o ano 2016, no Decreto nº 8.618/2015, art. 1º, que regulamenta a Lei nº 13.152/2015.

³⁸⁵ Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos. Para o cálculo do Salário Mínimo Necessário, o DIEESE considera que o salário mínimo deve atender as necessidades básicas do trabalhador e de sua família, cujo valor é único para todo o país. Usa por base o Decreto-Lei n.º 399/38. A família considerada para o cálculo é composta por 2 adultos e duas crianças, que por hipótese consomem o equivalente ao que 1 adulto consome. Em sua página está apresentada a metodologia do cálculo para chegar às estimativas mensais apresentadas, que, inclusive, são utilizadas pelos sindicatos para argumentar que o salário mínimo vigente no país não atende ao preceito constitucional veiculado pelo art. 7º, inciso IV, da CRFB.

³⁸⁶ DIEESE. Disponível em: <www.dieese.org.br>. Acesso em: 09 nov. 2016.

³⁸⁷ Veiculado pela Lei n.º 13.149/2015. Esse valor deveria corresponder ao valor do mínimo nacional necessário, tal como o veiculado pelo DIEESE.

2.8.1.4 Diferenças entre o mínimo existencial, direitos fundamentais e direitos fundamentais sociais

O mínimo existencial, que é um direito fundamental, foi definido nos itens anteriores e ficou claro ser um direito subjetivo do indivíduo que vincula o Estado ao seu respeito e cumprimento.

Segundo a visão de Torres, os direitos fundamentais sociais seriam o *status positivus socialis*, constituídos por “prestações estatais entregues para a proteção dos direitos econômicos e sociais e para a seguridade social.”³⁸⁸. Eles estão elencados sobretudo nos arts. 6º e 7º da CRFB. *A priori* não gerariam direitos públicos subjetivos ao cidadão, pois dependem da situação econômica do país, bem como da riqueza nacional, ou seja, atuam dentro da “reserva do possível” ou conforme autorização orçamentária. Exatamente por isso não teriam correlação com o mínimo existencial, não estando a entrega de prestações estatais ligadas a esses direitos abrangida pela imunidade, devendo a gratuidade, segundo o referido autor, ser prevista em lei³⁸⁹.

Contudo, no livro *O Direito ao Mínimo Existencial*, Torres traz um grande estudo sobre a evolução das teorias que analisam a relação entre os direitos fundamentais e os direitos sociais, resumindo-as em três grandes correntes. A primeira defende uma simbiose entre os direitos sociais e fundamentais, capitaneada por socialistas e pessoas vinculadas à social-democracia. A segunda entende serem os direitos humanos indivisíveis, o que leva a considerar que os direitos sociais seriam extensão dos direitos da liberdade ou uma especial geração de direitos similares aos de primeira geração (direitos individuais ou da liberdade), adotada pelos adeptos do intervencionismo estatal e comunitarismo. A terceira busca reduzir a jusfundamentalidade dos direitos sociais ao mínimo existencial, permitindo que sejam reconhecidos aos direitos fundamentais sociais o conteúdo essencial presente nos direitos fundamentais, sendo uma corrente claramente de índole liberal.

Torres passa a defender, na supramencionada obra, que:

[...] a jusfundamentalidade dos direitos sociais se reduz ao mínimo existencial, em seu duplo aspecto de proteção negativa contra a incidência de tributos sobre os direitos sociais mínimos de todas as pessoas e de proteção positiva consubstanciada na entrega de prestações estatais materiais em favor dos pobres. Os direitos sociais máximos devem ser obtidos na via do exercício da cidadania reivindicatória e da prática

³⁸⁸ TORRES, R. L. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3, p. 183.

³⁸⁹ *Ibid.* p. 183-185.

orçamentária, a partir do processo democrático. Esse é o caminho que leva à superação da tese do primado dos direitos sociais prestacionais (ou direitos a prestações positivas do Estado, ou direitos de crédito – *droit créance* – ou *Teilhaberechte*) sobre os direitos da liberdade, que inviabilizou o Estado Social de Direito, e ao desfazimento da confusão entre direitos fundamentais e sociais, que não permite a eficácia destes últimos sequer na sua dimensão mínima.³⁹⁰

Na visão do referido professor, dentro dos direitos sociais haveria uma subdivisão, que consiste nos direitos sociais mínimos – que integrariam a concepção de mínimo existencial, gozando, portanto, de todas as características já atribuídas a esse conceito – e os direitos sociais máximos, que seriam direitos a serem concedidos dentro da reserva do possível. Em outras palavras, haveria uma diferença entre os direitos sociais máximos e o mínimo existencial, atinente ao fato de não serem aqueles direitos fundamentais ou imunidades, enquanto o direito social mínimo seria considerado parte integrante do conceito de mínimo existencial.

Entende-se interessante abordar essa questão pois, no capítulo 4, será formulado o conceito de deduções fundamentais, que com certeza buscará acolhimento no mínimo existencial, bem como nos próprios direitos sociais arrolados no art. 6º da CRFB. Contudo, como lá será exposto, entende-se, junto com o ministro Mendes e o professor Ribeiro, que os direitos sociais são direitos fundamentais e gozam das mesmas prerrogativas destes, o que não impactará muito na análise do trabalho, porquanto aqui não se objetiva obrigar o Estado a fornecer uma prestação que ele estaria obrigado a dar por força de norma constitucional, mas sim ressaltar que o contribuinte – ao arcar com o custo de uma prestação que deveria ter sido dada pelo Estado ou, ao menos, o custo ter sido repartido com esse – tem o direito de abatê-la da base de cálculo do Imposto de Renda sobre a Pessoa Física, até porque essa despesa nada teria que ver com mero ato de consumo para fins de lazer ou luxo, integrando portanto o conceito de renda líquida defendido por Tipke.

³⁹⁰ TORRES, R. L. *O Direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 41.

2.8.2 O confisco

A vedação ao confisco³⁹¹ é o limite superior da capacidade contributiva, pois esta existe até o momento em que o tributo passa a ferir o direito de propriedade, que, na Carta Constitucional brasileira, foi elevado ao *status* de direito e garantia fundamental de aplicação imediata, nos termos do disposto no art. 5º, inciso XXII c/c § 1º, da CRFB, ou a impedir o exercício de atividade profissional, que também é direito e garantia fundamental de aplicação imediata, nos termos do art. 5º, XIII c/c § 1º, da CRFB.

Apesar da garantia fundamental ao direito de propriedade acima exposta, que seria suficiente para impedir uma tributação confiscatória, sob pena de tornar sem efeito aquele direito fundamental, a Constituição trouxe um dispositivo específico no capítulo sobre Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar que consiste no art. 150, inciso IV, da CRFB, o qual veda expressamente a utilização de tributos com efeitos confiscatórios por parte dos entes federados. Martins elogia a redação desse dispositivo ao frisar que o uso da expressão “efeito confisco” permite uma reflexão mais ampla sobre a intenção do legislador do que se fosse utilizada apenas a expressão “confisco”.³⁹²

Entende-se que Baleeiro foi quem melhor conceituou a tributação confiscatória. Por isso, este trabalho se vale de seu conceito, segundo o qual: “são tributos confiscatórios os que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de atividade lícita e moral”.³⁹³

Dessa forma, se a tributação absorver valor considerável da propriedade ou impedir a prática de atividade profissional, torna-se injusta e inconstitucional, por ferir a capacidade de contribuir do sujeito passivo.

Nesse sentido está Tipke, para quem “a capacidade contributiva termina, de todo modo, onde começa o confisco, que leva à destruição da capacidade contributiva”.³⁹⁴

Machado ensina como deve ser analisado o efeito confiscatório nos impostos reais:

³⁹¹ Torres (2003) coloca que a proibição do excesso, na qual está inserida a vedação ao confisco, decorre da sistemática dos direitos fundamentais. Ademais, aponta, no contexto do excesso, a vedação a atividade profissional (5º, XIII, da CRFB), e a proibição de exagero na tributação da família. [Vide texto “Legitimação da Capacidade Contributiva, p. 435-436]. Essa distinção não foi feita por entender-se que o a vedação ao confisco engloba todas as hipóteses.

³⁹² MARTINS, I. G. da S. Breves comentários sobre a capacidade contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 10, p. 12-18, jul. 1996.

³⁹³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. 9 tir. rev. atual. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 564.

³⁹⁴ TIPKE, K. *Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária*. In: SHOUERI, L. E.; ZILVETI, F. A. (Coords.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 67.

Assim, poder-se-á considerar confiscatório o imposto, sobre o patrimônio, cuja alíquota seja superior à renda que razoavelmente se possa esperar seja produzida por aquele patrimônio. Pouco importa que o contribuinte, por quaisquer meios, aufira renda superior e consiga permanecer com o seu patrimônio intangível. Se o imposto tiver alíquota superior à renda que se pode razoavelmente esperar seja produzida pelo patrimônio, sobre o qual incide, será confiscatório. Por outro lado, um imposto com alíquota inferior àquele limite, mesmo que o contribuinte, por inabilidade como administrador, ou por qualquer outro motivo, não aufira renda suficiente para o respectivo pagamento, e tenha por isto de privar-se de parte de seu patrimônio, não será confiscatório.³⁹⁵

Veja que, da mesma forma que no mínimo existencial, o conceito de confisco é relativo, a depender da sociedade analisada e, principalmente, do papel exercido pelo Estado nesta sociedade.

Nos países nórdicos, a tributação é considerada muito elevada, contudo não é reputada confiscatória, tendo em vista que o Estado retorna aos seus cidadãos, por meio de serviços, todo o dinheiro recolhido via tributação. Nesses países a saúde pública, o ensino público e a calefação, por exemplo, são fornecidos pelo Estado de modo satisfatório a todos os cidadãos de todas as classes sociais, os quais não precisam contratar de forma privada esses serviços. O pagamento dos tributos é suficiente para garantir a esses cidadãos bons serviços.

No Brasil a situação é diversa, pois, apesar de a tributação também ser alta, o Estado não consegue prestar os serviços que a ele são incumbidos pela Constituição, tais como saúde, educação, de forma eficiente, boa e que abranja toda a população. Ao contrário, os serviços são insuficientes, ruins, quando são prestados, o que obriga a população que detém um pouco mais de recursos a pagar por esses serviços em instituições privadas. Tem-se claramente uma dupla oneração dos contribuintes em razão do mesmo serviço, já que pagam via tributação e via contratação do serviço em instituições privadas, o que pode levar a uma tributação confiscatória, pois a renda será muito comprometida, o que é agravado justamente pelo sistema ineficiente de deduções existentes na legislação que rege o Imposto de Renda sobre a Pessoa Física, tema aprofundado no capítulo 3.

Quanto às situações absurdas, por serem facilmente perceptíveis, não existe discussão. O grande problema está nas situações intermediárias, geralmente por não haver parâmetros a indicar o que se pode reputar como tributação confiscatória ou não.

No direito nacional, não há nenhum parâmetro constitucional ou legal que auxilie nessa aferição, e, infelizmente, a doutrina não auxilia muito nesse quesito, seja por não enfrentar diretamente o tema, seja porque repassa a obrigação de sua análise para o Judiciário ou para o

³⁹⁵ MACHADO, H. de B. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1998*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 74.

Legislativo.

Nobre Júnior busca trazer uma contribuição para a fixação de parâmetros no direito interno, utilizando-se de entendimento fixado pela Corte Suprema Argentina, que estabeleceu algumas premissas para a análise de uma tributação confiscatória:

a) considerando-se ser a lei a única expressão do poder tributário, descabida, quando do reconhecimento de inconstitucionalidade de um tributo confiscatório, o estabelecimento judicial de um percentual suportável, haja vista tal ser um exclusivo atributo parlamentar; b) a de qualificar-se como confiscatório o gravame que importe em desapoderar o sujeito passivo de mais de 33% da utilidade, renda ou desapoderar o sujeito passivo de mais de 33% da utilidade, renda ou benefício resultante de uma exploração razoável, ou do valor do capital; c) necessidade, além da exasperação do patamar indicado, que se cuide de tributo direto, porquanto, nos denominados tributos indiretos, cujo ônus é traspassado a terceiro, a sua incidência não se dá na medida da porção do capital ou da renda absorvida; d) com o objetivo de julgar a razoabilidade de um tributo, necessária a dedução do montante deste dos valores inerentes à mora, ou relativos à acumulação de outros tributos, razão pela qual a Câmara Federal (Sala do Contencioso Administrativo) não admitiu fossem inquinadas de inconstitucionais as sanções tributárias, qualquer que fosse a percentagem dessas.³⁹⁶

Ferreiro Lapatza ensina que a análise do confisco pode ser feita de modo global ou parcial:

No puede desconocerse, pues, la prohibición de que el Estado se apodere, por vía fiscal, de las rentas y propiedades de un ciudadano. Prohibición que há de referirse tanto al sistema tributario en su conjunto como a cada uno de los tributos que lo componen; pues resulta evidente que un solo impuesto puede confiscar el patrimonio o la totalidad de las rentas de un individuo.³⁹⁷

Há que se concordar com essas afirmações, afinal o confisco pode ocorrer por meio de um tributo ou de um sistema tributário mal estruturado, portanto, sua análise deve ser a mais ampla possível. Bruyn Junior³⁹⁸ se manifesta quanto à necessidade de verificar a carga tributária global para a caracterização do efeito confiscatório.

O Supremo Tribunal Federal, ao analisar essa questão, não aferiu o efeito confiscatório sob o prisma global, nem sob o parcial, criando uma análise intermediária feita com base no volume de tributos incidentes por esfera da federação. O primeiro caso julgado foi a ADC nº. 8-8 MC/DF, na qual entendeu que a progressividade da contribuição previdenciária dos servidores públicos federais poderia alcançar a alíquota marginal de 25% sobre os rendimentos desses servidores, o que geraria um efeito confiscatório. No mesmo sentido foi o julgamento da MC na ADI nº. 2010/DF, relator Min. Celso de Mello, que deixou estadeado os seguintes

³⁹⁶ NOBRE JUNIOR, E. P. *Princípio constitucional da capacidade contributiva*. Porto Alegre: Fabris, 2001. p. 52-53.

³⁹⁷ FERREIRO LAPATZA apud AMARAL JÚNIOR, V. R. do. Igualdade e capacidade contributiva: princípios basilares da progressividade. In: FEITOSA, REGO, R. J.; QUEIROZ, M. E. (Orgs.). *Temas atuais de Direito Tributário*. Recife: ESAF, 2003. v. 2, p. 310-311.

³⁹⁸ BRUYN JUNIOR, H. C. P. de. *O Princípio do não-confisco*. São Paulo: Novas Conquistas, 2001.

fundamentos de sua razão de decidir na ementa abaixo transcrita:

A tributação confiscatória é vedada pela Constituição da República.

- A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição. Precedente: ADI 1.075-DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO (o relator ficou vencido, no precedente mencionado, por entender que o exame do efeito confiscatório do tributo depende da apreciação individual de cada caso concreto).

- A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo).

A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público.

Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte.

- O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada ao princípio da razoabilidade.

Conforme se pode constatar do julgado abaixo transcrito, o STF tem mantido o entendimento acima, ao considerar confiscatória a fixação de alíquotas progressivas na contribuição previdenciária do servidor público:

EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário. Previdenciário. Servidor público. Contribuição previdenciária. Alíquota progressiva. Impossibilidade. Precedentes. 1. Esta Corte já decidiu que a instituição de alíquotas progressivas para a contribuição previdenciária dos servidores públicos ofende o princípio da vedação à utilização de qualquer tributo com efeito de confisco (art. 150, inciso IV, da Constituição Federal). 2. Agravo regimental não provido. (STF. 1ª Turma, AgR no RE 346197/DF, relator Ministro Dias Toffoli. *Dje*, n. 222, 9 nov. 2012.)

Vale salientar, apesar de não estar relacionado ao tema desenvolvido nesta tese, que o STF, ao longo dos anos, tem estendido a aplicação do princípio da vedação ao confisco às multas, que não são tributos e, portanto, deveriam ser balizadas pela garantia fundamental a propriedade, prevista no art. 5º, inciso XXII, ou pela garantia a exercer livremente profissão, prevista no art. 5º, inciso XIII, da CRFB. Apesar de não seguir a melhor técnica, é o entendimento adotado conforme se pode constatar da leitura das ementas dos julgados a seguir:

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. MULTA FISCAL. CARÁTER CONFISCATÓRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 150, IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AGRAVO IMPROVIDO. I – Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido. Precedentes. II – Agravo regimental improvido. [BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AgR no RE 657372/RS. 2ª Turma, relator ministro Ricardo Lewandowski. *DJe*, n. 108, 7 jun. 2013.].

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO. APLICABILIDADE ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS. INOVAÇÃO DE MATÉRIA EM AGRAVO REGIMENTAL. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I – A vedação à utilização de tributos com efeito de confisco (art. 150, IV, da Constituição) deve ser observada pelo Estado tanto na instituição de tributos quanto na imposição das multas tributárias. II – A questão referente à não demonstração, pelo recorrido, do caráter confiscatório da multa discutida nestes autos, segundo os parâmetros estabelecidos pela jurisprudência desta Corte, não foi arguida no recurso extraordinário e, desse modo, não pode ser aduzida em agravo regimental. É incabível a inovação de fundamento nesta fase processual. III – Agravo regimental improvido. [BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AgR no RE 632315/PE. 2ª Turma, relator ministro Ricardo Lewandowski. *Dje*, n. 108, 13 set. 2012.].

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. PRECEDENTES. 1. O princípio da vedação do confisco, previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal, também se aplica às multas. Precedentes: RE n. 523.471-AgR, Segunda Turma Relator o Ministro JOAQUIM BARBOSA, *DJe* de 23.04.2010 e AI n. 482.281-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, *DJe* de 21.08.2009. 2. In casu o acórdão recorrido assentou: AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. MULTA PREVISTA NO ARTIGO 71, INCISO II, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO ESTADUAL. Diante da declaração de inconstitucionalidade do artigo 71, inciso II, do Código Tributário Estadual, o dispositivo perdeu sua eficácia e, conseqüentemente, os valores que nele sustentavam o título exequendo. Assim sendo, acolho a exceção de pré-executividade, ante a declaração de inconstitucionalidade do artigo 71, inciso II, do Código Tributário Estadual frente ao artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal. Agravo conhecido e provido. 3. Agravo regimental a que se nega provimento. [BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AgR no ARE 637717/GO. 1ª Turma, relator ministro Luiz Fux. *DJe*, n. 65, 29 mar. 2012.].

Ementa: SEGUNDO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL. VALOR DA MULTA. INTERPRETAÇÃO DE NORMA LOCAL. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 280/STF. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA REFLEXA. 1. A violação indireta ou reflexa das regras constitucionais não enseja recurso extraordinário. Precedentes: AI n. 738.145 - AgR, Rel. Min. CELSO DE MELLO, 2ª Turma, DJ 25.02.11; AI n. 482.317-AgR, Rel. Min. ELLEN GRACIE, 2ª Turma DJ 15.03.11; AI n. 646.103-AgR, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, 1ª Turma, DJ 18.03.11. 2. A ofensa ao direito local não viabiliza o apelo extremo. 3. Os princípios da legalidade, do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, da motivação das decisões judiciais, bem como os limites da coisa julgada, quando a verificação de sua ofensa dependa do reexame prévio de normas infraconstitucionais, revelam ofensa indireta ou reflexa à Constituição Federal, o que, por si só, não desafia a abertura da instância extraordinária. 4. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que é aplicável a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias. Assentou, ainda, que tem natureza confiscatória a multa fiscal superior a duas vezes o valor do débito tributário. (AI-482.281-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJE 21.8.2009). 5.

A decisão judicial tem que ser fundamentada (art. 93, IX), ainda que sucintamente, mas, sendo prescindível que a mesma se funde na tese suscitada pela parte. Precedente: AI-QO-RG 791.292, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJe de 13.08.2010. 6. In casu, o acórdão recorrido assentou: PROCESSUAL CIVIL – PROVA PERICIAL – DESNECESSIDADE. “Como o destinatário natural da prova é o juiz, tem ele o poder de decidir acerca da conveniência e da oportunidade de sua produção, visando obstar a prática de atos inúteis ou protelatórios (art. 130 do CPC), desnecessários à solução da causa. Não há que se falte em cerceamento de defesa pelo indeferimento de prova pericial, vê-se que, a par de oportunizados outros meios de prova, aquela não se mostre imprescindível ao deslinde do litígio” (AI n. 2003.010696-0, Des. Alcides Aguiar). TRIBUTÁRIO – ISS – OPERAÇÃO DE LEASING SOBRE BENS MÓVEIS – LEASING FINANCEIRO – INCIDÊNCIA – SÚMULA 8 DO TJ/SC. A ter da Súmula 18 deste Pretório, restou pacificado o entendimento de que “o ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis”. ISS – LEASING – BASE DE CÁLCULO – VALOR EXPRESSO NO CONTRATO ACRESCIDO DE ENCARGOS PRESUMIDOS - IRREGULARIDADE. “A base de cálculo do ISS é o valor da prestação de serviços. Em se tratando de leasing, é o quantitativo expresso no contrato” (Edcl nos Edcl no AgRg no Ag n. 756212, Min. José Delgado), motivo pelo qual há que se reconhecer a manifesta irregularidade da inclusão de encargos “presumivelmente contratados” no quantum arbitrado pelo Fisco municipal. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – MUNICÍPIO – LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. Em relação à questão do local competente para o lançamento e recolhimento do ISS, está pacificado nos tribunais pátrios o entendimento de que “competente para a instituição e arrecadação do ISS é o Município em que ocorre a efetiva prestação do serviço, e não o local da sede do estabelecimento da empresa contribuinte” MULTA FISCAL – NÃO PAGAMENTO DO DÉBITO – PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DE CONFISCO – INAPLICABILIDADE. 1. A imposição da multa pelo Fisco visa à punição da infração cometida pelo contribuinte, sendo a graduação da penalidade determinada pela gravidade da conduta praticada. Desse modo, afigura-se possível em razão da intensidade da violação, a imposição da multa em valor superior ao da obrigação principal. 2. Na ausência de critérios legais objetivos para fixação da pena de multa, a aplicação desta no patamar máximo deverá necessariamente vir acompanhada dos fundamentos e da motivação que a justifique. 7. Agravo regimental desprovido. [BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AgR no AgR no AI 830300/SC. 1ª Turma, relator ministro Luiz Fux. *DJe*, n. 36, 17 fev. 2012].

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente. [BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 551/RJ. Tribunal Pleno, relator ministro Ilmar Galvão. *DJ*, 14 fev. 2003].

Sem dúvida, a grande dificuldade enfrentada para que se tenha um posicionamento do STF sobre esse tema relaciona-se com a necessidade de o contexto fático e probatório encontrar-se bem delineado, sob pena de inviabilizar-se a análise do tema em razão da impossibilidade de reanálise de fatos e provas em instância extraordinária, óbice existente no Verbete nº. 279 da Súmula de Jurisprudência do STF.

Há ainda o julgamento do RE nº. 570122/RS, relator ministro Marco Aurélio, no qual

por violar diretamente o art. 150, inciso IV, da CRFB, além de macular o art. 5º, incisos XIII e XXII, da CRFB, bem como o princípio da capacidade contributiva, que tem no confisco o seu limite superior.

2.9 Capacidade contributiva como direito fundamental

O estudo dos direitos fundamentais segue a estrutura da teoria dos princípios, pois são considerados como um deles.

Como visto no **item 2.1**, a capacidade contributiva é um princípio porquanto possui carga axiológica oriunda de seus conceitos fundadores que são a justiça e a igualdade, bem como dispõe de juridicidade e conteúdo próprios.

No **item 2.8.1.1**, demonstrou-se que, para se considerar um direito como fundamental – tendo em vista que, no sistema constitucional brasileiro, se adotou um conceito materialmente aberto de direitos fundamentais, previsto no § 2º do art. 5º –, esse direito deve estar expresso no catálogo ou guardar vinculação com esses direitos, em razão da teoria da equiparação, podendo estar expresso em outra parte do texto constitucional; estar implícito ou ser extraído do regime ou dos princípios (arts. 1º a 4º da CRFB) adotados pela Carta Constitucional brasileira, ou então se encontrar previsto em tratados internacionais. Ademais, deve ter função protetiva e conter subjetividade.

O princípio da capacidade contributiva, nos termos do estudado no **item 2.2**, não está limitado ao disposto no § 1º do art. 145 da CRFB, porque, por conter na vedação ao confisco seu limite superior, também encontra respaldo no art. 150, inciso IV, da CRFB, bem como, por conter no mínimo existencial seu limite inferior, também pode ser extraído dos comandos previstos nos arts. 1º, inciso III, e 7º, inciso IV, da CRFB. Por procurar proteger a propriedade, encontra cobertura também no art. 5º, XXII c/c § 1º, 170, inciso II, da CRFB. Ademais, por procurar realizar a justiça em matéria tributária, bem como garantir a isonomia, respalda-se, da mesma forma, nos arts. 3º, incisos I e III; 5º, *caput*; 150, inciso II, da CRFB.

Portanto, a configuração do princípio da capacidade contributiva – que se encontra expressa e implicitamente contido no texto constitucional –, em sua plenitude, no sistema constitucional brasileiro, só é possível por meio de uma interpretação sistemática da Constituição, a qual permitirá o redimensionamento do referido princípio, por extrair dele conteúdos implícitos ao que se encontra expresso no § 1º do art. 145, como seus balizamentos:

justiça e igualdade, seus limites: inferior (mínimo existencial) e superior (confisco) e sua principal preocupação: a garantia da propriedade (art. 5º, inciso XXII, CRFB).

Tendo em vista que os direitos fundamentais podem estar fora do catálogo, bem como decorrer de princípios e regras adotados pela própria Constituição, tal raciocínio leva à conclusão de que o princípio da capacidade contributiva é um direito fundamental. Diz-se isso porque ele decorre de princípios reconhecidos pela própria Constituição como fundamentais, tais como a **dignidade da pessoa humana** (que aqui aparece nas vertentes: garantia de condições justas e adequadas de vida para o indivíduo e sua família, garantia da isonomia de todos os seres humanos, que não podem ser submetidos a tratamento discriminatório e arbitrário), art. 1º, inciso III, da CRFB; **a justiça**, art. 3º, inciso I, da CRFB; **a igualdade**, art. 3º, inciso III e IV; 5º, *caput*; 150, inciso II, da CRFB; além de decorrer do próprio direito fundamental à propriedade, reconhecido no art. 5º, inciso XXII, da CRFB.

No mesmo sentido está Jucá, para quem a capacidade contributiva é um direito fundamental justamente para “conter o ímpeto fiscalista do Estado, preservando a integridade da capacidade de sobrevivência do indivíduo.”⁴⁰²

Esse princípio também apresenta a função protetiva do contribuinte, bem como a característica da subjetividade, já que autoriza o sujeito passivo a se insurgir contra o Estado quando este veicular tributação que venha a ferir a capacidade contributiva e, por isso, afigure-se inconstitucional.

Posto isso, o princípio da capacidade contributiva se enquadra dentro do conceito materialmente aberto de direitos fundamentais, veiculado pelo art. 5º, § 2º, da CRFB, o que o torna um direito fundamental e, como tal, possui aplicação imediata, nos termos do assegurado pelo art. 5º, § 1º, da CRFB, bem como pode ser considerado uma cláusula pétrea, visto que esse *status* é conferido aos direitos e garantias fundamentais por força do disposto no art. 60, § 4º, inciso IV, da CRFB.

Campos, em seu excelente texto “As Cláusulas Pétreas Tributárias”⁴⁰³, ensina que:

[...] as denominadas “Cláusulas Pétreas”, ou como alguns autores denominam “Cláusulas de Eternidade”, ou ainda “Cláusulas Intocáveis”, “Cláusulas Irreformáveis” e “Cláusulas de Garantia” são limites fixados ao conteúdo ou substância de uma reforma constitucional e que operam como verdadeiras limitações ao exercício do Poder Constituinte reformador ou derivado.⁴⁰⁴

⁴⁰² JUCÁ, F. P. Capacidade contributiva e direitos fundamentais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direito Tributário Contemporâneo: estudos em homenagem a Luciano Amaro*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 34.

⁴⁰³ CAMPOS, D. de. As cláusulas pétreas tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 9, p. 28-33, jun. 1996.

⁴⁰⁴ CAMPOS, D. de. As cláusulas pétreas tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 9, p. 29, jun. 1996.

Em complementação de seu raciocínio, o professor invoca lição de Tôrres, segundo o qual:

As cláusulas pétreas traduzem um esforço do constituinte para assegurar a integridade da Constituição obstando a que eventuais reformas provoquem a destruição, o enfraquecimento ou impliquem profundas mudanças de identidade.⁴⁰⁵

No Brasil, as cláusulas pétreas apareceram pela primeira vez na Constituição de 1891 (art. 90, § 4º) e após nas Cartas Constitucionais de 1934 (art. 178, § 5º), 1946 (art. 217, § 6º), 1967 (art. 50, § 1º), e na Emenda Constitucional n.º. 1, de 17 de outubro de 1969 (art. 47, § 1º).⁴⁰⁶ Na atual Constituição, elas se encontram no § 4º do art. 60, que assim dispõe:

Art. 60. [...]
 § 4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
 I – a forma federativa de Estado;
 II – o voto direto, secreto, universal e periódico;
 III – a separação dos Poderes;
 IV – os direitos e garantias individuais.

Como já exposto, defende-se que o princípio da capacidade contributiva está acobertado pelo que dispõe o inciso IV do § 4º do art. 60 da CRFB, pois consagra um direito e uma garantia individual e fundamental do contribuinte, a qual consiste em não ser onerado em excesso pelo Estado ao contribuir com este no rateio das despesas públicas, estando estreitamente ligado ao direito de propriedade – direito fundamental com assento expresso no inciso XXII do art. 5º da CRFB.

Pimenta, em consonância com o que se defende, entende que as cláusulas pétreas tributárias se encontram espalhadas pelo texto constitucional:

Parece-nos, portanto, que as cláusulas pétreas tributárias não se limitam aos enunciados prescritivos dos arts. 5º, 150 e 151 do Texto Maior. O tema foi examinado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 939, no qual prevaleceu o entendimento do Ministro Carlos Velloso no sentido de que os direitos e garantias aos quais se refere o art. 60, § 4º, IV se espalham pela Constituição, não se limitando àqueles prescritos no art. 5º.⁴⁰⁷

Campos deixa claro, em seu já mencionado trabalho, que o art. 145, § 1º, da CRFB é uma cláusula pétrea.⁴⁰⁸ Entretanto, desde a dissertação, defende-se que o princípio da capacidade contributiva em si é uma cláusula pétrea, porque encontra base em outros artigos

⁴⁰⁵ TÔRRES apud CAMPOS, 1996. p. 29

⁴⁰⁶ PIMENTA, P. R. L. Cláusulas pétreas tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 92, p. 41, maio 2003.

⁴⁰⁷ Ibid. p. 43.

⁴⁰⁸ CAMPOS, D. de. As cláusulas pétreas tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 9, p. 33, jun. 1996.

constitucionais, tais como os arts. 3º, I e III; 5º, *caput*, inciso XXII, §§ 1º e 2º; 150, incisos II e IV, da CRFB.

De todo o exposto, conclui-se que o princípio da capacidade contributiva é uma cláusula pétrea constitucional, com base na conjugação do art. 60, § 4º, inciso IV, com o art. 5º, § 2º, ambos da CRFB, por ser configurado como direito fundamental, em razão de guardar estreita ligação com o direito de propriedade, bem como com os princípios da justiça, igualdade e dignidade da pessoa humana.

2.10 Aplicação do princípio da capacidade contributiva

Até agora ficou definido que a capacidade contributiva é um princípio constitucional tributário, oriundo do princípio da isonomia e do sobreprincípio da justiça, que tem por fim distribuir a carga tributária de forma igual entre os contribuintes – o que implica a escolha de índices de riqueza, técnicas de tributação e a observância dos atributos da capacidade contributiva –, respeitando o mínimo existencial e evitando que ela se torne confiscatória. Além disso, configura-se como um direito fundamental – em razão do conceito aberto veiculado pelo art. 5º, § 2º, da CRFB –, que tem aplicação imediata e não se encontra encapsulado no art. 145, § 1º, da CRFB, mas de forma explícita e implícita no texto constitucional, enquadrando-se, por força do disposto no art. 60, § 4º, inciso IV *c/c* art. 5º, § 2º, da CRFB, no conceito de cláusula pétrea constitucional.

Apesar de o art. 145, § 1º, da CRFB só usar a expressão impostos, como já foi dito no **item 2.2**, entende-se que a capacidade contributiva deve ser observada na instituição de qualquer tributo, até porque o referido princípio pode ser encontrado, de forma implícita, em diversos outros comandos constitucionais. Nesse aspecto, está-se em consonância com o pensamento dos seguintes doutrinadores: José Marcos Domingues de Oliveira⁴⁰⁹, Ricardo Lobo Torres⁴¹⁰, Fernando Aurélio Zilveti⁴¹¹, Gisele Lemke⁴¹², Luciano Amaro⁴¹³, Edílson Pereira

⁴⁰⁹ OLIVEIRA, J. M. D. de. *Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 77.

⁴¹⁰ TORRES, R. L. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 97.

⁴¹¹ ZILVETI, F. A. *Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quatier Latin, 2004. p. 288.

⁴¹² LEMKE, G. *Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 51.

⁴¹³ AMARO, L. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 140-141.

Nobre Júnior⁴¹⁴, Roberto Ferraz⁴¹⁵, Ricardo Lodi Ribeiro⁴¹⁶, Victor R. do Amaral Júnior⁴¹⁷, Bernardo Ribeiro de Moraes⁴¹⁸, Sacha Calmon Navarro Coelho⁴¹⁹, Ricardo Lodi⁴²⁰, entre outros.

Quanto a esse ponto, vale transcrever lição de Oliveira, F.:

É inegável que a maior amplitude da aplicação do princípio se dá no campo dos impostos, por se tratarem de tributos desvinculados de quaisquer prestações específicas em relação aos contribuintes. Mas isso não afasta a aplicabilidade obrigatória do princípio às demais espécies tributárias, uma vez que todas elas buscam retirar recursos econômicos do particular para os cofres públicos e, portanto, sujeitas aos princípios da legalidade, da tipicidade e da isonomia, que estão intimamente ligados à capacidade contributiva.

[...]

Assim, em conclusão, reafirmamos a posição já declarada de que todos os tributos, e não apenas, os impostos, devem ser objeto da consideração da capacidade contributiva, quer por parte dos Legisladores Ordinários, quer por parte dos Aplicadores e Intérpretes da norma tributária.⁴²¹

Divergindo desse entendimento está Tipke e Yamashita, para os quais a aplicação do princípio da capacidade contributiva estaria limitada aos tributos com finalidade fiscal.⁴²²

Conti⁴²³ busca uma posição intermediária, pois não nega a aplicação da capacidade contributiva para todos os tributos, apenas informa que ela se dá de modo distinto. Em relação aos impostos, é aplicável em toda a sua extensão e efetividade, mas, nos demais tributos, sua aplicação seria mais restrita, respeitando-se, apenas, os limites que lhe dão o contorno superior e inferior, ou seja, a vedação da tributação do mínimo existencial e o não confisco, tratados nos **itens 2.8.1 e 2.8.2**, respectivamente.

Por fim, os adeptos da corrente que aplica o princípio apenas para os impostos, que se

⁴¹⁴ NOBRE JUNIOR, E. P. *Princípio constitucional da capacidade contributiva*. Porto Alegre: Fabris, 2001. p. 70, 84, 94.

⁴¹⁵ FERRAZ, R. A inversão do princípio da capacidade contributiva no aumento da Cofins pela Lei 9.718/98. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 130, p. 79, jul. 2006.

⁴¹⁶ RIBEIRO, R. L. A evolução do princípio da capacidade contributiva e sua configuração no panorama constitucional atual. In: QUARESMA, R.; OLIVEIRA, M. L. de P. *Direito Constitucional Brasileiro: perspectivas e controvérsias contemporâneas*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 499.

⁴¹⁷ FERREIRO LAPATZA apud AMARAL JÚNIOR, V. R. do. Igualdade e capacidade contributiva: princípios basilares da progressividade. In: FEITOSA, R. J. R.; QUEIROZ, Mary Elbe (Orgs.). *Temas atuais de Direito Tributário*. Recife: ESAF, 2003. v. 2, p. 323.

⁴¹⁸ MORAES, B. R. de. Capacidade contributiva e capacidade econômica à luz da Constituição. *Repertório IOB de Jurisprudência: Tributário e Constitucional*, n. 17, p. 279-282, 1. quin. set. 1990.

⁴¹⁹ COELHO, S. C. N. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 46-62.

⁴²⁰ LODI, R. R. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2010. p. 166.

⁴²¹ OLIVEIRA, F. L. de. Capacidade contributiva. In: MARTINS, I. G. da S. (Coord). *Capacidade contributiva*. São Paulo: Resenha Tributária, Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989. p. 230-231. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 14).

⁴²² TIPKE, K.; YAMASHITA, D. *Justiça Fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 62.

⁴²³ CONTI, J. M. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996. p. 65.

entende representar hoje na doutrina a posição minoritária, são: Regina Helena Costa⁴²⁴, Hugo de Brito Machado⁴²⁵, Américo Lacombe⁴²⁶, Vittorio Cassone⁴²⁷, Adilson Rodrigues Pires⁴²⁸, Yoshiaki Ichihara⁴²⁹, Roque Antonio Carrazza⁴³⁰, Luiz Felipe Negrão⁴³¹, Ana Neyle Olímpio Holanda⁴³².

A seguir será apresentada uma análise de como o princípio se aplica por tributo, tendo em vista que a aplicação pode ser diferente, mas ela sempre ocorrerá.

2.10.1 Com relação aos impostos

Conforme definição trazida pelo art. 16 do CTN, os impostos são tributos cujo fato gerador deve ser uma situação independente de qualquer atividade estatal, por isso são considerados tributos não vinculados, o que foi reforçado pela Constituição em vigor, que proibiu a vinculação da receita obtida com os impostos, o que se verifica na leitura do art. 167, inciso IV, da CRFB.

Ora, por não serem vinculados à atividade estatal, têm por fato gerador um fato signo presuntivo de riqueza, que pode ser um dos índices de capacidade contributiva veiculados pelo **item 2.4**, bem como a eles podem ser aplicadas as técnicas apresentadas pelo **item 2.6**, além de terem que respeitar o mínimo existencial (limite inferior) e a proibição de tributo confiscatório (limite superior), estudados no **item 2.8**. Dessa forma, nos impostos o princípio da capacidade contributiva encontra o seu apogeu, podendo ser observado em sua maior extensão.

Apesar de haver doutrinadores, como Pires⁴³³, que entendem que o princípio da capacidade contributiva só poderia ser aplicado para os impostos pessoais, e não reais, a maioria entende que se aplica a todos os impostos.

⁴²⁴ COSTA, R. H. *Princípio da capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 52-60.

⁴²⁵ MACHADO, H. de B. *Princípios jurídicos da tributação na Constituição Federal de 1988*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. p. 67-68.

⁴²⁶ LACOMBE, A. L. M. *Princípios constitucionais tributários*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 35.

⁴²⁷ CASSONE, V. *Sistema tributário nacional na Nova Constituição*. 3. ed. São Paulo: Atlas S.A., 1990. p. 27-28.

⁴²⁸ PIRES, A. R. *Manual de Direito Tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 8-10.

⁴²⁹ ICHIAHARA, Y. *Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas S.A., 1999. p. 59.

⁴³⁰ CARRAZZA, R. A. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 84 e 113.

⁴³¹ NEGRÃO, L. F. Princípio jurídico da capacidade contributiva e taxa na Constituição de 1988. *ARCHÉ: Interdisciplinar*, Rio de Janeiro, v.9, n. 27, p. 178, 2000.

⁴³² HOLANDA, A. N. O. O princípio da capacidade contributiva na constituição federal de 1988. *Tributação em Revista*, ano 7, n. 25, p. 26, jul./set. 1998.

⁴³³ PIRES, A. R. *Manual de Direito Tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

O STF colocou fim a essa discussão porquanto vem reconhecendo a aplicação da progressividade para todos os tributos, como forma de aferir a capacidade contributiva, aceitando, inclusive, para o ITCMD (Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação), afinal esse tributo incide sobre o patrimônio, seria classificado como real e isso em nada influenciou na decisão do Tribunal Constitucional brasileiro⁴³⁴.

Costa faz a seguinte observação:

Como princípio informador dos impostos, a capacidade contributiva imprime a tendência de personalização dos mesmos. Desse modo, na instituição dos impostos deverão ser consideradas, o mais possível, as condições pessoais dos contribuintes.⁴³⁵

É exatamente esse entendimento que se deve ter com relação ao que expõe o § 1º do art. 145 da CRFB, ou seja, sempre que possível, deve-se atribuir caráter pessoal aos impostos, mesmo que se esteja diante dos ditos impostos reais; devendo ser considerada inconstitucional toda norma contrária a este postulado.

Existe, realmente, uma tendência no sentido de personalizar os impostos reais. Isso pode ser sentido, como por exemplo, no inciso I do § 4º do art. 153; nos incisos I e II do § 1º do art. 156; e no inciso II do § 4º do art. 182, todos da CRFB.

Troianelli reforça a aplicação do princípio em análise aos impostos ditos reais, com a seguinte colocação:

2) Ainda que se considere que a expressão “sempre que possível” contida no § 1º do art. 145 da Constituição Federal se aplique tanto ao caráter pessoal dos impostos quanto ao princípio da capacidade econômica, também os impostos de caráter real devem observar o princípio da capacidade contributiva, por força do artigo 3º, inciso I, da Constituição Federal.⁴³⁶

Dessarte, qualquer lei que venha a instituir imposto, mesmo que real, deve observar o princípio da capacidade contributiva, sob pena de ser reputada injusta e inconstitucional por macular os arts. 3º, inciso I; 145, § 1º, da CRFB.

Importante, para finalizar a análise dos impostos, abordar sua aplicação como diretos e indiretos. Quanto aos diretos, não há discussão. Relativamente aos indiretos, há controvérsias geradas pelo fenômeno da repercussão. Costa, R.⁴³⁷ salienta que essa classificação é irrelevante para o Direito, pois se baseia no fenômeno econômico da repercussão, que, como ressalta Costa.

⁴³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 562.045/RS. Pleno, rel. para acórdão Min. Cármen Lúcia. *DJe*, 27 nov. 2013.

⁴³⁵ COSTA, R. H. *Princípio da capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p.53.

⁴³⁶ TROIANELLI, G. L. Justiça e capacidade contributiva: a questão dos impostos reais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 53, p. 51, fev. 2000.

⁴³⁷ COSTA, R. H. *Princípio da capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. 54-55.

A.⁴³⁸, é de difícil apreensão, além do fato de ser observado em praticamente todos os tributos.

Lacombe afirma:

Não se diga que os impropriamente chamados impostos indiretos não podem estar sujeitos a tal princípio. Tal afirmação é errônea, visto que a classificação dos impostos em diretos e indiretos não tem qualquer amparo científico, e além disso tais impostos hoje, podem ser graduados conforme o grau de essencialidade do produto. A constituição, no par. 3º, I, do art. 153, determina que o imposto sobre produtos industrializados seja seletivo (vale dizer, tenha a alíquota variável) em função da essencialidade do produto. Da mesma forma, o inc. III, do par. 2º, do art. 155, admite que o ICMS seja também seletivo.⁴³⁹

Dessa forma, como falado no **item 2.4**, o consumo é um dos índices da capacidade contributiva, e, como os impostos indiretos atingem a renda consumida, não há como negar a aplicação do princípio da capacidade contributiva em relação a eles, normalmente por meio da utilização da técnica da seletividade, abordada no **item 2.6**.

2.10.2 Com relação às taxas

O art. 77 do Código Tributário Nacional (CTN) define que: “as taxas [...] têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”.

Trata-se de tributo vinculado a uma atuação estatal e tem como fundamento, de acordo com Valdés Costa, “impor uma obrigação àqueles que dão lugar ao funcionamento de determinados serviços estatais”.⁴⁴⁰

Tem caráter retributivo ou remuneratório da atuação do Poder Público, devendo guardar razoável equivalência com a despesa realizada. Nobre Junior aponta o critério do benefício como mais uma maneira de verificação da capacidade contributiva, pois propicia o conhecimento do limite além do qual a taxa seria confiscatória.⁴⁴¹

De acordo com Oliveira, J.:

Malgrado a característica remuneratória das taxas, submetem-se elas, por “aplicação natural”, segundo Valdés Costa, ao cânone da capacidade contributiva, em primeiro

⁴³⁸ COSTA, A. J. Capacidade contributiva. *Revista de Direito Tributário: Cadernos de Direito Tributário*, São Paulo, ano 15, n. 55, p. 297-302, jan./mar. 1991.

⁴³⁹ LACOMBE, A. M. Igualdade e capacidade contributiva. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO: Princípios Constitucionais Tributários, 5. Separata de: *Revista de Direito Tributário*, p. 158, 1991.

⁴⁴⁰ VALDÉS COSTA, R. *Curso de Derecho Tributário*. 2. ed. Buenos Aires: Temis, 1996. p. 159.

⁴⁴¹ NOBRE JUNIOR, E. P. *Princípio constitucional da capacidade contributiva*. Porto Alegre: Fabris, 2001. p. 84.

lugar, determinando ele a intributabilidade daqueles que, por incidência delas, estariam tendo o seu *mínimo de existência digna* comprometido (exemplo desta aplicação do princípio é a chamada *justiça gratuita ut art. 5º, LXXIV*, da Constituição, que decorre da sua conjugação com os direitos de petição e de ação previstos nos incisos XXXIV e XXXVI), entendendo-se como redistribuído pela comunidade mais favorecida economicamente a parcela não suportada pelos administrados mais modestos. O mesmo se diga do inciso LXXVI, que estabelece imunidade tributária quanto aos serviços de registro civil do nascimento e à expedição de certidão de óbito.⁴⁴²

Costa entende que as isenções de taxas concedidas pelo Poder Público à população carente (de água, luz, ou judicial) não o são em virtude da capacidade contributiva, pois esta seria, para ela, irrelevante para a hipótese de incidência ou para a graduação da taxa. A referida concessão se daria em virtude de considerações como a desigualdade social, respaldando-se nos arts. 3º, III; e, 170, VII, da Magna Carta⁴⁴³.

Discorda-se dessa colocação, pois, como se defendeu no **item 2.8**, entende-se que esse tipo de isenção na verdade seria uma imunidade para proteger o mínimo existencial, que é imune a qualquer tipo de tributação.

O Supremo Tribunal firmou a posição de que o princípio da capacidade contributiva se aplica às taxas, o que pode ser confirmado pelos seguintes julgados:

A taxa de fiscalização da CVM, instituída pela Lei n.º 7940/89, qualifica-se como espécie tributária cujo fato gerador reside no exercício do Poder de Polícia legalmente atribuído à Comissão de Valores Mobiliários. A base de cálculo dessa típica taxa de polícia se identifica com o patrimônio líquido das empresas, incorrendo, em consequência, qualquer situação de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 145, § 2º, da Constituição da República. O critério adotado pelo legislador para a cobrança dessa taxa de polícia busca realizar o princípio constitucional da capacidade contributiva, também aplicável a essa modalidade de tributo, notadamente quando a taxa tem, como fato gerador, o exercício do poder de polícia. Precedentes.⁴⁴⁴

2. Taxa de fiscalização do mercado de títulos e valores mobiliários. Lei n.º 7.940/89. Constitucionalidade. 3. Patrimônio líquido da empresa. Simple elemento informativo para a aplicação da tabela prevista em lei. 4. Fato gerador: poder de polícia. Observância do princípio da capacidade contributiva. Precedente: RE n.º 177.835/PE, Pleno, a 22.4.1999. 5. Agravo regimental desprovido.⁴⁴⁵

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. TAXA DE COLETA DE LIXO: BASE DE CÁLCULO. IPTU. MUNICÍPIO DE SÃO CARLOS, S.P.

I. – O fato de um dos elementos utilizados na fixação da base de cálculo do IPTU – a metragem da área construída do imóvel – que é o valor do imóvel (CTN, art. 33), ser tomado em linha de conta na determinação da alíquota da taxa de coleta de lixo, não quer dizer que teria essa taxa base de cálculo igual à do IPTU: o custo do serviço

⁴⁴² OLIVEIRA, F. L. de. Capacidade contributiva. In: MARTINS, I. G. da S. (Coord). *Capacidade contributiva*. São Paulo: Resenha Tributária, Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989. p. 95-96. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 14).

⁴⁴³ COSTA, R. H. *Princípio da capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. 56.

⁴⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AgR no RE n.º 216259/CE. 2ª turma, unânime. Relator ministro Celso de Mello. *Diário da Justiça*, 19 maio 2000. p. 18.

⁴⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AgR no RE n.º 191417/PE. 2ª turma, unânime. Relator ministro Néri da Silveira. *Diário da Justiça*, 16 jun. 2000. p. 36.

constitui a base imponible da taxa. Todavia, para o fim de aferir, em cada caso concreto, a alíquota, utiliza-se a metragem da área construída do imóvel, certo que a alíquota não se confunde com a base imponible do tributo. Tem-se, com isto, também, forma de realização da isonomia tributária e do princípio da capacidade contributiva: CF, artigos 150, II, 145, § 1º.
II. – RE não conhecido.⁴⁴⁶

Por fim, Oliveira, J.⁴⁴⁷ sugere que, apesar de a Constituição Federal só prever a imunidade recíproca, em matéria de impostos, das pessoas políticas, ela deve ser invocada, também, em relação às taxas, visto que o Estado, por ser mero administrador de recursos públicos, não teria capacidade de contribuir. Concorde-se com esse entendimento, pois a razão que justifica o não pagamento das taxas pelo Estado é a mesma que respalda a imunidade recíproca: ausência de capacidade contributiva.

2.10.3 Com relação às contribuições de melhoria

Segundo o art. 81 do CTN, a contribuição de melhoria “é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado”, sendo por isso um tributo vinculado à atuação estatal, que tem como fato gerador a valorização imobiliária decorrente de obra pública.

Aplica-se a capacidade contributiva a essa modalidade de tributo, pois o incremento do valor do imóvel representa um aumento de riqueza (patrimônio), que é índice de capacidade contributiva. Nesse sentido encontram-se José Marcos Domingues de Oliveira⁴⁴⁸, Gilberto de Ulhôa Canto⁴⁴⁹, Giovanni Ingrosso⁴⁵⁰ e Fernando Aurélio Zilveti⁴⁵¹.

O Decreto Lei nº. 195/67, ao restringir a exigibilidade do tributo apenas quanto à valorização de imóveis de propriedade privada, para Domingues, corrobora a tese de que a este tributo se aplica a capacidade contributiva, pois, em relação a ela, tornou-se intributável a

⁴⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n.º 232393/SP. Tribunal Pleno. Relator ministro Carlos Velloso. *Diário da Justiça*, 5 abr. 2002. p. 55.

⁴⁴⁷ OLIVEIRA, J. M. D. de. *Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 100-101.

⁴⁴⁸ OLIVEIRA, J. M. D. de. *Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 108-110.

⁴⁴⁹ CANTO apud OLIVEIRA, J., 1998. p. 109.

⁴⁵⁰ INGROSSO apud OLIVEIRA, J., 1998. p. 109.

⁴⁵¹ ZILVETI, F. A. *Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quatier Latin, 2004. p. 284-285.

valorização de imóveis públicos⁴⁵².

Bilac Pinto⁴⁵³, Geraldo Ataliba⁴⁵⁴ e Regina Helena Costa⁴⁵⁵ têm entendimento contrário. Esta última, inclusive, alega que, apesar de a valorização do imóvel representar riqueza, esta teria sido proporcionada pelo Poder Público e por isso seria alheia à capacidade contributiva do sujeito passivo.

Oliveira, J.⁴⁵⁶ também defende a extensão da imunidade recíproca para as contribuições de melhoria, com o que se concorda porque o Estado não possui capacidade de contribuir.

2.10.4 Com relação às contribuições parafiscais, a de iluminação pública e aos empréstimos compulsórios

Junto com Oliveira, J.⁴⁵⁷ e Machado⁴⁵⁸, entre outros, entende-se que as contribuições parafiscais e os empréstimos compulsórios são tributos por preencherem os requisitos elencados pelo art. 3º do CTN, integrando o Sistema Tributário Nacional, e têm como hipóteses de incidência as de taxa ou de imposto. Além disso, exatamente como esses tributos, sujeitam-se ao princípio da capacidade contributiva.

Os tribunais têm corroborado esse entendimento:

Previdenciário. Contribuição para o plano de seguridade social do servidor público da União. Incidência sobre vencimentos, proventos e pensões. Efeito confiscatório. I – O desconto previdenciário instituído pelos arts. 1º e 2º da Lei 9.783/99 pode ter efeito confiscatório, ferindo, assim, o art. 150, IV, da Lei Maior, à medida que exige alíquota, pelo menos em tese, acima da Capacidade Contributiva do sujeito passivo tributário. Precedentes do Supremo Tribunal Federal.⁴⁵⁹

Constitucional Tributário. Contribuição social sobre o lucro. Art. 1º da Lei 9.316/96. Constitucionalidade. Dedução da sua própria base de cálculo. Impossibilidade. 2 – A Lei n.º 9.316/96, em seu art. 1º, ao esclarecer que o valor da contribuição social sobre o lucro não pode ser deduzido da base de cálculo do imposto de renda e da própria contribuição social sobre o lucro, não se apresenta eivado de inconstitucionalidade, vez que apenas explicitou o que já previa a legislação anterior sobre a matéria, não importando em criação, alteração ou extinção de qualquer tributo. Inocorrência de afronta aos princípios constitucionais da Capacidade Contributiva e

⁴⁵² OLIVEIRA, J., op. cit., p. 110.

⁴⁵³ PINTO apud OLIVEIRA, J., 1998. p. 109.

⁴⁵⁴ ATALIBA, G. *Natureza jurídica da contribuição de melhoria*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

⁴⁵⁵ COSTA, R. H. *Princípio da capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 57.

⁴⁵⁶ OLIVEIRA, J., op. cit., p. 110.

⁴⁵⁷ Ibid. 111-112.

⁴⁵⁸ MACHADO, H. de B. *Curso de Direito Tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 64-68.

⁴⁵⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal (1. Região). AMS n.º 1999.340.00.27388-8, 3ª turma, unânime. Rel. juiz Cândido Ribeiro.

do não confisco. Precedentes deste Tribunal Regional Federal.⁴⁶⁰

[...] 3. À mingua de dispositivo legal que defina, como base de cálculo, a incidência de contribuição sobre a parcela remuneratória decorrente do exercício de função comissionada, constitui violação aos princípios da legalidade, da vedação ao confisco e da capacidade econômica (contributiva), insculpidos nos incisos I e IV do art. 150 e § 1º do art. 145 da Constituição, bem como o princípio da proporcionalidade entre o valor da remuneração-de-contribuição e o que se reverte em benefícios, posto que, na aposentadoria, o servidor receberá tão somente a totalidade da remuneração do cargo efetivo e não o quantum proporcional àquele sobre o qual contribuiu.⁴⁶¹

Em 25/3/2009, o Pleno do STF, ao julgar o RE n.º 573.675, sob a relatoria do ministro Ricardo Lewandowski, cujo acórdão foi publicado no DJe em 21/5/2009, nesse sentido se manifestou, ao considerar que a COSIP – Contribuição para a Iluminação Pública, cuja previsão constitucional vem veiculada no art. 149-A – poderia ter alíquotas progressivas como forma de se observar o princípio da capacidade contributiva. Seguem alguns trechos do voto do relator que demonstram o entendimento do STF sobre a possibilidade de aplicação da capacidade contributiva para esse tipo de tributo:

Não obstante o art. 149-A da Carta Magna faça menção apenas aos incisos I e III do art. 150, penso que o legislador infraconstitucional, ao instituir a contribuição sob exame, considerada a natureza tributária da exação, está jungido aos princípios gerais que regem o gênero, notadamente ao da isonomia (art. 150, II) e ao da capacidade contributiva (art. 145, § 1º).

[...]

E não poderia ser diferente, tendo em vista a natureza tributária da contribuição de iluminação pública. Ademais, algumas dessas limitações constitucionais ao poder de tributar constituem cláusulas pétreas, por se inserirem no contexto dos direitos e garantias individuais, em especial no que toca aos princípios da igualdade tributária e da vedação ao confisco.

No mais, a despeito de o art. 145, § 1º, da Constituição Federal, que alude à capacidade contributiva, fazer referência apenas aos impostos, não há negar que ele consubstancia uma limitação ao poder de imposição fiscal que informa todo o sistema tributário.

É certo, contudo, que o princípio da capacidade contributiva não é aplicável, em sua inteireza, a todos os tributos. [...]

Como se sabe, existe certa dificuldade em aplicá-lo, por exemplo, às taxas, que pressupõem uma contraprestação direta em relação ao sujeito passivo da obrigação. Na hipótese das contribuições, todavia, o princípio em tela, como regra, encontra guarida, como ocorre no caso das contribuições sociais previstas no art. 195, I, **b e c**, devidas pelo empregador.

[...]

Quanto aos empréstimos compulsórios, entende-se ser o princípio também aplicável. Nesse sentido se manifesta Zilveti, segundo o qual:

Não obstante, adota-se a tese de que os empréstimos compulsórios são impostos restituíveis. Como tais, podem estar sujeitos ao princípio da capacidade contributiva,

⁴⁶⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal (1. Região). AMS n.º 1999.340.00.17224-6. 4ª turma, unânime. Relator juiz Ítalo Mendes.

⁴⁶¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp n.º 614186/SC. 1ª turma, unânime. Relator ministro Luiz Fux. *Diário da Justiça*, 25 out. 2004. p. 241.

desde que tenham, preferencialmente, fato gerador baseado na renda do contribuinte.

[...]

Portanto, adota-se a tese de que é possível identificar a capacidade contributiva do cidadão nos empréstimos compulsórios. Necessitam, entretanto, de justificativa que não seja somente a obtenção de recursos financeiros para o Estado, mas no campo da intervenção sobre o domínio econômico.⁴⁶²

Agora que finalizado o estudo da capacidade contributiva, possível será, com esses conceitos, analisar o imposto de renda incidente sobre as pessoas físicas no Brasil e verificar se ele observa o referido direito fundamental.

⁴⁶² ZILVETI, F. A. *Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quatier Latin, 2004. p. 287.

3 IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA

Os capítulos anteriores trouxeram aspectos fundamentais do princípio da capacidade contributiva, inclusive consagrando-o como um direito fundamental. Agora torna-se essencial analisar o imposto de renda incidente sobre as pessoas físicas no Brasil, com o fim de conhecer sua estrutura e verificar se ele respeita o princípio em comento, para formar as bases necessárias para o conceito inovatório e objeto desta tese, que é o de deduções fundamentais.

Também foram elencados alguns pontos da legislação americana e espanhola, com o fito de estimular e enriquecer o debate sobre a estrutura desse tributo no direito brasileiro.

3.1 Breve histórico sobre a tributação da renda

Tudo leva a crer que a tributação da renda, de forma clara, veio a ocorrer no século XV.⁴⁶³ Na Inglaterra, ela teria surgido no século XIX, para tributar ganhos sobre a propriedade, mas não durou por muito tempo. Na Alemanha, surgiu após a reforma de 1891 e, na França, só veio a ser instituído o imposto sobre a renda após 1914. Nos EUA, tentou-se implantar o tributo em 1894, o qual foi declarado inconstitucional pela Suprema Corte, sendo, de fato, instituído em 1913.

Conforme relatos de Leonetti⁴⁶⁴, em 1914, já se verificava a tributação da renda nos seguintes países: Austrália, Áustria, Bélgica, Dinamarca, Espanha, Estados germânicos (Prússia e Bavária), Estados Unidos, Finlândia, Grã-Bretanha, Grécia, Holanda, Índia, Itália, Japão, Luxemburgo, Noruega, Nova Zelândia, Suécia, Suíça.

Desde 1913, os modelos básicos que regem a tributação da renda são três: o britânico, o germânico e o americano. Leonetti aponta as principais inovações desses sistemas:

1ª) A gradual e parcial mudança do sistema cedular para o assim chamado sistema global de tributação da renda, no qual as receitas não são discriminadas (em cédulas) segundo a sua fonte, com alíquotas e deduções específicas, mas apuradas de forma globalizada. Na verdade, a grande maioria dos sistemas atuais de tributação da renda é híbrida, isto é, apresenta ao mesmo tempo características do antigo sistema de cédulas e de um autêntico sistema global.

2ª) A adoção da modalidade de arrecadação do imposto conhecida por sistema de pagamento corrente ou pela sigla em inglês PAYE (Pay-As-You-Earn), em que o imposto é pago à medida que a renda é auferida. Essa sistemática resulta, de fato, do

⁴⁶³ LEONETTI, C. de A. *O Imposto sobre a Renda como Instrumento de Justiça Social no Brasil*. São Paulo: Manole, 2003. p.1.

⁴⁶⁴ Ibid. p.12.

aperfeiçoamento e da ampliação do antigo método de retenção do imposto na fonte, já adotado na Grã-Bretanha, como visto, desde o século XIX, e que também foi utilizado nos Estados Unidos, na sua fugaz experiência de tributar a renda durante a Guerra Civil. A novidade, aqui, fica por conta da obrigatoriedade de se recolher periodicamente o imposto relativo às rendas em cujas fontes não há retenção, seja porque a legislação não o prevê, seja porque aquela receita não atinge o valor mínimo para tributação.

3ª) O aumento generalizado das alíquotas que se constitui, sem dúvida, na maior das diferenças que os modernos sistemas de tributação da renda apresentam, em relação aos modelos vigentes até o início do século XX. Como visto, até 1914 a alíquota máxima aplicada ao imposto sobre a renda na Grã-Bretanha foi de 6%. Hoje, como se sabe, as alíquotas utilizadas são substancialmente mais elevadas, o que tem feito com que haja um forte sentimento contrário a essa modalidade tributária, especialmente entre os contribuintes com rendas maiores. Assim, o comentário que Seligman fizera em 1914, de que a tributação da renda, ao menos no Reino Unido, havia sido coroada de pleno êxito em grande medida devido à razoabilidade das alíquotas adotadas, parece não mais fazer sentido. Esse fato teria motivado inclusive o seguinte comentário de Charles Adams:

“Assim, por volta de 1910 o imposto sobre a renda britânica já havia evoluído para o formato que ele apresenta hoje, e este mesmo formato se espalhou pelo mundo com pequenas mudanças reais, exceto pela maior e cada vez maior complexidade, e pela maior e cada vez maior progressividade, até que a ‘suavíssima graduação se tornou brutalmente severa e o consentimento se transformou em extorsão. Em resumo, Dr. Jekyll se tornou Mr. Hyde”.⁴⁶⁵⁴⁶⁶

O Consenso de Washington, em 1989, elencou alguns pontos acerca das reformas econômicas que estavam a ocorrer na América Latina e que passaram a ser de observância obrigatória por parte dos países que pleiteavam concessão de créditos perante as agências internacionais, como o FMI (Fundo Monetário Internacional), entre as quais se encontrava a seguinte: “3. Reforma tributária que amplie a base sobre a qual incide a carga tributária, com maior peso nos impostos indiretos e menor progressividade nos impostos diretos.”. Essa tendência se verificou em todos os países da América Latina ao longo da década de 90.

3.2 Imposto sobre a Renda de Pessoa Física no Brasil

3.2.1 Breve histórico

No século XIX, iniciaram-se os primeiros estudos visando à criação do imposto sobre a

⁴⁶⁵ LEONETTI, C. de A. *O Imposto sobre a Renda como Instrumento de Justiça Social no Brasil*. São Paulo: Manole, 2003. p.12-14.

⁴⁶⁶ São personagens da obra “O médico e o monstro” de Robert Louis Stevenson, onde o Dr. Henry Jekyll representa o bem e o Sr. Edward Hyde, em quem aquele se transforma fisicamente em razão de experiências laboratoriais, representa o mal.

renda no Brasil, conforme relato de Baleeiro⁴⁶⁷. A Constituição de 1824 não tratava da divisão de competências tributárias, de fato pouco abordava acerca da tributação. Já a Carta de 1891, por ser fruto da instauração da República e do modelo federativo, buscou retratar de forma minudente as competências tributárias dos entes federados, basicamente da União, em seu art. 7^o⁴⁶⁸, e dos Estados, em seu art. 9^o⁴⁶⁹, nada falando sobre os Municípios, pois competia aos Estados a tarefa de regular essa matéria. Importante destacar que não havia uma previsão expressa para a instituição do imposto de renda, contudo esse poderia ser instituído e cobrado pela União e Estados, de forma concorrente e cumulativa, nos termos do que dispôs o art. 12.

O imposto de renda veio a ser oficialmente instituído pela Lei n.º 4.625/1922, e a Lei orçamentária n.º 4.783/1923 o incluiu como receita da União (o que era praxe até a instituição efetiva dele por lei própria), sendo o primeiro regulamento do imposto de renda aprovado pelo Decreto n.º 16.581/1924. Passou a ser cobrado a partir de 1924 e tinha por fato gerador “o conjunto líquido de rendimentos de qualquer origem”.

A Constituição de 1934 buscou descrever as competências tributárias da União no art.

⁴⁶⁷ BALEEIRO, A. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. 9 tir. rev. atual. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 282.

⁴⁶⁸ Art. 7º - É da competência exclusiva da União decretar:

- 1º) impostos sobre a importação de procedência estrangeira;
- 2º) direitos de entrada, saída e estadia de navios, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, bem como às estrangeiras que já tenham pago impostos de importação;
- 3º) taxas de selo, salvo a restrição do art. 9º, § 1º, nº I;
- 4º) taxas dos correios e telégrafos federais.

§ 1º - Também compete privativamente à União:

- 1º) a instituição de bancos emissores;
- 2º) a criação e manutenção de alfândegas.

§ 2º - Os impostos decretados pela União devem ser uniformes para todos os Estados.

§ 3º - As leis da União, os atos e as sentenças de suas autoridades serão executadas em todo o País por funcionários federais, podendo, todavia, a execução das primeiras ser confiada aos Governos dos Estados, mediante anuência destes.

⁴⁶⁹ Art. 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos:

- 1º) sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção;
- 2º) sobre Imóveis rurais e urbanos;
- 3º) sobre transmissão de propriedade;
- 4º) sobre indústria e profissões.

§ 1º - Também compete exclusivamente aos Estados decretar:

- 1º) taxas de selos quanto aos atos emanados de seus respectivos Governos e negócios de sua economia;
- 2º) contribuições concernentes aos seus telégrafos e correios.

§ 2º - É isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção dos outros Estados.

§ 3º - Só é lícito a um Estado tributar a importação de mercadorias estrangeiras, quando destinadas ao consumo no seu território, revertendo, porém, o produto do imposto para o Tesouro federal.

§ 4º. Fica salvo aos Estados o direito de estabelecerem linhas telegráficas entre os diversos pontos de seus territórios, entre estes e os de outros Estados, que não se acharem servidos por linhas federais, podendo a União desapropriá-las quando for de interesse geral.

6^{o470}, dos Estados no art. 8^{o471} e dos Municípios no art. 13, § 2^{o472}, trazendo, em seu bojo, também, a possibilidade de criação de impostos residuais, em seu art. 10, inciso VII⁴⁷³, bem como de a União, os Estados e Municípios cobrarem contribuição de melhoria, nos termos do veiculado pelo art. 124⁴⁷⁴.

O Diploma Constitucional de 1946 seguiu o mesmo parâmetro. Aprofundou a rigidez da discriminação das competências tributárias, adotando uma técnica mais aprimorada na

⁴⁷⁰ Art. 6º - Compete, também, privativamente à União:

I – decretar impostos:

- a) Sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira;
- b) De consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor de explosão;
- c) De renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis;
- d) De transferência de fundos para o exterior;
- e) Sobre atos emanados de seu Governo, negócios da sua economia e instrumentos de contratos ou atos regulados por lei federal;
- f) Nos Territórios, ainda, os que a Constituição atribui aos Estados;

II – cobrar taxas telegráficas, postais e de outros serviços federais; de entrada, saída e de estadia de navios e aeronaves, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, e às estrangeiras que já tenham pago imposto de importação.

⁴⁷¹ Art. 8º - Também compete privativamente aos Estados:

I – decretar impostos sobre:

- a) Propriedade territorial, exceto a urbana;
- b) Transmissão de propriedade *causa mortis*;
- c) Transmissão da propriedade imobiliária *inter vivos*, inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade;
- d) Consumo de combustíveis de motor de explosão;
- e) Vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação de pequeno produtor, como tal definido na lei estadual;
- f) Exportação das mercadorias de sua produção até o máximo de dez por cento *ad valorem*, vedados quaisquer adicionais;
- g) Indústrias e profissões;
- h) Atos emanados do seu governo e negócios da sua economia ou regulados por lei estadual;

II – cobrar taxas de serviços estaduais.

§ 1º - O imposto de vendas será uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie dos produtos.

§ 2º - O imposto de indústrias e profissões será lançado pelo Estado e arrecadado por este e pelo Município em partes iguais.

§ 3º - Em casos excepcionais, o Senado Federal poderá autorizar, por tempo determinado, o aumento do imposto de exportação, além do limite fixado na letra *f* do número I.

§ 4º - O imposto sobre transmissão de bens corpóreos, cabe ao Estado em cujo território se acham situados; e o de transmissão *causa mortis*, de bens incorpóreos, inclusive títulos e créditos, ao Estado onde se tiver aberto a sucessão. Quando esta se haja aberto no exterior, será devido o imposto ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados, ou transferidos aos herdeiros.

⁴⁷² Art. 13 – Os Municípios serão organizados de forma que lhes fique assegurada a autonomia em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse; e especialmente: [...]

§ 2º - Além daqueles de que participam, *ex vi* dos arts. 8º, § 2º, e 10, parágrafo único, e dos que lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios:

I – imposto de licenças;

II – os impostos predial e territorial urbanos, cobrado o primeiro sob a forma de décima ou de cédula de renda;

III – o imposto sobre diversões públicas;

IV – o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais;

V – as taxas sobre serviços municipais.

⁴⁷³ Art. 10 – Compete concorrentemente à União e aos Estados: [...]

VII – criar outros impostos, além dos que lhes são atribuídos privativamente.

⁴⁷⁴ Art. 124 – Provada a valorização do imóvel por motivo de obras públicas, a administração, que as tiver efetuado, poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria.

descrição dos tipos de tributos. Contudo, a Emenda Constitucional (EC) nº. 18, de 1º de dezembro de 1965, alterou substancialmente esse contexto ao trazer um critério econômico para a classificação dos impostos e explicitar de forma clara a competência dos entes federativos. A partir dessa emenda, passou a ser adotada a tese do acréscimo patrimonial (frutos do capital, trabalho ou da combinação de ambos) como fato gerador do imposto.

A Carta Constitucional de 1967, em sua redação original, bem como na redação alterada pela Emenda Constitucional nº. 1/69, não promoveu mudanças no contexto já trazido pela *Magna Carta* de 1946, com redação alterada pela EC nº. 18/65.

Destaque-se que o imposto de renda, durante todo esse período, adotou o modelo cedular tradicional. Baleeiro ensina que os rendimentos eram “classificados em categorias e tributados proporcionalmente. A soma dos rendimentos constituía a renda bruta, que, depois de certas deduções, sofria o imposto complementar progressivo.”⁴⁷⁵

Veio a Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB), em 5/10/1988, a alterar esse contexto.

3.2.2 O Imposto sobre a Renda de Pessoa Física na CRFB/88

A Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5/10/1988, representa a retomada do regime democrático e a busca pelo respeito a direitos fundamentais.

Seguindo a tradição inaugurada com a Carta Constitucional de 1891, ela, de forma detalhada, traz a distribuição das competências tributárias, com o fim de garantir receita e, portanto, sustentabilidade financeira aos diversos entes da Federação, reconhecidamente a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, nos termos do veiculado em seu art. 1º.

Sem dúvida, a Magna Carta em vigor traz, de modo único, um verdadeiro sistema constitucional tributário no Brasil, na medida em que não só elenca de forma minudente os tipos de tributos existentes no sistema pátrio, bem como qual ente tem competência para instituir que tipo de tributo e, no caso do imposto, sobre o tipo de fato gerador. Veicula também como deve se dar a instituição desses tributos na ordem interna, conforme os arts. 146, 146-A, e os limites ao poder de tributar trazidos nos arts. 150 a 152.

Calmon, sobre a exclusividade de nosso sistema tributário constitucional, tece as

⁴⁷⁵ BALEEIRO, A. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. 9 tir. rev. atual. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 282.

seguintes considerações:

O Brasil [...] inundou a Constituição com os princípios e regras atinentes ao direito tributário. Somos, indubitavelmente, o país cuja Constituição é a mais extensa e minuciosa em tema de tributação. Este cariz, tão nosso, nos conduz a três importantes conclusões: *Primus* – os fundamentos do direito tributário brasileiro estão enraizados na Constituição, de onde se projetam altaneiros sobre as ordens jurídicas parciais da União, dos Estados e dos Municípios; *Secundus* – o direito tributário posto na Constituição deve, antes de tudo, merecer as primícias dos juristas e dos operadores do Direito, porquanto é o texto fundante da ordem jurídico-tributária; *Tertius* – as doutrinas forâneas devem ser recebidas com cautela, tendo em vista as diversidades constitucionais.⁴⁷⁶

A Carta Constitucional prevê, em seu art. 145, as competências⁴⁷⁷ comuns dos entes para instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria, e busca, nos artigos seguintes, trazer as competências exclusivas de cada ente federado: art. 147 – Compete à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se ele não for dividido em Municípios, cumulativamente, os municipais; bem como compete ao Distrito Federal os impostos municipais; art. 148 – Compete à União instituir empréstimos compulsórios por lei complementar; art. 149 – Compete à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas (o art. 177, § 4º, traz a previsão de instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível – conhecida como CIDE-Combustíveis –, e o art. 195 dispõe sobre a possibilidade de instituição de contribuição social para a seguridade social). Ainda no § 1º do art. 149, há a previsão de que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para custeio, em benefícios desses, do regime previdenciário; art. 149-A – Compete aos Municípios e ao Distrito Federal instituir contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública; 153 – Compete à União instituir impostos sobre importação (inciso I), exportação (inciso II), renda e proventos de qualquer natureza (inciso III), produtos industrializados (inciso IV), operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (inciso V); propriedade territorial rural (inciso VI) e grandes fortunas (inciso VII); art. 154 – Compete à União instituir imposto residual, por lei complementar (inciso I), e imposto extraordinário compreendido ou não em sua competência tributária; art. 155 – Compete aos Estados instituir impostos sobre a

⁴⁷⁶ COELHO, S. C. N. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 47-48.

⁴⁷⁷ Segundo Carraza (2009, p. 31), a competência tributária é a aptidão jurídica, que só as pessoas políticas possuem, para, em caráter privativo, criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas *hipóteses de incidência*, seus *sujeitos ativos*, seus *sujeitos passivos*, suas *bases de cálculo* e suas *alíquotas*. [CARRAZA, R. A. *Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.]

transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens e direitos (inciso I), operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (inciso II), propriedade de veículos automotores (inciso III); art. 156 – Compete aos Municípios instituir impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana (inciso I), transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (inciso II), serviços de qualquer natureza não compreendidos no âmbito de competência dos Estados (inciso III).

Importante ressaltar que essa atribuição minudente de competências tributárias aos diversos entes da federação tem por fim respeitar o princípio federativo (art. 1º da CRFB), cláusula pétrea nos termos do disposto no art. 60, § 4º, inciso I, da CRFB, e evitar disputas ou conflitos de competência em matéria tributária, ao mesmo tempo que dota os entes federados de fontes de receita derivada essenciais para que possam desempenhar suas funções.⁴⁷⁸

Quanto ao objeto de estudo da presente tese, torna-se fundamental a transcrição dos seguintes dispositivos:

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

I – impostos;

(...)

§ 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.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição dos tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

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

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

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

III – cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

⁴⁷⁸ A Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar n.º 101/2000, dispõe em seu art. 11 que todos os entes federados devem instituir seus tributos, sob pena de, ao não fazê-lo, não poderem receber transferências voluntárias.

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

IV – utilizar tributo com efeito de confisco;

V – estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

[...]

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

§ 6º. Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão relativo a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.

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;

Vale trazer o ensinamento de Sakakihara, segundo o qual:

O que a Constituição faz, na verdade, é um amplo balizamento conceitual, submetendo a renda e os proventos ao princípio geral da capacidade contributiva, e aos princípios específicos da generalidade, universalidade e progressividade, além de excluir de qualquer conceito que venha a ser adotado, certas situações que privilegiou com imunidades.⁴⁷⁹

Do exposto, chega-se à conclusão de que, quanto ao imposto de renda, a CRFB atribuiu a competência para instituir o tributo à União, o que fará por meio de lei ordinária (art. 150, inciso I, CRFB), que deverá observar a previsão contida em lei complementar sobre o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes do referido imposto (art. 146, inciso III, alínea a, CRFB). Dispôs, ainda, que a lei ordinária pode ser regulada por Decreto Regulamentar, que não pode inovar na ordem jurídica (art. 84, inciso IV), bem como que o ministro da Fazenda pode expedir portarias que veiculem instruções para a execução das respectivas leis, decretos e regulamentos (art. 87, parágrafo único, inciso II, CRFB; e Decreto n.º 7.482/2011), e por fim, que o Secretário da Receita Federal do Brasil tem a competência de interpretar e aplicar a legislação tributária, aduaneira, previdenciária editando instruções normativas para esse fim (art. 15, inciso III, do Decreto n.º 7.482/2011; art. 15, inciso III, da Portaria MF n.º 587/2010).

Vale invocar, nesse ponto, lição trazida pelo ministro Luiz Fux, em voto prolatado no

⁴⁷⁹ SAKAKIHARA, Z. In: FREITAS, V. P. de (Org.). Código Tributário Nacional comentado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 43.

Recuso Extraordinário nº. 651.703/PR, em 15/6/2016, no Plenário, onde ressaltou, nos termos veiculados pelo Informativo do STF nº. 830, que:

[...] a chamada “Constituição Tributária” deveria ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que iriam desde o literal até o sistemático e teleológico. Por isso que os conceitos constitucionais tributários não seriam fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua exegese, como a Ciência das Finanças, a Economia e a Contabilidade. Dessa sorte, embora os conceitos de Direito Civil exercessem papel importante na interpretação dos conceitos constitucionais tributários, eles não exauririam a atividade interpretativa, conforme assentado no julgamento do precedente acima referido. Nessa senda, a doutrina seria uníssona no sentido de que a Constituição, ao dividir as competências tributárias, valera-se eminentemente de tipos, e não de conceitos. Portanto, os elencos dos artigos 153, 155 e 156 da CF consistiriam em tipos, pois, do contrário, seria despicando o emprego de lei complementar para dirimir conflitos de competência, consoante a previsão do art. 146, I, da CF. Mas, apesar de a Constituição valer-se de linguagem tipológica e potencialmente aberta, esse posicionamento jurídico não conduziria a que a lei complementar pudesse dispor livremente sobre os impostos previstos na Constituição.

O Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº. 5.172/66, foi recepcionado pela Constituição Federal com o *status* de lei complementar, em razão do disposto no art. 146, inciso III, alínea a, da CRFB, e, no que tange ao imposto de renda, traz em seus arts. 43 a 45 as definições quanto ao fato gerador, base de cálculo e contribuinte.

3.2.2.1 Princípios constitucionais aplicáveis ao imposto de renda

Não se pode terminar a análise constitucional do imposto de renda sem fazer referência expressa a três princípios constitucionais relevantes, que são aplicados a todos os tributos: princípio da legalidade (arts. 5º, inciso II, 150, inciso I, e § 6º, CRFB); princípio da irretroatividade (art. 150, inciso III, alínea a, CRFB); e princípio da anterioridade (art. 150, inciso III, alíneas b⁴⁸⁰ e c c/c § 1º, CRFB). Isso porque o princípio da capacidade contributiva já foi objeto de longa análise apresentada no capítulo 2.

Esses três princípios nada mais são do que desdobramentos de um princípio maior, ou sobreprincípio que é o da segurança jurídica, o qual se encontra implícito no texto constitucional⁴⁸¹.

Para Ávila, a segurança jurídica é construída por meio da interpretação dedutiva feita

⁴⁸⁰ Enunciado n.º 67 da súmula de jurisprudência do STF: “É inconstitucional a cobrança de tributo que houver sido criado ou aumentado no mesmo exercício financeiro”.

⁴⁸¹ Visão adotada pela maioria da doutrina, da qual são expoentes no tema Leandro Paulsen e Humberto Ávila.

sobre o conceito de Estado de Direito, extraído do art. 1º da CRFB, e pela interpretação indutiva ligada à proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada, veiculada pelo art. 5º, inciso XXXVI, da CRFB, e aliada às regras de legalidade (arts. 5º, inciso II, e 150, inciso I e § 6º, CRFB), da irretroatividade (art. 150, inciso III, alínea a, CRFB) e da anterioridade (art. 150, inciso III, alínea b, CRFB)⁴⁸².

Segundo esse mesmo doutrinador, o princípio da segurança jurídica “determina a busca dos ideais de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade no Direito”⁴⁸³.

Dessa forma, tendo em mente que os três princípios pré-falados nada mais são do que desdobramentos da segurança jurídica, compete fazer uma abordagem sobre eles de forma bastante sintética e focada no imposto objeto do presente trabalho.

Segundo o princípio da legalidade, o imposto de renda não pode ser instituído ou majorado senão por lei⁴⁸⁴, não podendo ser esta competência delegada ao Executivo para, por meio de decreto, dela dispor, nos termos do art. 84, inciso IV, da CRFB. Ademais, qualquer renúncia de receita a ele vinculada deve ser objeto de lei específica⁴⁸⁵.

Pelo princípio da irretroatividade, entende-se que a lei que venha a aumentar ou instituir o imposto de renda só será válida para os fatos geradores que ocorrerem após a sua vigência⁴⁸⁶⁴⁸⁷.

Por fim, pelo princípio da anterioridade, tem-se que não se pode cobrar o referido imposto ou aumentá-lo no mesmo exercício financeiro da lei que o instituiu ou aumentou, não sendo a ele aplicada a noventena, ou seja, a necessidade de se observar noventa dias da data da

⁴⁸² ÁVILA, H. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

⁴⁸³Ibid. p. 89.

⁴⁸⁴Há diversos julgados relevantes sobre esse tema do Supremo Tribunal Federal: ADI n.º 1.444, Pleno, rel. Min. Sydney Sanches, *Diário da Justiça*, 11 abr. 2003; ADI-MC n.º 1.823/DF, Pleno, rel. Min. Ilmar Galvão, *Diário da Justiça*, 16 out. 1998; ADI n.º 2.178, Pleno, rel. Min. Ilmar Galvão, *Diário da Justiça*, 11 abr. 2000; ADI n.º 2.422, Pleno, rel. Min. Celso Mello, *Diário da Justiça*, 30 out. 2014 c/c RE n.º 416.601, Pleno, rel. Min. Carlos Velloso, *Diário da Justiça*, 30 set. 2005; RE n.º 343.446/SC, Pleno, rel. Min. Carlos Velloso, *Diário da Justiça*, 04 abr. 2003. Vale mencionar que esse princípio tem algumas mitigações veiculadas pelos arts. 62 e 153, § 1º, da CRFB e deve ser combinada a leitura dele com o art. 97 do CTN.

⁴⁸⁵ Combinar esse dispositivo com os arts. 165, § 6º da CRFB e 14 da LC 101/2000.

⁴⁸⁶ Dispositivos ligados diretamente à proteção à irretroatividade: arts. 5º, inciso XXXVI, CRFB; 6º, Decreto-Lei n.º 4.657/42; 114 e 178, CTN, enunciados n.ºs. 239, 544 e 584 da súmula de jurisprudência do STF. Alguns julgados relevantes sobre o tema no STF: ADI n.º 513/DF, Pleno, rel. Min. Célio Borja, *Diário da Justiça*, 30 out. 92; RE n.º 225.602, Pleno, rel. Min. Carlos Velloso, *Diário da Justiça*, 06 abr. 2001; RE n.º 194.612, Pleno, rel. Min. Carlos Velloso, *Diário da Justiça*, 20 jun. 2003; AgRgPet n.º 2698, Segunda Turma, rel. Min Carlos Velloso, *Diário da Justiça*, 06 set. 2002. A retroatividade permitida vem veiculada pelos arts. 106 e 144 do CTN, referindo-se apenas a lei interpretativa que tenha de fato essa natureza, valendo, sobre esse ponto, consultar o RE n.º 566.621, Pleno, rel. Min. Rosa Weber, *Diário da Justiça Eletrônico*, 11 out. 2011.

⁴⁸⁷ Importante mencionar que esse princípio elevado ao status de princípio constitucional no ordenamento jurídico brasileiro não encontra paralelo na maioria das Constituições estrangeiras, tais como a dos Estados Unidos da América, da Espanha, da Alemanha e da Itália, o que explica decisões e legislações desses países que o flexibilizam justamente por não ter nível constitucional.

vigência da lei que o tenha instituído ou aumentado para fins de cobrança do referido imposto⁴⁸⁸.

3.2.3 O Imposto sobre a Renda de Pessoa Física na legislação infraconstitucional

Como já dito, a CRFB definiu que compete à União instituir o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, inciso III, CRFB), e o CTN, como lei geral (art. 146, inciso III, alínea “a”, CRFB), tem por fim estabelecer o que seja renda e proventos de qualquer natureza, fato gerador do tributo, base de cálculo e sujeito passivo (contribuintes pessoas físicas e jurídicas), para que a lei ordinária possa, portanto, instituí-lo.

Confira-se a redação do art. 43 do CTN:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica: I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º – A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º – Na hipótese de receita ou de rendimentos oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Já o art. 44 assim define a base de cálculo do imposto: “ A base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.”

O contribuinte, por sua vez, nos termos do art. 45, é:

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

⁴⁸⁸ Exceções previstas nos arts. 150, § 1º e 177, § 4º da CRFB e 74 do ADCT. Julgados relevantes sobre o tema no STF: RE n.º 205.686, Segunda Turma, rel. Min. Sepúlveda Pertence, *Diário da Justiça*, 25 jun. 99; RE n.º 228.796, Pleno, rel. Min. para acórdão Maurício Corrêa, *Diário da Justiça*, 03 mar. 2000 c/c RE n.º 181.664, Pleno, rel. Min. para acórdão Ilmar Galvão, *Diário da Justiça*, 19 dez. 1997; AgR no RE n.º 177.091/PR, Primeira Turma, re. Min. Carlos Britto, *Diário da Justiça*, 10 mar. 2006; RE n.º 182.574, Pleno, rel. Min. para acórdão Ilmar Galvão, *Diário da Justiça*, 19 dez. 1997 c/c AG no AI n.º 197.310, Segunda Turma, rel. Min. Maurício Corrêa, *Diário da Justiça*, 29 mar. 1996; ADI n.º 939, Pleno, rel. Min. Sydney Sanches, *Diário da Justiça*, 19 mar. 1994; ADI n.º 2.666, Pleno, rel. Min. Ellen Gracie, *Diário da Justiça*, 06 dez. 2002; ADI-MC n.º 4.016/DF, Pleno, rel. Min. Gilmar Mendes, *Diário da Justiça*, 24 abr. 2009 c/c enunciado n.º 615 da súmula de jurisprudência do STF que difere do decidido na ADI-MC n.º 2.325/DF, Pleno, rel. Min. Marco Aurélio, *Diário da Justiça*, 06 out. 2006.

Tendo em vista que o trabalho requer a análise do imposto de renda que tem por contribuinte as pessoas físicas, o desenvolvimento do estudo ficará restrito a esse segmento.

Os dispositivos legais que versam sobre o imposto de renda incidente sobre a pessoa física estão dispersos em diversos diplomas legais, tais como: Decreto-Lei (DL) n.º 5.844/43, DL n.º 94/66, Lei n.º 7.713/88 (a partir do ano-calendário de 1989, instituiu o sistema de bases correntes⁴⁸⁹, conhecido internacionalmente como *Pay-As-You-Earn - PAYE*), Lei n.º 8.981/95, Lei n.º 9.250/95 e Lei n.º 11.945/2009.

O Decreto n.º. 3.000/99, atual Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), representa uma consolidação da legislação acerca do tema.

Carneiro⁴⁹⁰ aponta oito características principais do imposto:

a) **ser fiscal** – sua principal finalidade é a arrecadação de recursos para os cofres da União, sendo essa receita repartida da seguinte forma, nos termos do art. 159, inciso I, da CRFB: 51% para a União; 21,5% para o Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal; 22,5% para o Fundo de Participação dos Municípios; 3% para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer; 1% para o Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano; e 1% para o Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano. Além disso, pertencem aos Estados, Distrito Federal e Municípios 100% do imposto de renda incidente na fonte sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

b) **ser direto** – o ônus econômico recai diretamente sobre o contribuinte, não admitindo repercussão⁴⁹¹;

c) **ser pessoal** – deve levar em conta características pessoais do contribuinte, em razão da capacidade contributiva. Nesse ponto recomenda-se a leitura do **item 2.6** do capítulo 2, no qual essa técnica de tributação foi aprofundada;

d) **ser não vinculado** – tendo em vista que se trata de um imposto, não pode haver

⁴⁸⁹ Segundo esse sistema, é recolhido o montante do tributo devido no mês que se auferiu o rendimento.

⁴⁹⁰ CARNEIRO, C. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 402-403.

⁴⁹¹ Considera-se que a classificação dos tributos em diretos e indiretos não é adequada, pois busca trazer para o Direito o fenômeno da repercussão econômica, que incide em qualquer tipo de custo, a depender do critério de formação de preço adotado, vide o exemplo do art. 166 do CTN. De todo modo, como esse ponto não é o objeto da tese, não se tecerão maiores comentários.

vinculação das receitas arrecadadas por meio dele com determinado tipo de despesa, sob pena de violação do disposto no art. 167, inciso IV, da CRFB;

e) **ser alcançado** pela **imunidade** do art. 150, inciso VI, da CRFB – vale entre os entes federados e, por não ter correlação com o tema tratado nesta tese, não será aprofundado;

f) **ser complexo** – “é composto por um conjunto de atos praticados em determinado período de tempo definido pelo legislador”⁴⁹². Importante destacar que, em relação à pessoa física, o período é anual;

g) **ser sujeito à anterioridade tributária** – é sujeito à anterioridade de exercício, mas não à noventena (art. 150, inciso III, alíneas “b”, “c” e § 1º, CRFB), o que já foi tratado no **item 3.2.2.1**; e

h) **ter os seguintes princípios inerentes** – a progressividade, a generalidade e a universalidade, os quais o autor considera serem subprincípios da capacidade contributiva⁴⁹³. Quanto a esse ponto, vale apresentar um aprofundamento sobre os conceitos de generalidade e universalidade, já que progressividade foi abordada de forma própria no **item 2.6** do capítulo 2.

Importante frisar que, com base nos mesmos fundamentos apresentados no capítulo 2, entende-se que a generalidade e a universalidade são técnicas de tributação do imposto de renda que também estão a serviço da capacidade contributiva e do princípio da isonomia, do qual aquela é derivada. Dessa forma, parte-se do pressuposto de que não são subprincípios, já que funcionam como espécies de regras norteadoras da tributação, que, no caso do imposto de renda, por força de comando constitucional expresso no art. 153, § 2º, da CRFB, devem ser aplicadas. A generalidade impõe que todos os que detenham capacidade contributiva sejam tributados pelo imposto de renda, evitando com isso que haja discriminação entre contribuintes, nos termos do que veda o art. 150, inciso II, da CRFB. Já a universalidade determina que o imposto deve incidir sobre toda a renda auferida, independentemente de sua natureza jurídica ou denominação, o que é reforçado pelo disposto no § 1º do art. 43 do CTN. Quanto a esse ponto, Oliveira, R. informa:

Universalidade diz respeito à totalidade dos elementos positivos ou negativos que compõem determinado patrimônio, bem como a totalidade dos fatores que atuam para aumentar e diminuir esse mesmo patrimônio num dado período de tempo, fixado por

⁴⁹² RIBEIRO, R. L. *Tributos: teoria geral e espécies*. Rio de Janeiro: Impetus, 2013. p. 97.

⁴⁹³ Como já foi exposto no capítulo anterior, entende-se que o princípio da capacidade contributiva tem como técnicas de tributação a: progressividade, seletividade, pessoalidade e proporcionalidade, não se podendo considerá-las como subprincípios tendo em vista que funcionam como regras, na medida em que ou são aplicáveis ou não são.

lei.⁴⁹⁴

Da mesma forma, expõe Machado:

[...] como o patrimônio é uno, não se pode conceber a configuração de acréscimos sem a consideração dessa unidade. Em outras palavras, operações realizadas em um mesmo período devem ser consideradas em conjunto. Se de umas resultou acréscimo, mas de outras resultou decréscimo, o resultado, positivo ou negativo, há de ser resultante, necessariamente, da soma algébrica.⁴⁹⁵

Ainda sobre universalidade, cabe trazer, por fim, o entendimento de Queiroz, segundo a qual:

Relativamente ao imposto sobre a renda, a universalidade impõe que a incidência do imposto deverá alcançar todas as ‘rendas’ e ‘proventos’, de qualquer espécie, independentemente de denominação ou fonte, que deverão ser consideradas no seu conjunto. O sentido mais adequado é que a apuração da base de cálculo do imposto, que deverá ocorrer em um dado instante, abranja o total de rendimentos que for percebido em determinado período de tempo fixado na lei (periodicidade) como necessário para que se possa aferir a real capacidade contributiva dos sujeitos.⁴⁹⁶

Carneiro⁴⁹⁷ aponta, também, como princípios inerentes ao imposto de renda a uniformidade e a vedação ao confisco. A vedação ao confisco foi abordada no capítulo 2, **item 2.8.2**, como limite superior à capacidade contributiva, ao qual se remete o leitor. No tocante à uniformidade, considera-se uma regra de tributação veiculada pelo art. 151, inciso II, da CRFB, que visa a garantir a isonomia e impedir que a União tribute a renda de obrigações da dívida pública dos Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para as suas obrigações e agentes.

Para demonstrar o funcionamento do imposto de renda sobre a pessoa física, desenvolver-se-á a análise seguindo a estrutura do imposto, nos termos do CTN: fato gerador, base de cálculo, alíquota e sujeito passivo, acrescentando a esses pontos o lançamento.

3.2.3.1 O fato gerador do imposto de renda

Nos termos do que determina o art. 146, inciso III, alínea “a”, da CRFB, o art. 43 do

⁴⁹⁴ OLIVEIRA, R. M. de. Princípios fundamentais do imposto de renda. In: SCHOUERI, L. E.; ZILVETI, F. A. (Coords). *Direito Tributário: estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 214.

⁴⁹⁵ MACHADO, H. de B. A supremacia constitucional e o imposto de renda. In: MARTINS, I. G. da S. (Coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda: em Memória de Henry Tilbery*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. p. 50.

⁴⁹⁶ QUEIROZ, M. E. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri, SP: Manole, 2004. p. 37.

⁴⁹⁷ CARNEIRO, C. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 404-405.

CTN traz o fato gerador do imposto de renda. Buscando aprofundar o conceito do tipo veiculado pelo art. 153, inciso III, da CRFB, confira-se:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica: I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

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

§ 1º – A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º – Na hipótese de receita ou de rendimentos oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Dessa forma, o fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza. Então, a primeira pergunta que se faz é o que seria aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, para depois enfrentar a discussão acerca dos conceitos de renda e proventos de qualquer natureza.

3.2.3.1.1 Disponibilidade econômica ou jurídica

Lemke⁴⁹⁸ ensina que existem três correntes sobre disponibilidade econômica ou jurídica da renda: a) a unificadora – que não distingue a disponibilidade econômica da jurídica, por entender ser desnecessária essa diferenciação. Ives Gandra e Luciano Amaro são apontados como seguidores dessa corrente; b) a dicotômica atenuada – segundo a qual há diferenças entre as duas expressões, mas compreende-se que a disponibilidade jurídica deve preceder à econômica. Frederico de Moura Theophilo, Alfredo Augusto Becker são apontados como representantes desse entendimento. Na visão de Lemke, quando dizem que a disponibilidade econômica deve vir após a jurídica, retiram a importância da econômica, pois a tributação não poderia existir apenas pela existência desta, bastando conferir a existência da disponibilidade jurídica. c) a dicotômica radical – que defende uma efetiva distinção entre a disponibilidade econômica e a jurídica, e, por contemplar entendimentos bem distintos, pode se subdividir em três subcorrentes. A primeira (c.1), capitaneada por Pedreira, distingue a disponibilidade econômica da jurídica em virtude da aquisição efetiva ou presumida da renda. Para ele, a

⁴⁹⁸ LEMKE, G. *Imposto de Renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 96-109.

disponibilidade econômica ocorre quando se detém a posse direta da renda (posse da moeda, bem ou utilização do serviço); já a disponibilidade jurídica é presumida por força de lei. Quanto a essa expressão, vale transcrever a lição do autor:

A expressão ‘disponibilidade jurídica’ surgiu na legislação do imposto com o DL n.º 4.178/42, que reproduziu princípio formulado na década de 1930 pela jurisprudência administrativa.

Os RIR de 1924 e 1926 referiam-se à aquisição da disponibilidade como ‘percepção’ do rendimento, noção que se ajustava ao conceito fiscal de rendimento que então prevalecia, inspirado no de fruto, do Direito Civil. Daí a importância emprestada às noções de separação e percepção do rendimento, à semelhança da separação e percepção do fruto (separação do fruto é o fato de este passar a ser bem distinto; e percepção é a separação efetuada com a intenção de adquirir a posse do fruto).

Na aplicação do RIR de 1926 e 1932, as autoridades tributárias e o CC (Conselho de Contribuintes) a princípio interpretaram a expressão legal ‘percepção’ no sentido de recebimento de moeda, afirmando que somente eram considerados na base da tributação, em cada exercício, os rendimentos efetivamente recebidos no ano-base.

Em meados da década de 1930, a jurisprudência passou a considerar os rendimentos creditados por pessoas jurídicas em conta corrente do beneficiário como percebidos desde o crédito (independentemente de efetivo recebimento em moeda pelo beneficiário), quando se encontravam à disposição deste, em condições de serem recebidos. Essa orientação, a princípio adotada para os juros creditados em contas correntes bancárias, foi aplicada depois aos juros creditados por quaisquer pessoas jurídicas e aos lucros creditados a sócios.

A jurisprudência sempre enfatizou, todavia, que o crédito em conta corrente somente caracterizava a percepção quando o rendimento encontrava-se à disposição do creditado, no sentido de que este tinha o poder de obter a disponibilidade econômica do rendimento; e que a presunção de que o rendimento creditado estava disponível admitia prova em contrário.⁴⁹⁹

Para Pedreira, o regime de caixa, típico do IRPF, tem por base a aquisição de disponibilidade econômica, enquanto o de competência, típico do IRPJ, a aquisição de disponibilidade jurídica.

Importante destacar que existem dois regimes para determinar a renda adquirida em um dado período: a) o regime de caixa – segundo o qual são reconhecidas as receitas e despesas à medida que efetivamente são ganhas e pagas, sendo utilizado para a determinação da renda tributável das pessoas físicas; e b) o regime de competência – segundo o qual se reconhecem as receitas quando ganhas e as despesas quando incorridas, mostrando-se desnecessário o efetivo recebimento ou pagamento para tal fim, sendo esse regime, em regra, usado para a determinação da renda tributável das pessoas jurídicas.

Relativamente à segunda subcorrente (c.2), defende-se que a disponibilidade econômica é a aquisição efetiva de um rendimento, já a jurídica é a aquisição de título jurídico que permite torná-lo efetivo. Representam essa segunda subcorrente: Gilberto de Ulhôa Canto, Ian Porto Alegre Muniz, Antonio Carlos Garcia de Souza. Para eles, a aquisição de

⁴⁹⁹ PEDREIRA, J. B. *Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Ed. Justec, 1979. v. 1 e 2, p. 197 e 198.

disponibilidade econômica representa a “aquisição da possibilidade efetiva de tomar, usar e alienar bem ou direito, por se ter sua posse física ou em razão da materialização de um ganho econômico. “Aquisição de disponibilidade jurídica” quer dizer aquisição dessa mesma possibilidade, ainda não se tendo a *detenção material* da coisa ou *direito*, mas por se dispor de título jurídico que o permita”.⁵⁰⁰.

Na subcorrente (c.3), a distinção é feita com base na concepção de que a disponibilidade econômica relaciona-se à aquisição do direito, enquanto a jurídica, à aquisição efetiva do rendimento. Representam essa corrente Rubens Gomes de Sousa e Alcides Jorge da Costa.

Para essa corrente (c.4), se existe título jurídico a respaldar a aquisição da renda, a disponibilidade é jurídica. Se não existe, tem-se disponibilidade econômica.

Souza⁵⁰¹ assim elucida seu pensamento:

Do ponto-de-vista estritamente fiscal, cabe, com efeito, distinguir entre a realização, traduzida pela disponibilidade econômica de uma riqueza, e a separação, traduzida pela sua disponibilidade jurídica. Pela constatação de que o imposto visa o resultado de atos ou fatos jurídicos independentemente de sua natureza formal, conclui-se, necessariamente, que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica de uma riqueza. Já o título de que decorre a sua disponibilidade jurídica apenas desempenha, na definição da incidência, um papel ulterior e complementar, o de permitir a discriminação dos rendimentos para sua classificação nas cédulas.

Machado⁵⁰² defende que a disponibilidade econômica decorre do recebimento do valor, já a jurídica seria a aquisição do crédito desse valor, sem que ele ainda esteja nas mãos do contribuinte.

Melo⁵⁰³ destaca que:

A disponibilidade jurídica consiste no direito de usar a renda ou os proventos, definitivamente constituídos na forma da lei, alcançando os atos e operações colhidos pelo direito; como é o caso de salários, honorários, vencimentos, etc. (resultantes do trabalho), e dos juros, aluguéis e lucro nas operações imobiliárias etc. (decorrentes de aplicação de capital). A disponibilidade econômica prende-se a uma situação de fato irrelevante ao direito (ganho de jogos), ou até mesmo de situação ilícita (contrabando, juros usurários).

, Segundo essa visão, com a qual também concorda Oliveira, R.⁵⁰⁴, a disponibilidade jurídica será sempre econômica, mas o contrário não se aplica.

Diferentemente pensa Sakakihara, para quem a disponibilidade econômica é adquirida

⁵⁰⁰ LEMKE, G. *Imposto de Renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 105.

⁵⁰¹ SOUSA, R. G. de. A evolução do conceito de rendimento tributável. *Revista de Direito Público*, v. 4, n. 14, p. 344, out./dez. 1970.

⁵⁰² MACHADO, H. de B. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. Malheiros: São Paulo, 2000. p. 251.

⁵⁰³ MELO, J. E. S. de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 266-267.

⁵⁰⁴ OLIVEIRA, R. M. de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

tão logo seja incorporada ao patrimônio do adquirente, podendo ser economicamente avaliada, não se confundindo essa com disponibilidade financeira, segundo a qual deve haver fisicamente recursos no caixa. Para ele, a disponibilidade jurídica seria a titularidade jurídica da renda ou dos proventos, ou seja, eles devem provir de fonte lícita⁵⁰⁵.

Para Lemke⁵⁰⁶, há disponibilidade econômica quando uma riqueza pode ser livremente negociada, sem que sobre ela existam quaisquer tipos de restrições. Já a disponibilidade jurídica decorre de uma presunção de disponibilidade econômica, a qual é veiculada por lei.

Em resumo, a concepção adotada na presente tese é que a disponibilidade econômica representa a disposição sobre a renda, sem que sobre essa recaia qualquer tipo de gravame, já a disponibilidade jurídica relaciona-se ao título jurídico que reconhece o direito a perceber um determinado valor. Sem dúvida, a disponibilidade jurídica pressupõe a econômica. E diferentemente delas é a disponibilidade financeira, que corresponde ao ingresso físico do valor, cuja disponibilidade econômica ou jurídica foi previamente adquirida⁵⁰⁷.

O entendimento prevalecente é que o importante para caracterizar a ocorrência do fato gerador do imposto de renda é constatar a aquisição de disponibilidade econômica, ficando em segundo plano a aquisição de disponibilidade jurídica⁵⁰⁸.

Para fins do imposto de renda incidente sobre as pessoas físicas, a legislação exige não apenas a disponibilidade econômica ou jurídica da renda, mas também a disponibilidade financeira, ou seja, como já dito, vige o regime de caixa, sendo essencial que o contribuinte receba efetivamente os valores, bem como realize as despesas.

Tendo em vista que já foi definido o que se entende por disponibilidade econômica e jurídica, faz-se fundamental definir o conceito de renda, que é um dos elementos essenciais do fato gerador do imposto de renda.

3.2.3.1.2 O conceito de renda e proventos de qualquer natureza

Definida a questão relativa à disponibilidade, importante analisar qual conceito será

⁵⁰⁵ SAKAKIHARA, Z. In: FREITAS, V. P. de (Org.). Código Tributário Nacional comentado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 133.

⁵⁰⁶ LEMKE, G. *Imposto de Renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 145.

⁵⁰⁷ QUEIROZ, M. E. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. São Paulo: Manole, 2004. p. 73.

⁵⁰⁸ Vale a pena distinguir a disponibilidade jurídica do direito à renda e da existência de renda. Lemke (1998) ensina que o direito à renda surge quando ela é adquirida de forma lícita, já a disponibilidade jurídica surge da presunção de disponibilidade econômica veiculada por lei, e a existência da renda ocorre sempre que ingressar riqueza nova no patrimônio de alguém, não importando a origem ou destinação.

utilizado para definir renda e proventos de qualquer natureza, nos termos do estadeado no art. 43 do CTN.

O conceito de renda sofreu diversas evoluções ao longo do tempo. Até as primeiras décadas do século XX, era possível destacar três características fundamentais para definir a renda: a periodicidade, a existência de uma fonte duradoura e a exploração organizada desta fonte pelo titular da renda⁵⁰⁹.

Contudo, essa concepção clássica⁵¹⁰ foi substituída pelo conceito de renda criado pelos economistas Robert M. Haig e Henry C. Simons, que ficou conhecido como critério de Haig-Simons, segundo o qual: “renda é o valor monetário do **aumento líquido do poder de consumo** de um indivíduo durante um determinado período. É igual ao montante efetivamente consumido durante o período somado aos acréscimos patrimoniais líquidos.”⁵¹¹

Leonetti explica que esse critério indica que:

[...] todas as fontes de aumento **potencial** do consumo devem ser incluídas no conceito de renda independentemente da forma como o consumo ocorreu e também do fato de este ter efetivamente ocorrido ou não. Por outro lado, todas as eventuais diminuições do potencial de consumo do indivíduo devem ser excluídas de sua renda, como, por exemplo, as despesas que este teve para auferi-la.⁵¹²

Sem dúvida, trata-se de um critério que ampliou substancialmente a base de cálculo do imposto de renda, o que gerou algumas críticas, afinal geraria a tributação de heranças, doações⁵¹³, inclusive de rendimentos que se pode ter pelo fato de o titular se utilizar de bens próprios e por isso não ter um efetivo gasto para obtê-los, como é o caso do aluguel, que o proprietário não paga e por isso teria um rendimento implícito. Contudo, o fato de seu núcleo central ser o “aumento líquido do poder de consumo” permite o abatimento de despesas relacionadas ao exercício profissional, bem como a sua manutenção mínima.

⁵⁰⁹ BALEEIRO, A. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. 9 tir. rev. atual. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 182.

⁵¹⁰ Conhecida como teoria da fonte. Em resumo, há duas teorias básicas sobre o conceito de renda: a da fonte e a do acréscimo patrimonial, segundo a qual renda é o acréscimo líquido de patrimônio dentro de um período legalmente fixado.

⁵¹¹ LEONETTI, C. A. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. Barueri: Manolo, 2003. p. 22.

⁵¹² *Ibid.*

⁵¹³ Quanto a esse ponto vale fazer uma pequena menção de que no direito interno há 3 correntes: 1- a majoritária, que entende que só pode incidir o ITCDM, em razão do princípio da competência tributária privativa; 2- entende que, havendo ganho de capital, haverá a incidência do IR sobre esse ganho, além da incidência normal do ITCDM; 3- considera que incidiria tanto o ITCDM quando o IR pois tratam esses impostos de realidades distintas, mas ressalvam que o § 2º do art. 23 da Lei n.º 9.523/97 seria inconstitucional. Como esse não é o foco de discussão da presente tese, não se irá aprofundar as discussões. Já foram trazidas as correntes, e entende-se que o melhor argumento está com a corrente majoritária, que retira do campo de incidência do IR as heranças e doações por já estarem essas submetidas a uma tributação específica.

Esse entendimento encontra amparo também na lição de Surrey⁵¹⁴. Para ele, tributar a renda seria tributar os ganhos líquidos de alguém. Na mesma linha está Nabais⁵¹⁵, que sugere a aplicação do princípio do rendimento líquido, que implica o desconto das despesas necessárias à conquista do rendimento, bem como do princípio do rendimento disponível, que exige que as despesas pessoais e familiares sejam subtraídas. Tipke e Yamashita entendem que o princípio da renda líquida para pagar tributos é o verdadeiro fundamento do direito tributário, sendo ele o que deve nortear a tributação da renda⁵¹⁶.

Segundo Tipke e Lang, a base de cálculo do imposto de renda “deve medir o mais corretamente possível a capacidade contributiva tributária da pessoa física e deve indicar o mais corretamente possível a renda disponível para pagamento do imposto.”⁵¹⁷ Por isso, faz-se essencial adotar um conceito dualístico que preveja a renda e os gastos na obtenção dela. Dessa forma, a soma dos rendimentos, que reflete a renda total gerada, mede a capacidade contributiva objetiva, que seria insuficiente para fins de recolhimento do tributo, tendo em vista que, para que essa renda fosse obtida, foram realizadas diversas despesas (de empreendimento ou custos profissionais) que diminuirão os rendimentos sujeitos à tributação, sendo essa uma demonstração clara de aplicação do princípio de liquidez objetiva (que impõe a observância das despesas profissionais, bem como das perdas). Nas palavras dos referidos autores: “Em 1998 decidiu o Deutsche Juristentag com a opinião dominante na literatura: ‘O princípio da liquidez pertence aos elementos constitutivos da identidade do imposto de renda. Como tal não está a disposição do legislador.’”⁵¹⁸

Já as deduções privadas, que incidem sobre o montante total dos rendimentos, buscam refletir a capacidade contributiva subjetiva, pois não se pode dispor para fins de tributação a renda que o contribuinte precisa utilizar para manter sua subsistência e de sua família, devendo diminuir essa renda da base de cálculo do imposto, em observância à aplicação do princípio da liquidez privada ou subjetiva. Importante ressaltar que essas deduções visam a atender à chamada “Justiça fiscal horizontal: sujeitos passivos de igual capacidade contributiva devem ser também tributados no mesmo patamar.”⁵¹⁹. Em outras palavras, a finalidade das deduções privadas é retirar da base de cálculo do imposto de renda a parte indisponível da renda. Dessa

⁵¹⁴ SURREY, S. S. *Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures*. Cambridge, MA: Harvard University Press, 1974. p. 15-24.

⁵¹⁵ NABAIS, J. C. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 522 e 690.

⁵¹⁶ TIPKE, K.; YAMASHITA, D. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 33-34.

⁵¹⁷ TIPKE, K.; LANG, J. *Direito Tributário*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. v. 1, p. 463.

⁵¹⁸ *Ibid.* p. 473.

⁵¹⁹ TIPKE, K.; LANG, J. *Direito Tributário*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. v. 1, p. 493.

feita, Tipke e Lang informam:

Também o milionário de rendas tem renda indisponível, que não fica à disposição para o pagamento de imposto. Um milionário de rendas com filhos é menos capaz de contribuição do que um milionário de rendas sem filhos. Quem tem uma renda de mercado de 100.000 euros e deve esforçar-se para satisfazer 50.000 euros de despesas médicas não cobertas pelo seguro é tributariamente tão capaz de contribuição como o titular saudável de uma renda de mercado de 50.000 euros. O cálculo da capacidade contributiva tributária só é assim correto se ele compreende *independentemente de todas as normas de finalidade social todos* fatores positivos e negativos da capacidade contributiva tributária e precisamente ao nível de capacidade contributiva objetiva, todas as remunerações e despesas profissionais e ao nível de capacidade contributiva subjetiva não apenas todas as despesas privadas inevitáveis ou obrigatórias, mas também as receitas privadas correspondentes (por exemplo, assistência social, prestações de um seguro-doença).⁵²⁰

Tipke e Lang alertam que a não mensuração correta da base de cálculo do imposto de renda, com a aferição adequada dos ganhos e despesas, bem como das deduções, acaba gerando um aumento de oneração do sujeito passivo.

Na doutrina americana, há a ideia de consumo tributável, segundo a qual, em princípio, todo o consumo do contribuinte deve ser tributado, sendo exceções a essa regra as despesas dedutíveis, cuja justificativa varia de autor para autor. Segundo Andrews⁵²¹, as despesas com saúde devem ser dedutíveis em razão da necessidade de se considerar o bem-estar dos contribuintes, não apenas a sua capacidade contributiva. Para Edgar,⁵²² essa justificativa estaria ligada ao fato de esse tipo de despesa ser de caráter involuntário. No que tange às doações para caridade, Andrews entende dedutíveis pelo fato de gerar um benefício para toda a coletividade, e o contribuinte não teria como evitá-las, ou seja, não seriam um consumo em si tributável.⁵²³

Há quem defenda, como Surrey,⁵²⁴ que a dedutibilidade seria possível apenas quanto às despesas relacionadas com a produção da renda. Entende que essas deduções (despesas tributárias) seriam subsídios governamentais e por isso deveriam constar do orçamento anual.

Leonetti⁵²⁵ apresenta as seguintes críticas a esse pensamento de Surrey:

a) Surrey parte da premissa de que se a dedutibilidade de alguma despesa fosse supressa, o valor integral desta passaria a ser tributado, ou seja, o contribuinte continuaria incorrendo naquele gasto mesmo sem o benefício, o que não parece provável;

⁵²⁰ TIPKE, K.; LANG, J. *Direito Tributário*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. v. 1, p. 493-494.

⁵²¹ ANDREWS, W. D. Personal deductions on a ideal income tax. *Harvard Law Review*, v. 86, n. 2, p. 346, Dec. 1972.

⁵²² EDGAR, T. The concept of taxable consumption and the deductibility of expenses under na ideal personal income tax base. In: KREVER, R. (Ed.). *Tax conversations*. [S.l.]: Kluwer Law International, 1997. p. 307-308.

⁵²³ ANDREWS, op. cit., p. 346 et seq.

⁵²⁴ SURREY, S. S. *Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures*. Cambridge, MA: Havard University Press, 1974. p. 18.

⁵²⁵ LEONETTI, C. A. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. Barueri: Manolo, 2003. p. 27.

- b) A elaboração da lista das deduções permitidas nem sempre obedece a critérios bem definidos, o que repercute no orçamento das despesas tributárias;
- c) O governo não teria o direito de considerar que a parcela da renda do contribuinte não tributada (por força das deduções) constituiria um subsídio (e, portanto, um favor do Estado).

Ademais, a restrição da dedutibilidade apenas às despesas necessárias à geração da renda leva a crer que o contribuinte teria somente dois tipos de despesas: as imprescindíveis à geração dos rendimentos e as que visariam à satisfação pessoal ou de seus familiares e, portanto, não dedutíveis. Esse não se configura um bom critério pois a despesa com transporte, alimentação é para satisfação pessoal, mas também é essencial para o trabalho, afinal ninguém discute a necessidade de se deslocar e comer durante o período de trabalho.

Edgar⁵²⁶ busca ampliar essa classificação. Para ele, as despesas podem ser: necessárias à geração da renda e por isso dedutíveis; despesas pessoais dedutíveis pois indiretamente relacionadas à geração da renda, do qual seria um exemplo o gasto com transporte; despesas pessoais dedutíveis sem vinculação com a geração de renda; e despesas pessoais indedutíveis.

Outro conceito muito utilizado ao longo do século XX foi o trazido pela Suprema Corte americana: renda é “o ganho derivado do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, estando aí incluídos os lucros decorrentes de vendas ou da conversão de bens de capital [...]”⁵²⁷ Veja que aqui a renda tem um caráter remuneratório, contudo se trata de um conceito bem restrito, afinal não contempla outras fontes de renda, como seria o caso de proventos de qualquer natureza, critério adotado pelo CTN com o fim de ampliar o conceito do que seria renda.

Segundo Torres,

A renda e proventos são conceitos constitucionais abertos, que devem ser trabalhados pela doutrina e pela legislação. A CF não opta por qualquer das teorias elaboradas sobre a noção de renda nem define o fato gerador do tributo. O legislador tem, portanto, liberdade para a concretização normativa, respeitados os limites do sentido possível do conceito de renda, acrescido da noção residual de proventos, como acréscimo de patrimônio em determinado lapso de tempo.⁵²⁸

Como bem alerta Ávila⁵²⁹, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal⁵³⁰ é no sentido

⁵²⁶ EDGAR, T. The concept of taxable consumption and the deductibility of expenses under na ideal personal income tax base. In: KREVER, R. (Ed.). *Tax conversations*. [S.l.]: Kluwer Law International, 1997. p. 311.

⁵²⁷ *Eisner v. Macomber*, 252 U.S. 189, 1920.

⁵²⁸ TORRES, R. L. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010. p. 379-380.

⁵²⁹ ÁVILA, M. *Constitucionalização do Direito Tributário Internacional*. Rio de Janeiro: Ed. Multifoco, 2015. p. 45-46.

⁵³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n.º 201.465/MG. Tribunal Pleno, rel. para acórdão Min. Nelson Jobim, *Diário da Justiça*, 17 out. 2003; ADI n.º 2.588/DF, Tribunal Pleno, rel. Min. Ellen Gracie, *Diário da Justiça*, 18 ago. 2014; RE n.º 582.525/SP, Tribunal Pleno, rel. Min. Joaquim Barbosa, *Diário da Justiça*, 6 fev. 2014.

de que a renda possui um sentido constitucional polissêmico e não ontológico, razão pela qual é válido o conceito legal a ela atribuído.

O CTN define renda como sendo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. Na concepção de Machado, o Código teria adotado o conceito de renda-acrécimo, ou seja, se não houver acréscimo, não há renda ou proventos.⁵³¹ Conforme bem expõe Ribeiro, R.⁵³², o produto do trabalho é o que se recebe pelo resultado de qualquer atividade laborativa, não importando o nome que esses rendimentos recebam, nem se a atividade foi prestada por trabalhador empregado, avulso, autônomo, servidor público ou agente político. Dessa forma, não sendo indenização, é produto do trabalho, conceituando-se como renda, sendo, portanto, o seu recebimento fato gerador do imposto de renda. O produto do capital seria obtido por meio de frutos, oriundos do conjunto de bens do sujeito passivo, que se renovam periodicamente. Podem-se enquadrar nesse conceito os ganhos de capital auferidos quando o valor de venda de um bem é superior ao de sua aquisição. Outros exemplos seriam os juros e os rendimentos de aplicações financeiras. Já a combinação do produto do trabalho com a renda seria, nos termos da lição de Ribeiro, R.⁵³³, o lucro, que nas pessoas físicas se verifica quando são sócias de empresas que distribuem lucros, contudo há isenção dos dividendos e lucros, prevista pelo art. 10 da Lei n.º 9.249/95.

Até aqui foi definido o que se pode considerar como sendo renda, no entanto, para alargar o fato gerador do imposto de renda, o CTN traz a aquisição de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais que não se enquadrem no conceito de renda. Não há uma definição legal para “acrécimo patrimonial”. É possível extraí-la por meio do entendimento doutrinário e jurisprudencial acerca do tema.

Como bem expõe Leonetti:

A expressão “acrécimo patrimonial” traduz a idéia de aumento do patrimônio (de alguém), aumento este que deve ser passível de valoração econômica, isto é, de ter seu valor expresso em unidades monetárias, a fim de que possa haver a identificação da base de cálculo e a conseqüente incidência do tributo. De outro lado, também parece óbvio que o acréscimo patrimonial considerado para fins de tributação da renda é o acréscimo líquido, devendo ser deduzidas assim eventuais despesas incorridas na produção da renda. [...] Ressalte-se que a renda não compreende apenas o aumento líquido do patrimônio em si de um indivíduo durante um certo lapso temporal, mediante a diferença entre os valores do patrimônio no início e no final do período, mas também o que foi consumido nesse período. Não fora assim, o indivíduo que consumisse todos os seus rendimentos anuais nada pagaria a título de imposto, ao passo que aquele com idêntica renda mas que investiu parte desta, aumentando seu

⁵³¹ MACHADO, H. de B. Artigos 16 a 76. In: NASCIMENTO, C. V. do (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 89.

⁵³² RIBEIRO, R. L. *Tributos: teoria geral e espécies*. Rio de Janeiro: Impetus, 2013. p. 101.

⁵³³ *Ibid.* p. 102.

patrimônio, teria imposto a pagar.⁵³⁴

Para a professora Derzi, “renda é o produto, fluxo ou acréscimo patrimonial, inconfundível com o patrimônio de onde promana, assim entendido o capital, o trabalho ou a sua combinação”⁵³⁵.

E proventos:

[...] é forma específica de rendimento tributável, tecnicamente compreendida como o que é ‘fruto não da realização **imediate e simultânea** de um patrimônio, mas sim, do acréscimo patrimonial resultante de uma atividade que já cessou, mas que ainda produz rendimentos’, como os benefícios de origem previdenciária, pensões e aposentadoria. Já proventos em acepção ampla, como **acrécimos patrimoniais não resultantes do capital ou do trabalho**, são todos aqueles de ‘origem ilícita e bem aqueles cuja origem não seja identificável ou comprovável’ (cf. MODESTO CARVALHOSA, op. cit., p. 94, grifo do autor).⁵³⁶

Para Leonetti:

[...] os proventos de qualquer natureza referidos no art. 43, II, do CTN, compreendem todos os acréscimos patrimoniais (líquidos) que não decorram do trabalho e/ou do capital e tampouco de heranças, legados e doações. Assim, são proventos de qualquer natureza os ganhos decorrentes de concursos e sorteios em geral, e de apropriações ou transações ilícitas. A menção a acréscimos patrimoniais líquidos objetiva enfatizar que apenas estes são verdadeiros acréscimos ao patrimônio do adquirente, conforme já exposto anteriormente. Por óbvio também que o ingresso, em dinheiro ou em bens ou direitos, no patrimônio de alguém, com o mero intuito de repô-lo ao estado anterior, seja por decorrer de um negócio jurídico, seja por se tratar de indenização, não configura fato gerador do imposto⁵³⁷.

Deve ser feita a distinção entre renda e receita. Essa constitui o mero trânsito de valores ou bens para o patrimônio de alguém, sem que isso necessariamente represente incremento patrimonial. Já a renda, como dito, implica necessariamente aumento patrimonial líquido ou consumo efetivo de bens e serviços⁵³⁸. A CRFB trata de forma diferenciada a renda e a receita, o que pode ser verificado na análise do disposto nos arts. 153, inciso III, e 195, inciso I, alínea b, razão pela qual o imposto de renda jamais poderá recair sobre a receita.

Para Ribeiro, R.:

[...] há um conceito constitucional de renda implícito no Texto Maior, a partir do próprio art. 153, III, CF, que está associado à idéia de riqueza em movimento (riqueza dinâmica), auferida em determinado período de tempo, que acresce à realidade patrimonial já consolidada em períodos anteriores (riqueza estática revelada pelo patrimônio), mas que com ele não se confunde, como reconhecem de forma pacífica

⁵³⁴ LEONETTI, C. A. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. Barueri: Manolo, 2003. p. 66.

⁵³⁵ DERZI, M. de A. M. *Os conceitos de renda e de patrimônio: efeitos da correção monetária insuficiente no imposto de renda*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992. p. 23.

⁵³⁶ MODESTO CARVALHOSA apud DERZI, 1992. p. 23-24.

⁵³⁷ LEONETTI, C. A. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. Barueri: Manolo, 2003. p. 69.

⁵³⁸ Ibid. p. 71.

a nossa doutrina e jurisprudência, sendo impossível ao legislador infraconstitucional alargá-lo. Não podendo onerar o patrimônio, mas apenas os seus frutos, a competência constitucional para a instituição do IR se identifica com o acréscimo patrimonial.⁵³⁹

Proventos, como já dito, consistem em qualquer acréscimo patrimonial que não derive do capital ou do trabalho, ou da combinação desses. Podem ser os frutos de uma atividade que já cessou, como é o caso da aposentadoria ou pensão, ou prêmios obtidos em loterias, ou então recursos de origem ilícita, tributados com base no princípio do *pecunia non olet* (art. 118 do CTN)⁵⁴⁰.

Dessa feita, segundo Carrazza:

Para que haja *renda e proventos de qualquer natureza* é imprescindível que o capital, o trabalho, ou a conjugação de ambos produzam, entre dois momentos temporais, *riqueza nova*, destacada daquela que lhe deu origem e capaz de gerar outra.⁵⁴¹

Queiroz acrescenta que:

Renda e proventos de qualquer natureza (ou *renda* em sentido amplo ou simplesmente Renda) é conceito que está contido em normas constitucionais relativas ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e que designa o acréscimo de valor patrimonial, representativo da obtenção de produto ou de simples aumento no valor do patrimônio, apurado, em certo período de tempo, a partir da combinação de todos os fatos que contribuem para o acréscimo de valor do patrimônio (fatos-acréscimos) com certos fatos que, estando relacionados ao atendimento das necessidades vitais básicas ou à preservação da existência, com dignidade, tanto da própria pessoa quanto de sua família, contribuem para o decréscimo de valor do patrimônio (fatos-decrescimos).⁵⁴²

Por fim, vale trazer lição de Oliveira, R., conforme o qual:

[...] considerando que o fato gerador do imposto de renda é sempre aumento no patrimônio do contribuinte, ele somente ocorrerá se houver, dentro do período de apuração, uma soma algébrica positiva de todos os fatores positivos (direitos) e negativos (obrigações) que o tenham afetado, de tal sorte que se pode dizer que o fato gerador do imposto de renda se exprime pela equação *mais direitos menos obrigações é igual a lucro*, e, ao contrário, *menos direitos mais obrigações é igual a prejuízo*.⁵⁴³

⁵³⁹ RIBEIRO, R. L. *Tributos: teoria geral e espécies*. Rio de Janeiro: Impetus, 2013. p. 98.

⁵⁴⁰ Existem julgados no STF, dos quais um exemplo é o HC n.º 94.240/SP, julgado pela Primeira Turma, sob a relatoria do Min. Dias Tóffoli, publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 13 out. 2011, que deixa claro o seguinte: “[...] 2. A jurisprudência da Corte, à luz do art. 118 do Código Tributário Nacional, assentou entendimento de ser possível a tributação da renda obtida em razão de atividade ilícita, visto que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza de seu objeto ou dos seus efeitos. Princípio do *non olet*. Vide o HC n.º 77.530/RS, Primeira Turma, relator Ministro Sepúlveda Pertence, Diário da Justiça, 18set. 1998.”

⁵⁴¹ CARRAZZA, R. A. *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 40.

⁵⁴² QUEIROZ, L. C. S. de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma Tributação Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 239.

⁵⁴³ OLIVEIRA, R. M. de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 74.

Veja que o fato gerador do imposto de renda é sempre um acréscimo patrimonial⁵⁴⁴, o que leva à conclusão de que verbas indenizatórias, por não gerarem acréscimo, mais sim buscarem devolver o receptor à situação anterior à injusta agressão, não são fato gerador do imposto de renda. Seguem exemplos de situações que saem do âmbito de incidência do imposto de renda, justamente por terem natureza indenizatória⁵⁴⁵: indenização por desapropriação⁵⁴⁶, recebimento de verbas decorrentes da adesão a plano de demissão incentivada⁵⁴⁷, pagamento de férias não gozadas⁵⁴⁸, do abono pecuniário de férias⁵⁴⁹, das férias proporcionais e do terço constitucional de férias não gozadas⁵⁵⁰, pagamento de licenças não gozadas por necessidade do serviço⁵⁵¹, bem como folgas, abonos e licenças-prêmio convertidas em pecúnia⁵⁵², bem como no pagamento de juros de mora calculados sobre as verbas indenizatórias, já que visam à recomposição do patrimônio⁵⁵³, pagamento de indenização por danos morais⁵⁵⁴. O STJ firmou, recentemente, por meio de enunciado, o entendimento de que o pagamento de indenização por horas extras trabalhadas é tributável pelo imposto de renda.⁵⁵⁵ Insta ressaltar, nesse ponto, que também são tributadas pelo imposto de renda todas as verbas rescisórias pagas por liberalidade, salários em atraso, adicional noturno, entre outras que têm a natureza remuneratória do

⁵⁴⁴ Como bem observa Ávila, esse entendimento é acolhido pelo Supremo Tribunal Federal desde longa data, vide os acórdãos citados pelo pós-doutor para embasar seu entendimento: RE n.º 89.791/RS, Primeira Turma, rel. Min. Cunha Peixoto, *Diário da Justiça*, 20 out. 1978; RE n.º 117.887/SP, Tribunal Pleno, rel. Min. Carlos Velloso, *Diário da Justiça*, 23 abr. 1993.

⁵⁴⁵ Há repercussão geral reconhecida no RE n.º 855.091/RS, de relatoria do Min. Dias Toffoli, onde será analisado se os juros de mora incidentes sobre o atraso no pagamento de verba trabalhista, salarial e previdenciária.

⁵⁴⁶ Enunciado n.º 39 da súmula de jurisprudência do antigo Tribunal Federal de Recursos: “Não está sujeita ao imposto de renda a indenização recebida por pessoa jurídica em decorrência de desapropriação amigável ou judicial.”

⁵⁴⁷ Enunciado n.º 215 da súmula de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça: “A indenização recebida pela adesão a programa de incentivo à demissão voluntária não está sujeita à incidência do imposto de renda.”

⁵⁴⁸ Enunciado n.º 125 da súmula de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça: “O pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço não está sujeito à incidência do imposto de renda.”

⁵⁴⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RESP n.º 660719/PB. 2ª Turma, rel. Min. Franciulli Neto, *Diário da Justiça*, p. 304, 28 fev. 2005; STJ, RESP n.º 341321/AL, 1ª Turma, rel. Min. Garcia Vieira, *Diário da Justiça*, 11 mar. 2002. p. 203.

⁵⁵⁰ Enunciado n.º 386 da súmula de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça: “São isentas do imposto de renda as indenizações de férias proporcionais e o respectivo adicional.”

⁵⁵¹ Enunciado n.º 136 da súmula de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça: “O pagamento de licença-prêmio não gozada por necessidade do serviço não está sujeito ao imposto de renda.”

⁵⁵² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RESP n.º 267539/SP. 2ª Turma, rel. Min. Eliana Calmon, *Diário da Justiça*, 20 nov. 2000. p. 228.

⁵⁵³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RESP n.º 1227133/RS. Primeira Seção, rel. para acórdão Min. Cesar Asfor Rocha, *Diário da Justiça Eletrônico*, 19 out. 2011.

⁵⁵⁴ Enunciado n.º 498 da súmula de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça: “Não incide imposto de renda sobre a indenização por danos morais.”

⁵⁵⁵ Enunciado n.º 463 da súmula de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça: “Incide imposto de renda sobre os valores percebidos a título de indenização por horas extraordinárias trabalhadas, ainda que decorrentes de acordo coletivo.”

trabalho.⁵⁵⁶ Ademais, verifica-se da mesma forma sua incidência no que tange aos lucros cessantes⁵⁵⁷.

O RIR/99 traz, em seu Capítulo II, art. 39, principal dispositivo dessa seção, os rendimentos isentos⁵⁵⁸ ou não tributáveis, entre os quais serão citados os mais relevantes:

- 1) Ajuda de custo;
- 2) Ganho de capital auferido na alienação de bens e direitos de pequeno valor (igual ou inferior a vinte mil reais, no mês da alienação – sendo vários bens, a análise recai sobre o conjunto deles);
- 3) Ganho de capital auferido na alienação do único imóvel que o titular possua (limitado o valor a até R\$ 440.000,00), desde que não tenha sido realizada qualquer outra alienação nos últimos cinco anos;
- 4) Alimentação, transporte e uniformes ou vestimentas especiais de trabalho, fornecidas gratuitamente pelo empregador a seus empregados, ou a diferença entre o preço cobrado e o valor de mercado;
- 5) Auxílio-alimentação e o auxílio transporte pagos, em pecúnia, aos servidores públicos federais ativos da Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional;
- 6) Valores recebidos por deficiente mental (pessoa que, independentemente da idade, apresenta funcionamento intelectual subnormal com origem durante o período de desenvolvimento e associado à deterioração do comportamento adaptativo) a título de pensão, pecúlio, montepio e auxílio, quando decorrentes de prestações do regime de previdência social ou de entidades de previdência privada;
- 7) Bolsas de estudo e de pesquisa caracterizadas como doação, quando recebidas exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas e desde que os resultados dessas atividades não representem vantagem para o doador, nem importem contraprestação de serviços;
- 8) Rendimentos auferidos em contas de depósito de poupança;
- 9) Valor locatício do prédio construído, quando ocupado por seu proprietário ou cedido gratuitamente para uso do cônjuge ou de parentes de primeiro grau;

⁵⁵⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. ERESP n.º 515148/RS, Primeira Seção, rel. Min. Luiz Fux, *Diário da Justiça*, p. 190, 20 fev. 2006; STJ, RMS n.º 19088/DF, 2ª Turma, rel. Min. Humberto Martins, *Diário da Justiça*, 20 abr. 2007. p. 330.

⁵⁵⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. ERESP n.º 695499/RJ. Primeira Seção, rel. Min. Herman Benjamin, *Diário da Justiça*, 24 set. 2007. p. 236.

⁵⁵⁸ Idem ao art. 6º da Lei n.º 7.713/88. Quanto às isenções, vale lembrar os seguintes artigos: 150, § 6º, CRFB, 111, 176 e 178 do CTN, bem como o enunciado n.º 544 da súmula de jurisprudência do STF, que determina: “Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”.

- 10) Contribuições pagas pelos empregadores relativas a programas de previdência privada em favor de seus empregados e dirigentes;
- 11) Diárias destinadas, exclusivamente, ao pagamento de despesas de alimentação e pousada, por serviço eventual realizado em município diferente do da sede do seu trabalho, inclusive no exterior;
- 12) Valor dos bens adquiridos por doação ou herança;
- 13) Indenização reparatória por danos físicos, invalidez ou morte, ou por bem material danificado ou destruído, em decorrência de acidente, até o limite fixado em condenação judicial, exceto no caso de pagamento de prestações continuadas;
- 14) Indenização por acidente de trabalho;
- 15) Indenização destinada a reparar danos patrimoniais em virtude de rescisão de contrato;
- 16) Pagamento efetuado por pessoas jurídicas de direito público a servidores públicos civis, a título de incentivo à adesão a programas de desligamento voluntário;
- 17) Indenização e aviso prévio pagos por despedida ou rescisão do contrato de trabalho, até o limite garantido pela lei trabalhista ou por dissídio coletivo e convenções trabalhistas homologadas pela Justiça do Trabalho, bem como o montante recebido pelos empregados e diretores e seus dependentes ou sucessores, referente aos depósitos, juros e correção monetária creditados em contas vinculadas, nos termos da legislação do FGTS;
- 18) Indenização em virtude de desapropriação para fins de reforma agrária, quando auferida pelo desapropriado;
- 19) Indenização recebida por liquidação de sinistro, furto ou roubo, relativo ao objeto segurado;
- 20) Indenização de transporte a servidor público da União que realizar despesas com a utilização de meio próprio de locomoção para a execução de serviços externos por força das atribuições próprias do cargo;
- 21) Juros produzidos pelas letras hipotecárias;
- 22) Lucros ou dividendos efetivamente pagos a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, que não ultrapassem o valor que serviu de base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, deduzido do imposto correspondente;
- 23) 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;

- 24) Valores recebidos a título de pensão, quando o beneficiário do rendimento for portador de doença grave, exceto a decorrente de moléstia profissional;
- 25) Montante dos depósitos, juros, correção monetária e quotas-partes, creditados em contas individuais pelo PIS e PASEP;
- 26) Proventos de aposentaria ou reforma, desde que motivadas por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, estados avançados de doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, e fibrose cística (mucoviscidose);
- 27) 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 entidade de previdência privada, até o valor de novecentos reais por mês, a partir do mês em que o contribuinte completar sessenta e cinco anos de idade, sem prejuízo da parcela isenta prevista na tabela de incidência mensal do imposto;
- 28) Valores pagos ao titular ou sócio da microempresa ou empresa de pequeno porte, que optarem pelo SIMPLES, salvo os que corresponderem a *pro labore*, aluguéis ou serviços prestados;
- 29) Valor do salário família;
- 30) Rendimentos percebidos pelas pessoas físicas decorrentes de seguro-desemprego, auxílio-natalidade, auxílio-doença, auxílio-funeral e auxílio-acidente, pagos pela previdência oficial da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e pelas entidades de previdência privada;
- 31) Capital das apólices de seguro ou pecúlio pago por morte do segurado, bem como os prêmios de seguro restituídos em qualquer caso, inclusive no de renúncia do contrato;
- 32) Seguros recebidos de entidades de previdência privada decorrentes de morte ou invalidez permanente do participante;
- 33) Valor dos serviços médicos, hospitalares e dentários mantidos, ressarcidos ou pagos pelo empregador em benefício de seus empregados;
- 34) Diferença a maior entre o valor de mercado de bens e direitos, recebidos em devolução de capital social e o valor destes constantes da declaração de bens do titular, sócio ou acionista, quando a devolução for realizada pelo valor de mercado;
- 35) Ganhos líquidos auferidos por pessoa física em operações no mercado à vista

de ações nas bolsas de valores e em operações com ouro, ativo financeiro, cujo valor das alienações realizadas em cada mês seja igual ou inferior a quatro mil, cento e quarenta e três reais e cinquenta centavos para o conjunto de ações e para o ouro, ativo financeiro, respectivamente.

Importante salientar que esse dispositivo tem relevância para os casos de isenção, nos quais há um acréscimo patrimonial que estaria sujeito à tributação pelo imposto de renda, mas a legislação impede que essa tributação se verifique por diversos fatores. Contudo, na lista há casos, como o de indenizações e pagamento de prêmio de seguro, nos quais não houve acréscimo patrimonial, não há riqueza nova a ser tributada, portanto não ocorreu o fato gerador do imposto de renda, não sendo hipótese de isenção, no sentido técnico, mais sim de não incidência. Dessa forma, toda vez que houver situações em que não exista de fato uma riqueza nova a ser tributada, não há a incidência do imposto, não sendo necessária a previsão expressa em lei para impedir tal tributação, bastando demonstrar a inoccorrência do fato gerador do imposto de renda no caso concreto.

Um outro ponto que vale destacar relaciona-se ao tratamento anti-isonômico conferido aos servidores públicos federais, e não extensivo aos demais trabalhadores, atinente ao auxílio-alimentação e transporte em pecúnia. Diz-se isso porque a legislação em vigor, como visto no número cinco acima, prevê a isenção para “auxílio-alimentação e o auxílio-transporte pagos, em pecúnia, aos servidores públicos federais ativos da Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional”, mas não dá o mesmo tratamento para os empregados públicos, nem para os privados, o que foi recentemente confirmado pela Solução de Divergência COSIT nº. 3, de 26/2/2015. Pergunta-se: qual a diferença entre os respectivos funcionários? Por que o servidor público tem essa isenção e os outros não? Claramente isso configura um privilégio odioso, proibido pela Constituição no art. 150, inciso II. Ademais, de fato, entende-se que essas verbas teriam caráter indenizatório e, por isso, não estariam sujeitas ao imposto de renda, por não se enquadrarem no conceito de renda, o que inclusive foi objeto do Enunciado nº. 23 da Súmula da Turma Regional de Uniformização da 2ª Região, que dispõe: “Não incide imposto de renda sobre a parcela remuneratória denominada auxílio-almoço, nos termos do art. 6º, inciso I, da Lei nº. 7.713/88”, publicada em 30/8/2016. Dessa forma, essa disposição veiculada na legislação do imposto de renda é claramente inconstitucional.

Os rendimentos tributáveis vêm elencados no Capítulo III, ao longo de diversos artigos, sendo os mais relevantes: art. 43, que trata dos rendimentos do trabalho assalariado⁵⁵⁹; art. 45,

⁵⁵⁹ Não integra esse conceito o que a empresa fornece como instrumentos ou condições de trabalho (computador que usa em casa) ou as liberdades sociais que melhoram a qualidade de vida do empregado, sempre no interesse

o qual regula os rendimentos não assalariados; arts. 49 e 50, relativos a rendimentos de aluguel e royalty; art. 54, em que se aborda a tributação de pensão judicial, e o art. 55, que cuida de outros rendimentos. Como exemplos, pode-se citar: salários, vencimentos, ordenados, bolsas de estudo e pesquisa e remuneração de estagiários; férias, acrescidas dos respectivos abonos, e licenças-prêmio, inclusive quando convertidas em pecúnia; gratificações, comissões e corretagens; aluguel do imóvel ocupado pelo empregado e pago pelo empregador a terceiros; o valor locatício da cessão de uso de bens de propriedade do empregador; pagamento ou ressarcimento, pelo empregador, de tributos e encargos legais de responsabilidade do empregado; remuneração de serviços prestados por administradores e membros de conselhos de empresas, por titulares de empresa individual, por representantes comerciais autônomos e por trabalhadores que prestam serviços a diversas empresas; benefícios recebidos de entidades de previdência privada; benefícios indiretos concedidos pela empresa a seus administradores e assessores, ou a terceiros; honorários do livre exercício profissional; emolumentos dos serventuários da justiça; comissões de despachantes e leiloeiros; direitos autorais; aluguéis e royalties em geral, inclusive o valor locatício do imóvel cedido gratuitamente; cancelamento de dívida; lucros da prática eventual de comércio e/ou indústria; juros e indenizações por lucros cessantes, juros compensatórios e moratórios de qualquer natureza, laudêmio; juros decorrentes de capital aplicado e rendimentos da atividade rural em geral.

Conclui-se que o fato gerador do imposto de renda é qualquer riqueza nova que seja acrescida ao patrimônio, quer obtida por meio da renda, quer de proventos de qualquer natureza. Essa riqueza deve estar disponível ao seu titular e estar fisicamente em seu patrimônio. Se o fato gerador é a riqueza nova, para que essa se verifique, fundamental será diminuir das receitas obtidas as despesas realizadas (feitas para auferir a renda, bem como as relativas à subsistência do contribuinte e família), sendo, na verdade, o fato gerador desse imposto o resultado dessa operação de subtração entre receitas e despesas, ponto que será desenvolvido mais detalhadamente no item relativo à base de cálculo do imposto.

maior da empresa, tais como clubes, curso de idiomas, plano de saúde, auxílio-alimentação, transporte, desde que não integrantes do contrato de trabalho, como elemento integrante da remuneração. Veja-se que esses dois conceitos diferem do salário in natura, pois nesse caso sempre há uma contraprestação pelo trabalho exercido, fixada por mútuo consenso entre as partes.

3.2.3.1.3 Aspecto espacial do fato gerador

O imposto de renda busca prestigiar o princípio da extraterritorialidade, alcançando lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior. Essa aplicação do princípio da extraterritorialidade está muito relacionada à técnica da universalidade, que informa o imposto de renda, afinal, como já dito, ele deve tributar toda a renda da pessoa, não importa onde ela esteja, o que é reforçado pelo comando legal previsto no art. 43, §§ 1º e 2º, do CTN.

3.2.3.2 A base de cálculo e alíquota do IRPF

Nos termos do art. 44 do CTN, “a base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.” Em outras palavras, é o rendimento obtido ao longo do ano-base. A regra é que a base seja o montante real, conforme dispõe Ribeiro, R.:

Seja como for, a primazia implícita da base de cálculo real decorre de que, havendo possibilidade de ser determinada e comprovada, ela se impõe como direito do contribuinte a ver o imposto incidir sobre a verdadeira grandeza do aumento do seu patrimônio.

Por outro lado, nas mesmas circunstâncias e ressalvada a opção do contribuinte pelo lucro presumido, também é um direito do fisco lançar o tributo sobre a base real de acréscimo patrimonial do contribuinte, pois este é o verdadeiro substrato econômico que se constitui no fato gerador do imposto.⁵⁶⁰

O IRPF adota o sistema de bases correntes (art. 3º da Lei nº. 9.250/95), como já dito, em que se recolhe o tributo à medida que são auferidos os rendimentos, sendo ele devido no mês em que os recebe⁵⁶¹. Por ocasião da declaração anual de ajuste é que são feitas as compensações com o que foi recolhido antecipadamente, bem como serão descontados os abatimentos, deduções e despesas previstas em lei.

A Lei nº. 9.250/95 veicula, em seus artigos 4º, 8º e 12, as deduções permitidas e justifica tal previsão no respeito à capacidade contributiva (técnica da pessoalidade e limite inferior – mínimo existencial), sendo assim obtido o montante real. Importante destacar quais são as deduções permitidas hoje pela legislação do imposto de renda, tendo em vista que essa será a base para o questionamento a ser desenvolvido ao longo do próximo capítulo. As deduções

⁵⁶⁰ RIBEIRO, R. L. *Tributos: teoria geral e espécies*. Rio de Janeiro: Impetus, 2013. p. 402.

⁵⁶¹ Está sujeito, portanto, ao regime de caixa.

mensais permitidas são:

- a) Contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sem limite;
- b) Contribuições para entidades de previdência privada, domiciliadas no país, cujo ônus tenha sido do contribuinte, e que não podem ultrapassar 12% dos rendimentos anuais do contribuinte;
- c) Despesas escrituradas em livro-caixa para os contribuintes que percebem rendimentos de trabalho não assalariado, sem limite, desde que restritas a: (i) remuneração paga a empregados; (ii) emolumentos pagos a terceiros; e (iii) despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora;
- d) Importância mensal de R\$ 189,59 por dependente, a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015, a título de despesas com sua manutenção, independentemente de comprovação. São dependentes: (i) o cônjuge; (ii) o companheiro, desde que haja prole ou vida em comum por mais de cinco anos; (iii) o filho ou enteado com até 21 anos, ou com até 24, se estudante de nível técnico ou superior, ou, ainda, com qualquer idade se incapaz para o trabalho; (iv) o menor pobre, com até 21 anos, criado, educado e sob a guarda judicial do contribuinte; (v) o irmão, neto e bisneto, sem arrimo dos pais, com até 21 anos e sujeito à guarda judicial do contribuinte, ou com até 24, se estudante de nível técnico ou superior ou ainda com qualquer idade, se incapaz para o trabalho; (vi) os pais, avós e bisavós, desde que não auferam rendimentos superiores ao limite da isenção mensal; (vii) o absolutamente incapaz sob a tutela ou curatela do contribuinte;
- e) Pensão alimentícia⁵⁶² judicial, sem limite;
- f) A quantia de R\$ 1.903,98, por mês, a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015, 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 privada, a partir do mês em que o contribuinte completar 65 anos de idade;
- g) Despesas com ação judicial necessária ao recebimento de rendimentos acumulados, inclusive honorários de advogado, desde que não indenizadas.

Queiroz critica essas deduções mensais realizadas pela fonte pagadora, pois não

⁵⁶² Vide arts. 1.694 a 1.710 do Código Civil e Enunciado n.º 358 da súmula de jurisprudência do STJ, que dispõe: “O cancelamento de pensão alimentícia de filho que atingiu a maioridade está sujeito à decisão judicial, mediante contraditório, ainda que nos próprios autos”.

representam a totalidade das despesas dedutíveis no mês. De fato, só na apuração anual, ou seja, na declaração, é que será possível levar em conta todos os gastos efetuados e então obter efetivamente o acréscimo patrimonial, riqueza nova, sujeita à tributação pelo IRPF⁵⁶³.

Estas são as deduções anuais veiculadas na declaração de ajuste:

- a) Contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sem limite;
- b) Contribuições para entidades de previdência privada, domiciliadas no país, cujo ônus tenha sido do contribuinte, e que não podem ultrapassar 12% dos rendimentos anuais do contribuinte;
- c) Despesas escrituradas em livro-caixa para os contribuintes que percebem rendimentos de trabalho não assalariado, sem limite, desde que restritas a: (i) remuneração paga a empregados; (ii) emolumentos pagos a terceiros; e (iii) despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora⁵⁶⁴;
- d) Pensão alimentícia judicial, sem limite;
- e) Pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias⁵⁶⁵;
- f) Pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes⁵⁶⁶,

⁵⁶³ QUEIROZ, M. E. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri, SP: Manole, 2004. p. 404.

⁵⁶⁴ Penha (2011, p. 313-314) lista as seguintes despesas como dedutíveis: “(i) as despesas com aluguel utilizado na instalação do negócio; (ii) gastos com água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo; (iii) a quinta parte de despesas com aluguel, energia, água, gás, taxas, impostos, telefone, condomínio, quando o imóvel residencial for também utilizado na atividade profissional, e não for possível a comprovação de quais despesas são relativas ao exercício da atividade profissional; (iv) as despesas com roupas especiais e publicações necessárias a atividade profissional; as contribuições a sindicatos, associações e conselhos relacionadas com a atividade do profissional autônomo; (v) despesas com propaganda e participação em congressos, seminários e outros encontros científicos.” [PENHA, José Ribamar Barros. *Imposto de Renda Pessoa Física: Norma, Doutrina, Jurisprudência e Prática*. 2. ed. São Paulo: MP Ed., 2011].

⁵⁶⁵ Nesse contexto se incluem os gastos com Planos de Saúde, com seguro-saúde, com internação hospitalar ainda que na residência do contribuinte ou dependente, com pernas e braços mecânicos, cadeira de rodas, andadores ortopédicos, palmilhas e calçados ortopédicos, e qualquer outro aparelho ortopédico destinado à correção de desvio na coluna ou problemas em membros ou articulações, sendo necessário laudo médico que dê suporte. Também são considerados gastos dedutíveis os com a transferência do paciente, bem como despesas de instrução de deficiente físico ou mental uma vez atestada a deficiência por laudo médico e o ensino seja ministrado em instituições especializadas no tratamento dessas pessoas. As despesas realizadas com medicamentos, lente intra-ocular em cirurgia de catarata, com a aquisição de aparelho ortodôntico, os gastos com parafusos e placas nas cirurgias ortopédicas ou odontológicas, marca-passo, assistência social, massagista, enfermeiro só podem ser deduzidas se integrarem a conta emitida pelo profissional ou pelo estabelecimento hospitalar.

⁵⁶⁶ Não são possíveis as deduções de gastos relativos à aquisição de uniforme, material escolar, livros, revistas e jornais, bem como com aulas particulares de música, dança, natação, ginástica, corte e costura, informática, cursos preparatórios para concursos, aulas de idiomas, entre outros.

efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo creches e pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de R\$ 3.561,20, a partir do ano-calendário de 2015;

h) A quantia, por dependente, de R\$ 2.275,08 a partir do ano-calendário de 2015, sendo dependente: (i) o cônjuge; (ii) o companheiro, desde que haja prole ou vida em comum por mais de cinco anos; (iii) o filho ou enteado com até 21 anos, ou com até 24, se estudante de nível técnico ou superior, ou ainda, com qualquer idade se incapaz para o trabalho; (iv) o menor pobre, com até 21 anos, criado, educado e sob a guarda judicial do contribuinte; (v) o irmão, neto e bisneto, sem arrimo dos pais, com até 21 anos e sujeito à guarda judicial do contribuinte, ou com até 24, se estudante de nível técnico ou superior ou ainda com qualquer idade, se incapaz para o trabalho; (vi) os pais, avós e bisavós, desde que não auferam rendimentos superiores ao limite da isenção mensal; (vii) o absolutamente incapaz sob a tutela ou curatela do contribuinte;

i) A quantia de R\$ 1.903,98, por mês, a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015, 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 privada, a partir do mês em que o contribuinte completar 65 anos de idade.

Vale ressaltar que essas deduções, essenciais, como já dito, para aferir a efetiva riqueza nova, apta a ser tributada pelo imposto de renda, não se amoldam perfeitamente à capacidade contributiva, não sendo clara a observância da pessoalidade e igualdade na sua veiculação.

Importante salientar que, antes da Lei n.º 7.713/88, que comprometeu substancialmente o caráter pessoal do imposto de renda e o respeito à capacidade contributiva, havia previsão de deduções da base do imposto, por meio de deduções cedulares, e os rendimentos do trabalho assalariado, classificados na Cédula C, admitiam as seguintes deduções: contribuições para institutos e caixas de aposentadoria e pensões; contribuição sindical; contribuições para associações científicas; despesas com aquisição de livros, revistas e jornais necessários para o desempenho da função; despesas com aquisição de instrumentos, utensílios e materiais necessários para os cargos e funções; gastos pessoais de passagens, alimentação e alojamento, em caso de viagens; despesas de aquisição de uniformes e roupas especiais para o trabalho;

juros e amortização de empréstimos para educação ou aperfeiçoamento, entre outras⁵⁶⁷.

Já os rendimentos do trabalho autônomo, classificados na Cédula D, admitiam as seguintes deduções: despesas necessárias relacionadas com a atividade profissional, independentemente de comprovação, até 20% do rendimento bruto; sendo exigida a comprovação e escrituração de livro-caixa, para despesas superiores a esse limite, entre as quais: contribuição sindical; contribuições para associações científicas; contribuições para órgãos e conselhos de classe; despesas de consumo, como material de escritório, de limpeza e de conservação; despesas de aquisição de livros e impressos técnicos; despesas de comparecimento a encontros científicos relacionados à função; despesas de propaganda; entre outras⁵⁶⁸.

Basta uma comparação entre o regime anterior de tributação do trabalhador assalariado e autônomo e o regime atual para se constatar que antes havia um tratamento igualitário entre os trabalhadores, o que se espera, afinal a única diferença que os separa é o vínculo jurídico com a fonte pagadora. No mais, as necessidades são idênticas. Contudo, o regime atual, desprezando a necessidade de tratamento igual aos iguais, maculando por isso a isonomia e a própria capacidade contributiva, gera uma tributação maior para o contribuinte assalariado comparado ao autônomo, pois não pode deduzir os gastos necessários à percepção do rendimento (livros, aluguel, telefone, água, luz, inscrições e deslocamentos para participar em congressos, contribuições sindicais, contribuição para a Ordem dos Advogados do Brasil, por exemplo), também chamados gastos profissionais. Dessa forma, tem-se claramente que, por exemplo, um advogado assalariado não poderá deduzir o custo de sua contribuição à Ordem dos Advogados, nem o custo de um congresso de que participe, ou de um livro que adquira, enquanto um advogado autônomo poderá fazê-lo, não havendo qualquer diferença entre eles, apenas, como já dito, o vínculo jurídico que o liga à fonte pagadora.

No antigo regime, também era permitida a dedução da base de cálculo do imposto de renda dos juros de dívidas pessoais, até certo limite de valor anual⁵⁶⁹. Contudo, essa previsão não sobreviveu muito tempo, apesar de, numa situação de crise financeira na qual o Brasil está mergulhado, a realidade do endividamento das famílias ser gritante. Uma previsão dessas poderia auxiliar numa melhor aferição da efetiva capacidade contributiva dessas famílias, mas sem dúvida parece não ser esse o objetivo da atual legislação do imposto de renda.

⁵⁶⁷ BRASIL. Lei n.º 4.506/1964, art. 18; RIR, aprovado pelo Decreto n.º 85.450/1980, art. 47.

⁵⁶⁸ BRASIL. Decreto-Lei n.º 1.198/1971, art. 3º; RIR, aprovado pelo Decreto n.º 85.450/1980, art. 48; e Pareceres Normativos CST ns. 358/1970, 133/73 e 60/1978.

⁵⁶⁹ BRASIL. Decreto-Lei n.º 5.844/1943, art. 20; Decreto-Lei n.º 1.494/1976, art. 15; e RIR, aprovado pelo Decreto n.º 85.450/1980, art. 72.

Também no regime anterior, havia a previsão dos “abatimentos da renda bruta”, que somados e excluídos alguns, não poderiam ultrapassar 50% da renda bruta⁵⁷⁰. Um desses abatimentos relacionava-se às despesas com moradia. Permitia-se a redução das despesas com aluguel até determinado valor⁵⁷¹, bem como a dedução, até certo valor, dos juros pagos ao Sistema Financeiro de Habitação, que inicialmente foram enquadrados como juros de dívidas pessoais e, depois, como os únicos juros passíveis de abatimento, e englobaram, durante um período, metade do reajuste das próprias prestações⁵⁷². Hoje esse tipo de abatimento inexistente. Leva-se em consideração a moradia apenas para o fim de tributar a renda auferida pelo proprietário no caso de aluguel de seu imóvel, ou seja, só a vertente arrecadatória, o que se afigura um grande contrassenso, pois a CRFB vigente é muito mais garantista que a anterior, além de minudente em termos dos princípios que regem o imposto de renda, tais como a capacidade contributiva e sua técnica da pessoalidade. Atente-se que, no sistema brasileiro, como será trabalhado no capítulo 4, a moradia é um direito consagrado, em sua esfera mínima, pelo art. 7º, inciso IV, e, na máxima, pelo art. 6º, ambos da CRFB, além de ser competência de todas as esferas do governo a promoção de programas de construção de moradias, bem como melhorias das condições habitacionais, nos termos do art. 23, inciso IX, da CRFB.

Quanto às despesas médicas, indicadas na letra e, há ainda uma ampla gama que se encontra fora do amparo das deduções listadas, tais como: despesas com vacinação, *stents* farmacológicos, lentes de contato, óculos, aparelhos de surdez, bem como despesas com medicamentos e enfermeiros fora do âmbito hospitalar.

No que tange as despesas relativas à educação, melhor sorte não socorre a legislação em vigor. A realidade de hoje, apontada na letra f, é extremamente limitada ante o que era previsto no regime anterior à malsinada Lei n.º 7.713/88, pois era possível abater as despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, até determinado limite individual de valor e até certo limite global (limite individual multiplicado pelo número de pessoas que realizavam essas despesas). Além disso, abrangia: anuidade escolar; mensalidades e taxas escolares; livros, cadernos e material escolar, inclusive enciclopédias; uniformes escolares; transporte escolar; contribuições para associações de pais e mestres; cursos preparatórios para vestibular; cursos preparatórios para concursos; cursos de idiomas, de música, de dança, de natação, de tênis, de

⁵⁷⁰ BRASIL. Decreto-Lei n.º 5.844/1943, art. 20; e Lei n.º 4.506/1964, art. 9º.

⁵⁷¹ BRASIL. Decreto-Lei n.º 1.493/1976, art. 3º.

⁵⁷² BRASIL. Decreto-Lei n.º 5.844/1943, art. 20; Decreto-Lei n.º 1.188/1971, art. 1º; Decreto-Lei n.º 1.358/1974, art. 3º; e Decreto-Lei n.º 1.887/1981, art. 4º.

ginástica, de pilotagem, de trânsito, de dicção, de corte e costura; aulas particulares etc.⁵⁷³. Em contraste, hoje, num sistema constitucional que valoriza a educação e a coloca como direito de todos e dever do Estado e da família, o contribuinte não pode abater a maioria das despesas que tem com educação (livros, material escolar, uniformes, transporte, cursos preparatórios para ENEM e concursos; aulas particulares, cursos de informática, de idiomas, de música, de dança, de ginástica, de pintura, de natação, de tênis, de pilotagem, de trânsito, de corte e costura e assemelhados), além de haver um limite individual para esses gastos de R\$ 3.561,20, absolutamente incompatível com a realidade dos custos atuais, o que é uma grande ironia, que transborda em uma imensa inconstitucionalidade por fazer tábula rasa da capacidade contributiva do cidadão.

Nas despesas familiares, ocorre uma grande violação à isonomia no pagamento de pensão judicial, pois quem paga pensão pode deduzir integralmente o valor, já os cônjuges casados devem obedecer às limitações legais por dependente (indicadas na letra h, R\$ 2.275,08) e instrução (R\$ 3.561,20) para fins de dedução, o que, além de tornar mais vantajosa, sob o prisma tributário, a dissolução do matrimônio, torna desigual o tratamento entre cônjuges e ex-cônjuges, usando para tal discriminação apenas o fato de estarem juntos ou não, quando o foco deveria ser o custo essencial para consigo e seus dependentes. Acrescente-se a esse quadro anti-isonômico um limite por dependente fora da realidade de custos existente e uma análise bem restrita do que se considera dependente, para fins de dedução, o que acaba gerando um imposto de renda que viola o mínimo existencial, pode beirar o confisco e passa completamente longe do respeito à capacidade contributiva das famílias brasileiras, tema que será aprofundado no capítulo 4.

No regime anterior, também eram previstas possibilidades de abatimentos das perdas extraordinárias decorrentes de casos fortuitos ou de força maior, como incêndio, tempestade, naufrágio e semelhantes⁵⁷⁴, o que não existe no atual regime.

Fica claro que o sistema atual de deduções da base de cálculo do IRPF está absolutamente afastado da capacidade contributiva, bem como passou longe da técnica da pessoalidade, pois, além de prever a possibilidade de deduzir despesas com limites de valor risíveis ante a situação econômica atual do país e limitados a pequenas opções que passam ao largo da realidade do cotidiano dos contribuintes, não permite a dedução de uma miríade de outras despesas que são relevantes para a vida dos contribuintes (tanto no aspecto existencial

⁵⁷³ BRASIL. Decreto-Lei n.º 1.493/1976; Pareceres Normativos CST ns. 42/1971, 172/1974, 140/1975; Ato Declaratório Normativo CST n. 4/1981.

⁵⁷⁴ BRASIL. Decreto-Lei n.º 5.844/1943, art. 20; RIR aprovado pelo Decreto n.º 85.450/1980, art. 75.

quanto profissional e social), tais como pagamento de tributos, remédios, vestuário, transporte, despesas de moradia (aluguel e condomínio), alimentação, despesas com livros, cursos, seminários, material necessário à sua profissão, entre outros, ponto a ser desenvolvido no capítulo 4.

Em resumo, frise-se mais uma vez que a legislação tal como posta não observa o direito fundamental à capacidade contributiva, pois tributa no mínimo existencial, e tributa onde não existe renda líquida disponível, pois, como já dito, o fato gerador do imposto de renda é a renda líquida, obtida por meio de uma operação de subtração entre receitas e despesas. Se a legislação limita as despesas, tem-se que o resultado será uma tributação sobre receita e não sobre renda, o que por si só já seria inconstitucional por desrespeito ao comando veiculado pelo art. 153, III, da CRFB, bem como à própria capacidade contributiva. Apesar disso, é importante informar que o STF, em jurisprudência consolidada por suas turmas⁵⁷⁵, não havendo precedente de julgamento no Pleno, vem se pronunciando no sentido da impossibilidade de o Poder Judiciário estabelecer isenções tributárias, redução de impostos ou deduções não previstas em lei, bem como ampliar os limites de deduções estabelecidos em lei, e, com isso, acaba permitindo que fique nas mãos do legislador a solução dessa injusta tributação, o que, salvo melhor juízo, não é a melhor solução para o caso, conforme será enfrentado no capítulo 4.

Além das deduções previstas na base de cálculo do imposto, que são melhores por representarem um impacto maior na apuração, há a previsão das seguintes deduções do imposto apurado:

- a) Contribuições feitas aos Fundos controlados pelos Conselhos Municipais, Estaduais e Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente e pelos Conselhos Municipais, Estaduais e Nacional do Idoso;
- b) Contribuições efetivamente realizadas em favor de projetos culturais, aprovados na forma da regulamentação do Programa Nacional de Apoio à Cultura – PRONAC;
- c) Investimentos feitos a título de incentivo às atividades audiovisuais, na forma e condições previstas nos arts. 1º e 4º da Lei nº. 8.685/93;
- d) Imposto retido na fonte ou o pago, inclusive a título de recolhimento complementar, correspondente aos rendimentos incluídos na base de cálculo;

⁵⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI n.º 724.817-AgR, Primeira Turma, rel. Min. Dias Toffoli, *Diário da Justiça Eletrônico*, 9 mar. 2012; RE n.º 603.060-AgR, Primeira Turma, rel. Min. Carmén Lúcia, *Diário da Justiça Eletrônico*, 3 mar. 2011; RE n.º 606.179-AgR, Segunda Turma, rel. Min. Teori Zavascki, *Diário da Justiça Eletrônico*, 4 jun. 2013; RE n.º 823.470-AgR, Primeira Turma, rel. Min. Rosa Weber, *Diário da Justiça Eletrônico*, 19 fev. 2015.; RE n.º 869.568-AgR, Segunda Turma, rel. Min. Cármen Lúcia, *Diário da Justiça Eletrônico*, 28 abr. 2015; ARE n.º 691.852-AgR, Primeira Turma, rel. Min. Rosa Weber, *Diário da Justiça Eletrônico*, 21 nov. 2013.

- e) Imposto pago no exterior de acordo com o previsto no art. 5º da Lei nº. 4.862/65;
- f) Até o exercício de 2019, ano-calendário de 2018, a contribuição patronal paga à Previdência Social pelo empregador doméstico incidente sobre o valor da remuneração do empregado;
- g) Doações e patrocínios diretamente efetuados por pessoas físicas no âmbito do Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica – PRONON e do Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência – PRONAS/PCD, previamente aprovados pelo Ministério da Saúde.

Para finalizar a análise das deduções, é importante atentar-se para o fato de que, relativamente às contribuições apontadas na letra a acima, a nova legislação representou, também, um retrocesso, pois, no regime antigo, era possível a dedução dessas contribuições diretamente da base de cálculo do imposto, bem como as doações podiam ser feitas a instituições filantrópicas, desde que essas atendessem a alguns requisitos, tais como o reconhecimento como de utilidade pública por órgãos competentes do governo federal e estadual⁵⁷⁶. Dessa forma, antes havia liberdade para a doação, mas hoje só é possível deduzir as doações para fundos ligados à Criança e Adolescente ou ao Idoso, claramente um dirigismo estatal inaceitável no espírito filantrópico dos contribuintes e absolutamente dissonante dos objetivos veiculados pela Carta Constitucional no art. 3º, incisos I e II.

A legislação prevê a possibilidade de o contribuinte utilizar um desconto padrão da base de cálculo do imposto, de modo que não precise, para essa espécie de dedução, comprovar seus gastos. O montante presumido é veiculado pelo art. 10 da Lei nº. 9.250/95, com redação dada pela Lei nº. 13.149/2015, a autorizar que o contribuinte opte pelo desconto simplificado de 20% do valor dos rendimentos tributáveis, o que substitui todas as outras deduções e é limitado ao valor de R\$ 16.754,34 a partir do ano-calendário de 2015.

Além da base de cálculo aferida pelo contribuinte, via declaração, e da base de cálculo simplificada, existe a possibilidade da mesma ser arbitrada, que é resultante da hipótese prevista no art. 148 do CTN, quando se configura a inexistência ou inexatidão das informações prestadas na declaração⁵⁷⁷. No caso, é possível a obtenção dos dados pela RFB por meio do cruzamento de informações do contribuinte com os dados fornecidos na declaração e os provenientes das instituições financeiras, nos termos do previsto no art. 5º da LC nº. 105/2001.

⁵⁷⁶ BRASIL. Lei nº. 3.830/1960, arts. 1º e 2º; e Decreto-Lei nº. 1.641/1978, art. 5º.

⁵⁷⁷ Entre as hipóteses em que há rendimentos por presunção legal, destacam-se: os acréscimos patrimoniais a descoberto (arts. 3º, § 1º da Lei nº. 7.713/88 c/c 55, inciso XIII e parágrafo único do RIR/99 e 26 da Lei nº. 4.506/64) e os depósitos bancários sem prova de origem (art. 42 da Lei nº. 9.430/96).

A Lei nº. 7.713/88 instituiu a apuração mensal do imposto de renda devido pelas pessoas físicas e acabou com a classificação de rendimentos em cédulas, como já dito, ao adotar o sistema global de apuração, trazendo maior simplicidade à apuração e declaração, mas comprometendo substancialmente seu caráter pessoal e o respeito ao princípio da capacidade contributiva. Trouxe duas alíquotas: 10 e 25%, em substituição às alíquotas vigentes até então, que variavam entre 3 e 55%. A Lei nº. 9.250/95 alterou as alíquotas para 15 e 25%, que vigoraram para os anos-calendários de 1996 e 1997. Com a modificação promovida na Lei nº. 9.532/97 pela Lei nº. 9.887/99, as alíquotas passaram a ser de 15 e 27,5%. A Lei nº. 11.945/2009⁵⁷⁸ alterou as alíquotas para 7,5, 15, 22,5 e 27,5%, o que permanece até hoje. Nos termos do fixado pela Lei nº. 8.981/95, no art. 21, a tributação sobre ganho de capital em decorrência da alienação de bens e direitos tem alíquota fixada em 15%.

A tabela progressiva mensal válida a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015, nos termos do determinado pela Lei nº. 13.149/2015, deixa fixado:

Tabela 2 – Tabela progressiva mensal do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota(%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Fonte: Lei nº 13.149, 21 jul. 2015.

O imposto de renda deve ser calculado de acordo com a tabela progressiva anual que corresponde à soma das tabelas mensais vigentes nos meses de cada ano-calendário, nos termos do estipulado pelo art. 1º, parágrafo único, da Lei nº. 11.482/2007. Tem-se claro que essa tributação não é progressiva, afinal a distância para as faixas é pequena (cerca de mil reais), e quem ganha acima de R\$ 4.664,68 sofre uma tributação proporcional, pois a alíquota passa a ser fixa, ou seja, ganhe o contribuinte R\$ 30.000,00 ou R\$ 200.000,00, ele será tributado com a alíquota de 27,5%. Além disso, conforme já exposto nos **itens 2.6 e 2.8.1.3**, entende-se que o mínimo existencial imune a tributação é de R\$ 4.016,27, ou seja, a progressividade do imposto acaba quando efetivamente começaria a capacidade do contribuinte!!

O mais interessante é que no Brasil a progressividade existe justamente para tributar mais quem tem menos capacidade contributiva, porque a classe rica não sofreu qualquer

⁵⁷⁸ Resultado da conversão da Medida Provisória nº. 451, de 15/12/2008.

impacto tributário diferenciado com a criação dessas novas faixas. Dessa forma, a progressividade não está sendo utilizada da forma correta, e claramente maculada está a capacidade contributiva do cidadão, pois ela não aufere da melhor forma a renda disponível e apta a ser objeto da tributação.⁵⁷⁹ Na verdade, ela está tributando, no momento, o que seria imune a tributação pelo limite do mínimo existencial constitucional, art. 7º, inciso IV, CRFB.

Atente-se para o fato de que, para o cálculo do imposto, deve ser aplicada a alíquota de acordo com a faixa de renda determinada na tabela progressiva, não havendo qualquer incidência para o contribuinte que aufira rendimentos até R\$ 1.903,98 mensais (que, conforme já dito no **item 2.8.1.3**, deveria ter o valor de R\$ 4.016,27 e corresponde a uma imunidade do mínimo existencial, decorrente da aplicação do limite inferior da capacidade contributiva, em observância ao comando veiculado pelo art. 7º, inciso IV, CRFB). Do resultado obtido, deve ser deduzida a parcela a ele relativo para se obter o imposto de renda devido. Dessa feita, o cálculo é feito por faixa, devendo o contribuinte que aufira mais que R\$ 4.664,68 sofrer incidência em todas as faixas acima da isenta. Nesse ponto, como explicado no **item 2.6**, a progressividade é gradual e por classe.

Importante destacar que, diferentemente do que ocorre com as pessoas jurídicas, a legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física não permite a compensação de prejuízos, o que gera graves distorções na apuração do referido tributo. Imagine-se uma pessoa que tenha perdido todos os seus bens em um incêndio e não disponha de seguro relativamente ao seu imóvel, esse grande prejuízo, que sem dúvida vai afetar sua capacidade contributiva global, não será levado em consideração. Além disso, se essa pessoa não tiver dependentes, nem despesas médicas, nem previdência privada, pagará integralmente o imposto de renda, apesar de ter perdido integralmente seus bens, o que viola completamente o princípio da capacidade contributiva. Já se mencionou que, na sistemática anterior, havia a previsão de dedução por perdas extraordinárias⁵⁸⁰, o que se encontra mais em consonância com o direito fundamental da capacidade contributiva, pois é inegável que quem sofre um tipo de prejuízo desses se vê profundamente impactado em sua capacidade contributiva global, conforme explicado no **item 2.3.2**.

⁵⁷⁹ Antes de 1988, havia 9 faixas de alíquotas, que variavam de 0 a 45%, o que melhor observa o princípio da capacidade contributiva do que o regime que vige atualmente, apesar de a Carta Constitucional atual dar muito mais força à capacidade contributiva como direito fundamental do que a anterior.

⁵⁸⁰ Como será visto, na legislação americana e espanhola há clara previsão para esse tipo de situação. Tipke (2008, p. 720-721) informa que na legislação alemã também existe esse tipo de previsão. Considera que a dedução das sobrecargas extraordinárias leva em conta a capacidade contributiva subjetiva.

3.2.3.3 O sujeito passivo do imposto de renda

O CTN dispõe que:

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

Essa disposição (refletida nos arts. 2º e 3º do RIR/99) coaduna-se perfeitamente com o comando veiculado pelo art. 121, parágrafo único, inciso I, do CTN.⁵⁸¹

Vale mencionar que, apesar de a sociedade conjugal não configurar um contribuinte, como em outros países, nos termos do conteúdo veiculado pelos arts. 6º a 10 do RIR/99, os cônjuges devem ser tributados individualmente em 100% dos rendimentos próprios e 50% dos rendimentos produzidos pelos bens comuns. Nesse último caso, é possível a tributação em 100% de apenas um dos cônjuges em declaração em conjunto apresentada por um deles, onde o outro consta como dependente, observando-se o mesmo procedimento no caso de união estável.

Nos termos do autorizado pelo parágrafo único do art. 45, o art. 103 do DL nº. 5.844/43 e o art. 722 do RIR/99 veicularam a obrigação da fonte de recolher o IR independente de ter havido retenção. Contudo, nos termos do fixado pelo STJ⁵⁸², essa obrigação não exclui a obrigação do contribuinte de recolher o tributo caso não tenha ocorrido a retenção. O parágrafo único do art. 722 do RIR/99 exclui a responsabilidade da fonte quando esta comprovar que o contribuinte recolheu o imposto por ocasião de sua apuração, restando a ela apenas pagar multa e os juros, pois o tributo não foi recolhido antecipadamente como determina a legislação.

Veja que, no caso de não pagamento do IRRF pelo contribuinte, surge responsabilidade solidária entre este e a fonte. Outro ponto relevante, se a fonte retém e não recolhe, a responsabilidade passa a ser exclusivamente dela, conforme reconhece a própria Receita Federal no Parecer Normativo nº. 1, de 24/9/2002, DJ 25/9/2002.

O art. 7º da Lei nº. 7.713/88 determina que as pessoas jurídicas procedam à retenção mensal do IR dos pagamentos feitos à pessoa física, segundo tabela de incidência mensal. As

⁵⁸¹ Segundo Leonetti (2003, p. 74), há críticas quanto à segunda parte, pois teria permitido que uma fonte no Brasil, ao pagar a alguém situado no exterior, recolha o tributo em razão da entrega e não da disponibilidade da renda, alterando com isso o aspecto temporal do fato gerador do tributo, o que seria uma mácula ao art. 43 do CTN e ao próprio art. 153, inciso III, da CRFB.

⁵⁸² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. ERESP nº. 644.223/SC. Primeira Seção. rel. Min. José Delgado. *DJU*, 20 fev. 2006. p. 195.

pessoas físicas que percebem rendimentos e ganhos de capital não tributados na fonte de outras pessoas físicas ou de fontes no exterior devem usar o carnê-leão para pagar mensalmente o tributo (art. 8º da Lei nº. 7.713/88 c/c art. 6º, inciso II, da Lei nº. 8383/91). Já no que se refere aos rendimentos obtidos com aplicações financeiras, a instituição financeira deve reter o imposto de renda na fonte, de acordo com o disposto nos arts. 99 e 100 do DL n.º 5844/43 e 717 do RIR/99.⁵⁸³

Atente-se para o fato de que a retenção na fonte é uma mera antecipação do pagamento, devendo esse valor ser levado para a declaração anual, em que será feito o encontro de contas e apurado o tributo devido ou recolhido a maior (arts. 9º do DL n.º. 94/66 e 837 do RIR/99), salvo nos casos de tributação exclusiva na fonte.

Estão sujeitos à tributação na fonte⁵⁸⁴:

- a) Os rendimentos do trabalho assalariado, inclusive os indiretos, pagos por pessoas físicas ou jurídicas;
- b) Os rendimentos do trabalho não-assalariado pagos por pessoas jurídicas;
- c) Os aluguéis e royalties pagos por pessoas jurídicas;
- d) Os benefícios pagos por entidades de previdência privada;
- e) Os resgates do Fundo de Aposentadoria Programada Individual – FAPI;
- f) Os rendimentos de partes beneficiárias;
- g) Os rendimentos pagos a sócio ou a titular de microempresa ou de empresa de pequeno porte, tais como *pro labore*, aluguéis e outros;
- h) Os rendimentos pagos a titulares, sócios, administradores e conselheiros de pessoas jurídicas, a título de remuneração mensal, gratificação ou participação no resultado;
- i) Quaisquer outros rendimentos pagos por pessoa jurídica e não sujeitos à incidência específica ou à tributação exclusiva na fonte.

Importante ressaltar que a base de cálculo do imposto sujeito à retenção na fonte é a diferença entre a soma dos rendimentos pagos durante o mês em referência, pela mesma fonte pagadora (excetuados os isentos e tributados exclusivamente na fonte), e a soma das deduções permitidas, que, como já dito anteriormente, são⁵⁸⁵:

- a) Contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito

⁵⁸³ Existe uma outra forma de recolhimento, além da retenção na fonte e do carnê-leão, que se chama recolhimento mensal complementar (“mensalão”), o qual deve ser observado pelo contribuinte que tem mais de uma fonte pagadora. O total retido na fonte em cada uma delas é submetido a uma alíquota inferior à efetivamente devida no caso da soma dos rendimentos (art. 7º, § 1º, da Lei n.º 7.713/1988).

⁵⁸⁴ RIR/99, arts. 622 a 639.

⁵⁸⁵ RIR/99, art. 640 a 646.

Federal e dos Municípios, sem limite;

b) Contribuições para entidades de previdência privada, domiciliadas no país, cujo ônus tenha sido do contribuinte, e que não podem ultrapassar 12% dos rendimentos anuais do contribuinte;

c) Importância mensal de R\$ 189,59 por dependente, a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015, a título de despesas com sua manutenção, independentemente de comprovação;

d) Pensão alimentícia judicial, sem limite;

e) A quantia de R\$ 1.903,98, por mês, a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015, 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 privada, a partir do mês em que o contribuinte completar 65 anos de idade;

f) Despesas com ação judicial necessária ao recebimento de rendimentos acumulados, inclusive honorários de advogado, desde que não indenizadas.

Há, também, casos em que a legislação prevê a tributação exclusiva na fonte, hipótese em que não há compensação na declaração anual de ajuste. Pode-se citar como exemplo:

a) Décimo terceiro salário⁵⁸⁶;

b) Juros pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio⁵⁸⁷;

c) Prêmios em dinheiro obtidos em loterias, concurso desportivos e de prognósticos desportivos e em sorteios em geral⁵⁸⁸;

d) Prêmios, sob a forma de bens e/ou serviços, distribuídos por concursos e sorteios de qualquer espécie⁵⁸⁹;

e) Benefícios líquidos de amortização antecipada, mediante sorteio de “títulos de capitalização”⁵⁹⁰;

f) Benefícios atribuídos aos portadores de “títulos de capitalização”, nos lucros da empresa emitente⁵⁹¹;

g) Prêmios pagos aos proprietários e criadores de cavalos de corrida⁵⁹²;

⁵⁸⁶ RIR/99, art. 638.

⁵⁸⁷ RIR/99, art. 668.

⁵⁸⁸ RIR/99, art. 676.

⁵⁸⁹ RIR/99, art. 677.

⁵⁹⁰ RIR/99, art. 678, I.

⁵⁹¹ RIR/99, art. 678, II.

⁵⁹² RIR/99, art. 679.

- h) Multas e quaisquer outras vantagens pagas ou creditadas por pessoa jurídica, ainda que a título de indenização, em virtude de rescisão de contrato⁵⁹³;
- i) Rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa⁵⁹⁴;
- j) Rendimentos de aplicações financeiras de renda variável⁵⁹⁵.

Por fim, o legislador prevê hipóteses de tributação definitiva, que são chamadas de ganhos de capital e decorrem de alienação de bens e/ou direitos. Atente-se que, nesse caso, não será possível realizar a compensação na declaração de ajuste anual.

Nos termos do disposto nos arts. 117, § 4º, do RIR/99; 3º, § 3º, da Lei nº. 7.713/88, são ganhos de capital quaisquer operações que levem à alienação de bens e/ou direitos ou à cessão de direitos a sua aquisição. Sua base de cálculo é a diferença positiva entre o valor de alienação e o de aquisição, devendo ser tributado à alíquota de 15%, como já dito, e recolhido até o último dia útil do mês imediatamente subsequente ao da percepção do ganho.⁵⁹⁶

Vale mencionar que tanto os casos de tributação exclusiva na fonte quanto os de tributação definitiva, da forma como estão retratados na legislação, que impede o seu cômputo na declaração anual de rendimentos, violam a capacidade contributiva, afinal a capacidade contributiva no imposto de renda deve ser mensurada por meio de uma visão dúplice, conforme ensinou Tipke, que leve em consideração as receitas auferidas em todo o período e as despesas necessárias à subsistência (mínimo existencial), bem como as necessárias para a obtenção dos rendimentos (profissionais). Se forem retiradas algumas dessas receitas e despesas do cômputo geral de apuração, a tributação não estará observando a capacidade contributiva, até porque se esquivará claramente da técnica da pessoalidade que aquela impõe, resultando em clara inconstitucionalidade. Compartilham do entendimento pela inconstitucionalidade desse tipo de tributação Carrazza, bem como Queiroz, sendo comentário desse último:

As outras formas de incidência do IR afrontam, igualmente, a legalidade no tocante à sistemática considerada como exclusivamente de fonte; de forma definitiva e em separado dos demais rendimentos; de ganhos de capital e ganhos líquidos. Sem que tais valores sejam computados com o total das rendas ou proventos na apuração do ajuste, quebra-se a legalidade também no que diz respeito à verificabilidade dos “acréscimos patrimoniais” de cada período e do correto dimensionamento da base de cálculo do tributo.

O conjunto desses elementos não é considerado para a correta quantificação do fato gerador tributário, a fim de atender à progressividade, à pessoalidade, à generalidade e à universalidade, resultando, também, que essas formas de tributação violam a capacidade contributiva e a própria isonomia na tributação do IR.⁵⁹⁷

⁵⁹³ RIR/99, art. 681.

⁵⁹⁴ RIR/99, art. 729.

⁵⁹⁵ RIR/99, art. 743 a 768.

⁵⁹⁶ RIR/99, arts. 142 e 852.

⁵⁹⁷ QUEIROZ, M. E. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri, SP: Manole, 2004. p. 365.

Queiroz entende que essas formas de tributação também implicam confisco⁵⁹⁸, com o que se discorda, pois compreende-se que o confisco como limite superior da capacidade contributiva só existe se há uma inviabilidade da atividade, ou absorção considerável da renda do cidadão em virtude dessa tributação, ou seja, a priori não se pode dizer que esse tipo de tributação ensejará confisco. Ele pode ocorrer, mas não é uma consequência lógica, o que gera a necessidade de análise de cada caso. Contudo, certo é a clara violação à capacidade contributiva pois tributar-se-á como renda algo que renda não é, sem que sejam levadas em consideração as técnicas da pessoalidade e progressividade, imposições constitucionais claras e necessárias para que se observe a capacidade contributiva relativamente ao imposto de renda.

3.2.3.4 O lançamento do imposto de renda

Antigamente, o imposto de renda era lançado por declaração (art. 147 do CTN). Contudo, hoje, adota-se o lançamento por homologação, veiculado pelo art. 150 do CTN.

Dessa forma, compete ao contribuinte apresentar declaração com informações acerca do fato gerador, calcular o montante devido e antecipar o pagamento antes que ocorra qualquer verificação por parte da Receita Federal do Brasil (RFB). Caso o contribuinte assim não proceda, o lançamento do tributo será feito de ofício, nos termos do que determina o art. 841 do RIR/99 e os arts. 148 e 149 do CTN.

Como já dito, o fato gerador do imposto de renda é complexo, sendo composto por toda a renda auferida durante o período de apuração. Nos termos do previsto no art. 7º da Lei n.º 9250/95, a apuração do imposto é anual, iniciando-se o fato gerador em 1º de janeiro e terminando em 31 de dezembro de cada ano⁵⁹⁹. Contudo, o art. 3º da mesma lei determina a retenção mensal do tributo na fonte^{600 601}, como antecipação do pagamento. Apesar da retenção mensal, é essencial o ajuste anual a ser feito por meio da declaração de renda, na qual se constata se o imposto recolhido foi suficiente ou não, o que pode gerar a necessidade de recolher a diferença (até o último dia útil do mês fixado para a entrega da declaração) ou surgir para o contribuinte o direito à restituição do que foi pago a maior.

⁵⁹⁸ Ibid. p. 379.

⁵⁹⁹ Importante destacar que a lei aplicável ao fato gerador do imposto de renda será sempre aquela que já estiver publicada até o dia 31 de dezembro do ano-calendário anterior àquele em que se pretende que ela seja aplicada.

⁶⁰⁰ A retenção na fonte é uma técnica de arrecadação com o fim de antecipar o imposto a ser recolhido. Segundo Carrazza (2009, p. 46), é uma técnica oportuna porque permite que a tributação alcance contribuintes que, não sendo domiciliados ou sediados no Brasil, aqui venham a auferir rendimentos.

⁶⁰¹ Importante mencionar que há autores como Carrazza, com o qual se concorda, para quem é inconstitucional a tributação exclusivamente na fonte, tendo em vista a necessidade de se verificar qual foi o resultado das entradas e saídas existentes no período de tempo de análise, para aferir se o resultado final será tributável ou não.

A declaração de ajuste anual configura mera obrigação acessória, a qual deve ser cumprida no ano-exercício até abril, relativa ao ano-base anterior, no qual se constatou a ocorrência do fato gerador do tributo.

3.3 Imposto sobre a renda nos dados da Receita Federal do Brasil

No **item 3.2**, apresentou-se toda a estrutura que envolve a tributação pelo Imposto sobre a Renda de Pessoa Física no Brasil, no qual se teve a oportunidade de demonstrar e criticar a legislação, que se encontra em clara dissonância com os comandos constitucionais de regência, tais como os arts. 145, § 1º c/c 7º, inciso IV; e 153, inciso III c/c § 2º, da CRFB.

Faz-se necessário demonstrar como esse tributo é visto pela Receita Federal do Brasil, até para compreender o porquê, ou pelo menos tentar, de a legislação que o rege estar tão distante da sistemática imposta pela Constituição.

O imposto de renda é um tributo extremamente relevante para o país. De acordo com dados da Receita Federal, é o segundo tributo por relevância em arrecadação, sendo o primeiro o ICMS. Nos anos de 2014 e 2015, a União arrecadou com o imposto de renda R\$ 319.538,66 milhões e R\$ 341.901,46 milhões, respectivamente, o que representou, em 2014, 5,62% do PIB e, em 2015, 5,79% do PIB⁶⁰².

Segue uma tabela que demonstra a receita tributária obtida com o imposto de renda de 2011 até 2015⁶⁰³:

Tributo	2011		2012		2013		2014		2015	
	R\$ milhões	% PIB	R\$ milhões	% PIB	R\$ milhões	% PIB	R\$ milhões	% PIB	R\$ milhões	% PIB
Imposto de Renda	255.604,45	5,84%	265.628,74	5,53%	298.862,11	5,62%	319.538,66	5,62%	341.901,46	5,79%
Pessoa Física	20.515,44	0,47%	22.499,33	0,47%	24.188,33	0,45%	25.782,09	0,45%	27.198,66	0,46%
Pessoa Jurídica	94.957,60	2,17%	92.589,20	1,93%	109.316,36	2,06%	109.019,96	1,92%	104.910,17	1,78%
Retido na Fonte	140.131,41	3,20%	150.540,21	3,13%	165.357,42	3,11%	184.736,61	3,25%	209.792,63	3,55%

⁶⁰² RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Estudos e estatísticas: carga tributária no Brasil*. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas>>. Acesso em: 27 out. 2016,.

⁶⁰³ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Estudos e estatísticas: carga tributária no Brasil*. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas>>. Acesso em: 27 out. 2016,.

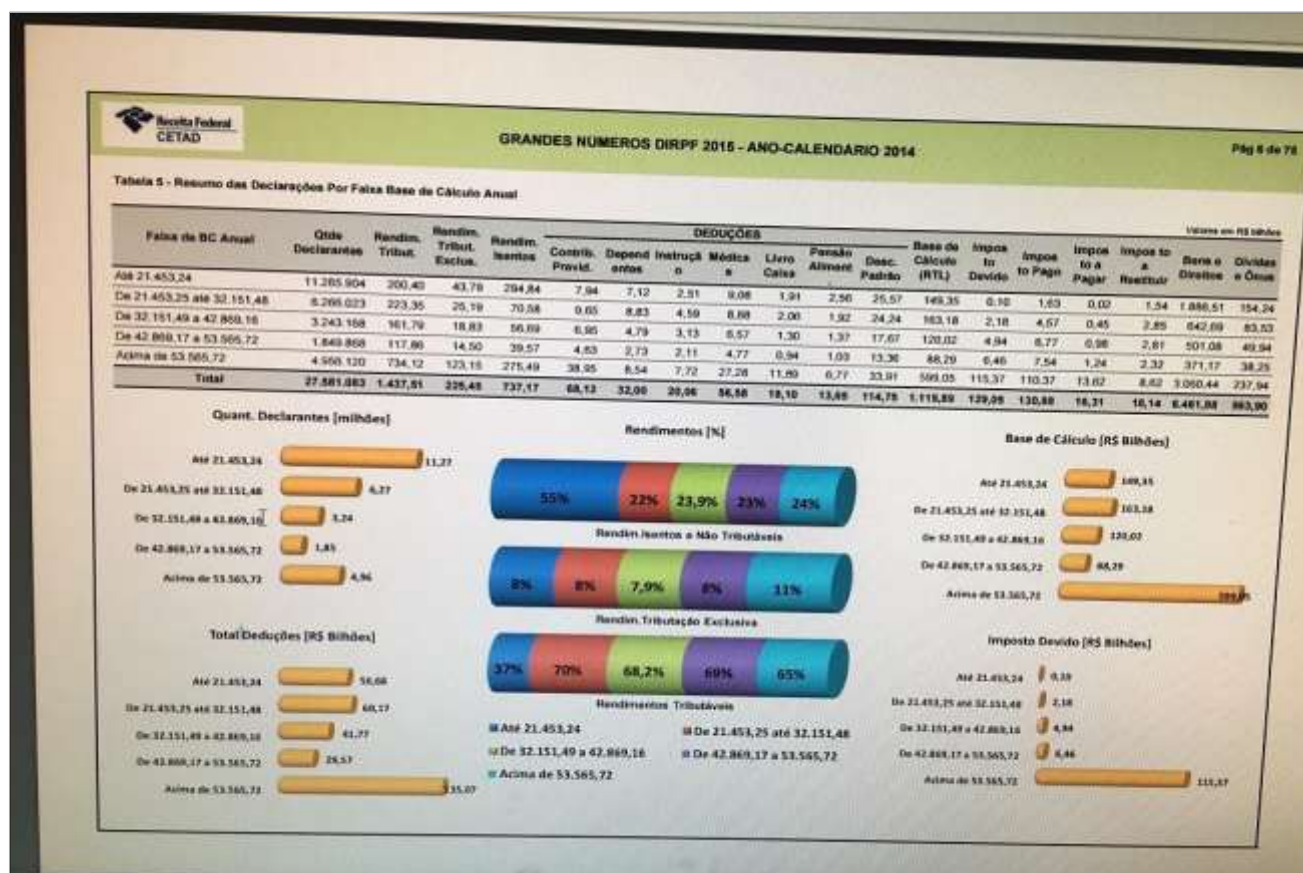
Fonte: Receita Federal do Brasil, 2016.

Pela análise dos dados, pode-se verificar que a arrecadação com o Imposto sobre a Renda de Pessoa Física aumentou ao longo dos últimos cinco anos.

Aprofundando mais esses dados, tem-se que, no ano-calendário 2014, DIRPF 2015, o resumo das declarações por tipo de formulário demonstrou que foram apresentadas 11.374.405 declarações completas, nas quais se consideraram como rendimentos tributáveis R\$ 792,12 bilhões, sendo R\$ 138,65 bilhões rendimentos sujeitos à tributação exclusiva e R\$ 393,57 bilhões rendimentos isentos. Verificaram-se R\$ 68,12 bilhões nas deduções para contribuição previdenciária, R\$ 32 bilhões relativos a dependentes, R\$ 20,06 bilhões equivalentes a instrução, R\$ 56,58 bilhões correspondentes a despesas médicas, R\$ 18,10 bilhões de livro-caixa, e R\$ 13,65 bilhões de pensão alimentícia. A base de cálculo foi de R\$ 589,26 bilhões, o que resultou num imposto devido de R\$ 85,50 bilhões, imposto a pagar de R\$ 8,21 bilhões e imposto a restituir de R\$ 11,53 bilhões.

Dentro desse contexto, por faixa de renda, no ano-calendário de 2014, foram recolhidos a título de IRPF:

Tabela 4 – Resumo das declarações por faixa. Base de cálculo anual



Fonte: Receita Federal do Brasil

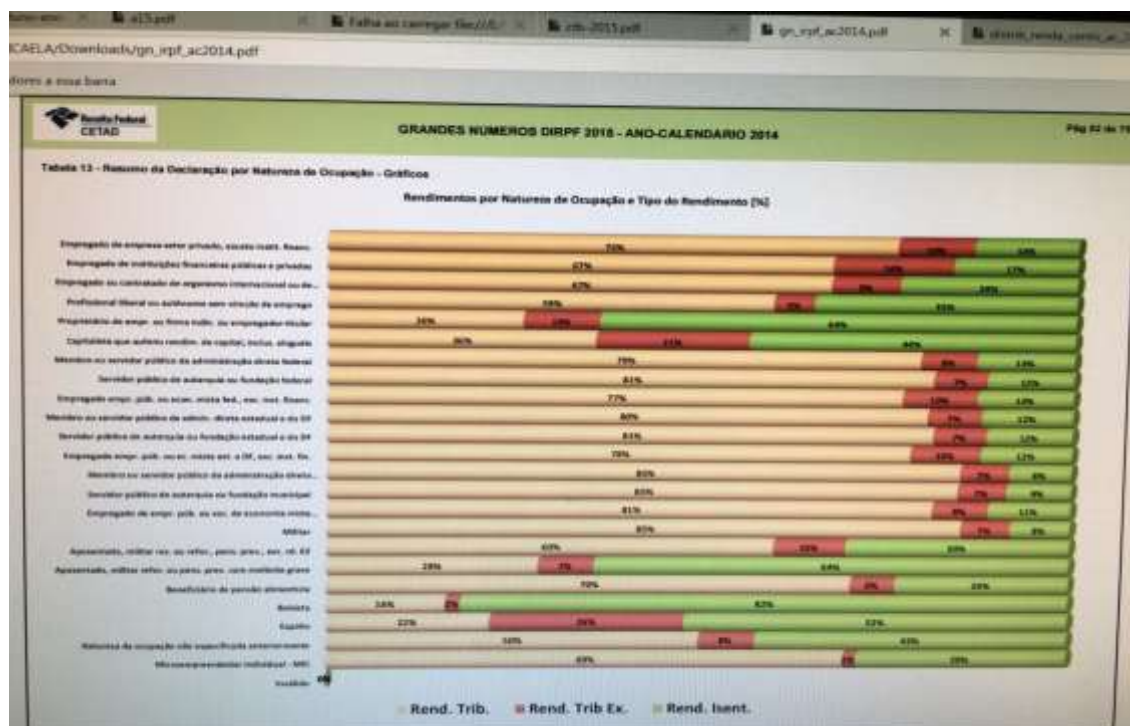
Veja como fica nítido o caráter proporcional do imposto à medida que a base de cálculo anual aumenta e como a tributação exclusiva impacta as bases menores. As deduções do livro-caixa são pouco representativas para os contribuintes das menores faixas. Com relação aos outros tipos de deduções, há uma variação entre as faixas, mas o montante deduzido da base não se afigura substancial se comparado ao montante tributado, todavia percebe-se que as deduções se concentram em maior volume nas primeira e segunda faixas e voltam a crescer na última faixa, reduzindo-se substancialmente nas intermediárias, o que reforça o ponto de que a tributação se concentra nas faixas intermediárias da população. Os rendimentos isentos têm maior impacto do que as deduções.

Outro ponto relevante é verificar, no gráfico seguinte⁶⁰⁴, como a tributação dos profissionais sujeitos à retenção na fonte é muito superior à dos demais: o empregado de uma empresa privada tem 76% da sua renda tributada, enquanto um capitalista tem apenas 36% e o

⁶⁰⁴ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Estudos e estatísticas: grandes números das declarações do Imposto de Renda das pessoas físicas, 2015*. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas>>. Acesso em: 27 out. 2016.

proprietário de uma empresa ou firma tem 26%.

Tabela 5 – Resumo da declaração por natureza de ocupação



Fonte: Receita Federal do Brasil

Esses dados têm por fim demonstrar na prática que, apesar de ser um tributo que muito arrecada, o imposto de renda está longe de apresentar coerência em sua estrutura. Como não é progressivo, agrava mais a situação dos que ganham menos, bem como dos que são tributados na fonte.

3.4 Imposto sobre a renda de pessoas físicas nos Estados Unidos da América

Este item não tem por objetivo exaurir o tema, até porque não é o foco do trabalho realizar um estudo profundo sobre o direito comparado. Apenas busca-se trazer alguns pontos relativos à legislação alienígena com o fito de contribuir para o tratamento do tema dentro da legislação nacional.

Para desenvolver esse ponto, foram utilizados, basicamente, dois referenciais teóricos: Godoy⁶⁰⁵ e Leonetti.⁶⁰⁶

⁶⁰⁵ GODOY, A. S. de M. *Direito Tributário nos Estados Unidos*. São Paulo: LEX, 2004.

⁶⁰⁶ LEONETTI, C. A. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. Barueri: Manolo, 2003.

Leonetti (2003) aponta como limitações constitucionais ao poder de tributar no sistema americano, extraídas da Constituição e principalmente das diversas decisões da Suprema Corte, as seguintes⁶⁰⁷:

- a) Necessidade de lei para a instituição de tributo;
- b) Respeito à uniformidade geográfica;
- c) Exigência de que as receitas dos tributos diretos sejam entregues aos Estados, na proporção de suas populações;
- d) Princípio do devido processo legal substantivo;
- e) Princípio da igualdade ou equidade, ao qual está acoplado o da capacidade contributiva;
- f) Imunidade intergovernamental;
- g) Imunidade de comércio exterior quanto aos tributos estaduais e locais.

O principal texto legal que rege a matéria é o Internal Revenue Code, de 1986.

Desde 1920, quando a Suprema Corte americana julgou o caso *Eisner vs. Macomber*,⁶⁰⁸ foi fixada a premissa de que o imposto de renda pode recair sobre o capital e/ou o trabalho.

Da mesma forma que no Brasil, há um conceito legal de renda, que vem veiculado no art. 61 do Regulamento do Imposto de Renda, indicando, de forma exemplificativa, os itens que integram o referido conceito:

Exceto o que de outra forma previsto nesse subtítulo, receita bruta significa receita de qualquer fonte, incluindo (mas não limitando) os seguintes itens [...].
[...] receita bruta significa qualquer tipo de receita, independentemente da fonte, a mesmo que excluída por lei. Receita bruta inclui renda obtida por qualquer forma, seja em dinheiro, propriedade ou serviços. Receita pode ser realizada, consequentemente, na forma de serviços, refeições, alojamento, ações, como também em dinheiro.⁶⁰⁹

Como bem resume Godoy, tributam-se pelo imposto de renda:

1. Compensação por serviços, incluindo-se honorários, comissões, benefícios indiretos e itens similares;
2. Receita bruta originária de negócios;
3. Ganhos derivados de negócios com a propriedade;
4. Juros;
5. Aluguéis;
6. Royalties;
7. Dividendos;
8. Pensões por separação judicial;
9. Laudêmios;
10. Receita oriunda de seguro de vida ou de contrato de doação;
11. Pensões;
12. Perdão de dívidas;

⁶⁰⁷ Ibid. p. 105.

⁶⁰⁸ Uma senhora, cujo sobrenome era Macomber, estava sendo cobrada pelo imposto de renda, em relação aos dividendos que recebera da Standart Oil Company of California. Ela já possuía ações dessa empresa, que, em 1916, resolveu fazer a distribuição de dividendos por meio da entrega de novas ações. O governo entendeu que isso configurava renda tributável. A senhora pagou e ajuizou ação de repetição de indébito, vindo a lograr êxito na Suprema Corte, que decidiu que não era devido o imposto de renda no recebimento de ações como dividendos, porque ele atinge a todos os acionistas de forma proporcional, não havendo enriquecimento.

⁶⁰⁹ International Revenue Code, Sec. 61 (a). *Income Tax Regulations*, § 1.61-1.

13. Distribuição de renda em sociedade;
14. Receita oriunda da morte;
15. Juros relativos a bens de raiz ou trust.⁶¹⁰

Leonetti informa que, nos Estados Unidos da América, da mesma forma como acontece no Brasil, para que haja tributação pelo imposto de renda, faz-se fundamental que o ganho seja realizado. Essa exigência não está na lei, mas integra o sistema jurídico americano.⁶¹¹

Outro ponto relevante destacado por Leonetti (2003) relaciona-se ao fato de que não se tributa a renda imputada ou atribuída, em regra. Confira-se:

Considera-se renda imputada a fruição ou utilização, por alguém, de bens de sua propriedade ou posse, ou de serviços prestados gratuitamente por terceiros ou por ele mesmo. Assim, o valor de mercado do aluguel da casa ocupada por seu proprietário seria uma renda imputada (ou imputável a) deste que, ao deixar de desembolsar mensalmente o valor correspondente ao aluguel, estaria como que se apropriando desta importância a cada mês. Da mesma forma, o valor dos produtos consumidos por um agricultor e produzidos por ele mesmo representaria uma renda no mesmo montante. Apesar de o Código não excluir expressamente a renda imputada da incidência do imposto, apenas em raríssimas hipóteses essa é tributada, principalmente devido às óbvias dificuldades que o fisco teria de enfrentar.⁶¹²

Godoy informa que, na legislação americana, são comuns as isenções, das quais podem ser citados alguns exemplos: beneficiário de seguro em caso de morte; valores decorrentes de transações com títulos públicos especialmente ligados a aeroportos, docas, cais, transporte urbano, água e esgoto, tratamento de lixo, projetos residenciais, fornecimento de gás, de energia elétrica e de aquecimento, proteção ambiental em hidroelétricas, escolas públicas; valores recebidos por compensação em acidentes e doença, inclusive reembolso por despesas médicas; bolsa de estudo relativamente ao pagamento de matrícula e mensalidades; valores recebidos a título de crédito educativo; soldos de membros das forças armadas em zonas de combate ou de soldados feridos em guerra até dois anos após o ferimento⁶¹³.

Há diversos precedentes que fixaram melhor o conceito de renda, contudo citar-se-ão apenas os ligados a pessoas físicas, tema do trabalho⁶¹⁴:

a) *Clark vs. Commissioner*: julgado em 1939. Clark contratou um advogado para fazer sua declaração de imposto de renda, que se apresentou repleta de erros, o que gerou sua glosa pela receita federal norte-americana e acarretou a necessidade de pagamento dos valores. O advogado de Clark reembolsou a quantia que este pagou, mas a receita entendeu que esse

⁶¹⁰ GODOY, A. S. de M. *Direito Tributário nos Estados Unidos*. São Paulo: LEX, 2004. p. 107-108.

⁶¹¹ LEONETTI, C. A. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. Barueri: Manolo, 2003. p. 116.

⁶¹² *Ibid.* p. 117.

⁶¹³ GODOY, *op. cit.*, p. 112.

⁶¹⁴ *Ibid.* p. 113-117.

valor deveria se sujeitar à tributação também e fez um novo lançamento contra Clark. O Poder Judiciário entendeu que reembolso não gerou aumento de patrimônio para Clark, não podendo ser cobrado imposto de renda em relação a essa verba;

b) *Gilbert vs. Commissioner*: julgado em 1977. Gilbert era presidente e principal acionista da empresa *E.L. Bruce & Co. Inc.* Comprou, em nome próprio e da empresa, ações de outra companhia do mesmo ramo de atividade, com o fim de posteriormente realizar a fusão entre elas. Como houve uma desvalorização do valor das ações que estava comprando, Gilbert precisou fazer um seguro com o fim de proteger-se. Para isso fez retiradas da companhia que dirigia. Sob a supervisão de advogado assinou promissórias em favor de sua empresa, garantindo retiradas e saques feitos, e empenhou bens próprios com o fim de tornar o negócio seguro. A receita entendeu que esses saques configuravam renda e lançou o tributo em face dele. O Poder Judiciário entendeu que não existe renda em relação aos saques;

c) *United States vs. Harris*: julgado em 1991. David Kritzik era um viúvo rico que ajudava duas irmãs gêmeas: Lynnete Harris e Leigh Ann Conley. Ele nunca pagou tributos estaduais e as beneficiárias nunca pagaram imposto de renda. Foi lançado imposto de renda contra elas. O Poder Judiciário entendeu que não há tributação da renda em caso de doação, desde que essa seja generosa e sem interesse;

d) *Olk vs. United States*: julgado em 1976. Olk era *croupier* num cassino em Las Vegas e recebia dos apostadores *tokens*, moedas usadas para aposta, que convertia em dinheiro. Os agentes da Receita entenderam que essas liberalidades configuravam renda e lançaram o tributo. O Poder Judiciário fixou o entendimento de que os valores que Olk recebia dos apostadores não eram dados por generosidade e sem interesse, razão pela qual era devido o imposto;

e) *Rudolph vs. United States*: julgado em 1962. Rudolph trabalhava em uma companhia de seguros e, pelo excepcional desempenho dele, recebeu passagem e estada para ele e sua esposa para Nova York. Os agentes do imposto de renda entenderam que essa viagem tinha caráter pessoal e incluíram nos valores a serem pagos por Rudolph. O Poder Judiciário entendeu que a viagem era presente do empregador e que seria tributável pelo imposto de renda.

Ao lado do conceito da renda, outro importante ponto na tributação pelo imposto de renda é a fixação das deduções. Godoy deixa claro que, na legislação americana, esse tema ganha grande relevo, principalmente no que tange a pessoa física. Ressalta que nesse ponto apresenta grande diferença em relação à legislação brasileira, cuja regulamentação sobre o tema foi abordada no **item 3.2.3.2**.

As deduções vêm pulverizadas em diversos dispositivos existentes no regulamento e

fora dele.

São possíveis deduções com custos operacionais, juros, tributos, perdas, depreciações, caridade, despesas médicas, dentárias, pensões alimentícias, despesas de mudança (por motivo de emprego), gastos com educação, perda da propriedade por fogo, tempestade, afundamento de navio, ou qualquer outro evento imprevisível, perdas resultantes de venda ou permuta de bens, despesas necessárias à percepção de aluguéis e royalties, contribuições para fundos e planos de aposentadoria, além de deduções gerais, pessoais e com dependentes.

Pode-se definir custos operacionais como gastos necessários à manutenção das atividades do contribuinte, o que se traduz na possibilidade das seguintes deduções:

1. Razoável quantia a título de salários ou outra compensação por serviços pessoais efetivamente prestados;
2. Despesas de viagem, incluídas quantias gastas com alimentação e alojamento, que não pródigas ou extravagantes, quando fora de casa a serviço;
3. Aluguéis ou outros pagamentos necessários para uso de instalações de negócio próprio, em relação às quais o contribuinte não detém a propriedade.⁶¹⁵

O regulamento traz a seguinte definição para despesas operacionais:

Despesas operacionais dedutíveis de renda bruta incluem gastos ordinários e necessários, diretamente ligados ou relacionados com o comércio ou negócio do contribuinte.⁶¹⁶

O regulamento também traz a definição do que seriam despesas de viagem para fins de dedução:

Despesas de viagem incluem passagens, custos com alimentação, alojamento, e despesas incidentais como espaço para amostras, telefones e telégrafos, estenógrafos, etc. Apenas tais despesas de viagem, razoáveis e necessárias na condução dos negócios do contribuinte, e a ele relacionadas, podem ser deduzidas. Se viagem é feita com outros propósitos que não os ligados ao negócio, passagens e despesas incidentais são gastos pessoais e alimentação e alojamento são gastos necessários para a sobrevivência. Se a viagem é apenas para negócios, gastos razoáveis e necessários, incluindo-se passagens, alimentação, alojamento e despesas incidentais são gastos operacionais.⁶¹⁷

O caso *Commissioner vs. Flowers*,⁶¹⁸ julgado em 1945, fixou a premissa de que as despesas com viagens só poderiam ser dedutíveis da rubrica gastos operacionais quando fossem necessárias e apropriadas para o desenvolvimento do negócio.

⁶¹⁵ *Internal Revenue Code*, Sec. 162.

⁶¹⁶ *Income Tax Regulations*, § 1.162-1.

⁶¹⁷ *Income Tax Regulations*, § 1.162-2.

⁶¹⁸ Flowers, advogado, trabalhava no Alabama, mas continuava morando no Mississippi, deduzindo todas as despesas de locomoção. A Receita glosou as deduções, o que foi mantido pelo Poder Judiciário, já que essas viagens não tinham nada que ver com a atividade profissional do contribuinte, mais sim estavam ligadas ao desejo dele de manter residência em outro local diverso do que trabalhava.

Um caso bem interessante de ser citado é o *Pevsner vs Commissioner*, julgado em 1980. Pevsner era gerente de loja, e esta exigia que ele vestisse roupas da loja em horário de trabalho, as quais não eram fornecidas pelo empregador. Os empregados tinham de comprá-las para trabalhar. O referido contribuinte só usava essas roupas em razão do trabalho, já que eram roupas de grife incompatíveis com seu estilo simples de vida. Em razão disso, deduziu essas despesas como custo operacional, o que foi objeto de glosa pelos auditores do imposto de renda. O Poder Judiciário decidiu que a dedução era inadequada porque exigia um referencial de subjetividade que não permitia padronização.⁶¹⁹

Interessante mencionar que, no sistema americano, existe a possibilidade de desconto padrão do imposto de renda para arrimo de família (*head of household*), sendo considerado esse o contribuinte não casado e não viúvo, que ao final do ano-base:

- a) tenha sustentado, por mais da metade do ano-base, no local onde tenha sua principal residência, uma entidade familiar constituída por:
 - a.1) filho(a)(s) e/ou enteado(a)(s), ou descendente(s) de filho(a), exceto se este(s) dependente(s) esteja(m) casado(s) ao final do ano-base;
 - a.2) qualquer outra pessoa que seja considerada dependente do contribuinte para fins de dedução da renda bruta ajustada;
- b) tenha sustentado a principal residência de seus pais, ou de um deles, desde que este(a) ou estes seja(m) considerado(s) seu(s) dependente(s) para fins de redução da renda bruta ajustada.⁶²⁰

Esse ponto será aprofundado no **item 4.2.b**, no qual se demonstrará ser um aspecto muito importante na própria materialização da capacidade contributiva em representação, citada no **item 2.3.3**.

Outro ponto de relevo é informar que, no sistema americano, existem cinco tabelas de alíquotas, cada uma prevendo cinco faixas de alíquotas. Verifica-se que a diferença entre elas está na delimitação das faixas de renda tributáveis, predominando a progressividade das alíquotas, o que diverge frontalmente da realidade brasileira, vide comentários nos **itens 2.6 e 3.2.3.2**. Um ponto peculiar é verificar que a legislação dá tratamento diferenciado de acordo com o estado civil do contribuinte. Segundo Leonetti:

Hoje em dia ainda pode haver aumento de carga tributária com o casamento, principalmente se as rendas de ambos os cônjuges forem muito próximas entre si. Por outro lado, se a diferença entre as rendas individuais for significativa, o valor do imposto devido pode diminuir com o casamento; nesses casos, diz-se que a lei tributária outorgou ao casal ou ao cônjuge com maior renda) um “dote tributário”.⁶²¹

Esse ponto será tratado no Capítulo 4, no **item 4.2.b**, quando abordada a capacidade

⁶¹⁹ op. cit., p. 121-122.

⁶²⁰ Internal Revenue Code, subsection 2, b.

⁶²¹ op. cit., p. 124.

contributiva em representação (**item 2.3.3**).

Por fim, vale destacar que nos EUA, em regra, o imposto de renda é pago à medida que o valor é recebido, sendo muito comum a retenção na fonte e o recolhimento por estimativa. Também existe a obrigação de entrega de uma declaração de ajuste, cujo prazo acaba no décimo quinto dia do mês de abril⁶²².

3.5 Imposto sobre a renda de pessoas físicas na Espanha

Tendo em vista que os Estados Unidos representam um país, em rigor, capitalista e altamente liberal, o que o diferencia fortemente do viés social veiculado pela Constituição brasileira, decidiu-se trazer para o presente estudo alguns pontos relevantes da legislação relativa ao imposto de renda de pessoas físicas na Espanha, país com um viés mais social e parecido com o Brasil, com o fim de enriquecer a discussão sobre o tratamento das deduções do imposto de renda incidente sobre as pessoas físicas.

O Imposto sobre a Renda de Pessoa Física é regulado pela Lei n.º 35/2006 (LIR), bem como pelo Real Decreto n.º 439/2007 (RIR), que aprova o Regulamento do Imposto sobre a Renda de Pessoas Físicas⁶²³.

Vale ressaltar que, no preâmbulo da Lei n.º 35/2006, há uma clara descrição da intenção do legislador ao criar o referido tributo, bem como menção aos princípios que nortearam essa instituição:

El Impuesto sobre la Renta de Las Personas Físicas es un tributo de importancia fundamental para hacer efectivo el mandato del artículo 31 de la Constitución Española, que exige la contribución de todos “...al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su **capacidad económica mediante un sistema tributario justo** inspirado en los **principios de igualdad y progresividad** que, em **ningún caso, tendrá alcance confiscatorio**.” (grifo nosso)

O Imposto sobre a Renda de Pessoa Física na Espanha tem por objeto “a renda do contribuinte, entendida como a totalidade de seus rendimentos, ganhos e perdas patrimoniais e as imputações de renda que a lei estabelece, independentemente do lugar onde tenham sido produzidas e da residência da fonte pagadora.”⁶²⁴. Trata-se de um imposto apurado anualmente,

⁶²² Levando-se em consideração que o ano-base coincide com o ano-calendário.

⁶²³ São aplicáveis em todo o país, não obstante a autorização dada pelas normas reguladoras dos Acordos Econômicos com o País Basco e com Navarra para manter, estabelecer e regular seu próprio regime tributário.

⁶²⁴ Artigo 2º da Lei n.º 35/2006 – livre tradução [la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador].

nos termos do definido no art. 12 da Lei n.º 35/2006. Veja-se que, sob esse prisma, já difere do conceito do IR brasileiro, pois aqui não se contemplam as perdas patrimoniais para fins de redução do imposto.

O art. 6º da Lei n.º 35/2006, similar ao art. 43 do CTN, ao definir o fato gerador do tributo, indica como integrantes do conceito de renda: os rendimentos do trabalho⁶²⁵, do capital⁶²⁶, das atividades econômicas⁶²⁷; os ganhos e perdas patrimoniais⁶²⁸; e as imputações de renda que sejam estabelecidas por lei⁶²⁹. Esse dispositivo também deixa claro que não são objeto do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física as rendas que estejam sujeitas ao Imposto sobre Sucessões e Doações⁶³⁰.

O art. 7º lista as rendas isentas do imposto⁶³¹, entre as quais se destacam: benefícios públicos extraordinários por atos de terrorismo e as pensões decorrentes de medalhas e condecorações concedidas por atos de terrorismo; ajudas recebidas pelos afetados pelo vírus da AIDS; indenizações derivadas de responsabilidade civil por danos pessoais, em quantia reconhecida legal ou judicialmente; indenizações por demissão ou cessação do emprego do trabalhador, na quantia estabelecida com caráter obrigatório no Estatuto dos Trabalhadores, em seus regulamentos de execução ou, se necessário, nas regras que regem a execução das decisões judiciais, sem que possa ser considerada como tal a estabelecida em virtude de convenção, acordo ou contrato (o limite para a isenção prevista nesses casos é de 180.000 euros); benefícios

⁶²⁵ Previsto nos arts. 17 a 20 da Lei n.º 35/2006. Considerados as contraprestações que derivam de forma direta ou indireta do trabalho (individual, como empregado ou funcionário público), incluindo também as prestações recebidas em espécie (art. 42). No RIR, há previsões nos arts. 9 a 12.

⁶²⁶ São as contraprestações provenientes de ativos, que não estejam ligados às atividades econômicas (arts. 21 a 26). O rendimento líquido é obtido após a dedução dos gastos dedutíveis, bem como da aplicação, quando for o caso, do coeficiente de redução correspondente. Esses rendimentos estão divididos em dois blocos: os rendimentos de capital imobiliário (art. 22) e de capital mobiliário (art. 21). No RIR encontra-se previsto nos arts. 13 a 21.

⁶²⁷ Previstos nos arts. 27 a 32 da Lei n.º 35/2006. Enquadram-se nesse conceito os rendimentos que procedem conjuntamente do trabalho pessoal e do capital, ou de apenas um desses fatores, pressupõem a organização por conta própria dos meios de produção e recursos humanos por parte do contribuinte, ou de um deles, com o fim de intervir na produção ou distribuição de bens ou serviços. O rendimento líquido é obtido por meio da estimativa dos ingressos (que pode ser direta normal ou simplificada ou objetiva) e dos gastos dedutíveis. Abrange as seguintes atividades: extrativas, de fabricação, comércio ou prestação de serviços, incluídos artesanato, florestais, pecuárias, pesqueiras, de construção, mineração e o exercício de profissões liberais, artísticas e desportivas. No RIR, a matéria se encontra regulada nos arts. 22 a 39.

⁶²⁸ Previstos nos arts. 33 a 39 da Lei n.º 35/2006. São evidenciadas por ocasião das mudanças na composição e valor do patrimônio do contribuinte. O tratamento tributário dado aos ganhos e perdas patrimoniais, que pode ser como renda regular ou irregular, varia de acordo com o ativo e o período em que se verificou o aumento ou a diminuição do patrimônio. Para ser irregular os rendimentos devem ter se gerado em um prazo superior a dois anos e não podem ser recorrentes ou periódicos. No RIR, há previsão nos arts. 40 a 42.

⁶²⁹ Realizam-se, em regra, por meio de rendimentos obtidos com a propriedade de bens imóveis, em regime de transparência fiscal internacional, por cessão de direito de imagem e as relativas a participações societárias em paraísos fiscais.

⁶³⁰ Demonstrou-se ser esse, também, o entendimento da doutrina majoritária brasileira.

⁶³¹ No Regulamento do Imposto de Renda, essas isenções vêm previstas nos arts. 1 a 6.

reconhecidos ao contribuinte pela Seguridade Social ou pelas entidades que a substituam como consequência de incapacidade permanente absoluta ou deficiência grave (a quantia isenta terá como limite o valor do benefício máximo reconhecido pela Seguridade Social nas mesmas situações. O excesso será tributado como rendimento do trabalho, o que ocorrerá, no caso de percepção de prestações pela Seguridade Social e por mútuas com função equiparada, sobre os benefícios pagos por essas últimas); pensões por inutilidade ou incapacidade permanente, sempre que a lesão ou enfermidade impossibilite por completo o beneficiário para qualquer profissão ou ofício; vários tipos de bolsas de estudo; pensões alimentícias; prêmios literários, artísticos ou científicos relevantes; as ajudas financeiras concedidas a atletas de alto nível definidas em programas específicos; benefícios concedidos pela Administração Pública em algumas hipóteses, tais como nascimento, adoção, entre outras.

Nos termos do art. 15 da LIR, a base de cálculo do IRPF é definida por meio dos seguintes métodos, veiculados no art. 16: estimativa direta (normal ou simplificada), estimativa objetiva ou estimativa indireta. Para quantificar a referida base, inicialmente se faz uma identificação das rendas obtidas; ou seja, separa-se o que são rendimentos (trabalho, capital e atividade econômica) dos ganhos e perdas patrimoniais, com o fim de obter o valor líquido de cada uma dessas verbas. No caso dos rendimentos, o valor líquido é obtido pela diferença entre os ingressos e os gastos dedutíveis; já os ganhos e perdas são determinados pela diferença entre os valores de transmissão e aquisição. As reduções previstas na legislação serão aplicadas sobre os rendimentos brutos ou líquidos conforme for o caso e o tipo de renda. A integração e compensação das diferentes rendas será feita segundo sua origem e classificação como renda geral ou rendimentos de poupança, sendo o resultado dessas operações a base de cálculo geral ou de poupança. A base líquida (rendimentos tributáveis) será obtida após a aplicação sobre a base de cálculo das reduções previstas para situação de dependência, envelhecimento⁶³² e pensões alimentícias⁶³³, o que dará origem às bases líquidas gerais e de poupança. A partir da Lei n.º 40/98, a base impositiva do IRPF é obtida após a subtração do mínimo pessoal e familiar, não sendo, portanto, tributáveis as rendas que não ultrapassem o valor do mínimo pessoal e

⁶³² Previstas nos arts. 51 a 54 da Lei n.º 35/2006. Possibilidade de reduzir da base de cálculo geral valores despendidos em contribuições para sistemas de previdência social, com limites previstos, em regra até 8.000 euros anuais, sendo permitido o excedente ser utilizado para redução nos 5 anos seguintes. Para as contribuições feitas a sistemas de previdência social constituídos em favor de pessoas com incapacidade, existem regras próprias e outros limites de redução, veiculados pelo art. 53. Também há redução, no limite de até 10.000 euros anuais, para contribuições feitas a patrimônios protegidos de pessoas incapazes, sendo limitado ao total de 24.250 euros anuais o total de redução a ser feita em razão de contribuição para esse mesmo patrimônio, conforme estipula o art. 54.

⁶³³ Previsto no art. 55 da Lei n.º 35/2006. As pensões alimentícias pagas a favor do cônjuge, em razão de decisão judicial, podem ser reduzidas da base impositiva.

familiar aplicáveis.

Quanto ao mínimo pessoal e familiar⁶³⁴, abordado sob o prisma nacional no capítulo 2, **item 2.8.1**, a Lei do imposto de renda espanhol traz um título próprio, Título V, que busca adequar o referido imposto às condições pessoais e familiares do contribuinte, dando um tratamento completamente diferente à matéria do veiculado pela legislação brasileira do imposto de renda, demonstrada no **item 3.2.3**. Esse título divide-se em cinco artigos (art. 56 a 61), que versam sobre o mínimo pessoal e familiar, o mínimo do contribuinte, o mínimo por descendentes, o mínimo por ascendentes e o mínimo por incapacidade. Esse mínimo não está sujeito à tributação pelo IRPF. Vale destacar os seguintes pontos: a) o mínimo pessoal e familiar é o resultado da soma do mínimo do contribuinte com os mínimos por descendentes, ascendentes e incapacidade, aumentados ou diminuídos para efeito de cálculo do imposto das comunidades autônomas, conforme norma de regência; b) o mínimo do contribuinte, em regra, é de 5.550 euros anuais, podendo ser acrescido de 1.150 euros anuais, para o contribuinte acima de 65 anos, e de 1.400 euros anuais, para o contribuinte acima de 75 anos; c) o mínimo para cada descendente (menor de 25 anos ou com incapacidade, ou menor sobre guarda) que conviva com o contribuinte e não tenha rendas anuais, excluídas as isentas, superiores a 8.000 euros, de: 2.400 euros anuais para o primeiro, 2.700 euros anuais para o segundo, 4.000 euros anuais para o terceiro, 4.500 euros anuais para o quarto e seguintes. Para o descendente menor de três anos, o mínimo será aumentado em 2.800 euros anuais, bem como para os casos de adoção (nesse último caso não sendo necessária a observância do limite de idade); d) o mínimo para cada ascendente (maior de 65 anos ou com incapacidade) que conviva com o contribuinte (ou dependendo dele esteja internado em centro especializado) e não tenha rendas anuais, excluídas as isentas, superiores a 8.000 euros é de 1.150 euros anuais, sendo possível aumentar esse limite em 1.400 euros anuais para os ascendentes maiores de 75 anos; e) obtém-se esse mínimo por meio da soma do mínimo por incapacidade do contribuinte (de 3.000 euros anuais, podendo ser de 9.000 euros anuais quando sua incapacidade for igual ou superior a 65%; podendo ambos os limites serem aumentados em 3.000 euros no caso de necessidade de ajuda de terceiros ou dificuldade de locomoção ou incapacidade igual ou superior a 65%), dos ascendentes e descendentes (o mínimo é de 3.000 euros anuais para cada um, podendo ser aumentado para 9.000 euros anuais se houver um grau de incapacidade igual ou superior a 65%. Ambos os limites podem ser aumentados em 3.000 euros anuais no caso de necessidade de ajuda de terceiros ou dificuldade de locomoção ou incapacidade igual ou superior a 65%). A

⁶³⁴ No RIR a matéria encontra-se no art. 53.

incapacidade para enquadramento nesse mínimo deve ser igual ou superior a 33%; e) Regras comuns: (e.1) quando dois ou mais contribuintes tenham direito à aplicação do mínimo relativamente aos mesmos ascendentes ou descendentes, o valor do benefício será rateado entre eles em partes iguais; (e.2) se os ascendentes ou descendentes apresentarem declarações com rendas superiores a 1.800 euros, não será possível ao contribuinte se utilizar do mínimo previsto; (e.3) no caso de falecimento do ascendente ou descendente que gerem o benefício do mínimo, será reconhecido o valor de 2.400 euros por descendente e 1.150 euros por ascendente.

Existem gastos passíveis de dedução dos rendimentos tributários, sendo exemplos, no que tange aos rendimentos do trabalho: a) contribuições para a Seguridade Social ou a mútuas obrigatórias de funcionários; b) contribuições dos funcionários para sua aposentadoria; c) contribuições a orfanatos ou similares; d) contribuições pagas aos sindicatos e às associações profissionais, quando tenha caráter obrigatório, relativamente ligado aos fins essenciais dessas instituições, em limite estabelecido por regulamento; e) gastos com advogado por litígios travados entre o contribuinte e sua fonte pagadora limitados a 300 euros por ano; f) gastos de até 2000 euros anuais (em caso de desempregado, inscrito em oficina de emprego que tenha oportunidade de trabalhar em município distinto do que mora, aumenta-se esse valor em 2000 euros; para trabalhadores que apresentem alguma deficiência será acrescido 3500 euros, devendo o incremento ser de 7500 euros anuais, quando necessitem de ajuda de terceiros ou tenham mobilidade reduzida, ou sua incapacidade seja igual ou superior a 65%).⁶³⁵ No tocante aos rendimentos de capital mobiliário: a) gastos de administração e custódia dos valores negociáveis; b) gastos necessários para sua obtenção no caso de rendimentos derivados da prestação de assistência técnica, de arrendamento de bens móveis, negócios ou minas ou de subarrendamentos (art. 26). Para os rendimentos de capital imobiliário: a) gastos com financiamento obtido para a aquisição ou melhora do bem, direito ou faculdade de uso e disfrute do bem que gera o rendimento, assim como os gastos de reparação e conservação do imóvel. O valor total a deduzir não pode exceder, para cada bem ou direito, a quantia dos rendimentos íntegros obtidos, podendo o excesso ser deduzido nos quatro anos seguintes; b) tributos em geral, independente do nome, sempre que incidam sobre os rendimentos computados ou sobre o bem ou direito produtor deles e que não tenham caráter sancionador (taxas, impostos tais como o incidente sobre imóveis, contribuições especiais); c) provisões de despesas com contraprestação, direta ou indireta, de serviços pessoais: gastos com vigilância, porteiro, administração (muitas vezes incluídos no recibo de gastos da comunidade), sempre que sejam

⁶³⁵ Cf. art. 20 da Lei n.º 35/2006.

a cargo do titular; d) gastos com a formalização do contrato de locação e defesa jurídica; e) créditos de liquidação duvidosa, sempre que estejam justificados (devedor em recuperação judicial ou quando entre a primeira cobrança e o final do período impositivo tenha transcorrido mais de seis meses; f) gastos de conservação (pintura, reboco de paredes) e reparação (conserto da calefação, elevador, calha) suportados pelo titular. Não são dedutíveis os gastos de ampliação ou melhora do bem, já que pressupõem um aumento do respectivo valor e serão deduzidos via amortização; g) prêmios de seguros relativos ao imóvel (incêndio, responsabilidade civil, roubo, etc); h) serviços e fornecimentos: água, gás, eletricidade, etc, a cargo do titular; i) amortizações (art. 13 RIR) do imóvel e dos bens móveis que o integram. Quanto aos rendimentos oriundos de atividade econômica, as deduções, salvo no caso de estimativa simplificada (que se assemelha ao caso do nosso desconto simplificado), são os gastos ligados à atividade empresarial, aplica-se ao caso a legislação que rege o imposto sobre sociedades, inclusive para o cálculo das amortizações.

Também existe previsão de dedução do valor do imposto a pagar nas hipóteses de investimento em empresas novas ou criadas recentemente (art. 68), em alguns casos relativos à atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte, bem como em razão de doações a partidos políticos ou entidades filantrópicas, de rendas obtidas em Ceuta ou Melilla e de ações para proteção e difusão do patrimônio histórico espanhol e das cidades, conjuntos e bens declarados integrantes do patrimônio mundial.

No que tange aos rendimentos do trabalho, a lei prevê reduções gerais, no art. 18, que se aplicam antes das deduções, e uma redução específica, que se aplica após as deduções, para rendimentos do trabalho inferiores a 14.450 euros, sempre que não haja rendas distintas da do trabalho superiores a 6.500 euros, que funciona da seguinte forma: se o rendimento líquido do trabalho é inferior ou igual a 11.250 euros, haverá uma redução de 3.700 euros; se esse rendimento está entre 11.250 e 14.450 euros, inclusive, a redução será o resultado da seguinte operação: $3.700 - 1,15625 \times (\text{rendimento líquido} - 11.250)$ euros (art. 20).

A legislação prevê, em regra, cinco alíquotas para o cálculo da parte estatal do imposto. Desde 1997 são concedidas competências normativas a diferentes comunidades autônomas, entre elas a de poder regular uma taxa autônoma aplicável sobre a base imponible, razão pela qual há uma taxa fixada pelo Estado e outra pela comunidade autônoma de residência do sujeito passivo.

Para o cálculo do imposto, os rendimentos são classificados como gerais e de poupança. Integram o conceito de rendimentos gerais os rendimentos, os ganhos e perdas patrimoniais que não se classifiquem como rendimentos de poupança, bem como as imputações de renda. Os

rendimentos de poupança são os rendimentos de capital mobiliário previsto nos itens 1, 2 e 3 do art. 25 e os ganhos e perdas patrimoniais ligados à transmissão de elementos patrimoniais.

Veja que, após o cálculo líquido do imposto estatal a pagar e da parte do imposto das comunidades autônomas, que somados resultam no valor total do imposto a pagar, ainda é possível realizar uma redução desse valor por meio de deduções, tais como, por dupla imposição internacional (art. 80), por maternidade (art. 81), por família numerosa ou com membros incapazes (art. 81 bis), entre outras.

Por fim, vale mencionar que o Título IX trata da tributação familiar (arts. 82 a 84) e permite a tributação conjunta relativamente aos cônjuges, que não estejam separados judicialmente, e seus filhos menores, ou maiores incapacitados, que integram a unidade familiar. Trata-se de uma opção que não vincula para os anos posteriores, mas que vincula a todos os membros da unidade familiar, quando exercida para o período escolhido, sendo todos responsáveis conjunta e solidariamente pelo imposto devido.

Sem dúvida, tem-se uma legislação muito rica, pautada na capacidade contributiva, que sabe bem utilizar as técnicas da progressividade e pessoalidade.

4 DEDUÇÕES FUNDAMENTAIS E LEGAIS

Até o momento, buscou-se estruturar as bases para sustentar o conceito inovador que a presente tese tem por fim trazer para o direito nacional.

Já se delineou a capacidade contributiva como direito fundamental no capítulo 2 e demonstrou-se o funcionamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, tendo por base o direito nacional, mas acrescentando ao debate algumas peculiaridades do direito norte-americano e espanhol com o fim de auxiliar nos estudos do sistema nacional, desenvolvido no capítulo 3.

Ficou claro que o imposto de renda, “o antigo “rei” dos tributos (s. § 8 Rz. 17), degenerou em um imposto para bobos (Dummensteuer), que atinge mais rigorosamente aqueles que são mais mal informados ou aconselhados ou que menos podem esquivar-se da imposição, como por exemplo os contribuintes do imposto sobre salário”⁶³⁶. No sistema brasileiro,

[...] o persistente recurso do legislador às generalizações e padronizações, após 1988, perseguindo a normalidade média, em busca da simplificação e da praticidade, instalaram não só o perigo, mas uma efetiva despersonalização desse imposto, com as inevitáveis transgressões decorrentes da Capacidade Contributiva e da Igualdade. De sorte que, no patamar da legislação ordinária, vemo-nos diante de um IRPF desobediente ao piso inferior da capacidade contributiva, invadindo o recinto do mínimo vital; desatento às despesas necessárias à percepção dos rendimentos, tributando uma renda que se aproxima da bruta e infringindo a capacidade contributiva objetiva; além de violentar a capacidade contributiva subjetiva, inadmitindo a subtração das despesas de moradia; restringindo a compensação das despesas de contribuições e doações culturais e desportivas, das despesas médicas e das despesas familiares; e limitando, qualitativa e quantitativamente, as despesas de contribuições e doações filantrópicas e as despesas de educação. Ou seja, no nível infraconstitucional, **um IRPF impessoal e desigual!**⁶³⁷ (grifo nosso)

Com base nessa realidade de total incompatibilidade entre o regime constitucional e o infraconstitucional do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, busca-se nesse capítulo demonstrar como se pode materializar a capacidade contributiva como direito fundamental de aplicação imediata, nos termos do veiculado pelo art. 5º, § 1º, da CRFB, ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, por meio do conceito de deduções fundamentais.

⁶³⁶ TIPKE, K.; LANG, J. *Direito Tributário*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. v. 1, p. 451.

⁶³⁷ VIEIRA, J. R. O IRPF e o direito fundamental à igualdade: um tributo de dupla personalidade! In: BRANCO, P. G. (Coord.). *Tributação e direitos fundamentais conforme a jurisprudência do STF e STJ*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 213.

4.1 Noções gerais

Conforme se observou no estudo desenvolvido ao longo do capítulo 3, o conceito de renda está intimamente ligado à possibilidade de dedução dos gastos necessários para a sua geração. Daí por que há quem defenda, como Tipke⁶³⁸ e Surrey⁶³⁹, que a tributação da renda deve ocorrer sobre os ganhos líquidos ou renda líquida, que, em síntese, representa a tributação da receita gerada menos todas as despesas que se fizerem necessárias para a geração da respectiva renda. Aponta-se que esse seria o caráter duplo do conceito de renda, pois envolve receitas menos despesas.

A grande divergência surge entre os autores justamente no que vem a ser passível de dedução. Como também informado no capítulo 3, há quem defenda que as deduções devem estar ligadas a despesas relacionadas à produção da renda, como Surrey; outros entendem que as despesas involuntárias se enquadrariam nesse contexto, como Edgar⁶⁴⁰. Vale lembrar que esse último classifica as despesas em: a) dedutíveis diretas – as que são feitas para gerar a renda; b) dedutíveis indiretas – despesas pessoais indiretamente ligadas à geração de renda, como, por exemplo, o gasto com o transporte; c) dedutíveis sem vinculação com a renda – despesas pessoais; d) indedutíveis – despesas pessoais gerais.

Contudo, antes de apresentar uma classificação para as despesas dedutíveis, torna-se fundamental fixar quais os fundamentos para a tributação da renda no Brasil, para então extrair a concepção do que seria uma despesa efetivamente dedutível dentro do sistema tributário brasileiro, que, diferentemente dos demais países, tem assento constitucional.

No capítulo 3, demonstrou-se que o Imposto sobre a Renda de Pessoa Física tem sua matriz constitucional bem delineada e acompanhada por diversos princípios constitucionais norteadores, tais como a legalidade, a irretroatividade, a anterioridade e, com destaque para a presente tese, a capacidade contributiva, analisada no capítulo 2.

Desde a matriz constitucional (arts. 153, inciso III c/c 5º § 1º c/c 145, § 1º, todos da CRFB), há o indicativo de que a estrutura do imposto de renda, desde seu fato gerador até base de cálculo e contribuinte, passando pelas técnicas de tributação, deve observar o princípio da capacidade contributiva, que, como se defende, é um direito fundamental de aplicação imediata.

⁶³⁸ TIPKE, op. cit., p. 33-34.

⁶³⁹ SURREY, S. S. *Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures*. Cambridge, MA: Harvard University Press, 1974. p. 15-24.

⁶⁴⁰ EDGAR, T. The concept of taxable consumption and the deductibility of expenses under the ideal personal income tax base. In: KREVER, R. (Ed.). *Tax conversations*. [S.l.]: Kluwer Law International, 1997. p. 307-308.

O conceito de renda vem veiculado pelo CTN, art. 43, conforme já dito, e desenvolvido ao longo de diversos dispositivos infraconstitucionais que buscam assegurar ser aquela todo o produto do capital, trabalho ou da combinação de ambos, além dos proventos de qualquer natureza. Ao fim e ao cabo, o que se busca é tributar tudo aquilo que ingressou no patrimônio da pessoa física com vistas a gerar um aumento, seja pelo patrimônio (aqui *lato sensu*), seja pelo consumo.

Tudo isso já é bem conhecido e foi objeto de estudo. Agora a questão que se põe é: e as deduções? Elas não têm matriz constitucional? São eminentemente legais?

A tendência da doutrina é apontar a dedução como algo que deve vir refletido em normas legais, em homenagem ao princípio da legalidade, pois não se poderia defender, a princípio, que as deduções pudessem ser veiculadas por normas infralegais, ou por costume (ausência de norma), pelo simples fato de impactarem no resultado final do imposto a ser pago, ou seja, implicarem redução do tributo.

E exatamente por implicarem redução de tributo, há quem defenda, como Surrey, que seriam espécies de subsídios governamentais. Discorda-se totalmente dessa visão, afinal as deduções, dentro da concepção abordada nesta tese, não são favores do governo, mas sim a materialização da capacidade contributiva, quer porque protegem o mínimo existencial, na visão ora desenvolvida, imune à tributação, quer porque buscam, dentro da concepção do princípio da renda líquida ou disponível, retirar da base de cálculo do imposto todas as despesas incorridas para a aferição da renda que se visa a tributar (gastos profissionais). Poder-se-ia pensar em classificar como subsídios as deduções que objetivem o atingimento de alguma finalidade extrafiscal, o que se verá mais à frente.

Diferentemente das pessoas jurídicas – em relação às quais a dedução é a regra, e a lei dispõe sobre as despesas que não são reputadas dedutíveis, até porque essas têm um sistema de escrituração próprio –, para as pessoas físicas, a lei tende a trazer de forma restritiva as hipóteses de deduções e, exceto nos casos de contribuintes que adotam o livro-caixa, o que não vale para os assalariados, e salvo as relativas às contribuições previdenciárias, essas hipóteses relacionam-se a gastos que não estão ligados à geração do rendimento, mas sim com o contribuinte e sua própria família. Para Ribeiro, R.,

No fundo, quanto às pessoas físicas, cada hipótese de dedução deveria receber uma análise específica ante o conceito constitucional de renda tributável, pois mesmo a despesa médica, que não guarda qualquer relação direta com a obtenção da renda, mais parecendo um emprego de renda já ganha, no fundo, quanto à pessoa do contribuinte, acaba sendo um gasto necessário, a que ele tenha condições de saúde

necessárias a poder produzir a renda passível de incidência tributária.⁶⁴¹

Como já dito, não dá para estudar as deduções sem estudar a renda e, no sistema tributário nacional, a tributação da renda (como de todos os demais tributos) norteia-se pelo princípio da capacidade contributiva, que é um direito fundamental e como tal, nos termos do art. 5º, § 1º, da CRFB, tem aplicação imediata. A grande questão, no entanto, é: como isso ocorre na prática?

Sempre se usa a capacidade contributiva para justificar a tributação, por exemplo, a progressividade de alíquotas em impostos, contribuições, bem como a existência de normas com fim antielisivo. Contudo, é fundamental lembrar que esse princípio também deve ser usado para reduzir a tributação, até porque sua finalidade não é aumentar ou reduzir o total do tributo arrecadado⁶⁴², mais sim buscar que a tributação se desenvolva de forma justa.

Cada tributo tem a sua especificidade e, como já demonstrado, a sua forma de ser balizado por esse princípio, contudo, sem dúvida, é no imposto de renda que a capacidade contributiva deveria encontrar seu verdadeiro apogeu, mas isso não se verifica no Brasil. Diz-se isso porque é possível usar com clareza para esse tributo não só a técnica da progressividade, mas também a da personalidade, que permite buscar a efetiva capacidade contributiva em cada caso concreto, o que foi objeto de desenvolvimento no **item 2.6**.

Claro que aqui se traz à tona a questão da praticabilidade tributária (**item 2.3.1**), pois permitir a cada um expor suas diversas questões pessoais impediria a arrecadação tributária e não é isso que se deseja. Por isso, balizadores legais são muito bem-vindos. Contudo, a grande questão que se coloca é quando eles não existem para nortear a tributação e, se existem, quando não atendem realmente ao comando constitucional, como se verifica hoje com a sistemática de deduções previstas para o imposto de renda.

Dessa forma, a capacidade contributiva, como direito fundamental que é, além de balizar o fato gerador (índice de capacidade contributiva), baliza também a base de cálculo e a alíquota, como foi tratado no capítulo 2, **item 2.6**, por meio da utilização das técnicas da personalidade e da progressividade.

Ora, em regra, as deduções servem para reduzir a base de cálculo do imposto e serão muitas vezes norteadas pelo princípio da personalidade. Então, está claro que as deduções do imposto de renda não podem ter um mero fundamento legal.

⁶⁴¹ RIBEIRO, R. L. *Tributos: teoria geral e espécies*. Rio de Janeiro: Impetus, 2013. p. 422.

⁶⁴² Ávila defende que não se tributa com base no princípio da solidariedade social. [ÁVILA, H. Limites à tributação com base na solidariedade social. In: GRECO, M. A.; GODOI, M. S. de. (Coords). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.]

Diz-se isso porque, se o imposto de renda é norteado pela capacidade contributiva, as deduções que visam à correta aferição desse princípio na concretização da tributação da renda, deve ter por base esse mesmo direito fundamental de aplicação imediata. E essa é uma das grandes diferenças que separa o sistema tributário nacional de diversos sistemas alienígenas. Afinal, no Brasil o sistema tributário tem alçada constitucional e é desenhado sob um princípio tão relevante quanto à capacidade contributiva, ou seja, defende-se a ideia de que no País há um sistema de deduções fundamentais que são fruto da efetiva materialização da aplicação do princípio da capacidade contributiva ao imposto de renda pessoa física.

Isso quer dizer que a base para essas deduções está na Constituição. Elas são direitos fundamentais de aplicação imediata, necessários para materializar o princípio da capacidade contributiva. Nesse ponto, vale mencionar que Tipke e Yamashita defendem, de forma similar à que se propõe, a existência de deduções fundamentais:

Nesse sentido, o art. 43 do Código Tributário Nacional define como fato gerador desse imposto “a aquisição de *disponibilidade* econômica ou jurídica de renda, assim entendidos o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e de proventos de qualquer natureza”, definidos como “os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.” Entretanto, o Código Tributário Nacional define “renda e proventos” como “aquisição de *disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimo patrimonial*”! A *contrário sensu*, não são renda, nem proventos, todos aqueles rendimentos indisponíveis, ou seja, todos aqueles sobre os quais o contribuinte não tem disponibilidade, controle voluntário, tais como *mínimo vital* (moradia, alimentação, saúde e instrução) ou obrigação de *alimentos* a dependentes, admitida a simplificação por valores regionais médios mais realistas. Isso significa que disponível é apenas a renda acima do valor da soma de tais despesas vitais e obrigações. Deve-se deixar bem claro que tais deduções *não são favores fiscais, mas efetivamente direitos fundamentais inalienáveis dos contribuintes*. Nesse mesmo sentido manifestou-se a Exma. Juíza Federal (hoje Ministra do Superior Tribunal de Justiça), Regina Helena Costa, em ação civil pública no processo 97.0009850-8, autorizado a dedutibilidade irrestrita de despesas com instrução: “Do teor dos arts. 153, inciso II, da Constituição da República e 43 do Código Tributário Nacional extrai-se que renda é acréscimo patrimonial, *algo de positivo*, que vem crescer, somar-se ao patrimônio da pessoa. E é justamente em relação ao imposto de renda que mais reluz a importância da consideração da capacidade contributiva do contribuinte, por ser o tributo cuja estrutura melhor permite considerar as condições pessoais do sujeito passivo. O princípio da capacidade contributiva, esculpido no art. 145, § 1º, da Constituição, compreende [...] a capacidade contributiva relativa ou subjetiva”, que “reporta-se ao sujeito individualmente considerado. Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa. Opera, portanto, como critério de graduação dos impostos, como limite da tributação, *permitindo a manutenção do ‘mínimo vital’* e obstando a que a progressividade tributária atinja níveis de confisco ou cerceamento de outros direitos constitucionais.”⁶⁴³

Carrazza também defende a existência de deduções sem amparo legal, relativamente às ligadas ao conceito de mínimo vital:

⁶⁴³ TIPKE, K.; YAMASHITA, Ds. *Justiça Fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 95.

Nem se diga, a propósito, que a noção de *renda tributável* não é constitucional, porque existem abatimentos e deduções, que só podem ser efetuados quando permitidos pela legislação ordinária. É que esta, em última análise, limita-se a enunciá-los de modo formal e categórico, tendo em conta valores que a Carta Magna consagra (vida, saúde, alimentação, moradia, instrução própria e de dependentes etc.). E isto para não falar dos abatimentos e deduções que, justamente por virem ao encontro do *mínimo vital* (v.g., os gastos com medicamentos), podem, a nosso ver, ser realizados ainda que à míngua de lei autorizadora.⁶⁴⁴

No mesmo sentido está Melo, segundo o qual:

Entende-se totalmente inconcebível a fixação de limites para fins de dedução do Imposto de Renda dos investimentos feitos pelo contribuinte visando complementar a sua educação e a dos seus dependentes.

Nesse sentido, o mínimo existencial pode ser verificado como espécie de “núcleo duro” que limita a atuação do poder tributante do Estado. Os recursos dos particulares, evidentemente escassos, não podem sofrer incidência tributária. Os gastos feitos pelo contribuinte em seu favor ou da sua família visando efetivar direitos sociais – saúde, lazer, educação, moradia, etc. -, que, inclusive, é dever do Estado, jamais poderiam sofrer qualquer restrição, especialmente e de forma mais evidente e forte, quando da Declaração de Rendimentos e aferição da base de cálculo do Imposto de Renda. Afinal, “o Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve devolver.”⁶⁴⁵

A visão da tributação da renda sob essa nova perspectiva faz toda a diferença, pois a possibilidade de essas deduções serem aplicadas de imediato significa dizer que o contribuinte não está na dependência do legislador para gozar ou fazer valer os seus direitos em relação a uma tributação justa.

Dessa forma, as deduções fundamentais podem ser utilizadas sem que haja base legal, pois sua base exsurge da Constituição da República Federativa do Brasil. Claro que o legislador pode e deve legislar sobre o tema, contudo, até que ele legisle, o contribuinte não fica impedido de usufruir dessas deduções, ou seja, dentro da classificação tradicional de normas efetuada por Silva J. A., as deduções fundamentais são normas de eficácia contida e aplicabilidade imediata, valem com base constitucional de forma plena e permitem que o legislador ordinário venha a lhes dar forma, regulando melhor seu alcance.

Nesse sentido, o posicionamento do trabalho se assemelha à posição externada por Pacheco⁶⁴⁶ relativamente à capacidade contributiva, pois essa autora entende que a capacidade contributiva seria norma de eficácia contida. Aqui, defende-se que a capacidade contributiva é

⁶⁴⁴ CARRAZZA, R. A. *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 41.

⁶⁴⁵ MELO, J. P. F. de A. *Princípio da capacidade contributiva: a sua aplicação nos casos concretos*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 121.

⁶⁴⁶ PACHECO, Â. M. da M. Capacidade contributiva. In: MARTINS, I. G. da S. (Coord.). *Capacidade contributiva*. São Paulo: Resenha Tributária, Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989. p. 305-307. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 14).

uma norma de eficácia plena e aplicabilidade imediata, ou seja, não precisa do legislador para dar contornos, nem pode por ele vir a ser limitada, como exposto no **item 2.1**. Diversamente são as deduções fundamentais, que, por advirem da capacidade contributiva, mas precisarem do legislador ordinário para melhor delinear seus contornos, seriam normas de eficácia contida e aplicabilidade imediata, gozando de eficácia plena até que o legislador ordinário expedisse norma delineando os direitos subjetivos dos cidadãos.

Isso não significa que não existam deduções legais, que seriam aquelas não ligadas à capacidade contributiva, mas relacionadas a políticas públicas de incentivo a práticas consideradas importantes para o país, que teriam natureza extrafiscal, o que será abordado mais à frente.

Diante disso, o presente trabalho defende a existência de três tipos de despesas: a) dedutíveis com base na Constituição (deduções fundamentais); b) dedutíveis com base na lei (deduções legais); e c) indedutíveis.

4.2 Deduções fundamentais

As deduções fundamentais surgem da Constituição e não precisam de uma lei para regulá-las, porque emanam do princípio da capacidade contributiva, que é um direito fundamental. Elas têm por fulcro viabilizar esse direito fundamental, configurando-se, também, como um direito fundamental.

São normas de eficácia contida e aplicabilidade imediata, valendo pelo simples fato de encontrarem na Constituição seu fundamento de validade e norte. Além disso, podem ser limitadas e contornadas pelo legislador infraconstitucional.

As deduções fundamentais não têm finalidade extrafiscal. Elas visam a materializar o princípio da capacidade contributiva no imposto de renda por meio do princípio da renda líquida, ou seja, a tributação da renda só será possível após o abatimento das despesas necessárias à sobrevivência e incorridas para a obtenção das rendas objeto de tributação (gastos profissionais).

Por isso, o princípio da renda líquida é o maior balizador das deduções fundamentais, bem como o princípio da igualdade, afinal não é possível permitir a dedução para uns e não para outros quando não há critério objetivo que justifique a distinção entre eles, por exemplo, como já dito no **item 3.2.3.2**, permitir a dedução de auxílio-alimentação para servidor público

e não permitir para empregados, públicos ou privados, é um privilégio odioso, vedado pelo art. 150, inciso II, da CRFB. Da mesma forma, permitir que o trabalhador autônomo possa por meio de livro-caixa deduzir do imposto de renda a compra de livros, de contribuição para o seu conselho profissional, bem como de ida a seminário, e não permitir que o contribuinte trabalhador assalariado faça o mesmo, é violar a isonomia, pois não há justificativa constitucional a amparar essa distinção, bem como a capacidade contributiva do contribuinte trabalhador assalariado, pois ele estará sendo tributado em uma parcela de receita, que renda não é, pois não representou acréscimo em seu patrimônio, mas sim uma despesa necessária para que ele continuasse exercendo sua profissão com qualidade técnica.

Nesta tese está sendo desenvolvido o conceito das deduções fundamentais e o que seria necessário para aplicá-las imediatamente, sempre tendo em vista a legislação hoje vigente no país e o conceito de que são normas de eficácia contida e aplicabilidade imediata, bem como a necessidade de o contribuinte judicializar essas questões, em regra, via ações de repetição de indébito ou ações declaratórias, para ter tal direito reconhecido pelo Judiciário, pois a Administração não modificará seu entendimento sem lei ou decisão judicial que respalde isso.

Será necessário, inclusive, rever o posicionamento do STF quanto a essas questões, pois, infelizmente, ao contrário de como tem agido em outras situações não tributárias, o Tribunal Constitucional brasileiro tem apresentado grande resistência em suprir a omissão legislativa ou corrigir as leis anti-isonômicas, estendendo isenções ou deduções, a falta de lei prevendo. Contudo, entende-se que esse tipo de atuação se faria fundamental e não seria qualquer novidade para a Corte Constitucional, que já quebrou o dogma de agir como legislador ao usar a técnica de sentenças manipulativas com efeito aditivo, oriunda do direito italiano, consoante a qual, havendo ausência que viole direito constitucional fundamental e existindo um parâmetro que possa ser adotado para solucionar o caso por analogia, a Corte utiliza-se desse critério análogo, até que o legislador se mova e corrija a situação. O STF assim procedeu no caso de greve dos servidores públicos, no de aposentadoria especial, no de aumento aos servidores públicos federais ao estender para eles o que havia sido dado apenas aos militares.

Claro que a utilização desse tipo de técnica é excepcional, mas a situação de total inconstitucionalidade do regime que cerca o imposto de renda incidente sobre as pessoas físicas – que, conforme demonstrado existe desde o advento da CRFB, pois a legislação é de 1988, ou seja, tem quase 30 anos – justifica a medida. Isso porque a falta de correção dessa injustiça pelo Poder Judiciário estimula a manutenção desse injusto regime, violador de todos os comandos constitucionais de regência, sobretudo o da capacidade contributiva, permitindo uma clara mácula à dignidade da pessoa humana – fundamento do estado brasileiro, conforme disposto

no art. 1º, inciso III, da CRFB – pois, como demonstrado claramente nos **itens 2.6 e 2.8.1.3**, a tributação da renda incide sobre o mínimo existencial, que seria imune, agravando a condição de subsistência dos cidadãos, até porque a progressividade existente no imposto se dá sobre o mínimo existencial e, como visto no **item 3.3.**, a grande arrecadação existe nas classes intermediárias da população, sofrendo as mais ricas uma tributação proporcional, o que só agrava a condição de desigualdade nacional e limita o efeito redistributivo que o imposto de renda deveria ter, ou seja, claramente a legislação não observa os objetivos estadeados no art. 3º da Carta Constitucional.

De acordo com Oliveira. J., inclusive, seria possível ao juiz determinar a carga tributária incidente sobre o contribuinte: “advogamos a preservação dos *efeitos legítimos* da lei sobre a efetiva capacidade contributiva revelada no caso concreto, *reduzindo-se o crédito tributário* à espécie que, em prova técnica, se visa a determinar consoante os critérios de razoabilidade.”⁶⁴⁷. Não considera que com isso o Poder Judiciário usurpará a função do Poder Legislativo, porque teria ocorrido “compatibilização da lei ao espírito constitucional”⁶⁴⁸, não maculando por isso a separação de poderes.

Esse tipo de postura passiva dos tribunais superiores, inclusive, acaba estimulando a inobservância dos comandos constitucionais que norteiam a tributação. Nesse sentido, Silva, S. adverte:

É de se ressaltar que a prevalência de argumentos dessa natureza manda ao Poder Público uma perigosa mensagem, no sentido de que é possível o exercício das competências tributárias com o desprezo dos ditames constitucionais, pois após longos anos, quando a questão finalmente chegar aos Tribunais Superiores para apreciação, a inconstitucionalidade ou ilegalidade perpetradas serão referendadas pelo Poder Judiciário.⁶⁴⁹

Se o STF tem a função de guardião da Constituição Federal, nos termos do caput do art. 102 da CRFB, dispõe da técnica das sentenças manipulativas com efeito aditivo e tem a sua frente uma realidade legal de desrespeito há quase trinta anos dos mandamentos da Carta Constitucional, entende-se haver fundamento suficiente para que de forma excepcional mitigue o princípio da separação de poderes, que sabemos não ser um postulado absoluto até em virtude da regra dos *checks and balances*, e busque atribuir eficácia aos comandos constitucionais de

⁶⁴⁷ OLIVEIRA, J. M. D. de. *Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 157.

⁶⁴⁸ Ibid. p. 157.

⁶⁴⁹ SILVA, S. A. R. G. da. A tributação na sociedade de risco. In: PIRES, A. R.; TÔRRES, H. T. (Orgs.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 215.

regência, afinal está em jogo no caso concreto a dignidade dos cidadãos brasileiros e, como o direito e o Estado por ele regulados foram feitos para o homem e pelo homem e não o contrário, não é cabível entender que o grande eleito pelo constituinte para corrigir isso não possa fazê-lo, sob pena de subverter a ordem lógica das coisas e permitir que a carta constitucional em vigor seja mero folhetim desprovido de efeito.

Contudo, não se objetiva neste trabalho estudar essa forma de aplicação das deduções fundamentais pelo Poder Judiciário, mais especificamente pelo STF, apenas se expôs esses pontos porque eles são premissas para a validade da tese que se sustenta, afinal, se a mentalidade do Judiciário não mudar, não haverá qualquer utilidade nas linhas que se produziu.

Desse modo, as deduções fundamentais apresentam a seguinte estrutura:

- Balizadores: igualdade, renda líquida,

- Fundamento: capacidade contributiva.

- Objeto: amparar o mínimo existencial e retirar da tributação da renda todas as despesas necessárias para a sua obtenção (gastos profissionais).

Poder-se-ia definir as deduções fundamentais como *despesas realizadas voluntariamente ou não pelo contribuinte com vistas a permitir que ele e sua família (conceito amplo de família) tenham uma vida digna e possam gerar a renda necessária para sua manutenção*.

Analisar-se-á esse conceito por partes, com o fim de melhor indicar quais seriam efetivamente essas deduções.

a) “*realizadas voluntariamente ou não pelo contribuinte*”:

Aqui será usada a noção de voluntário como aquilo que é contraponto a uma obrigação legal, ou seja, todas as despesas oriundas de obrigações legais são involuntárias, e as que não são realizadas para cumprir determinação legal seriam voluntárias.

As despesas realizadas de forma voluntária serão analisadas com maior profundidade quando for abordada a questão da vida digna ou mínimo existencial, que integram o conceito de deduções fundamentais.

Nesse ponto, será desenvolvida a ideia de despesas involuntárias, oriundas de obrigações legais. De fato, objetiva-se focar nas despesas com tributos, que são o maior exemplo de obrigações legais com impactos financeiros sobre o contribuinte.

Ora, uma despesa realizada com o fim de angariar receita derivada para o Estado (leia-se aqui Estado *lato sensu*, integrando o conceito União, Estados, Distrito Federal e Municípios, afinal todos são possuidores de competência tributária) não pode ser considerada pela União como integrante do conceito de renda e integrar a base de cálculo do imposto de renda, afinal

ela foi realizada para cumprir estritamente mandamento legal. Caso assim não se considere, estará havendo uma mácula ao princípio da capacidade contributiva, afinal impossível defender que a despesa decorrente de uma obrigação legal expressa renda ou acréscimo patrimonial a ser tributado.

Dessa forma, todo pagamento relativo a impostos (IPVA, IPTU, etc), taxas (de incêndio, licenciamento de carro, passaporte), contribuições (sociais ou gerais – aqui vale a pena ressaltar que todas as anuidades pagas ao CREA, OAB, etc estão inseridas), empréstimos compulsórios, contribuição para iluminação pública deve representar para o contribuinte pessoa física uma despesa dedutível da base de cálculo do imposto de renda, sendo uma dedução fundamental. Isso, inclusive, é aceito tanto na legislação americana, quanto na espanhola, conforme indicado nos **itens 3.4 e 3.5**. Vale dizer que, na legislação espanhola, há previsão de dedução para os rendimentos do capital imobiliário, dos tributos em geral, independente do nome, sempre que incidam sobre os rendimentos computados ou sobre o bem ou direito produtor deles e que não tenham caráter sancionador (taxas, impostos tais como o incidente sobre imóveis, contribuições especiais). Além disso, prevê, como a americana, a dedução de contribuições de ordem profissional e sindical, o que a brasileira autoriza apenas para o trabalhador autônomo que escritura o livro-caixa.

Outro tipo de despesa involuntária, derivada de obrigação legal, mas não tributária, seria o pagamento de pedágio. Afinal, o pedágio – que para a maioria da doutrina não seria um tributo, exceto para Luciano Amaro – é uma obrigação a todos imposta pelo Poder Público como fruto do repasse de um custo que esse, em regra, teria, de conservar vias públicas, a um particular por meio de um contrato de concessão. Não se entrará aqui nos pormenores dos contratos de concessão, por não ser esse o objetivo do trabalho, contudo vale destacar que o pagamento de pedágio não deixa de ser o compartilhamento com o contribuinte da manutenção das vias públicas que, em regra, deveriam ser mantidas pelo Poder Público com o pagamento dos impostos, que servem justamente para respaldar os gastos gerais do governo. Ao ser assim, impossível é não considerar como dedutível essa despesa imposta à pessoa física, que não integra sua renda, nem representa aumento dela, mas que é essencial para que possa acessar outras cidades, por exemplo, a Ponte Rio-Niterói, Pedágios na Via Dutra e na Via Lagos, etc, ou outros pontos da cidade, por exemplo a Linha Amarela. Dessa forma, essas despesas também devem se enquadrar como deduções fundamentais sob pena de clara mácula à capacidade contributiva.

Outro tipo de despesa involuntária é aquela necessária para a prestação de um serviço público essencial, por exemplo a imposição de aquisição do relógio para que a Companhia de

Energia local possa medir o gasto com o consumo de energia; ou a necessidade de aquisição de hidrômetro para que a Companhia de Água local possa cobrar pelo uso da água fornecida. A compra desses equipamentos é essencial para a prestação de serviços considerados essenciais, não podendo, também, ser consideradas integrantes do conceito de renda, sob pena de mácula à capacidade contributiva, integrando assim o conceito de deduções fundamentais.

Em resumo, toda despesa com obrigação legal imposta pelo Poder Público deve ser considerada uma dedução fundamental, porquanto não há vontade do contribuinte na realização daquele gasto, não podendo ser considerado parte de sua renda, inclusive porque o não pagamento implicará sanções legais e a inviabilidade do exercício de diversos direitos por parte do contribuinte, sendo essencial para que viva com dignidade e em situação legal. Desse modo, comprovando a realização de tais despesas, o contribuinte tem o direito de deduzi-las.

b) “a permitir que ele e sua família”:

As deduções referem-se a despesas que efetue em nome próprio ou em nome de um dos integrantes de sua família, o que, como dito no capítulo 2, representa a capacidade contributiva própria e a em representação. E, como ressaltado no capítulo 3, **item 3.3.3**, essa questão será aprofundada.

Apenas para lembrar, a capacidade contributiva em representação é a do chefe de família, por exemplo, que abrange toda a família.

A CRFB, em seu art. 226, consagra como base da sociedade a família, que tem especial proteção do Estado.

Filippo informa que a maioria das constituições traz essa noção. Sua origem estaria associada à Constituição Francesa de 1848, contudo teria sido a Constituição de Weimar, de 1919, que veiculou as maiores inovações, pois:

Introduziu a “proteção a família” no texto constitucional (art. 119), até então matéria de lei ordinária que muito deixava a desejar, bem como estabeleceu, pela primeira vez na história do direito ocidental, a regra da igualdade jurídica entre marido e mulher (art. 119) e a equiparação dos filhos legítimos aos ilegítimos havidos durante o matrimônio (art. 121).⁶⁵⁰

No sistema constitucional brasileiro, há um capítulo destacado para a família, cujos principais artigos para o presente estudo, além do já citado art. 226, são:

Art. 229. Os pais têm o dever de assistir, criar e educar os filhos menores, e os filhos maiores tem o dever de ajudar e amparar os pais na velhice, carência ou enfermidade.
Art. 230. A família, a sociedade e o Estado têm o dever de amparar as pessoas idosas, assegurando sua participação na comunidade, defendendo sua dignidade e bem-estar

⁶⁵⁰ FILIPPO, L. G. Tributação da renda familiar. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas, Caderno de Direito Comparado*, ano 5, n. 25, p. 139.

e garantindo-lhes o direito à vida.

Da leitura dos referidos dispositivos, chega-se a algumas conclusões: a) a família é o menor núcleo social grupal, a qual representa a base da sociedade; b) os pais têm deveres de assistir os filhos e os filhos aos pais. Quanto a esse segundo ponto, entende-se ser ele muito importante para fundamentar a dedução, que adiante se defenderá, das despesas que os pais têm com os filhos relativas a educação, saúde, bem como as que os filhos despendem com pais idosos para sua respectiva manutenção.

Contudo, a CRFB não traz um conceito definido de família, admitindo a união tradicional entre homem e mulher, tanto pelo casamento quanto pelo companheirismo, bem como reconhece a existência de famílias monoparentais, em que haja apenas a figura de um provedor (pai ou mãe). Contudo, nada fala sobre uniões homoafetivas⁶⁵¹ ou outros tipos de relação familiar (família onde só existem os irmãos e um deles sustenta o lar).

O STF, ao julgar a ADIn nº. 4.277 e ADPF nº. 132, em 2011, reconheceu que o conceito de família usado pela CRFB não pode ter um efeito reducionista. Fixou nesse julgamento qual é a visão constitucional de família:

Ementa:

[...]

3. TRATAMENTO CONSTITUCIONAL DA INSTITUIÇÃO DA FAMÍLIA. RECONHECIMENTO DE QUE A CONSTITUIÇÃO FEDERAL NÃO EMPRESTA AO SUBSTANTIVO “FAMÍLIA” NENHUM SIGNIFICADO ORTODOXO OU DA PRÓPRIA TÉCNICA JURÍDICA. A FAMÍLIA COMO CATEGORIA SÓCIO-CULTURAL E PRINCÍPIO ESPIRITUAL. DIREITO SUBJETIVO DE CONSTITUIR FAMÍLIA. INTERPRETAÇÃO NÃO-REDUCIONISTA. O *caput* do art. 226 confere à família, base da sociedade, especial proteção do Estado. Ênfase constitucional à instituição da família. Família em seu coloquial ou proverbial significado de núcleo doméstico, pouco importando se formal ou informalmente constituída, ou se integrada por casais heteroafetivos ou pares homoafetivos. A Constituição de 1988, ao utilizar-se da expressão “família”, não limita sua formação a casais heteroafetivos nem a formalidade cartorária, celebração civil ou liturgia religiosa. Família como instituição privada que, voluntariamente constituída entre pessoas adultas, mantém com o Estado e a sociedade civil uma necessária relação tricotômica. Núcleo familiar que é o principal locus institucional de concreção dos direitos fundamentais que a própria Constituição designa por “intimidade e vida privada” (inciso X do art. 5º). Isonomia entre casais heteroafetivos e pares homoafetivos que somente ganha plenitude de sentido se desembocar no igual direito subjetivo à formação de uma autonomizada família. Família como figura central ou continente, de que tudo o mais é conteúdo. Imperiosidade da interpretação não-reducionista do conceito de família como instituição que também se forma por vias distintas do casamento civil. Avanço da Constituição Federal de 1988 no plano dos costumes. Caminhada na direção do pluralismo como categoria sócio-político-cultural. Competência do Supremo Tribunal Federal para manter, interpretativamente, o Texto Magno na posse do seu fundamental atributo da coerência, o que passa pela

⁶⁵¹ Importante destacar que, desde 2010, a Procuradoria da Fazenda Nacional já tinha emitido um parecer (PGFN/CAT/nº. 1503/2010) que permitia tratar como dependente companheira em relação de união estável homoafetiva, desde que observados os arts. 4º, inciso III, e 8º, inciso II, alíneas “b” e “c”, da Lei nº. 9.250/1995 e 77 do RIR/99.

eliminação do preconceito quanto à orientação sexual das pessoas.

Nesse ponto, faz-se importante transcrever parte do voto do ministro Ayres Britto, relator do referido processo, que sintetiza brilhantemente o entendimento que deve ser conferido ao termo família dentro de uma interpretação evolutiva da ordem constitucional:

[...]

42. Deveras, mais que um singelo instituto de Direito sem sentido objetivo, a família é uma complexa instituição social em sentido subjetivo. Logo, um aparelho, **uma entidade**, um organismo, uma estrutura das mais permanentes relações intersubjetivas, um aparato de poder, enfim. Poder doméstico, por evidente, mas no sentido de centro subjetivado da mais próxima, íntima, natural, imediata, carinhosa, confiável e prolongada forma de agregação humana. Tão *insimilar* a qualquer outra forma de agrupamento humano quanto a pessoa natural perante outra, na sua elementar função de primeiro e insubstituível elo entre o indivíduo e a sociedade. Ambiente primaz, acresça-se, de uma convivência empiricamente instaurada por iniciativa de pessoas que se veem tomadas da mais qualificada das empatias, porque envolta numa atmosfera de afetividade, aconchego habitacional, concreta admiração ético-espiritual e propósito de felicidade tão emparceiramente experimentada quanto distendida no tempo e à vista de todos. Tudo isso permeado da franca possibilidade de extensão desse estado personalizado de coisas a outros membros desse mesmo núcleo doméstico, de que servem de amostra os filhos (consanguíneos ou não) avós, netos, sobrinhos e irmãos. Até porque esse núcleo familiar é o principal locus de concepção dos direitos fundamentais que a própria Constituição designa por “intimidade e vida privada” (inciso X do art. 5º), além de, já numa dimensão de moradia, se constituir no asilo “inviolável do indivíduo”, consoante dicção do inciso XI desse mesmo artigo constitucional. O que responde pela transformação de anônimas casas em personalizados lares, sem o que não se tem um igualmente personalizado *pedaço de chão no mundo*. E sendo assim a mais natural das coletividades humanas ou o apogeu da integração comunitária, a família teria mesmo que receber a mais dilatada conceituação jurídica e a mais extensa rede de proteção constitucional. Em rigor, uma palavra-gênero, insuscetível de antecipado fechamento conceitual das espécies em que pode culturalmente se desdobrar. (Grifo nosso).⁶⁵²

Como se pode verificar do trecho do voto do ministro Ayres Britto, relator do caso, o conceito de família integra avós, irmãos, netos, sobrinhos. E essa visão não é apenas importante para fins de direito civil, mas repercute, também, no âmbito tributário.

Nos países desenvolvidos⁶⁵³, o princípio da proteção da família é pauta de discussão dentro do próprio direito tributário. Na Alemanha, por exemplo, tem status de princípio fundamental constitucional tributário, como o possuem a legalidade e a irretroatividade.⁶⁵⁴

Já em Portugal, há uma Lei Geral Tributária, que, além de reconhecer, em seu art. 4º, o princípio da capacidade contributiva, em seu art. 6º, aborda especificamente a questão relativa

⁶⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADIn n.º 4277 c/c ADPF n.º 132. Pleno, relator ministro Ayres Britto. *Diário da Justiça Eletrônico*, n. 198, 14 out. 2011.

⁶⁵³ Nos Estados Unidos e na Europa, a proteção da família tem espaço reservado na discussão do direito tributário, Baleeiro (2001) informa que as legislações da Espanha, de Portugal e da Inglaterra, entre outras, foram modificadas, na década de 80, para adaptar o direito tributário a este princípio.

⁶⁵⁴ BALEEIRO, A. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. atual. por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 758.

à tributação e à situação familiar:

Determinando que a tributação directa tem em conta: a necessidade da pessoa singular e o agregado familiar a que pertença disporem dos rendimentos e bens necessários a uma existência digna; a situação patrimonial incluindo os legítimos encargos do agregado familiar; a doença, a velhice e outros casos de redução da capacidade contributiva do sujeito passivo.⁶⁵⁵

A questão do impacto da tributação em relação à família, nos Estados Unidos, veio à lume com as discussões sobre a tributação conjunta dos cônjuges. Baleeiro indica que:

A decisão mais antiga, que abordou a questão da tributação conjunta dos cônjuges, foi prolatada pela Corte Constitucional norte-americana, cujo trabalho altamente construtivo é mundialmente reconhecido. Deu-se em 1930, no caso *Poe X Seaborn*, 282 US, 101. (Cf. Michael J. Graetz, *Federal Income Taxation Principles and Policies*, 2nd, ed., Westbur, New York, The Foundation Press, Inc., 1988, pp. 516-525).⁶⁵⁶

Esse precedente inaugurou a técnica do *income-splitting* (divisão de renda)⁶⁵⁷, a qual consiste em somar as rendas recebidas pelos cônjuges e dividir por dois o total da renda auferida, sendo esse resultado o indicador da alíquota aplicável, o que normalmente faz com que o imposto pago seja menor do que se tributado separadamente. No ano de 1948, o Congresso americano estendeu essa possibilidade a todos os pares unidos pelo matrimônio, o que os autorizou a preencher uma declaração conjunta e a pagar “duas vezes o imposto que um indivíduo solteiro pagaria se percebesse metade da renda total deles”⁶⁵⁸. Essa legislação favoreceu os casais, deixando os solteiros em grande desvantagem, o que motivou uma modificação da legislação pelo Congresso em 1969, a qual veio a atribuir alíquotas especiais aos solteiros, contudo penalizou os casados que auferissem rendas iguais⁶⁵⁹.

Baleeiro indica como marco decisivo para a concepção da proteção da família na seara tributária decisão do Tribunal Constitucional Federal da Alemanha (BVerfG), de 1957, que considerou inconstitucional a declaração obrigatória em conjunto dos cônjuges, como se se tratasse de rendimentos de uma só pessoa, isso porque ela submetia a uma alíquota progressiva mais elevada a renda unificada dos cônjuges, que ficavam prejudicados em relação aos solteiros, indicando o **splitting**, vigente nos EUA, como uma solução que se encontrava conforme a Constituição, o que foi posteriormente adotado pelo legislador alemão e está vigente até hoje.⁶⁶⁰

⁶⁵⁵ CAMPOS, D. L. de. *O Sistema Tributário no estado dos cidadãos*. Coimbra: Almedina, 2006. p. 112.

⁶⁵⁶ BALEEIRO, A. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. atual. por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 764.

⁶⁵⁷ Sistema adotado hoje nos EUA, Alemanha, Portugal, Luxemburgo e Irlanda.

⁶⁵⁸ BALEEIRO, op. cit., p. 764.

⁶⁵⁹ Ibid.

⁶⁶⁰ Ibid.

No mesmo sentido há o julgado da Corte Constitucional italiana, em 15/7/1976. Essa decisão, conforme ensina Baleeiro:

[...] teve origem em seis processos oriundos de Roma, Voghera, Livorno, Milão, Arona e Florença, todos com objetos substancialmente idênticos. Estando em vias de se extinguir o prazo previsto em 1975 para a declaração anual de rendas, esposos, casados em regime de separação de bens, diante da recusa de suas mulheres em fornecer os dados e elementos necessários, ajuizaram uma ação com base no art. 700 do Código de Processo Civil, a fim de obter uma solução para o caso. Em sua defesa, as esposas invocaram a inconstitucionalidade da lei do imposto de renda.

Nos fundamentos de sua decisão, o Tribunal italiano reconheceu que a exigência da tributação conjunta oferece um tratamento discriminatório contra os núcleos familiares legitimados em favor de uniões livres e das famílias de fato. [...]

Assim, segundo o Tribunal italiano, é inconstitucional que a) na determinação da renda total para o imposto sejam imputadas ao marido, enquanto sujeito passivo, as rendas da mulher de forma cumulativa às próprias; b) a mulher casada não seja considerada sujeito passivo no imposto de renda; c) seja única a declaração de renda das pessoas casadas.⁶⁶¹

Da mesma forma há um precedente do Tribunal Constitucional espanhol, o qual considerou, segundo o autor:

[...] a capacidade econômica, considerando a pessoa física como único ponto válido de referência de dito princípio no imposto sobre a renda e sem que tal capacidade resulte modificada pelo matrimônio. Nas sentenças de 10.11.1988 e 20.02.1989, o Tribunal espanhol defendeu o princípio da neutralidade frente ao matrimônio, negando o aumento de capacidade econômica pelo fato de se pertencer ao grupo familiar, assim como também considerou discriminatório o regime tributário até então aplicável aos contribuintes casados, que estavam obrigados à declaração conjunta de renda, em favor daqueles outros que não o são.⁶⁶²

Vale dizer, a título de esclarecimento, que existem dois métodos de tributação da renda familiar: a) o individual; e o b) conjunto. Esse se subdivide em: b.1) acumulação obrigatória de rendas; b.2) *income-splitting* (divisão de renda); b.3) quociente familiar. Confira-se:

- o primeiro e mais elementar considera individualmente cada membro familiar e calcula a renda (rendimentos deduzidos dos encargos) de cada pessoa, ignorando a unidade familiar como titular de capacidade contributiva própria. É um sistema muito difundido atualmente, encontrando variantes em diversos países (Inglaterra, Brasil, Itália, Espanha, Canadá, Alemanha etc.) pois alguns poucos ignoram o fato do casamento, mas outros – a maioria dentre os países industrializados – concedem isenções próprias, que contemplam a situação das pessoas casadas com encargos ou solteiras, que, não obstante, sejam arrimo de família (Inglaterra, Holanda etc.);
- o segundo é uma variação da tributação independente, pois, embora considere as pessoas individualmente, faz derivar do estado civil e de certo modelo de casamento e de família, uma série de conseqüências, impondo para isso alíquotas (reais, não-nominais) mais ou menos suaves (EUA);
- o terceiro considera a família como comunidade de ganhos e consumo e tributa em conjunto, sem entretanto admitir qualquer prejuízo em relação aos solteiros, utilizando-se a técnica *splitting* restrita aos cônjuges, em caráter compulsório

⁶⁶¹ BALEEIRO, A. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. atual. por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 766-767.

⁶⁶² *Ibid.* p. 767.

(Portugal) ou facultativo (Alemanha) ou *splitting* total, também chamado de quociente familiar (França).⁶⁶³

Atente-se que a maioria dos países mescla esses sistemas, adotando formas mistas.

Entende-se, junto com Baleeiro, que o modelo mais adequado para a tributação da família é o alemão, pois permite uma tributação conjunta, com *splitting*, bem como viabiliza a declaração em separado e, dessa forma, preserva a liberdade individual e o direito ao segredo profissional da mulher casada, valoriza a comunhão de vida e respeita a capacidade contributiva.⁶⁶⁴

Tipke entende que a divisão real familiar é o melhor meio para a tributação da família, porquanto “reproduz a transferência de capacidade contributiva tributária por prestações alimentícias coercitivas ajustadas à realidade e embute a recém de novo acaloradamente debatida divisão entre cônjuges em um sistema vigente *para todas as comunidades alimentares*.”⁶⁶⁵ Fala-se em transferência de capacidade contributiva, pois o obrigado pela prestação de alimentos tem a sua capacidade contributiva reduzida em face do aumento que produz na capacidade contributiva do beneficiário.

Vale trazer importante observação veiculada por Baleeiro:

Em resumo, segundo as normas constitucionais de capacidade econômica, igualdade, proteção da família e incentivo ao casamento:

- o Estado, por meio do Direito Tributário, tem de captar a real capacidade econômica do contribuinte, nisso devendo considerar os gastos efetivamente realizados e necessários à manutenção da família;
- o princípio da neutralidade da lei diante do modelo ideal de casamento deve prevalecer, não podendo o Direito Tributário assumir o papel pedagógico de reconduzir a mulher ao lar, por meio de impostos mais agressivos à segunda renda familiar (em geral à da mãe de família);
- o Estado não pode prejudicar os casados em relação aos não-casados, desestimulando (entendemos que aqui a autora quis dizer estimulando) a constituição de famílias fora do casamento ou incentivando o divórcio, devendo para isso eliminar todas as normas que, economicamente, motivem a fuga ao casamento ou levem ao divórcio.⁶⁶⁶

O sistema de tributação da renda familiar adotado no Brasil é o individual, em que se tributa o contribuinte de acordo com a sua capacidade contributiva pessoal, ou seja, não vislumbra a capacidade contributiva em representação no momento da tributação.

Como se sabe, no Brasil, não há uma discussão muito amadurecida sobre o impacto da tributação na renda familiar. É fundamental trazer essa questão à baila, tendo em vista que a

⁶⁶³ Ibid. p. 769.

⁶⁶⁴ BALEEIRO, A. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. atual. por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 779.

⁶⁶⁵ TIPKE, K.; YAMASHITA, Ds. *Justiça Fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 508.

⁶⁶⁶ BALEEIRO, op. cit., p. 780.

capacidade contributiva, como direito fundamental que é, exige que o sistema tributário seja estruturado de modo a melhor aferir a capacidade de contribuir dos indivíduos para equacionar a carga tributária que incidirá sobre eles. E, no país, infelizmente essa carga tributária, como já demonstrado, é mal equacionada no tocante à tributação da renda familiar⁶⁶⁷. Ela praticamente inexistente, afinal permite, como citado no capítulo 2, a dedução com despesas de dependentes, em valor risível (R\$ 189,59 por mês; R\$ 2.275,08, por ano), considerando como dependente: (i) o cônjuge; (ii) o companheiro, desde que haja prole ou vida em comum por mais de cinco anos; (iii) filho ou enteado com até 21 anos, ou com até 24, se estudante de nível técnico ou superior, ou ainda, com qualquer idade se incapaz para o trabalho; (iv) menor pobre, com até 21 anos, criado, educado e sob a guarda judicial do contribuinte; (v) irmão, neto e bisneto, sem arrimo dos pais, com até 21 anos e sujeito à guarda judicial do contribuinte ou com até 24 anos, se estudante de nível técnico ou superior ou ainda com qualquer idade, se incapaz para o trabalho; (vi) pais, avós e bisavós, desde que não auferam rendimentos superiores ao limite da isenção mensal; (vii) absolutamente incapaz sob a tutela ou curatela do contribuinte.

Quanto a essa limitação por dependente, vale transcrever crítica trazida por Vieira, segundo o qual:

Em face da dignidade constitucional da família, presumir que se possa abrigar, vestir, alimentar, enfim, criar e educar um filho, de forma minimamente adequada e responsável, com R\$ 1.808,28 por ano, não passa de uma petulante desfaçatez estatal, de uma insolente ironia legal, de um deslavado cinismo tributário!⁶⁶⁸

Na legislação espanhola, ponto desenvolvido no **item 3.5**, existe um título próprio que trata do mínimo individual e da família, estipulando-se como mínimo individual um limite de 5.550 euros anuais (atualmente R\$ 20.313,00)⁶⁶⁹, podendo ser acrescido de 1.150 euros (atualmente R\$ 4.209,00) para o caso de o contribuinte ter acima de 65 anos, e de 1.400 euros (atualmente R\$ 5.124,00) para o caso de o contribuinte ter acima de 75 anos.

Para os descendentes (menor de 25 anos ou com incapacidade, ou menor sobre guarda, que conviva com o contribuinte e não tenha rendas anuais, excluídas as isentas, superiores a 8.000 euros – atualmente R\$ 29.280,00), prevê o limite de 2.400 euros anuais (atualmente R\$

⁶⁶⁷ É importante frisar que não se entende que o princípio da proteção a família sempre andarão ao lado do princípio da capacidade contributiva, pois podem haver questões outras que venham a prevalecer, tais como interesses do Estado em estimular natalidade ou não [o que foi pontuado em artigo de Luciano Filippo, já citado]. Contudo, sempre que possível deve haver esse alinhamento.

⁶⁶⁸ VIEIRA, J. R. O IRPF e o direito fundamental à igualdade: um tributo de dupla personalidade! In: BRANCO, P. G. (Coord.). *Tributação e direitos fundamentais conforme a jurisprudência do STF e STJ*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 211.

⁶⁶⁹ BANCO CENTRAL DO BRASIL. Taxa informada pelo Banco Central do Brasil sendo um euro equivalente a R\$ 3,66. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br>>. Acesso em: 10 nov. 2016.

8.784,00) para o primeiro, 2.700 euros anuais (atualmente R\$ 9.882,00) para o segundo, 4.000 euros anuais (atualmente R\$ 14.640,00) para o terceiro e 4.500 euros anuais (atualmente R\$ 16.470,00) para o quarto e seguintes. Prevê também um aumento do limite para o caso de o descendente ter menos de três anos, o que motivará um aumento de 2.800 euros anuais (atualmente R\$ 10.248,00), o que também vale para os casos de adoção, sendo que para esse último o acréscimo ao limite não está vinculado à idade do descendente adotado.

Para os ascendentes (maior de 65 anos ou com incapacidade, que conviva com o contribuinte ou dependendo dele esteja internado em centro especializado e não tenha rendas anuais, excluídas as isentas, superiores a 8.000 euros), prevê um limite de 1.150 euros anuais (atualmente R\$ 4.209,00), que pode ser aumentado para 1.400 euros anuais (atualmente R\$ 5.124,00) se o ascendente tiver mais de 75 anos.

Só até aqui, pela legislação espanhola, que prefere estabelecer mínimos legais entre o contribuinte e os membros de sua família, o mínimo de um contribuinte, que tenha dois filhos sob sua tutela e seus pais como dependentes (ambos com 67 anos), ter-se-ia um limite para dedução de 12.950 euros anuais, equivalente a R\$ 47.397,00.

A legislação prevê ainda um limite diferenciado para incapazes, cujo limite é de 3.000 euros anuais (atualmente R\$ 10.980,00), podendo ser de 9.000 euros anuais (atualmente R\$ 32.940,00) para o caso de incapacidade igual ou superior a 65%. Ambos os limites podem ser acrescidos de 3.000 euros (atualmente R\$ 10.980,00), no caso de necessidade de ajuda de terceiros ou dificuldade de locomoção ou incapacidade igual ou superior a 65%; para os ascendentes e descendentes, o limite é de 3.000 euros anuais (atualmente R\$ 10.980,00) para cada um, que podem ser aumentados para 9.000 euros (atualmente R\$ 32.940,00), se houver incapacidade igual ou superior a 65%; esse limite pode ser aumentado em 3.000 euros (atualmente R\$ 10.980,00), no caso de necessidade de ajuda de terceiros ou dificuldade de locomoção ou incapacidade igual ou superior a 65%.

Dessa forma, se se considerar que um dos filhos do contribuinte é incapaz, a conta de dedução chega a 13.250 euros anuais, equivalente a R\$ 48.495,00, uma realidade bem distinta dos meros R\$ 2.275,08 por dependente, sem que se considerem variantes nesse valor, como a idade e a incapacidade, que, sem dúvida, oneram mais o custo de vida da pessoa. Isso deixa clara a necessidade de que o legislador brasileiro estude mais a realidade nacional (social e econômica), bem como busque apresentar por meio de seus diplomas legais normas que reflitam os problemas da sociedade. Não dá para tratar a incapacidade apenas como um problema previdenciário, que só se transforma em tributário quando a pessoa é acometida de uma doença letal e, por brinde, tem reconhecida isenção do imposto de renda! A legislação espanhola dá o

exemplo de que é possível adaptar a capacidade contributiva à praticabilidade tributária, trazendo limites de dedução que reproduzem a realidade econômica local, bem como a variante dos problemas sociais existentes, e nem por isso o imposto de renda deixa de ser, o que mais arrecada dentro do sistema deles.

Por essa razão, ao estudar o mínimo existencial, no **item 2.8.1.3**, propôs-se adotar no Brasil o valor indicado pelo DIEESE de R\$ 4.016,27 mensais, que daria um mínimo existencial por família de R\$ 48.195,24 anuais, ideal para fins de estipulação do “mínimo isento” (segundo o entendimento defendido nesta tese o termo correto seria imune) no imposto de renda. Contudo, na falta de um outro critério interno que melhor possa auxiliar, entende-se que esse deve ser o valor utilizado para fins de balizar a dedução com dependentes, de modo a gerar um meio-termo entre a dedução hoje permitida – que é completamente inconstitucional por não refletir a realidade econômica e social do país, passando ao largo do direito fundamental da capacidade contributiva – e a absoluta falta de parâmetro para a dedução, que seria viável pela dedução fundamental ser norma de aplicação imediata, mas não seria recomendável, já que existe parâmetro numérico a ser usado, divulgado mensalmente pelo DIEESE e fruto de pesquisas desenvolvidas por essa instituição, com a indicação da metodologia usada, e amplo acesso ao público, até que outro venha a ser instituído pelo legislador.

Atente-se para o fato de que a legislação do imposto de renda restringe bastante a possibilidade de dedução por gastos com membros da família, veiculando limitações de idade, de situação legal (necessidade de estar sob guarda judicial ou em curatela ou tutela) e de situação econômica (não auferir rendimentos superiores ao limite da isenção mensal). Contudo, esse tipo de limitação na classificação dos dependentes pode violar a capacidade contributiva, quando ela não reflete a realidade do que se verifica na prática do mundo atual, bem como a realidade econômica que o país enfrenta, gerando uma oneração ainda maior no contribuinte, que se vê inviabilizado de deduzir da base de cálculo do imposto de renda despesas com seus familiares, que não podem ser vistas como renda, até porque realizadas em prol de responsabilidades familiares, que têm base legal e constitucional.

O STF deixou claro que o conceito de família vai muito além de mãe, pai e filhos, a legislação tributária não pode ignorar isso! É absolutamente normal no Brasil ter pais sustentando filhos com mais de 24 anos que ainda não trabalham e que, nem por isso, são doentes ou interditados. Da mesma forma, existem diversos pais que são sustentados pelos filhos apesar de receberem aposentadorias que excedem o limite da isenção legal (R\$ 1.903,98) e, nem por isso, pode-se negar que a despesa foi feita pelo filho (vale lembrar que pela Constituição e pelo Estatuto do Idoso cuidar dos pais é responsabilidade dos filhos). Também

pode um irmão ter diversas despesas pagas pelo outro, que financeiramente se encontra mais estável, sem que para isso eles precisem ter seus pais falecidos, ou um ser menor, ou estar sob a guarda judicial do outro. Pode haver ainda um irmão que ajude seu sobrinho que é incapaz e vive com seus pais, mas o que eles ganham, apesar de estar acima da isenção (cujo valor é mínimo para os custos com uma pessoa doente/deficiente), não é suficiente para dar um bom tratamento ao filho. A realidade econômica e social no nosso país subdesenvolvido revela aumento de desemprego, o que gera uma sobrecarga natural para os outros familiares de sustentar esse ente que muitas vezes fica por anos em busca de recolocação no mercado, ponto que não pode ser olvidado na tributação da renda.

Como já apontado no **item 3.4**, nos Estados Unidos, a legislação reconhece a figura do *head of household* e permite que o arrimo de família venha a deduzir do imposto de renda as despesas que teve para sustentar pessoas que convivam com ele e estejam sob sua dependência (irmãos, sobrinhos, pais, filhos).

A legislação espanhola, apesar de não prever claramente essa hipótese, desdobra de forma bem profunda a questão dos custos com ascendentes e descendentes, conforme demonstrado no **item 3.5**.

Todavia, vale frisar que, apesar de esses países estarem também enfrentado a realidade do desemprego e de uma crise econômica que afetou o mundo de forma geral, o Brasil, por ser subdesenvolvido e ter um Estado muito incipiente, terá de incluir nessa visão de dependentes pontos que lá não são necessários⁶⁷⁰, tais como a possibilidade de reputar como dependente uma pessoa adulta, que more com o contribuinte e esteja desempregada, portanto na dependência econômica dele, havendo claro a possibilidade de limitar essa dedução por um tempo (pelo menos um ano-base), bem como a necessidade de flexibilizar a imposição de morar junto com o contribuinte para fins de enquadramento como dependente, pois, em famílias de menor poder aquisitivo, nem sempre estão todos morando juntos, mas é muito comum um ente ajudar financeiramente o outro, o que, também, onera a capacidade contributiva desse que está ajudando, o que não pode ser desconsiderado.

Ajudar faz parte do conceito de pertencer a uma família, razão pela qual a caracterização de dependente para fins do imposto de renda deve se adequar a essa realidade constitucional declarada pelo STF e observar o princípio da capacidade contributiva, permitindo deduções do contribuinte com despesas feitas em favor de seus familiares. Bastaria para tal comprovar a saída do recurso de sua conta, com o recibo feito em nome do ente beneficiado com a prestação

⁶⁷⁰ Nesse ponto, vale ressaltar que a legislação espanhola prevê uma dedução para o contribuinte que esteja desempregado, conforme ressaltado no item 3.5.

do serviço, bem como a demonstração clara da situação de dependência econômica dessa pessoa relativamente ao contribuinte declarante, até que a legislação traga essa realidade refletida.

Outro ponto relevante seria igualar o tratamento destinado ao dependente àquele conferido ao cônjuge que paga pensão, afinal hoje há um maior estímulo, sob o prisma tributário, à dissolução da sociedade conjugal, pois, como dito no **item 3.2.3.2**, o obrigado pela pensão deduz tudo o que paga sem limite, enquanto o contribuinte casado tem o limite de R\$ 2.275,08 para fins de dedução. A melhor proposta seria adotar, para o pagador de pensão, o limite de R\$ 48.195,24, que é o mesmo sugerido para a dedução com dependentes, não havendo limitação para as despesas com educação, conforme se defenderá em item próprio – ponto que valeria para o obrigado à pensão e para o contribuinte responsável pelo dependente que com ele reside.

Dessa forma, entende-se, com base na ideia de dedução fundamental trabalhada, que se deve adotar como dedução por dependente o valor do mínimo existencial indicado pelo DIEESE, que totaliza R\$ 48.195,24, por ano, e, até que o conceito de família seja reformulado na legislação do imposto de renda e adaptado à ordem constitucional, aceitar as deduções relativamente a pessoas que não estejam contempladas na lista veiculada pela lei, mas que o contribuinte demonstre dependerem economicamente dele.

c) “tenham uma vida digna”:

Conforme já defendido ao longo do capítulo 2, entende-se que o mínimo existencial ou mínimo vital é o limite inferior da capacidade contributiva, portanto, apenas acima dele, ou melhor, após o atendimento às necessidades básicas, é que o contribuinte passa a ter capacidade de contribuir.

O art. 7º, inciso IV, da CRFB desempenha bem o conceito de vida digna, atribuindo conteúdo à expressão mínimo existencial:

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

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

No **item 2.8.1.3**, indicou-se como parâmetro para o mínimo existencial o valor mensal de R\$ 4.016,27, apontado pelo DIEESE como o salário mínimo necessário para atender a esse comando constitucional de regência.

Dessa forma, as despesas essenciais realizadas com moradia, alimentação, educação,

saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social devem ser consideradas deduções fundamentais por atender ao **limite** mínimo da capacidade contributiva que é o mínimo existencial, que, como já defendido ao longo do **item 2.8**, é imune à tributação.

Tecnicamente, portanto, o mais correto é considerar imune à tributação o valor de R\$ 4.016,27, sendo esse o piso a partir do qual iniciaria a tributação. Contudo, como já foi demonstrado nos **itens 2.6 e 2.8.1.3**, a legislação nacional ignora completamente essa realidade, sendo apontado como limite isento o irrisório valor de R\$ 1.903,98, como revela a tabela abaixo:

Tabela 6 - Tabela progressiva mensal do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota(%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Fonte: Lei nº 13.149, de 21 de julho de 2015

Em outras palavras, o limite imune para fins deste trabalho é o limite máximo do teto da progressividade!!!

Exatamente em razão desse absurdo legal, entende-se que deve ser permitida ao contribuinte, até que o sistema legal se adeque à realidade, a dedução da diferença entre o limite isento (R\$ 1.903,98) e o limite apontado como imune em razão do mínimo existencial (R\$ 4.016,27), permitindo uma dedução de R\$ 2.112,29 a título de mínimo existencial para fins de observância do art. 7º, inciso IV, da CRFB.

Contudo, a vida digna não se limita ao mínimo existencial, que consagra a proteção do indispensável. A Carta Constitucional brasileira traz como direitos sociais, assim como também no art. 7º, inciso IV, da CRFB, em sua concepção mínima, os elencados no art. 6º, que dispõe:

Art. 6º. São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma dessa Constituição.

Conforme exposto no **item 2.8.1.4**, esse dispositivo veicularia os direitos sociais máximos, segundo a visão de Torres, que viriam desdobrados nos seguintes dispositivos constitucionais:

Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para a sua promoção, proteção e

recuperação.

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei a: [...].

Art. 202. O regime de previdência privada de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na contribuição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar.

Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

Art. 208. O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de:

I – educação básica obrigatória e gratuita dos 4 (quatro) aos 17 (dezesete) anos de idade, assegurada inclusive sua oferta gratuita para todos os que a ela não tiveram acesso na idade própria;

II – progressiva universalização do ensino médio gratuito;

III – atendimento educacional especializado aos portadores de deficiência, preferencialmente na rede regular de ensino;

IV – educação infantil, em creche e pré-escola, às crianças até 5 (cinco) anos de idade;

V – acesso aos níveis mais elevados do ensino, da pesquisa e da criação artística, segundo a capacidade de cada um;

VI – oferta de ensino noturno regular;

VII – atendimento ao educando, em todas as etapas da educação básica, por meio de programas suplementares de material didático escolar, transporte, alimentação e assistência à saúde;

§ 1º - O acesso ao ensino obrigatório e gratuito é direito público subjetivo.

§ 2º - O não-oferecimento do ensino obrigatório pelo Poder Público, ou sua oferta irregular, importa responsabilidade da autoridade competente.

§ 3º - Compete ao Poder Público recensear os educandos no ensino fundamental, fazer-lhes a chamada e zelar, junto aos pais ou responsáveis, pela frequência à escola.

Art. 215. O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes de cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais.

Art. 216. Constituem patrimônio cultural brasileiro os bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nos quais se incluem:

I – as formas de expressão;

II – os modos de criar, fazer e viver;

III – as criações científicas, artísticas e tecnológicas;

IV – as obras, objetos, documentos, edificações e demais espaços destinados às manifestações artístico-culturais;

V – os conjuntos urbanos e sítios de valor histórico, paisagístico, artístico, arqueológico, paleontológico, ecológico e científico.

Art. 217. É dever do Estado fomentar práticas desportivas formais e não formais, como direito de cada um, observados; [...]

Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

Os direitos sociais podem ser vistos sob três óticas:

- (a) Garantia especial mediante normas jurídicas vinculantes.
- (b) Direitos subjetivos de seus titulares.

(c) Direitos passíveis de judicialização.⁶⁷¹

Conforme lição de Mendes e Branco:

Embora seja possível reconhecer na estrutura de muitos direitos sociais características de direitos subjetivos fundamentais, que outorgam ao titular a possibilidade de formular uma pretensão de adoção de uma dada conduta (“dever jurídico relacional”), passível de judicialização, é inegável também que esses direitos podem consistir, como observado, em “dever subjetivo não relacional”, não importando em reconhecimento de “direito subjetivo” propriamente dito por se tratar de “normas objetivas de princípio”.

[...]

Além de legitimar a constituição de direito subjetivo público, as normas que prevêm direitos sociais podem repercutir sobre a ordem jurídica em geral, dando ensejo a uma expansão direta ou indireta no plano do direito ordinário (eficácia direta ou indireta sobre as relações privadas).

Ressalte-se ainda que nos direitos sociais não se identificam apenas pretensões de caráter positivo (direito subjetivo a uma prestação específica). Não raro, o dever de restituir e preservar está manifesto nas chamadas garantias institucionais (v.g., seguridade social, previdência social). Há exigência notória de normas de organização e procedimento em diversos direitos sociais (art. 200). É inequívoco, igualmente, que muitas normas constantes do catálogo de direitos sociais traduzam deveres de proteção (art. 7º, X, XX, XXII, XXVI, XXVII).⁶⁷²

Segundo Mendes e Branco:

Atualmente, a Constituição brasileira não apenas prevê expressamente a existência de direitos fundamentais sociais (art. 6º), especificando seu conteúdo e forma de prestação (arts. 196, 201, 203, 205, 215, 217, entre outros), como também não faz distinção entre os direitos previstos no Capítulo I do Título II e os direitos sociais (Capítulo II do Título II), ao estabelecer que os direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata (art. 5º, § 1º, da CF/88).

Vê-se, pois, que os direitos sociais foram acolhidos pela Constituição Federal de 1988 como autênticos direitos fundamentais.⁶⁷³

Apesar de se concordar com a visão de Mendes e Branco (2014), no sentido de que os direitos sociais são, dentro do sistema constitucional brasileiro, autênticos direitos fundamentais, essa questão não será aprofundada, porque, para a presente tese, sua única utilidade seria reforçar a possibilidade das deduções, que ora se defende. Contudo, como o enfoque do trabalho é sempre referenciado na capacidade contributiva, entende-se ser desnecessário desenvolver uma discussão mais profunda acerca dos direitos sociais.

Vale dizer que, no capítulo 2, **item 2.8.1.4**, destacou-se uma classificação que, seguindo a linha de Torres, aceita serem direitos fundamentais apenas os sociais que estejam ligados ao mínimo existencial, e não todos os direitos sociais, o que poderia gerar dúvidas quanto ao que aqui se defende. Contudo, como já dito, apesar de se estar em sintonia doutrinária com o

⁶⁷¹ MENDES, G. F.; BRANCO, P. G. G. *Curso de Direito Constitucional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 639.

⁶⁷² Ibid.

⁶⁷³ Ibid. p. 640.

entendimento de Mendes e Branco (2014), entende-se interessante a classificação de Torres, para separar as deduções fundamentais ligadas aos direitos sociais em dois grupos: a) deduções fundamentais ligadas aos direitos sociais mínimos – servem para garantir o mínimo existencial; b) deduções fundamentais ligadas aos direitos sociais máximos – servem para garantir os direitos sociais, que são, na concepção que se adota, direitos fundamentais e como tal não podem ensejar a tributação da despesa a eles relacionada a título de renda, pois renda não são.

Atente-se para o fato de que se está apenas adotando a classificação elaborada por Torres, mas não os efeitos por ele atribuídos aos direitos sociais máximos, por se entender ser útil a separação das deduções com base no mínimo existencial das demais. Todavia, mesmo que se adotassem os efeitos da classificação dos direitos sociais proposta pelo citado autor, em nada seria modificado o conceito de deduções fundamentais, pois aqui se defende que elas são direitos fundamentais por viabilizarem a aplicação da capacidade contributiva, já definida, também, como um direito fundamental. Portanto, o traço da fundamentalidade dessas deduções está na ligação delas com a capacidade de contribuir, aferida no Imposto sobre a Renda de Pessoa Física por meio do limite inferior, que é o mínimo existencial, que foi abordado no **item 2.8.1**, bem como no princípio da renda líquida, abordado no **item 3.2.3.1**. Se a dedução veicula proteção a um direito social mínimo ou máximo não importa, pois o resultado será a validade dela como dedução fundamental.

Dessa forma, tendo em vista que para as deduções fundamentais ligadas aos direitos sociais mínimos foi estabelecida, com base nos dados do DIEESE, a dedução de R\$ 2.112,29 (como já demonstrado, diferença entre o limite isento previsto na legislação e o salário mínimo necessário para atendimento ao mínimo existencial), resta estudar como mensurar as deduções ligadas aos direitos sociais máximos. Como mensurar isso na prática? Seria possível deduzir essas despesas integralmente sempre? Afinal existem moradias de classe média e de luxo, alimentação de primeira necessidade e supérflua. E aqueles itens que extrapolam esse conceito?

No **item 2.8.1.3**, invocou-se lição de Gruppenmacher, segundo a qual a Constituição, ao assegurar a todos o direito à saúde, à educação, à moradia, à previdência social e à assistência social, veicula deveres do Estado, que, quando suportados pelo sujeito passivo, “devem ser integralmente dedutíveis do imposto sobre a renda, haja vista que a tributação incidente sobre esses custos traduz-se em concreta afronta ao princípio da capacidade contributiva”⁶⁷⁴.

Diz-se que a capacidade contributiva é um direito fundamental, que tem como limite

⁶⁷⁴ GRUPENMACHER, B. T. Justiça fiscal e mínimo existencial. In: PIRES, A. R.; TÔRRES, H. T. (Orgs.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 111.

inferior o mínimo existencial e que nesse mínimo existencial não é possível a tributação, mas somente acima dele, desde que incida, no caso do imposto de renda, sobre a renda. Esta não pode ser considerada um mero ingresso, mas sim aquilo que o contribuinte recebe além do necessário para manter o seu mínimo existencial e além do que gasta para bancar os direitos sociais que o Estado deveria lhe fornecer, porém não pode ou não consegue.

Dentro desse contexto, será apresentado um estudo relativamente a cada uma das deduções fundamentais ligadas aos direitos sociais máximos:

c.1) Moradia:

A moradia é o direito de habitar em algum lugar. O dicionário define moradia como: “designação comum de habitação, morada, casa.”⁶⁷⁵ A partir dessa concepção, são agregados adjetivos como moradia digna, segura, etc. para defender a obrigação do Poder Público de propiciar aos desprovidos de recursos uma moradia digna, até porque para alguns haveria um direito subjetivo fundamental nesse sentido, bem como um direito humano.

De toda forma, não será aprofundada essa questão, pois, para o estudo em análise, não importa se, para os desprovidos de recursos, a moradia é ou não dever do Estado, pois se estuda o direito à moradia existente para qualquer um que esteja vivendo em território nacional, rico ou não⁶⁷⁶. O que importa na questão relativa às deduções fundamentais é que qualquer indivíduo que viva no Brasil tem direito à moradia, e que essa integra o conjunto do que pode ser classificado como mínimo existencial.

Ora, se é assim, as despesas para exercer o direito à moradia não integram o conceito de renda para fins de tributação, devendo dele serem deduzidas. E que tipo de despesas seriam essas? O aluguel para aqueles que não residem em sua propriedade, bem como o condomínio para aqueles que residem em sua propriedade. As despesas com luz, água e gás são essenciais a uma moradia digna e também devem ser deduzidas da base de cálculo do imposto de renda. Além do que são de fácil comprovação pelo contribuinte, bastando guardar as contas em caso de questionamento pela Receita Federal do Brasil.

No **item 3.2.3.2**, demonstrou-se que, no regime anterior do imposto de renda, às pessoas físicas era permitida a dedução de despesas com aluguel até determinado valor⁶⁷⁷, bem como a

⁶⁷⁵ Moradia. In: *DICIO. Dicionário Online de Português*. Disponível em: <www.dicio.com.br>. Acesso em: 5 ago. 2016.

⁶⁷⁶ E a parte relativa ao mínimo existencial, ou seja, a moradia para o miserável, já foi abrangida dentro da imunidade ventilada para os direitos sociais mínimos, que permite a dedução de R\$ 2.112,29.

⁶⁷⁷ BRASIL. Decreto-Lei n.º 1.493/1976, art. 3º.

dedução, até certo valor, dos juros pagos ao Sistema Financeiro de Habitação⁶⁷⁸.

Dessa forma, mostra-se plenamente viável deduzir, com base no direito social à moradia, os custos com aluguel, condomínio e pagamento de empréstimos para fins de aquisição da casa própria. Contudo, a grande dificuldade reside na estipulação de um valor limite para evitar que a dedução transforme o imposto de renda em uma tributação regressiva.

Para este trabalho, desenvolveu-se uma larga pesquisa entre diversos índices, encontrando-se dois parâmetros. No *site* Custo de Vida, obteve-se uma comparação entre o custo do aluguel na cidade mais cara e na mais barata do Brasil, e o resultado consistiu no seguinte:

Tabela 7 – Comparativo entre o custo do aluguel na cidade mais cara e mais barata do Brasil

Moradia	Santos - SP	Mossoró - RN
Aluguel kitchenette (região cara)	R\$ 1.200,00	R\$ 500,00 58,3%
Aluguel apartamento 2qts (região cara)	R\$ 2.657,14	R\$ 900,00 66,1%
Aluguel apartamento 3qts (região cara)	R\$ 3.671,75	R\$ 950,00 74,1%
Aluguel kitchenette (região barata)	R\$ 900,00	R\$ 183,33 79,6%
Aluguel apartamento 2qts (região barata)	R\$ 1.550,00	R\$ 383,33 75,3%
Aluguel apartamento 3qts (região barata)	R\$ 2.050,00	R\$ 575,00 72,0%

Fonte: www.custodevida.com.br

Contudo, tendo em vista que o *site*, apesar de extremamente interessante, é alimentado pelas informações prestadas pelos indivíduos e pode estar desatualizado, não havendo uma responsabilidade na atualização dos valores, nem a fixação de critérios para a indicação dos mesmos, resolveu-se trabalhar com um outro critério mais sólido.

Preferiu-se utilizar para nortear as deduções com moradia o valor do auxílio-moradia estipulado para os magistrados, por ser um critério público, aprovado pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ), em resolução de 7/10/2014. É utilizado por um grupo de funcionários públicos e representa um dos maiores valores pagos pelo Estado a título desse benefício, podendo, por isso, representar o limite para fins de dedução com moradia, englobando-se, nesse conceito, o pagamento de aluguel, condomínio e despesas com o financiamento da casa própria. Assim a totalidade de deduções relativas à moradia, que estejam vinculadas ao pagamento de aluguel, condomínio e financiamento para a aquisição de casa própria não pode ultrapassar, em seu

⁶⁷⁸ BRASIL. Decreto-Lei n.º 5.844/1943, art. 20; Decreto-Lei n.º 1.188/1971, art. 1º; Decreto-Lei n.º 1.358/1974, art. 3º; e Decreto-Lei n.º 1.887/1981, art. 4º.

conjunto, o valor de R\$ 4.377,73, por mês, o que totaliza R\$ 52.532,76 por ano.

Outro ponto relevante são as obras efetuadas na moradia com o fim de mantê-la habitável. Nos termos do disposto no art. 96 do Código Civil, *verbis*:

Art. 96. As benfeitorias podem ser voluptuárias, úteis ou necessárias.
§ 1º - São voluptuárias as de mero deleite ou recreio, que não aumentam o uso habitual do bem, ainda que o tornem mais agradável ou sejam de elevado valor.
§ 2º - São úteis as que aumentam ou facilitam o uso do bem.
§ 3º - São necessárias as que têm por fim conservar o bem ou evitar que se deteriore.

Dessa forma, as obras efetuadas com o fim de realizar benfeitorias úteis ou necessárias também seriam passíveis de dedução. Mas haveria algum limite hoje para balizar esses gastos?

Na pesquisa realizada, verificou-se que o governo federal lançou, em 9/11/2016, programa em que destinará cerca de R\$ 5.000,00 para pessoas de baixa renda (com renda bruta mensal de até R\$ 1.800,00), devendo esse dinheiro ser usado apenas para a aquisição dos materiais de construção e não para o pagamento da mão de obra⁶⁷⁹. Ora, esse dinheiro está sendo dado às pessoas carentes, então entende-se que pode ser usado como limite para a dedução do imposto de renda daqueles que, não abrangidos pelo benefício, tenham a necessidade de realizar reformas em suas casas, restringindo-se a dedução a benfeitorias úteis ou necessárias, como já dito.

O IBGE verificou, por meio de sua Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD), de 2010, que 7.6 milhões de moradias no país precisam de reformas, e 3.6 milhões delas pertenceriam a pessoas de baixa renda, que seriam atendidas pelo benefício do governo. Desse modo, a dedução fundamental para assegurar o direito à manutenção da moradia de forma digna, relativamente aos gastos com obras, proposta no limite de R\$ 5 mil, favorecerá os outros 4 milhões de moradias não contempladas com o aludido benefício, tratando os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual, além de obviamente respeitar a capacidade contributiva na tributação da renda daqueles que têm condições de com seus próprios recursos realizar a obra, sem que essa despesa seja considerada luxo ou egoísmo e assim integrada no conceito de renda para fins de tributação.

É necessário guardar os recibos emitidos para a aquisição do material, com a descrição dos bens e os dados do vendedor/comprador. Com a sistemática de nota fiscal eletrônica e o controle das operações bancárias, fica muito simples para o sistema informatizado da RFB conferir a exatidão das informações veiculadas. Além disso, sempre estará aberta a

⁶⁷⁹ BRASIL. Presidência da República. *Entenda o que é o Cartão Reforma*. Disponível em: <<http://www2.planalto.gov.br/acompanhe-planalto/noticias/2016/11/entenda-o-que-e-o-cartao-reforma>>. Acesso em: 11 nov. 2016.

possibilidade de pedir ao contribuinte que forneça os comprovantes, o que também seria facilitado se o sistema de declaração do imposto de renda a Receita Federal permitisse anexar os documentos comprobatórios das despesas dedutíveis.

Quanto às despesas com água, eletricidade, que são os serviços prestados ao morador, essenciais para que tenha uma existência digna, entende-se serem inteiramente dedutíveis, não havendo limite para essas deduções, bastando a comprovação do pagamento das contas feito pelo contribuinte às concessionárias prestadoras dos respectivos serviços. Contudo, se nas referidas contas, o contribuinte for penalizado com sobretaxa por utilização excessiva de energia ou água, entende-se que o direito à dedução se limita à utilização comum, devendo ser indedutível a parte relativa à sobretaxa penalizadora.

A legislação espanhola permite deduções dos rendimentos de capital imobiliário relativas a gastos com financiamento para a aquisição ou melhora do bem imóvel, incluindo reparação e conservação, gastos com porteiro, vigilância, administração, prêmios de seguros relativos ao imóvel (incêndio, responsabilidade civil e roubo), serviços e fornecimentos de água, gás, eletricidade. Veja-se que o que se propôs aqui para fins de dedução com moradia e manutenção da moradia encontra guarida no direito comparado.

As despesas com a mobília da casa seriam deduções fundamentais apenas em relação àquilo que se considera essencial para viver na residência, podendo se utilizar como parâmetro o conceito de bem de família, o qual vem veiculado pela Lei n.º. 8.009/90:

Art. 1º O imóvel residencial próprio do casal, ou da entidade familiar, é impenhorável e não responderá por qualquer tipo de dívida civil, comercial, fiscal, previdenciária ou de outra natureza, contraída pelos cônjuges ou pelos pais ou filhos que sejam seus proprietários e nele residam, salvo nas hipóteses previstas nesta lei.

Parágrafo único. A impenhorabilidade compreende o imóvel sobre o qual se assentam a construção, as plantações, as benfeitorias de qualquer natureza e todos os equipamentos, inclusive os de uso profissional, ou móveis que guarnecem a casa, desde que quitados.

Art. 2º Excluem-se da impenhorabilidade os veículos de transporte, obras de arte e adornos suntuosos.

Parágrafo único. No caso de imóvel locado, a impenhorabilidade aplica-se aos bens móveis quitados que guarnecem a residência e que sejam de propriedade do locatário, observado o disposto neste artigo.

Posto isso, os bens que guarnecem a casa e que não sejam obras de arte ou suntuosos seriam passíveis de dedução, desde que tenham sido adquiridos pelo morador da casa (proprietário ou locador e respectiva família). Importante salientar a necessidade de guardar os comprovantes da aquisição desses bens que podem ser móveis, tais como sofá, cama, mesa, cadeira ou aparelhos elétricos como fogão, geladeira, televisão. Contudo, seria importante haver uma legislação que estabeleça um parâmetro dos valores médios de mercado, com o fim de

facilitar, inclusive, o que se concebe como bens suntuosos, apesar de a jurisprudência civilista trazer algum norte acerca da questão. Todavia, o contribuinte não pode ser prejudicado pela inércia legislativa, mas também não é possível permitir uma dedução ilimitada sob pena de transformar o imposto de renda em tributação regressiva e macular o princípio da capacidade contributiva, que por meio das deduções fundamentais se visa a observar.

Haja vista que o contribuinte terá de se socorrer da via judicial para ter o reconhecimento da possibilidade de deduzir essas verbas, de demonstrar os custos em que incorreu para mobiliar sua casa, bem como que os bens adquiridos são essenciais para a vida digna, competirá ao juiz contar com um perito para indicar se os valores apresentados pelo contribuinte são valores de mercado, de modo a extrair um preço médio dos produtos, com o fim de viabilizar as deduções, bem como decidir no caso concreto se aqueles bens poderiam ser reputados essenciais ou não para a habitação do local de moradia. Veja-se que, nesse ponto, a jurisprudência civilista pode em muito contribuir, pois naquele âmbito se buscou analisar os bens que guarnecem a casa para fins de impenhorabilidade ou não do bem de família.

Ademais, para demonstrar não ser um cálculo deveras complexo o que venha a ser efetuado pelo perito do juízo, com o fim de indicar o valor médio dos bens essenciais que mobíliam a residência, encontrou-se uma pesquisa, desenvolvida em dezembro de 2015, envolvendo as lojas Magazine Luíza, Ponto Frio, Ricardo Eletro, Casas Bahia e Lojas Americanas, que atendem, em razão dos seus preços mais acessíveis, a população de baixa renda e de classe média. Demonstrou-se que mobiliar uma casa com o mínimo necessário (geladeira, fogão, micro-ondas, conjunto de armário para a cozinha, cama, colchão, guarda-roupa, mesa com 4 cadeiras, sofá, TV, máquina de lavar, tábua de passar roupa e armário para o banheiro) geraria um custo total variável entre R\$ 5.857,00 e R\$ 12.438,00⁶⁸⁰.

Caso o perito do juízo chegasse a essa conclusão, de que os itens apontados como essenciais e comprados pelo contribuinte têm um valor de mercado variável entre R\$ 5.857,00 e R\$ 12.438,00, e este esteja pleiteando, com base nas notas fiscais apresentadas, uma dedução de R\$ 8.000,00, poderia o juízo admiti-la para esse caso concreto, até que a legislação traga parâmetros razoáveis e fundados na política de preços de mercado, com o fim de melhor regular esse ponto.

Por fim, um outro aspecto importante é permitir a dedução das perdas da propriedade por fogo, tempestade, afundamento de navio ou qualquer outro evento imprevisível, bem como perda na venda dos bens, o que é permitido pela legislação americana e espanhola, bem como

⁶⁸⁰ FERNANDES, A. L. *Quanto custa mobiliar uma casa?* Veja lista com valores. [S.l.: s.n., 20--]. Disponível em: <<http://www.e-konomista.com.br/d/quanto-custa-mobiliar-uma-casa/>>. Acesso em: 11 nov. 2016.

na alemã, consideradas para essa sobrecargas extraordinárias. Nesses casos, até por conta do tipo de evento, entende-se que a dedução deve corresponder à perda verificada e comprovada documentalmente, afinal a capacidade contributiva global foi afetada pela perda incorrida relativamente ao seu bem imóvel, não podendo essa perda ser reputada renda para fins de tributação, pois não se deveu a nenhum ato voluntário do contribuinte e ensejou uma grave violação ao seu direito de moradia, que deve ser mitigada via tributação, com a permissão da dedução.

c.2) Alimentação e higiene:

Além do mínimo essencial, previsto nas deduções fundamentais ligadas aos direitos sociais mínimos, entende-se que existem deduções fundamentais relacionadas aos direitos sociais máximos, pois os gastos com alimentação saudável asseguram uma vida digna.

Hoje existe um critério utilizado para fins econômicos, e até para a definição do salário mínimo, que é a cesta básica, em regra, integrada por treze alimentos: carne, leite, feijão, arroz, farinha, batata, tomate, pão, café, banana, açúcar, óleo e manteiga, variando a quantidade de acordo com a região do país. Essa listagem foi retirada do Decreto-Lei nº. 399/1938, que, à época, ao estabelecer o que era essencial a ser provido pelo salário mínimo, trouxe a tabela com os alimentos reputados essenciais e quantidades distribuídas de acordo com três regiões, bem como uma média nacional. O DIEESE⁶⁸¹ apresentou uma tabela em um estudo veiculado em 2009⁶⁸², em que converteu as quantidades diárias para quantidades mensais:

Tabela 8 – Tabela de provisões mínimas estipuladas pelo Decreto-Lei nº 399

Alimentos	Região 1	Região 2	Região 3	Nacional
Carne	6,0Kg	4,5Kg	6,6Kg	6,0Kg
Leite	7,5L	6,0L	7,5L	15,0L
Feijão	4,5Kg	4,5Kg	4,5Kg	4,5Kg
Arroz	3,0Kg	3,6Kg	3,0Kg	3,0Kg
Farinha	1,5Kg	3,0Kg	1,5Kg	1,5Kg
Batata	6,0Kg	-	6,0Kg	6,0Kg

⁶⁸¹ DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIOECONOMICOS. Disponível em: <www.dieese.org.br>. Acesso em: 6 ago. 2016.

⁶⁸² DIEESE. *Metodologia da cesta básica de alimentos*. Disponível em: <www.dieese.org.br/metodologia/metodologiaCestaBasica.pdf>. Acesso em: 6 ago. 2016. Esse estudo teve por fim atualizar a metodologia da Cesta Básica de Alimentos, a partir de janeiro de 2009.

Legumes (Tomate)	9,0Kg	12,0Kg	9,0Kg	9,0Kg
Pão francês	6,0Kg	6,0Kg	6,0Kg	6,0Kg
Café em pó	600gr	300gr	600gr	600gr
Frutas (Banana)	90 unid	90 unid	90 unid	90 unid
Açúcar	3,0Kg	3,0Kg	3,0Kg	3,0Kg
Banha/Óleo	750gr	750gr	900gr	1,5Kg
Manteiga	750gr	750gr	750gr	900gr

Fonte: DIEESE

Região 1 – Estados de São Paulo, Minas Gerais, Espírito Santo, Rio de Janeiro, Goiás e Distrito Federal.

Região 2 – Estados de Pernambuco, Bahia, Ceará, Rio Grande do Norte, Alagoas, Sergipe, Amazonas, Pará, Piauí, Tocantins, Acre, Paraíba, Rondônia, Amapá, Roraima e Maranhão.

Região 3 – Estados do Paraná, Santa Catarina, Rio Grande do Sul, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul.

Nacional – Cesta normal média para a massa trabalhadora em atividades diversas e para todo o território nacional.

Contudo, apesar de o Decreto- Lei nº. 399/38 ainda estar em vigor, da leitura dos itens acima, tem-se claro que eles não atendem as atuais necessidades da população, sem levar em conta que se trata de uma lista muito pobre sob o ponto de vista nutricional. E isso é absolutamente compreensível tendo em vista que essa listagem data de 1938, e já estamos em 2016! Negar que houve uma evolução sob o prisma nutricional da população é negar o óbvio. Então, apesar de a cesta básica ser um bom parâmetro para fins de veicular a listagem de produtos cujas despesas integrariam o que se deve considerar como dedução fundamental, ela precisa efetiva e rapidamente de uma atualização. Exatamente, por isso, adotou-se o valor do salário mínimo do DIEESE, como base para o mínimo existencial, mas não para a dedução fundamental relativa a gastos com alimentação que ultrapassem produtos que não se encontram nessa antiga e desatualizada listagem.

O grande ganho que esse vetusto diploma legal trouxe foi a demonstração clara de que, em um país com dimensões continentais como o Brasil, não há como tratar a realidade

econômica das regiões que o integram de forma igual, sendo necessária uma visão, ao menos regional, que venha a refletir as disparidades e necessidades peculiares de cada área.

Em razão disso, inclusive, muitos Estados legislam veiculando a sua listagem do que seriam produtos integrantes da cesta básica, com o fim de adequar esse conceito ao de sua região.

A Lei do Estado do Rio de Janeiro n.º 4.892/2006, por exemplo, veicula 26 itens como integrantes da cesta básica: feijão, arroz, açúcar refinado e cristal, leite pasteurizado líquido, não incluído o que sofreu tratamento térmico de ultrapasteurização (UHT), café torrado ou moído, sal de cozinha, gado, aves, bem como produtos comestíveis resultantes de sua matança, em estado natural, resfriado ou congelado, pão francês de até 200g, óleo de soja, farinha de mandioca, farinha de trigo, inclusive pré-mistura destinada exclusivamente à fabricação de pães, massa de macarrão desidratada, sardinha em lata, salsicha, linguiça e mortadela, charque, pescado, exclusive crustáceo, salmão, adoque, bacalhau e moluscos, exceto mexilhão, alho, margarina vegetal, exclusive creme vegetal, acondicionada em embalagem de até 500 gramas, fubá de milho, vinagre.

Sem dúvida, o parâmetro fornecido pela referida lei estadual é bem mais abrangente, pois traz a possibilidade de carne, peixe e frango integrarem a cesta, apesar de continuar muito pouco nutritivo, afinal verduras, legumes e frutas praticamente inexistem na listagem e são considerados por qualquer médico ou nutricionista elementos essenciais para a alimentação diária e balanceada. Dessa forma, pode-se defender que essas listagens veiculadas pelos entes federados são um excelente norte para indicar o que seria uma despesa com alimentação considerada para fins de integrar o conceito de dedução fundamental, contudo faz-se necessário complementá-la com as despesas decorrentes de frutas da estação (excluindo exóticas ou importadas), bem como legumes e verduras, também da estação (excluindo importados), para melhor atender o que os comandos constitucionais indicados pretendem ao buscar assegurar à saúde e a vida digna do indivíduo.

Também é importante mencionar a possibilidade de pessoas alérgicas a alguns tipos de alimento, tais como leite de vaca, glúten; bem como pessoas portadoras de doenças cardíacas ou com tendência a desenvolver doenças cardíacas, bem como diabéticos e outros doentes cuja alimentação tenha que ser específica em razão dessas restrições. Nesses casos, tem-se claro que os alimentos que consomem, que são especiais e necessários para a manutenção de seu bom estado de saúde, devem ser considerados como integrantes do conceito de deduções fundamentais (leite de arroz, amêndoas, soja, pão sem glúten, macarrão sem glúten, etc.), mas sempre relacionados a produtos essenciais, não podendo ser deduzidas despesas com produtos

supérfluos, tais como vinho, chocolate, etc.

Além de todo o exposto quanto à alimentação, resolveu-se integrar no mesmo item a questão relativa à higiene. Atente-se para o fato de que a normatização federal sobre cesta básica, como se falou, por ser muito antiga, não trouxe em seu bojo a previsão de itens de higiene. Contudo, as leis estaduais costumam apontar itens considerados integrantes do conceito de cesta básica e essenciais para garantir a mínima higiene às pessoas. A já citada Lei do Estado do Rio de Janeiro nº. 4.892/2006 elenca os seguintes itens de higiene como integrantes da cesta básica: escova dental, creme dental, sabonete, papel higiênico de folha simples, preparado antissolar com fator de proteção solar igual ou superior a 30 (trinta) e repelente de insetos com ao menos um dos componentes como Icaridina, DEET ou IR 3535 em sua composição. A lista está bem adequada para as necessidades da população desse estado, pois, além de prever como básica a utilização de protetor solar (é um estado cercado de praias), também inclui os repelentes, afinal está lutando de forma clara contra as doenças transmissíveis pelo mosquito *aedes aegypti*. Nem o protetor solar nem o repelente são remédios, mas produtos de higiene diretamente relacionados à garantia da saúde, ponto que será desenvolvido à frente, em razão da prevenção que garantem ao câncer de pele, bem como às doenças dengue, zica e chikungunya, respectivamente.

No tocante à higiene, entende-se que esse tipo de listagem pode servir de base para a indicação do que pode ser considerado despesa dedutível, para fins de enquadramento no conceito de dedução fundamental. Mostra-se necessário, porém, fazer um pequeno acréscimo: xampu e condicionador de cabelo (seria interessante precificar um valor médio, levando em conta produtos básicos), bem como xampus de tratamento de doenças dermatológicas, tais como caspa, piolho, além de sabonetes para tratamento de problemas de pele, tais como psoríase, acne, etc. O que não se pode admitir para fins de dedução são produtos superfluos de higiene, ligados à estética e não à saúde do indivíduo.

Não se encontrou nenhuma pesquisa ou dado que possa estipular um limite para esses gastos, razão pela qual, ante a falta de parâmetros, entende-se que a dedução deve ser permitida apenas para os produtos essenciais, nesse conceito, adotando a listagem de alimentos saudáveis⁶⁸³, de domínio público, e o Manual da Cantina Saudável publicado pelo Ministério da Saúde⁶⁸⁴, que inclui frutas, verduras e legumes da estação, bem como os produtos de higiene

⁶⁸³ UOL. Brasil Escola. *O que são alimentos saudáveis?* Disponível em: <<http://brasilecola.uol.com.br/saude-na-escola/conteudo/o-que-sao-alimentos-saudaveis.htm>>. Acesso em: 11 nov. 2016.

⁶⁸⁴ BRASIL. Ministério da Saúde. *Manual das cantinas escolares saudáveis: promovendo a alimentação saudável*. Brasília, 2010. Disponível em: <http://189.28.128.100/nutricao/docs/geral/manual_cantinas.pdf>. Acesso em: 11 nov. 2016.

já citados, desde que comprovados com as notas fiscais expedidas nas compras. Com a sistemática de nota fiscal eletrônica, que indica o CPF ou CNPJ do comprador, há uma grande facilidade de os sistemas da RFB fazerem o cruzamento entre o declarado e o realizado. Quanto aos alimentos especiais, para alérgicos, diabéticos, cardiopatas, sugere-se, também, a comprovação da doença, por meio de declaração médica, para viabilizar a dedução dessas despesas.

Importante ressaltar que, se o contribuinte recebe vale-alimentação ou auxílio-alimentação do empregador, essa verba é o parâmetro para a dedução, até porque seria ilógico permitir que o empregador deduza de seu imposto de renda até 4%, e o contribuinte seja tributado sobre o valor que recebe a título de auxílio-alimentação. Nesses casos, a comprovação do contribuinte deve recair sobre sua folha de salários, onde demonstrará efetivamente a verba que recebe a título de auxílio-alimentação, devendo ser essa aceita a título de dedução fundamental.

Contudo, para os casos de contribuintes que não possuam vale ou auxílio-alimentação, será fundamental a demonstração em juízo dos gastos efetuados com alimentação, sendo estes, para fins de dedução, limitados, como indicado no parágrafo anterior, à listagem de alimentos saudáveis e ao Manual da Cantina Saudável. Quanto aos de higiene, o juízo pode amparar-se na legislação, por exemplo, o Estado do Rio de Janeiro fornece um parâmetro, ou então utilizar-se da proporcionalidade, para definir o que poderia ser reputado essencial no caso concreto para esse fim, de modo a viabilizar a dedução.

c.3) Educação:

Como já transcrito acima, a CRFB veicula um capítulo acerca da educação, sendo importante voltar a reproduzir dois de seus dispositivos:

Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

Art. 208. O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de:

I – educação básica obrigatória e gratuita dos 4 (quatro) aos 17 (dezessete) anos de idade, assegurada inclusive sua oferta gratuita para todos os que a ela não tiveram acesso na idade própria;

II – progressiva universalização do ensino médio gratuito;

III – atendimento educacional especializado aos portadores de deficiência, preferencialmente na rede regular de ensino;

IV – educação infantil, em creche e pré-escola, às crianças até 5 (cinco) anos de idade;

V – acesso aos níveis mais elevados do ensino, da pesquisa e da criação artística, segundo a capacidade de cada um;

VI – oferta de ensino noturno regular;

VII – atendimento ao educando, em todas as etapas da educação básica, por meio de programas suplementares de material didático escolar, transporte, alimentação e assistência à saúde;

§ 1º - O acesso ao ensino obrigatório e gratuito é direito público subjetivo.

§ 2º - O não-oferecimento do ensino obrigatório pelo Poder Público, ou sua oferta irregular, importa responsabilidade da autoridade competente.

§ 3º - Compete ao Poder Público recensear os educandos no ensino fundamental, fazer-lhes a chamada e zelar, junto aos pais ou responsáveis, pela frequência à escola.

O diploma constitucional deixa claro que a educação é um direito de todos e um dever do Estado e da família. É importante notar que a Constituição não disse que a educação era um direito apenas de quem não pode pagar, ela fixou ser um direito de todos os que estejam no Brasil. Contudo, apesar dessa visão universalizante do direito à educação, a *Magna Carta* reparte a obrigação do Estado com a família, o núcleo básico de qualquer sociedade, e isso é fundamental para o estudo que se desenvolve nesta tese, afinal se o Estado não fornece educação de qualidade, passa a ser obrigação da família arcar com ela, e como a família vai se compensar disso? Afinal está assumindo integralmente um dever que a CRFB reparte entre ela (família) e o Estado.

Sabe-se que, no Brasil, o Estado não consegue cumprir com o seu dever de prestar uma educação básica de qualidade, tanto que apenas as pessoas desprovidas de recurso, em regra, utilizam-se das escolas públicas, justamente por serem essas conhecidas pelo péssimo padrão educacional. Além disso, mesmo que o ensino obrigatório estatal fosse excelente, não haveria estrutura suficiente para o Estado abranger todas as crianças em idade para tal. Exatamente por isso é permitida à iniciativa privada o exercício desse tipo de atividade.

Quanto a essa questão, existe, como citado no capítulo 3, a possibilidade de dedução das despesas com instrução do contribuinte e seus dependentes, relativamente à educação infantil, incluindo creches e pré-escolas, ao ensino fundamental, médio e superior (compreendendo graduação e pós-graduação), bem como o ensino técnico e tecnológico, **até o limite individual anual de R\$ 3.561,20**⁶⁸⁵. Para o que exceder esse limite, a legislação permite considerar esse valor como se fosse renda e integra a base de cálculo do imposto para fins de tributação.

A legislação anterior, conforme demonstrado no **item 3.2.3.2**, permitia abater as

⁶⁸⁵ Esse limite está absolutamente fora da realidade nacional e não garante um ensino de qualidade. Não adianta gastar pouco e prestar uma educação que não atinja as finalidades constitucionais. Se usar-se por base o desempenho no ENEM para classificar uma escola como boa, chega-se à conclusão que o custo médio de um aluno por mês na iniciativa privada oscila entre R\$ 780,00 a R\$ 3.253,00, ou seja, muito diferente do valor permitido para dedução pela legislação do imposto de renda. [UOL EDUCAÇÃO. Mensalidade das 10 melhores escolas do ENEM 2011 vai de R\$ 0 a R\$ 3.253. Disponível em: <<http://educacao.uol.com.br/noticias/2012/11/23/mensalidade-das-10-melhores-escolas-do-enem-2011-chega-a-r-3253.htm>>. Acesso em: 6 ago. 2016.]

despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, até determinado limite individual e até certo limite global (limite individual multiplicado pelo número de pessoas que realizavam essas despesas), e abrangia: anuidade escolar; mensalidades e taxas escolares; livros, cadernos e material escolar, inclusive enciclopédias; uniformes escolares; transporte escolar; contribuições para associações de pais e mestres; cursos preparatórios para vestibular; cursos preparatórios para concursos; cursos de idiomas, de música, de dança, de natação, de tênis, de ginástica, de pilotagem, de trânsito, de dicção, de corte e costura; aulas particulares etc.⁶⁸⁶

Como já mencionado, é importante que haja lei regulando a matéria de deduções, justamente para que possa materializar e melhor nortear a sistemática da tributação. Contudo, essa legislação não é bem-vinda quando, visando apenas a operacionalizar a tributação, olvida ponto fundamental no exercício dela que é a capacidade contributiva. Nessa hipótese, essa lei deve ser afastada por inconstitucionalidade, pois não atende a comando essencial em matéria de tributação da renda, que é o direito fundamental ao respeito à capacidade contributiva.

Na Espanha, não foram encontrados dispositivos específicos relativos a esse ponto. Nos EUA, há previsão de dedução com os juros pagos para financiamento da educação, em limites indicados pela lei de regência.

Defende-se que as despesas com educação infantil, incluindo creches e pré-escolas, com o ensino fundamental, médio e superior (compreendendo graduação e pós-graduação), bem como com o ensino técnico e tecnológico, de acordo com o veiculado pela CRFB, integram o conceito de deduções fundamentais, pois as despesas com instrução não são um luxo, mas sim uma necessidade mínima do indivíduo e um dever do Estado e da família. Atente-se para o fato de que, nesse caso, a educação se enquadra no conceito de dedução fundamental por dois fundamentos distintos: o primeiro porque é um direito social assegurado ao indivíduo, e o segundo porque é um dever do Estado e da família, uma obrigação mais que legal, de fundo constitucional.

Pode-se pensar o seguinte: seria possível deduzir qualquer gasto com educação? Se o contribuinte preferir colocar seu filho numa escola onde paga cinco mil reais de mensalidade, em vez de colocar numa escola onde cobram oitocentos reais, mesmo assim poderia ser dedutível todo o valor? Entende-se que, no que tange à educação, a despesa poderia ser integralmente dedutível, afinal, se compete também à família assegurar esse direito ao seu integrante, ela pode escolher da forma que melhor lhe aprouver, e o Estado assim permitiu.

⁶⁸⁶ BRASIL. Decreto-Lei n.º 1.493/1976; Pareceres Normativos CST ns. 42/71, 172/74, 140/75; Ato Declaratório Normativo CST n. 4/81.

Ademais, não se pode considerar, num país como o Brasil, a educação como elemento supérfluo ou suntuoso.

Importante ter em mente que a despesa com educação é essencial não só à manutenção da renda da família – casos em que os provedores se qualificam melhor no mercado com cursos de extensão, pós-graduação ou até outras graduações –, como para a preparação futura dos seus membros hoje inativos profissionalmente – as crianças e jovens – de modo que possam vir a produzir a renda no futuro e cumprir com obrigações constitucionais que lhe são inerentes, como a de prover o sustento dos seus pais na velhice. Dessa forma, é inaceitável a estipulação de um teto para os gastos com educação tais como o citado.

Educação não envolve apenas a infantil, incluindo creches e pré-escolas, ensino fundamental, médio e superior (compreendendo graduação e pós-graduação), bem como ensino técnico e tecnológico. Esse conceito também engloba o desenvolvimento de conhecimentos específicos, o que a legislação anterior já previa, tais como: aprender idiomas, cursos de informática, e esses casos não têm hoje previsão para dedução. Contudo, deveriam integrar o conceito de despesas para fins de dedução fundamental pois o gasto no desenvolvimento de conhecimentos específicos tais como falar outro idioma ou mexer em um computador, em um mundo globalizado e multicultural como o de hoje, não se trata de um luxo, mas sim de uma necessidade para ser competitivo no mercado e arranjar um emprego. Esse tipo de despesa não representa um consumo tributável como renda, mas sim uma despesa a ser excluída da base da renda, por ser essencial tanto para a manutenção da fonte produtiva atual, quanto para a formação da fonte produtora futura (estudo das crianças e jovens).

Outro ponto importante ligado ao conceito de educação relaciona-se com os livros usados para materializá-la. A própria CRFB aponta no art. 208, inciso VII, que o Estado deve atender o educando na educação básica com material didático, limitando sua obrigação a essa etapa da educação. Isso, entretanto, não retira a obrigação da família, indicada no art. 206, de prover a educação e, para tanto, é essencial a aquisição dos livros didáticos necessários para o estudo no colégio, universidade, curso técnico, curso de idiomas, curso de informática. Desse modo, não permitir a dedução das despesas com o material inerente à educação que se está fornecendo é dar a educação pela metade, sem os meios necessários a que ela se aperfeiçoe. Essas despesas são, portanto, também deduções fundamentais. Além do livro, fundamental é incluir o material escolar: caderno, lápis, necessários à materialização do estudo e à preservação dos conhecimentos passados.

Também vale destacar que, dentro do conceito de educação, deve-se enquadrar a aquisição por profissionais liberais de livros para a atualização de conhecimentos em sua

profissão. Nem sempre o profissional precisa fazer cursos para se atualizar, bastando a aquisição de um livro. Claro que essa despesa relaciona-se com a educação do contribuinte e a sua manutenção como profissional atualizado. Isso é essencial para ele se manter ativo no mercado de trabalho, integrando, portanto, o conceito de mínimo vital e podendo, por isso, ser deduzido da base de cálculo do imposto de renda. Afinal, esse consumo ocorreu para a manutenção da fonte produtiva, e não para algo supérfluo.

Por fim, dentro da análise das despesas dedutíveis, ocorridas para assegurar o direito à educação, de matriz constitucional, é importante analisar o tratamento que deve ser dado a despesa que o contribuinte incorre com o transporte de seus filhos para a escola, universidade ou curso, bem como com o seu próprio transporte para algum tipo de qualificação educacional complementar. Essa é uma despesa de meio, que visa a garantir que o estudante chegue ao local de estudo. A CRFB, no art. 208, inciso VII, indica ser obrigação do Estado assegurar esse tipo de despesa na educação básica. Sem dúvida, a despesa com transporte na educação básica também deve integrar o conceito de dedução fundamental, pois, se o Estado se obriga a fornecer e não o faz, ao contribuinte caberá arcar com essa despesa, que é do Estado, não devendo se considerar esse gasto para fins tributáveis já que não é renda, e sim gasto arcado pelo contribuinte em substituição ao dever imposto ao Estado pela CRFB.

Contudo, no que tange ao transporte para o ensino médio e superior, bem como para cursos, entende-se que eles poderiam também ser incluídos dentro do conceito de dedução fundamental, desde que houvesse a comprovação. Outro ponto relevante é que, nesses casos, haveria uma baliza legal para essa dedução, que é a tarifa cobrada nos transportes públicos da localidade, bem como o fato de haver ou não na cidade a fixação de gratuidade para os estudantes de colégios públicos.

Por fim, vale mencionar a despesa com os uniformes escolares, que também integraria as deduções fundamentais, porquanto são essenciais para que o aluno possa frequentar a instituição onde terá fornecida a educação necessária para o seu pleno desenvolvimento.

Em resumo, entende-se que o regime anterior de dedução relativo à educação estava mais aderente aos mandamentos constitucionais do que o atual, devendo ser permitida a dedução, nos termos do que já foi previsto no passado, das seguintes despesas: anuidade escolar; mensalidades e taxas escolares; livros, cadernos e material escolar; uniformes escolares; transporte escolar; cursos preparatórios para vestibular; cursos preparatórios para concursos; cursos de idiomas, de música, de dança, de pilotagem, de trânsito, de dicção, de corte e costura; aulas particulares. Essa dedução deve ser ilimitada até que haja um amadurecimento e qualificação da população a justificar a imposição de um limite.

c.4) Saúde:

Além de fazer parte do conceito de mínimo existencial, bem como de direito social, a CRFB separou um capítulo integralmente para cuidar do assunto, do qual se destaca o seguinte artigo:

Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para a sua promoção, proteção e recuperação.

Pela leitura, tem-se claro que a saúde é um direito de qualquer um que esteja no Brasil e dever do Estado brasileiro, que assume essa responsabilidade de forma integral e para qualquer um.

O comando constitucional está muito distante da realidade. Hoje, salvo a população mais carente, a maioria recorre aos hospitais privados, planos de saúde e médicos particulares para ter sua saúde tratada. O Estado mal consegue atender as pessoas de poucos recursos, sendo esse um problema constante na política brasileira desde a promulgação da Constituição em vigor, que se deu em 1988 e que, em 2018, estará completando trinta anos de vigência.

A legislação do imposto de renda prevê a possibilidade de dedução anual de despesas realizadas com médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais, hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias. Como não há previsão de limitações, essa dedução tal como feita hoje praticamente materializa a ideia de dedução fundamental na área da saúde, contudo ainda precisa de alguns ajustes.

Primeiramente, as despesas realizadas com nutricionistas, por exemplo, com o fito de tratar a obesidade ou algumas doenças, deveria ser dedutível do imposto de renda, afinal elas visam à manutenção da saúde dos pacientes. Cada vez mais pessoas se consultam com esse tipo de profissional com o fito de melhorar algum ponto em sua saúde, não apenas com fins estéticos, inclusive a maioria desses profissionais trabalha com médicos, de forma integrada e em busca de um melhor resultado no tratamento do paciente. Dessa forma, impedir a dedução dessa despesa é não atender ao comando constitucional que define ser a saúde um direito de todos e dever do Estado. Se o Estado não dá o tratamento, devendo o particular assumir esse custo, inegável é o direito do particular de deduzir a despesa da base de cálculo de seu imposto de renda, pois essa despesa não representa renda, sendo necessária a manutenção da saúde do

contribuinte ou de seus dependentes. A não dedução dessa despesa demonstra clara violação à capacidade contributiva, o que não pode ser tolerável.

Em segundo lugar, deve-se refletir que é uma realidade brasileira o envelhecimento da população. Afinal, a expectativa de vida tem aumentado e a taxa de natalidade tem reduzido, de modo que no futuro haverá mais gastos com a manutenção dos idosos, que muitas vezes chegam à longa idade precisando de cuidados específicos de cuidadores, enfermeiros, em razão das doenças que surgem na velhice.

No **item 4.2.b**, verificou-se ser um dever constitucional e legal dos filhos cuidar dos pais idosos, bem como da sociedade tratar bem do idoso (Estatuto do Idoso). Então, o pagamento de enfermeiras ou cuidadoras para cuidar do idoso e garantir que seu tratamento de saúde seja realizado de forma adequada contribui para que a saúde dele seja garantida, integrando dessa forma o conceito de direito à saúde, que é dever do Estado assegurar. Além disso, o pagamento também deve ser enquadrado como despesa dedutível com base na capacidade contributiva, já que esse gasto é necessário, resulta da observância de um dever legal e sobretudo é realizado pelo particular em substituição ao Estado.

Atente-se que, na legislação espanhola, estudada no **item 3.5**, existe grande preocupação relativa aos gastos com ascendentes, levando-se em consideração a idade para fins de dedução, bem como o grau de incapacidade, quando existente, e até se a incapacidade implica a necessidade de ter o auxílio de uma terceira pessoa ao seu lado, que seria o enfermeiro ou cuidador. Na legislação americana, não foi encontrada nenhuma disposição específica sobre o caso.

Contudo, como já dito, seria fundamental deduzir esse gasto e como não há parâmetros internos para isso, a priori se entende, para evitar distorções⁶⁸⁷, e com base em pesquisa média de mercado⁶⁸⁸, que o gasto poderia ser limitado ao valor de R\$ 1.800,00 (salário básico para cuidador em residência), por idoso, por mês, chegando a um valor anual de R\$ 21.600,00.

Faz-se fundamental, também, permitir a dedução das despesas com vacinas, afinal elas visam à manutenção da saúde, além de refletir em um bem-estar coletivo, pois evitam a disseminação de doenças contagiosas para a coletividade. Pode-se dizer que é dever do Estado fornecer gratuitamente essas vacinas, mas, como ele não tem condições de fazê-lo, cria para o particular a necessidade de assumir esse ônus estatal, que claramente não pode integrar a base

⁶⁸⁷ Uma pessoa pode desejar contratar mais de um cuidador para seu genitor, entre outros confortos que não poderiam ser respaldados via dedução.

⁶⁸⁸ Resultado encontrado em pesquisa feita pela CATHO, agência de empregos conhecida no mercado. [GUIA DA CARREIRA. Quanto ganha um cuidador de idosos? Disponível em: <<http://www.guiadacarreira.com.br/salarios/quanto-ganha-um-cuidador-de-idosos>>. Acesso em: 11 nov. 2016.]

de cálculo do imposto de renda, já que renda não é, além de ser uma despesa realizada no lugar do Estado e que gera um bem-estar além do meramente individual. Entende-se que, nesse caso, também não deveria haver limite para a dedução, pois não existe a possibilidade de haver abusos por parte do contribuinte, pois se está a falar de tratamento e prevenção de saúde.

Outro ponto essencial relativo às deduções com a saúde refere-se aos remédios. Sem dúvida, existe uma política pública de fornecimento de remédios⁶⁸⁹. Contudo, sabe-se que nem todos os remédios estão inseridos e muitas vezes os que estão não podem ser fornecidos porque faltam, pois o Estado não pode comprar por diversas razões⁶⁹⁰. Em decorrência dessa situação, o contribuinte brasileiro, além de pagar altos impostos, é massacrado com uma legislação que claramente não respeita o comando constitucional da capacidade contributiva, impedindo-o de realizar uma série de deduções de despesas que muitas vezes são feitas pelo particular no lugar do Estado. Tendo isso em vista e o fato de não ter sentido gastar com médico se não gastar com o remédio, pois o remédio é que irá curar o paciente, fundamental se faz, sob pena de fazer letra morta da garantia constitucional à saúde, enquadrar as despesas com remédios como integrantes do conceito de deduções fundamentais. Entende-se por bem não estipular limite para esse tipo de despesa, mas sim a restrição de que, para fazer gozo dela, deve haver a comprovação da aquisição, pelo contribuinte, da medicação, bem como receituário médico indicando que foi obtida para fins de tratamento para o contribuinte ou seus dependentes econômicos, evitando com isso abuso e fraudes.

Além dos remédios, mostra-se essencial autorizar a despesa com *stents* farmacológicos, lentes de contato, óculos, aparelhos de surdez, equipamentos essenciais para o tratamento de algumas incapacidades, sendo uma incoerência se permitir a dedução com o gasto com aparelho ortodôntico e não se permitir com os óculos ou lentes de contato. Para viabilizar a dedução e impedir abusos, entende-se que esses equipamentos devem ser receitados pelo médico ao contribuinte ou seus dependentes econômicos, portanto não seria possível a dedução de lentes de contato para fins meramente estéticos (por exemplo, mudar a cor dos olhos), nem de óculos de sol. A dedução para *stents* farmacológicos e aparelhos de surdez deve ser ilimitada, bastando a comprovação da receita médica indicando a necessidade do tratamento. Para os óculos, o ideal seria uma mensuração do preço de mercado de uma armação simples com lente simples necessária ao tratamento, afinal existem armações de grife, que não poderiam ser enquadradas

⁶⁸⁹ BRASIL. Governo Federal. *Programa Farmácia Popular*. Disponível em: <https://consultaremedios.com.br/farmacia-popular?filtro=gratuito&ordem=medicamento&exibicao=lista>. Acesso em: 11 nov. 2016.

⁶⁹⁰ Atente-se para a situação catastrófica financeira em que se encontra o Estado do Rio de Janeiro, por exemplo.

como deduções fundamentais, da mesma forma que existem lentes, como as antitombo, ou que mudam de acordo com a luminosidade do ambiente, que são mais caras em razão desses confortos adicionais e não podem ser enquadradas no conceito de vida digna. No entanto, como não se encontrou um parâmetro para indicar como limite, entende-se que, até que o legislador venha a estabelecê-lo, deveria ser aceita a dedução integral dos gastos com óculos e lentes de contato, sempre que vinculados a um tratamento médico. Faz-se necessário, em todos os casos, como já dito, guardar a nota fiscal que comprove a compra, bem como a receita médica indicando a necessidade de aquisição de óculos ou lentes para fins de tratamento.

Por fim, vale incluir nesse conceito o direito ao esporte. A CRFB assim dispõe: “Art. 217. É dever do Estado fomentar práticas desportivas formais e não formais, como direito de cada um, observados; [...]”

Fica claro que o dever do Estado é fomentar o esporte, não sendo dele um dever, nem está o esporte indicado de forma expressa como integrante do rol de direitos sociais veiculado pelo art. 6º da CRFB. Entretanto, a cada dia fica mais claro que a prática de atividades físicas é fundamental para afastar o sedentarismo, causa de inúmeras doenças, sendo esse um elemento impactante para a saúde da população.

Exatamente por isso e para assegurar uma boa qualidade de vida, defende-se que as despesas realizadas com a prática de esportes ou para viabilizá-la (compra de uniformes, equipamentos, etc.) devem ser dedutíveis, enquadrando-se, portanto, dentro da concepção de deduções fundamentais. Então, deve-se permitir a dedução integral de uma atividade esportiva ou das despesas com a academia, tributando-se aquelas excedentes, ou permitir ao Estado uma política de incentivo, afinal compete a ele fomentar o esporte e conceder deduções legais para os casos excedentes ou a prática de determinados tipos de atividades desportivas que se vise incentivar, nesse caso, via deduções legais. Ademais, há de ter-se em mente que o incentivo ao esporte por meio de exoneração possibilita a prevenção de doenças e reduz os custos com despesas hospitalares.

Defende-se como dedução fundamental apenas a prática de uma atividade ou a frequência a uma academia, pois esse seria o mínimo necessário para manter o indivíduo saudável e distante do sedentarismo. Entende-se que, nesse ponto, seria essencial a indicação de um parâmetro para fins de dedução, com o objetivo de evitar uma tributação regressiva, afinal existem academias luxuosas e não luxuosas e não compete ao Estado arcar com o luxo, nem isso estaria a serviço de uma tributação que respeite o princípio da capacidade contributiva.

Nenhum índice oficial foi encontrado sobre o tema. Após uma pesquisa no *site* custo de

vida⁶⁹¹, verificaram-se, em comparação entre a mensalidade de musculação na cidade mais cara do Brasil (Santos/SP) e na cidade mais barata do Brasil (Mossoró/RN), os seguintes valores, respectivamente: R\$ 123,90 e R\$ 75,00. Nesses casos, o contribuinte fará prova em juízo do valor que gastou com a atividade física, e o perito judicial deverá aferir se ele está de acordo com o valor médio de mercado na localidade, o que auxiliará o juiz na fixação do *quantum* viável para fins de dedução. Então, se um contribuinte residente em Santos apresentar, para fins de dedução, o valor de R\$ 100,00 por uma academia, e o perito do juízo entender que o valor de mercado varia até R\$ 123,90, o juízo estaria respaldado para deferir a dedução de R\$ 100,00 mensais (R\$ 1.200,00 anuais), a título de esporte, da base de cálculo do imposto de renda.

c.5) Lazer:

Nesse ponto é necessário adotar-se uma visão restritiva porque a CRFB prevê esse item como direito social, contudo não se pode, à guiza de respeitar a capacidade contributiva, permitir uma tributação regressiva que venha, ao fim e ao cabo, desrespeitar a capacidade contributiva, tributando menos quem tem mais condições de contribuir.

A CRFB traz um norte para essa questão no seguinte dispositivo:

Art. 215. O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes de cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais.

Art. 216. Constituem patrimônio cultural brasileiro os bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nos quais se incluem:

I – as formas de expressão;

II – os modos de criar, fazer e viver;

III – as criações científicas, artísticas e tecnológicas;

IV – as obras, objetos, documentos, edificações e demais espaços destinados às manifestações artístico-culturais;

V – os conjuntos urbanos e sítios de valor histórico, paisagístico, artístico, arqueológico, paleontológico, ecológico e científico.

A Carta Constitucional, ao dispor que o Estado deve garantir a todos o pleno exercício dos direitos culturais e o acesso às fontes de cultura nacional, estabelece que o mínimo de lazer a ser dado aos cidadãos é a possibilidade de ter acesso a essas fontes culturais nacionais.

Desse modo, livros, filmes, peças de teatro, exposições, musicais, entradas de museus, casas de arte, igrejas, parques, entre outras formas de manifestações nacionais, além de ser apoiadas com políticas isentivas pelos governos, devem ter no contribuinte o contraponto de

⁶⁹¹ Disponível em: <www.custodevida.com.br>. Acesso em: 11 nov. 2016.

permitir que as despesas que esse realiza para ter acesso a essas fontes nacionais de cultura sejam dedutíveis do imposto de renda. Dessa forma se reconhece o direito social ao lazer com base na capacidade contributiva e em sintonia com o que indica o dispositivo constitucional em comento. Caso contrário, estar-se-ia a tributar como renda algo que renda não é, mas sim o exercício de um direito constitucionalmente assegurado e dever do Estado de ter acesso às fontes de cultura nacionais. Por isso, entende-se que essas despesas se enquadram no conceito de deduções fundamentais.

Todavia, frise-se, a dedução só é permitida para atividades de lazer associadas à cultura nacional, à preservação do patrimônio histórico e cultural brasileiro, não se enquadrando nesse conceito ingresso para cinema de filmes que não sejam nacionais, para shows de música que não tenha raiz nacional, ou para peças de teatro que não reflitam questões nacionais, etc. Tem que haver a identidade nacional e a comprovação dessa, para que a dedução possa ser reputada válida.

Sem dúvida, esse é um campo em que a legislação poderia trazer um limite, para evitar excessos e a desvirtuação do objetivo buscado com as deduções fundamentais. À falta de um parâmetro melhor, entende-se que seria possível deduzir, por mês, R\$ 50,00 por pessoa, tendo em vista ser esse o valor do vale-cultura⁶⁹², que é um benefício fornecido pelo empregador aos trabalhadores que recebem até cinco salários mínimos. Se o contribuinte não recebe o vale-cultura, pode utilizar essa dedução em seu favor, afinal o empregador, ao conceder esse benefício, pode deduzir até 1% do imposto de renda. Dessa forma, poderia ser aceita, até que o legislador aja, uma dedução mensal por pessoa de R\$ 50,00 para despesas com lazer, sendo equivalente a uma dedução anual de R\$ 600,00, o que respeita a capacidade contributiva, sem desvirtuar o sistema.

c.6) Vestuário e Transporte:

Esses itens vêm apontados como integrantes do conceito de direitos sociais. Não são, pela legislação do imposto de renda, considerados rendimentos tributáveis quando o empregador os fornece gratuitamente. Mas e quando é o contribuinte que arca com eles?

A grande dificuldade que se encontra nesse ponto é a de caracterizar a despesa efetuada com vestuário e transporte como ligada ou não ao trabalho, isso porque uma roupa de trabalho muitas vezes pode ser usada para o lazer. No retorno do trabalho para casa, por exemplo, é

⁶⁹² Criado pela Lei Federal n.º 12.761, de 27 de dezembro de 2012.

possível dar uma parada rápida em um shopping para ver os amigos.

O tema necessita, para melhor controle, de um tratamento legislativo, que poderia trazer um valor médio, por região, como parâmetro, contudo, como esse ainda não existe e por se tratar de direito fundamental de aplicação imediata, precisa ser reconhecida como dedutível, dentro da concepção de dedução fundamental, a despesa com vestuário e transporte necessária para garantir a vida digna e assegurar a manutenção da fonte produtiva. Do mesmo modo, será fundamental que o contribuinte, ao invocar a dedução de despesa com vestuário, indique ser aquilo essencial a sua existência pessoal e profissional de forma digna, bem como que demonstre que aquele custo com transporte (para o combustível do próprio carro ou o pagamento do transporte público) era essencial para seu trabalho⁶⁹³.

Para o transporte, é possível utilizar o critério veiculado pela legislação para o vale-transporte⁶⁹⁴, conforme o qual o empregado deve arcar com 6% de seu salário básico, e o empregador com o que excede, ou seja, se o empregado usa vale-transporte, sua dedução é limitada aos 6%, contudo, se não recebe vale, tem o direito a deduzir integralmente sua despesa com transporte, fazendo-se necessária a comprovação de que aquele deslocamento se deu para seu trabalho. Para isso, deve declarar, sob as penas da lei, tal como o faz quando solicita ao empregador o vale-transporte, seu endereço residencial, bem como os serviços e meios de transporte que utiliza de sua residência ao trabalho e vice-versa.

No tocante ao vestuário, realmente não se encontrou um parâmetro para a fixação. Na ausência de uma legislação que possa ser usada como base, o recomendado, tendo em vista que não se pode negar o direito à dedução, e como isso somente será reconhecido por meio de ação judicial, é que o contribuinte procure demonstrar em juízo a vinculação do vestuário adquirido com sua atividade profissional. Caberá ao magistrado, com o auxílio eventual de um perito, aferir se a quantia indicada está ou não de acordo com o valor de mercado do produto, podendo o referido perito indicar, para o bem em questão, o valor médio que pode ser usado pelo juízo como parâmetro, no caso concreto, para fins de aceitação da dedução.

Novamente, vale lembrar que se está a tratar de norma de aplicabilidade imediata e eficácia contida, ou seja, é bem-vinda a indicação de parâmetros por parte do legislador, para dar apoio a deduções do contribuinte quanto a esses quesitos. Na ausência desses parâmetros, contudo, não se pode admitir que continue havendo a tributação sobre verba que não pode ser considerada renda, sob pena de clara mácula à Constituição. Competirá ao juízo, com auxílio

⁶⁹³ No que tange ao deslocamento para fins educacionais, o tema já foi abordado no item próprio de despesas com educação.

⁶⁹⁴ BRASIL. Lei n.º 7.418, de 16 de dezembro de 1985.

de prova pericial, definir o melhor valor para a dedução em cada caso concreto, até porque essa prova será produzida sob o amparo do contraditório, permitindo que o Estado apresente seus argumentos ao juízo para fins de deliberação.

c.7) Previdência Social:

A Carta Constitucional também trata do tema em capítulo próprio, além de elencar esse ponto como integrante do mínimo existencial e dos direitos sociais. Importante destacar dois de seus dispositivos:

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei a: [...].

Art. 202. O regime de previdência privada de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na contribuição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar.

Em primeiro lugar, a contribuição obrigatória para a previdência social, por ser tributo, enquadra-se no conceito de deduções fundamentais justamente por derivar de obrigação legal. Dessa forma, não se faz necessário tecer maiores comentários sobre esse aspecto, remetendo o leitor ao ponto correspondente no **item 3.2.3.2**.

A contribuição para a previdência privada, todavia, é uma opção do particular, e a legislação do imposto de renda permite que seja dedutível da base de cálculo do imposto de renda desde que não ultrapasse 12% dos rendimentos anuais do contribuinte.

Sem dúvida, a despesa com previdência privada é uma dedução fundamental e está inserida nesse contexto porque visa a garantir uma existência mínima digna ao contribuinte quando esse chegar à velhice. Contudo, a previdência privada não pode ser usada com o fito de planejamento tributário para reduzir a tributação da pessoa física. Por esse motivo, entende-se que essa despesa é uma dedução fundamental e, como toda norma de eficácia contida, vale integralmente até que a lei venha a gerar restrições e contornos, que serão válidos se forem criados com o intuito de garantir o direito que a norma busca proteger. No caso concreto, a limitação veiculada pela legislação de deduzir apenas 12% de seu rendimento anual com previdência privada parece estar de acordo com o princípio da capacidade contributiva, respeitando o conceito de renda e permitindo que seja objeto de tributação o que poderia ser alvo de uma política elisiva por parte do contribuinte, a qual não se coaduna com a capacidade contributiva.

c.8) Meio ambiente:

A Carta Constitucional também dedica um capítulo ao meio ambiente, sendo relevante para o estudo o seguinte dispositivo:

Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

Da leitura do referido dispositivo tem-se claro que o direito ao meio ambiente equilibrado é de todos, o que inclusive impacta a boa saúde da população, mas que também é dever de todos defendê-lo e preservá-lo.

Se um contribuinte, então, faz uma obra em sua residência com o fito de coletar água da chuva e reaproveitá-la, ou se adquire painéis com o fim de captar energia solar para reduzir o consumo de energia elétrica, as despesas que ele realizou para alcançar esse fim são enquadradas no conceito de deduções fundamentais, por serem obrigações constitucionais a todos impostas, além de claro estarem a serviço da saúde desse contribuinte e da saúde da coletividade. De fato, esse gasto não é uma renda, mas sim uma despesa dedutível da base por representar uma atuação do particular em busca de um bem maior para sua saúde e da coletividade.

Dessa forma, toda ação que vise a promover a defesa ou a preservação do meio ambiente (criação de camadas verdes em coberturas de prédios, arborização de áreas, criação de hortas coletivas e privadas, entre outras) permite que as despesas geradas com essa ação pelo particular sejam passíveis de dedução pelo imposto de renda, pois se enquadram no conceito de dedução fundamental. Contudo, para evitar que se permita a realização de despesas suntuosas a pretexto de proteger o meio ambiente, o que violaria a capacidade contributiva, entende-se que como dedução fundamental só poderiam ser enquadradas as despesas realizadas até R\$ 5 mil, o mesmo valor indicado pelo governo para fins de reforma nas moradias dos brasileiros de baixa renda, vale dizer, sendo realizada uma obra com o fim de adequar a moradia ao meio ambiente, seria permitido que, além dos R\$ 5 mil já reconhecidos para obras em geral, possa essa que visa a proteger o meio ambiente ter uma dedução de mais R\$ 5 mil. Tudo o que ultrapassar esse valor ficaria sujeito a tributação salvo a previsão pelo legislador de deduções legais que venham a estimular a realização de determinadas obras que atendam aos interesses nacionais, por exemplo, coletar e reaproveitar a água das chuvas em locais onde haja problema com a seca, etc.

d) “possam gerar a renda necessária com a sua manutenção”:

Esse é o conceito clássico de despesa dedutível, aquela vinculada direta ou indiretamente à produção da renda que se tributa.

Como expõe Ribeiro, R.:

No caso do imposto de renda, em que se tributa o acréscimo de patrimônio, não é possível pretender calcular o imposto sem a dedução de custos que são essenciais. Por exemplo, na venda de um bem, não é possível tributar a título de imposto de renda o preço bruto da venda, porque estaríamos frente a hipótese de incompatibilidade entre o fato gerador declarado e sua base de cálculo, passando esta a definir o tributo como imposto sobre a venda ou sobre a receita bruta, certamente inconstitucional se cobrado pela União pelo regime do imposto de renda.

[...]

Assim, para os débitos relativos ao consumo ou à destinação dos lucros, ao contrário do que deve ocorrer com os débitos essenciais à sua obtenção, a dedutibilidade pressupõe a existência de uma norma legal de permissão.⁶⁹⁵

Conforme já ressaltado,, consideram-se deduções fundamentais, nesse ponto, todas aquelas ligadas à atividade profissional praticada.

No passado, havia o seguinte parâmetro para os trabalhadores assalariados: contribuições para institutos e caixas de aposentadoria e pensões; contribuição sindical; contribuições para associações científicas; despesas com aquisição de livros, revistas e jornais necessários para o desempenho da função; despesas com aquisição de instrumentos, utensílios e materiais necessários para os cargos e funções; gastos pessoais de passagens, alimentação e alojamento, em caso de viagens; despesas de aquisição de uniformes e roupas especiais para o trabalho; juros e amortização de empréstimos para educação ou aperfeiçoamento, entre outras⁶⁹⁶. O parâmetro era muito semelhante ao dos trabalhadores autônomos. Hoje o tratamento se modificou, havendo uma clara violação à isonomia pois somente os autônomos podem deduzir: (i) as despesas com aluguel utilizado na instalação do negócio; (ii) gastos com água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo; (iii) a quinta parte de despesas com aluguel, energia, água, gás, taxas, impostos, telefone, condomínio, quando o imóvel residencial for também utilizado na atividade profissional, e não for possível a comprovação de quais despesas são relativas ao exercício da atividade profissional; (iv) as despesas com roupas especiais e publicações necessárias a atividade profissional; as contribuições a sindicatos, associações e conselhos relacionadas com a atividade do profissional autônomo; (v) despesas com propaganda e participação em congressos, seminários e outros encontros científicos. As

⁶⁹⁵ RIBEIRO, R. L. *Tributos: teoria geral e espécies*. Rio de Janeiro: Impetus, 2013. p. 417-418.

⁶⁹⁶ Lei n.º 4.506/64, art. 18; RIR, aprovado pelo Decreto n.º 85.450/80, art. 47.

deduções fundamentais têm por fim garantir a dedução dessas despesas para qualquer tipo de trabalhador, seja o autônomo, seja o assalariado, desde que comprove que assumiu esse encargo e dele não foi reembolsado pelo seu empregador ou fonte pagadora.

Esse entendimento está em sintonia com a legislação americana, que prevê diversos tipos de gastos para a realização da renda, tais como:

4. Razoável quantia a título de salários ou outra compensação por serviços pessoais efetivamente prestados;
5. Despesas de viagem, incluídas quantias gastas com alimentação e alojamento, que não pródigas ou extravagantes, quando fora de casa a serviço;
6. Aluguéis ou outros pagamentos necessários para uso de instalações de negócio próprio, em relação às quais o contribuinte não detém a propriedade.⁶⁹⁷

Indica, ainda, as seguintes despesas de viagem:

Despesas de viagem incluem passagens, custos com alimentação, alojamento, e despesas incidentais como espaço para amostras, telefones e telégrafos, estenógrafos, etc. Apenas tais despesas de viagem, razoáveis e necessárias na condução dos negócios do contribuinte, e a ele relacionadas, podem ser deduzidas. Se viagem é feita com outros propósitos que não os ligados ao negócio, passagens e despesas incidentais são gastos pessoais e alimentação e alojamento são gastos necessários para a sobrevivência. Se a viagem é apenas para negócios, gastos razoáveis e necessários, incluindo-se passagens, alimentação, alojamento e despesas incidentais são gastos operacionais.⁶⁹⁸

Ao se equiparar as deduções do trabalhador autônomo com as do assalariado, atribuir-se-ão deduções que, em regra, são admitidas nas legislações alienígenas, tal como a americana.

A legislação espanhola também é bem completa na listagem de dedução de despesas com a obtenção de rendimentos do trabalho. Engloba as seguintes: a) contribuições para a Seguridade Social ou a mútuas obrigatórias de funcionários; b) contribuições dos funcionários para sua aposentadoria; c) contribuições a orfanatos ou similares; d) contribuições pagas aos sindicatos e às associações profissionais, quando tenham caráter obrigatório, relativamente ligados aos fins essenciais dessas instituições, em limite estabelecido por regulamento; e) gastos com advogado por litígios travados entre o contribuinte e sua fonte pagadora limitados a 300 euros por ano; f) gastos de até 2000 euros anuais (em caso de desempregado, inscrito em oficina de emprego, que tenha oportunidade de trabalhar em município distinto do que mora, aumentase esse valor em 2000 euros; para trabalhadores que apresentem alguma deficiência será acrescido 3500 euros, devendo o incremento ser de 7500 euros anuais, quando necessitem de ajuda de terceiros ou tenham mobilidade reduzida, ou sua incapacidade seja igual ou superior a

⁶⁹⁷ Internal Revenue Code, Sec. 162.

⁶⁹⁸ Income Tax Regulations, § 1.162-2.

65%)⁶⁹⁹. Além disso, prevê também dedução do imposto quando houver investimento em empresas novas ou criadas recentemente.

Do exposto, verifica-se que as deduções fundamentais ligadas à produção da renda, vinculadas à materialização do respeito à capacidade contributiva por meio da aplicação do princípio da renda líquida ou disponível, permitem que o contribuinte, independentemente da natureza jurídica de sua vinculação à fonte pagadora, e desde que arque com elas diretamente, por meio de notas fiscais emitidas em seu nome, poderá deduzir: (i) as despesas com aluguel utilizado na instalação do negócio; (ii) gastos com água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo; (iii) a quinta parte de despesas com aluguel, energia, água, gás, taxas, impostos, telefone, condomínio, quando o imóvel residencial for também utilizado na atividade profissional, e não for possível a comprovação de quais despesas são relativas ao exercício da atividade profissional; (iv) as despesas com roupas especiais e publicações necessárias a atividade profissional; as contribuições a sindicatos, associações e conselhos relacionadas com a atividade do profissional autônomo; (v) despesas com propaganda e participação em congressos, seminários e outros encontros científicos.

4.3 Deduções legais

As deduções legais se enquadram dentro do conceito tradicional que se desenvolveu acerca das deduções. Podem ser veiculadas apenas por lei tal como as isenções, mas, diferentemente dessas, não representam uma dispensa legal do pagamento do tributo, mas sim uma forma de reduzir a base de cálculo sobre a qual incidirá a alíquota do tributo. Em outras palavras, enquanto nas isenções existe um comando proibidor da norma legal incidente, nas deduções há apenas uma permissão de redução do valor total do tributo, ou seja, elas atuam apenas em seu aspecto quantitativo.

Dessa forma, as deduções legais seriam uma técnica para a aferição do valor devido do tributo a ser recolhido e seriam instituídas em razão do estímulo que o Estado queira dar a algum tipo de ação do contribuinte. Podem recair diretamente sobre o valor do tributo a pagar ou sobre a base de cálculo dele. Trata-se de mais uma hipótese de aplicação da extrafiscalidade na seara tributária, que, segundo Ataliba (1990), constitui-se do:

[...] uso de instrumentos tributários para a obtenção de finalidades não arrecadatórias,

⁶⁹⁹ Cf. art. 20 da Lei n.º 35/2006.

mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamento, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados.⁷⁰⁰

Então, fica claro que podem ser revogadas e, assim ocorrendo, deixam de existir. Esse é um traço diferenciador das deduções fundamentais, que, por emanarem da Constituição, não precisam de lei para serem usufruídas. A lei virá com o fito de melhor regular sua utilização (como ressaltado, são normas de eficácia contida).

Ressalte-se que sempre haverá um respaldo constitucional não cogente para a veiculação desse tipo de dedução legal, seja ele estimular uma atividade econômica, reduzir desigualdades regionais e sociais (art. 170, CRFB), estimular a solidariedade social (art. 3º, inciso I, CRFB), entre outros. Vale citar, nesse ponto, alguns exemplos de deduções legais: doações para caridade, partidos políticos, organizações não governamentais; ajuda para gastos públicos com eventos relevantes, como Olimpíadas, Copa; gastos com uma segunda atividade esportiva ou com uma modalidade esportiva específica que se vise a incrementar despesas com reformas que se pautam em preservar o meio ambiente, que excedam o limite de R\$ 5 mil indicados para as deduções fundamentais, gastos com alguma atividade cultural nacional, acima do indicado para a dedução fundamental, que se vise a incrementar, entre outros.

4.4 Despesas indedutíveis

O conceito de despesa indedutível se dá por exclusão, ou seja, todas aquelas despesas que não se enquadrarem no conceito de deduções fundamentais e de deduções legais serão reputadas despesas indedutíveis.

Em regra, relacionam-se a despesas realizadas por vontade do contribuinte, sendo não essenciais e/ou supérfluas. Entretanto, vale salientar que, como as deduções legais assim o são por vontade do legislador, havendo revogação da norma que veiculou uma dedução legal, essa despesa altera sua classificação para despesa indedutível.

⁷⁰⁰ ATALIBA, G. IPTU: progressividade. *Revista de Direito Público*, v. 23, n. 93, p. 233, jan./mar. 1990.

CONCLUSÃO

Esta tese, partindo da constatação de que o Brasil é um Estado Democrático de Direito – que se fundamenta na dignidade da pessoa humana, tem por objetivos promover uma sociedade livre, justa e solidária, onde as desigualdades regionais e sociais sejam reduzidas, e que veicula em seu texto constitucional o dever fundamental de pagar tributos, por meio de toda a divisão do poder de tributar em competências distribuídas entre os diversos entes federados, com o fim de que esses recursos possam manter sua estrutura e garantir que forneça os direitos sociais e proteja os direitos fundamentais –, traz o princípio da capacidade contributiva como elemento balizador na relação entre o Estado e os contribuintes, limitando o exercício do dever fundamental de pagar tributos.

Demonstrou-se que a capacidade contributiva é um princípio constitucional tributário, oriundo do princípio da isonomia e do sobreprincípio da justiça, que tem por fim distribuir igualmente a carga tributária entre os contribuintes – o que implica a escolha de índices de riqueza, técnicas de tributação e da observância dos atributos da capacidade contributiva –, respeitando o mínimo existencial e evitando que ela se torne confiscatória. Além disso, configura-se como um direito fundamental – em razão do conceito aberto veiculado pelo art. 5º, § 2º, da CRFB –, que tem aplicação imediata e não se encontra encapsulado no art. 145, § 1º, da CRFB, mas de forma explícita e implícita no texto constitucional, enquadrando-se, por força do disposto no art. 60, § 4º, inciso IV c/c art. 5º, § 2º, da CRFB, no conceito de cláusula pétrea constitucional, sendo, por conseguinte, aplicável a todos os tributos.

Após a análise da capacidade contributiva, estudou-se o Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, por representar um dos tributos em que a capacidade contributiva se aplica plenamente, com o intuito de demonstrar o quão longe dos comandos constitucionais se encontra a legislação de regência do referido tributo, já que restam claramente inobservadas as técnicas da progressividade e da pessoalidade.

A seguir, no tocante ao princípio da renda líquida ou disponível adotado pelo trabalho, demonstrou-se que a base de cálculo do imposto de renda deve ser dupla, ou seja, deve levar em consideração não apenas os rendimentos mas também as despesas necessárias à obtenção desses rendimentos (gastos profissionais), bem como não pode incluir os gastos necessários para garantir o mínimo existencial, que é imune a tributação. Adotou-se, inclusive, para fins de mensuração do mínimo existencial indicado pelo art. 7º, inciso IV, da CRFB, um estudo do DIEESE, consoante o qual seria de R\$ 4.016,27 o valor do salário mínimo necessário para esse

fim. Apontou-se a existência de três tipos de despesas: as despesas dedutíveis em razão de deduções fundamentais, as dedutíveis em face de deduções legais e as indedutíveis.

Dessa forma, foi com base na caracterização da capacidade contributiva como direito fundamental, dos comandos constitucionais que a acolhem, bem como dos parâmetros constitucionais existentes para o imposto de renda, regido pelo princípio da renda líquida para fins de apuração de sua base, e levando em conta que o Estado Brasileiro se obriga a fornecer direitos sociais – elencados no art. 6º da CRFB, cuja prestação estatal mal consegue abarcar os necessitados e desprovidos de recursos, não atingindo, por conseguinte, quem tem capacidade para obter por suas próprias vias tais direitos, recorrendo ao sistema privado –, que se entendeu ser possível defender a existência, no sistema constitucional brasileiro, de deduções fundamentais. Essas deduções têm por balizadores a igualdade e a renda líquida, e por fundamento a capacidade contributiva, que objetiva amparar o mínimo existencial e retirar da tributação da renda todas as despesas necessárias para sua obtenção (gastos profissionais), e podem ser definidas como *despesas realizadas voluntariamente ou não pelo contribuinte com vistas a permitir que ele e sua família (conceito amplo de família) tenham uma vida digna e possam gerar a renda necessária para sua manutenção*.

Demonstrou-se que essas deduções fundamentais seriam direitos fundamentais de aplicação imediata, contendo sua norma eficácia contida, o que permite que o legislador venha a apresentar um balizamento, mas não impede que, na ausência de norma ou na existência de norma inconstitucional, possa ser aplicada com fundamento diretamente na Constituição. Essa proposta somente pode ser factível se o Poder Judiciário alterar a sua jurisprudência no sentido de entender que qualquer extensão ou inclusão de dedução representaria uma atuação do Judiciário como legislador positivo, o que violaria a separação de poderes.

Apesar de não ser o objeto do presente trabalho analisar a atuação do Judiciário, nem o fenômeno do ativismo judicial, é importante assinalar que o STF, por diversas vezes, supriu a omissão legislativa utilizando-se para isso da técnica das sentenças manipulativas com efeito aditivo. Nega-se, no entanto, a fazê-lo quanto a questões tributárias, o que, a cada dia, contribui para aumentar o fosso que separa a regulação constitucional do imposto de renda da realidade normativa. Mostra-se necessário revisitar esse posicionamento, já que inevitavelmente o contribuinte terá de recorrer ao Poder Judiciário para se valer das deduções fundamentais, que não serão reconhecidas pela administração de forma automática.

O presente trabalho buscou ainda demonstrar a plena viabilidade da utilização do conceito de deduções fundamentais para respaldar inicialmente a dedução de despesas com

tributos e demais obrigações legais, que não tenham natureza voluntária, tais como pedágio; bem como a possibilidade de o contribuinte deduzir despesas suas e de sua família, adotando-se um conceito amplo que se pautar mais na noção de dependência econômica, use como parâmetro o mínimo existencial, no valor de R\$ 4.016,27, e permita a dedução de até R\$ 48.195,24 por ano. Além disso, as deduções devem incluir despesas relacionadas à vida digna que nada mais são do que as vinculadas ao mínimo existencial (art. 7º, inciso IV, CRFB) e, por isso, com dedução anual limitada de R\$ 48.195,24, e as que se referem ao que extrapola o mínimo, que é imune, e relacionam-se aos direitos sociais, veiculados no art. 6º da CRFB, como moradia, saúde, educação, alimentação e higiene, vestuário e transporte, meio ambiente.

Demonstrou-se que todas as despesas feitas com base nos direitos sociais são dedutíveis, pois realizadas pelo contribuinte no cumprimento de dever constitucional que compartilha com o Estado, caso da educação, ou porque assume dever do Estado, caso da saúde. Vale ressaltar que parâmetros legais com o fim de orientar as deduções para os casos de despesas com alimentação e higiene, vestuário e transporte, diversão, moradia, meio ambiente seriam interessantes e bem-vindos, contudo sua ausência ensejaria ou o aceite da dedução integral, desde que documentalmente provada, ou o uso de parâmetros, que nem sempre são os melhores, a falta de ter o presente trabalho encontrado outros.

Por fim, quanto às despesas relativas aos gastos profissionais, defendeu-se a necessidade de estender o regime de deduções relativo ao trabalhador autônomo para o assalariado, com o fim de observar a isonomia e permitir a dedução de todas as despesas necessárias para auferir seu salário.

De todo o exposto, buscou-se demonstrar que existe, na Carta Constitucional e com base no princípio da capacidade contributiva, uma saída para tornar a tributação da renda incidente sobre a pessoa física mais justa, sendo necessário que o Poder Judiciário revise os seus precedentes na matéria e supra o mal agir legislativo, que perdura por quase trinta anos, de modo a efetivamente garantir a eficácia da Constituição. Afinal, enquanto isso não ocorre, a população sofre confisco, pois tributada no mínimo existencial, e milhares de reais são apropriados indevidamente pelo Estado.

REFERÊNCIAS

- ABREU, Vinícius Caldas da Gama et al. Princípio da anterioridade e da capacidade contributiva: correta aplicação ao imposto de renda. *Revista do Tribunal Federal Regional da 1ª Região*, v. 17, n. 3, p. 53-57, mar. 2005.
- ALEXY, Robert. *Colisão e ponderação como problema fundamental da dogmática dos direitos fundamentais*. Tradução informal de Gilmar Ferreira Mendes. Palestra proferida na Fundação Casa de Rui Barbosa. Rio de Janeiro, em 10 dez. 1998.
- _____. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.
- AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. Por uma tributação justa, moderna e eficiente. *Revista dos Tribunais: Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, ano 3, n. 9, p. 90-97, out./dez. 1994.
- AMARAL JÚNIOR, Victor R. do. Igualdade e capacidade contributiva: princípios basilares da progressividade. In: FEITOSA, Raymundo Juliano Rego; QUEIROZ, Mary Elbe (Orgs.). *Temas Atuais de Direito Tributário*. Recife: ESAF, 2003.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- AMOS, Merris. *Human Rights Law*. Oxford: Hart Publishing, 2006.
- ANDRADE, Rodrigo Fonseca Alves de. O princípio base da capacidade contributiva e sua aplicação diante de uma pluralidade de tributos. *Revista tributária Tributária e de Finanças Públicas*, v. 9, n. 36, p. 163-183, jan./fev. 2001.
- ANDREWS, William D. Personal deductions on a ideal income tax. *Harvard Law Review*, v. 86, n. 2, p. 346, Dec. 1972.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- _____. *Natureza jurídica da contribuição de melhoria*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.
- _____. *República e Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.
- _____. IPTU: progressividade. *Revista de Direito Público*, v. 23, n. 93, p. 233, jan./mar. 1990.
- AVELINO, Pedro Buck. Princípio da solidariedade: imbrincações históricas e sua inserção na Constituição de 1988. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, v. 13, n. 53, p. 227-269, out./dez. 2005.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. O princípio da isonomia em matéria tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao*

professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 734-764.

_____. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Márcio. *Constitucionalização do Direito Tributário Internacional*. Rio de Janeiro: Ed. Multifoco, 2015.

AYALA, José Luís Perez de; GONZALEZ, Eusébio. *Curso de Derecho Tributário* 2. ed. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas. 1978. p. 163-166. v. 18. t. 1.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. São Paulo: Martin Claret, 2004. (Coleção A Obra-Prima de Cada Autor).

_____. *Relatório do Ministro da Fazenda*. Rio de Janeiro: MEC, 1949. p. 62. (Obras Completas de Rui Barbosa, v. 18, t. 3).

BARCELLOS, Ana Paula de. *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

BARRIENTOS-PARRA, Jorge. Justiça e legalidade do Imposto Predial e Territorial Progressivo. *Revista de Informação Legislativa*, v. 39, n. 154, p. 115-121, abr./jul. 2002.

BARROSO, Luís Roberto; BARCELOS, Ana Paula de. O começo da história: a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. In: BARROSO, Luís Roberto (Org.). *Temas de Direito Constitucional*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 372.

BARROSO, Luís Roberto. *O Direito Constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da Constituição Brasileira*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. Fundamentos teóricos e filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro: pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. 1, n. 6, p. 31-32, set. 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 11 nov. 2016.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972.

BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. 7. reimp. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. Direitos humanos e tributação. *Revista tributária e de Finanças Públicas*, v. 9, n. 40, p. 188-224, set./out. 2001.

_____. *Isonomias tributárias*. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

_____. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 22, p. 24-29, jul. 1997.

BUFFON, Marciano. *O princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Memória Jurídica, 2003.

BREY, José Luis. *Derecho constitucional de España: sistema de la constitucion de 1978*. Madrid: Universitas, 2006.

BRUYN JUNIOR, Herbert Cornélio Pieter de. *O princípio do não-confisco*. São Paulo: Novas Conquistas, 2001.

CALMON, Eliana. As gerações dos direitos. *Direito federal: Revista da AJUFE*, ano 19, n. 64, p. 57-61, jul./set. 2000.

CAMARGO, Ricardo A. L. *Direito Econômico: aplicação e eficácia*. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2001.

_____. *Direito econômico, direito internacional e direitos humanos*. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2006.

CAMPOS, Dejalma de. As cláusulas pétreas tributárias. *Revista dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 9, p. 28-33, jun. 1996.

CAMPOS, Diogo Leite de. *O sistema tributário no estado dos cidadãos*. Coimbra: Almedina, 2006.

CAMPOS, Francisco. *Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1956. v.2

CANNAN, Edwin. *The history of local rates in England in relation to the proper distribution of the burden of taxation*. 2nd ed. London: [s.n.], 1912.

CANOTILHO, Joaquim José Gomes. *Direito Constitucional*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1986.

_____. *Estado de Direito*. Disponível em:
<<http://www.libertarianismo.org/livros/jjgcoedd.pdf>>. Acesso em: 20 nov. 2016.

CANTO, Jorge Luiz Lopes do. Isonomia tributária: art. 150, II, CF, o princípio da capacidade contributiva como princípio operacional da isonomia. *Revista da Ajuris: doutrina e jurisprudência*, v. 27, n. 84, t. 1, p. 145-158, dez. 2001.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. *Imposto de renda e proventos de qualquer natureza*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

CARNEIRO, Claudio. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. Sobre princípios constitucionais tributários. *Revista de Direito Tributário: cadernos de Direito Tributário*, São Paulo, ano 15, n. 55, p. 143-155, jan./mar. 1991.

CASÁS, José Osvaldo. Globalización y Justicia Tributaria. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 86, p. 65-102, out./dez. 2002.

CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. *Sistema Tributário Nacional na Nova Constituição*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

CATARINO, João Ricardo. *Para uma teoria política do tributo*. Lisboa: Ministério das Finanças, 1999. p. 377. (Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n. 184).

CAYGILL, Howard. *Dicionário Kant*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 2000.

CENCERRADO MILLÁN, Emilio. *El mínimo exento em el sistema tributário español*. Madrid: Marcial Pons, 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

CONTI, José Maurício. *Sistema Constitucional Tributário: interpretado pelos Tribunais*. São Paulo: Oliveira Mendes; Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

_____. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996.

CONTIPELLI, Eduardo. *Solidariedade social tributária*. Coimbra: Almedina, 2010.

COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. *Revista de Direito Tributário: cadernos de Direito Tributário*. São Paulo, ano 15, n. 55, p. 297-302, jan./mar. 1991.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

_____. *Princípio da capacidade contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. Imposto de renda e capacidade contributiva. *Revista CEJ*, v. 7, n. 22, p. 25-30, set. 2003.

_____. *Praticabilidade e Justiça Tributária: exequibilidade de Lei Tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

CUNHA, Paulo Ferreira da. *A constituição viva: cidadania e direitos humanos*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

DELGADO, José Augusto. Os direitos fundamentais do contribuinte. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 12, n. 58, p. 11-61, set./out. 2004.

_____. A interpretação contemporânea do Direito Tributário e os princípios da valorização da dignidade humana e da cidadania. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 151-173.

DENARI, Zelmo. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. Cidadania e tributação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 10, p. 44-53, jul. 1996.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Pressupostos jurídicos do arbitramento: os princípios da capacidade econômica, da legalidade e da proibição do excesso. In: _____; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito Tributário Aplicado: estudos e pareceres*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997. p. 343-374.

_____. Princípio da igualdade no Direito Tributário e suas manifestações. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 5. *Anais...* São Paulo: RT, 1991. p. 163.

_____. *Os conceitos de renda e de patrimônio: efeitos da correção monetária insuficiente no imposto de renda*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

DIMOULIS, Dimitri et al. *Teoria dos direitos fundamentais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DOBROWOLSKI, Sílvio. Direitos fundamentais: a cláusula de expansão do Artigo 5º, § 2º, da Constituição de 1988. *Interesse Público*, v. 8, n. 40, p. 79-108, 2006.

DUTRA, Micaela Dominguez. *Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. Vedação ao confisco e repercussão geral. In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (Orgs.). *Sistema Constitucional Tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários: estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 126.

EDGAR, Tim. The concept of taxable consumption and the deductibility of expenses under an ideal personal income tax base. In: KREVER, Richard (Ed.). *Tax conversations*. [S.l.]: Kluwer Law International, 1997. p. 307-308.

ENCONTRO NACIONAL DE DIREITO CONSTITUCIONAL, 13., 2004, São Paulo. *Anais Direitos Humanos Fundamentais*. São Paulo: ESDC, 2004.

ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *La función del tributo en el Estado Democrático del Derecho*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 2002.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

FAVEIRO, Vítor António Duarte. *Noções fundamentais de Direito Fiscal português*. Coimbra: Coimbra Editora, 1984. v. 1.

_____. *O Estatuto do Contribuinte: a pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002.

FERNÁNDEZ, J. M. Regulación en España. In: MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier (Coord.). *El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas: análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho Comparado*. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 2000. p. 23.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quatier Latin, 2005.

_____. A inversão do princípio da capacidade contributiva no aumento da Cofins pela Lei 9.718/98. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 130, p. 79, jul. 2006.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Princípio da capacidade contributiva e a Constituição Brasileira de 1988. In: _____. *Interpretação e estudos da Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1990. p. 53-58.

FERREIRA, Abel Henrique. O princípio da capacidade contributiva frente aos tributos vinculados e aos impostos reais e indiretos. *Revista Fórum de Direito Tributário*, v. 1, n. 6, p. 71-105, nov./dez. 2003.

FERREIRA, Marcelo Dias. A progressividade fiscal do IPTU e o princípio da capacidade contributiva. *Boletim de direito municipal*, v. 19, n. 9, p. 628-637, set. 2003.

FOLMANN, Melissa (Coord.) *Tributação e direitos fundamentais: propostas de efetividade*. Curitiba: Juruá, 2006.

FRANCO, António de Sousa. *Finanças públicas e Direito Financeiro*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1992. v. 2.

FREITAS, Luiz Fernando Calil de. *Direitos fundamentais: limites e restrições*. Porto Alegre:

Livraria do Advogado, 2007.

FURQUIM, Luiz Doria. O moderno Direito Tributário alemão. *Revista de Doutrina da 4ª Região*, Porto Alegre, n. 20, out. 2007. Disponível em: <<http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao020/O%20moderno%20Direito%20Tributario%20alemao.htm>>. Acesso em: 21 jan. 2009. Texto adaptado da seguinte obra: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 18. ed. Köln: [s.n.], 2005.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método*. Petrópolis, RJ: Vozes, 1997.

GALDINO, Flávio. *Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005.

GARCIA, Gustavo Filipe Barbosa. O futuro dos direitos humanos fundamentais. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, n. 56, p. 105-112.

GASSET, José Ortega y. *Que é filosofia?* Rio de Janeiro: Livro Ibero-Americano, 1971.

GIL, Otto de Andrade. Direitos humanos e a tributação. In: CONFERÊNCIA NACIONAL DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL, 5., Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, 1974. p. 461-492.

GIARDINA, Emilio. *Le basi teoriche del principio dela capacità contributiva*. Milano: Giuffrè, 1961.

GIORGIS, José Carlos Teixeira. As gerações de direitos. *ADV Advocacia Dinâmica: Boletim informativo semanal*, v. 27, n. 3, p. 63, 21 jan. 2007.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusébio. *Serie de conferencias sobre Derecho Tributário*. Buenos Aires: Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 1994. p. 9.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. *Direito, conceitos e normas jurídicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

GRECO, Marco Aurélio (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000.

GREGÓRIO, Argos. *A capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de Ciencia de las Finanzas*. Trad. Argentina. Buenos Aires: Depalma, 1949.

GROSSMANN, Lurdes Aparecida. Princípio da capacidade contributiva e o imposto predial e territorial urbano. *Direito em Revista*, v. 1, n. 3, p. 31-42, nov. 2002.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tributação e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. *Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1997.

_____. Justiça fiscal e mínimo existencial. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 110-111.

GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.) *Sistema Tributário Nacional na jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2002.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Direito Tributário nos Estados Unidos*. São Paulo: LEX, 2004.

HABERMAS, Jürgen. *A inclusão do outro: estudos de teoria política*. 3. ed. São Paulo: Edições Loyola, 2007.

_____. *Era das transições*. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003.

HARADA, Kiyoshi. *Sistema tributário na Constituição de 1988: tributação progressiva*. São Paulo: Juruá, 2006.

HERRERA MOLINA, Pedro M. *Capacidad economica y sistema fiscal: análisis del ordenamento español a la luz del derecho alemán*. Barcelona: Marcial Pons, 1998.

_____. Fundamento y configuración del mínimo personal y familiar. In: MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier (Coord.). *El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas: análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho Comparado*. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 2000. p. 16

HÖFFE, Otfried. *Diccionario de Ética*. Barcelona: Crítica, 1994.

HOLANDA, Ana Neyle Olimpio. O princípio da capacidade contributiva na Constituição Federal de 1988. *Tributação em revista*, v. 7, n. 25, p. 17-30, jul./set. 1998.

HOLMES, Stephen e outro. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York-London: WW Norton & Company, 1999.

HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

ICHIARA, Yoshiaki. *Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

JARACH, Dino. *Finanzas públicas y Derecho Tributário*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996.

JUCA, Francisco Pedro. Capacidade contributiva e direitos fundamentais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PASIN, João Bosco Coelho (Coords.). *Direito Tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Luciano Amaro*. São Paulo: Saraiva, 2013.

KAUFMANN, Rodrigo de Oliveira. Para que serve uma teoria dos direitos fundamentais? *Revista de Direito Público*, n. 13, p. 24-34, jul./set. 2006.

KELSEN, Hans. *O problema da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

KIRCHHOF, P. et al. *Garantias constitucionales del contribuyente*. Valencia: Tirant lo Blanch, 1998.

KLEVENHUSEN, Renata Braga (Coord.). *Direitos fundamentais e novos direitos*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2007.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios constitucionais tributários*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. Igualdade e capacidade contributiva. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 5., Separata de: *Revista de Direito Tributário*, p. 158, 1991.

LEÃO, Armando Zurita. *Direito Constitucional Tributário: o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: J. de Oliveira, 1999.

LAVIÉ, Quiroga. *Derecho constitucional*. 3. ed. Buenos Aires: Depalma, 1993.

LEITÃO, José Geraldo da Costa. O princípio da capacidade contributiva e seus reflexos na constitucionalidade da EC 29/2000: IPTU progressivo. *Revista dialética de Direito Tributário*, n. 86, p. 77-83, nov. 2002.

LEMKE, Gisele. *Imposto de Renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998.

LEONARDOS, Tomaz Henrique. O princípio da capacidade contributiva: o olvidado. *Boletim dos Procuradores da República*, v. 1, n. 7, p. 21-25, nov. 1998.

LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. Barueri: Manolo, 2003.

LIMA, Marie Madeleine Hutyra de Paula. Imposto sobre a renda de salário: o mínimo vital à luz do princípio da dignidade da pessoa humana. *Revista de Direito e Política*, v. 2, n.7, p. 111-150, out./dez 2005.

LINHARES, Paulo Afonso. *Direitos fundamentais e qualidade de vida*. São Paulo: IGLU Ed., 2002.

LOPES, Mauro Luís Rocha. *Execução fiscal e ações tributárias*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.

LUQUE BUSTAMANTE, Javier. Algunas reflexiones sobre las relaciones entre los derechos humanos y la tributacion. *Revista de Direito Tributário*, v. 14, n. 52, p. 54-65, abr./jun. 1990.

MACEDO, Jorge Braga de; MALTEZ, José Adelino; HENRIQUES, Mendo Castro. *Bem comum aos portugueses*. Lisboa: Veja, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1998*. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. O princípio da capacidade contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). *Capacidade contributiva*. São Paulo: Resenha Tributária, Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989. p. 125-126. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 14).

_____. Supremacia constitucional como garantia do contribuinte. *Revista dos Tribunais: Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, ano 9, n. 39, p. 23-48, jul./ago. 2001.

_____. *A supremacia constitucional e o imposto de renda*. Estudos sobre o IR: em Memória de Henry Tilbery. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. p. 50.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Interesse público e direitos do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2007.

MANIKW, N. Gregory. *Introdução à Economia*. 3. ed. Tradução de Allan Vidigal Hastings. São Paulo: Thomson Learning, 2007.

MANNA, Marcio de Freitas. O princípio da capacidade contributiva na Constituição Brasileira de 1988. *Revista do Curso de Direito da Universidade Federal de Uberlândia*, v. 22, n. ½, p. 195-213, dez. 1993.

MARÍN-BARBUEVO FABO, Diego. *La protección del mínimo existencial em el ámbito del I.R.P.F.* Madrid: Colex, 1996.

MARQUES, Paulo. *Elogio do imposto: a relação do Estado com os contribuintes*. Coimbra: Coimbra Editora, 2011.

MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. Regulación en España. In: _____. (Coord.). *El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas: análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho Comparado*. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 2000. p. 23. Nota 28.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *A defesa do contribuinte no direito*. São Paulo: IOB, 2002.

_____. Breves comentários sobre capacidade contributiva. *Revista dialética de Direito Tributário*, n. 10, p. 12-18, jul. 1996.

_____. Capacidade econômica e capacidade contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). *Capacidade contributiva*. São Paulo: Resenha Tributária, Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989. p. 285-286. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 14).

_____. Os direitos fundamentais do ser humano. *Informativo Jurídico Consulex*, v. 21, n. 17,

p. 11, 30 abr. 2007.

_____. *O sistema tributário na Constituição*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

MARTINS, Sérgio Pinto. A capacidade contributiva como princípio constitucional. *LTR suplemento tributário*, v. 31, n. 46, p. 309-315, 1995.

MAURIQUE, Jorge Antônio. Direito Tributário e Direitos Humanos. *Revista da Associação dos Juízes Federais do Brasil*, v. 20, n. 68, p. 245-262, out./dez. 2001.

MEIRELLES, José Ricardo. O princípio da capacidade contributiva. *Revista de informação legislativa*, v. 34, n. 136, p. 333-339, out./dez. 1997.

MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. *Princípio da capacidade contributiva: a sua aplicação nos casos concretos*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. 15. tir. São Paulo: Malheiros, 2007.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de Direito Constitucional*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 2002.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. *Direitos humanos fundamentais*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MOSCHETTI, Francesco. *Il Principio della capacita contributiva*. Padova: CEDAM, 1973.

_____. *El principio de capacidad contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

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

MOTA FILHO, Humberto Eustáquio César. *Introdução ao princípio da capacidade contributiva*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

MOURA, Caio Roberto Souto de. O princípio da não-cumulatividade tributária. *Revista da Associação dos Juízes Federais do Brasil*, v. 23, n. 83, p. 55-75, jan./mar. 2006.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2000.
- _____. *Por um Estado fiscal suportável: estudos de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005.
- NEGRÃO, Luiz Felipe. Princípio jurídico da capacidade contributiva e taxa na Constituição de 1988. *Arch Interdisciplinar*, v. 9, n. 27, p. 159-180, 2000.
- NOBRE JUNIOR, Edílson Pereira. *Princípio constitucional da capacidade contributiva*. Porto Alegre: Fabris, 2001.
- NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Ética tributária e cidadania fiscal. *Revista de Estudos Tributários*. São Paulo, n. 27, p. 26, set./out. 2002.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Princípios e conceitos científicos da tributação, como pressupostos para a legislação e para a interpretação e a aplicação do Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 36, p. 95-105, set. 1998.
- NOVAIS, Jorge Reis. *Contributo para uma teoria do Estado de Direito*. Coimbra: Almedina, 2006.
- OLIVEIRA JÚNIOR, Dario da Silva. *Análise jurídica dos princípios tributários da legalidade, anterioridade e capacidade contributiva*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.
- OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. Capacidade contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). *Capacidade contributiva*. São Paulo: Resenha Tributária, Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989. p. 230-231. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 14).
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.
- OLIVEIRA, Paulo Cardoso de. Da capacidade contributiva: sua natureza e extensão. *Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região*, v. 14, n. 13, p. 18-32, mar. 2002.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Princípios fundamentais do Imposto de Renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 214.
- _____. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.
- PACHECO, Ângela M. M.. Capacidade contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). *Capacidade contributiva*. São Paulo: Resenha Tributária, Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989. p. 305-307. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 14).
- PALAO TABOADA, Carlos. Isonomia e capacidade contributiva. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 2, n. 4, p. 125-174, abr./jun. 1978.
- PALMA, Clotilde. *Da evolução do conceito de capacidade contributiva*. Lisboa: Ministério das Finanças, 2001. p. 122. (Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n. 402).
- PARISI, Francesco et al. *The origins of law and economics: essay by the founding fathers*.

Massachusetts: Edward Elgar, 2005.

PARIZ, Ângelo Aurélio Gonçalves. O princípio da isonomia tributária. *Revista do Curso de Direito da AEUDF*, v. 1, n. 1, p. 77-95, jan./jun. 2000.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

_____. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação*. Porto Alegre: Livraria/Editora do Advogado, 2006.

PEDREIRA, José Bulhões. *Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Ed. Justec, 1979. v. 1 e 2.

PENHA, José Ribamar Barros. *Imposto de Renda pessoa física: norma, doutrina, jurisprudência e prática*. 2. ed. São Paulo: MP Ed., 2011.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Cláusulas pétreas tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 92, p.40-46, maio 2003.

PINTO, Francisco Bilac. Finanças e direito: a crise da Ciência das Finanças. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, v. 37, n. 82, p. 547-562, abr./jun. 1940.

PIRES, Adilson Rodrigues. *Manual de Direito Tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

PIRES, Simone Grohs Freire Simões. O princípio da capacidade contributiva diante do Estado Democrático de Direito: tutela de garantia individual fundamental ou supremacia do interesse público sobre o privado? *Revista de Direito/Unisc*, n. 19, p. 53-69, jan./jul. 2003.

PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da capacidade contributiva e extrafiscalidade: uma conciliação possível e necessária. In: SCAFF, Fernando Facury (Coord.). *Ordem econômica e social: estudos em homenagem a Ary Brandão de Oliveira*. São Paulo: LTR, 1999.

POSNER, Richard A. *Economic analysis of law*. 7. ed. Austin: Wolters Kluwer, 2007.

QUARESMA, Regina (Coord.). *Direito Constitucional Brasileiro: perspectivas e controvérsias contemporâneas*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

QUEIROZ, Luís César Souza de. *Sujeição passiva tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri/SP: Manole, 2004.

RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Direitos humanos e tributação: um enfoque sobre o Mercosul com ênfase ao sistema tributário brasileiro. *Revista Nacional de Direito e Jurisprudência*, v. 2, n. 15, p. 37-53, mar. 2001.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

_____. A evolução do princípio da capacidade contributiva e sua configuração no panorama constitucional atual. In: QUARESMA, Regina; OLIVEIRA, Maria Lúcia de Paula (Coords.). *Direito Constitucional Brasileiro: perspectivas e controvérsias contemporâneas*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 499.

_____. *Tributos: teoria geral e espécies*. Rio de Janeiro: Impetus, 2013.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

SAITO, Patrícia. Tributo. Livre iniciativa. Concorrência. Capacidade contributiva. Princípio da isonomia. Participação na arrecadação entre as pessoas políticas segundo a Constituição Federal. *Repertório IOB de jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo*, n. 19, p. 712-708, 1. quinz., out. 2004.

SAKAKIHARA, Zuudi. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Org.). *Código Tributário Nacional comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 43.

SAMPAIO, José Adércio Leite (Coord.). *Jurisdição Constitucional e Direitos Fundamentais*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

SANCHES, Marcelo Elias. A teoria da imposição tributária e a teoria da justiça. *Revista dos Tribunais: Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, ano 6, n. 25, p. 110-139, out./dez. 1998.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Segurança jurídica na tributação e Estado de Direito*. São Paulo: Ed. Noeses, 2005.

SANTIAGO, Igor Mauler. Praticabilidade e razoabilidade na quantificação das taxas. A visão do Min. Carlos Celso. Comentários à decisão tomada na ADIn-MC 1.772-MG e no RE 232.393-1-SP. In: DERZI, Misabel (Coord.). *Construindo o Direito Tributário na Constituição: uma análise da obra do Min. Carlos Mário Velloso*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 290.

SANTOS, Boaventura de Sousa. Os direitos humanos na zona de contato entre globalizações rivais. *Revista brasileira de Ciências Criminais*, v. 15, n. 64, p. 313-337, jan./fev. 2007.

SANTOS, Maria Caetana Cintra. *Direitos humanos e tributação: uma tentativa de conciliar*. São Paulo: PUC, 2001.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Reflexiones sobre um sistema de derecho tributário

español examen crítico de la legislación tributária. *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid*, nueva serie, v. 7, n. 16/17, p. 7-199, 1963.

_____. *Hacienda y derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963. p. 196. v. 3

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.

_____. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Princípios da tributação da Constituição Federal de 1988. *Revista fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 4, n. 24, p. 7-30, nov./dez. 2006.

SARMENTO, Daniel. *A ponderação de interesses na Constituição Federal*. 2. tir. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.

SCAFF, Fernando Facury. O estatuto mínimo do contribuinte. *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, v. 24, n. 53, p. 91-119, mar. 2001.

_____. *Constitucionalismo, tributação e direitos humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

SCHOUERI, Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Responsabilidade tributária e concessão de isenções em face do princípio da capacidade contributiva. *Revista de Direito Tributário*, n. 72, p. 89-94, abr./jun. 1996.

SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. Trad. Laura Teixeira Motta. 3. reimp. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SHAVELL, Steven. *Foundations of economic analysis of law*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 2004.

SICCA, Gerson dos Santos. Isonomia tributária e capacidade contributiva no Estado contemporâneo. *Revista de informação legislativa*, Brasília, ano 41, n. 164, p. 213-235, out./dez. 2004.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

SILVA, Mauro. Direito ao desenvolvimento e fonte de pagamento: em busca dos fundamentos jurídicos para a divisão interestatal do poder de tributar a renda. In: *Direito Tributário atual*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Dialética, 2005. v. 19., p. 164-191.

SILVA, Mauro Santos. Teoria do federalismo fiscal: notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter-Minassian. *Nova economia*, Belo Horizonte, jan./abr. 2005.

- SILVA, Sérgio André R. G. da. A tributação na sociedade de risco. In: PIRES, Adilson Rodrigues; Tôrres, Heleno Taveira (Orgs.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 179-223.
- SILVA, Valclir Natalino da. Justiça Tributária e segurança jurídica. *Revista dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 40, p. 70-82, jan. 1999.
- SIQUEIRA JUNIOR, Paulo Hamilton e outro. *Direitos humanos e cidadania*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.
- SMITH, Adam. *Riqueza das nações*. São Paulo: Martins Fontes, 2003. v. 2.
- SOUSA, Rubens Gomes de. A evolução do conceito de renda tributável. *Revista de Direito Público*, v. 4, n. 14, p. 339-346, out./dez. 1970.
- SPAGNOL, Werther Botelho. *Da tributação e sua destinação*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.
- SURREY, Stanley S. *Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures*. Cambridge, MA: Havard University Press, 1974.
- TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Direitos humanos e tributação. In: BRITO, Edvaldo; ROSAS, Roberto (Coord.). *Dimensão jurídica do tributo: homenagem ao professor Dejalma de Campos*. São Paulo: Meio Jurídico, 2003. p. 41-72.
- _____. Capacidade Contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Capacidade contributiva*. São Paulo: Resenha Tributária, Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989. p. 196. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 14).
- _____. Estatuto do contribuinte. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 12, n. 58, p. 82-104, set./out. 2004.
- TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. In: SHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 66.
- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Ed., 2008. v. 1
- TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 12 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
- _____. *Tratado de Direito Tributário Brasileiro: sistema constitucional tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- _____. (Coord.). *Legitimação dos direitos humanos*. Rio de Janeiro, São Paulo: Renovar,

2002.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: os direitos humanos e a tributação: imunidade e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 2.

_____. Direitos humanos e tributação nos países latinos. *Arquivos de direitos humanos*, n. 3, p. 109-144, 2001.

_____. Legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte. In: SHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 1, p. 430-456.

_____. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. *Revista de Direito Administrativo*, v. 177, p. 29-49, jul./set. 1989.

_____. Solidariedade e justiça fiscal. In: CARVALHO, Maria Augusta Machado de (Coord.). *Estudos de Direito Tributário: homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Justiça e capacidade contributiva: a questão dos impostos reais. *Revista dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 53, p. 43-51, fev. 2000.

UBILLOS, Juan Maria Bilbao. La eficacia de los derechos fundamentales frente a particulares: análisis de la jurisprudência del Tribunal Constitucional. *Boletín oficial del Estado: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales*, Madrid, 1997.

UCKMAR, Víctor. *Princípios comuns de Direito Constitucional Tributário*. 2. ed. Tradução e notas ao Direito Brasileiro de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999.

URSAIA, Maria Lúcia Lecastre. Nova ideologia constitucional e justiça fiscal: os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco; o controle da legalidade tributária. *Revista do Tribunal Regional Federal da 3ª Região*, n. 58, p. 35-46, mar./abr. 2003.

VALDÉS COSTA, Ramón. *Curso de Derecho Tributário*. 2. ed. Madrid: Depalma, 1996.

VIDAL HENDERSON, Enrique. Poder tributário y derechos humanos. *Revista de Direito Tributário*, v. 14, n. 53, p. 57-76, jul./set. 1990.

VIEIRA, José Roberto. O IRPF e o Direito Fundamental à igualdade: um tributo de dupla personalidade! In: BRANCO, Paulo Gonet (Coord.). *Tributação e direitos fundamentais conforme a jurisprudência do STF e STJ*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 214.

ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quatier Latin, 2004.