

UNIVERSIDADE CANDIDO MENDES

MESTRADO EM DIREITO

IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA: UM PARALELO ENTRE OS
SISTEMAS DE TRIBUTAÇÃO DOS EXERCÍCIOS 2005 E 1988
E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Andrea Cristina Sirena

Rio de Janeiro

(2005)

UNIVERSIDADE CANDIDO MENDES

MESTRADO EM DIREITO

IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA: UM PARALELO ENTRE OS
SISTEMAS DE TRIBUTAÇÃO DOS EXERCÍCIOS 2005 E 1988
E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Dissertação apresentada ao Curso de
Mestrado em Direito, área de
concentração Empresa e Tributação,
como requisito parcial para obtenção do
título de Mestre em Direito, sob a
orientação do Professor Doutor Alberto
Nogueira.

Rio de Janeiro

(2005)

UNIVERSIDADE CANDIDO MENDES

MESTRADO EM DIREITO

IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA: UM PARALELO ENTRE OS
SISTEMAS DE TRIBUTAÇÃO DOS EXERCÍCIOS 2005 E 1988
E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Andrea Cristina Sirena

Dissertação apresentada ao Curso de
Mestrado em Direito, área de
concentração Empresa e Tributação,
submetida à aprovação da Banca
Examinadora composta pelos
seguintes membros:

Dr. Alberto Nogueira (orientador)

Rio de Janeiro

(2005)

Agradecimentos

A Deus por ter-me concedido a graça da vida e a melhor família que eu poderia imaginar;

Aos meus pais Romalde e Sônia pelo exemplo de vida, caráter, persistência e pelos valores que com maestria souberam passar de família, de união e de moral, não a falsa moral, mas sim aquela baseada no respeito e amor ao próximo e na máxima de não fazer aos outros o que não queres a ti próprio; os quais são o porto seguro que me permitem alçar vôo, sabendo sempre que tenho para onde retornar;

Ao meu marido Gustavo pelo apoio constante, pelo ombro amigo, pelas mãos quando meus braços já não agüentavam mais, pela paciência e pelos momentos de convivência furtados;

Ao meu irmão Fábio e minha amiga de sempre Tatiana, pelas incontáveis horas de desabafo ao telefone, contornando a saudade, dando força e me acalmando;

Ao professor Dr. Alberto Nogueira que com suas observações, paciência e sorriso sincero, auxiliou-me a concluir o presente trabalho.

Ao meu cão Derico, fiel escudeiro, pelo carinho constante, e olhares doces, que mesmo sem falar, acalentavam as noites em que o presente trabalho foi elaborado.

Resumo

O objetivo desta dissertação é o de demonstrar, através da comparação entre a legislação infraconstitucional que rege o imposto de renda das pessoas físicas dos exercícios 1988 - ano calendário 1987- e 2005 – ano calendário 2004, que o sistema de tributação da renda das pessoas físicas utilizado no exercício 1988 - ano calendário 1987, conhecido como sistema cedular, embora anterior à promulgação da Constituição Federal de 1988 – a qual dispõe expressamente em seu artigo 145 parágrafo 1º que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” conferia efetividade ao princípio da capacidade contributiva, enquanto o sistema de tributação do exercício 2005, conhecido como sistema de bases correntes, em comparação com o sistema cedular nega vigência a referido princípio.

Para tal, o estudo desenvolve-se em sete momentos distintos, cada um representando um capítulo. Primeiramente trataremos de introduzir o tema, bem como delimitar os objetivos, a metodologia utilizada e a justificativa da relevância, pertinência e atualidade da escolha do tema. Ato contínuo traçaremos um breve relato histórico da tributação sobre a renda a nível mundial e a criação e instituição do mesmo no Brasil; após discorreremos acerca do conceito de renda e proventos de qualquer natureza, através da análise da expressão “renda e proventos” na legislação ordinária e das teorias sobre o conceito de renda.

Deixando para examinar detidamente nos dois capítulos seguintes a lei ordinária disciplinadora do imposto de renda pessoa em referidos exercícios, através da análise da hipótese de incidência tributária, da base de cálculo, suas modalidades e deduções permitidas, e alíquota; além de discorrer acerca das alterações operadas pela Lei 7713 de 22 de dezembro de 1988 ; dedicando o sexto capítulo para discorrermos sobre o princípio da capacidade contributiva, para ao final, apresentarmos nossa conclusão crítica, na qual traçaremos um paralelo entre referidos sistemas, a fim de verificar a efetiva aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva.

Abstract

This dissertation has the objective to show, through the comparison between the infraconstitutional law of personal income tax exercises 1988 – calendar year 1987 and 2005 –calendar year 2004, that the system for income tax for natural person used in 1988 – calendar year known as cedular system, though prior to the 1988 Federal Constitution which disposes expressly in its articles 145, 1 st. That whenever possible, the taxes shall have personal nature and shall be graded in accordance to the economic capacity of the tax payer granted. effectiveness to the principle of contributive capacity, while the tax system of exercise 2005, known as pay as you ear, in comparison to the cedular system denies existence to this principle.

For such, to obtain this intent, the study is developed in seven different moments, each one representing one chapter . First of all, we shall go about introducing the theme, as delimit the objectives, methodology and justification of relevance, pertinence and actuality of the theme. After that, we shall present a historical summary about the personal income tax world and the born and institution of it in Brazil; after that we shall go about about the concept of “income and other forms of income” in ordinary law and of the different theories about the income concept.

In the following two chapters, it shall examined the ordinary law that disciplined the personal income tax in mentioned exercises, through the analyses of incidence hypothesis, return taxes, its modalities, allowed deductions and aliquot; besides covering the changes occurred in the Law 7713 of 1988, December 22; leaving chapter six to cover the contributive principle, to at the end we shall talk about parallel between the mentioned systems, so as to verify the effective applications of constitutional principle of contributive capacity.

SUMÁRIO

Resumo	iii
Abstract	iv
1. Introdução	01
2. Histórico da Tributação Sobre a Renda	04
2.1. A Criação do Imposto de Renda no Brasil	07
3. Conceito de Renda e Proventos de Qualquer Natureza	14
3.1. Da Expressão “Renda e Proventos” Na Legislação Ordinária	15
3.2. Das Teorias Sobre o Conceito de Renda	18
4. IRPF Exercício 2005, Ano Calendário 2004.	33
4.1. Da Hipótese da Incidência Tributária	34
4.1.1 Aspecto Pessoal	44
4.1.2 Aspecto Temporal	49
4.1.3 Aspecto Espacial:	50
4.1.4 Aspecto Material:	51
4.2. Base de Cálculo:	54
4.2.1. Modalidade Mensal	58
4.2.2. Modalidade Anual	61
4.2.3. Modalidade Retenção na Fonte	65

4.2.4. Modalidade Definitiva	66
4.3 Alíquota	68
5. IRPF Exercício 1988, Ano Calendário 1987	69
5.1 Da Legislação Aplicável ao Exercício 1988 Ano Calendário 1987	70
5.2 Do Rendimento Bruto e do Sistema Cedral de Descontos Cedulares	73
5.3 Da Base de Cálculo	81
5.4. Das Alíquotas	82
5.5. Das Alterações Operadas Pela Lei 7713 de 22 de Dezembro de 1988	84
6. Do Princípio Da Capacidade Contributiva	89
7. Conclusão	106
8. Bibliografia	114

Introdução

Este trabalho, intitulado “Imposto de Renda Pessoa Física: um paralelo entre os sistemas de tributação dos exercícios 2005 e 1988 e o princípio da capacidade contributiva”, objetiva demonstrar, através da comparação entre a legislação infraconstitucional que rege o imposto de renda das pessoas físicas de referidos exercícios (anos calendários 2004 e 1987 respectivamente), que o sistema utilizado no exercício 1988 - ano calendário 1987, conhecido como sistema cedular, embora anterior à promulgação da Constituição Federal de 1988 – a qual dispõe expressamente em seu artigo 145 parágrafo 1º que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” conferia efetividade ao princípio da capacidade contributiva, enquanto o sistema de tributação do exercício 2005, ano-calendário 2004, conhecido como sistema de bases correntes, em comparação com o sistema cedular, nega vigência ao princípio da capacidade contributiva.

Para tal, analisa-se, no presente trabalho, o princípio da capacidade contributiva, o conceito de renda e disponibilidade econômica – correlacionando-os com o imposto de renda da pessoa física de referidos anos calendários através da verificação e análise dos seguintes itens: conceito de renda e teorias a respeito; significado da expressão renda e proventos na legislação ordinária, bem como de disponibilidade econômica e jurídica, regra matriz de incidência tributária, base de cálculo, alíquota, renda bruta e deduções.

Referida questão encontra pertinência e relevância, dentre outros fatores, por referir-se à capacidade de pagamento da pessoa física individualmente considerada, de contribuir com o financiamento do Estado em face da constatação – inclusive por órgãos governamentais – que uma parcela pequena da população é responsável pela arrecadação do imposto de renda pessoa física. Esses contribuintes, em muitos casos, estão contribuindo com valores acima de sua capacidade econômica, ou capacidade contributiva.

Saliente-se que a doutrina pátria já produziu diversas obras referindo-se a respectivo princípio constitucional, bem como ao imposto de renda da pessoa física; daí o intuito de nosso trabalho de visar, basicamente, este paralelo entre o sistema cedular e o de bases correntes – partindo sempre do pressuposto de que não se pode imaginar uma relação entre Estado e contribuinte senão aquela baseada na capacidade contributiva deste último.

Até a entrada em vigor da Lei 7713 de 1988, o imposto de renda da pessoa física era classificado em cédulas, bem como seu sistema de deduções. Referida lei veio por revogar todos os dispositivos legais que autorizavam as deduções cedulares, suprimindo a classificação por cédulas dos rendimentos, passando o sistema de descontos a possuir a base atual, garantindo assim a justificativa da nossa escolha de analisar este ano como comparativo e contrapondo ao ano de 2005, visto ter sido aquele o último ano em que fora utilizado o sistema de classificação e descontos em cédulas.

A metodologia que será utilizada neste trabalho é a analítica normativa, a qual parte da premissa fundamental de que a totalidade, o conjunto das normas jurídicas, é constituída a partir da Constituição da República Originária, como norma fundante do direito positivo pátrio, acrescido à revisão bibliográfica.

Para atingirmos nosso objetivo, exporemos o tema objeto do presente em sete capítulos, sendo que no segundo capítulo traçaremos um breve relato histórico da tributação sobre a renda e a criação do mesmo no Brasil.

No capítulo três discorreremos acerca do conceito de renda e proventos de qualquer natureza, através da análise da expressão “renda e proventos” na legislação ordinária e das teorias sobre o conceito de renda.

No capítulo quatro, analisaremos a lei ordinária disciplinadora do imposto de renda pessoa física exercício 2005, ano calendário 2004, através da análise da hipótese de

incidência tributária, da base de cálculo, suas modalidades e deduções permitidas, e alíquota.

Enquanto no capítulo cinco analisaremos a lei ordinária disciplinadora do imposto de renda pessoa física exercício 1988, ano calendário 1987, através da análise da hipótese de incidência tributária, do rendimento bruto e do sistema de descontos cedulares, da base de cálculo, das alíquotas, além de discorrer acerca das alterações operadas pela Lei 7713 de 22 de dezembro de 1988 .

Dedicamos o sexto capítulo para discorrermos sobre o princípio da capacidade contributiva.

Para ao final, apresentarmos nossa conclusão crítica, na qual traçaremos um paralelo entre referidos sistemas, a fim de verificar a efetiva aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva.

Destacamos desde já nossa posição de adotar a nomenclatura de hipótese de incidência tributária utilizada por Geraldo Ataliba, ao invés de fato gerador da obrigação tributária, para distinguir a hipótese de incidência do tributo e o fato material concretamente ocorrido em correspondência com o que consta da lei, por entendermos tratarem-se de duas entidades distintas, a saber: hipótese de incidência como pressuposto normativo, “descrição hipotética”, e o fato concretamente ocorrido no tempo e espaço, ou seja, o fato imponível o qual submete-se à incidência e aplicação da norma tributária, convertendo-o em fato jurídico, dando nascimento à obrigação tributária.

Salientando desde já que o presente trabalho não tem por pretensão esgotar a matéria, nem tampouco se apresentar como definitivo; haja visa o conhecimento sofrer constante mutação, sendo nosso objetivo colaborar com a disseminação do mesmo.

CAPÍTULO 2 – Histórico da Tributação Sobre a Renda

Não há como precisar uma data exata para o surgimento do Imposto de Renda em nível mundial¹.

Alguns sustentam que referido imposto já existia em Roma e Atenas; outros, que seu surgimento deu-se em Florença sob o nome de Décima Scalata².

Contrario sensu, há também os que sustentam ter sido o imposto de renda uma criação dos Estados Fiscais, e que as primeiras tentativas de implantá-lo datam do final do século XVIII³, na Inglaterra, seguido pela França⁴; mas só tendo efetivamente vingado no século

¹ “Segundo alguns historiadores, o imposto sobre renda teria sido pela primeira vez instituído em 1404, na Inglaterra, do qual, entretanto, restaram pouquíssimos registros, até porque, por ordem expressa do Parlamento, todos os documentos que referentes a tal tributo teriam sido incinerados, não restando nenhuma evidência sequer nos arquivos reais.” TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11ª ed. atualizada até a publicação da emenda constitucional nº 42 de 19 de dezembro de 2003. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 373.

² PEIXOTO, Marcelo Magalhães. In.: *Boletim IOB Comenta* ano III – 36º ed., expedida na 1º semana de set/2001, p. 4.

³ TORRES, op. cit. p. 373.

⁴ “Tendo sido novamente instituído na Europa na França no início do século XVIII, através de um tributo cobrado *per capita* de acordo com a classe social do contribuinte, conhecido por *capitation gradué*, o qual fora paulatinamente transformado em tributo incidente sobre renda individual, cujas alíquotas não mais respeitavam a classe social do contribuinte. Não obstante, devido a problemas de administração, não gerando a receita desejada, Luiz XIV acabou por criar novo tributo pela denominado *dixième* (dízimo) que, como para que o nome indica, enfim que (sobre a renda das pessoas) a alíquota de 10%, o qual o em 1749 lei para transformar-se em *vingtième* (vintena), com a redução da alíquota para 5%. Tendo-se ainda instituído uma segunda e terceiras *vingtième* as quais foram acrescidas à primeira, que perdurou até o advento da Revolução Francesa em 1789, quando o sistema tributário francês foi radicalmente modificado, tributando a renda de forma indireta pelos impostos incidente sobre a propriedade de bens imóveis (*contribution foncière*), sobre produção presumida da terra e sobre o valor para locatício dos imóveis edificados; b) sobre os negócios (patentes) e sobre a propriedade pessoal (*contribution personnelle et mobilière*) correspondentes a três dias de salário do contribuinte, mas de cálculo estimada não levando em conta os signos presuntivos de riquezas, vindo a adotar um autêntico imposto sobre a renda e, aos moldes de seu congênere britânicos, durante a primeira guerra mundial.” LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. São Paulo: Manole, 2003, p.3-4 .

XIX na primeira, para os quais incorrem em erro todos que consideram os tributos existentes na idade média e incidente sobre a produção como imposto de renda, apontando o tributo introduzido em 1451 na Florencia dos Médici, sobre o nome de *catasto*⁵, como a primeira "experiência de computação da renda" de que se tem notícia.⁶

Segundo Correa⁷, costuma-se dividir em cinco etapas a história da tributação: a) tributação sobre o indivíduo; b) tributação sobre o patrimônio; c) tributação sobre a despesa individual; d) a tributação sobre o produto do capital; e) tributação sobre o rendimento - constituindo esta a etapa mais recente, cujo incremento ocorreu com o desenvolvimento da indústria e do comércio, mormente após o advento da Revolução Industrial.

Donde podemos asseverar que a tributação das rendas é consequência do desenvolvimento das relações econômicas que marcaram a 2ª fase da Revolução Industrial, a partir de meados do século XIX; tendo Adam Smith⁸ - um dos principais ícones da economia clássica moderna - concebido fontes de rendas gerais, destinadas ao financiamento do soberano e da sociedade, bem como modelado taxas sobre as rendas em geral - sobre as rendas da terra, sobre os produtos da terra, sobre as rendas das casas, sobre o lucro, sobre as rendas oriundas dos capitais, sobre os empregos particulares e sobre os salários.

De toda sorte, podemos asseverar que, entre os autores de escol, há um consenso com relação à história moderna do Imposto de Renda, de que o mesmo teve sua instituição na Grã - Bretanha, propiciado pelas despesas decorrentes de guerra contra França, onde coube ao então Primeiro-Ministro William Pitt a obtenção da aprovação do parlamento, em 1799,

⁵ "Inicialmente cobrado a alíquota única, o *catasto* Florentino tornou-se progressivo, alterando-se sua a denominação para *scala*; tendo desaparecido com a reintrodução do regime aristocrático na República Florentina." idem, p. 2 -3

⁶ ibidem

⁷ CORREA, Walter Barbosa. *Subsídios para a história legislativa do Imposto de Renda no Brasil*. In.: Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery), São Paulo: Resenha Tributária, 1994. p. 247-260

⁸ SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. Livro V, cap. 2. São Paulo: Ediouro, 1986.

para a criação do primeiro imposto progressivo sobre a renda na história, o qual foi precedido da introdução de um novo sistema de tributação pelo Aid and contribution Act de 1798, mais conhecido como triple assessment (tripla tributação).⁹

Com variáveis próprias, os Estados germânicos, ao longo do século XIX, vieram a substituir a tributação, que incidia praticamente sobre a produção e consumo pela tributação sobre a renda, existindo desde 1820 um imposto sobre classes, com alíquotas progressivas que insidiam sobre os salários e pensões; enquanto na Prússia a quantificação e a arrecadação do imposto era feita com base na declaração anual prestada pelo contribuinte (diversamente do Reino Unido), utilizando métodos administrativos de fiscalização e recolhimento severos¹⁰.

Os Estados Unidos, por sua vez, retardaram a adoção de tributação sobre a renda, realizando primeiramente uma curta experiência durante a guerra civil, vindo a instituir o imposto federal sobre a renda, o income tax apenas em 1913¹¹, após a prévia elaboração da Emenda Constitucional 16 de 1913, que autorizasse a sua instituição, modificando a orientação jurisprudencial.¹²

Assim, a partir de 1913, passamos a ter os modelos clássicos de tributação da renda que ainda dominam o cenário mundial, a saber: o britânico, o germânico e o norte-americano.¹³

⁹ LEONETTI, op. cit. p. 3-4.

¹⁰ idem, p. 4 -7

¹⁰ Idem, p. 11

¹¹ Idem p. 12

¹² TORRES, op. cit. p. 373.

¹³ Ibidem

2.1 – A Criação do Imposto de Renda no Brasil

Quanto à criação-instituição do imposto de renda no Brasil, Gisele Lenke¹⁴, colacionando as palavras de Augusto Olympio Viveiros de Castro, assevera que, antes ainda do Império, no Brasil Colônia, havia um imposto desse gênero, a "décima secular" ou *directa*, que recaía sobre todos os interesses e rendas, com alíquotas de 10% , estando a ela sujeitas todas as pessoas, de qualquer qualidade ou condição.

Já no período imperial (1822-1889), verifica-se que a Constituição de 1824 não repartiu rendas e competências, sendo a iniciativa sobre impostos da Câmara dos Deputados receitas do Governo Central: Importação (15%); Chá (30%); Pólvora (50%); Reexportação (2%); Exportação (9%); empregos, ofícios e mercês; certidão de polícia; sisa (10% sobre compra, venda, doações, trocas de bens de raiz); imposto sobre bebidas alcoólicas, ouro, metais preciosos, selos de papel, loterias, escravos; e das Províncias: as décimas dos legados e herança; dízima dos gêneros (açúcar, café); transmissão da propriedade móvel; meia sisa dos escravos ladinos; subsídio literário; décima dos prédios urbanos; taxas de viação em estradas provinciais e de navegação em rios internos; imposto sobre casas de leilões e casas de moda. Sendo deste período a criação do “Tesouro Nacional”, bem como a instituição do Ato Adicional de 1834 que repartiu as receitas.

Há que se registrar, todavia, que desde 1843, o fisco imperial exigia tributos sobre certas categorias de renda, genericamente denominando este conglomerado de impostos pagos separadamente pelo contribuinte de "Impostos Sobre Rendimentos"¹⁵.

Já no período republicano, a Constituição Federal de 1891 fixou competências para a União e estados, mas não para municípios. Os estados fixariam tributos municipais. Sobre este último Gisele Lenke¹⁶ assevera que, não obstante a Constituição de 1891 não conter nenhuma disposição acerca do imposto de renda, a mesma abriu margem para sua criação através da instituição da competente residual, já que os estados-membros e a União podiam criar outras fontes de receitas, nos termos de seu artigo 12, ensejando a inserção do imposto de renda pela primeira vez na legislação brasileira com esta definição, no artigo 31 da Lei de Orçamento n^o 4625¹⁷ de 31/12/1922, sendo que, o lançamento e arrecadação do novo tributo, deveriam começar no ano de 1924¹⁸. Destarte, um ano antes de sua efetiva instituição aprovou-se a lei 4.783 de 31/12/1923, e efetuou-se uma emenda na lei 4.625/22, ficando positivado que os "rendimentos" seriam classificados em quatro categorias, a saber: a) comércio e indústria; b) capitais e valores mobiliários; c) salários públicos e particulares e qualquer espécie de remuneração e; d) exercício de profissão não comercial, optando-se então pela progressividade de suas alíquotas, estabelecidas entre 0,5% e 8%¹⁹.

No mesmo sentido, citamos Aliomar Baleeiro²⁰, segundo o qual a criação do imposto de renda no Brasil – em que pese a defesa e a simpatia de Rui Barbosa no relatório de 1891, bem como de seus antecessores, o Visconde de Jequitinhonha (1869), o Visconde de Ouro Preto e o Barão Do Rosário (1979) – não restou contemplado na discriminação das receitas, a despeito das emendas do Senador Muniz Freire, deixando-o no campo da competência

¹⁵ AMED, Fernando José. NEGREIROS, Plínio José Labriola Campos. *História dos tributos no Brasil*. São Paulo: Nobel, 2000. p. 250

¹⁶ idem, p. 15

¹⁷ “Artigo 31: Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido anualmente, por toda pessoa física ou, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto de líquido dos rendimentos de qualquer origem.” (note-se que a base de cálculo *in casu* é o conjunto de líquido dos rendimentos e não bruto).

¹⁸ AMED; NEGREIROS. op. cit. p. 255.

¹⁹ idem

²⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 282.

concorrente e cumulativa.

Nos primeiros anos do regime republicano, Augusto Montenegro, L. Bulhões e outros, dentre os quais Mário Brant, empreenderam, em 1921 tentativas de introdução do income tax, constituindo estes ensaios parciais sobre elementos da renda transformados em lei, numa base semipessoal e proporcional²¹.

Aparece assim, pela primeira vez na legislação brasileira, por iniciativa de Antônio Carlos, em um simples dispositivo, o imposto de renda (artigo 31²² da Lei 4.625²³, de 31.12.1922), o qual teve iniciado sua arrecadação de maneira tímida, cujas lacunas foram preenchidas pela inserção de dispositivos na Lei 4738 de 1923 e na Lei 4984 de 1925.

Não obstante, conforme enfatiza referido autor, fora através do Decreto 17.390 de 1926 – conhecido como Regulamento Sousa Reis –, que o imposto de renda passou a ser efetivamente cobrado.²⁴

Desta forma permaneceu disciplinado o Imposto de Renda²⁵ (legislação infra-constitucional) até a promulgação da Constituição de 1934 (momento este historicamente conhecido como Estado Novo do Governo Getúlio Vargas), quando passou o imposto de renda e proventos de qualquer natureza a ter status constitucional²⁶, de competência privativa da União (como também previsto na Lei orçamentária citada), nos termos do artigo 6, litteris²⁷:

²¹ idem

²² "Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido anualmente, por toda pessoa física ou jurídica residente no território país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem".

²³ BALEIRO, op. cit. p. 282 alega, diferentemente, ter sido no artigo 3 da Lei 462 de 31.12.1922. Não verificamos nas edições posteriores.

²⁴ Segundo Baleiro, em obra já citada, referido regulamento "(...)que se inspirou no tipo composto, em execução na França desde 1917, tendo os rendimentos sido classificados em categorias e tributados proporcionalmente. a soma dos rendimentos constituía a renda bruta, que, depois de certas deduções, sofria o imposto complementar progressivo."

²⁵ TORRES. op. cit. p. 373.

²⁶ Mantido desde então como tributo de competência da União.

²⁷ Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/constituicoes.1934> Acesso em 04 de abril de 2005.

“ Art.6 - Compete também, privativamente à União:

I - Decretar imposto: c) de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis ;”.

Dispositivo este que sofreu alteração com a outorga da Constituição – conhecida como polaca – no ano de 1937, ainda no Governo de Getúlio Vargas, ficando assim disposta no artigo 20 de referida Constituição²⁸:

“Art.20 - É da Competência privativa da União:

I - Decretar imposto:

c) de renda e proventos de qualquer natureza.”

Já a Constituição de 1946 (República Populista, 1946-1964)²⁹, desta forma dispôs acerca do Imposto de Renda em seu artigo 15, inciso IV, combinado com parágrafo 3º:

“Art.15 - Compete a União decretar imposto sobre:

(...).

IV - renda e proventos de qualquer natureza.

(...).

§3º A União poderá tributar a renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e os proventos dos

²⁸ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/constituicoes.1937> Acesso em 04 de abril de 2005.

²⁹ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/constituicoes.1946> Acesso em 04 de abril de 2005

agentes dos Estados e dos Municípios, mas não poderá fazê-lo em limites superiores aos que fixar para as suas próprias obrigações e para os proventos dos seus próprios agentes”

A principal inovação neste período deu-se com a introdução, em 1954, no sistema de desconto na fonte do tributo incidente, sobre o trabalho assalariado.³⁰

Fora na Constituição outorgada no Regime de Exceção em 24/01/1967³¹, que o Sistema Tributário passou a ter um capítulo específico – de sorte que a redação relativa ao Imposto de Renda foi prevista da seguinte forma:

“Art.22 - Compete à União decretar impostos sobre:

IV - rendas e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diária pagas pelos cofres públicos.”

Texto este que fora substancialmente alterado pela Emenda Constitucional nº 1 de 1969, que assim passou a dispor:

“Art.21. Compete à União Instituir Imposto sobre:

IV - renda e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos na forma da lei.”

³⁰ LEMKE. op. cit. p.15

³¹ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/constituicoes.1967> Acesso em 04 de abril de 2005.

Restando disciplinado o Imposto de Renda na constituição vigente, promulgada em 1988 nos artigos 153, inciso III, parágrafo 2º, inciso I³²:

“Art. 153 - Compete à União instituir impostos sobre:

III - renda e proventos de qualquer natureza;

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

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

Neste sentido, a Constituição de 1988 prevê competência impositiva da União para instituição do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, devendo a mesma ser informada pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade na forma da lei, significando que o imposto de renda deverá incidir sobre todas as espécies de renda e proventos de qualquer natureza (generalidade), auferida por todas as pessoas e observados os limites da competência tributária (universalidade) e que, quanto maior o acréscimo de patrimônio, maior deverá ser a alíquota aplicável (progressividade), a qual é decorrência do princípio da isonomia, estando este, porém, relacionado com os princípios da capacidade contributiva e da pessoalidade.

Nas últimas décadas podemos citar, entre as principais inovações incorporadas pelo sistema de tributação da renda, as seguintes: 1) a gradual e parcial mudança do sistema

³² Inciso II revogado pelo art. 17 da Emenda Constitucional nº 20 de 15 de Dezembro de 1998. “II- Não incidirá, nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho.”

cedular para o assim chamado “sistema global de tributação da renda”, para o qual as receitas não são discriminadas em cédulas segundo a sua fonte, com alíquotas e deduções específicas, mas apuradas de forma globalizada, constituindo matéria dos sistemas atuais da forma híbrida; 2) adoção da modalidade de arrecadação do imposto conhecida por “sistema de pagamento corrente” (no Brasil mais conhecido por “sistema em bases correntes”) ou pela sigla em inglês PAYE (pay-as-you-earn), em que o imposto é pago à medida em que a renda é auferida. Torna-se obrigatório para o contribuinte recolher periodicamente o imposto relativo às renda em cujas fontes não haja retenção, quer seja para que a legislação não prevê, quer seja porque a receita não atinge o valor mínimo para tributação; 3) o aumento generalizado das alíquotas e; 4) a redução das faixas de renda tributável usualmente acompanhada do alargamento da base tributária, principalmente por meio da redução das deduções³³.

Em que pese ser o imposto de renda o mais pessoal de todos impostos, tendo-se revelado importante imposto da União ao lado do IPI, estudos econômicos demonstram que a participação da tributação da renda na carga tributária brasileira é baixa, quando comparada com aquelas de países desenvolvidos. Todavia, há que se ter muita cautela com tal afirmação, haja vista que, em contrapartida, a carga tributária brasileira é muito dependente de impostos sobre produção e circulação de bens e serviços, os quais significam 60% no total.³⁴

³³ LEONETTI. op. cit. p. 12-14

³⁴VERSANO, Ricardo *et alli*. *Uma Análise da Carga Tributária no Brasil, In.: IPEA, texto para discussão número 583*, 1988. p. 18

CAPÍTULO 3 – Conceito de Renda e Proventos de Qualquer Natureza

Partimos da Constituição Federal para analisar o objeto deste estudo, buscando nesta a matriz da hipótese de incidência do imposto de renda da pessoa física. Nesse sentido, o artigo 153, inciso III, parágrafo segundo da CF assim dispõe:

“Artigo 153: Compete a União instituir impostos sobre :

(...)

Inciso III – Renda e proventos de qualquer natureza;

(...)

Parágrafo Segundo – O imposto previsto no Inciso III, será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei³⁵.”

Donde se verifica que a Constituição Federal não conceitua expressamente o que vem a ser renda e proventos de qualquer natureza, embora delimite o âmbito de compreensão da mesma.

3.1. Da Expressão “Renda e Proventos” Na Legislação Ordinária

³⁵ Grifos e omissões nossos.

Segundo Pedreira³⁶, em assertiva que continua atual (embora decorridos mais de 36 anos da proferição da mesma) a legislação do imposto de renda, não contém definição do que se deva entender por “renda” para efeito de tributação, utilizando a legislação ordinária que disciplina a tributação da renda das pessoas físicas o conceito de rendimentos como base da sua definição, constituindo-se este – no entender de referido Autor o conceito fundamental, pois afirma que a renda é sempre um somatório de rendimentos.

Para Pedreira³⁷ embora a lei contenha definição de rendimentos esta está constituída em termos que excluem a aplicação do imposto em função de conceitos genéricos.

Segundo Pedreira³⁸ o CTN ao definir o fato gerador e a base de cálculo dos diversos impostos segundo a reforma tributária instituída pela Emenda Constitucional n.18, de 1965 dispôs que:

“Art.42 - 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, trabalho ou da combinação de ambos,

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

Como lei de normas gerais sobre direito financeiro, reguladora do sistema tributário nacional, o CTN preocupou-se em definir o fato gerador e a base de cálculo de cada um

³⁶ PEDREIRA, José Bulhões. Imposto de Renda. APEC Editora: Rio de Janeiro. 1969. Capítulo 2, p. 1

³⁷ ibdem

³⁸ Idem, Capítulo 2, pp. 2-3.

dos impostos previstos na Emenda Constitucional n.18, a fim de precisar a discriminação constitucional de renda, pois a preocupação de abranger os ganhos de capital no conceito de renda levou-o a atribuir à expressão “proventos” sentido incompatível com a sua significação vulgar. Interpretado literalmente, o art.42 do CTN admitiria incidência do imposto de renda sobre aumento do patrimônio resultante de valorização de bens, ou de pagamentos ou transferências de capital, o que conflita com a discriminação constitucional de competências tributárias.

Por sua natureza de lei geral, o CTN não derogou a legislação do imposto de renda, no sentido de substituir a enumeração taxativa dos rendimentos sujeitos à tributação pela definição da base do imposto constante do dispositivo acima transcrito. Cabe a legislação do imposto definir as hipóteses de incidência e a base de cálculo de cada uma delas, e não seria legítimo ao DIR, com fundamento no citado artigo 42 do CTN, lançar imposto sobre determinado ganho que, embora pudesse ser conceituado como “renda” de acordo com esse dispositivo, não estivesse previsto na legislação do imposto como um dos rendimentos tributáveis.

Para a legislação ordinária do imposto, por conseguinte, o conceito de renda serve apenas como instrumento auxiliar a interpretação dos dispositivos legais que definem cada um dos rendimentos tributados. Como em nenhuma hipótese de incidência o imposto tem por base de cálculo a “renda”, in genere, mas sempre determinados pelos rendimentos conceituados na lei, a imposição do tributo pressupõe apenas a interpretação dos dispositivos legais que contem essa conceituação, e não a definição de renda”.

Segundo Pedreira³⁹, a lei ordinária, ao definir os rendimentos ou a renda sujeitos ao tributo, não é livre para escolher qualquer base imponible, e há de respeitar o conceito de “renda e proventos de qualquer natureza” constante da Constituição: as definições adotadas pela lei ordinária devem ser construídas e interpretadas tendo em vista a discriminação

³⁹ PEDREIRA, op.cit. Capítulo 2, pp.2-2 e 2-3

constitucional de competências tributárias, e estão sujeitas ao teste de constitucionalidade em função da sua compatibilidade com essa discriminação.

3.2. Das Teorias Sobre o Conceito de Renda

Para PEDREIRA⁴⁰, a idéia de um período de tempo integra necessariamente a noção de renda. A renda nacional é a soma de todas as remunerações pagas aos fatores de produção durante determinado período. E a doutrina define a renda pessoal como o fluxo de satisfações, serviços ou riquezas (ou como acréscimo de poder econômico) durante determinado período; enquanto rendimento é determinado ganho (ou quantidade de renda) A noção de rendimento em geral independe do tempo, fundam-se na natureza da transação ou fluxo de bens, serviços ou moeda entre indivíduos, empresas, governos ou sistemas econômicos. Em outros idiomas, a expressão renda é usada em dois sentidos, de renda periódica e de rendimento.

Segundo referido Autor⁴¹, o conceito de renda utilizado pelo direito fiscal é o de renda pessoal, ou seja, das pessoas que são os contribuintes econômicos do imposto e é influenciado pela sua utilidade instrumental como medida da capacidade contributiva das pessoas - princípio fundamental da política fiscal moderna e o da distribuição da carga tributaria em função da capacidade contributiva de cada um, pressupondo carga fiscal igual para todos os indivíduos da comunidade. Mas essa igualdade não se obtém fixando o mesmo montante de tributos para todos, pois havendo desigualdade na capacidade contributiva individual, o imposto igual para todos passa a ser desigual e, portanto, injusto.

A distribuição da carga tributaria somente se faz com igualdade quando é proporcional a capacidade contributiva individual, pois então o sacrifício exigido de cada contribuinte é relativamente o mesmo. E essa igualdade na distribuição pressupõe (a) a escolha da base de incidência que melhor meça a capacidade individual de suportar a carga tributaria e (b) a fixação de uma escala de níveis de imposto que equalize a carga fiscal em função da capacidade contributiva⁴². Assim, para PEDREIRA⁴³, o conceito de renda é

⁴⁰ PEDREIRA, op.cit. Capítulo 2, pp.2-2, 2-3 e 2-4.

⁴¹ Idem, op.cit. Capítulo 2. pp. 2-4 e 2-5.

⁴² Ibidem

⁴³ Idem, op.cit. Capítulo 2, pp 2-5 e 2-6

influenciado pela sua finalidade de medida de ganhos relativos das pessoas, que traduzem a capacidade contributiva de cada uma, para efeito de distribuição de carga fiscal.

Salienta-se que não há na doutrina um consenso sobre o conceito de renda e proventos de qualquer natureza, havendo mais de uma teoria a esse respeito, as quais a doutrina hodierna costuma dividir em teorias econômicas e fiscais; restando estas últimas subdivididas em: a) teoria de renda produto; b) teoria da renda acréscimo patrimonial e; c) teoria legalista.

Em sentido diverso, citamos PEDREIRA⁴⁴, o qual entende que de um modo geral pode classificar-se em dois grandes grupos as principais concepções doutrinárias de renda propostas para o direito fiscal ou as finanças públicas: (a) as que conceituam a renda como um fluxo de satisfações, serviços ou riquezas; e (b) as que conceituam a renda como acréscimos (ou acumulação) de riqueza e poder econômico. Todavia, devemos entender esta divergência com ressalva, visto que a obra de referido Autor, embora fundamental para o conhecimento atual, fora publicada em 1969, século passado. Entendemos que para referido Autor, as teorias que conceituam a renda como um fluxo de satisfações, serviços ou riquezas equivale a denominação hodierna de “teoria renda-produto”; enquanto as que conceituam a renda como acréscimos (ou acumulação) de riqueza e poder econômico equivalem à “teoria da renda acréscimo patrimonial”.

Independentemente, certo que a diferença no método afeta o próprio conceito e a compreensão de renda pessoal, pois o acréscimo ou acumulação de riqueza (ou poder econômico) entre dois pontos no tempo pode resultar de pagamentos ou transferências de capital, ou de aumentos de valor que não se incluem no conceito de renda, quer para a economia, quer no sentido vulgar da expressão.

⁴⁴ Idem, op.cit. Capítulo 2, p. 2-6

De forma sucinta, para os adeptos das teorias econômicas,⁴⁵ a renda é sempre uma riqueza nova, seja ela material ou imaterial (havendo divergências quanto a este último aspecto); a qual deve derivar de uma fonte produtiva; não sendo essencial que a riqueza seja realizada e separada do capital (tendo como riqueza realizada aquela exteriorizada num valor de troca ou passível de avaliação monetária e como riqueza separada a que seja autônoma possibilitando a sua realização); não sendo a periodicidade requisito indispensável. Para os adeptos desta teoria, renda é igual a renda líquida, ou seja: a renda bruta, deduzidas as despesas de produção; não havendo consenso entre os adeptos desta teoria quanto à necessidade do consumo para que se possa falar em renda.⁴⁶

As concepções de renda como fluxo segundo Pedreira⁴⁷ originam-se na noção de utilidade econômica dos bens durante determinado período, observando referido autor ser a utilidade um conceito essencialmente subjetivo, e que é contemplado nesta mensuração o valor da moeda, bens e serviços recebidos (renda monetária) serviços contidos diretamente pelo indivíduo, e do uso de bens de sua propriedade (renda não monetária ou imputada).

Citando Irving Fisher como expoente da teoria de renda como fluxo; o qual incluía no conceito de serviços os benefícios derivados de um direito de propriedade, de objetos materiais, ou serviços prestados por indivíduos mediante conjugação de indivíduos e coisas, citando ainda Pedreira⁴⁸ HEWET, HERMANN e SCHMOLLER como difusores de respectiva teoria, resume que as concepções de renda como fluxo, dão ênfase ao aspecto do montante em moeda (ou valor da moeda) recebido durante período determinado, em excesso das despesas de aquisição. A renda é considerada como fluxo de riqueza durante um período de tempo, por oposição ao capital, como estoque de riqueza existente em determinado ponto n o tempo.

⁴⁵ LENKE, op. cit.. Baseada em BELSUNCE, Horacio A Garcia. *El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario*, e SOUZA, João Batista De. *Considerações sobre o fato gerador do imposto de renda*. p 17-18.

⁴⁶ Cf. QUEIROZ, Luís César Souza de. *Imposto sobre a Renda – Requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 121-130.

⁴⁷ PEDREIRA, op.cit. Capítulo 2, p. 6-7

⁴⁸ PEDREIRA, op.cit. Capítulo 2, p. 7

Segundo Gisele Lenke,⁴⁹ para os adeptos da primeira subdivisão das teorias fiscais, a da renda produto, a riqueza deve derivar de uma fonte produtiva explorada pelo homem; durável - não necessariamente permanente; constituir-se em riqueza nova material; periódica ou suscetível de sê-lo; não sendo indispensáveis os requisitos da realização e separação; partem da renda como líquida; devendo ser deduzidos os gastos necessários para a conservação e reconstrução do capital, não se admitindo, porém, a dedução dos gastos necessários para a aquisição do capital, podendo referida renda ser monetária ou em espécie.

Queiroz⁵⁰, por sua vez, assim enumera os critérios referidos por respectiva teoria – não sem antes esclarecer que há divergências entre os doutrinadores que a compõe –, a saber: é um acréscimo de valor patrimonial (riqueza nova), representativo da obtenção de produto, da ocorrência do fluxo da riqueza ou simples aumento de valor do patrimônio; material ou imaterial; acumulado ou consumido; decorrente ou não de uma fonte permanente; decorrer ou não de uma fonte produtiva; ser ou não necessárias a realização e a separação; haver ou não periodicidade ou reprodutibilidade; ser ou não sempre líquido e ser de índole monetária, em espécie ou real.

Enquanto a teoria da renda como acréscimo ou acumulação, que segundo PEDREIRA⁵¹, possui em GEORGE SHWANZ, ROBERT HAIG, HENRY SIMONS e VICKREY seus defensores mais expoentes e encontra influência na prática contábil de determinar o lucro das empresas pela comparação dos balanços de abertura e fechamento

⁴⁹ LENKE, op. cit., p. 21

⁵⁰ QUEIROZ, op. cit. p.130-138

⁵¹ PEDREIRA, op.cit. Capítulo 2, pp. 7-8

do período considerado; defende o conceito de renda relacionado com a capacidade econômica das pessoas, considerando como renda pessoal o resultado da diminuição do patrimônio final líquido do período menos o do início do período de apuração, sem fazer distinção entre produção e predação.

Para os adeptos da teoria da renda acréscimo patrimonial, Gisele Lenke⁵², citando Belsunce, afirma que os adeptos da mesma não tomam por base um conceito econômico de renda; bem como que o objetivo de atender a fins meramente fiscais levou a uma expansão do conceito de renda; constituindo-se a mesma no entendimento dos adeptos desta corrente, como sendo todo o ingresso, desde que passível de avaliação em moeda, incluindo-se aí os benefícios derivados do uso dos bens próprios; não importando se ingresso foi consumido ou investido; podendo o mesmo ser periódico, transitório ou mesmo excepcional, não sendo necessário nem que a fonte se mantenha intacta, nem que ocorra a realização ou separação dos ingressos (em sentido contrário, apenas Gianinni); devendo ser calculada a renda líquida, a qual pode ser obtida pela dedução dos gastos para a obtenção do ingresso e para a manutenção da fonte.

Enquanto que os adeptos da teoria legalista defendem o ponto de vista de que a renda é o que a lei estabelecer com tal, sendo interessante verificar os objetivos econômicos sociais da legislação tributária e, de acordo com eles, determinar os rendimentos a serem gravados, sendo a determinação do conceito de renda uma questão de política fiscal, não se restringindo a legislação fiscal à adoção do conceito de renda das teorias econômicas, visto que a ciência jurídica e a ciência econômica têm objetos distintos. Todavia, a ciência jurídica deve, ou melhor, pode, principalmente o legislador ordinário, balizar-se nas mesmas, visto que o pressuposto das normas tributárias é a existência de riquezas.

⁵² LENKE, op. cit., p. 23

Para Rubens Gomes de Souza⁵³, renda em sentido amplo é sempre um acréscimo patrimonial ou uma riqueza nova, sendo referido acréscimo patrimonial líquido, ou seja: o que sobra da dedução necessária de certas despesas, que o autor denomina “encargos da renda”, relativas à manutenção da integridade do capital num determinado período de tempo.

Modesto Carvalhosa⁵⁴ considera, a seu turno, patrimônio o conjunto de riqueza material, intelectual ou profissional de uma pessoa, capaz de produzir renda; constituindo-se a renda em um aumento ou acréscimo do patrimônio, verificado em um determinado espaço de tempo e que, para efeitos da administração tributária em geral, coincide com um exercício civil que equivale a um exercício financeiro; entendendo referido autor ser possível a tributação pelo imposto de renda do acréscimo de valor patrimonial proveniente do produto de atividades ilícitas.

Roberto Quiroga Mosquera⁵⁵, após examinar a palavra “renda”,⁵⁶ que aparece na CF 22 vezes com cinco acepções diferentes, e após analisar o termo “proventos de qualquer natureza”⁵⁷, que aparece na CF 24 vezes com duas acepções diferentes e a própria CF, conclui que o conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza é “acréscimo patrimonial” a ser apurado em determinado lapso temporal, sendo referido acréscimo patrimonial líquido, sendo necessário computar os ingressos e as saídas de direitos do patrimônio, a fim de apurar se o saldo é positivo ou negativo.

Queiroz⁵⁸, partindo da repartição rígida da CF, quanto à repartição das competências tributárias entre os entes políticos, e da afirmação de que “a CF efetivamente assume que

⁵³ SOUZA, Rubens Gomes de. *Imposto de Renda, Pareceres* – 3. São Paulo: Resenha Tributária, 1976. p. 257-315.

⁵⁴ CARVALHOSA, Modesto. *Imposto de Renda – conceituação no sistema tributário da carta constitucional*, Revista de Direito Público n. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967. p.188-196

⁵⁵ MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo:Dialética, 1996.

⁵⁶ Idem, p. 48 et seq.

⁵⁷ idem, p. 59 et seq.

⁵⁸ . p. 201-246.

elas (competências) possuem um conceito que apresenta limites máximos, especialmente para fins de repartição de competência tributária, os quais permitem não confundir o fato “renda e proventos de qualquer natureza”, por exemplo, com o fato “propriedade territorial rural”, ou com o dado “propriedade de veículo automotor”, ou o outros “serviços de qualquer natureza”;⁵⁹ bem como da existência de um conceito constitucional indeterminado⁶⁰ de renda e proventos de qualquer natureza, da necessidade de interpretar a CF de modo sistêmico, com observância aos princípios constitucionais determinantes para construção do conceito objeto desta, a saber: dos princípios da igualdade, da universalidade, da capacidade contributiva (objetiva e subjetiva⁶¹), do mínimo existencial e da vedação da utilização de tributo com efeito de confisco; construiu a seguinte definição do conceito constitucional de “renda e proventos de qualquer natureza” como base tributável:

“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 do valor do patrimônio, apurado em certo período de tempo, a partir da combinação de todos os fatos que, estando relacionados ao atendimento das necessidades vitais à preservação da existência, com dignidade, tanto da própria pessoa quanto da sua família, contribuem para o acréscimo de valor do patrimônio (fatos decréscimos)”.⁶²

Gisele Lenke⁶³ biparte a teoria legalista em sentido estrito e em sentido amplo (na qual o legislador possui autonomia para estabelecer o que seja renda, devendo o legislador ordinário respeitar os parâmetros constitucionais⁶⁴) através de uma análise sistêmica,

⁵⁹ QUEIROZ, op. cit p. 207

⁶⁰ Que não significa conceito vazio, sem sentido e sem limites máximos, Segundo referido autor em obra já citada, p. 208.

⁶¹ Que será objeto de item específico

⁶² QUEIROZ, op. cit. p. 239

⁶³ LENKE, op. cit., p. 30.

⁶⁴ Afirma referida autora que o conceito constitucional de renda é aberto. Op. cit., pg. 60

utilizando os princípios constitucionais afetos à tributação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, entendendo mais adequada a teoria legalista em sentido amplo, compondo-se a regra matriz de incidência do imposto de renda de dois elementos, a saber: da “renda em sentido estrito”; mais os proventos de qualquer natureza, aos quais, em conjunto, denominou “renda em sentido amplo”⁶⁵; sendo a renda em sentido estrito uma riqueza nova, proveniente do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (fonte produtivas), não importando o seu destino (consumo ou poupança); devendo ser esta riqueza nova corresponder ao produto líquido das receitas menos despesas⁶⁶ resultante da fonte produtiva⁶⁷, renda em sentido amplo⁶⁸ como sendo a conjugação

“[...] das noções de renda em sentido estrito e de proventos, donde extrai-se que a regra matriz de incidência de Imposto de Renda consiste nos acréscimos patrimoniais mais a renda consumida, pois enquanto o conceito de renda em sentido estrito é o a teoria das fontes, os modelos já explicados não importam o seu destino (para poupança ou para consumo), o conceito de proventos é da teoria do acréscimo patrimonial (residual). Unindo-se essas duas noções, tem-se que renda em sentido amplo é o acréscimo patrimonial total (renda em sentido estrito poupada mais demais acréscimo patrimoniais) mais a renda consumida ou em outras palavras, é a riqueza nova, independentemente de sua fonte e sua destinação”.⁶⁹

⁶⁵ idem, nota pg. 63

⁶⁶ Referida autora, conceitua despesa como sendo tudo aquilo que é necessário para a obtenção da renda no sentido estrito, sem o que não seria possível a sua obtenção, incluindo aí os gastos necessários para a manutenção da fonte, e renda em sentido estrito consumida (aquela parcela de renda em sentido estrito, receitas menos despesas que não foram utilizadas para poupança mais para gastos que não seriam necessários para a obtenção das receitas). De se observar ainda na questão da fase negativa de conceito de proventos o que pode ocorrer com as perdas de capital porque as mesmas são involuntárias dependendo ou decorrendo de caso fortuito ou força maior, por exemplo, desvalorização de um imóvel da pessoa física.

⁶⁷ idem, p. 64-65

⁶⁸ idem p. 61

⁶⁹ Quanto ao conceito de renda em sentido amplo, algumas questões geram divergências na doutrina principalmente sobre se os ingressos decorrentes de transmissão a título gratuito doações e heranças etc constituem renda e se os serviços decorrentes do uso dos bens de propriedades do próprio contribuinte ou decorrente da sua própria atividade enquadram-se no conceito de renda. Nesse sentido quanto a primeira transmissões a título gratuito, em CARVALHOSA, op. cit. p. 188-196, o autor entende tratar-se de acréscimo de capital. No mesmo sentido, temos REIS, Sebastião. *Conceito Constitucional de Renda e Provento de qualquer natureza na jurisprudência*, Revista de Direito Tributário numero 39, São Paulo: Editora RT 01-03/87 p. 148-158 e PEDREIRA, José Luiz Bulhões *Imposto sobre a Renda – Pessoa Jurídica*. Volume 1 e 2. Rio de Janeiro: Justec, 1979. Já em PORTO ALEGRE, Muniz de e SOUZA, Antonio Carlos Garcia. *Imposto*

Pelo que, Gisele Lenke⁷⁰, citando João Batista de Souza, considera as teorias legalistas como um avanço, pois liberta os legisladores das teorias econômicas sobre a renda, advertindo que a lei deverá atender aos limites fixados pela CF, só podendo elevar à categoria de renda fatos que denotem acréscimo patrimonial, de modo a se distinguir o fato econômico de renda daqueles descritos na regra matriz de incidência de outros tributos.

Ainda dentro da teoria legalista, não podemos olvidar de mencionar que a mesma encontra-se subdividida em sentido amplo e estrito; defendendo a primeira o ponto de vista que a lei ordinária pode determinar livremente os fatos que indicam renda para os efeitos da incidência do imposto de renda; enquanto a segunda afirma a autonomia do ordenamento jurídico para estabelecer o que seja renda devendo a legislação ordinária, porém, atender aos parâmetros constitucionais.

Hás variedade de definições do que venha a ser renda, correspondem diferentes concepções do que vem a estar incluso em referido conceito, trazendo implicações de ordem prática.

Dentre estas implicações ganha relevo o tratamento dado aos ganhos obtidos através do uso de bens de sua propriedade ou de seu trabalho sem que haja pagamento em moeda ou bens e serviços que facilitem sua avaliação, como por exemplo, a exclusão da renda não monetária do contribuinte que mora em casa própria comparada com o que aluga. Os que

sobre a Renda de Qualquer Natureza, Caderno de pesquisa Tributária, volume 11, São Paulo; Editora Resenha Tributária, 1986. p. 1-44, entendem que, quanto ao bens móveis pode sofrer a incidência, o mesmo não ocorrendo pelos bens imóveis em razão de ser competência Estadual, sendo que, quando escreveram este artigo, os mesmos estavam sob a égide da Constituição anterior. Já MOSQUEIRA, Roberto Quiroga em *Renda e Proventos de qualquer natureza, o imposto e o conceito constitucional* – São Paulo: Editoria Dialética, 1999. p. 130 -135, bem como LENKE, op. cit. p. 74 e COSTA, Alcides Jorge. *Conceito de Renda Tributável* - Estudos sobre o Imposto de Renda em memória de Henry Choubert. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. p. 19-31, entendem por constitucional a incidência do Imposto de Renda sobre elas. Já quanto à questão do uso de bens do próprio contribuinte ou decorrente da sua própria atividade enquadrarem também no conceito de renda, há uma tendência a entender que não, visto que, não há riqueza nova nem um aumento patrimonial, só podendo falar de riqueza nova quando o bem resultante deste serviço for trocado no mercado, aí este valor a ser tributado vai equivaler ao valor da venda menos o valor do custo.

⁷⁰ LENKE, op. cit., p. 29.

assim compreendem, entendem necessária a inclusão da renda não monetária, ou imputada dentro do conceito de renda. Tal segundo PEDREIRA⁷¹ enfrentaria dificuldades práticas na administração do imposto, além de algumas terem sua justiça de inclusão questionável.

No mesmo sentido a renda consumida e poupada (destinação que o contribuinte a dá), a renda periódica e esporádica (incluem o conceito de fonte permanente-somente integrariam o conceito de renda os que fossem oriundos de fontes permanentes), a renda corrente e ganhos de capital e a renda como acréscimo de estoque de capital. Segundo PEDREIRA⁷², do ponto de vista jurídico, todas as proposições propostas foram elaboradas sem qualquer preocupações com limites constitucionais do poder tributário, como as que existem no Brasil e, decorrência da discriminação de competências entre a União, os Estados e os Municípios, e completa que a adoção acrítica dos conceitos de renda propostos pela doutrina estrangeira, podem constituir fontes de mal-entendidos além de distorções na aplicação do sistema tributário nacional.

Não obstante a falta de consenso sobre as concepções da “renda”, destaca-se a tendência moderna reveladora da importância do imposto de renda resultante do reconhecimento que a renda é a fonte dos tributos, daí a idéia de que a renda seria a mais perfeita medida da capacidade contributiva individual.

PEDREIRA⁷³ assevera que é justamente aí que reside o problema. Defende que a solução não está em ampliar o conceito de renda para nele incluir os aumentos de valor no estoque de riquezas, mas em reconhecer que a renda não é a medida perfeita da capacidade contributiva. Caberia definir outra medida, e não tentar atribuir ao conceito de renda, nas finanças públicas e no direito fiscal, compreensão incompatível com o seu significado econômico e vulgar. E assim conclui⁷⁴: “Se a renda não é a melhor base tributaria, esta deve ser redefinida em função de considerações de justiça fiscal, de política econômica e de

⁷¹ PEDREIRA, op.cit. Capítulo 2, p. 2-10

⁷² PEDREIRA, op.cit. Capítulo 2, p 2-15

⁷³ PEDREIRA, op.cit. Capítulo 2, p. 2-16

⁷⁴ PEDREIRA, op.cit. Capítulo 2, pp. 2-16, 2-17

exeqüibilidade na administração do imposto, sem necessidade de violentar o conceito de renda. Na aplicação do sistema tributário nacional essa é a única colocação compatível com a discriminação constitucional de competências. A interpretação dos dispositivos constitucionais exige o conhecimento do que é renda, e não do que, segundo quaisquer considerações doutrinárias, constitua a medida mais perfeita da capacidade contributiva individual”.

Importante salientar conforme assevera PEDREIRA⁷⁵ que todas as concepções de renda procuram separar nitidamente a renda do capital, não os confundindo.

Segundo PEDREIRA⁷⁶ O CTN em seu artigo 42, ao definir a base do imposto de renda, empresta à expressão “proventos de qualquer natureza, constante da Constituição, o sentido de “acréscimo de patrimônio”“. Tal sentido não se ajusta ao conceito vulgar de proventos e conduz a ampliação da base de cálculo do imposto incompatível com a discriminação constitucional de competências. Isto porque acréscimo de patrimônio não é necessariamente renda, pois pode resultar de transferências de capital ou de aumentos de valor de bens integrantes do estoque de capital.

E segue referido autor⁷⁷ A nosso ver, a lei federal não pode validamente impor o imposto de renda sobre transferências de capital ou de aumentos de valor de bens. Não obstante, a redação do artigo 42 do CTN admitiria a imposição do imposto de renda sobre doações, heranças, subvenções de capital, e até o recebimento pela pessoa jurídica, de capital subscrito pelos seus sócios. Além disso, o CTN não define como renda o acréscimo de patrimônio líquido, mas qualquer acréscimo de patrimônio. A interpretação literal desta expressão conduziria à conclusão de que poderiam ficar sujeitos ao imposto até os aumentos dos valores ativos do patrimônio resultantes do simultâneo aumento de valores passivos, como as transferências de capital por empréstimo, ou depósito percebido por um banco.

⁷⁵ PEDREIRA, op.cit. Capítulo 2, p. 2-20

⁷⁶ PEDREIRA, op.cit. Capítulo 2, pp. 2-24 e 2-25

⁷⁷ *Ibidem*

Já a definição de rendimentos está incluída entre os dispositivos relativos à arrecadação do imposto no RIR 99.

Segundo PEDREIRA⁷⁸ a lei ordinária não tributa o rendimento definitivo em termos gerais, mas sim o que enumera de forma taxativa, eliminando a necessidade prática de saber se determinados pagamentos se ajustam a um conceito genérico de rendimento.

Pedreira⁷⁹ dissertando sobre a noção econômica de rendimento assevera que “renda e rendimento têm a mesma natureza: renda é um somatório de rendimentos, e rendimento é uma parcela da renda”. Mas enquanto a renda exprime o ganho global do indivíduo em determinado período, o rendimento é a noção que reside da análise dos fluxos de moeda, bens e serviços, que se processam dentro de uma economia, entre indivíduos empresas e governo, ou entre dois sistemas econômicos e corresponde apenas a um destes fluxos.

Segundo Pedreira rendimento é a soma dos valores para chegar ao agregado.

Diferentemente de Pedreira⁸⁰, entendemos que a legislação brasileira adotou o sistema híbrido de renda fluxo e renda acréscimo.

Segundo Gisele Lenke⁸¹, os doutrinadores em geral entendem que o direito brasileiro adotou a teoria do acréscimo patrimonial para a conceituação de renda, com o que a mesma discorda por entender que, em seu sentido estrito, o acréscimo patrimonial não envolve os rendimentos consumidos. Entende ainda que tal só poderá ocorrer se utilizada essa expressão no seu sentido amplo, como faz Belsunce, é que se poderia dizer que a teoria adotada por nossa Lei Complementar Tributária é a do acréscimo

⁷⁸ PEDREIRA, op.cit. Capítulo 2, pp. 2-25 e 2-26

⁷⁹ PEDREIRA, op.cit. Capítulo 2, p. 2-26

⁸⁰ PEDREIRA, op.cit. Capítulo 2, p. 2-22

⁸¹ LENKE, op. cit.,p. 61

patrimonial⁸²; pois caso contrário estar-se-ia confundindo dois conceitos distintos, quais sejam: de “acréscimo patrimonial” e o de “renda consumida”; o que poderia gerar uma distorção da análise acerca da existência ou não de renda tributável em determinada hipótese, porque nem todo produto do capital do trabalho ou da combinação de ambos acarretaria em um acréscimo patrimonial.⁸³

Embora não haja um consenso na doutrina, a maioria entende necessária a periodicidade porque a renda é um acréscimo ao patrimônio pré-existente. É uma riqueza nova, sendo que este acréscimo patrimonial é o acréscimo patrimonial líquido ou a variação patrimonial positiva, deduzindo os decréscimos a qualquer título, inclusive as menos valias das mais valias.⁸⁴

Nesse sentido não existe, no ordenamento jurídico brasileiro, conceito constitucional expresso de renda ou provento⁸⁵, e sim alguns contornos destes conceitos, decorrentes dos significados mínimos de tais vocábulos, que devem ser interpretados de forma sistêmica com os princípios constitucionais que lhe dizem respeito. Todavia, há quem discorde dessa posição⁸⁶, porém não de forma substancial, sendo que os doutrinadores em geral aceitam os conceitos de renda e proventos contido no artigo 43 do CTN.

⁸² O patrimônio contido no conceito de renda para fins tributários é aquele que pode converter-se em pecúnia que possui valor econômico excluindo-se todas as demais conceituações de patrimônio como moral e intelectual para tal. Até porque é o valor em moeda pelo qual pode ser trocado no mercado que denota capacidade contributiva. Assim as deduções dos decréscimos as menos valias não interferem na variação patrimonial positiva final e é justamente estes decréscimos ou deduções permitidas aqui referente ao nosso trabalho.

⁸³ LENKE, op. cit., p. 62

⁸⁴ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Mesa de debates: Periodicidade de Imposto de Renda II. In.: Revista de Direitos Tributários nº 63. São Paulo: Editora Malheiros, p. 40 - 68. FAICHAKAMOM, em mesma obra, p. 40 - 68, Marçal Justen Filho p. 15-39 e Geraldo Ataliba p. 15-39. Bem como Gisele Lenke, op. cit. p. 90.

⁸⁵ Entendendo existir o conceito constitucional expresso de proventos que não teria sido adotado pelo Código Tributário. MORAIS, Bernardo Ribeiro. *Objeto e Fato Gerador do Imposto de Renda, Estudos sobre o Imposto de Renda* “em memória de Henry Tilbery” São Paulo: Resenha Tributária, 1994. p. 59 - 69.

Neste sentido LENKE, op. cit., p. 60,

⁸⁶ MORAIS, op. cit.

Oportuno trazer à baila a distinção entre conceito aberto e fechado, encabeçada por Misabel Derzi⁸⁷, ao assim expor:

“Entendemos que o conceito constitucional é um conceito aberto, devendo a lei ordinária no caso o Código Tributário Nacional cingir-se aos conceitos nela colocados. Frisamos ainda que a exigência dos dispositivos constitucionais que versam sobre discriminação de competências para instituir impostos, deve ser feita de forma sistêmica, partindo-se da premissa de que se determinada situação fora alocada na esfera de poder de um ente, não pode ele estar ao mesmo tempo no âmbito de outro.”

Assim, pela leitura do artigo 153 da Constituição Federal, vemos que, embora o mesmo não explicita a hipótese de incidência no Imposto sobre a Renda, cuidou de traçar o seu campo de incidência; o qual, através da análise sistêmica, obtemos a revelação do todo, visto que núcleo de tal campo, renda e provento e qualquer incidência.

Neste sentido, Zuudi Sakakihara, citado por Leonetti⁸⁸, assim disserta:

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

Cumprindo informar que adotamos, neste trabalho, o conceito de “renda e proventos de qualquer natureza” formulado por Queiroz, por entendermos que a CF, embora não conceitue de modo expresso renda e proventos de qualquer natureza, delimita-os, impondo as barreiras às quais é vedado ao legislador infraconstitucional ultrapassar, sob pena de estar negando vigência aos preceitos constitucionais limitadores que, no caso, são os

⁸⁷DERZI, op. cit. p.48 et seq.

⁸⁸LEONETTI, op. cit.. p. 34

princípios constitucionais da igualdade, da universalidade, da capacidade contributiva (objetiva e subjetiva), do mínimo existencial e da vedação da utilização de tributo com efeito de confisco; ao que soma-se estar presentes no conceito de Queiroz tanto os fatos acréscimos, como os fatos decréscimos igualmente importantes para a determinação do conceito.

Inexistindo assim conceito constitucional expresso das expressões renda e proventos de qualquer natureza, deve o cientista utilizar-se novamente da Constituição Federal que em seu artigo 146 assim dispõe:

“Cabe a lei complementar:

Inciso I – Dispor sobre conflito de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

Inciso II – Regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

Inciso III – Estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) Definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, as dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuinte;

b) Obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) Adequar o tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelo associado de cooperativa.”

Isto posto, passamos a analisar o Código Tributário Nacional, que no seu artigo 43 assim dispõe:

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

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

Inciso II – de proventos de qualquer natureza, assim entendida os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.”

Segundo José Marques Domigues de Oliveira⁸⁹, “Renda como quer a Constituição no artigo 153 – Inciso III – e esclarece o Código Tributário Nacional, é produto “do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos”. Produto é o resultado positivo de uma operação, no caso a soma algébrica das receitas diminuídas das despesas necessárias à sua aferição. E segue “Não há mesmo como, de boa fé, confundir imposto sobre a renda com imposto sobre o rendimento, pois como leciona Alfredo Augusto Becker, não se admitindo as deduções de despesas necessárias na produção da riqueza ‘renda’ é tributado o que não é renda, é tributário o que não é riqueza, em outras palavras é confisco”.

Donde concluímos que não pode o legislador utilizar a mera expectativa de renda para a construção de hipótese de incidência do Imposto de Renda, uma vez que o CTN, como lei complementar, exige a presença de requisitos da separação e a realização para a configuração da renda.

CAPÍTULO 4 – IRPF Exercício 2005, Ano Calendário 2004.

Uma vez postas as bases pelas quais entendemos fundamentada a hipótese de incidência tributária (no aspecto normativo fundante) em ordem decrescente de grandeza

⁸⁹ OLIVEIRA, José Marques Domigues de. *Imposto de Renda e Capacidade Contributiva* – Lei 7713/88 e 8134/90 Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, n. 189, jul./set.1992. p. 70-78.

(CF, CTN⁹⁰) do IRPF, passaremos a analisar agora a Legislação Ordinária vigente a seu respeito⁹¹, consubstanciada no Decreto 3000, de 26 de março de 1999, ordinariamente conhecido como Regulamento do Imposto de Renda, ao qual doravante apenas nos referiremos como RIR/99, com as alterações para o ano calendário 2005, base deste estudo.

Oportuno salientar que, não obstante encontrar-se a tributação das pessoas físicas desenvolvida no Livro I, as normas contidas nos Livros III e IV à ele também aplicam-se; bem como que o RIR/99 trata alguns exemplos de renda ou proventos tributáveis sob a denominação genérica de “rendimentos tributáveis”.

4.1 Da Hipótese da Incidência Tributária

⁹⁰ Recepcionado pela Constituição Federal como Lei Complementar conforme já citado.

⁹¹ Como as normas referentes ao IRPF encontram-se esparsas em diversas legislações, dificultando sobremaneira a consulta e aplicação, o poder executivo, ao regulamentar as leis que versam sobre o tributo, tem por hábito realizar uma verdadeira consolidação como forma de consolidar a legislação em vigor, usualmente por forma de Decreto.

O legislador, quanto à tributação, adotou a técnica de fazer nascer concretamente à obrigação tributária de um fato, a que a lei atribui tal qualidade jurídica (fato jurígeno). Quer dizer: a lei atribui a certos fatos a virtude (a potencialidade, a força bastante) para determinar o nascimento da obrigação tributária.⁹²

O CTN e a maior parte da doutrina brasileira empregam a expressão "fato gerador" para designar assim a situação abstrata definida em lei como a sua ocorrência no plano concreto⁹³.

Para Amílcar Falcão⁹⁴, o fato gerador da obrigação tributária é um fato jurídico em sentido estrito, não um ato jurídico de conteúdo negocial ou negócio jurídico, constituindo-se critério ou indício para aferição da capacidade econômica ou contributiva dos sujeitos aos quais se atribui, sendo da essência do mesmo um fato econômico, ao qual o direito empresta relevo jurídico, alertando que o fato gerador não é simplesmente um fato econômico – dizer isso seria incorrer em erro; porém os fatos políticos, econômicos, sociais em geral, ou mesmo do mundo físico, quando juridicizados pelo Direito passam a conceituarem-se como fatos jurídicos.

Para Adílson Rodrigues Pires⁹⁵ "fato gerador" é, qualquer manifestação positiva e concreta da capacidade econômica das pessoas, observada pelo legislador tributário, que a ele atribui qualidade bastante para provocar o nascimento da obrigação tributária principal, quando se verificar, na prática, a sua ocorrência.

⁹² FALCÃO, Amílcar A. *O fato gerador da obrigação tributária*. 6ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. p.26.

⁹³ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. p. 207

⁹⁴ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6ª ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli, Rio de Janeiro: Forense, 1995. p.. 27- 29.

⁹⁵ PIRES, Adílson Rodrigues. *Manual de Direito Tributário*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 46.

Já Marcos Bernardes de Mello⁹⁶ - profundo conhecedor da obra de Pontes de Miranda – disserta a respeito do fato jurídico (fato gerador), na teoria geral do direito, nos seguintes termos: no trato do direito há necessidade de que tenhamos sempre essa distinção entre o fático, enquanto apenas fático, e o jurídico, que é constituído pelo fático já adjetivado pelas normas jurídicas, porque, conforme refere Pontes de Miranda (Tratado de Direito Privado, I 3-4) por falta de atenção aos dois mundos, muitos erros se cometem e, o que é mais grave, se priva a inteligência humana de entender, intuir e dominar o direito.

Em sentido diverso, Geraldo Ataliba, para quem a relação jurídica – que reveste todas as características estruturais da obrigação –, por corresponder à categoria das obrigações ex lege, surge com a realização in concreto, num determinado momento, de um fato, previsto em lei anterior e que dela (lei) recebeu a força jurídica para determinar o surgimento desta obrigação. Assim, uma lei descreve hipoteticamente um estado de fato, um fato ou um conjunto de circunstâncias de fato, e dispõe que a realização concreta, no mundo fenomênico, do que foi descrito, determina o nascimento de uma obrigação de pagar um tributo, razão pela qual “temos primeiramente (lógica e cronologicamente) uma descrição legislativa (hipotética) de um fato que posteriormente, ocorre, acontece, realiza-se este fato concretamente” donde “a obrigação só nasce com a realização (ocorrência) deste fato, isto é: só surge quando este fato concreto, localizado no tempo e no espaço, se realiza (pressuposto, fattispecie, hecho imponible, hecho generador, Tatbestand, pressuposto de hecho, fait générateur”⁹⁷.

E segue dissertando ser esta “a razão pela qual sempre distinguimos estas duas coisas, denominando “hipótese de incidência” ao conceito legal (descrição legal, hipotética, de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstâncias de fato) e “fato imponível” ao fato efetivamente acontecido, num determinado tempo e lugar, configurando rigorosamente a hipótese de incidência”⁹⁸. Citando, no mesmo sentido, Hugo de Brito Machado para quem

⁹⁶ MELLO, Marcos Bernardes de. *Contribuição ao estudo da incidência da norma tributária*. In.: BORGES, José Souto Maior. (coord.) *Direito Tributário Moderno*. São Paulo: José Bushatsky. 1977. p. 4.

⁹⁷ ATALIBA, op. cit. p.53-54.

⁹⁸ Idem, p.54.

"[...] a expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiência ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão fato gerador diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese é simples descrição, é simples previsão, enquanto o fato é concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto"⁹⁹

Assumindo a norma tributária para referido doutrinador ¹⁰⁰ a seguinte configuração:

“Hipótese: - "se acontecer o fato Y"; Mandamento - "pague X em dinheiro, ao Estado" (ou pessoa designada pela lei); Sanção - "se não pagar, incidirão as seguintes normas..." Posta a norma, se e quando acontecerem os fatos descritos, incide o mandamento. À descrição hipotética, contida na lei, do fato apto a dar nascimento à obrigação – fato jurígeno condicionante (Kelsen, Teoria General del Estado, trad. Luiz Legaz y Lacambra, México, 1959, p. 63) – chamamos de hipótese de incidência tributária. Ao fato concreto, efetivamente ocorrido na conformidade da previsão legal, designamos por fato imponible. O fato imponible acarreta a incidência do mandamento que, ao determinar que alguém "pague X ao estado", cria um laço obrigacional ligando esse alguém ao estado”.

Assim, temos primeiramente (lógica e cronologicamente) uma descrição legislativa (hipotética) de um fato; posteriormente, ocorre, acontece, realiza-se este fato concretamente, só nascendo a obrigação com a realização (ocorrência) deste fato, isto é: só surge quando este fato concreto, localizado no tempo e no espaço, se realiza (*pressuposto, fattispecie*,

⁹⁹ Ibidem.

¹⁰⁰ Idem p.58.

hecho imponible, hecho generator, Tatbestand, pressuposto de hecho, fait générateur) – Misabel Derzi aprofunda, com rigor, o significado, conceitual de Tatbestand, ao cuidar do "modo da pessoa tipificante", no seu excelente direito tributário, direito penal e tipo (Ed. RT, 1988, pp. 45 e ss.)¹⁰¹

No mesmo sentido, embora adotando nomenclatura diversa (hipótese tributária ao invés de hipótese de incidência), Paulo Barros Carvalho¹⁰² assim disserta: duas realidades distintas – quais sejam, a descrição hipotética e a concreta verificação – não devem ser designadas pelo mesmo termo. Esta terminologia equívoca é generalizada. para efeitos didáticos, entretanto, e para bem discernir a descrição as duas hipóteses, tão distintas, julgamos conveniente designar a descrição legal, portanto hipotética, dos fatos idôneos para gerar a obrigação tributária, por hipótese de incidência.

Ante ao que, filiamo-nos ao entendimento de Geraldo Ataliba, por entendê-lo mais apropriado – com o devido respeito aos doutrinadores que assim não concordam – adotando a terminologia “hipótese de incidência tributária”¹⁰³ ao invés de “fato(s) gerador(es) da obrigação tributária”¹⁰⁴, para descrever/fazer a distinção conceitual entre a hipótese de incidência do tributo e o fato material concretamente ocorrido em correspondência, como o que consta da lei, por entendermos tratarem-se de duas entidades distintas, a saber: a hipótese de incidência ou pressuposto normativo (descrição hipotética) e o fato concretamente no tempo e espaço – fato imponible – o qual subsume-se à incidência e aplicação da norma tributária, juridicizando-o, convertendo-o em fato jurídico, dando nascimento à obrigação tributária.

¹⁰¹ Idem p.53-54.

¹⁰² CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, p. 134

¹⁰³ ATALIBA, op. cit BECKER, Alfredo. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

¹⁰⁴ FALCÃO, op. cit.

E, por assim entendermos, julgamos conveniente adotar a designação oferecida por Geraldo Ataliba: em substituição a “fato gerador in abstracto”, utilizaremos hipótese de incidência, doravante designada pela sigla “h.i.” e ao invés de “fato gerador in concreto”, fato imponible, doravante designado pela sigla “f.i.”

Oportuno trazer o ensinamento de Misabel Derzi¹⁰⁵, que assim disserta:

“[...] a legalidade estrita, a segurança jurídica, a uniformidade e a praticidade determinam a tendência conceitual prevalente no direito tributário. Além desses princípios citados a repartição constitucional do poder tributário, assentada, sobretudo, na competência privativa tem como pressuposto antes a forma de raciocinar os conceitos fechados que por tipos assim os tributos são objeto de uma enumeração legal exaustiva de modo que aquilo que não está na lei, inexistente juridicamente. A diferenciação entre um tributo e outro se dá através de uma classificação legal, esgotante do conceito de tributo. Criam-se, a rigor, espécies tributárias com conceitos determinados e fechados que se distinguem umas das outras por notas fixas e irrenunciáveis.”

Não obstante, a hipótese de incidência possui variados aspectos, cuja reunião dos mesmos é que lhe confere identidade, podendo haver, por exemplo, uma lei que enumere e especifique a todos os aspectos; mas, usualmente, os mesmos que integram uma hipótese de incidência estão esparsos em uma lei ou em várias leis, sendo que muitos são implícitos no sistema jurídico, mas nem por isso podemos dizer que a hipótese de incidência é divisível, tanto antes, pelo contrário, ela é una, pois o fato de possuir diversos aspectos cuja consideração não implica sua decomposição em partes ou elemento. Assim, os aspectos da hipótese de incidência não são as suas causas, não lhe determinam o ser, só o modo e a maneira de ser, integram-na, e não a originam.¹⁰⁶

¹⁰⁵ DERZI, Misabel. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. p. 48 et seq.

¹⁰⁶ ATALIBA, op. cit., p 78 et seq.

Constituindo-se os aspectos da hipótese de incidência nas qualidades que as pretendem determinarem hipoteticamente o sujeito da obrigação tributária, bem como o seu conteúdo substancial local e momento de nascimento, daí Geraldo Ataliba designa os aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária em aspecto pessoal, pelo aspecto material, pelo aspecto temporal e pelo aspecto espacial¹⁰⁷.

É, segundo Ataliba,¹⁰⁸

"[...] o aspecto pessoal, cujo objetivo, é a qualidade inerente à hipótese de incidência que determina o sujeito da obrigação tributária, que o fato impositivo fará nascer consiste numa conexão relação de fato entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas, que serão elegidas, em virtude do fato impositivo e por força da lei, do sujeito da obrigação. É, pois, um critério de indicação de sujeitos, que se contém na hipótese de incidência. A determinação do sujeito ativo¹⁰⁹ é discricionária sendo o seu único limite que se trate de pessoa com finalidade pública. Já o sujeito passivo é no direito constitucional brasileiro aquele que a constituição designou, não havendo discricção do legislador na sua designação. Só pode ser posto nesta posição o destinatário constitucional tributário para usarmos a excelente categorização de Hector

¹⁰⁷ ATALIBA, op. cit.,p.78

¹⁰⁸ ATALIBA, op. cit.,, p. 80

¹⁰⁹ ATALIBA, op. cit.,p.80. "O sujeito ativo é o credor da obrigação tributária, é a pessoa que a lei atribui exigibilidade do tributo só podendo a mesma designar o sujeito ativo compondo a hipótese de incidência integrando o seu aspecto pessoal. Assim a lei pode atribuir a titularidade de um tributo à própria pessoa pública de quem ela a lei é a expressão ou a pessoa diversa surgindo ai o fenômeno que se convencionou designar pela expressão parafiscalidade."

Vilegas. Nos impostos, é a pessoa que revela capacidade contributiva, ao participar do fato imponible, promovendo-o, realizando-o, ou dele tirando proveito econômico, conforme a Constituição Federal em seu Artigo 145 parágrafo 1º. Todo desvio deste critério material implica em inconstitucionalidade da lei tributária no Brasil."

Necessário observar, quanto ao sujeito passivo, que a regra é que o sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado de contribuinte, sendo este que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação em detrimento do próprio patrimônio em favor do sujeito ativo. Assim, conforme o artigo 153 parágrafo 1º da Constituição Federal, o legislador deve colocar sempre como sujeito passivo dos impostos a pessoa cuja capacidade contributiva é manifestada ou revelada pelo lado imponible.

Todavia, há no sistema jurídico nacional a figura da sujeição passiva indireta, que ocorre por razões, metajurídicas, quando o legislador dispõe que seja sujeito passivo pessoa que não corresponde rigorosamente à configuração descrita ou ainda desloca a qualidade do sujeito passivo de uma pessoa para outra que fica na posição jurídica daquela, só sendo possível quando o desígnio constitucional não seja destacado.

Neste sentido, temos a questão das substituições Tributárias que, entre nós, é a exceção à regra, havendo essa responsabilidade tributária, segundo Ataliba¹¹⁰, sempre que pela lei ocorrido o fato imponible não for posto no pólo passivo da obrigação conseqüente a qualidade de obrigado tributário, portanto o promovente ou o idealizador do fato que suscitou a incidência, ou seja, o contribuinte estrito senso conforme artigo 121, parágrafo único, inciso I do Código Tributário Nacional, o sujeito passivo natural ou direto (como usualmente designado), senão um terceiro expressamente referido na lei, como, por exemplo, no caso de Imposto de Renda a fonte pagadora, onde o contribuinte do imposto é o beneficiário do rendimento, todavia por expressa determinação legal é um terceiro, diverso do destinatário legal tributário, que figura como o sujeito. Assim, o responsável, na verdade, não realiza o fato relevante para

¹¹⁰ ATALIBA, op. cit.,p. 91.

determinar o sujeito ou discute o surgimento da obrigação, tão só imposto pela lei no dever de promover o recolhimento do tributo decorrente de fato provocado ou produzido por outrem, bem como os elementos subjetivos que eventualmente concorrem na realização do fato ou na formação da obrigação estabelecidos em consideração à pessoa do contribuinte como, por exemplo, os casos de isenção ou imunidade graduação pessoais do imposto de renda na fonte e etc., e se a carga do tributo não pode e não deve ser suportada pelo terceiro responsável, sendo rigorosamente imperioso que seja objetivamente assegurado o direito de haver ou descontar do contribuinte o quantum do tributo que deverá pagar por conta daquele¹¹¹.

Quanto ao aspecto temporal da hipótese de incidência, embora haja na doutrina quem subdivide o critério temporal em função do tempo de sua ocorrência em instantâneo¹¹², periódico¹¹³, e continuado¹¹⁴, coadunamos com o entendimento de Paulo de

¹¹¹ Neste sentido o artigo 128 do Código Tributário Nacional, importante ainda frisar que o regime jurídico aplicável ao substituto será o do substituído, vez que o substituto estará pagando tributo além, bem como a lei aplicável será a vigente na data das operações sujeita as substituição e não a vigente na data da operação do substituto conforme artigo 144 do Código Tributário Nacional, devendo a lei estabelecer mecanismos expedido, ágeis e eficazes para ressarcir o substituto sob pena de comprometimento da validade da substituição, isto em razão do princípio da igualdade de todos perante a lei cujo o desdobramento contém o princípio da capacidade contributiva; o princípio do confisco, ou melhor da vedação ao confisco e o até o já exposto até agora que a Constituição sempre designa quem é o sujeito passivo do tributo.

¹¹² Ocorrendo num único ato ou contrato, ou operação realizada, que a cada vez que realizada no mundo real, implica a realização de um fato gerador. Repete-se tantas vezes quantas essas situações materiais se repetirem no tempo. A lei nova não poderá incidir, portanto, sobre os fatos geradores instantâneos. Ex: IR retido na fonte, ICMS, imposto sobre importações.

Barros Carvalho quando o mesmo critica essa classificação do fato gerador em função do tempo de sua ocorrência, sustentando que todos os fatos geradores são instantâneos,¹¹⁵ visto que, falar em "fatos" que não sejam instantâneos é, sob qualquer condição, inadequado e incongruente, uma vez que todo o evento, seja ele físico, químico, sociológico, histórico, político, econômico, jurídico ou biológico, acontece em certas condições de espaço e tempo (instante)¹¹⁶.

Pelo que filiamo-nos à corrente de Paulo de Barros Carvalho, Geraldo Ataliba e Alfredo Augusto Becker, classificando-as em hipóteses de incidência que prevêm o momento exato para ocorrência do fato impositivo, como no caso do Imposto de Renda e em hipótese de incidência, que não fazem alusão ao momento em que deva ocorrer o fato impositivo,¹¹⁷ restando importante salientar quanto ao aspecto temporal que a sua mais importante função diz respeito à indicação do momento em se reputa o ocorrido do fato impositivo, sendo relevante para fins de exata apuração da lei aplicável quanto a questões de vigência e eficácia da lei, bem como da observância da irretroatividade, conforme artigo 150 Inciso III letra a da Constituição Federal e

¹¹³ Sua realização se põe ao longo de um espaço de tempo, não ocorrem hoje ou amanhã, mas sim durante um longo período de tempo, ao término do qual se valorizam "n" fatos isolados que, somados, aperfeiçoam o fato gerador do tributo. Ex: Imposto sobre a renda.

¹¹⁴ Sua realização se dá de forma duradoura, e pode manter-se estável ao longo do tempo, a matéria tributável tende a permanecer, existindo hoje e amanhã. Ex: IPTU, IPVA. O ITBI é de fato gerador instantâneo e não continuado.

¹¹⁵ Cf. "6. Crítica à classificação dos fatos geradores, em função do momento de sua ocorrência". in, *Curso de Direito Tributário*, op. cit. p. 262-267.

¹¹⁶ Cf. TORRES, *Curso de Direito Tributário*, p. 267.

¹¹⁷ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário* P. 138 et seq. – especialmente p. 151 et seq., bem como BECKER, Alfredo. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 292 e ATALIBA, op. cit., p. 96 - 104

anterioridade, artigo 150 inciso III letra b , alem da contagem dos prazos de decadência e prescrição¹¹⁸.

O aspecto espacial é o que indica as circunstâncias de lugar contidas explicita ou implicitamente na hipótese de incidências relevantes para a configuração do fato imponible dentro do âmbito territorial de validade da lei, ou seja, na área espacial que se estende à competência do legislador tributário¹¹⁹, quer seja federal, estadual ou municipal. Como exemplo, podemos citar a zona franca de Manaus. Além do que, o aspecto espacial tem um âmbito específico quando abrange o próprio local físico onde a lei reputa consumado o fato imponible. Calando a lei, resta implícita a disposição de que o lugar relevante é aquele onde o ato se consuma, ou melhor, o fato imponible.

E é no aspecto material que encontramos o que tem de mais complexo na hipótese de incidência, pois é neste que temos a designação de todos os dados de ordem objetiva que configuram no que a mesma consiste, sendo a descrição dos dados substanciais que servem de suporte a hipótese de incidência. É ele que revela a essência da hipótese de incidência, permitindo a sua caracterização, individualização em função de todas as outras hipóteses de

¹¹⁸ Ver crítica ao critério de classificação tradicional em hipótese de incidência simples e complexiva, sendo simples as que dão lugar a uma relação obrigacional tributária autônoma e complexiva ou periódica as que tem os fatos geradores, cujo ciclo de formação se completam dentro de um determinado período.

Vide ATALIBA, op. cit. p.96-104 – bem como DORIA, Antonio Roberto Sampaio. In.: *Cadernos de Direito Tributário – Revista de Direito Público nº 18 - p. 362 et seq.*

⁴⁴ Dentro de certos limites a lei pode estabelecer presunções ao atribuir efeitos diversos a fatos imponible ocorridos em lugares diferentes, desde que no território do próprio legislador.

incidência, além de conter os dados para fixar as subespécies em que a hipótese de incidência se insere.

Todavia, não podemos olvidar a conexão íntima entre o aspecto material e o pessoal, que são os dois mais importantes da hipótese de incidência, sendo que não podemos pegar de um com abstração de outro.

É o aspecto material que fornece o critério básico para responder o quanto é devido, assim a perspectiva material dimensional da hipótese de incidência é usualmente designada por base de cálculo, base tributável ou base imponible.

4.1.1 Aspecto Pessoal

Quanto ao aspecto pessoal da hipótese de incidência tributária do IRPF, temos que o (sujeito passivo) da obrigação tributária é o contribuinte, havendo a sujeição passiva indireta através da figura dos responsáveis; enquanto o sujeito ativo é a União Federal¹²⁰.

Neste sentido, assim prescreve o artigo 45 do CTN:

“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.”

O qual encontra guarida no artigo 2 da RIR/99¹²¹, que assim define quem é contribuinte:

¹²⁰ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*, art, 153, inc. III, e CTN, art.43.

“Art. 2º As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão¹²²

§ 1º São também contribuintes as pessoas físicas que perceberem rendimentos de bens de que tenham a posse como se lhes pertencessem, de acordo com a legislação em vigor¹²³

§ 2º O imposto será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85¹²⁴

Art. 3º A renda e os proventos de qualquer natureza percebidos no País por residentes ou domiciliados no exterior ou a eles equiparados, conforme o disposto nos arts. 22, § 1º, e 682, estão sujeitos ao imposto de acordo com as disposições do Livro III¹²⁵.

Ao que se incluía a necessidade para serem contribuintes do IRPF de terem/auferirem os mesmos renda líquida anual superior ao mínimo legal, que conforme Baleeiro¹²⁶ deve ser calculado e corrigido a cada ano, segundo o salário mínimo em vigor, sem distinção de sexo, nacionalidade, idade, estado civil ou profissão.

Enquanto que o artigo 23¹²⁷ dispõe sobre a responsabilidade dos sucessores e os artigos 24 a 27 do RIR/99 dispõe acerca da responsabilidade de terceiros¹²⁸:

¹²¹ No mesmo sentido, artigo 1º da Lei 4506/64, art. 43 da Lei 5172/66 e artigo 4 da lei 8383/91.

¹²² Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 43, e Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 4º.

¹²³ Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, art. 1º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 45.

¹²⁴ Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 2º.

¹²⁵ Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, e Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 3º, § 4º.

¹²⁶ BALEEIRO, op. cit. p. 315.

¹²⁷ Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 50, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 131, incisos II e III

¹²⁸ O artigo 27 do RIR/99 dispõe sobre os rendimentos e os bens de menores, que só responderão pela parcela do imposto proporcional à relação entre seus rendimentos tributáveis e o total da base de cálculo do imposto,

Art. 23. São pessoalmente responsáveis:

I - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelo tributo devido pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado, da herança ou da meação;

II - o espólio, pelo tributo devido pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

§ 1º Quando se apurar, pela abertura da sucessão, que o de cujus não apresentou declaração de exercícios anteriores, ou o fez com omissão de rendimentos até a abertura da sucessão, cobrar-se-á do espólio o imposto respectivo, acrescido de juros moratórios e da multa de mora prevista no art. 964, I, "b", observado, quando for o caso, o disposto no art. 874¹²⁹

§ 2º Apurada a falta de pagamento de imposto devido pelo de cujus até a data da abertura da sucessão, será ele exigido do espólio acrescido de juros moratórios e da multa prevista no art. 950, observado, quando for o caso, o disposto no art. 874.

§ 3º Os créditos tributários, notificados ao de cujus antes da abertura da sucessão, ainda que neles incluídos encargos e penalidades, serão exigidos do espólio ou dos sucessores, observado o disposto no inciso I.

Art. 24. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis¹³⁰:

I - os pais, pelo tributo devido por seus filhos menores;

II - os tutores, curadores e responsáveis, pelo tributo devido por seus tutelados, curatelados ou menores dos quais detenham a guarda judicial;

III - os administradores de bens de terceiros, pelo tributo devido por estes;

quando declarados conjuntamente com o de seus pais, na forma do art. 4º, § 3º (Lei nº 4.506, de 1964, art. 4º, § 3º). Ainda quanto a responsabilidade de terceiros, ver CTN artigos 128 a 138

¹²⁹ Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 49.

¹³⁰ Lei nº 5.172, de 1966, art. 134, incisos I a IV

IV - o inventariante, pelo tributo devido pelo espólio.

Parágrafo único. (...) ¹³¹

Art. 25. As pessoas referidas no artigo anterior são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei ¹³².

Art. 26. As firmas ou sociedades nacionais e as filiais, sucursais ou agências, no País, de firmas ou sociedades com sede no exterior, são responsáveis pelos débitos do imposto correspondentes aos rendimentos que houverem pago a seus diretores, gerentes e empregados e de que não tenham dado informação à repartição, quando estes se ausentarem do País sem os terem solvido ¹³³

No que tange à tributação na fonte, Baleeiro ¹³⁴ entende que “com a mesma perde-se a natureza pessoal do imposto, porque a técnica da retenção necessita homogeneizar, ao máximo tolerável, situações individuais diversas, reduzindo-as a poucos tipos ou categorias estandardizadas”, com o que concordamos e acrescentamos que tal nada mais faz do que quedar o princípio da pessoalidade e via direta o princípio da capacidade contributiva e do mínimo fundamental.

Ademais, entendemos que a retenção na fonte ¹³⁵ trata-se de antecipação do pagamento do IRPF, visto que, se ao final do ano-base, através da declaração de ajuste anual, o imposto não for devido (em razão das deduções), deverá ser devolvido ao contribuinte sob pena de enriquecimento ilícito por apropriação indébita.

¹³¹ omissão nossa

¹³² Lei nº 5.172, de 1966, art. 135, inciso I

¹³³ Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 182. ver também IN SRF 15/2001, artigo 6.

¹³⁴ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro – 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 313.

De observar-se que a partir da Lei 7713/88 todos os rendimentos da pessoa física, recebidos de pessoas jurídicas, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte, mesmo quando pagos em juízo – constituindo esta na regra.

As exceções, conforme Baleeiro¹³⁶, são poucas, e somente se deve admitir o imposto de renda retido na fonte como incidência única e exclusiva naqueles casos em que se desconhece o beneficiário, ou em que à lei brasileira se impõe limites territoriais (praticidade). Nos demais casos, é evidente a inconstitucionalidade (aplicação de renda fixa ou variável), pois poderá haver cobrança de imposto sem que se consuma o fato jurídico.

Conforme Queiroz¹³⁷, “ ‘a denominada tributação na fonte’ é, em verdade uma espécie de substituição tributária, onde o substituto repassa aos cofres públicos quantia equivalente àquela originariamente devida pelo contribuinte”.

E segue referido autor¹³⁸ asseverando que a “ ‘tributação na fonte’ relativa ao IR na linguagem do artigo 150, I e do art. 158, I da CF, consiste exatamente naquela situação em que o substituto retém o valor que ainda está em sua posse, mas a que já tem direito o contribuinte substituído”.¹³⁹

¹³⁶ Idem, pg. 314

¹³⁷ QUEIROZ, op cit. p. 298

¹³⁸ idem, p. 299-300

¹³⁹ Concordamos com Queiroz, in obra citada a p. 349 quando afirma ser inconstitucional a Emenda Constitucional 3/93, que previu a inclusão do parágrafo 7 no artigo 150 da CF, por ofender aos princípios da capacidade contributiva, § 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

4.1.2 Aspecto temporal

Quanto ao aspecto temporal, o Brasil adota, desde 1989¹⁴⁰, o sistema de tributação de bases correntes (*pay as you earn-PAYE*). Assim, qualquer que seja a forma de tributação adotada, o imposto incide na data do pagamento ou do creditamento dos rendimentos (regime de caixa), ainda que esses se refiram a outro período (mês ou ano). Para melhor compreensão, remetemos ao tópico “base de cálculo”, em razão da modalidade de tributação (mensal, anual, na fonte e definitiva).

¹⁴⁰ Por força do art. 2 da Lei 7713/88

4.1.3 Aspecto espacial:

Quanto ao aspecto espacial, conforme disposição constante no artigo 2 e 3 do RIR/99, são tributados a renda e proventos de qualquer natureza – inclusive rendimentos e ganhos de capital percebidos no País por residentes ou domiciliados no exterior ou a eles equiparados, nos termos dos artigos 22, § 1º, e 682 do RIR.¹⁴¹

¹⁴¹ Art. 22. Estão isentos do imposto os rendimentos do trabalho percebidos por servidores diplomáticos de governos estrangeiros; servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte e aos quais se tenha obrigado, por tratado ou convênio, a conceder isenção, e servidor não brasileiro de embaixada, consulado e repartições oficiais de outros países no Brasil, desde que no país de sua nacionalidade seja assegurado igual tratamento a brasileiros que ali exerçam idênticas funções; os quais serão contribuintes como residentes no exterior em relação a outros rendimentos e ganhos de capital produzidos no País; não se aplicando aos rendimentos e ganhos de capital percebidos por servidores estrangeiros que tenham transferido residência permanente para o Brasil.

4.1.4 Aspecto material:

Quanto ao aspecto material, o artigo 43 do CTN assim dispõe:

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

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

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

§ 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 percepção¹⁴².

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo¹⁴³.

O RIR/99, em seus artigos 43 a 72, trata do aspecto material, dentre as quais citamos os rendimentos remunerações provenientes do trabalho assalariado¹⁴⁴ e não assalariado e assemelhados¹⁴⁵; da atividade rural¹⁴⁶; pensão judicial; férias¹⁴⁷; licença especial ou prêmio; gratificações, participações, interesses, percentagens, quotas-partes de multas ou receitas; comissões, corretagens; aluguel do imóvel ocupado pelo empregado e pago pelo empregador a terceiros, ou a diferença entre o aluguel que o empregador paga pela locação do imóvel e o que cobra a menos do empregado pela respectiva sublocação; valor locativo de cessão do uso de bens de propriedade do empregador; pagamento ou reembolso do imposto ou contribuições que a lei prevê como encargo do assalariado; prêmio de seguro individual de vida do empregado pago pelo empregador, quando o empregado é o beneficiário do seguro, ou indica o beneficiário deste; verbas, dotações ou auxílios, para representações ou custeio de despesas necessárias para o exercício de cargo, função ou emprego; pensões de qualquer natureza, de institutos, caixas de aposentadoria ou de entidades governamentais; a parcela que exceder ao valor previsto no art. 39, XXXIV¹⁴⁸; lucros do contrato de empreitada de labor; direitos autorais, quando explorados diretamente

¹⁴² Inserido pela Lei n 104 de 10 de Janeiro de 2001.

¹⁴³ ibdem

¹⁴⁴ Artigo 43 do RIR/99 salários, ordenados, vencimentos, soldos, soldadas, vantagens, subsídios, honorários, diárias de comparecimento, bolsas de estudo e de pesquisa, remuneração de estagiários.

¹⁴⁵ Artigo 45 do RIR/99

¹⁴⁶ nos termos dos artigos 58-71 do RIR/99

¹⁴⁷ Acrescidas dos respectivos abonos, inclusive as pagas em dobro, transformadas em pecúnia ou indenizados.

¹⁴⁸ Artigo 39, inciso XXXIV do RIR/99: Art. 39: não entrarão no cômputo do rendimento bruto: (...) XXXIV - os 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, 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 (Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, inciso XV, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 28);

pelo autor da obra, remuneração pela prestação de serviços em processo judicial e de transporte;¹⁴⁹ rendimento de garimpeiros;¹⁵⁰ remunerações relativas à prestação de serviço por: representantes comerciais autônomos; conselheiros fiscais e de administração, diretores ou administradores de sociedades anônimas, civis ou de qualquer espécie; titular de empresa individual ou sócios de qualquer espécie de sociedade; trabalhadores que prestem serviços a diversas empresas, agrupados ou não em sindicato, benefícios recebidos de entidades de previdência privada, bem como as importâncias correspondentes ao resgate de contribuições e quotistas de fundos de Aposentadoria Programada Individual - FAPI; benefícios e vantagens ¹⁵¹concedidos a administradores, diretores¹⁵², gerentes e seus assessores, ou a terceiros em relação à pessoa jurídica; rendimentos de aluguel¹⁵³ e royalty¹⁵⁴; as importâncias em que for beneficiário o devedor nos casos de perdão ou cancelamento da dívida em troca de serviços prestados; as importâncias recebidas a título de juros e indenizações por lucros cessantes; os rendimentos derivados de atividades ilícitas; salário educação e auxílio-creche quando recebidos em dinheiro; o valor do laudêmio; bem como a atualização monetária, os juros de mora e quaisquer outras indenizações pelo atraso no pagamento das remunerações previstas no artigo 43 do RIR/99, dispondo ainda em seu artigo 72 que: "Para fins de incidência do imposto, o valor da atualização monetária dos rendimentos acompanha a natureza do principal, ressalvadas as situações específicas previstas neste Decreto".

Como não poderia deixar de ser, explicita os rendimentos que não entrarão no cômputo do rendimento tributável (rendimento bruto) no artigo 39 do RIR/99 – desta vez taxativamente os rendimentos isentos e não tributáveis, não fazendo distinção entre os

¹⁴⁹ Estes com alíquotas diferenciadas de 40% e 60% conforme artigo 47 do RIR/99.

¹⁵⁰ Estes com alíquota de 10% conforme artigo 48 do RIR/99.

¹⁵¹ Conforme o disposto no § 2º do artigo 43 da RIR/99 estes rendimentos, quando tributados na forma do § 1º do artigo 675, não serão adicionados à remuneração.

¹⁵² Cf. artigo 43, § 1º Equipara-se a diretor de sociedade anônima o representante, no Brasil, de firmas ou sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no território nacional.

¹⁵³ Decorrentes da ocupação, uso ou exploração de bens corpóreos, conforme artigo 49 do RIR/99.

¹⁵⁴ Decorrentes de uso, fruição ou exploração de direitos, conforme artigo 52 do RIR/99.

mesmos, inclusive tratando como isentas situações de não incidência¹⁵⁵, às quais não nos deteremos por não ser nosso objeto de estudo.

4.2 Base de Cálculo:

É a base de cálculo, também denominada base tributável ou base imponible, que dá a materialidade através de uma unidade padrão de referência para que sobre a mesma possa ser aplicada a alíquota.

¹⁵⁵ Ajudas de custo destinadas ao ressarcimento de despesas decorrentes de remoção e auxílio moradia pago por entidades públicas em substituição de uso de imóvel funcional.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, no direito positivo brasileiro, o tipo tributário é definido pela integração lógico-semântica de dois fatores: hipótese de incidência e base de cálculo. Ao binômio, o legislador constitucional outorgou a propriedade de diferenciar as espécies tributárias entre si, sendo também operativo dentro das próprias subespécies.¹⁵⁶

Quanto à base de cálculo, referido doutrinador assim disserta:

"A base imponible é ínsita à hipótese de incidência; é atributo essencial que por isso não deixa de existir em nenhum caso. Todo tributo tem base de cálculo por exigência constitucional. Assim o aspecto material da hipótese de incidência, ou seja, a base imponible é sempre mensurável sempre redutiva a uma expressão numérica".¹⁵⁷

Aires Barreto define-a como

"[...] descrição legal de um padrão ou unidade de referência que possibilite a quantificação da grandeza financeira do fato tributário. A forma de medir pode ser, por exemplo, peso, valor, preço, custo, perímetro,... Importante observar que as mensurações dos fatos imputáveis só podem ser feitas de acordo com o critério normativo que na base de cálculo se adota; constituindo-se a mesma no núcleo da hipótese de incidência, vez que a obrigação tributária tem por objeto sempre o pagamento de soma de dinheiro, o qual somente pode ser fixado com referência a uma grandeza prevista em lei. Isto está no fato imponible, ou dele decorrente ou relacionado. Sendo a base calculada o resultado da aplicação concreta da base imponible." ¹⁵⁸

¹⁵⁶ CARVALHO, op. cit. p. 158.

¹⁵⁷ CARVALHO, op. cit. p. 207

¹⁵⁸ BARRETO, Aires. *Base de Cálculo, Alíquotas e Princípios Constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987. p. 37 et seq.

Enquanto que para Alfredo Augusto Becker é a base de cálculo que confere a natureza jurídica do tributo, e não o binômio fato gerador/base de cálculo, como quer Paulo de Barros Carvalho. Neste sentido, assim disserta:

“Critério objetivo e jurídico para determinação da natureza jurídica (gênero e espécie) do tributo - Demonstrar-se-á que o critério objetivo e jurídico é o da base de cálculo (base imponible). Este, sempre e necessariamente, é o único elemento que confere o gênero jurídico do tributo. Noutras palavras, ao se investigar o gênero jurídico do tributo, não interessa saber quais os elementos que compõem o pressuposto material ou quais as suas decorrências necessárias, nem importa encontrar qual o mais importante daqueles elementos ou decorrências. Basta verificar a base de cálculo; a natureza desta conferirá, sempre e necessariamente, o gênero jurídico do tributo.”¹⁵⁹

A base de cálculo¹⁶⁰ tem três funções: função mensuradora - medir as proporções econômicas do fato gerador; função objetiva - compor a específica determinação da dívida articulando-se com a alíquota; e função comparativa - confirmar ou infirmar o verdadeiro critério material da hipótese tributária.¹⁶¹

¹⁵⁹ BECKER, Alfredo. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 338.

¹⁶⁰ Reconhecendo a importância do estudo da quantificação da base de cálculo para o estudo da natureza do dever tributário, Rubens Gomes de Souza foi rigoroso quando disse que, se um tributo, formalmente instituído como incidindo sobre determinado pressuposto de fato ou de direito, é calculado com base em uma circunstância estranha a esse pressuposto, é evidente que não se poderá admitir que a natureza jurídica desse tributo seja a que normalmente corresponda à definição de sua incidência. Assim, um imposto sobre vendas e consignações, mas calculado sobre o capital da firma, ou sobre o valor de seu estoque, em vez de o ser sobre o preço da mercadoria vendida ou consignada, claramente não seria um imposto sobre vendas e consignações, mas um imposto sobre o capital ou sobre o patrimônio. Por outras palavras, a ordem normal das coisas é que o pressuposto material ou jurídico da incidência defina a natureza do tributo e determine a escolha da sua base de cálculo. Mas, quando a base de cálculo adotada pela lei fiscal seja incompatível com o pressuposto material ou jurídico da incidência, então a ordem normal das coisas se inverte, a natureza jurídica do tributo passa a ser determinada pela base de cálculo, e não pela definição legal da incidência. Esta última, fica, assim, reduzida a uma simples afirmação vazia de sentido, porque desmentida pela determinação legal de se calcular o tributo sobre circunstâncias outras, que com ela não tenham relação, ou que dela não decorrem necessariamente. Apud MACHADO, Hugo de Brito. *A substituição tributária no ICMS e questão do preço final*. In.: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. v. 67. abril/2001. p. 62.

¹⁶¹ TORRES, op. cit. p. 322-329.

Conforme prescreve o artigo 44 do CTN a base de cálculo do IR é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Não obstante, o art. 37 do RIR/99 assim dispõe:

Artigo 37: Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados (Lei nº 5.172, de 1966, art. 43, incisos I e II, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º).

Parágrafo único. Os que declararem rendimentos havidos de quaisquer bens em condomínio deverão mencionar esta ¹⁶²

Destarte, para a determinação da base de cálculo efetiva do IRPF a legislação prevê a dedução do rendimento bruto do contribuinte de outras despesas além das necessárias à produção da renda ou provento. Sendo aqui que encontramos a primeira maior discrepância com a forma anteriormente utilizada do sistema cedular.

A base de cálculo efetiva do imposto depende da modalidade da tributação, quais sejam: mensal, anual¹⁶³, na fonte ou definitiva. Independente da modalidade de tributação, a legislação pátria adotou o regime de caixa para as pessoas físicas¹⁶⁴.

Neste sentido, artigo 2, § 2º do RIR/99 dispõe que “o imposto será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85”¹⁶⁵.

¹⁶² Circunstância (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 66).

¹⁶³ Declaração de ajuste anual

¹⁶⁴ Contrário do regime de competência, no qual o importante é o período (lapso temporal) no qual se faz o pagamento.

Todavia, para tornar mais fácil a compreensão, dividiremos este tópico em quatro subitens, conforme a modalidade de tributação.

¹⁶⁵ Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 2º.

4.2.1. Modalidade Mensal

Conforme já dito, o Brasil adota, desde 1989, o sistema de bases correntes, tendo adotado a apuração e recolhimento mensal obrigatório do imposto por meio da sistemática do “carnê-leão”¹⁶⁶, ao qual somou-se a já adotada sistemática da retenção do imposto na fonte, sobre a qual já discorreremos ao tratar do aspecto pessoal.

Não obstante, ao final do ano-calendário, o contribuinte já terá pago parcela, totalidade ou a maior o montante devido relativo àquele ano calendário, quando deverá fazer a declaração de ajuste anual.

Nesta modalidade, as deduções permitidas são:

a) as contribuições para Previdência Social da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios (com limite dado pela EC que fixou o limite);

b) contribuição previdenciária para entidades privadas FAPI (limitada a doze por cento do total dos rendimentos computados na determinação da base de cálculo do imposto devido na declaração de rendimentos anual);

c) despesas escrituradas no Livro caixa¹⁶⁷ pelo contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado, podendo deduzir a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, bem como os encargos trabalhistas e previdenciários; os emolumentos pagos a terceiros; e as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, não se aplicando, todavia, à quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como à despesas de arrendamento; a despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo; em relação aos rendimentos a que se referem os artigos 47 e 48,¹⁶⁸ não podendo exceder a receita mensal da respectiva atividade, sendo permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes até dezembro,¹⁶⁹ não podendo o excesso ser transportado para o ano seguinte.

d) a importância de R\$ 106,00 por dependente¹⁷⁰, a título de despesas com sua manutenção, independente de comprovação, sendo considerados como dependentes o cônjuge¹⁷¹; o companheiro ou a companheira, desde que haja vida em comum por mais de cinco anos, ou por período menor se da união resultou filho; a filha, o filho, a enteada ou o enteado, até vinte e um anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho; o menor pobre, até vinte e um anos¹⁷², que o contribuinte crie e eduque e do qual detenha a guarda judicial; o irmão, o neto ou o bisneto, sem arrimo dos pais, até vinte e um anos, desde que o contribuinte detenha a guarda judicial, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho; os pais, os avós ou os bisavós, desde que não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal; o absolutamente incapaz, do qual o contribuinte seja tutor ou curador.

¹⁶⁷ RIR/99, ART. 75

¹⁶⁸ Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 1º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 34):

¹⁶⁹ (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º).

¹⁷⁰ Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso III).

¹⁷¹ Se não possui renda própria

¹⁷² ou 24 se cursando curso de ensino superior

e) poderá ainda ser deduzida a importância paga a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais não sendo dedutíveis da base de cálculo mensal as importâncias pagas a título de despesas médicas e de educação dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente¹⁷³;

f) a parcela de R\$ 1.058, 00 no caso de pensão, aposentadoria ou proventos decorrentes de reforma ou transferência para reserva remunerada pagos por entidade pública ou de previdência privada, a contribuinte maior de 65 anos;

g) despesas com ação judicial necessária ao recebimento de rendimentos acumulados, inclusive honorários de advogadas se não indenizados.

Base de Cálculo em R\$	Alíquota %	Parcela a Deduzir do Imposto em R\$
Até 1.164,00	-	-
De 1.164,01 até 2.326,00	15	174,60
Acima de 2.326,00	27,5	465,35

(obtida no *site* da SRF)¹⁷⁴

¹⁷³ Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 3º.

¹⁷⁴ Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Alíquotas/TabProgressiva.htm>

O montante total do imposto devido será o resultado da soma do tributo correspondente a cada uma destas faixas, sendo que a porção da base de cálculo (ou sua íntegra, se for o caso o que não ultrapassar o limite de R\$ 1.164,00 não sofre incidência do imposto; devendo ser recolhido, até o último dia útil do mês subsequente).

4.2.2. Modalidade Anual

Anualmente, através da declaração de rendimentos (também conhecida como declaração anual de ajuste), o contribuinte deve prestar ao fisco informações relativas à renda e proventos de qualquer natureza auferidos no ano-calendário anterior, assim como à sua evolução patrimonial em respectivo período.

Conforme descrito no item acima, o IRPF é apurado e recolhido de forma geral mensalmente ou pelo carnê-leão ou por retenção na fonte, servindo a declaração anual de ajuste para efetivamente operar um ajuste para mais ou para menos.

Sendo a base de cálculo do imposto apurado, é a diferença de todos os rendimentos auferidos, exceto os isentos, os não tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva, e a soma faz deduções permitidas ou o desconto simplificado.

Nesta modalidade, as deduções permitidas são:

a) as contribuições para Previdência Social da União, dos estados, Distrito Federal e Municípios (com limite dado pela EC que fixou o limite);

b) contribuição previdenciária para entidades privadas FAPI (limitada a doze por cento do total dos rendimentos computados na determinação da base de cálculo do imposto devido na declaração de rendimentos anual);

c) despesas escrituradas no Livro caixa¹⁷⁵ pelo contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado, podendo deduzir a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, bem como os encargos trabalhistas e previdenciários; os emolumentos pagos a terceiros; e as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, não se aplicando, todavia, à quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como à despesas de arrendamento; a despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo; em relação aos rendimentos a que se referem os artigos 47 e 48,¹⁷⁶ não podendo exceder à receita mensal da respectiva atividade, sendo permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes até dezembro¹⁷⁷, não podendo o excesso ser transportado para o ano seguinte.

d) pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, sem limite;

¹⁷⁵ RIR/99, ART. 75

¹⁷⁶ Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 1º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 34):

¹⁷⁷ (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º).

e) parcela mensal, de R\$ 1.058,00 no caso de pensão aposentadoria ou proventos decorrentes de reforma ou transferência para reserva remunerada pagos por entidade pública ou de previdência privada, a contribuinte maior de 65 anos;

f) despesas médicas e similares relativas ao contribuinte e seus dependentes, sem limites;¹⁷⁸

g) valor fixo anual de R\$ 1.272,00 por dependente, sem necessidade de comprovação;

¹⁷⁸ Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os 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 dentárias (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§ 1º O disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 2º):

I - aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

IV - não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;

V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.

§ 2º Na hipótese de pagamentos realizados no exterior, a conversão em moeda nacional será feita mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América, fixado para venda pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do pagamento.

§ 3º Consideram-se despesas médicas os pagamentos relativos à instrução de deficiente físico ou mental, desde que a deficiência seja atestada em laudo médico e o pagamento efetuado a entidades destinadas a deficientes físicos ou mentais.

§ 4º As despesas de internação em estabelecimento para tratamento geriátrico só poderão ser deduzidas se o referido estabelecimento for qualificado como hospital, nos termos da legislação específica.

§ 5º As despesas médicas dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo da declaração de rendimentos (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 3º).

h) despesas com educação limitada anualmente (individual) de R\$ 1.998,00 ;

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

Pode o contribuinte, se lhe for conveniente, optar pelo desconto simplificado, no valor equivalente a 20% do seu rendimento bruto, que substituirá todos os descontos a que faria jus, sem necessidade de comprovação das despesas efetuadas.¹⁷⁹

Depois de verificado o imposto apurado, ainda pode ser deduzido quantias despendidas no ano anterior em favor de projetos culturais aprovados pelo Ministério da Cultura¹⁸⁰; valores despendidos em investimentos feitos na produção de obras audiovisuais, cinematográficas brasileira de produção independente¹⁸¹ e doações a fundos controlados pelos Conselhos Municipais , Estaduais e Nacional da Criança e Adolescente¹⁸².

Por derradeiro, não obstante o carnê-leão e a retenção na fonte, pode o contribuinte optar por antecipar o pagamento de imposto durante o ano-calendário, modalidade também conhecida como “mensalão”.

¹⁷⁹ RIR, art. 84

¹⁸⁰ RIR/99 art. 90

¹⁸¹ RIR/99 art. 97

¹⁸² RIR/99 art. 102

4.2.3. Modalidade Retenção na Fonte

Esta modalidade já fora tratada no item do aspecto pessoal da hipótese de incidência tributária, para onde remetemos o leitor.

4.2.4. Modalidade Definitiva

Nessa modalidade, o imposto apurado e recolhido não pode ser compensado na declaração anual de ajuste¹⁸³, e compreende os denominados ganho de capital, decorrentes da alienação de bens e/ou direitos.

¹⁸³ RIR/99, arts.117 a 145

Alteração importante fora efetuada pela edição da MP 252/05, mormente nos seus art.35 e seguintes, que vieram a alterar as disposições acerca da compensação dos valores tidos como ganho de capital de imóvel residencial familiar.

Sendo a base de cálculo do IRPF incidente sobre os ganhos de capital, a diferença positiva entre os valores incidentes de alienação e aquisição. Segundo Queiroz,

“(…) a tributação por meio do IR, definitiva e em separado de certas ‘espécies de rendas e proventos’, em verdade, importa a tributação de rendimento, não de renda e proventos de qualquer natureza, pois são considerados somente os fatos acréscimos, desprezando (excluindo) aqueles fatos decréscimos que necessariamente por força da constituição informam o conceito constitucional de rendas e proventos de qualquer natureza”.¹⁸⁴

E segue referido autor¹⁸⁵ “somente em circunstâncias extraordinárias, é possível juridicamente (constitucionalmente, portanto) haver uma tributação por meio do IR, isolada (de rendimento) e definitiva. Isso pode ocorrer naquelas situações excepcionais em que não é possível apurar se uma determinada pessoa experimentou ou não acréscimo de valor patrimonial em certo período de tempo, pelo fato de o Estado-fiscal, não ter acesso ao conjunto de todos os fatos -acréscimos e de certos fatos - decréscimos que uma determinada pessoa, venha a experimentar em certo período de tempo; pois somente após o término do período de apuração é que estar-se-á consumado e será possível cogitar juridicamente do surgimento da respectiva obrigação tributária, sendo, pois, totalmente inadmissível – inconstitucional, tributatar, por meio do IR, de forma definitiva e em separado certas espécies de renda e provento.

Não obstante, compactuamos com Queiroz quando assevera que

¹⁸⁴ QUEIROZ, op. cit. p. 347

¹⁸⁵ Ibidem

“(…) para que seja possível construir o conceito ‘acrécimo de valor patrimonial’ não é suficiente a simples comparação do valor do patrimônio de uma pessoa em dois momentos diferentes (inicial e final). O que se apresenta como necessário é a consideração dos fatos acréscimos e fatos decréscimos necessariamente dedutíveis, realizados em certo período, os quais informarão a ocorrência ou não de acréscimo patrimonial tributável, dentro do período de apuração”.¹⁸⁶

Observe-se, por derradeiro, que os valores que delimitam as faixas de rendimentos tributáveis correspondentes a cada uma das alíquotas, assim como os de limites máximos de descontos permitidos, não são reajustados, obrigatoriamente, anualmente de acordo com a inflação, em detrimento dos contribuintes; e temos como conseqüência direta deste “descaso”, a migração de muitos contribuintes de faixa para outra de renda como decorrência do mero ajuste do poder aquisitivo de seus rendimentos, bem como impede que sejam deduzidas as importâncias efetivamente gastas com seus dependentes e/ou com instrução, aumentando assim a base de cálculo do IRPF.

4.3. Alíquota

¹⁸⁶ idem, p. 341

A alíquota incide quando se consuma o fato imponible nascendo assim a obrigação tributária concreta.

Enquanto não se der a ocorrência do fato a ser medido, não se presta alíquota para obtenção do *quantum* a título de tributo. Já a alíquota no plano da aplicação da lei, é o fato que deve ser conjugado da base calculada para a obtenção do objeto da prestação tributária. Nesse estado, a alíquota já atua como um dos termos da multiplicação cujo produto é concretamente o *quantum debeatur*.

Este termo indica uma parte, uma fração sobre a forma percentual ou outra escolhida pela lei, da base imponible, sendo a parte da grandeza contida no fato imponible que o Estado atribui a si próprio. Devemos evidenciar que só tem cabimento a alíquota *ad valorem* quando a base imponible é valor da coisa posta como aspecto material da hipótese de incidência.

Aires Barreto¹⁸⁷ disserta que a alíquota é o indicador da proporção a ser tomada da base de cálculo. Neste patamar, ela esgota-se no ser mero indicador, porque são passíveis de conjugação com um dado abstrato no sentido de não numérico.

Conforme exposto em planilha acima, tem-se apenas duas alíquotas previstas: 15% e 27,5%.

Capítulo 5 - IRPF Exercício 1988, Ano Calendário 1987

Dando continuidade ao nosso trabalho, utilizaremos como contraponto à declaração do IRPF exercício 2005, ano calendário 2004, a declaração (e legislação correlata) do IRPF exercício 1988, ano calendário 1987.

Justificamos nossa escolha, não obstante estarem referidas normas sob o julgo da CF de 1964, em função da legislação infraconstitucional, a qual fora severamente alterada com a edição da Lei 7713 de 1988, a qual, alterando a legislação do I.R., revogou todos os dispositivos legais que autorizavam as deduções cedulares ou abatimentos da renda bruta do contribuinte para efeitos de incidência do I.R.; suprimiu a classificação por cédulas dos rendimentos e ganhos de capital percebido pelas pessoas físicas e jurídicas, passando o sistema de descontos como atualmente conhecemos.

¹⁸⁷ BARRETO, op. cit. p. 44

Outra alteração foi a diminuição das alíquotas aplicáveis ao IRPF para apenas duas, a saber 10% e 25% (em substituição às diversas alíquotas então vigentes, que variavam de 3% a 55%); as quais foram alteradas para 15% e 25% pela Lei 9.250 de 26 de dezembro de 1995, sendo posteriormente alteradas pela Lei 9887 de 1999 que, alterando a Lei 9532 de 1997, instituiu as alíquotas de 15% e 27,5%, matéria que será melhor tratada em item infra.

O fazemos mantidas as bases pelas quais entendemos fundamentada a hipótese de incidência tributária (no aspecto normativo fundante), em ordem decrescente de grandeza (CF, CTN¹⁸⁸) do IRPF; passaremos a analisar agora a Legislação Ordinária vigente a seu respeito¹⁸⁹, com foco no sistema de deduções.

5.1 Da Legislação Aplicável ao Exercício 1988 Ano Calendário 1987

No ano calendário 1987, o I.R. era regulamentado pelo Decreto 85.450 de 4 de dezembro de 1980¹⁹⁰ (conhecido como Regulamento do Imposto de Renda e Proventos¹⁹¹, doravante simplesmente designado como RIR 80)¹⁹², com as alterações produzidas pelos Decretos Lei 1887 de 29/10/81¹⁹³, Decreto-Lei 2029 de 09/06/1983¹⁹⁴, Decreto Lei 2030 de

¹⁸⁸ Recepcionado pela CF como Lei Complementar conforme já citado.

¹⁸⁹ Como as normas referentes ao IRPF encontram-se esparsas em diversas legislações, dificultando sobremaneira a consulta e aplicação, o poder executivo, ao regulamentar as leis que versam sobre o tributo, tem por hábito realizar uma verdadeira consolidação como forma de consolidar a legislação em vigor, usualmente por forma de Decreto.

¹⁹⁰ Sempre que nos referirmos a respectivo Decreto a fonte será a mesma: Brasil. República Federativa. Regulamento do Imposto de Renda e Proventos, Brasília, 1980. Decreto 85.450, de 4/12/80 (Legislação Consolidada), publicado no D.O. de 5/12/80- Suplemento. Fundação Getúlio Vargas. N de chamada BB-00018303-0.

¹⁹¹ Note-se que não tínhamos o acréscimo de “proventos de qualquer natureza”.

¹⁹² Respectivo Regulamento fora posteriormente revogado pelo Decreto 1041 de 12/01/1994.

¹⁹³ Que tratava dos percentuais de redução do ir. Para aquisição de quotas de fundos fiscais que tratam o Decreto Lei 157 de 10 de fevereiro de 1967 para os exercícios financeiros de 1982, ano-base 1981 e seguintes e suprimiu quanto ao irpf os abatimentos relativos a prêmios de seguro de vida; prêmios de seguros de acidentes pessoais e juros de dívidas pessoais e permitiu o abatimento da renda bruta até o limite que determina anualmente os juros pagos à entidades do sistema financeiro da habitação pela aquisição de casa

09/06/1983¹⁹⁵; do Decreto Lei 2031 de 09/06/1983¹⁹⁶; Decreto Lei 2040 de 30/06/1983¹⁹⁷ e do Decreto 91294 de 31/05 de 1985¹⁹⁸.

Acrescidos estes das disposições constantes da Lei 7450 de 23 de dezembro de 1985, com as alterações constantes do Decreto-Lei 2.287¹⁹⁹ de 23 de julho de 1986, com alterações operadas pelo Decreto Lei 2308 de 1986²⁰⁰; Decreto 93.939 de 15 de janeiro de 1987²⁰¹.

O RIR 80 era dividido em 5 livros²⁰², constando a tributação das pessoas físicas do Livro I. Não obstante, aplicavam-se também no que fosse pertinente às disposições constantes dos livros III à V, que tratavam da tributação na fonte, da administração do imposto e de disposições diversas.

Referido livro I era dividido em quatro títulos, os quais, por sua vez, subdividiam-se em capítulos.

própria; despesas com aluguel. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1887.htm Acesso em: 23/9/2005.

¹⁹⁴ Que trata especificamente das pessoas jurídicas. www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del2029.htm Acesso em 23/9/2005.

¹⁹⁵ Referente a rendimentos sujeitos a incidência do ir. na fonte. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del2030.htm Acesso em: 23/9/2005.

¹⁹⁶ Que altero o ir. Relativamente às instituições financeiras. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del2031.htm Acesso em: 23/9/2005.

¹⁹⁷ Que fora revogado tendo em vista que fora rejeitado pelo RCN 4 de 20/10/83. Publicado no D.O. de 24/10/1983.

¹⁹⁸ Que alterou o artigo 132 do regulamento. Disponível em: www.planalto.gov.br/legislação.nsf/viwTodos/d6e3754f8f065bcd032569fa.htm. Acesso em: 23/9/2005.

¹⁹⁹ Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2287.htm. Acesso em: 23/9/2005.

²⁰⁰ Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2308.htm Acesso em: 23/9/2005.

²⁰¹ Alterou a tabela para a retenção do ir. na fonte reajustando os rendimentos do trabalho assalariado e não assalariado, bem como suas deduções em 12,3%, aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1 de janeiro de 1987. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/D93939.htm Acesso em: 23/9/2005

²⁰² Livro I (tributação das pessoas físicas), Livro II (tributação das pessoas jurídicas); Livro III (tributação das fontes); Livro IV (administração do imposto), e Livro V (disposições diversas)

O título I tratava dos contribuintes domiciliados ou residentes no Brasil, domiciliados ou residentes no exterior e domiciliados no Brasil, ausentes no exterior a serviço do país.

O título II tratava da inscrição no cadastro de pessoas físicas.

O título III dispunha, por sua vez, sobre os rendimentos sujeitos à declaração, rendimento bruto, a classificação dos rendimentos, as deduções cedulares, o rendimento líquido, a renda bruta, os abatimentos da renda bruta e disposições finais; enquanto que o título IV dispunha sobre a renda líquida, a base, a incidência e o cálculo do imposto.

Constituindo-se estes títulos no principal objeto de análise para posterior comparação com o sistema atual, os quais melhor analisaremos no item a seguir.

Todavia, por rigor metodológico, antes de passar para o tópico seguinte, necessário alertar que referida Lei 7450 de 23 de dezembro de 1985²⁰³, entre outras disposições, dispunha que, em tratando-se de rendimento do trabalho assalariado, em nenhuma hipótese haveria a retenção de imposto se o valor do rendimento bruto fosse igual ou inferior ao valor de 5 salários mínimos vigentes no mês de competência²⁰⁴.

Enquanto que o Decreto 2.287 de 23 de julho de 1986 revogou a atualização monetária de que tratava o artigo 14 do Decreto-lei 1967 de 23 de novembro de 1982, isentou do I.R. o lucro obtido pelas pessoas físicas na alienação de imóveis com valor não superior a R\$ 400.000,00 determinou que os rendimentos mensais de aluguéis e royalties pagos ou creditados por pessoas jurídicas a pessoas físicas, ficassem sujeitos ao desconto do I.R. na fonte, mediante a aplicação das alíquotas progressivas de acordo com a tabela constante do artigo 4 da Lei 745 de 23 de dezembro de 1985, que posteriormente será compensado com o apurado na declaração do beneficiário.

²⁰³ Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7450.htm Acesso em: 23/9/2005.

²⁰⁴ Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7450.htm Acesso em: 23/9/2005.

5.2 Do Rendimento Bruto e do Sistema Cedral de Descontos Cedulares

Durante muitos anos, o Imposto de Renda brasileiro adotou o modelo cedral tradicional onde os rendimentos eram classificados em cédulas.

Neste sentido, Baleeiro assim dissertava: “os impostos eram classificados em categorias e tributados proporcionalmente. A soma dos rendimentos constituía a renda bruta, que depois de certas deduções, sofria imposto complementar progressivo.”²⁰⁵

Em princípio, a técnica adotada consiste na declaração do contribuinte em fórmula impressa, dividida em várias seções correspondentes às diversas categorias, com as deduções admitidas.²⁰⁶

Os rendimentos eram classificados em oito cédulas que se coordenavam e denominavam pelas primeiras letras do alfabeto²⁰⁷, a fim de que o contribuinte aproveitasse as deduções especiais de cada uma delas.

“Rendimento” e “renda”, na lei brasileira, têm sentido específico. Os proventos auferidos de cada fonte são rendimentos ou renditos: aluguéis de casa, salários, juros. A soma dos rendimentos de cada categoria, menos as deduções permitidas em lei, forma a “renda bruta”, isto é, o total de ganhos do contribuinte.²⁰⁸

Conforme o artigo 20 do RIR 80, consistiam em rendimento bruto em cada cédula, o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e demais proventos previstos no regulamento, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

Entravam no cômputo do rendimento bruto também, nas cédulas que couberem as importâncias originadas em benefício do devedor no caso de perdão ou cancelamento de dívidas, em troca de serviços prestados²⁰⁹; originadas por títulos que tocarem ao meeiro, herdeiro ou legatário, ainda que correspondam ao período anterior à data da partilha ou da

²⁰⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 11 ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro:Forense, 2001, p. 282.

²⁰⁶ Idem, p. 316-317

²⁰⁷ RIR 80, artigo 23.

²⁰⁸ Idem, p. 316-317

²⁰⁹ RIR 80, artigo 21, inciso I.

adjucação de bens, excluía a parte em poder do espólio²¹⁰; recebidas de entidades privadas para custeio de viagens e estada e contribuições para constituía de fundos e beneficência²¹¹; rendimentos em espécie, avaliados em dinheiro, pelo valor que tiverem na data da percepção²¹²; recebidos de governo estrangeiro por brasileiros, correspondentes a atividades em território nacional²¹³; juros e demais interesses produzidos por capitais resultantes de rendimentos não tributáveis²¹⁴; recebidas a título de indenização por lucros cessantes, bem como honorários advocatícios, remunerações por serviços no curso de processo judicial²¹⁵; recebidos no exterior transferidos para o Brasil²¹⁶; relativas a multas e vantagens recebidas por pessoa física, nos casos de rescisão de contratos²¹⁷.

Não entrando no cômputo do rendimento bruto o capital das apólices de seguro pagos por morte do segurado, bem como prêmios de seguro restituídos em qualquer caso²¹⁸; o valor dos bens adquiridos por doação ou herança²¹⁹; bolsa de estudos nos termos da lei²²⁰; o valor locativo do prédio quando ocupado pelo proprietário ou decido gratuitamente a dependente²²¹; indenização e aviso prévio que não excedam os limites legais, bem como do FGTS²²²; indenizações por acidente de trabalho²²³; salário-família²²⁴; proventos de aposentadoria ou reforma por acidente do trabalho e doenças previstas em lei²²⁵; gratificações de quebra de caixa²²⁶; pensão a ex-combatente da FEB²²⁷; prêmios de seguro

²¹⁰ RIR 80, artigo 21, inciso II.

²¹¹ RIR 80, artigo 21, inciso III.

²¹² RIR 80, artigo 21, inciso IV.

²¹³ RIR 80, artigo 21, inciso V.

²¹⁴ RIR 80, artigo 21, inciso VI.

²¹⁵ RIR 80, artigo 21, inciso VII.

²¹⁶ RIR 80, artigo 21, inciso VIII.

²¹⁷ RIR 80, artigo 21, inciso IX.

²¹⁸ RIR 80, artigo 22, inciso I.

²¹⁹ RIR 80, artigo 22, inciso II.

²²⁰ RIR 80, artigo 22, inciso III.

²²¹ RIR 80, artigo 22, inciso IV.

²²² RIR 80, artigo 22, inciso V.

²²³ RIR 80, artigo 22, inciso VI.

²²⁴ RIR 80, artigo 22, inciso VII.

²²⁵ RIR 80, artigo 22, inciso VIII.

²²⁶ RIR 80, artigo 22, inciso IX.

²²⁷ RIR 80, artigo 22, inciso X.

de vida em grupo em benefício do empregado²²⁸; serviços médicos pagos e mantidos pelo empregador²²⁹; alimentação²³⁰, uniformes e vestimentas fornecida pelo empregador²³¹; valor do transporte gratuito ou subvencionado fornecido pelo empregador²³²; diferenças em moeda corrente entre valores de compra, venda e resgate de letras do tesouro nacional²³³; as variações correspondentes às correções monetárias²³⁴; do montante dos depósitos, juros e correção monetária em contas individuais do PIS e Patrimônio do servidor público²³⁵; as diárias e ajudas de custo²³⁶; importância recebida pelos militares a título de indenização²³⁷; rendimentos e bônus distribuídos em dinheiro ou sob forma de reinvestimento que tenham por objeto exclusivo a aplicação em carteira diversificada de títulos ou valores mobiliários²³⁸; juros de depósito no FGTS²³⁹; proventos da inatividade recebidos de aposentadoria ou reserva até o valor de Cr\$ 405.000,000²⁴⁰; pecúlios pagos por entidade de previdência privada²⁴¹ e o pecúlio recebido pelos filiados da previdência social.²⁴²

As classificações por cédula eram previstas nos artigos 23 a 41 do RIR 80, enquanto as deduções permitidas estavam previstas nos artigos 42 a 42 assim resumidamente expostas por Aliomar Baleeiro:²⁴³

“Cédula A: Juros da dívida pública federal, estadual ou municipal – permitidas deduções de comissões e corretagens;

²²⁸ RIR 80, artigo 22, inciso XI

²²⁹ RIR 80, artigo 22, inciso XII

²³⁰ RIR 80, artigo 22, inciso XIII

²³¹ RIR 80, artigo 22, inciso XIV

²³² RIR 80, artigo 22, inciso XV

²³³ RIR 80, artigo 22, inciso XVI

²³⁴ RIR 80, artigo 22, inciso XVII

²³⁵ RIR 80, artigo 22, inciso XVIII

²³⁶ RIR 80, artigo 22, inciso XIX

²³⁷ RIR 80, artigo 22, inciso XX

²³⁸ RIR 80, artigo 22, inciso XXI

²³⁹ RIR 80, artigo 22, inciso XXII

²⁴⁰ RIR 80, artigo 22, inciso XXIII

²⁴¹ RIR 80, artigo 22, inciso XXIV

²⁴² RIR 80, artigo 22, inciso XXV

²⁴³ Baleeiro, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 11 ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro:Forense, 2001,pg 316-317

Cédula B: juros em geral, inclusive os dissimulados no contrato, com algumas exceções; lucros de report e swap; comissões de financiamento; indenizações pela liquidação antecipada de empréstimo; excedentes da importância do seguro; diferenças para mais no resgate de ações; lucros de desconto; deságio em títulos de crédito – também permitidas deduções de comissões e corretagens²⁴⁴;

Cédula C: rendimento do trabalho, como salários, vencimentos, subsídios, comissões, percentagens, pensões etc., quer pagos por entidades públicas, quer por particulares, inclusive a remuneração pró labore das firmas aos sócios, e o valor do aluguel do imóvel do patrão ocupado pelo empregado. Deduções das despesas de viagens, contribuições a associações científicas, livros e revistas técnicas, contribuição para fundos de beneficência, ajudas de custo etc.; - contribuição sindical e outras de classe; despesas com aquisição de instrumentos, utensílios e materiais necessários ao desempenho de seus cargos ou funções, trabalho ou serviços, quando por conta do empregado; independente de comprovação até 30% do rendimento bruto quando caixeiro viajante, quando as despesas correrem por conta deste; as diferenças de caixa; despesas para aquisição de uniforme se não fornecidos pelo empregador desde que não excedentes a 20% dos rendimentos brutos no caso de artista em espetáculos públicos e 5% dos demais rendimentos brutos nos demais casos; despesas com ação judicial necessária ao recebimento de rendimentos, inclusive de advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte; importâncias pagas ou descontadas como contribuição a entidades de previdência privada fechadas.²⁴⁵

Cédula D: honorários de profissões liberais, ou semelhantes, e outras não comerciais, sem caráter fixo, como corretamente, direitos autorais, lucros de empreitada individual de labor arquitetônico, topográfico, custas e emolumentos, etc. São dedutíveis as despesas necessárias à percepção do rendimento, como aluguel de imóvel para exercício da profissão, água, luz, telefônico, seguro, salários de empregados, custeio de veículos de médicos, contribuição sindical, contribuições parafiscais e depreciação de instalação. Neste caso, o artigo 48, parágrafo 1, alíquota a do

²⁴⁴ Inserção nossa

²⁴⁵ Acréscimo da autora, nos termos do RIR 80.

RIR 80 previa que eram permitidas deduções até o limite de 20% do rendimento bruto, independentemente de discriminação ou de comprovação das despesas; e acima deste percentual quando o contribuinte demonstrar a veracidade do total dos rendimentos e deduções, mediante escrituração no livro caixa registrado até o encerramento do ano-base, no órgão da receita federal de sua jurisdição; bem como poder-se-ia deduzir cotas de depreciação²⁴⁶.

Cédula E: aluguéis em geral e aforamentos de edifícios e imóveis em geral, inclusive pastos, valor locativo do imóvel dado a uso gratuito de outrem etc., não se computando o valor locativo do imóvel em que resida o proprietário. Deduzem-se impostos e taxas, conservação (10%), comissões de cobranças (até 5%), seguro, foros e as despesas de condomínio de edifícios de apartamentos.

Cédula F: lucros em geral, inclusive os que já foram tributados na pessoa jurídica e que esta distribuiu ao contribuinte, como pessoa física, dividendos, bonificações etc. Incluem-se nesta categoria lucros produzidos no estrangeiro. Não há deduções.

Cédula G: rendimentos rurais de qualquer natureza recebidos por contribuintes individuais. Estes podem apresentar o balanço de exploração ou optar por um coeficiente sobre o valor da fazenda. Ou, ainda, outro coeficiente sobre o valor corrigido. Pelo art. 53 do estatuto da terra (Lei n. 4.504/64), que tem eficácia imediata e não pode ser protelado pelo art. 45 do RIR (RE n. 68.849, de 05.10.1970, rel. Bilac, RTJ, vol., 56, p.177), o fazendeiro pode deduzir as construções e benfeitorias não sujeitas ao imposto e gozar do coeficiente de 1%, ao invés de 5%, para o gado e máquinas.

Cédula H: rendimentos do capital e do trabalho não compreendidos nas cédulas anteriores, como lucros auferidos em sociedade em conta de participação, royalties, ou seja, rendimentos decorrentes da exploração de invenções, processos de fabricação ou de marcas de indústria e comércio cedidas ao uso de terceiro, comércio e indústria não habituais, proventos de cessão de direitos quaisquer. As deduções são as das cédulas D ou E, conforme a natureza do crédito.”

²⁴⁶ ibidem

Constituindo-se rendimento líquido em cada cédula, a diferença entre o rendimento bruto e as deduções cedulares, nos termos do artigo 53 do RIR 80, sendo que as deduções efetuadas em uma cédula não poderiam sê-lo em outra, bem como devem corresponder as mesmas à despesas efetivamente pagas, além das necessárias à percepção dos rendimentos, inclusive os impostos relativos ao exercício da profissão, nos termos dos artigos 42 e 43 do RIR 80.

Caso optasse o contribuinte pelo desconto padrão da cédula C (prevista no artigo 47 em seus parágrafos 2 e 3), constituir-se-ia o rendimento líquido na cédula C a diferença entre o rendimento bruto desta cédula e o referido desconto padrão, tomando-se como rendimento líquido nas demais cédulas os respectivos rendimentos brutos, nos termos do artigo 53, parágrafo 2 do RIR 80.

Destarte, somados os rendimentos dessas categorias, forma-se a renda bruta, da qual a lei permite ao contribuinte abater o seguinte: juros de dívidas pessoais, exceto para fins agrícolas; prêmios de seguro de vida, com certos limites; perdas extraordinárias, decorrentes de caso fortuito ou de força maior (incêndios, naufrágios etc.) não coberto por seguro; doações filantrópicas a instituições do país; encargos de família (esposa, filho menor, inválido, ou filha solteira ou viúva sem arrimo e ainda estudante até 24 anos); honorários por serviços médicos e dentários sem limite; alimentos em virtude de sentença ou admissíveis em direito Civil; encargo de menor, que o contribuinte crie, sem reunir condições jurídicas para adotá-lo; hospitalização do contribuinte, cônjuge, filho menor ou filha solteira; certos investimentos e rendas privilegiadas²⁴⁷. Bem como prêmios de estímulo à produção intelectual e bolsas de estudos, perdas extraordinárias decorrentes de casos fortuitos ou força maior, como incêndios, tempestades, naufrágio ou de mesma ordem, desde que não compensadas por seguro-indenização, além de contribuições e doações a instituições filantrópicas, educacionais, de pesquisa científica e cultura, desde

²⁴⁷ BALEEIRO, op. cit. p. 317.

que as mesmas preencham os requisitos exigidos pela lei, além de despesas com instrução (limitadas pessoalmente) e com aluguel em valor limitado anualmente.²⁴⁸

O saldo constitui a renda líquida, que sofrerá o imposto progressivo segundo a tabela atualizada anualmente, item a seguir abordado.

Em se tratando de pessoa física, o imposto era calculado com base na renda líquida anual.²⁴⁹

Em primeiro lugar eram considerados os rendimentos, que se classificavam em cédulas, designados pelas letras “A” até “H”, de acordo com a natureza da fonte desses mesmos rendimentos. Na maioria dessas cédulas eram permitidas deduções de quantias despendidas pelo contribuinte, durante o ano-base, em função da fonte produtora dos rendimentos. A soma dos rendimentos líquidos cedulares constituía a renda bruta.²⁵⁰

Da renda bruta, que era, repita-se, a soma dos rendimentos líquidos das diversas cédulas, podiam ser feitos abatimentos da renda bruta de quantias que o contribuinte dispendera durante o ano base e que a lei permitia, tais como despesas com médicos e dentistas, despesas com instrução, entre outras, além dos encargos de família. Feitos os abatimentos da renda bruta, tinha-se então a renda líquida sobre a qual era calculado o imposto.²⁵¹

A partir de 1989 foi suprimida a classificação dos rendimentos e ganhos de capital das pessoas físicas por cédulas, e revogados todos os dispositivos pertinentes a isenções, deduções e abatimentos. O imposto passou a ser devido mensalmente, calculado sobre o

²⁴⁸ Cf. RIR 80, artigos 68 à 83

²⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 22ª ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 285

²⁵⁰ Idem, p. 285-286

²⁵¹ Idem, p. 286

rendimento bruto, do qual apenas algumas parcelas podem ser abatidas, entre as quais pensões alimentícias, os encargos de família e as contribuições para a Previdência Social.²⁵²

Tais alterações foram feitas a pretexto de simplificar a sistemática do imposto. Ocorre que, com elas, ficou praticamente eliminado o caráter pessoal do imposto de renda, que era o único tributo de nosso sistema obediente ao art.145 parágrafo 1, da Constituição de 1988.²⁵³

²⁵² Machado, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, 22 edição, revista, atualizada e ampliada, Malheiro Editores: São Paulo. 2003, p. 286

²⁵³ Machado, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, 22 edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 286

5.4 Da Base de Cálculo

Diferentemente do sistema atual (no qual a base de cálculo é o rendimento), a base de cálculo do imposto de renda era a renda líquida.

Consoante previsto no artigo 87 do RIR 80, “a base do imposto será dada pelos rendimentos brutos, deduções cedulares e abatimentos correspondentes ao ano civil imediatamente anterior ao exercício financeiro em que o imposto for devido”; o qual deve ser lido em consonância com o artigo 44 do CTN e com o artigo 6 da Lei 7450 de 23 de dezembro de 1985 que assim dispunha:

“Para determinação da base de cálculo sujeita à incidência prevista nos arts. 4 e 5 desta lei, serão permitidas as seguintes deduções:

I - em relação ao trabalho assalariado:

a) 25% (vinte e cinco por cento) do rendimento bruto, limitada essa dedução a Cr\$ 1.500.000, ou alternativamente, o valor pago a título de contribuições a instituições oficiais de previdência;

b) CR\$ 200.000 por dependente

II - em relação ao trabalho não assalariado e demais rendimentos previstos nos artigos 4 e 5, 20% do rendimento bruto, ou alternativamente, no caso do artigo 5, as despesas apuradas em livro caixa.”

5.5 Das Alíquotas

Obtida a base de cálculo, sobre a mesma aplicavam-se as alíquotas constantes da tabela progressiva que, para o ano calendário de 1987, fora determinada pelo Decreto 2.287 de 23 de julho de 1986 o qual, alterando o artigo 4 da Lei 7450 de 23 de dezembro de 1985 dispunha que no exercício financeiro de 1987 os rendimentos do trabalho assalariado e não-assalariado ficam sujeitos à incidência do I.R. na fonte mediante a aplicação das seguintes alíquotas progressivas (que também sujeitam a pessoa física que receber de outra pessoa física rendimentos de trabalho não assalariado, bem como os decorrentes de locação, sublocação, arrendamento e subarrendamento de bens móveis ou imóveis e de outros rendimentos de capital que não tenham sido tributados na fonte:

Classe de Renda		Renda Líquida Cz\$		Alíquota %	
01			até	21.600,00	Isento
02	de	21.601,00	até	35.000,00	5
03	de	35.001,00	até	58.750,00	10
04	de	58.751,00	até	86.750,00	15
05	de	86.751,00	até	120.400,00	20

06	de	120.401,00	até	152.450,00	25
07	de	152.451,00	até	210.250,00	30
08	de	210.251,00	até	339.600,00	35
09	de	339.601,00	até	462.200,00	40
10	de	462.201,00	até	610.450,00	45
11			acima de	610.450,00	50

Determinando também que os valores dos abatimentos e deduções vigentes no exercício financeiro de 1986 serão multiplicados pelo coeficiente 2,1 (dois vírgula um).

5.6 Das Alterações Operadas Pela Lei 7713 de 22 de Dezembro de 1988

Referida Lei introduziu a sistemática de apuração mensal do imposto devido pelas pessoas físicas e, ao suprimir a classificação de rendimentos em cédulas, adotou o sistema global de apuração, ainda que não em sua forma pura, conforme assevera Hugo de Brito Machado.²⁵⁴

Sob o pretexto de simplificar a legislação do tributo, cometeu iniquidades, incidiu em inconstitucionalidades e exacerbou a carga tributária.

Sem contar que a redução das alíquotas progressivas para 10% e 25% nem de longe se compara ao enorme aumento da base de cálculo então determinada. Além do mais, a extrema proximidade entre as duas faixas assim tributadas, praticamente igual aos códigos de diferentes classes de contribuintes, contraria o ideal constitucional de redistribuição de renda e efetua ainda maior concentração de riquezas no país. Um modelo verdadeiramente injusto e inconstitucional.

²⁵⁴ MACHADO, op. cit. p. 254.

A lei 7713/88 procurou transformar o Imposto de Renda das pessoas físicas em um imposto real, isto é, preocupado exclusivamente com o quantum a arrecadar, deixando para trás suas tradicionais características de imposto pessoal amoldado às condições individuais de cada contribuinte; o que não agrada a nova constituição, que determina, em seu artigo 145, parágrafo primeiro, que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal”, o que equivale a dizer que onde couber imposto pessoal (como é o caso da tributação da renda) não poderá ser instituído imposto real, porque aquele é o instrumento mais adequado à oneração da efetiva riqueza do cidadão: “[...]os impostos terão caráter pessoal, e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”²⁵⁵.

Segundo Jose Marques Domingues de Oliveira, a Lei 7713/88, pretendendo realizar a universalização do conceito de renda, na verdade confundiu renda com rendimento, eliminando quase a totalidade dos abatimentos ou deduções e despesas necessárias dos contribuintes, exatamente o critério que permite distinguir aqueles dois institutos. Assim, a Lei 7713/88, em nome da simplificação dos procedimentos fiscais das pessoas físicas, adotou um desconto padrão no lugar das antigas cédulas de desconto, o qual foi objeto de inúmeras críticas da época, bem como o ajuizamento de ações junto ao juizado Federal pelos prestadores de serviços (leia-se autônomos) visto que a lei apenas excluiu, podendo manter o livro caixa, os odontólogos e titulares de cartórios.

E segue referido autor²⁵⁶, dissertando sobre a suspensão do desconto das despesas de educação e moradia,²⁵⁷ nos termos a seguir:

“Veja-se, por exemplo, que a suspensão do desconto de despesas de educação e moradia, teoricamente absorvidas pelo desconto padrão instituído, era e é ilegítima porque não reconhece como efetivo uma despesa necessária, ainda mais em um país em que o Estado não pode prover adequadamente a educação e em que há déficit operacional, outrossim, a

²⁵⁵ Idem

²⁵⁶ OLIVEIRA, op. cit. p. 70-78.

²⁵⁷ Idem

restrição a dedução da despesa de saúde aquelas superiores a cinco por cento da renda bruta também era ilegítima. Primeiro porque qualquer despesa médica necessária deve ser dedutível, e segundo porque se o contribuinte estiver gasto mais de cinco por cento da sua renda bruta com médicos, de nada terá servido o desconto padrão em relação a outras despesas como, ‘por exemplo’, moradia e educação. Referida a lei 7713/88 , foi chamada de lei da mudança fiscal, mantendo privilégio da época a reduzida a tributação do capital aplicado em bolsas ou nas atividades agrícolas.”

Assim, segundo o mesmo autor, em mesma obra,

“[...] referida lei veio por tornar impessoal na prática tradicional e correto sistema de Imposto de renda que ensejava a individualização da renda nos termos do artigo 145 parágrafo primeiro da Constituição Federal. Não sendo legítimo eliminar as deduções de despesas necessárias para a manutenção da subsistência do contribuinte, substituindo-as por desconto padrão, visto que, não atenta para situações individuais, ele poderia ter sido mantido, este desconto padrão, como opção de simplificação do Imposto de Renda, mas não como obrigatório para todos os contribuintes”.

Ademais, referida lei, ao equiparar para fins fiscais os trabalhadores não assalariados, profissionais autônomos e os assalariados, dando a ambos o mesmo desconto padrão, veio por criar um grande desvirtuamento, nesse sentido, o mesmo autor²⁵⁸ assim disserta: “É trivial sabença quando o assalariado embolsa o seu ordenado, livre de despesa de escritório oficinas e etc.... o empregador, o profissional autônomo ainda retira dos seus rendimentos após Imposto de renda na fonte ou antecipações salários dos seus auxiliares, aluguel, condomínio, material de trabalho e de uso etc. Salários e honorários são institutos diversos e não podem receber da lei tratamento igual sob pena de violação exatamente do principio da igualdade nas clássicas palavras de Rui Barbosa:“A regra da igualdade não consiste senão em que o ato desigualmente os desiguais, na medida em que se

²⁵⁸ ibdem

desiguais...Tratar com desigualdade a iguais ou desiguais com igualdade seria desigualdade flagrante e não igualdade real.”

Referida lei também tinha acabado com a instituição do livro caixa para os autônomos. Em razão da comoção social pela lei referida o governo Federal, através do Anteprojeto de Lei veio por editar em 1990 a lei 8134, que restabeleceu algumas deduções de despesas importantes para o computo da renda líquida do contribuinte. Nesse sentido, o mesmo autor assim disserta: “Aplaudo a volta da dedutibilidade das despesas de saúde, de Previdência Social e as necessárias à manutenção da fonte produtora, ou seja, o livro caixa dos profissionais sem vínculo empregatício.”²⁵⁹ Todavia, a referida lei não restabeleceu as demais deduções e, segundo o referido autor, foi mesquinha ao pretender diferir no tempo o exercício do direito de deduzir que acabara de reconhecer. Nota-se desde logo a omissão legal com toda tradicional dedutibilidade: despesa de educação e de aluguel; juros de financiamento habitacional; inegavelmente necessária à manutenção do contribuinte e sua família, e que deveria retornar ao texto da lei de onde nem deveria ter sido extirpada.

Os irrisórios descontos padrão e descontos dependentes pretensamente destinados a compensá-los chegaram a ser acintosos para os contribuintes. Referida lei inseriu uma restrição temporal estabelecida no parágrafo 4 do artigo 6º e no parágrafo único do artigo 7º, Inciso IV do artigo 8º, no intuito de postergar para a declaração de 1992, ou seja, na base de 1991, a fruição das deduções estabelecidas, ou melhor, restabelecidas da Previdência Social e despesas profissionais. Novamente fazendo ressalvas aos notários e odontólogos, fazendo assim um deferimento do direito de deduzir na declaração de rendimentos despesas necessárias à manutenção do contribuinte. Impedindo, desta forma, que as efetuadas no ano base de 1990, fossem consideradas na declaração do exercício de 1991.

Para Aliomar Baleeiro, a Lei n.7.713, de 22.12.1988, alterou a tributação das pessoas físicas, residentes ou domiciliadas no país, introduzindo a tributação em bases correntes por período mensal, eliminando a classificação dos rendimentos em categorias,

²⁵⁹ ibdem

cédulas, e uma série de isenções e não incidência, e sistematizando a tributação dos ganhos de capital. Não obstante, pretendeu, inconstitucionalmente, a nosso ver, que o imposto sobre a renda das pessoas físicas incidisse, mensalmente, “sobre o rendimento bruto” (art.3), “à medida em que os rendimentos e ganhos de capital ‘fossem percebidos’” (art.2)²⁶⁰.

Para referido autor, a vantagem do novo diploma legal foi ampliar a incidência do imposto, tornando-o mais genérico e universal, como manda o art.153, parágrafo 2, I, da Constituição, e segue asseverando:

“Como já declaramos nos comentários ao art.43 retro e mais adiante se discute no tópico específico sobre periodização n.XI, a Lei n.7.713/88 pareceu-nos inconstitucional, entretanto, na parte em que pretende instituir uma tributação sujeita à curta periodização mensal, objetiva e menos pessoal. Pareceu-nos ofensiva aos princípios da capacidade contributiva e de proteção da família, pois a lei, em sua redação original, reduziu substancialmente o direito ao abatimento dos encargos familiares e limitou as deduções com dependentes (art.25 parágrafo 1, letra “a”), o que, posteriormente, foi novamente alterado. As justificações basearam-se, em interesses arrecadatários e em prevenções contra fraudes e sonegações, mas razões de praticidade não se devem sobrepor as de justiça”.²⁶¹

Por derradeiro, concordamos com Baleeiro, para o qual

“[...] as normas que criam impostos descrevem, como hipótese, fato que seja indício de capacidade econômica, fato signo presuntivo de renda, capital ou patrimônio, como diria A. Becker. A pessoalidade é própria e tecnicamente adequada à apuração da capacidade econômica. Entretanto, só se ajusta, de fato, aos impostos sobre a renda percebida, sobre o patrimônio e seus acréscimos. Essa capacidade só se inicia após deduzidos os custos e gastos necessários à aquisição,

²⁶⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Atualizada por MIsabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 317-318

²⁶¹ BALEEIRO, op. cit. p. 318

produção e manutenção da renda ou do patrimônio (art.145, parágrafo 1). Antes disso não há capacidade contributiva, sendo confiscatória a tributação.”²⁶²

CAPÍTULO 6 - Princípio Da Capacidade Contributiva

As noções de constitucionalismo moderno e de Direito Constitucional contemporâneo vêm sendo marcadas, preponderantemente, pelo movimento de positivação em âmbito constitucional dos princípios gerais de Direito, sobretudo após o advento do Estado Social de Direito.²⁶³

Este movimento migratório dos princípios jurídicos para as constituições, quer pela assunção de princípios infraconstitucionais, quer pela incorporação de princípios constitutivos do Direito Internacional, acaba se constituindo no traço distintivo dos

²⁶² Ibidem

²⁶³ Os marcos iniciais do Estado social, conforme largamente difundido por historiadores e estudiosos de ciência política, são as Constituições mexicana de 1917 e a alemã de 1919 (Constituição de Weimar). Entretanto, a evolução do modelo estatal intervencionista pode ser notada na Alemanha desde a segunda metade do século XIX, em concomitância com a crise do modelo liberal-individualista de Estado. Pode-se, pois, adotar como termo inicial do Estado social, o governo do Kaiser alemão Otto Von Bismarck.

modelos constitucionais contemporâneos, como serve de exemplo a Constituição brasileira de 1988.

A força jurídica vinculante das constituições modernas passa muito pela idéia de normatividade dos princípios constitucionais. Não se pode mais entender as normas constitucionais como simples ideário, expressão de anseios, aspirações de uma dada sociedade.

Constituindo a força normativa e vinculante das constituições modernas em condição inarredável à própria conservação do ordenamento normativo.

"A Constituição, sabidamente, é um corpo de normas qualificado pela posição altaneira, suprema, que ocupa no conjunto normativo. É a Lei das Leis. É a Lei Máxima, a qual todas as demais se subordinam e na qual todas se fundam. É a lei de mais alta hierarquia. É a lei fundante. É a fonte de todo Direito. É a matriz última da validade de qualquer ato jurídico"²⁶⁴.

Segundo Waschington²⁶⁵, "Após examinarem as diversas correntes e teorias a respeito, conceituados tratadistas afirmam que: 'em matéria constitucional é muito difícil, senão impossível, estabelecer critérios absolutos de interpretação'", entendendo que a constituição brasileira é sistêmica. Nesta, os "princípios" incorporam-se às "normas", exprime-se na força normativa e representam os "valores ideológicos" adotados pelo

²⁶⁴ BANDEIRA DE MELO, Celso Antônio. *Eficácia das normas constitucionais sobre justiça social*. In.: Revista de Direito Público, Ano XIV, vol. 57/58, janeiro/junho, São Paulo: Revista dos tribunais, 1981. p. 237.

²⁶⁵ SOUZA, Waschington. *Teoria da Constituição Econômica*. Belo Horizonte: Del Rei, 2002.

legislador constituinte – diferentemente das Constituições “políticas” de inspiração liberal do século XIX.

Conforme Barroso²⁶⁶

“O objeto da interpretação constitucional é a determinação dos significados das normas que integram a Constituição formal e material do Estado. Esta interpretação pode assumir duas modalidades: a) a da aplicação direta da norma constitucional, para reger uma situação jurídica (incidindo neste caso como qualquer outra, e se for instituidora de um direito subjetivo ensejará a tutela judicial em caso de descumprimento), ou b) de uma operação de controle de constitucionalidade em que se verifica a compatibilidade de uma norma infraconstitucional com a constituição (não regendo situação individual, nem aplicando-se ao caso concreto, funcionando como mero paradigma em face da qual vai se aferir a validade formal ou material de uma lei inferior).”

Quanto à interpretação da própria constituição, o legislador constituinte, mormente no caso brasileiro, não tem por hábito inserir dispositivos sobre sua própria interpretação ou do direito derivado da mesma²⁶⁷.

A interpretação constitucional tradicional assenta-se em um modelo de regras aplicáveis mediante subsunção, cabendo ao intérprete o papel de revelar o sentido das normas e fazê-las incidir no caso concreto. Os juízos que formula são de fato, e não de valor. Por tal razão, não lhe toca função crítica do direito, mas apenas uma atividade de

²⁶⁶ Idem, p. 106

²⁶⁷ Embora não constitua objeto precípua deste trabalho, oportuno mencionar as classificações sobre a interpretação constitucional que, conforme Barroso em obra já citada, p. 115-120, dividem-se em a) interpretação constitucional legislativa, administrativa, judicial, doutrinária e autêntica, dissertando quanto a interpretação constitucional legislativa, administrativa, judicial, doutrinária e autêntica, assevera quanto a esta última que para ser verdadeiramente autêntica, conforme a definição, teria que emanar da mesma fonte instituidora: o poder constituinte originário, o que no mais das vezes é impossível, visto que como no caso pátrio após encerrados os trabalhos, exaure-se o poder constituinte; não havendo como falar-se em interpretação constitucional verdadeiramente autêntica – assertiva com a qual concordamos; e b) declarativa, restritiva e extensiva.

conhecimento técnico – o qual, embora de grande valia, é insuficiente para lidar com questões constitucionais, notadamente de colisão de direitos fundamentais²⁶⁸.

Quanto à integração, no artigo 4²⁶⁹ da LICCB encontramos a seguinte proposição: “Quando a lei for omissa o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais do direito”; o qual é complementado pelo disposto no artigo 5, que possui caráter teleológico, ao assim dispor: “Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum”.

Todavia, surge o problema das lacunas da lei, o qual é admitido tanto na lei infraconstitucional como na constitucional, sendo necessário recorrer-se aos principais métodos de integração: a analogia e os costumes.

O ponto de partida para a interpretação não de ser os princípios constitucionais, que são o conjunto de normas que espelham a ideologia da constituição.

Quanto à distinção regra/princípio, conforme Barroso²⁷⁰ encontra-se superada, uma vez que a dogmática moderna avaliza o entendimento de que as normas jurídicas em geral, e as normas constitucionais, em particular, podem ser enquadradas em duas categorias diversas: as normas princípio e as normas disposição, tendo as primeiras eficácia restrita a situações específicas à que se dirigem, enquanto as segundas têm, normalmente, maior teor de abstração e finalidade mais destacada no sistema, não havendo todavia que falar-se em hierarquia em sentido normativo entre umas e outras, estando todas no mesmo plano em razão do princípio da unidade da Constituição, o que não impede que tenham funções distintas no ordenamento.

²⁶⁸ Idem, p. 384.

²⁶⁹ No mesmo sentido, artigo 26 do CPC

²⁷⁰ BARROSO, op. cit. p. 151-152

Assim, conclui-se que a aplicação, a interpretação e a integração das normas gerais e da Constituição subsumem-se aos princípios constitucionais e aos princípios gerais do direito, encontrando nos mesmos seus limites.

Segundo Walter Claudius Rothenburg citado por Miguel Reale,²⁷¹ princípios são

"[...] verdades ou juízos fundamentais, que servem de alicerce ou de garantia de certeza a um conjunto de juízos ordenados em um sistema de conceitos relativos a dada porção da realidade. Às vezes, também se denominam princípios certas proposições que, apesar de não serem evidentes ou resultantes de evidências, são assumidas como fundantes de validade de um sistema particular de conhecimentos, como seus pressupostos necessários".

Dessa forma, princípios são quaisquer proposições fundamentais que dão estrutura e forma ao ordenamento jurídico. São as afirmações nucleares e indispensáveis de um sistema, o sustentáculo de um ordenamento. Configuram-se, pois, como bem observou José Afonso da Silva citando Gomes Canotilho e Vital Moreira, "núcleos de condensações"²⁷², nos quais confluem valores e bens constitucionais.

Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do poder do Estado.

Dentre estes, encontra-se o Princípio da Capacidade Contributiva, sob o qual assim disserta Ruy Barbosa Nogueira²⁷³:

²⁷¹ ROTHENBURG, Walter Claudius apud REALE, Miguel. *Princípios Constitucionais*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1999. p. 14-15.

²⁷² SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990. p. 82.

²⁷³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p.12

“O princípio da capacidade contributiva é um conceito econômico e de justiça social, verdadeiro pressuposto da lei tributária. Trata-se de um desdobramento do Princípio da Igualdade, aplicado no âmbito da ordem jurídica tributária, na busca de uma sociedade mais igualitária, menos injusta, impondo uma tributação mais pesada sobre aqueles que têm mais riqueza”.

Alicerces do ordenamento jurídico que são, sua violação é muito mais grave do que a violação de uma norma. A transgressão de um princípio implica na ofensa de não apenas uma proposição obrigatória, mas de todo o mandamento de um sistema normativo. No dizer de Celso Antônio Bandeira de Mello²⁷⁴, "é a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais".

Os princípios aparecem como linhas mestras para elucidar a compreensão dos setores normativos. Segundo Paulo de Barros Carvalho²⁷⁵, exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença. Algumas vezes constam de preceito expresso; logrando o legislador constitucional enunciá-los com clareza e determinação. Noutras, porém, ficam subjacentes à dicção do produto legislado, suscitando um esforço de feitiço indutivo para percebê-los e isolá-los. São os princípios implícitos. Entre eles e os expressos não se pode falar em supremacia, a não ser pelo conteúdo intrínseco que representam para a ideologia do intérprete, no momento em que surge a oportunidade de cogitar-se de princípios e sobre princípios.

Neste diapasão podemos citar, dentre os princípios constitucionais gerais válidos, os que entendemos de maior relevo, dentre os quais o princípio da justiça, o da certeza do

²⁷⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Elementos de Direito Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p. 230.

²⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Sistema e Princípios constitucionais tributários. In.: Curso de Direito tributário. p. 145.

direito, o da segurança jurídica, o da igualdade, o da legalidade, o da irretroatividade das leis, o da universalidade da jurisdição, o da ampla defesa e do devido processo legal; o da isonomia entre os entes tributantes, o princípio federativo, o do direito de propriedade, o da liberdade de iniciativa e de liberdade de trabalho, o do direito de petição, da supremacia do interesse público e o da indisponibilidade dos mesmos.

Não obstante os princípios gerais constitucionais, o exercício do poder tributário no Brasil encontra-se jungido por uma série de máximas constitucionais, especialmente dirigida a esse setor. São os princípios constitucionais tributários, na sua maioria explícitos, e que a legislação infraconstitucional deve acatar, em toda a latitude²⁷⁶, os quais apenas enunciaremos, tratando com maior profundidade o princípio da capacidade contributiva, sem o ânimo de exaustão.

Assim posto, são princípios constitucionais tributários os da estrita legalidade²⁷⁷; o da anterioridade²⁷⁸; o da irretroatividade da lei tributária²⁷⁹; o da tipologia tributária²⁸⁰; o da proibição do tributo com efeito de confisco²⁸¹; o vinculabilidade da tributação; o da uniformidade geográfica; o da não discriminação tributária em razão da origem ou da procedência dos bens; o da territorialidade da tributação; o da indelegabilidade da competência tributária; e o da capacidade contributiva.

Não obstante, não podemos olvidar de citar também os princípios da generalidade (o qual exige que todas as pessoas se sujeitem ao imposto de renda) e o da universalidade (que importa em submeter todas as manifestações de renda do contribuinte à imposição tributária), os quais preferiu o constituinte denominar de “critérios informativos sobre o imposto de renda”.

²⁷⁶ CARVALHO, op. cit. p.155.

²⁷⁷ Previsto nos artigos 5, inciso II e 150, inciso I da CF.

²⁷⁸ Previsto no artigo 165, parágrafos 5 e 8 c/c 150, inciso III, letra b da CF.

²⁷⁹ Previsto no artigo 150, inciso III, letra “a” e artigo 5, inciso XXXVI da CF.

²⁸⁰ Previsto no artigo 154, inciso I da CF.

²⁸¹ Previsto no artigo 150, inciso IV da CF.

O princípio da capacidade contributiva somente veio a ter destaque na constituição de 1946, através do disposto em seu artigo 202, que assim dispunha: “Artigo 202: Os tributos terão caráter pessoal sempre que isto for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”

Não obstante, a Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, ao imprimir a reforma constitucional tributária, veio a retirar aquele preceito do texto fundamental, não reproduzindo-o na constituição de 1967 e nem pela emenda constitucional nº 1 de 1969.

Atualmente, encontra-se expressamente insculpido no parágrafo primeiro do artigo 145 da constituição federal, litteris:

"Art.145.(...)

(...)

§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 me nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

Referido princípio objetiva um nível ideal de tributação que, ao mesmo tempo em que permita ao Estado garantir suas necessidades de natureza econômica, não impossibilite ou comprometa a subsistência dos contribuintes, exaurindo-lhes recursos além do devido.

O Princípio da Capacidade Contributiva é o princípio jurídico que orienta a instituição de tributos, impondo a observância da capacidade do contribuinte de recolher aos cofres públicos. Neste sentido, vale transcrever os ensinamentos de Ruy

Barbosa²⁸² citando Griziotti “Griziotti propôs como conceito da capacidade de pagar imposto a soma da riqueza disponível, depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência que pode ser absorvida pelo Estado, sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas.”

Bernardo Ribeiro de Moraes²⁸³ assim conceitua o referido princípio: “O princípio da capacidade contributiva, pelo qual cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade de acordo com a sua aptidão econômica, ou capacidade contributiva, origina-se do ideal de justiça distributiva”.

Para Fabio Junqueira De Carvalho e Maria Inês Murgel, este princípio é uma decorrência do princípio da igualdade²⁸⁴:

"[...] o princípio da igualdade, fundamental na linha constitucional adotada no Brasil, que defende o tratamento igual aos iguais e o tratamento desigual aos desiguais, abraça a exigência do princípio da capacidade contributiva, qual seja, a de que o contribuinte pague impostos de acordo com a sua possibilidade econômica."

Donde podemos asseverar que o princípio da capacidade contributiva vai ao encontro da necessária limitação ao poder de tributar, visando reprimir exações confiscatórias e impedir a oneração de rendas mínimas.

²⁸² NOGUEIRA, Op. cit. p. 12

²⁸³ MORAIS, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p.118

²⁸⁴ CARVALHO, Fabio Junqueira de, MURGEL, Maria Inês. *IRPJ – Teoria e prática jurídica*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 19

Aliomar Baleeiro assim refere-se ao supra referido princípio:

“Do ponto de vista subjetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais gastos pessoais obrigatórios (com alimentação, vestuário, moradia, saúde, dependentes, tendo em vista as relações familiares e pessoais do contribuinte, etc.) devem ser cobertos com rendimentos em sentido econômico – mesmo no caso dos tributos incidentes sobre o patrimônio e heranças e doações – que não estão disponíveis para o pagamento de impostos. A capacidade econômica subjetiva corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal, livremente disponível para o consumo, e assim, também para o pagamento de tributo. Desta forma, se realizam os princípios constitucionalmente exigidos da pessoalidade do imposto, proibição do confisco e igualdade, conforme dispõem os arts. 145, §1º, 150, II e IV, da Constituição.”
285

Para Carlos Araújo Leonetti²⁸⁶, o princípio da capacidade contributiva exige que o contribuinte de impostos, como o incidente sobre a renda, suporte carga tributária compatível com sua situação pessoal, cumprindo assim função dúplice: 1: distribuir a carga tributária global entre os contribuintes de acordo com a aptidão de cada um de pagar tributos; e 2: de impedir que a carga tributária individual se torne insuportável, de modo a comprometer a subsistência do contribuinte e de sua família.

E segue asseverando que neste ponto o princípio da capacidade contributiva está ligado ao princípio do mínimo existencial ou mínimo social²⁸⁷.

²⁸⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder Tributário*. Atual. Mizabel Abreu Machado Derzi. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p.693

²⁸⁶ LEONETTI, op. cit..p 53-54.

²⁸⁷ idem, p. 54.

Boa parte da doutrina pátria, dentre os quais citamos José Marcos Domingues de Oliveira²⁸⁸, Geraldo Ataliba²⁸⁹, Alcides Jorge Costa²⁹⁰, Amílcar Falcão²⁹¹ e Alberto Xavier²⁹², identificam o princípio da capacidade contributiva como corolário do princípio da igualdade.

Neste sentido, Klaus Tipke²⁹³ assim disserta: “O que num caso concreto é igual ou desigual não se pode estabelecer abstratamente de um modo geral, mas apenas através de recurso ao sistema e aos princípios de determinado ramo jurídico”. E segue: “No direito tributário a capacidade de contribuição fiscal e econômica desempenham um papel especial. Quem não tem esta capacidade deve ser tratado de modo diverso de como se trata o que tem”.

Para referido autor, o princípio da capacidade contributiva tem status de princípio fundamental da tributação quando assim disserta:

“Dentro de uma pirâmide de sistema, distinguem-se princípios preferenciais e princípios secundários. Em um sistema monístico põe-se no ápice um princípio fundamental. Um sistema pluralístico é dominado por vários princípios fundamentais. Esses princípios fundamentais são, por exemplo, o princípio da capacidade contributiva (ability to pay- principle) e o princípio do Estado Social.”²⁹⁴

Não obstante a importância deste princípio, o mesmo é objeto de divergências doutrinárias quanto ao sentido da expressão “princípio da capacidade contributiva”, sendo usualmente dividido ou compreendido em duplo sentido; sendo o sentido objetivo ou

²⁸⁸ OLIVEIRA, op. cit. p. 51.

²⁸⁹ ATALIBA, Geraldo. *Emenda 3/93 à Constituição Federal- Responsabilidade por fato futuro* (§ 7 do artigo 150)-Revista Trimestral de Direito Público, vol. 04.

²⁹⁰ COSTA, Alcides Jorge. *Capacidade Contributiva*. In.: Revista de Direito Tributário, vol. 55, p. 300.

²⁹¹ FALCÃO, op. cit. p.30.

²⁹² XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade na tributação*, p. 74

²⁹³ TIPKE, op. cit. p 520-521

²⁹⁴ ibdem

absoluto, como aquele que caracteriza a espécie tributária imposto²⁹⁵, por exigir que a norma tributária descreva um fato que seja revelador, um índice de riqueza²⁹⁶ e sentido subjetivo ou relativo, como sendo aquele que dispõe sobre a necessidade de, ao se determinar a carga de tributos a ser suportada por alguém, levar-se em consideração as respectivas características pessoais, a fim e que a participação de cada um no financiamento do Estado se perfaça de forma mais justa.

José Marcos Domingues de Oliveira²⁹⁷ observa que os tributos, no ordenamento jurídico brasileiro, ou são fundados na capacidade contributiva (capacidade econômica), ou são graduados pela capacidade contributiva dos contribuintes.

É advertência dele²⁹⁸ que

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

²⁹⁵ Para Ricardo Lobo Torres, in Curso de Direito Financeiro e tributário, p. 83 -87, o princípio da capacidade contributiva não se aplica apenas aos impostos, mas também às taxas. No mesmo sentido, Alcides Jorge da Costa in obra já citada à p. 302

²⁹⁶ QUEIROZ, op. cit. p. 74

²⁹⁷ OLIVEIRA, Marcos Domingues de. *Direito Tributário* - Capacidade contributiva. 2ª ed. rev. e atua. Rio de Janeiro: Renovar. 1998. p. 91.

²⁹⁸ ibdem

diferenciadas (seletividade do IPI), progressividade do imposto de renda, do IPTU etc.²⁹⁹”

E segue asseverando que

“[...]os tributos graduados pela capacidade contributiva, são exceções à regra geral de que o fato gerador é um fato econômico (fato do contribuinte), isto porque, as taxas têm como fato gerador um fato da administração pública (fato do Estado) - o serviço público, e não uma manifestação de riqueza do contribuinte - razão pela qual o princípio da capacidade contributiva repercute na graduação da quantificação do correspondente dever tributário (vejamos alguns exemplos de graduação na qualificação da fatispécie de taxas, no dizer de Domingues de Oliveira: bases de cálculo ou alíquotas variáveis em função de situações subjetivas do contribuinte, conexas com o custo dos serviços públicos, como a área do estabelecimento do contribuinte sujeito a licença de localização ou inspeção, o número de cômodos de imóvel residencial do contribuinte destinatário de coleta de lixo ou esgoto domiciliar, a sofisticação de equipamento sujeitos a registro ou aferição, etc)”.³⁰⁰

Consentâneo com as premissas até agora adotadas (qual seja: a capacidade econômica influencia todos os tributos do ordenamento jurídico), é também o entendimento de Flávio Bauer Novelli³⁰¹ quando acentua:

“Como se sabe, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, assim nacional como estrangeira (e entre nós, assinale-se, a despeito da imperfeita dicção do preceito constitucional), parece prevalecer a opinião segundo a qual estão sujeitos ao limite constitucional da capacidade contributiva, todos os tributos, e, por conseguinte, também a taxa.”

²⁹⁹ Cf. OLIVEIRA, op. cit. p. 114.

³⁰⁰ Cf. OLIVEIRA, op. cit. p. 115.

³⁰¹ Apud, in prefácio OLIVEIRA op. cit. s.n.

Marçal Justem Filho³⁰² assim disserta quanto à capacidade contributiva absoluta: “A chamada capacidade contributiva ‘absoluta’ informa diretamente a materialidade da hipótese de incidência tributária”. E segue: “Como visto, só há hipótese de incidência tributária quando a norma descrever, abstratamente, uma situação exteriorizada de riqueza, de conteúdo patrimonial”.

Enquanto que para referido autor³⁰³ a capacidade contributiva “relativa” aplica-se fundamentalmente, sobre o mandamento normativo. No ângulo da norma que impõe o mandamento (pague a importância X ao Estado) é que se firmam as questões sobre a “distribuição” e a intensidade da carga tributária. Logo, ali se encontra a problemática da capacidade contributiva “relativa”, com a maior gama de dificuldades a serem enfrentadas.

Regina Costa³⁰⁴ é outra doutrinadora que assevera podermos conceber dúplici acepção do conceito de capacidade contributiva. Segundo ela, estaremos à frente de capacidade contributiva absoluta ou objetiva quando se está diante de um fato que se constitui numa manifestação de riquezas; refere-se o termo, nesta acepção, à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas. Tais eventos, a fim escolhidos, apontam para a existência de um sujeito passivo potencial, atuando a capacidade contributiva, neste ponto, como pressuposto com fundamento jurídico do imposto, constituindo diretriz para a eleição das hipóteses de incidência de impostos. Contrário *sensu*, temos a capacidade contributiva relativa ou subjetiva, na qual há designado um sujeito individualmente considerado. Expressa a aptidão de contribuir na medida das capacidades ou possibilidades econômicas de determinada pessoa. Neste plano, crescente capacidade contributiva em concreto, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo, apto, pois, a absorver o impacto tributário. Nesta outra

³⁰² FILHO, Marçal Justem. *Capacidade contributiva*, p. 362 -363

³⁰³ *ibidem*

³⁰⁴ COSTA, Regina Helena. *Imposto de renda e capacidade contributiva*. CEJ. Brasília, n. 22, p. 26-27, jul./set. 2003 In.: Conferência proferida no "seminário sobre reforma tributária" realizada pelo centro de estudos judiciários, nos dias 20 e 21 de março de 2003, no auditório da sessão judiciária do Ceará, Fortaleza-CE

acepção, a capacidade contributiva opera como critério de graduação do imposto e limite à tributação.

Para Queiroz³⁰⁵, o Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva Objetiva é o complemento, necessário e condicionante, do aspecto declaração prescritiva do antecedente da norma constitucional de produção normativa (que dispõe sobre a criação de normas de imposto), portador de elevada carga axiológica, o qual exige que o antecedente da norma impositiva de imposto descreva um fato que ostente sinal de riqueza pessoal, e que o seu conseqüente prescreva a conduta (obrigatória) de o titular dessa riqueza de entregar parte dela ao Estado. Em outras palavras, no antecedente da norma constitucional de produção normativa, que regula a elaboração de norma infraconstitucional sobre imposto, mais especificamente no elemento declaração prescritiva, há um complemento necessário (pois sempre deverá estar presente) e condicionante (pois limita a declaração do legislador infraconstitucional, conformando o conteúdo da norma impositiva de imposto, qual seja, o Princípio da Capacidade Contributiva Objetiva.

Referido autor³⁰⁶ disserta que o Princípio da Capacidade contributiva subjetiva ou relativa informa um modo de distribuição e intensidade da carga tributária a ser suportada pelas pessoas, sendo o complemento, necessário e condicionante, do aspecto declaração prescritiva do antecedente da norma constitucional de produção normativa (que dispõe sobre a criação de normas tributárias), portador de elevada carga axiológica, segundo o qual, ao se determinar a carga de tributos a ser suportada por alguém, deve-se levar em consideração as respectivas características pessoais (nível de riqueza, estado civil, encargos de família, estado de saúde pessoal e familiar etc.), com propósito de fazer com que cada um participe, de maneira equânime, no financiamento do Estado. Assim, o legislador, quando for produzir a norma do IR, terá que, abstratamente, considerar as circunstâncias pessoais mais freqüentes, normais, que determinarão os limites de carga tributária a ser suportada. Essa atividade tomará como referência o que geralmente acontece com a maior

³⁰⁵ QUEIROZ, op. cit. p.80

³⁰⁶ idem p 80-81.

parte das pessoas da comunidade. Com base nesses dados genéricos, ele irá fixar o montante da carga tributária e o modo de distribuí-la pelas pessoas³⁰⁷.

Todavia, não podemos olvidar que o Princípio da Capacidade contributiva subjetiva está intimamente relacionado ao princípio da Vedação da Utilização de tributo, com efeito de confisco, e ao do Princípio do Mínimo Existencial, apesar de com eles não se confundir. Os conceitos de mínimo existencial e de confisco, que são axiologicamente enriquecidos e também indeterminados, funcionam de certo modo como limites mínimo e máximo para o conceito de capacidade contributiva (nesse caso, em seu aspecto subjetivo).

Para Misabel Abreu Machado Derzi³⁰⁸, “a capacidade contributiva é princípio que serve de critério ou de instrumento à concretização dos direitos fundamentais individuais, quais sejam, a igualdade e o direito de propriedade ou vedação do confisco”.

Neste especial oportuno salientar que existem doutrinadores que fazem alusão ao denominado princípio da pessoalidade ora como semelhante, ora como equivalente ao princípio da capacidade contributiva subjetiva, dos quais citamos Mizabel Derzi³⁰⁹, Gisele Lemke³¹⁰ e Alexandre de Moraes³¹¹ que assim disserta:

“A Constituição Federal de 1988 adotou o Princípio da Igualdade de direitos, prevendo a igualdade de aptidão, uma igualdade de possibilidades virtuais, ou seja, todos os cidadãos têm o direito de tratamento idêntico pela lei, em consonância com os critérios albergados pelo ordenamento jurídico. Dessa forma, o que se veda são as diferenciações arbitrárias, as

³⁰⁷ *ibidem*.

³⁰⁸ BALEEIRO, op. cit., p.689.

³⁰⁹ DERZI, Misabel. In.: nota ao Curso de Direito Tributário de Aliomar Baleeiro, p. 299

³¹⁰ LENKE, op. cit. p.33

³¹¹ MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 62

discriminações absurdas, pois, o tratamento desigual dos casos desiguais, na medida em que se desiguam, é exigência tradicional do próprio conceito de Justiça, pois o que realmente protege são certas finalidades, somente se tendo por lesado o princípio constitucional quando o elemento discriminador não se encontra a serviço de uma finalidade acolhida pelo direito...”

Aspecto importante de frisar relacionado ao princípio da capacidade contributiva é aquele que informa qual a carga tributária a que está se fazendo referência quando se fala em capacidade contributiva. É denominada pela doutrina capacidade contributiva geral ou global ou parcial.

Como a própria nomenclatura indica, teremos a capacidade contributiva global, quando tratarmos da totalidade dos tributos pagos em relação à sua riqueza; e a parcial quando tratarmos de um tributo isoladamente em relação à riqueza subjacente.³¹²

A capacidade contributiva vem a ser, portanto, o critério de discriminação que mensura a igualdade ou a desigualdade no campo do Direito Tributário, adotado para estabelecer as diferenças entre as pessoas, constituindo-se assim em critério legítimo para estabelecer as distinções na forma de tributação, tendo em vista que se apresenta inteiramente em consonância com o paradigma constitucional.

A forma como o Princípio da Capacidade Contributiva se concretiza é através do Princípio da Progressividade Dentro desta análise, Luciano Amaro³¹³ bem observou a relação entre estas diretrizes: “Outro preceito que se aproxima do princípio da capacidade contributiva é o da progressividade, previsto para certos impostos, como o

³¹² Cf. LEMKE, op. cit. p.45 e seguintes.

³¹³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 7ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2001. p. 139

de renda. A progressividade não é uma decorrência necessária da capacidade contributiva, mas sim um refinamento desse postulado”.

Por derradeiro, cumpre observar que se utilizam duas técnicas para considerar a capacidade contributiva, a saber: a possibilidade de deduções de determinadas despesas (como no IRPF), e a progressividade das alíquotas do imposto em face do aumento da respectiva base de cálculo; aplica-se, inclusive, ao IPTU, conforme o art. 156, parágrafo 1.º, I, CF (graças à Emenda Constitucional n.º 29/2000 – antes dela havia uma celeuma envolvendo a possibilidade da progressividade ser aplicada a impostos reais, fora do previsto no art. 182, parágrafo 4.º, II, CF).

A progressividade faz com que as alíquotas dos impostos sejam cada vez mais altas, quanto maior for a riqueza, ou seja, quanto maior seja a capacidade contributiva. Trata-se de um instrumento para alcançar equidade na tributação, objetivo primordial do Princípio da Capacidade Contributiva.

Conclusão

Não há como precisar uma data exata para o surgimento do imposto de renda a nível mundial, havendo quem sustente que ele existia em Roma e Atenas, outros que seu surgimento deu-se em Florença e outros sustentam ainda ter sido o mesmo uma criação dos estados fiscais; efetivamente vingando no século XIX na Inglaterra, podendo-se dividir em cinco etapas a tributação sobre a renda: tributação sobre indivíduo, sobre o patrimônio, sobre a despesa individual, sobre o produto do capital e sobre o rendimento, constituindo-se esta na etapa mais recente, que teve seu incremento com a indústria e comércio após a revolução industrial.

No Brasil, muito embora antes de 1922 houvesse taxaço sobre rendimentos, o imposto de renda apareceu pela primeira vez na legislaço brasileira em um dispositivo (artigo 31) da lei 4626 de 1922, tendo ocorrido sua arrecadaço de maneira tímida, tendo sido através do Decreto 17390 de 1926 que o imposto de renda passou a ser efetivamente cobrado, bem como fora apenas na Constituiço outorgada no Regime de Exceço em 24/01/1967, que o Sistema Tributário passou a ter um capítulo específico.

As regras de comportamento e de estrutura integram o sistema positivo. As de estrutura dizem respeito a aspectos gerais, a princípios como o da capacidade contributiva, constituindo-se este em limite constitucional balizador do IRPF.

A norma jurídica compõe-se de duas partes: um antecedente e um conseqüente. O primeiro simboliza a primeira parte da norma jurídica e é um elemento condicionante, por conter uma descrição de um fato que pode ou não envolver uma conduta humana de possível ocorrência ou descrever um fato já ocorrido no tempo e no espaço; enquanto o conseqüente apresenta uma estrutura de relação que corresponde à criação ou extinço de uma norma ou relação jurídica.

O conceito jurídico de tributo é eminentemente formal, não tendo a Constituiço Federal definido explicitamente tributo. Todavia, como todos os conceitos jurídicos positivos, só podem ser formulados a partir do desenho legal constituído discricionariamente pelo legislador constituinte.

A norma que institui o imposto de renda apresenta os critérios pessoal, material temporal e espacial; sendo o critério pessoal aquele que informa o sujeito que aparece como titular de certa riqueza; o material o que informa o quê e quanto se deve; o temporal o que informa o momento em que se considera realizado o comportamento; e o espacial informa o local em que referido comportamento considera-se realizado.

Ainda quanto ao critério pessoal, podemos dividi-lo em sujeito ativo e passivo, sendo o ativo o que tem direito de exigir do outro a entrega de certa importância em dinheiro, e o passivo aquele que tem o dever obrigação o de entregar a parcela da riqueza.

Dentro do critério material, temos o critério qualitativo, que vai informar o quê se deve, e o quantitativo, ou seja, o quanto se deve que contém a base de cálculo e a alíquota.

A base de cálculo tem três funções básicas: a de mensurar, isto é, medir as proporções econômicas do fato gerador; a de compor a específica determinação da dívida, utilizando-se concomitantemente da alíquota; e a função de comparar.

A base de cálculo representa a grandeza confirmadora da riqueza pessoal e alíquota, é o aspecto aplicado sobre a base de cálculo com o qual vai se apurar a quantia líquida que se entrega ao estado, e pode aparecer tanto quanto um valor monetário fixo ou variável, em função de escalas de base de cálculo ou em fração percentual, ou não.

Embora a Constituição Federal não conceitue expressamente renda e proventos de qualquer natureza, ela acaba por delimitá-los, impondo barreiras segundo as quais é vedado ao legislador infraconstitucional transpor, sob pena de estar negando vigência aos preceitos constitucionais balizadores / limitadores que, no caso, são os princípios constitucionais da igualdade, da universalidade da capacidade contributiva objetiva e subjetiva, do mínimo existencial e da vedação ao tributo, com efeito, de confisco. Ao que devem ser somados os fatos decréscimos, que também são importantes para a determinação do conceito de renda e proventos de qualquer natureza.

Não pode o legislador utilizar mera expectativa de renda para construção da hipótese de incidência do imposto de renda da pessoa física, uma vez que o CTN, como lei

complementar, exige a presença de requisitos da separação e realização para configuração da renda.

A tributação exclusiva na fonte fere o princípio da capacidade contributiva porque tributa o mínimo existencial, ao não permitir a dedução do limite de isenção anual, das despesas com dependentes, educação e saúde. Não se pode confundir rendimento com renda. Um contribuinte pode ter rendimento, mas pode não ter capacidade contributiva.

A Constituição Federal brasileira traz o princípio da capacidade contributiva como princípio formador, balizador do imposto de renda pessoa física.

O princípio da capacidade contributiva consiste em graduar os tributos de acordo com a riqueza de cada contribuinte, de modo que os ricos paguem mais e os pobres menos. É a ferramenta que fornece a medida para comparações, isto é, para distinguir os iguais e os desiguais.

O princípio da capacidade contributiva vem a ser pressuposto da lei tributária, sendo um desdobramento do princípio da igualdade.

O princípio da capacidade contributiva é o princípio jurídico que norteia a instituição dos tributos, impondo a observância da capacidade do contribuinte recolher aos cofres públicos, sendo aquele para o qual cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade, de acordo com a sua aptidão econômica. Constitui-se referido princípio em pressuposto e critério de graduação e limite do tributo.

Referido princípio pode ser subdividido em princípio da capacidade contributiva objetiva e subjetiva ou relativa.

O princípio da capacidade contributiva objetiva funciona como um aspecto condicionante do aspecto da declaração prescritiva do antecedente da norma constitucional de produção normativa, o qual exige que o antecedente da norma impositiva do imposto descreva um fato que ostente um sinal de riqueza pessoal, e que o seu conseqüente prescreva conduta do titular desta riqueza entregar parte dela ao Estado.

Já o princípio da capacidade contributiva subjetiva ou relativa, informando o modo de distribuição e intensidade da carga a ser suportada pelas pessoas, informa o modo de distribuição e da intensidade da carga tributária a ser suportada pelo sujeito passivo, sendo este um aspecto condicionado ao aspecto da declaração prescritiva antecedente. Sendo que neste haverá a designação do sujeito individualmente considerado.

O princípio da capacidade contributiva subjetiva ou relativa está intimamente relacionada com o princípio da vedação da utilização de tributo com efeito de confisco, e ao princípio do mínimo existencial, apesar de com os mesmos não confundir-se.

Aspecto fundamental que deve ser observado na capacidade contributiva é a sua limitação: onde se inicia ou termina a capacidade contributiva do contribuinte? A capacidade contributiva inicia-se após a dedução dos gastos necessários à aquisição do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais parcelas não configuram capacidade contributiva e a sua tributação terá efeitos de confisco da renda ou do patrimônio. Portanto, a capacidade tributária só começa após satisfeito o mínimo existencial. Assim, o dispêndio para sua existência - alimentação, moradia e educação - não pode ser tributado, pois não há capacidade contributiva. Diante disso, não pode ser chamada a contribuir para a manutenção do Estado uma pessoa que não possui renda ou patrimônio, ou seja, que não possui capacidade contributiva.

Do confronto do sistema cedular (imposto de renda pessoa física 1988) com o sistema atual, conhecido como sistema de bases correntes (2005), concluímos que, não obstante a previsão constitucional do princípio da proporcionalidade e da capacidade contributiva, o atual sistema está muito aquém do anterior, negando vigência a referido princípio constitucional, não conferindo efetividade ao mesmo.

Deve-se, tal fato, à edição da lei 7713 de 1988, a qual revogou todos os dispositivos legais que autorizavam as deduções cedulares ou abatimentos da renda bruta do contribuinte para os efeitos da incidência do imposto de renda, suprimindo a classificação por cédulas dos rendimentos e ganhos de capital percebidos pelas pessoas físicas e jurídicas; diminuiu as alíquotas aplicáveis ao imposto de renda da pessoa física vertiginosamente de 10 alíquotas que iam de 5 a 50 % para somente duas, em manifesto desrespeito ao princípio da progressividade, o que de per si, embora não objeto deste trabalho, já demonstra o desrespeito a referido princípio da capacidade contributiva, ao classificar, balizar os rendimentos em apenas dois níveis em um País como o Brasil.

Não obstante a intenção do legislador em promover a justiça social e alcançar o pleno cumprimento do disposto no supracitado art. 145, § 1º da CF/88, a instituição de apenas duas alíquotas aplicáveis ao imposto sobre a renda acabou tendo efeito contrário. Da maneira como fez, o legislador pátrio considerou a existência de apenas duas qualidades de contribuintes, em um país de dimensões tão grandes e de conhecida disparidade social, violando assim, sobremaneira, o princípio da capacidade contributiva.

Comparando referidas legislações verifica-se a eliminação da quase totalidade dos abatimentos, deduções de despesas em 1988 previstas, necessárias dos contribuintes para o ano de 2005, uma vez que se adotara nesta o desconto padrão no local das antigas cédulas que possibilitavam uma maior gama de descontos necessários para a manutenção e subsistência do contribuinte e sua família, principalmente quando confrontamos os sistemas

de descontos, as diferenças entre referidos períodos, no que tange às despesas com educação e moradia.

A lei 7713 de 1988, ao suprimir a classificação do rendimento por cédulas, adotou o sistema global de apuração.

Alterou-se a periodicidade do imposto de renda pessoa física de anual para mensal.

O sistema atual “pós Lei 7713 de 1988” eliminou o caráter pessoal do imposto de renda.

Outra alteração verificada é sobre a base de cálculo do imposto de renda pessoa física que, em 1988, era a renda líquida, enquanto em 2005 é o rendimento, o que por si já causa uma distorção na apuração final no imposto devido.

Nota-se, por exemplo, que em 2005 não há como descontar o pagamento efetuado com os juros e nem com o pagamento de prestações com a aquisição de casa própria no sistema de financiamento, o que também vai de encontro com as prescrições constitucionais, visto que a moradia, habitação é direito do cidadão; igual sorte verifica-se com os gasto com a saúde.

Nota-se igualmente que o valor atribuído para educação chega a ser irrisório em um país que não possui um sistema educacional abrangente.

Verifica-se também que, em 2005, em comparação com 1988, reduziu-se consideravelmente a possibilidade de descontos com os encargos de família, limitando deduções com os dependentes em valores não factíveis com a realidade.

A inserção de qualquer limitação quantitativa ou temporal que o legislador infraconstitucional venha a estabelecer para que haja a compensação de um prejuízo fiscal é uma ofensa ao princípio constitucional de renda e proventos de qualquer natureza, bem como ao princípio da capacidade contributiva.

Tributarmos de forma definitiva e em separado certas espécies de renda e proventos pelo imposto de renda, configura a tributação de rendimento e não de renda e proventos de qualquer natureza, pois são considerados somente os fatos acréscimos, desprezando, ou mesmo excluindo, os que necessariamente informam o conteúdo do conceito constitucional, ou seja: os fatos decréscimos.

Urge, portanto uma efetiva reforma e alteração nas leis infraconstitucionais relativas ao imposto de renda da pessoa física, a fim de dar efetividade ao princípio constitucional da capacidade contributiva através da adoção de deduções dos fatores que configuram os mínimos existenciais para a sobrevivência e manutenção do contribuinte como fonte produtiva e de sua família.

O imposto sobre a renda da pessoa física é, indiscutivelmente, aquele que mais onera o contribuinte de forma direta, uma vez que ele tem caráter personalíssimo. Dessa maneira, tal imposto, em teoria, teria maior capacidade de cumprir o disposto no já citado art. 145, § 1º da Constituição Federal, promovendo uma tributação progressivamente maior naqueles economicamente mais abastados e uma menor tributação igualmente progressiva naqueles que pouco tem, alcançado assim a tão desejada justiça fiscal.

No entanto, no que tange à aplicação do princípio da capacidade contributiva ao imposto sobre a renda, a teoria anda muito distante do que realmente é feito na prática.

Distorção esta que pode vir a ser corrigida através da adoção de uma nova tabela progressiva para o cálculo do imposto de renda, bem como da ampliação dos abatimentos da renda.

A redução a apenas duas alíquotas no IRPF e as recentes propostas do governo de extinguir as deduções e abatimentos do IRPF são exemplos de desrespeito às decisões do povo brasileiro, definidas na Constituição de 1988 consubstanciados no princípio da capacidade contributiva.

BIBLIOGRAFIA

A

ADEODATO, João Maurício Leitão. A "Concretização Constitucional" de Friedrich Müller in Revista da ESMAPE, ano: 1, n. 1 1996, Recife - PE, pp. 223-232.in Revista da ESMAPE, ano: 1, n. 1, Recife - PE, p. 223-232, 1996.

ATALIBA, Geraldo. *Emenda 3/93 à Constituição Federal- Responsabilidade por Fato Futuro* (§ 7 do artigo 150)-Revista Trimestral de Direito Público, vol. 04.

_____. *Lei Complementar tributária e alcance das disposições do CTN*. Vox Legis, v.12, n. 138.

_____. *Princípios constitucionais do processo e procedimento em matéria tributária*. Revista de Direito Tributário, SP, v. 46, p. 122-123, out. dez 1988

_____. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6º edição, 4º tiragem. Malheiros Editores: São Paulo.2003.

AMARO, Luciano. Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva. 2001.

AHMED, Fernando José. Negreiro, Plínio José Labriola de Campos. *História dos Tributos no Brasil*. Ed. Nobel. Pág. 255. Ano 2000. São Paulo: SINAFRESP (Sindicato dos Agentes Fiscais de Rendas do Estado de São Paulo)

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. São Paulo: Malheiros, 2003.

B

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

_____. *Direito Tributário Brasileiro*. 10 ed. rev. e atual. Forense 1990.

_____. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro:Forense, 2001.

_____. *Limitações Constitucionais ao Poder Tributar*. Atual. Mizabel Abreu Machado Derzi. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*.31ª edição. São Paulo: Saraiva, 2003.

BRASIL. República Federativa. *Regulamento do Imposto de Renda e Proventos*, Brasília, 1980. Decreto 85.450, de 4/12/80 (Legislação Consolidada), publicado no D.O. de 5/12/80-Suplemento. Fundação Getúlio Vargas. N de chamada BB-00018303-0.

BRASIL, Código Tributário Nacional. 32º edição. Editora Saraiva. São Paulo. 2003.

BRASIL, Decreto-Lei 4.657 de 4 de setembro de 1942.

BANDEIRA DE MELO, Celso Antônio. *Eficácia Das Normas Constitucionais Sobre Justiça Social*. Revista de Direito Público, Ano XIV, vol. 57/58, janeiro/junho, São Paulo: Revista dos tribunais, p. 237, 1981.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação E Aplicação Da Constituição, 6º Edição Revista, Atualizada E Ampliada*, Saraiva: São Paulo. 2004

_____. *Interpretação e Aplicação da Constituição - Fundamentos de uma Dogmática Constitucional Transformadora*. 6 edição revista, atualizada e ampliada. Saraiva: São Paulo. 2004.

_____. Luís Roberto. *Constituição da República Federativa do Brasil Anotada*. 3ª edição – São Paulo: Saraiva, 2001.

_____, *Agências reguladoras. Constituição, Transformações do Estado e Legitimidade Democrática*. In palestra proferida na FGV/RJ, outubro 2001.

_____. *O Direito Constitucional E A Efetividade De Suas Normas - Limites E Possibilidades Da Constituição Brasileira*. Rio de Janeiro: Renovar, 2ª edição, 1993.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *O Princípio De Subsidiariedade: Conceito E Evolução*. Belo Horizonte: Movimento Editorial da Faculdade de Direito da UFMG, 1995.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva. 16ª edição, 1994.

_____. *Hermenêutica e interpretação constitucional*. São Paulo, Celso Bastos Editor/IBDC, 1997.

_____ e TAVARES, André Ramos. *As Tendências Do Direito Público No Limiar De Um Novo Milênio*. São Paulo, Saraiva, 2000.

_____ e MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*. 7^o vol. 2^a edição. São Paulo: Saraiva, 2000.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1991.

_____. *O Positivismo Jurídico: Lições De Filosofia Do Direito*. São Paulo: Ícone, 1995.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.

_____. *Carnaval Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1989.

_____. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2^o edição. São Paulo: Saraiva.

BARRETO, Aires. *Base De Cálculo, Alíquotas e Princípios Constitucionais* – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais 1987.

BONAVIDES, Paulo e ANDRADE, Paes. *História Constitucional do Brasil*. 3^o Edição. São Paulo: Editora Paz e Terra S/A. 1991.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 13^a ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 437.

_____, *Curso de Direito Constitucional*. 10 ed., São Paulo: Malheiros, 2000.

BACHOF, Otto. *Normas Constitucionais Inconstitucionais*. Coimbra: Almedina 1994.

C

CALMON, Sacha. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 6^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

CAMPANHOLE, Adriano. *Constituições do Brasil*. São Paulo: Atlas, 1989.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 5 edição. Coimbra, Almedina, 1993.

_____. *Constituição Dirigente E Vinculação Do Legislador: Contributo Para A Compreensão Das Normas Constitucionais Programáticas*. Coimbra, Coimbra Editora, 1994.

_____. e MOREIRA, Vital. *Fundamentos da Constituição*. Coimbra, Coimbra Editora, 1991.

CANTO, Gilberto Ulhôa. *Legislação tributária, sua vigência, sua eficácia, sua aplicação, interpretação e integração*. Revista Forense, 267: 25-30,1979.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14 edição, revisada e atualizada. Saraiva: São Paulo 2002.

CARVALHOSA, Modesto. *Imposto De Renda – Conceituação No Sistema Tributário Da Carta Constitucional*. Revista de Direito Público n. 1, São Paulo, 07/09/67, São Paulo: Revista dos Tribunais. p.188-196, 1967.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. Dialética:SP, 3 edição.

_____. *Comentários à Constituição De 1988: Sistema Tributário*, 3º edição Rio de Janeiro: Forense, 1991.

_____. *O Controle De Constitucionalidade Das Leis E Do Poder De Tributar Na Constituição De 1988*. Belo Horizonte. Del Rey, 1992.

CANTO, Gilberto Ulhôa. *Legislação Tributária, Sua Vigência, Sua Eficácia, Sua Aplicação, Interpretação E Integração*. Revista Forense, 267: 25-30,1979.

CASTRO, Flávia de Almeida Viveiros de. *Interpretação Constitucional e Prestação Jurisdicional*. 2ª ed.. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de Direito Processual Civil*. 1º edição. Bookseller, São Paulo. 1998.

COSTA, Alcides Jorge. *Capacidade Contributiva*. Revista de Direito Tributário, vol. 55, p. 300.

COSTA, Regina Helena. *Imposto de Renda e Capacidade Contributiva*. R. CEJ. Brasília, n. 22, p. 26-27, jul./set. 2003 Conferência proferida no "Seminário Sobre Reforma Tributária"

realizada pelo centro de estudos judiciários, nos dias 20 e 21 de março de 2003, no auditório da sessão judiciária do Ceará, Fortaleza-CE.

D

DANTAS, Ivo. *Constituição Federal - Teoria e Prática*. Rio de Janeiro:Renovar, 1ª edição, 1994.

_____. *Princípios Constitucionais e Hermenêutica*. Rio de Janeiro:Lumen Juris. 1ª edição 1994.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. Mesa de debates: *Periodicidade de Imposto de Renda II*. Revista de Direitos Tributários nº 63. São Paulo: Malheiros, pp. 40-68.

_____. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. Revista dos Tribunais São Paulo 1988.
(Pág. 48 e seguintes)

DINAMARCO, Cândido Rangel. *Fundamentos do Processo Civil Moderno*. São Paulo, Malheiros, 2ª Edição.

DINIZ, Maria Helena. *Norma Constitucional e Seus Efeitos*. São Paulo:Saraiva, 2ª edição, 1992.

DORIA, Antonio Roberto Sampaio. Artigo em cadernos de Direito Tributário. Revista de Direito Público nº 18 - pág. 362 e seguintes.

DWORKIN, Ronald. *O império do Direito*. Tradução Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

E

ENTERRÍA, Eduardo García de. *Hermenêutica e Supremacia Constitucional*. RDP, v. 77, n. 19, jan / mar / 1986.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

F

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Interpretação e Integração da Lei Tributária*. Revista de Direito Administrativo, 40: 24-37, 1955.

_____. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

_____. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6ª ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli, Rio de Janeiro: Forense, 1995.

_____. *Interpretação e Integração da Lei Tributária*. Revista de Direito Administrativo, 40: 24-37, 1955.

G

GRAU, Eros Roberto. *Despesa Pública – Conflito Entre Princípios e Eficácia das Regras Jurídicas – O Princípio Da Sujeição Da Administração Às Decisões Do Poder Judiciário e O Princípio Da Legalidade Da Despesa Pública*. Revista Trimestral de Direito Público. n.º 02. São Paulo: Malheiros, p. 141, 1993.

_____. *Ensaio e Discurso Sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. 2ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1988.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto Sobre a Renda - Pressupostos Constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método*. Petrópolis: Vozes, 2002.

H

HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica Constitucional. A Sociedade Aberta dos Intérpretes da Constituição: Contribuição para a Interpretação Pluralista e " Procedimental " da Constituição*. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio A. Fabris Editor, 1997.

HESSE, Konrad. *A Força Normativa da Constituição*. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio A. Fabris Editor, 1991.

HIGUCHI, Hiromi e HIGUCHI, Celso Hiroyuki. *Imposto de Renda das Empresas*. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. *Ensaio e Discurso Sobre a Interpretação/Aplicação Do Direito*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

HORTA, Raul Machado. *Estudos de Direito Constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

J

JUSTEM FILHO, Marçal. Caderno de Pesquisas Tributárias n. 14, pp. 357-95. Ed. Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária. 1989.

_____. *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: Cejup, 1986.

_____. *Ampla Defesa e Conhecimento de Argüições de Inconstitucionalidade e Ilegalidade no Processo Administrativo*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. ° 25.

_____. Mesa de debates: Periodicidade *de Imposto de Renda II*. Revista de Direitos Tributários n° 63-São Paulo: Malheiros.

K

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 4ª ed. Tradução: João Batista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1994.

L

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LATORRACA, Nilton. *Direito Tributário - Imposto de Renda das Empresas*. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 1992.

LENKE, Gisele. *Imposto de Renda – os Conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998

LEONETTI, Carlos Araújo. *O Imposto Sobre a Renda como Instrumento de Justiça Social no Brasil*. São Paulo: Manole, 2003.

LUGOKENSKI, Clóvis. *A Tributação do Acréscimo Patrimonial*. 01/12/2002. 1v. 241 p. Mestrado. Universidade Cândido Mendes/RJ. Direito.

M

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 12ª edição. Malheiro Editores: São Paulo, 1997.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 22ª ed., revista, atualizada e ampliada. : São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. (coord) *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Fortaleza, 2003.

MALKOWSKI , Almir. *Planejamento Tributário e a Questão da Elisão Fiscal*. Leme: Editora do Direito, 2000.

MARINS, James. *Direito Tributário Processual Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema Constitucional Tributário*. In: _____. (org) *Curso de Direito Tributário*. vol. 01, 2ª ed. Belém: Cejup, 2002

_____. *Processo Administrativo Fiscal*, vol. 04. São Paulo: Dialética, 1999.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. *Curso de Direito Administrativo*. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. *Elementos de Direito Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

MELLO, Marcos Bernardes de. *Contribuição ao Estudo da Incidência da Norma Tributária*. In: BORGES, José Souto Maior (coord). *Direito Tributário Moderno*, São Paulo: José Bushatsky. 1977.

MEDAUAR, Odete. *Processualidade no Direito Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. *Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade: Estudos de Direito Constitucional*. São Paulo: Celso Bastos Editor/IBDC, 1998.

_____. e COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Gustavo Gonet. *Hermenêutica Constitucional e Direitos Fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.

MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda 1ª de 1969*. São Paulo: Revista dos Tribunais, Título II.

MONTESQUIEU, Charles Secondat. *O Espírito das Leis*. Tradução Cristina Murachco. 2ª ed., São Paulo: Martins Fontes, 1996.

MORAES, Alexandre. *Constituição do Brasil Interpretada*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MORAES, Bernardo Ribeiro. *Objeto e Fato Gerador do Imposto de Renda, Estudos sobre o Imposto de Renda “em memória de Henry Tilbery”*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Comentários ao Código de Processo Civil*. V. 05, 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

MOSQUEIRA, Roberto Quiroga. *Renda e Proventos de Qualquer Natureza, O Imposto e o Conceito Constitucional*. São Paulo:Dialética, 1999.

N

NEDER, Marcos Vinícius e outro. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. São Paulo: Dialética, 2002.

NERY JÚNIOR, Nelson. *Princípios Fundamentais - Teoria Geral dos Recursos*, v. 1, 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

NOGUEIRA, Alberto. *O Devido Processo Legal Tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

_____. *Viagem ao Direito do Terceiro Milênio – Justiça, Globalização Direitos Humanos e Tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

_____. *Jurisdição das Liberdades Públicas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

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

O

OLIVEIRA, Cláudio de. (Org) *Constituição da República Federativa do Brasil atualizada até a EC 42*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Roma Victor, 2004.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva – Conteúdo e Eficácia do Princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

_____. *Direito Tributário - Capacidade contributiva*. 2ª ed. rev. e atua. Rio de Janeiro: Renovar. 1998.

_____. *Imposto de Renda e Capacidade Contributiva* – Leis 7713/88 e 8134/90. In Revista de Direito Administrativo nº 189. Rio de Janeiro: Renovar. p. 70-78julho/setembro de 1992.

P

PAOLO, Leonardo Sperb de. *Presunções e Ficções no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1977.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 5ª ed. revista e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: APEC Editora, 1969.

_____. *Imposto sobre a Renda – Pessoa Jurídica* . vol.1 e 2. Rio de Janeiro: Justec, 1979.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Boletim IOB Comentado. ano III - Edição nº 36, expedida na 1ª semana de setembro/2001.

PERLINGIERI, Pietro. *Perfis do Direito Civil – Introdução ao Direito Civil Constitucional* – 2ª ed. Tradução Maria Cristina de Cicco. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

PIRES, Adilson Pires. *Contradições no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

PIRES, Adílson Rodrigues. *Manual de Direito Tributário*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 1997.

PORTO ALEGRE, Muniz de e SOUZA, Antonio Carlos Garcia. *Imposto sobre a Renda de Qualquer Natureza*. Caderno de pesquisa Tributária, vol. 11, São Paulo; Editora Resenha Tributária, p. 1 – 44, 1986.

Q

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a Renda – Requisitos Para Uma Tributação Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

R

RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do Direito*. Coimbra: Armênio Amado, 1979.

RAMOS, Elival da Silva. *O Estado na Ordem Econômica*. Revista de Direito Constitucional e Internacional, São Paulo, vol.43, p. 49-56.

REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 24^a ed. São Paulo: Saraiva, 1998

REIS, Sebastião. *Conceito Constitucional de Renda e Provento de Qualquer Natureza na Jurisprudência*. Revista de Direito Tributário número 39, São Paulo: Editora RT 01-03/87 p. 148 - 158.

S

SCHIER, Paulo Ricardo. *Filtragem Constitucional – Construindo Uma Nova Dogmática Jurídica*. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 1999.

SILVA, Fernando A. Rezende da. *O Imposto Sobre a Renda e Justiça Fiscal*. Série Monográfica Rio de Janeiro: IPEA, 1974.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. 2^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

_____. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

_____. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 15^a ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 15^a ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 1999.

SILVA, Sérgio André Rocha Gomes da. *Inconstitucionalidade da Exigência do Depósito de 30% do valor do Tributo Questionado para que se possa Interpor Recurso na Esfera Administrativa Federal*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n° 57, p. 115-123, junho. 2000.

SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. São Paulo: Hemus, 1991.

SOUZA, Rubens Gomes et al. *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975

SOUZA, Waschington. *Teoria da Constituição Econômica*. Belo Horizonte: Del Rei, 2002.

STRECK, Lenio Luiz. *Jurisdição Constitucional e Hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

T

TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

TIPKE, Klaus. *Princípio de Igualdade e Idéia de Sistema no Direito Tributário*, in, Estudos Em Homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira. Brandão Machado (coord) São Paulo: Saraiva, 1984, p. 519-520

TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário Internacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 9ª ed. atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

_____. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

_____. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11ª ed. atualizada até a publicação da emenda constitucional nº 42 de 19 de dezembro de 2003. Rio de Janeiro: Renovar. 2004.

_____. *A Integração entre a Lei e a Jurisprudência em Matéria Tributária*. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, 3: 7-20, 1993.

_____. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

V

VERSANO, Ricardo et al. *Uma Análise Da Carga Tributária No Brasil. Instituto De Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA*, texto para discussão número 583, p. 18. 1988.

X

XAVIER, Alberto. *Do Lançamento - Teoria Geral do Ato e do Procedimento e do Processo Tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. *Da Inconstitucionalidade da Exigência de Garantia como Condição de Admissibilidade de Recursos no Processo administrativo em Geral e no Processo Administrativo Fiscal em Particular*. Revista Dialética de Direito Tributário, n.º 101, São Paulo: Dialética, 2004.

Informações retiradas da Internet:

<https://www.planalto.gov.br/constituicoes.1934.acessado> em 04 de abril de 2005.

<https://www.planalto.gov.br/constituicoes.1937.acessado> em 04 de abril de 2005.

<https://www.planalto.gov.br/constituicoes.1946.acessado> em 04 de abril de 2005

<https://www.planalto.gov.br/constituicoes.1967.acessado> em 04 de abril de 2005.

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Alíquotas/TabProgressiva.htm>)

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1887.htm acessado em 23/9/2005.

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del2029.htm acessado em 23/9/2005.

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del2030.htm acessado em 23/9/2005.

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del2031.htm acessado em 23/9/2005.

<https://www.planalto.gov.br/legislação.nsf/viwTodos/d6e3754f8f065bcd032569fa.htm> acessado em 23/9/2005.

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2287.htm acessado em 23/9/2005.

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2308.htm acessado em 23/9/2005.

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/D93939.htm acessado em 23/9/2005

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7450.htm acessado em 23/9/2005.

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7450.htm acessado em 23/9/2005.