

**XXV CONGRESSO DO CONPEDI -  
CURITIBA**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I**

**DEMETRIUS NICHELE MACEI**

**OCTAVIO CAMPOS FISCHER**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

#### **Diretoria – CONPEDI**

**Presidente** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

**Vice-presidente Norte/Centro** - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

**Secretário Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

**Secretário Adjunto** - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

**Representante Discente** – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

#### **Conselho Fiscal:**

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

#### **Secretarias:**

**Relações Institucionais** – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

**Educação Jurídica** – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

**Eventos** – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

**Comunicação** – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

---

D598

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UNICURITIBA;

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Demetrius Nichele Macei, Octavio Campos Fischer – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-324-5

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: CIDADANIA E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: o papel dos atores sociais no Estado Democrático de Direito.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Congressos. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Curitiba, PR).

CDU: 34



# XXV CONGRESSO DO CONPEDI - CURITIBA

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

---

### **Apresentação**

Primeiramente, ao mesmo tempo que parabenizo também registro nossos agradecimentos a todos os profissionais envolvidos para que o XXV CONGRESSO DO CONPEDI, sob o tema Cidadania e Desenvolvimento: O papel dos atores no Estado Democrático de Direito se concretizasse num sucesso, como de fato ocorreu.

Consequência esperada deste sucesso é registrar os trabalhos dos comprometidos articulistas que sujeitaram suas obras destemidamente ao crivo dos avaliadores no intuito principal de enriquecer a Ciência do Direito. Eis, portanto, o motivo de nossa fala: apresentar esta coletânea de artigos que se submetem ao Grupo de Trabalho denominado "Direito Tributário e Financeiro I".

Para tanto, pretendo brevemente elencar os artigos avaliados e passar ao leitor uma concisa noção do que cada texto transmite, no intuito de o instigar a se aprofundar na leitura da obra completa.

O primeiro texto, “A Lei de Repatriação Brasileira à luz do Novo Paradigma Internacional da Tributação”, escrito por Antônio Carlos Diniz Murta e Raquel Carvalho Menezes de Castro, trata da Lei 13.254 sancionada em 2016, conhecida como Lei de Repatriação, que traz consigo polêmicas pontualmente abordadas pelos autores. Eles captam notoriamente o contexto mundial em que a lei foi sancionada e desenvolvem temas relevantes sobre a lei, como por exemplo, o Fisco Global, a aplicação da lei de repatriação, o procedimento dela, a questão do sigilo, da extinção da punibilidade, da exclusão do RERCT; também discorrem sobre os interesses governamentais relacionados a lei, sobre a tendência mundial que esta legislação segue e por último, mas não menos importante, o novo paradigma internacional da tributação. É um texto antenado não só com o contexto nacional em que a lei se insere, mas com as motivações que levaram a sua existência.

O próximo artigo desta coletânea é intitulado como “A Nova Dinâmica do ICMS para o E-Commerce: entre a Complicação do Simples e a Redução das Desigualdades Sociais e Regionais”, cuja autoria é de Roberto Rezende Amaral e Luis Alberto Hungaro. Aqui, os autores analisam a nova dinâmica do recolhimento partilhado do ICMS no contexto do comércio digital conhecido como E-commerce, em decorrência das alterações provocadas pela Emenda Constitucional nº 87/2015. Criticam precisamente temas polêmicos quanto as

consequências da ementa supracitada, como, por exemplo, o aumento da carga tributária e aumento do custo operacional do contribuinte devido ao aumento da complexidade dos recolhimentos. Enfatizam ainda, o conflito jurídico entre as normas constitucionais dos artigos 3º, inciso III, 43 e 170, VII e dos artigos 170, inciso IX e 179, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Finalmente, proclamam que a partilha do valor de ICMS arrecadado transformará a guerra fiscal em efetiva justiça distributiva e, conseqüentemente, contribuirá com o desenvolvimento nacional.

O trabalho seguinte denomina-se “A Simultaneidade Normativa na Isenção Tributária”, escrito por Telma Regina Machado. Este artigo traz um panorama de como o instituto da isenção é tratado pela doutrina brasileira. Mais afundo, da comparação das visões de vários autores – tanto da corrente clássica quanto da corrente contemporânea tributária, sobre o instituto – a autora chega à conclusão de que a melhor tese para explicar o fenômeno da isenção tributária seria a de Pedro Guilherme Accorci Lunardelli. Fica a cargo do leitor a tarefa de descobrir as razões que levaram Machado a chegar a este posicionamento.

“A Tributação Progressiva do Imposto de Renda Pessoa Física como Instrumento Auxiliar na busca pela Concretização da Justiça Fiscal no Brasil” de Tatiele Gisch Kuntz e Hugo Thami Rodrigues, indaga se a progressividade do imposto de renda pessoa física, à luz do princípio da capacidade contributiva, pode se configurar como instrumento atenuante das desigualdades sociais no Brasil. Nesta empreitada, os autores criticam a atual progressividade do IRPF que não se encontra alinhada ao princípio da capacidade contributiva, mas que porém, pode ser modificada, desde que haja a ampliação do número de alíquotas do referido tributo, o aumento dos valores incidentes sobre cada uma das faixas de renda e a majoração do limite de isenção.

O artigo denominado “Acesso à Justiça e o Meio Alternativo da Arbitragem em matéria Tributária”, cujos autores são Jazam Santos e Jéssica Gonçalves, envolve o leitor em uma temática realmente contemporânea, pois vem defender a possibilidade de incluir a Arbitragem em matéria tributária para a solução extrajudicial dos conflitos no intuito de proporcionar maior presteza à solução destes. Para tanto, os articulistas encaram as discussões acerca da (in) viabilidade no uso da técnica da Arbitragem em matéria tributária no Brasil e, também, da indisponibilidade do crédito tributário.

Em “Direitos Fundamentais Sociais, Orçamento Público e Reserva do Possível: o dever de progressividade nos gastos públicos” de Emerson Affonso da Costa Moura e Jamir Calili Ribeiro, temos um texto multidisciplinar que afasta a concepção clássica de que os gastos públicos podem ser definidos ao arbítrio do administrador público, sustentando que o

orçamento deve ser progressivo na busca pela ampliação da sua respectiva realização e que, embora seja difícil estabelecer testes de legitimidade e progressividade absolutos para a verificação do orçamento, limites para a destinação dos gastos públicos precisam ser impostos.

Pedro Aurélio de Queiroz Pereira da Silva, no artigo “Entre isonomia e liberdade: o princípio da livre concorrência como paradigma geral da neutralidade no campo tributário”, defende que cabe ao Estado, como garantidor dos princípios da ordem econômica, impedir desníveis concorrenciais advindos da atividade tributária, além de alavancar a livre concorrência por meio dos instrumentos legalmente previstos, principalmente com fulcro no referencial normativo da neutralidade tributária.

“Extrafiscalidade como instrumento de implementação das políticas públicas: ICMS ecológico e IVA SOCAL”, formulado por Nina Gabriela Borges Costa e Allan Reymberg Souza Raulino, traz o seguinte questionamento: “É possível utilizar os tributos para resolver problemas sociais, políticos, econômicos e ambientais?”. Tal indagação é pertinente, pois guarda total conexão com o tema da sustentabilidade e cidadania. Mais pertinente ainda, é o caminho que os autores tomam, ao adotar a perspectiva da Extrafiscalidade como possível resposta a esta incerteza.

Em seguida, temos o artigo denominado “ICMS na importação: as legislações e a incontrolável guerra fiscal”, cuja autoria é de Herleide Herculano Delgado e Ana Clara Montenegro Fonseca, que ressaltam não haver uma política eficaz de abarcamento da Guerra Fiscal no Brasil. Assim, seu trabalho tem como objetivo averiguar a incidência do ICMS nas operações de importação, onde se trata da contenda atinente à guerra fiscal. Ao final, tratam acerca dos benefícios da Guerra de Lugares advinda deste imposto nas transações de importação.

Em “Lei 13.019/2014 – Marco Regulatório do terceiro setor requisitos gerais e lei de responsabilidade fiscal”, os autores Roque Sérgio D’Andrea Ribeiro da Silva e José Julberto Meira Junior, trazem perspicazes conclusões sobre o fato de que o Estado ao autorizar a exploração de serviços públicos por organizações particulares, reconhece, por meio de seus agentes, não ter recursos suficientes para atender tal demanda e, por isso, busca fomentá-las, no intuito de conferir as mesmas oportunidades àqueles que precisam ter acesso aos direitos sociais básicos.

José Anijar Fragoso Rei em seu artigo, “O direito ao reajuste anual e linear da remuneração do servidor público efetivo, o equilíbrio fiscal e o controle da despesa pública: um diálogo

necessário”, analisa o direito do servidor público estampado no art. 37, X, da Lei Maior – que garante a estes o direito ao reajuste anual e linear em suas remunerações, a fim de recompor as perdas inflacionárias e garantir seu valor real e poder de compra – contrapondo-o e o compatibilizando com as normas de direito financeiro que determinam o controle da despesa pública, almejando soluções para que tal direito seja efetivado, porém sem abalar o equilíbrio fiscal.

O texto: “O financiamento da seguridade social: crise de destinação, reformas e o argumento econômico” de Antonio Bazilio Floriani Neto tem por objetivo examinar o direito previdenciário como direito social e a sua importância para o indivíduo, a relação entre segurado e Previdência, a mudança da sociedade brasileira e por fim, mas não menos relevante, averiguar o argumento econômico relacionado às reformas e a incoerência da aplicação da DRU às contribuições sociais.

“O incentivo a micro e pequena empresa como instrumento de geração de empregos”, texto de Francelise Camargo de Lima e Demetrius Nichele Macei, levanta a seguinte questão: até que ponto os incentivos fiscais voltados às MPEs são capazes de fomentar o empreendedorismo e a geração de novos empregos?

Para sanar tal incerteza, primeiro recorreram a conceitos jurídicos para evidenciar a intenção protecionista em relação às MPEs. Em seguida, tratou-se das oportunidades de inclusão laborativa originadas a partir da atividade empresarial, o empreendedorismo e a geração de empregos formais. Após, abordou-se de que forma as MPEs podem ser estimuladas, por meio de incentivos fiscais, a gerar novos postos de trabalho e se os mesmos incentivos servem de estímulo para o trabalhador que está na informalidade se inserir no mercado formal fomentando o empreendedorismo e geração de novos empregos favorecendo o desenvolvimento econômico e possibilitando a inclusão do cidadão no mercado de trabalho.

“Os incentivos fiscais e seu potencial no desenvolvimento da política agrícola” de Rodrigo Mendonça de Souza, indica um problema atual de nossa sociedade, qual seja: a inflação dos alimentos está intimamente ligada à queda da oferta de alimentos básicos no mercado nacional, já que vários destes produtos tiveram redução significativa de suas áreas de plantio nos últimos anos. Como o próprio título do artigo alerta, é pelo viés dos incentivos fiscais que se procura uma solução a esta problemática.

O artigo subsequente é o “Reflexos do CPC/2015 no processo administrativo fiscal”, cuja autoria é de Ricardo Pinha Alonso e Ana Flávia de Andrade Nogueira Castilho. Neste tema, também concatenado com a realidade jurídica atual, argumentou-se sobre a aplicabilidade do

Código de Processo Civil no Direito Tributário, tanto em processos judiciais como em processos administrativos, sendo toda a discussão baseada na observância dos precedentes das Cortes Superiores pelos Tribunais Administrativos.

No artigo “Regras CONFAZ: o limiar entre a isonomia e quebra de autonomia federativa” de Simone Cruz Nobre, a finalidade foi de, nas bem colocadas palavras da própria articulista, “avaliar o tênue limiar entre o discurso da preservação do pacto federativo, por meio da isonomia atribuída a cada unidade da federação na deliberação de um convênio ICMS, e a quebra do mesmo pacto, em função da negação de sua autonomia fiscal.”

Nosso último artigo, encabeçado por Allan Alexandre Mendes Gonçalves e João Rezende Almeida Oliveira, denomina-se “Substituição tributária do ISS sobre órgãos e entidades públicas federais ao abrigo pela imunidade recíproca”. Nele, os articulistas assumem o propósito de testar os institutos da imunidade recíproca e da substituição tributária, para apurar se há a possibilidade dos municípios estabelecerem como substitutos tributários do ISS órgãos e entidades públicas federais, ou se a imunidade recíproca impede esse tipo de determinação da legislação municipal.

Pois bem.

Depois da honraria que foi executar esta tarefa de apresentar, ainda que brevemente, os brilhantes e esperançosos artigos destes bravos articulistas, resta apenas agradecer-lhes pela coragem e iniciativa que tiveram de propor seus trabalhos ao CONPEDI. É mais do que evidente que suas pesquisas contribuirão para a Ciência do Direito e conseqüentemente para a Justiça Social.

Por fim, parabênizo novamente o CONPEDI por ter concedido este espaço de reflexão e grande aprendizado, bem como, sem mais delongas, convidamos humildemente todos os leitores a usufruírem desta excelente coletânea e, é claro, a passá-la adiante.

Prof. Dr. Demetrius Nichele Macei - UNICURITIBA

Prof. Dr. Octavio Campos Fischer - UniBrasil

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

**A TRIBUTAÇÃO PROGRESSIVA DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA  
COMO INSTRUMENTO AUXILIAR NA BUSCA PELA CONCRETIZAÇÃO DA  
JUSTIÇA FISCAL NO BRASIL**

**THE PROGRESSIVE TAXATION OF TAX INCOME OF PHYSICAL PERSON AS  
AUXILIARY INSTRUMENT IN THE SEARCH BY IMPLEMENTATION THE  
FISCAL JUSTICE IN BRAZIL**

**Tatiele Gisch Kuntz <sup>1</sup>**  
**Hugo Thamir Rodrigues <sup>2</sup>**

**Resumo**

A tributação do imposto sobre a renda, além de se constituir em uma importante fonte de arrecadação para os cofres do Estado, pode, e deve ser visualizado como meio para efetivação dos objetivos da República. Para isso, optou-se por uma abordagem qualitativa. Concluiu-se que, apesar de existir um longo caminho a percorrer para efetivar a justiça social, a progressividade do imposto sobre a renda das pessoas físicas, fundada no princípio da capacidade contributiva, pode ser compreendida como um mecanismo de concretização do princípio da igualdade e, conseqüentemente, dos objetivos fundamentais do próprio Estado Democrático de Direito.

**Palavras-chave:** Imposto de renda, Justiça fiscal, Progressividade

**Abstract/Resumen/Résumé**

The income tax taxation, besides being an important source of revenue for the State Treasury, can, and should, be understand as a way to achieve the aims of the Republic. For this, is chosen a qualitative approach. In conclusion, although there is a long way to go to accomplish social justice through taxation instruments in Brazil, the progressivity of the income tax of individuals, based on the ability to pay principle, can be understood as a mechanism to realize the equality principle and so the fundamental aims of the democratic state ruled by law.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Income tax, Fiscal justice, Progressiveness

---

<sup>1</sup> Mestranda em Direito na Universidade de Santa Cruz do Sul – Unisc. Pós-graduada em Direito Público. Advogada.

<sup>2</sup> Doutor em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina (Ufsc). Mestre em Desenvolvimento Regional pela Universidade de Santa Cruz do Sul/RS (Unisc). Professor do PPGD da Unisc.



## 1. INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF) instituiu no Brasil o chamado Estado Democrático de Direito, o qual tem como objetivo fundamental, dentre outros, a redução das desigualdades sociais, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária e a promoção do bem de todos.

Nessa perspectiva, não há dúvidas de que a atividade tributária pode e deve ser vista como um importante instrumento auxiliar na busca e efetivação dos objetivos fundamentais do Estado.

No entanto, para que isso ocorra, o Estado ao instituir ou majorar qualquer tributo deve respeitar e observar as mais diversas diretrizes e princípios constitucionais, notadamente, no caso da tributação sobre a renda das pessoas físicas, os princípios da capacidade contributiva e da progressividade, os quais são responsáveis por densificar, a partir dos ensinamentos de J. J. Gomes Canotilho, âmbito tributário, o princípio da igualdade, lastreando-se na ideia de justiça social de Klaus Tipke.

Nesse contexto, surgiu a inquietação que levou ao aprofundamento da temática, pois se entende que o imposto sobre a renda é um dos tributos que melhor se presta a realizar a equidade na distribuição da carga tributária.

Contudo, o que se verifica é que apesar da Constituição Federal determinar que o IRPF seja informado, dentre outros critérios, pela progressividade, verifica-se que a legislação atual do referido tributo somente prevê a existência de quatro alíquotas, quais sejam: 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%, o que tende a comprometer o atendimento da determinação constitucional, ocasionando tanto o retrocesso social quanto do próprio Estado Democrático de Direito.

Diante da importância do assunto, o presente estudo se justifica, pois irá verificar como a efetiva progressividade do imposto de renda das pessoas físicas, pode se configurar como política pública atenuante das desigualdades (inclusões e exclusões) sociais no Brasil, desde que respeitada à capacidade contributiva dos cidadãos, de modo que esses somente sejam onerados na medida de suas possibilidades.

A indagação que se coloca, portanto, pode ser resumida na seguinte indagação: A progressividade do imposto de renda pessoa física, à luz do princípio da capacidade contributiva, pode se configurar como instrumento atenuante das desigualdades (inclusões e exclusões) sociais no Brasil?

Para exame do proposto, realizou-se um estudo de cunho qualitativo visando a interpretação e análise dos dados por meio da pesquisa bibliográfica. Utilizou-se, ainda, o método indutivo, o qual visa que o pesquisador chegue a conclusões mais amplas do que o conteúdo estabelecido pelas premissas nas quais está fundamentado.

Assim, a reflexão que segue, no primeiro momento, busca analisar, sem nenhuma pretensão de esgotar o problema, a tutela do imposto de renda pessoa física na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional (CTN). Após passa-se a discorrer, a partir de uma leitura sistemática da Constituição Federal, a respeito de alguns princípios informadores do aludido imposto. Por fim, faz-se uma breve explanação a respeito de como uma efetiva progressividade do imposto de renda das pessoas físicas, com base no princípio da capacidade contributiva, pode se configurar como um instrumento de justiça fiscal.

## **2. NOÇÕES SOBRE O IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO**

A Constituição, em seu artigo 1º, enumera como fundamentos da República Federativa do Brasil, a soberania; a cidadania; a dignidade da pessoa humana; os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político. Do mesmo modo, estabelece que a República Federativa do Brasil se constitui em um Estado Democrático de Direito.

Para Bolzan de Moraes (2000, p. 82), o Estado Democrático de Direito, instituído pela Carta de 1988, é uma espécie de evolução dos modelos estatais até então conhecidos, porquanto “emerge como um aprofundamento da fórmula, de um lado, do Estado de Direito e, de outro, do *Welfare State*”, possuindo como uma de suas principais características a atuação do cidadão na administração pública.

Assim, para que o Estado Constitucional tenha as características identificadas pelo constitucionalismo moderno e seja, efetivamente, considerado como um Estado Democrático de Direito, deve “estabelecer uma conexão interna entre a democracia e o Estado de direito” (CANOTILHO, 2002, p. 93).

Deste modo, “a base do conceito de Estado Democrático de Direito é, sem dúvida, a noção de *governo do povo*, revelada pela própria etimologia do *termo democracia* [...]” (DALLARI, 2001, p. 145).

Ainda, segundo os ensinamentos de Canotilho (2002, p.100) é o princípio da soberania popular que “serve de “charneira” entre o “Estado de direito” e o “Estado democrático” possibilitando a compreensão da moderna fórmula *Estado de direito democrático*”.

Não obstante isso, para Streck (2002, p.128), a noção de Estado Democrático de Direito está, ainda, indissociavelmente ligada à concretização dos direitos fundamentais, pois representa a possibilidade “do resgate das promessas da modernidade”, dentre as quais se destacam: a igualdade formal e material, bem como a justiça social.

Nessa perspectiva, de um Estado de Direito Democrático, que visa assegurar o exercício de direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça, no qual a soberania popular deve prevalecer, a Constituição Federal de 1988 adotou o modelo federalista de organização e distribuição do poder estatal em Entes federados dotados de autonomia.

Em razão disso, “as entidades componentes da federação brasileira são pessoas políticas de Direito Público interno, que integram a estrutura político- administrativa da República pátria” (BULOS, 2009, p. 725).

Tais entidades correspondem à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, todos dotados de autonomia, segundo o que dispõe o artigo 18, *caput*, da Constituição Federal.

Autonomia essa, que, ao ser conferida, importa, necessariamente, tanto em descentralização do poder administrativo quanto do político, tendo-se, então, como principal característica do federalismo – a desconcentração do poder.

Nas palavras de Kelsen (1998), a descentralização se conceitua como uma repartição de poderes, ou seja, de um lado encontra-se a esfera federal e de outro as unidades autônomas que possuem relativa independência, autonomia política organizacional e, principalmente, financeira.

Em razão disso, vê-se que a Constituição buscou realizar o equilíbrio por meio de um sistema de repartição das competências tributárias, tendo-as como indelegáveis por norma infraconstitucional e protegidas pelo manto do princípio federativo quanto às emendas constitucionais, muito embora o conteúdo do Simples Nacional possa dar azo a discussões sobre o valor de tal princípio quando confrontado com o teor conjugado de outros mandamentos também constitucionais.

Nesse diapasão, verifica-se, portanto, que aquele ente que pode tributar, também, pode aumentar, minorar, parcelar, isentar, remir, anistiar ou, até mesmo, não tributar, desde que respeitados e observados os limites da Constituição Federal, que é considerada, nas palavras de Carrazza (2002) a lei tributária fundamental.

No entanto, sobre o assunto, Carvalho (2000, p. 212-213) adverte que a competência tributária, “consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”, não pode ser confundida com a capacidade ativa tributária, pois “uma coisa é

poder legislar [...] outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo”.

Assim sendo, em que pese à competência tributária e a capacidade tributária serem atribuídas aos entes estatais pela Constituição, essa pode ser instituída por lei, diferentemente do que ocorre com aquela. Logo, a capacidade tributária pode “ser delegada por uma pessoa jurídica de Direito Público a outra”, já que “compreende as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária” (MACHADO, 2010, p. 34).

Em suma, pode-se dizer que a competência tributária, exercida pelo Poder Legislativo, “exaure-se com a edição da lei veiculadora da norma jurídica tributária”, ou seja, “uma vez exercitada, desaparece, cedendo passo à capacidade tributária ativa” (CARRAZZA, 2002, p. 433).

Todavia, cumpre mencionar que a competência tributária e, conseqüentemente, o poder de tributar da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, encontra seu limite no disposto pelos 150 a 152, dentre outros, da Constituição Federal, os quais além de estabelecerem as limitações ao poder de tributar, também, instituem princípios importantes de direito tributário, dentre os quais se destaca: o da legalidade, o da igualdade, o da anterioridade, o da vedação aos efeitos do confisco e da não limitação ao tráfego de pessoas ou bens.

Desse modo, observa-se que a Constituição, mediante preceitos especificamente endereçados à tributação (modo direto) ou enquanto disciplina outros direitos (modo indireto), procurou limitar, desde a origem, o exercício da competência tributária, a fim de assegurar garantias aos contribuintes (CARRAZZA, 2002).

Não obstante, sob a perspectiva da ordem econômica e financeira, nota-se que a Constituição Federal, em seu artigo 170, positivou que a república tem por finalidade assegurar a todos uma existência digna, de acordo com ditames da justiça social e, entre os vários princípios, a redução das desigualdades regionais e sociais, com fundamento da valorização do trabalho humano e na livre iniciativa.

Deste modo, verifica-se que Constituição, ao estabelecer como um dos princípios da ordem econômica, a redução das desigualdades sociais e regionais, buscou assegurar a efetividade de um dos objetivos fundamentais da república, conforme se verifica de uma leitura conjunta do disposto no inciso III do art. 3º e no inciso VII do art. 170.

Do mesmo modo, constata-se que a Constituição Federal ao conferir, em seu artigo 145, poderes a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para instituir tributos, preocupou-se em dispor, no parágrafo primeiro do referido artigo, que “os impostos terão

caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Isso porque, em um Estado Democrático de Direito, “a exigência da tributação de acordo com afetiva capacidade contributiva significa, concomitantemente, um dever e um direito de cidadania” (BUFFON, 2009, p. 149).

Com base no exposto, percebe-se que “o tributo tem lugar central no Estado Democrático de Direito e se constitui em ferramenta para a concretização dos direitos fundamentais”. No entanto, para que isso ocorra, a adequada compreensão da tributação deve ter como base a noção de que essa não pode, apenas, objetivar a arrecadação de recursos e contribuir na promoção de políticas públicas, pois deve, também, “cumprir com o caráter solidário e redistributivo via arrecadação” (BUFFON; MATOS, 2015, p. 145).

No que se refere ao imposto de renda das pessoas físicas, um dos tributos de maior arrecadação do país e objeto do presente estudo, não é diferente, de acordo com Queiroz (2004).

Conforme discorrido acima, a Constituição de 1988, “fiel à tradição republicana de repartição e explicitação das competências tributárias”, em seu artigo 153, inciso III e parágrafo 2º, inciso I<sup>1</sup>, confere a União à prerrogativa de instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (LEONETTI, 2003, p. 33).

Para Machado (2010, p. 331), é plenamente justificável que o imposto de renda seja de competência federal, pois somente assim esse importante tributo “pode ser utilizado como instrumento de redistribuição de renda, buscando manter em equilíbrio o desenvolvimento econômico das diversas regiões”.

Contudo, para que se saiba o que tributar a título de imposto de renda, faz-se necessária à compreensão da abrangência do conceito de renda. Para tanto, o presente estudo vale-se do que preceituam as duas principais teorias que tratam do assunto, quais sejam: a teoria da fonte e a teoria do acréscimo patrimonial.

Para teoria da fonte, renda consiste “no fruto periódico de uma fonte permanente, ou seja, o capital e/ou o trabalho”. Assim, os rendimentos que não remontem a essa fonte permanente, como por exemplo, as heranças, as doações e os prêmios de loteria, estariam fora desse conceito. A teoria do acréscimo patrimonial, por sua vez, entende como renda “todos os “rendimentos líquidos”, inclusive valorizações não realizadas”. Portanto, todos os bens de consumo imediato de uma residência, assim como presentes, heranças e prêmios de loteria são

---

<sup>1</sup> 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; [...].

compreendidos como renda para essa teoria e, deste modo, sujeitos à tributação (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 79- 80).

Nesse diapasão, verifica-se que as teorias não apresentam um consenso sobre o conceito de renda, contudo, a partir delas é possível uma compreensão do real alcance do disposto no supramencionado artigo 153, III. Isso porque, a Constituição ao conferir à União a competência para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, já trouxe, no seu texto, de maneira implícita, “o conceito de renda definido no art. 43 do Código Tributário Nacional”<sup>2</sup>. É o que a doutrina alemã chama de “efeito recíproco” entre a Constituição e leis ordinárias (*Wechselwirkung*), conforme lecionam TIPKE e YAMASHITA (2002, p. 82).

Nesse ínterim, pode-se dizer que o CTN aderiu à teoria do acréscimo patrimonial, de maneira que veio a ser recepcionado pela Constituição Federal de 1988 em tudo aquilo que não a contrariasse, pois não se pode admitir a “tributação de algo que na verdade em momento algum ingressou no patrimônio, implicando incremento do valor líquido deste” (MACHADO, 2010, p. 333).

Isso porque, conforme visto, para a teoria do acréscimo patrimonial, o conceito de renda poderia compreender, também, rendimentos não realizados, o que, na hipótese de ser admitido pela Constituição, seria uma afronta aos princípios da capacidade contributiva e da segurança jurídica (TIPKE; YAMASHITA, 2002).

A respeito do assunto, TIPKE e LANG (2008, p. 470) lecionam que:

Nem a teoria da fonte nem a teoria do aumento do patrimônio líquido proporciona um conceito jurídico-dogmático convincente. A teoria da fonte estabelece um conceito muito restrito de renda. A separação das flutuações de valor do assim chamado patrimônio original (*Stammvermögen*) não é compatível com o princípio da capacidade contributiva. Em contrapartida o conceito de renda da teoria do aumento do patrimônio líquido não se deixa trasladar para a prática jurídica.

De tal modo, verifica-se que o conceito de renda da teoria do acréscimo patrimonial, em que pese adotado pelo Código Tributário Nacional deve, a luz dos princípios constitucionais, ser interpretado restritivamente, excluindo-se dele qualquer acréscimo patrimonial a título gratuito.

---

<sup>2</sup> 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.

Com base no exposto, entende-se que pode ser tributado a título de imposto de renda pessoa física, no Brasil, a renda, aqui entendida como “a soma de todos os rendimentos menos as deduções, ou seja, a renda disponível”, bem como os proventos de qualquer natureza, definidos como os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda. (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 94).

### **3. APONTAMENTOS SOBRE O IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA E SEUS PRINCÍPIOS INFORMADORES A PARTIR DE UMA LEITURA SISTEMÁTICA DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

A discussão acerca da normatividade dos princípios restou superada pela doutrina no século passado, de modo que “se não havia qualquer discussão acerca da normatividade das regras”, que sempre foram entendidas como normas, passou-se admitir, também, a normatividade dos princípios e, por via de consequência, “o gênero “norma” passou a contemplar duas espécies: as regras e os princípios” (BUFFON, 2009, p.160).

Nessa perspectiva, de que os princípios, assim como as regras, possuem caráter normativo, Canotilho (2002, p. 1147) estabelece diferenças qualitativas entre ambos ao entender que os princípios “[...] são normas jurídicas impositivas de uma otimização, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionalismos facticos e jurídicos”. As regras, por sua vez, são normas que impõem, permitem ou proíbem determinada conduta, que pode ou não ser cumprida.

Dessa forma, no caso de eventual colisão, os princípios, diferentemente do que ocorre com as regras, que devem ser cumpridas exatamente do modo como foram prescritas, podem ser harmonizados e seus valores e interesses ponderados em relação a outros princípios (CANOTILHO, 2002).

Assim, a partir da compreensão que os princípios e as regras são espécies de normas jurídicas, dadas as distinções acima apontadas, Canotilho (2002, p. 1148) concebe a Constituição como um “sistema aberto de regras e princípios”, que é assim definido por estar “apto a captar as mudanças inerentes à evolução de cada sociedade”.

No que se refere aos princípios, foco de interesse do presente estudo, esses, segundo Canotilho (2002), possuem a seguinte tipologia: a) princípios jurídicos fundamentais; b) princípios políticos constitucionalmente conformadores; c) princípios constitucionais impositivos; e d) princípios-garantia.

Relativamente aos primeiros, os princípios jurídicos fundamentais, seriam assim considerados “os princípios historicamente objectivados e progressivamente introduzidos na consciência jurídica”, os quais “encontram uma recepção expressa ou implícita no texto constitucional”. Tais princípios pertencem ao ordenamento jurídico, constituindo-se em “um importante fundamento para a interpretação, integração, conhecimento e aplicação do direito positivo”. (CANOTILHO, 2002, p. 1151).

Já os princípios políticos constitucionalmente conformadores, explicitariam “as valorações políticas fundamentais do legislador constituinte”. Neles “se condensam as posições políticas nucleares e se refletem a ideologia inspiradora da constituição” (CANOTILHO, 2002, p. 1152).

Quanto aos princípios constitucionais impositivos, nestes, por sua vez “subsumem-se todos os princípios que impõem aos órgãos do Estado, sobretudo ao legislador, a realização de fins e a execução de tarefas” (CANOTILHO, 2002, p.1152).

Por fim, os princípios-garantia, os quais visam assegurar de maneira direta e imediata efetivas garantias os cidadãos, para isso, lhes é “atribuída uma densidade de autêntica norma jurídica e uma força determinante, positiva e negativa” (CANOTILHO, 2002, p. 1153).

Posta essa classificação, faz-se imperioso referir que, apesar do entendimento de que a Constituição deve ser entendida como um sistema aberto, Canotilho entende que as normas constitucionais possuem diferentes graus de densidade semântica, ou seja, diferentes graus de concretização.

Objetivando elucidar a questão, colaciona-se a lição de Canotilho (2002, p. 1159):

A articulação de princípios e regras de diferentes tipos e características, iluminará a compreensão da constituição como um sistema interno assente em princípios estruturantes fundamentais que, por sua vez, assentam em subprincípios e regras constitucionais concretizadoras desses mesmos princípios.

Portanto, pode-se afirmar, então, que os princípios servem de fundamento às regras, ou seja, desempenham uma função normogenética em relação a essas, servindo de alicerce para o ordenamento jurídico (BUFFON, 2009).

Nessa perspectiva, Mello (2008, p. 942-943) define princípio como o “mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhe o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência”.

Ataliba, de forma semelhante, (2007, p.34) leciona que os “princípios são linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico”, na medida em que



“apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo”.

No entanto, convém ressaltar que isso não quer dizer que os princípios positivados sejam superiores as regras, também positivadas, pois “o princípio da unidade hierárquico-normativa significa que todas as normas contidas numa constituição formal têm igual dignidade” (CANOTILHO, 2002, p. 1169).

Nesse panorama, da Constituição como um sistema aberto, passa-se a análise dos princípios constitucionais informadores do imposto de renda pessoa física, a qual buscará a fundamentação teórica que entende que a tributação do referido imposto deve ser progressiva e estar adequada à concreta capacidade contributiva dos cidadãos.

Como visto anteriormente, a Constituição Federal de 1988 institui no Brasil um Estado Democrático de Direito, “o qual está alicerçado nos princípios da dignidade da pessoa humana, da igualdade substancial e da solidariedade”. No entanto, para que esses princípios basilares, bem como os objetivos fundamentais da República sejam alcançados, a carga tributária deve ser dividida de forma que a efetiva capacidade contributiva dos cidadãos seja respeitada, pois, caso contrário, não haverá redução das desigualdades sociais, a dignidade humana continuará sendo aviltada pela miséria e “a meta da solidariedade social permanecerá como mera utopia acadêmica” (BUFFON, 2009, p. 175).

No que tange ao princípio da capacidade contributiva, esse se encontra expresso no §1º do artigo 145 da Constituição, cujo trecho se destaca no seguinte ponto: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]”.

Aqui, cumpre frisar que apesar da utilização da expressão sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, na primeira parte do referido texto constitucional, essa, de maneira alguma, “pode ser entendida no sentido de que, apenas, ocasionalmente, os impostos, ditos pessoais [...] poderiam estar adstritos à efetiva capacidade econômica do sujeito passivo”, pois tal afirmação restringiria, por exemplo, a aplicação do §1º do artigo 145 ao imposto de renda das pessoas físicas (BUFFON, 2009, p. 171).

A respeito do tema, Tipke e Yamashita (2002, p. 27) dispõem: “Se com o trecho introdutório “sempre que possível (...)” o constituinte queria dizer que basta criar um princípio meramente programático, não vinculante para o legislador, este passaria ao largo das necessidades do Estado de Direito”.

Com tal base, verifica-se que não é possível uma interpretação taxativa do disposto no § 1º do artigo 145 da Carta de 1988, em que pese o entendimento de que constituinte procurou nortear o legislador, a fim de que os impostos tivessem uma exigência justa.

Dessa maneira, o princípio da capacidade contributiva pode ser entendido da seguinte forma: “todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos”, ou seja, quanto mais alta a renda, mais alto o imposto” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 31).

A respeito do tema, Costa (2003, p. 107) preconiza que o conceito de capacidade contributiva pode ser “definido como a aptidão da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem pericimento da riqueza lastreadora da tributação”.

Assim, para Carrazza (2009, p. 115), uma lei que, ao ser aplicada ao caso concreto, não leve em consideração “a distinta aptidão que alguns sujeitos passivos tem, em relação aos demais, para suportar a carga financeira de impostos que alcançam diretamente a pessoa do contribuinte (caso do IR)”, viola o princípio da capacidade contributiva.

Em outras palavras, diante das exigências tributárias, o princípio da capacidade contributiva, que é um dos alicerces para concretização da justiça social, segundo Coelho (2004), objetiva exigir mais daqueles que possuem melhor condições econômicas e menos daqueles economicamente hipossuficiente.

Diante do exposto, observa-se que, apesar do princípio da capacidade contributiva não exigir a progressividade tributária, “a essência política do imposto de renda é a alíquota progressiva [...] A progressão do imposto de renda realiza estatal-socialmente justiça redistributiva” (TIPKE; LANG, 2008, p. 450).

Relativa à progressividade, cumpre lembrar que a Constituição ao atribuir a União à competência para instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, determinou, expressamente, no § 2º, I, do artigo 153, que referido imposto fosse submetido a três critérios, quais sejam: generalidade, universalidade e progressividade.

Por generalidade, entende-se que imposto deve alcançar a todos que se sujeitam a sua incidência, independentemente raça, sexo, credo ou cargo que ocupam, ou seja, esse critério objetiva vedar privilégios e discriminações entre os contribuintes (CARRAZZA, 2009).

Dessa forma, observa-se que a generalidade visa, acima de tudo, impedir que haja o tratamento diferenciado na repartição da carga tributária e, especialmente, discriminações e privilégios, pois o contribuinte ao se enquadrar no fato impositivo do imposto e possuir capacidade, não pode se eximir de arcar com o tributo.

Já a universalidade, objetiva que o imposto sobre renda alcance todos os ganhos, lucros ou rendas auferidas pelo contribuinte, independentemente de sua espécie ou gênero, dentro do território brasileiro ou exterior, desde que respeitados os acordos que tratam a respeito da bitributação internacional. Esse critério visa, ainda, “impedir que apenas uma parte dos rendimentos obtidos pelo contribuinte seja levada à tributação” (CARRAZZA, 2009, p. 69).

Para Oliveira (2008, p. 255), a universalidade “requer que sejam considerados todos [...] fatores positivos e negativos que compõe o patrimônio [...], bem como a universalidade de todos os fatores que o aumentam ou diminuem” dentro de um período de tempo (marco inicial e final) fixado pela lei.

A progressividade, por sua vez, implica que a alíquota de incidência do tributo “aumente em percentuais à medida que aumentam as grandezas de valores que compõem a base de cálculo” (QUEIROZ, 2004, p.39).

Nesse sentido, Buffon (2003, p. 81) refere que “o princípio da progressividade tributária implica, dentro de uma concepção tradicional, elevação da exigência de tributos à medida que cresce a capacidade de contribuir para com a coletividade”.

Diante disso, verifica-se que a progressividade pode ser entendida como um reforço ao conteúdo do princípio da capacidade contributiva “e se justifica diante das possibilidades que podem ser exploradas para fins de redistribuição de renda” (BUFFON; MATOS, 2015, p. 170).

De qualquer sorte, “diferentemente do que se poderia pensar em uma análise superficial, uma efetiva progressividade de alíquotas significaria redução do imposto de renda a pagar, para a maioria dos contribuintes”. Isso porque, apesar de muitos, atualmente, se submeterem a incidência da maior alíquota existente, após a devida readequação, certamente, haveria uma redução do imposto a pagar, ainda mais por parte daqueles que possuem uma renda menor (BUFFON, 2009, p. 193).

Em vista disso, compreende-se que para a concretização da justiça fiscal, que está ancorada na regra da igualdade, é necessário “que os ônus fiscais sejam distribuídos aos sujeitos passivos em proporção à capacidade contributiva econômica; que isto vale especialmente no Direito Tributário da Renda” (TIPKE; LANG, 2008, p. 199).

#### **4. TRIBUTAÇÃO PROGRESSIVA DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA COMO INSTRUMENTO DE REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS**

A tributação, especialmente, a progressiva, frente aos fins de um Estado Democrático de Direito, somada as diretrizes do sistema tributário e do Estado fiscal social, é um importante instrumento na busca pela concretização dos direitos fundamentais, na medida em que, observada a capacidade contributiva, se “pode exigir de cada cidadão aquilo que ele tem condições de entregar para colaborar com os demais, exercendo assim seu dever/direito de cidadania” (BUFFON; MATOS, 2015, p. 143).

Não obstante isso, também, deve ser levado em consideração que o critério da progressividade, que é “consecutório natural dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva”, constitui-se como um grande aliado para que haja uma melhor redistribuição de renda que, por via de consequência, “auxilia a concretização da igualdade material (concreta e substancial), consagrada em nosso Estado Democrático de Direito” (CARRAZZA, 2009, p. 72-73).

Isso porque, tanto o Estado de Direito, dependente de impostos, como a comunidade de contribuintes, possuem na justiça fiscal o seu valor supremo (TIPKE; YAMASHITA, 2002).

No entanto, a fim de se compreender no que consiste a justiça fiscal, faz-se imperiosa a compreensão do que vem a ser entendido por justiça, tendo-se como base o posicionamento seguido por Tipke.

Ao mesmo tempo em que o conceito valorativo de justiça é o mais fundamental do Direito, ele também pode ser visto como o mais abstrato, pois tende “a ser preenchido com retórica ilusão ou frases ocas ou com fórmulas que nada mais acrescentam além do próprio conceito de Justiça” (TIPKE, 2012, p. 14).

Para o autor (2012, p. 15), justiça, de um modo geral, “pressupõe Princípios, Valores ou Regras – estas entendidas como tendo um conteúdo equivalente aos anteriores. Os Princípios velam por uma medida unitária, impedem que se meça por diferentes medidas, coíbem [...] a arbitrariedade”.

Assim sendo, pode-se dizer que a não observância de princípios torna uma sociedade menos igualitária, justa e solidária, segundo defendem Tipke e Yamashita (2002).

Não obstante isso, os doutrinadores (2002, p. 20) referem que “a existência de princípios é [...] apenas o pressuposto básico para a justiça. Ela cria apenas justiça formal”. Assim, mesmo que todos sejam tratados, formalmente, de modo igual, podem não serem tratados de maneira justa, caso o princípio ou o critério não seja justo. Portanto, a justiça material “exige orientação por princípios”.

Desse modo, se o objetivo é alcançar a justiça, cumpre advertir que, não é qualquer princípio que a fundamenta, pois esse deve, antes de tudo, ser adequado à realidade de um

campo específico do direito, já que há diferenças entre os princípios que fundam a justiça penal, a tributária, a do seguro social entre outras (TIPKE, 2012).

Contudo, para o autor (2012, p.16), independentemente do ramo do direito, a justiça é garantida pela igualdade perante a lei. No que se refere ao direito tributário, “pela igualdade na distribuição da carga tributária (*Gleichbelastung*)”.

Portanto, “não basta que o imposto seja legal, pois mister se faz que, acima de tudo, o tributo seja justo, tendo por causa jurídica uma situação fática representativa da capacidade contributiva” (MORAES, 1999, p. 118).

Assim sendo, pelo menos em tese, o princípio da igualdade garante um sistema tributário justo, ou seja, que não dá lugar as arbitrariedades e aos privilégios, pois “assegura que situações equivalentes venham tratadas do mesmo modo, e situações não- equivalentes, de modo diverso” (CARRAZZA, 2009, p. 327).

Portanto, verifica-se que “o conceito de justiça fiscal não existe isolado, como um conceito exclusivamente jurídico, mas que depende de seu contexto, inclusive econômico e de considerações de eficiência” (SILVEIRA, 2009, p.84).

Nessa seara, pode-se concluir que o conceito indeterminado de justiça é concretizado da seguinte forma: “justiça por meio de tratamento isonômico; tratamento isonômico segundo um critério adequado à matéria; justiça social- tributação socialmente justa com base num princípio adequado à matéria [...]” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 22).

Deste modo, verifica-se que a igualdade tributária é pressuposto para que haja justiça, “razão pela qual o tratamento desigual – a priori injusto – apenas se fundamenta quando o objetivo visado é a efetiva busca do bem comum” (BUFFON, 2003, p. 66).

A respeito do assunto, Tipke (1998, p. 69) afirma:

O princípio da igualdade é uma decorrência do postulado da justiça. Sacrificando-se a justiça por qualquer motivo que não se considere totalmente irrelevante, então não se conferirá – como exige um estado de direito – um valor prioritário mas secundário. Exige-se que se valorize, de um lado, a justiça tributária, e de outro o objetivo que se pretende seja justificado através da exceção à regra jurídica tributária. [...] A exceção a regra da justiça somente se justifica se deste modo o bem comum se vir melhor servido que com a pura justiça tributária. Tal ponderação leva claramente a outro resultado que, não a exceção da justiça por qualquer razão que não se considere completamente imaterial.

Nesse diapasão, Buffon (2003, p.66) sustenta que, na Constituição Brasileira, o “bem comum” referido por Tipke corresponde aos objetivos fundamentais da República, que estão positivados no artigo 3º, do texto constitucional, “posto que, em última análise, pode-se afirmar que tais objetivos constituem a razão da existência do Estado”.

À vista disso, faz-se imperioso consignar que para Leonetti (2003, p. 173) “qualquer forma, modalidade ou espécie de Justiça que se possa conceber ou admitir [...] é também, e sobretudo, uma Justiça Social”. É o que se verifica no caso da tributação sobre a renda das pessoas físicas.

Assim, “é o imposto de renda o imposto ideal para o princípio da capacidade contributiva” (TIPKE, 2012, p. 2), pois pode ser exigido em conformidade com o montante da renda auferida pelo cidadão, nada melhor que ele seja balizado pela progressividade de alíquotas.

Lembrando que existem duas espécies de progressividade, quais sejam: a fiscal e a extrafiscal. Todavia, quando se trata do “aumento da exigência fiscal na medida em que cresce a capacidade de cooperar com a sociedade, por meio de alíquotas maiores quanto maior for a base de cálculo”, a progressividade apresentada, é a fiscal (BUFFON; MATOS, 2015, p. 170).

Apesar disso, convém lembrar que não se pode falar em capacidade contributiva e tampouco em progressividade, enquanto a renda do cidadão não ultrapassar o mínimo existencial, já que “o Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve devolver” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 34).

É justamente em razão disso que se busca demonstrar que as alíquotas da atual tabela do imposto de renda das pessoas físicas devem revistas, a fim de que esse tributo, a luz do princípio da capacidade contributiva, tenha mais e melhores distribuídas alíquotas progressivas e, com isso, se estabeleça uma efetiva justiça fiscal.

No Brasil, atualmente, existem, como já dito, somente quatro alíquotas incidentes sobre a renda das pessoas físicas, quais sejam: 7,5% para aqueles que possuem renda mensal de R\$ 1.903,99 até R\$ 2.826,65; 15% para os contribuintes que ganham de R\$ 2.826,66 até R\$ R\$ 3.751,05; 22,5% para aqueles que têm rendimentos entre R\$ 3.751,06 e R\$ 4.664,68 e 27,5% para os contribuintes que auferem renda acima de R\$ 4.664,68. Assim sendo, verifica-se que são tributados com a mesma alíquota de 27,5%, tanto os contribuintes que possuem renda de R\$ 4.664,69, bem como aqueles que ganham milhões de reais.

Diante disso, Queiroz (2004, p.417) argumenta que a incidência do imposto sobre renda, hoje, “consagra verdadeira quebra dos princípios constitucionais”, dentre os quais, aqui, se destaca o da legalidade, da igualdade, da progressividade, da universalidade, da generalidade e da pessoalidade, “o que resulta em não possibilitar a aferição da real capacidade contributiva das pessoas físicas e implica na violação da isonomia”.

É em razão disso que se entende que a tributação sobre a renda deve considerar, também, a “distinção entre os diversos momentos do ciclo econômico de uma pessoa e não apenas o

fenômeno estático do recebimento em determinado período”, pois uma vez alterada a capacidade contributiva do sujeito, igualmente, deve ser modificado o percentual da alíquota aplicada ao imposto (SILVEIRA, 2009, p.155).

Aqui, cumpre ressaltar que é sabido que Estado fiscal social contemporâneo “tem na figura dos impostos a sua principal fonte de recursos”, Todavia, esse mesmo Estado, não pode se olvidar em reconhecer que a tributação é, também e, sobretudo, “um importante instrumento direcionado à redução das desigualdades sociais [...], a partir da sua função redistributiva, que se fundamenta na solidariedade e na capacidade contributiva” (BUFFON; MATOS, 2015, p. 272).

Deste modo, para que a tributação do imposto sobre a renda das pessoas físicas cumpra sua finalidade, há de se reconhecer a necessidade de harmonizar a progressividade das alíquotas com o princípio da capacidade contributiva, a fim de que esse importante tributo atenda aos objetivos fundamentais da República e, conseqüentemente, possa ser visto como instrumento atenuante das desigualdades sociais.

## **5. CONCLUSÃO**

A partir da análise realizada, verificou-se que apesar da Constituição Federal de 1988 ter instituído, no Brasil, um Estado Democrático de Direito, há um longo caminho a ser trilhado, a fim de que esse modelo de Estado seja concretizado no país. Isso porque, sua implementação fática está condicionada a realização dos objetivos fundamentais da República, sobretudo à redução das desigualdades sociais e a construção de uma sociedade mais justa, livre e solidária.

Dentro dessa concepção, constatou-se que a tributação, em especial aquela fundada em princípios constitucionais, pode ser vista como instrumento colocado à disposição do Estado na busca da igualdade material, haja vista que é possível, por meio da imposição de tratamento tributário diferenciado, minimizar as desigualdades existentes na sociedade.

Nessa linha, observou-se que o imposto sobre a renda das pessoas físicas é um dos tributos que melhor se presta a realizar uma distribuição equânime da carga tributária, por se revestir, dentre outros, pelos princípios da capacidade contributiva e da progressividade, os quais são indispensáveis para a construção de um sistema tributário que possa ser chamado de justo.

Logo, a elevação das alíquotas do IRPF à medida que cresce a capacidade do sujeito passivo de contribuir para com a coletividade, se traduz numa das formas efetivação do próprio

Estado Democrático de Direito, desde que, obviamente, a imposição tributária não atinja o mínimo vital e, tão pouco, seja utilizada como instrumento de confisco.

Não obstante, constatou-se, também, que apesar de todas as suas possibilidades, a tributação do IRPF não vem sendo exercida adequadamente, pois a simples imposição de alíquotas progressiva sobre a renda ou proventos auferidos, sem outros princípios que a embasam, não é garantia de uma carga tributária justa.

Tal fato ocorre, porque, atualmente, a progressividade do IRPF não se encontra alinhada ao princípio da capacidade contributiva, o que, no entanto, pode ser modificado, desde que haja a ampliação do número de alíquotas do referido tributo, o aumento dos valores incidente sobre cada uma das faixas de renda e a majoração do limite de isenção.

Em vista disso, verificou-se que urge, no Brasil, a necessidade de se revisar e reestruturar tanto a legislação quanto a forma de cobrança do IRPF, a fim de que esse imposto deixe de desprezar muitos dos princípios constitucionais que regem a sua tributação e passe a ser visto como um mecanismo à disposição do Estado para que ele possa atingir seus fins, sobretudo aqueles preconizados no art. 3º da Constituição Federal.

Observou-se, pois, que não se faz necessária uma mudança no texto constitucional para que a tributação sobre a renda das pessoas físicas venha atuar como instrumento minimizador das desigualdades, mas, apenas, que os princípios de uma carga tributária justa, os quais já se encontram consagrados na Constituição, sejam observados e aplicados em consonância com o modelo de Estado ora vigente.

Por fim, concluiu-se que a progressividade do IRPF, à luz do princípio da capacidade contributiva, pode se configurar como instrumento atenuante das desigualdades (inclusões e exclusões) sociais no Brasil, desde que a tributação desse importante imposto deixe de ter, apenas, caráter meramente arrecadatório e cumpra adequadamente com as suas funções fiscal e social.

## **REFERÊNCIAS**

ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2007.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 20 set. 2015.



\_\_\_\_\_. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 24 set. 2015.

\_\_\_\_\_. Secretaria da Receita Federal. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica#tabelas-de-incid-ncia-mensal>>. Acesso em: 29 set. 2015.

BOLZAN DE MORAIS, Jose Luis. Revistando o Estado!: da crise conceitual à institucional (constitucional). In: *Anuário do Programa de Pós Graduação em Direito-Mestrado/Doutorado*. São Leopoldo: Unisinos, 2000.

BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade da pessoa humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

\_\_\_\_\_. *O princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Memória Jurídica Editora, 2003.

\_\_\_\_\_. MATOS, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil no século XXI: uma abordagem hermenêutica crítica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

BULOS, Uadi Lammego. *Curso de Direito Constitucional*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CANOTILHO, Jose Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e teoria da Constituição*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2002.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

\_\_\_\_\_. *Curso de direito constitucional tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

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

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

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

KELSEN, Hans. *Teoria geral do Direito e do Estado*. Tradução de Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. São Paulo: Manole, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.

QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda – Requisitos para uma Tributação Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

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

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

SILVEIRA, Paulo Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

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

TIPKE, Klaus. Sobre a Unidade da Ordem Jurídica. In: SCHOUERI, Luiz Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). *Direito tributário: estudo em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 60-70.

\_\_\_\_\_. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Ed., 2012.

\_\_\_\_\_; LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*, Vol.I. Tradução da 18. ed. alemã, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Ed, 2008.

\_\_\_\_\_; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.