XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC/DOM HELDER CÂMARA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

RAFHAEL FRATTARI

RENATA ALBUQUERQUE LIMA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2015 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – Conpedi
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR
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

Conselho Fiscal
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR
Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches - UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)
Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias
Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC
Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU
Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC
Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC
Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM
Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA
Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladmir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara;
coordenadores: Rafhael Frattari, Renata Albuquerque Lima, Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-094-7
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: DIREITO E POLÍTICA: da vulnerabilidade à sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2 Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI - UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara (25. : 2015 : Belo Horizonte, MG).

CDU: 34

CONPEDI
Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC /DOM HELDER CÂMARA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

A variedade de temas e problemas discutidos nos trabalhos apresentados e a distribuição nacional dos seus autores e dos programas representados demonstram a pujança do direito tributário, na quadra atual. Aliás, a própria quantidade de pesquisas apresentadas, que exigiu a divisão em dois grupos de trabalhos, é prova da riqueza da disciplina. Por isso, não é o caso de abordar individualmente cada um dos problemas suscitados, tarefa hercúlea e que foge aos parâmetros estabelecidos.

O núcleo temático mais discutido foi o da Justiça Fiscal, seja como critério para a definição de políticas públicas de desenvolvimento sócio-ambiental, por meio de normas indutoras de comportamento, como em "Justiça Fiscal Como Mecanismo de Promoção do Desenvolvimento Nacional" e "O Custos dos Direitos e a Política Nacional de Resíduos Sólidos: a Viabilidade e a Sustentabilidade Econômico-Financeira dessa Política Pública", seja como critério de orientação para princípios jurídico-tributários relevantes, especialmente a capacidade contributiva e a progressividade. Mais de cinco trabalhos giraram em torno da aplicação da capacidade contributiva em várias situações reguladas por normas tributárias, como, por exemplo, "O Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Igualdade", "O Princípio da Capacidade Contributiva: uma Análise a Partir dos Conceitos de Eficácia e Efetividade", "O Instituto da Regressividade no Imposto de Renda da Pessoa Física", "Os Direitos fundamentais e o Princípio da Capacidade Contributiva: o caso da tributação do contribuinte com dependente físico pelo imposto de renda" . Também a progressividade foi tema de alguns trabalhos, sobretudo para defender a sua aplicação aos impostos considerados reais, como em "ITCMD Progressividade nos Estados Brasileiros" e "O Princípio da Capacidade Contributiva e a sua Efetivação no ITBI".

Também as relações entre o contribuinte e a administração pública foram objeto da preocupação de alguns autores, quase sempre em defesa da construção de instrumentos para que a exigência do tributo carregue-se de consensualidade e da criação de espaços de discussão e responsabilização dos atores sociais envolvidos, nos termos de "A Consensualidade como Instrumento da Administração Pública a Auxiliar a Redução da Litigiosidade Tributária" e "Atos de Improbidade Administrativa na Lei de Responsabilidade Fiscal".

De outro lado, alguns trabalhos trouxeram temas mais específicos, como o atual protesto das certidões de dívida ativa e a crescente aplicação da solidariedade em direito tributário pelo pertencimento a grupos econômicos, como por exemplo nos artigos "O Protesto extrajudicial da CDA: análise crítica dos motivos para sua adoção e o devido processo legal" e "Solidariedade Tributária e Grupos econômicos".

Ainda se fizeram presentes defesas de determinadas teses tributárias, com a análise dogmática-compreensiva da pertinência de normas jurídicas à ordem constitucional vigente, como em "A (in) Exegibilidade do IPI Sobre Operações de Aquisições de Veículo Importados para Uso Próprio" e A Não-Incidência do IPI na Revenda de Produtos Importados: uma Análise Doutrinária e Jurisprudencial".

Temas ligados a tributação e cidadania também foram discutidos no evento, como por exemplo "Tributação, planejamento, políticas públicas e cidadania: uma questão de ordem sistêmica" e "Tributação e cidadania: uma análise das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal não reconhecidas como sendo de repercussão geral em matéria tributária (2007-2014)".

Enfim, os trabalhos apresentados neste Grupo de Trabalho de Direito Tributário I demonstram a multiplicidade de interesses e de pesquisas que estão sendo desenvolvidas em vários programas, permitindo a integração entre eles e que o debate possa contribuir para o aprimoramento de cada investigação.

O INSTITUTO DA REGRESSIVIDADE NO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA

THE REGRESSIVE INSTITUTE ON INCOME TAX OF INDIVIDUALS

Mariane Sabrine Ribeiro Matos

Resumo

O presente artigo visa analisar a efetividade do princípio da progressividade no Imposto de Renda de Pessoa Física e identificar os elementos e incidência do instituto da regressividade no referido tributo, capaz de criar no Sistema Jurídico-Tributário a injustiça social.

Palavras-chave: Estado democrático de direito, Justiça social, Fisco, Regressividade, Imposto de renda

Abstract/Resumen/Résumé

This article aims to analyze the effectiveness of the principle of progressivity in the Income Tax Individuals and identify the elements and incidence of regressive institute in that tribute, able to create the Legal and Tax System the social injustice.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Democratic state of law, Social justice, Treasury, Regressive taxation, Income tax

1 INTRODUÇÃO

A República Federativa do Brasil, conforme preconiza o primeiro artigo da nossa Carta Magna, constitui-se em Estado Democrático de Direito, cujas diretrizes, comandos e normas programáticas descritas devem ser observados por todos os cidadãos.

Em observância aos princípios norteadores do Estado Democrático de Direito, dentre eles, a Justiça Social, dentro do capítulo condizente à matéria tributária e especificamente quanto a questão que se pretende analisar, o art. 153, parágrafo 2º, inciso I da Constituição da República consagra que o imposto de renda deverá ser informado pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade.

Desta forma, o Estado Brasileiro possui como dever precípuo tributar os contribuintes que incidirem no fato gerador do referido tributo de forma progressiva, geral e universal, a fim de atender as diretrizes constitucionais.

Especificamente, no tocante à progressividade, responsável pela condução da elevação das alíquotas, sob o enfoque da capacidade econômica do contribuinte, constata-se que em uma análise acerca de sua efetividade no campo prático, esta poderá acarretar o injusto fiscal, que a todo custo é evitado pelo Sistema.

Ou seja, na prática interpretativa do critério progressivo das alíquotas do Imposto de Renda, a referida sistemática tem se apresentado em sentido oposto, o que torna necessária sua análise.

Muito embora o tema deva ser analisado cuidadosamente e a luz dos princípios tributários e administrativos, a questão não vem sendo discutida, limitando-se a uma interpretação literal das normas, sem alguma reflexão mais profunda sobre a eficácia, limitação o fundamento e possível solução jurídica de cada hipótese.

O presente trabalho dentre os tipos de técnicas de pesquisa, seguiu principalmente a pesquisa bibliográfica, importante técnica na área jurídica. Ao estabelecer uma dialética entre problema e sistema, houve uma análise das estruturas existentes sobre o Imposto de Renda, com uma contraposição às exigências da sociedade em face da complexidade dos fatos-jurídicos.

Com intuito de analisar e atingir o fim proposto, inicialmente será discorrido sobre o Estado Democrático de Direito, demonstrando como ocorreu sua evolução no mundo e no Brasil.

Em seguida, será verificada a sistemática tributária e limitações ao poder impositivo do Estado.

Por conseguinte, a conceituação e especificidades do Imposto de Renda, o princípio da capacidade contributiva e suas derivações, abrangendo o critério da progressividade.

Ato contínuo, serão analisados detidamente os resultados das problematizações explicitadas no decorrer do presente estudo.

Por fim, realizar-se-á uma análise sobre a real efetividade da progressividade na sistemática atual, bem como identificar os elementos e incidência do instituto da regressividade no referido tributo junto a uma possível solução.

2 ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E A JUSTIÇA SOCIAL

A expressão "Estado de Direito" –"Rechtsstaat"- surgiu primeiramente na obra de Robert Von Mohl, publicada em 1832-1833, conforme elucida Alberto Nogueira (1999, p. 31).

"Die Polizeiwissenschaft nach den Grundsätzen des Rechtsstaates", que significa "A ciência da polícia de acordo com os princípios do Estado de direito", faz a primeira remissão a essa situação jurídica, restando evidente que a ideia do Estado assumindo uma finalidade de justiça por meio do instrumento legal perpassa décadas, não se consubstanciando em tema recente com enfoque dialético.

Nogueira ainda preconiza que,

> Dentro dessa concepção, o Estado de Direito deve levar em conta, na sua caracterização, quatro elementos, a saber: o império da lei, como expressão da vontade geral, divisão de poderes, legalidade da administração (atuação segundo a lei e suficiente controle judicial) e direitos e liberdades fundamentais (garantia jurídico-formal e efetiva realização material). (NOGUEIRA, 1999, p. 31).

Não obstante, conforme continua sua explanação, Nogueira assinala que a partir de 1871 e de 1980, segundo Michel Troper e Martin Kriele, respectivamente, o Estado transformou-se em um ser dotado de existência própria, do qual não procedia do povo, e que as ideias de soberania e de igualdade eram devidas à tradição francesa.

Nessa linha, anos após as bases clássicas de formulações de teorias, princípios e ideais, Humberto Ávila, a respeito do tema, dispôs em sua obra:

> Um Estado de Direito caracteriza-se igualmente pelo ideal de protetividade de direitos e de responsabilidade estatal, somente atingido por meio de um ordenamento inteligível, confiável e previsível: a atividade estatal não é fundada e limitada pelo Direito se os poderes e se os procedimentos não são previstos, estáveis e controláveis (segurança do Direito); ainda, os direitos fundamentais não são minimamente efetivos se o cidadão não sabe previamente dentro de que limites pode exercer plenamente sua liberdade (segurança de direitos) e se não há instrumentos que possam assegurar as suas expectativas (segurança pelo direito) e atribuir-lhes eficácia no caso de restrições

> injustificadas (segurança frente ao Direito). Se o Estado de Direito é a proteção do indivíduo contra a arbitrariedade, somente um ordenamento acessível e compreensível pode desempenhar essa função. (ÁVILA, 2011, p. 207).

Fundamentando-se nesta concepção, o Estado deve atuar com o escopo de Direito e segundo os dizeres deste, para que assuma sua legitimidade, incumbindo-lhe de segurança jurídica inerentemente atrelada.

Desta forma, o chamado Estado Social de Direito ou Estado do Bem Estar Social detém a *(i)* função de agente econômico, disciplinando a atividade econômica ou mediante legislação, ou por meio de atuação direta (seja em face de interesse público relevante, seja em razão de imperativos da segurança nacional - ROHENKOHL, 2007, p. 69), *(ii)* bem como a função de sanar as demandas sociais, ampliando as possibilidades efetivas do atendimento das necessidades dos cidadãos, cuja competência abrangeria o setor da educação, da saúde, do transporte, dentre tantos outros.

Neste período, segundo Nogueira, evidencia-se o Estado como um "provedor" das necessidades públicas (*welfare state*), uma vez que o bem-estar do indivíduo se caracterizaria como um dever do Estado, assegurando a todos as liberdades de cunho social, econômico e cultural.

Ainda, cita em sua obra uma passagem do livro do notável jurista Jorge Miranda a fim de demonstrar a diversidade de contribuições pelas expressões utilizadas no período. Confira:

> A expressão Estado constitucional parece ser de origem francesa, a expressão governo representativo de origem anglo-saxônica e a expressão Estado de Direito de origem alemã. A variedade de qualificativos inculca, de per si, a diversidade de contribuições, bem como de acentos tônicos. (MIRANDA, 1990, p. 21 apud NOGUEIRA, 1999, p. 34).

A doutrina clássica das ciências políticas e do direito constitucional afirma, majoritariamente, que o Estado de Direito remete, em sua concepção original, ao Estado Liberal-burguês do final do século XVIII e século XIX. (ROHENKOHL, 2007, p. 65)

Nesse contexto, José Afonso da Silva (1992, p. 103) identifica como caracteres determinantes deste período:

a) Submissão ao império da lei, sendo esta considerada como ato emanado formalmente do Poder Legislativo;
b) Divisão de poderes, como forma de assegurar a imparcialidade dos Poderes desde o momento da elaboração da norma;
c) Enunciado e garantia dos direitos individuais.

No tocante ao período do chamado Estado Democrático de Direito, verifica-se uma evolução do Estado de Direito cuja preocupação não era apenas a busca de benefícios para a população em que se privilegia significativa parcela quantitativa, mas sim a distribuição dos benefícios de forma participativa (NOGUEIRA, 1999).

Com o advento da revolução de 30, o Brasil caminhava para uma concepção de Estado Social em que se almejava a concretização dos direitos qualificados pelos doutrinadores, tal como Paulo Bonavides, de "segundo grau" e que "correspondem aos de natureza social, econômica e cultural, trouxe em seu âmago certa ambiguidade". (ROHENKOHL, 2007, p. 67)

Fundindo-se as concepções de Estado que tínhamos nos períodos anteriores surge o Estado Democrático de Direito, assim melhor definido pela renomada professora MISABEL ABREU MACHADO DERZI:

> O Estado Democrático de Direito é Estado que mantém clássicas instituições governamentais e princípios como o da separação de poderes e segurança jurídica. Erige-se sob o império da lei, a qual deve resultar da reflexão e codecisão de todos. Mas não é forma oca de governo, na qual possam conviver privilégios, desigualdades e oligarquias. Nele, há compromisso incindível com a liberdade e a igualdade, concretamente concebidas, com a evolução qualitativa da democracia e com a erradicação daquilo que o grande Pontes de Miranda chamou de o "ser oligárquico" subsistente em quase todas as democracias.
> Não há incompatibilidade entre Estado de Direito e Estado Social, mas síntese dialética que supera o individualismo abstrato e a neutralidade do Estado Liberal. Nas novas fórmulas encontradas pelas constituições mais modernas, não há de modo algum renúncia às clássicas garantias jurídicas. Entretanto, ao mesmo tempo, se buscam metas de maior justiça social, condições efetivas de uma vida digna para todos por meio do desenvolvimento e da conciliação entre liberdade e solidariedade. (DERZI, apud ROHENKOHL, 2007, p. 68).

Tal nova concepção sintetiza os pilares imprescindíveis das demais concepções, enfatizando o princípio da legalidade, a limitação da livre iniciativa, a igualdade e a liberdade, ambas em caráter de direitos materiais.

A Carta Magna de 1988 pode ser classificada como uma Constituição Dirigente, isto é, neste instrumento normativo são enunciados diretrizes, comando e normas programáticas (cujos fins são descritos para serem observados tanto pelo Estado quanto pela sociedade).

No art. 1º da referida Carta[1] verifica-se a concretização da concepção do Estado Democrático, não deixando dúvida que os fundamentos da ideologia neoclássica não tinham

---

[1] Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, **constitui-se em Estado Democrático de Direito** e tem como fundamentos: ***(grifo nosso)***
I - a soberania;
II - a cidadania;
III - a dignidade da pessoa humana;
IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;
V - o pluralismo político.

lugar no Brasil, levando em consideração o contexto econômico e social do país naquele período.

Conforme alvitra o insigne Marcelo Saldanha Rohenkohl, o Estado Democrático de Direito está assentado nos seguintes princípios:

a) Princípio da constitucionalidade, em que se salienta a importância do Estado Democrático de Direito se fundar em uma Constituição rígida, emanada da vontade popular;
b) Princípio democrático, que se encontra nos termos do art. 1º;
c) Sistema de direitos fundamentais, o qual compreende os Títulos II, VII e VIII, ou seja, os referentes aos direitos individuais, coletivos, sociais e culturais;
d) Princípio da segurança jurídica, expresso no art. 5º, XXXVI e LXXIII;
e) Princípio da igualdade, encontrado no art. 5º, caput, e inciso I;
f) Princípio da divisão dos poderes, no art. 2º e, da independência do juiz, no art. 95;
g) Princípio da legalidade, disposto no art. 5º, II;
h) E por fim, o Princípio da Justiça Social, referido nos artigos 170, caput e 193[2], como princípio da ordem econômica e da ordem social, sendo este o enfoque no decorrer do presente artigo. (ROHENKOHL, 2007, p. 72)

Desse modo, verifica-se que o dever do Estado com a promoção de Justiça Social é reforçado como compromisso constitucional irradiado nos âmbitos não só econômico, mas também sociais, e, portanto, na seara tributária.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição. (BRASIL, 2015)

[2] Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:
I - soberania nacional;
II - propriedade privada;
III - função social da propriedade;
IV - livre concorrência;
V - defesa do consumidor;
VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;
VII - redução das desigualdades regionais e sociais;
VIII - busca do pleno emprego;
IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.
Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.
Art. 193. A ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais. (BRASIL, 2015)

3 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL, O PODER DE TRIBUTAR E SEUS LIMITES

No Brasil, pode-se afirmar a existência de um sistema tributário, em plano constitucional, tão somente, a partir da Emenda Constitucional 18/1965.

A Carta Magna de 1988 atenuou a diferença de tratamento que a antiga constituição acentuou no que diz respeito à situação dos Estados e Municípios, especialmente, referente à distribuição do produto de arrecadação dos impostos federais. (MACHADO, 2012, p. 275)

Considerando que "o sistema tributário é organizado com base em conceitos jurídicos praticamente universais e constitui notável limitação ao poder de tributar", é possível interpretá-lo como uma limitação a tal poder, cuja preservação é primordial como direito fundamental do cidadão. (MACHADO, 2012, p. 72)

Com efeito, o Estado - cujo escopo é o de perseguir o bem comum -, quando ocupar um polo na relação jurídica, gozará de vantagens em relação ao particular. Isso ocorre em decorrência dos princípios fundamentais do regime jurídico público, quais sejam: a) supremacia do interesse público sobre o interesse privado e, b) indisponibilidade do interesse público.

Nessa linha, para que seja atingida sua finalidade, o poder público precisa obter recursos financeiros, que serão perseguidos de duas formas, de acordo com a doutrina majoritária:

a) Por meio das **receitas originárias**, as quais se originam do patrimônio estatal, como por exemplo, aluguéis e receitas de empresas públicas e sociedades de economia mista;
b) Por meio das **receitas derivadas**, as quais se originam do patrimônio do particular, como por exemplo, tributos, multas e reparações de guerra. (ALEXANDRE, 2013)

No cenário atual, resta claro que "a cobrança de tributos se mostra como a principal fonte das receitas públicas, voltadas ao atingimento dos objetivos fundamentais. " (SABBAG, 2012, p. 39)

Diferentemente de diversos países, o Brasil possui o conceito legal de tributos, expresso no art. 3º do Código Tributário Nacional[3].

Em síntese, é imperioso frisar que,

[3] Art. 3º **Tributo** é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 2015)

> “a essência jurídica do tributo é ser prestação pecuniária compulsória em favor do Estado ou de pessoa por este indicada (parafiscalidade), que não constitua sanção de ato ilícito (não seja multa), instituída em lei (não decorrente de contrato). ” (COELHO, 2012, p. 362)

O Estado é entidade soberana e, no exercício desta, exige que os indivíduos realizem o pagamento dos tributos instituídos. Pode-se dizer que “o poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta”. (MACHADO, 2012, p.27)

Não obstante, Machado evidencia que a relação de tributação não é, tão somente, uma relação de poder, conforme asseveram alguns estudiosos que defendem uma visão de autoritarismo, mas sim uma relação jurídica, o que, em tese, deveria coibir as práticas arbitrárias de autoridades da Administração Tributária.

Nesse contexto, Machado distingue relação de poder da relação jurídica.

> Entende-se relação de poder aquela que nasce, desenvolve-se e se extingue segundo a vontade do poderoso, sem observância de qualquer regra que porventura tenha sido preestabelecida. Já a relação jurídica é aquela que nasce, desenvolve-se e se extingue segundo regras preestabelecidas. (MACHADO, 2012, p. 27)

Portanto, a ideia mais aceita a despeito da discussão é admitir o poder de tributar como um dever do Estado, ao qual, por meio da tributação, deve assegurar efetivas ações em prol do bem coletivo.

Observa-se que dentro do Sistema Tributário Brasileiro, o dever de tributar pertence ao Poder Legislativo. Os tributos devem ser previstos em lei ordinária, constando a descrição do fato gerador, a base de cálculo, o sujeito passivo e as alíquotas. No que diz respeito a essas últimas, existem exceções específicas quanto ao Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto sobre Operações Financeiras, pois são considerados como instrumentos de intervenção estatal na economia, o que demandaria maior celeridade por parte do governo, não coadunando com o processo moroso da criação de lei ordinária.

No entanto, em alguns casos, faz-se necessário que o Poder Executivo legisle (função atípica). Verifica-se, porém, que os atos normativos editados pelo chefe do Executivo vivem em conflito com a lei, razão pela qual tais atos, não podem inovar, seja criando, aumentando e/ou reduzindo tributos, mas apenas fornecer informações a fim de dar maior segurança jurídica ao contribuinte.

Apesar de o Estado tributar no exercício de sua soberania, conforme elucida o professor Hugo de Brito Machado, não se trata, tão somente, de uma simples relação de poder,

mas sim de uma relação jurídica, uma vez que o poder de tributar está sujeito "a normas às quais se submetem os contribuintes e também o Estado". (MACHADO, 2012, p. 49)

Sustenta-se que o direito é um sistema de limites, razão por que os indivíduos se submetem às normas limitadoras a fim de obter melhor convivência em comunidade. Assim afirma o referido professor em seu texto incluído no repositório de pesquisas tributárias coordenado pelo jurista Ives Gandra da Silva Martins. Confira:

> ***Sistema***, porque é um conjunto completo e harmonioso de prescrições. O sistema é ***completo*** porque nele não existem espaços vazios, desprovidos de regulação. E ***harmonioso, ou coerente***, porque nele não podem existir prescrições contraditórias, na medida em que estabelece mecanismo destinado a superar as contradições que eventualmente possam surgir na produção jurídica.
> É um **sistema de limites**, porque sua finalidade essencial é limitar a liberdade de cada um, como forma de garantir a liberdade de todos. Em outras palavras, **o direito é o instrumento da partilha da liberdade.** (MACHADO, 2004, p. 23 apud MARTINS, 2005, p. 113). (grifos nossos)

Mesmo não corroborando da ideia de tratar-se de um sistema completo e harmonioso, tendo em vista as diversas lacunas e contradições nos textos legais produzidos pelo legislador, deve-se garantir que haja uma limitação da liberdade do indivíduo e do Estado quando esta confrontar com o interesse coletivo.

Logo, no âmbito do Direito Tributário, embora o Estado detenha a prerrogativa de obrigar os indivíduos pertencentes à sociedade a colaborarem com o interesse público mediante a entrega compulsória de uma prestação pecuniária, é imperioso ressalvar que tal poder/dever de tributar não é ilimitado.

4 IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA: CONCEITOS E PROGRESSIVIDADE

O Código Tributário Nacional dispõe em seu art. 43[4], que o fato gerador do tributo em epígrafe se concretiza com a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza.

---

[4] 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 percepção.
§ 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 artigo. (BRASIL, 2015)

As pessoas jurídicas são tributadas com base no princípio do balanço, enquanto as pessoas físicas possuem sua renda tributável apurada pelo saldo entre o que ganharam durante o interregno de um ano (rendimentos decorrentes do capital, do trabalho, e o que gastaram para obter os rendimentos, acrescidos de despesas). (COELHO, 2012, pg. 435)

Além disso, imperioso ressaltar a distinção entre renda e capital (ou patrimônio) amplamente discutida entre os economistas e estudiosos do Direito. De acordo com a renomada professora Misabel Derzi, em seu livro intitulado "Os conceitos de renda e de patrimônio", Hermann-Schmoller contribuiu de forma decisiva para a formulação desses conceitos, trazendo a "noção de livre disponibilidade, segundo a qual somente seria renda a parcela acrescida de riqueza de que o titular pode dispor sem prejudicar seu capital". (SOUZA, Rubens Gomes Apud. DERZI, 1992, pg. 17)

Patrimônio (capital), por sua vez, seria tudo aquilo suscetível de traduzir acréscimo de riqueza, ou seja, fatores patrimoniais capazes de produzir renda. (DERZI, 1992, pg. 18)

Nos dizeres de Rubens Gomes de Souza:

> **Patrimônio** (ou capital) é o montante da riqueza possuída por um indivíduo em um determinado momento. **Renda** é o aumento ou acréscimo do patrimônio, verificado entre dois momentos quaisquer de tempo (na prática, esses dois momentos são o início e o fim do exercício financeiro). Desse conceito básico decorre que uma determinada soma de riqueza, **para constituir renda**, deve reunir simultaneamente **três elementos** seguintes:
> A) provir de uma fonte patrimonial determinada e já pertencente ao próprio titular da renda. (...)
> B) ser periódica, isto é, capaz de se reproduzir de tempos em tempos. (...)
> C) ser proveniente de uma exploração do patrimônio pelo titular da renda, isto é, do exercício de uma atividade que tenha por objeto fazer justificar o patrimônio. (...) (SOUZA Apud COELHO, 2012, pg. 428/429) (grifos nossos)

Consoante o previsto no art. 153, parágrafo 2º, inciso I da Constituição da República, o imposto de renda deverá ser informado pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade, observada a vedação aos entes federativos, contida no art. 150, inciso II do mesmo Diploma de

> instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. (BRASIL, 2015)

Acentua-se que o princípio da igualdade é invocado neste dispositivo a fim de elidir a injustiça social e "justificar as desigualdades de tratamento em favor dos economicamente mais fracos, com o fim de reduzir as grandes disparidades e favorecer a igualação das condições concretas." (COELHO, 2012, pg. 301)

Segundo as lições do ilustre professor Sacha Calmon:

> Tem-se, na junção desses dois preceitos, o desejo do constituinte de tornar o imposto de renda geral (incidindo sobre todos os rendimentos), universal (pago por todos), igual (para os iguais) e desigual em dada classe de pessoas, na medida de suas desigualdades, em homenagem à capacidade contributiva, em razão da qual a progressividade se justapõe à proporcionalidade na técnica de incidência do gravame. Entretanto, não se trata apenas de intenções. São determinações cogentes endereçadas ao legislador ordinário e controláveis pelo Poder Judiciário, cabendo ao Executivo unicamente cumprir a Constituição. (COELHO, 2012, pg. 299)

No tocante à progressividade, CALMON elucida:

> No Brasil (art. 153, §2º, I), a sua adoção é obrigatória. O legislador ordinário está obrigado a conferir-lhe eficácia, embora a sociedade, dormente, aceite que este atue à la diable nesta questão, por insuficiente consciência de cidadania. (COELHO, 2012, pg. 300)

Nessa linha, a despeito do tema, Aliomar Baleeiro dispôs em sua obra:

> A progressividade é a maneira e o modo indicados pela Constituição para tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais.
> A progressividade nos tributos é a melhor técnica que permite a personalização dos impostos, como determina expressamente o art. 145, §1º da Constituição de 1988. É que, na medida em que o legislador considera as necessidades pessoais dos contribuintes, passa também a conceder reduções e isenções. Tais renúncias de receitas, ocorrentes em favor do princípio da igualdade, têm de ser compensadas por meio da progressividade a fim de que o montante da arrecadação se mantenha o mesmo no total. (BALEEIRO, 2013, pg. 402)

Dessa forma, considerando o princípio da progressividade também como instrumento técnico, na dicção constitucional, será aquele "que conduz à elevação das alíquotas à medida que cresce o montante tributável, indicativo da capacidade econômica do contribuinte". (COELHO, 2012, pg. 300)

4.1 Gradação das alíquotas

Nas últimas décadas foi averiguado um movimento neoliberal por toda parte, contudo, a progressividade persistiu nos países mais desenvolvidos, tais como Inglaterra, Estados Unidos, Alemanha e França. (BALEEIRO, 2013, pg. 402)

4.1.1 Gradação das alíquotas nos Estados Unidos

Destaca-se nos EUA, além da redução quantitativa das alíquotas com o passar dos anos, a concessão de benefícios fiscais em diversas circunstâncias, dentre elas, aos pais de crianças raptadas, vítimas do Holocausto e de ataques terroristas.

No que se refere à apuração para os efeitos de imposto de renda, observa-se que:

> (...) o *Internal Revenue Service* aceita que duas pessoas vivendo em juntas possam declarar-se "*casadas declarando junto",* desde que estejam vivendo em *common law marriage*, que a união seja reconhecida pelo Estado onde viviam ou pelo Estado onde a *common law marriage* começou.
> (...)
> É possível, ainda, que uma "namorada" seja tida como dependente, desde que o relacionamento não esteja violando as leis locais; a "namorada" viva junto ao declarante pelo ano inteiro; e seja submetida a testes de dependência (teste de relacionamento ou integração familiar; teste de cidadania; e outros). (BALEEIRO, 2013, pg. 405)

4.1.2 Gradação das alíquotas na Inglaterra

Na Inglaterra a redução das alíquotas ocorreu tanto no imposto de renda como no imposto sobre sucessões.

As principais alterações condizentes ao tema foram acerca da alíquota máxima de 40% para ambos os tributos e a introdução da alíquota inicial de 10% no Imposto de Renda. (BALEEIRO, 2013, p. 405)

4.1.3 Gradação das alíquotas na Alemanha

Quanto às peculiaridades do sistema alemão, Misabel Derzi propala na obra atualizada do ilustre Baleeiro:

> A redução do imposto de renda na Reforma Fiscal alemã, iniciada em 1999, teve como finalidade diminuir a carga tributária de todos os contribuintes, em especial daqueles de renda intermediária que teriam a progressividade tratada de forma mais gradativa, sem saltos. (BALEEIRO, 2013, pg. 406)

Ainda, vale ressaltar que a cobrança que tem por base a renda percebida por duas pessoas solteiras corresponde ao cobrado dos casados, asseverando a gradação justa das alíquotas no país.

4.1.4 Gradação das alíquotas no Brasil

Desde 1998, cuja base de cálculo era anualmente reajustada, o IRPF no Brasil era composto apenas de duas alíquotas além da faixa de isentos. Percebia-se que durante este período houve redução real da base de cálculo da tabela do IR, com aumento indireto do peso do tributo. (BALLEIRO, 2013, p. 411)

Todavia, no ano de 2009, passaram a vigorar duas novas alíquotas que seriam efetivadas no exercício posterior, ou seja, ano 2010.

Por conseguinte, no ano-calendário de 2010 em diante, houve alterações na base de cálculo anual, permanecendo as mesmas alíquotas do ano de 2009, quais sejam, 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%. (Tabelas disponíveis em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Aliquotas/TabProgressiva2012a2015.htm>)

5 REGRESSIVIDADE

Ante toda a explanação acerca da progressividade das alíquotas a fim de proporcionar justiça social através de justiça fiscal em atendimento aos objetivos constitucionais do Estado Democrático de Direito, ainda há de se ressaltar que a referida sistemática tem se apresentado em sentido oposto.

Nas lições do ilustre professor Paulo Ayres Barreto:

> É por intermédio da aplicação do princípio da capacidade contributiva, no processo de produção normativa, que se realiza a verdadeira justiça fiscal. Além disso, no ato de aplicação do direito é inafastável o exame da efetiva observância desse princípio, cotejando-se o fato conotado na norma geral e abstrata com aquele denotado no antecedente de norma individual e concreta. (BARRETO, 2001, pg. 45)

No entanto, a partir do momento em que existem apenas quatro alíquotas fixas, alterando-se, tão somente, a base de cálculo destes quatro grupos, resta demonstrado que os grandes capitais são privilegiados em detrimento dos menos favorecidos.

Os economicamente mais fortes não são afetados diretamente, visto que suportam relativa carga fiscal, não observado o princípio da capacidade contributiva efetivamente.

Com o intuito de estabelecer um equilíbrio arrecadatório, O Fisco realizada tributação da pessoa física com menor poder aquisitivo que, consequentemente, é onerada desproporcionalmente ao suportar elevada tributação.

Ou seja, tributa-se mais ou de forma igualitária aqueles que recebem menos.

Revela-se mitigada a aplicação do princípio da capacidade contributiva em termos práticos ao estipular que qualquer cidadão que perceba renda acima de R$54.000,00 (cinquenta

e quatro mil reais) terá estipulada a mesma alíquota daqueles que possuem renda exponencialmente superior, sem qualquer nova gradação, ainda que possuam maior capacidade contributiva. Além disso, verifica-se a referida mitigação ao ser estabelecida alíquota de 7,5% àqueles que recebem entre R$21.000,00 até R$32.000,00, o que poderá comprometer sua renda, causando injustiça social.

A distinção entre progressividade e regressividade nos impostos é trazida à baila pelo ilustre professor Luciano Amaro em sua obra:

> Denominam-se **regressivos** quando sua onerosidade relativa cresce na razão inversa do crescimento da renda do contribuinte. E **progressivos** se a onerosidade relativa aumenta na razão direta do crescimento da renda. Suponha-se que o indivíduo "A" pague (como contribuinte de direito ou de fato) 10 de imposto ao adquirir o produto X, e tenha uma renda de 1.000; o imposto representa 1% de sua renda. Se esta subisse para 2.000, aquele imposto passaria a significar 0,5% da renda, e, se a renda caísse para 500, o tributo corresponderia a 2%. Assim, esse imposto é regressivo, pois, quanto menor a renda, maior é o ônus relativo. (AMARO, 2006, p. 90 e 91) (grifos nossos)

Estudos realizados pelo professor Henrique Napoleão Alves no tocante à tributação brasileira relacionada à injustiça social apontam que:

> A discriminação da tributação direta, indireta e total em relação ao decil de renda, dos 10% mais pobres aos 10% mais ricos, confirma o diagnóstico de Pochmann, i.e., **o grau de progressividade da tributação direta, por ser baixo, não tem o condão de aplacar a regressividade da carga indireta**, e o resultado é uma carga total lamentavelmente regressiva. (ALVES, 2012, pg. 73) (grifos nossos)

Destarte, resta demonstrada a necessidade de uma reforma na legislação tributária no intuito de assegurar um verdadeiro equilíbrio econômico, utilizando-se de recursos mediante a tributação, desde que ocorra de forma a garantir a observância dos princípios norteadores da Justiça Social.

O Brasil é um dos países que possui a maior carga tributária, o que, *a priori*, já desmotiva os cidadãos a contribuir com o Fisco. Uma vez presentes elementos suficientes para vislumbrar que o sistema jurídico-tributário não coaduna com o que ele mesmo propõe, por exemplo, a tributação com base na capacidade contributiva, evidencia-se a indispensável conveniência de intervenção estatal acerca do tema.

CONCLUSÃO

Vimos que o Estado Democrático de Direito, como agente econômico, visa direcionar a atividade econômica mediante promulgação de leis ou por meio da atuação direta em face do

interesse público, com o escopo de sanar as demandas sociais, ampliando as possibilidades efetivas do atendimento das necessidades dos cidadãos.

Para tanto, resta demonstrado a necessidade de arrecadação para financiamento dos objetivos sociais, sendo a tributação a forma mais efetiva de se obter recursos financeiros.

Portanto, o poder de tributar caracteriza-se como um dever-poder do Estado, no qual por meio da tributação, deve assegurar efetivas ações em prol do bem coletivo.

Ademais, com o intuito de limitar o poder de tributar conferido aos entes federativos, foram criados diversos mecanismos constitucionais, dentre os quais estão permeados pelos princípios da Igualdade, da Justiça Social e da Capacidade Contributiva.

Em especial, o Imposto de Renda da Pessoa Física, objeto do presente artigo em análise, cujo fato gerador se concretiza com a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza, possui asseverado constitucionalmente a observância de três critérios: (i) generalidade, (ii) universalidade e (iii) progressividade.

Quanto a este último, além de princípio norteador da elaboração e aplicação das normas referentes ao Imposto de Renda, também caracteriza-se como instrumento de condução da elevação das alíquotas à medida que cresce o montante tributável, indicativo da capacidade econômica do contribuinte.

Todavia, ao analisar a incidência do princípio da capacidade contributiva, primeiramente, concluímos que esta se encontra mitigada na medida em que o Estado onera muito mais aqueles que não detêm os grandes capitais. Estes acabam por ficar responsáveis pelo financiamento estatal, a fim de dar equilíbrio ao desajuste criado pelo sistema regressivo.

Por fim, verificou-se a necessidade de uma reforma da legislação tributária a fim de elidir a injustiça social e fazer com que o Estado retome seus compromissos com equidade tributária para que cumpra seus objetivos sociais como agente econômico e social representativo.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado / Ricardo Alexandre**. 7 ed. ver. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2013.

ALVES, Henrique Napoleão. **Tributação e injustiça social no Brasil.** Disponível em: <www.sachacalmon.com.br/biblioteca/artigos> Acesso em 04 agos. 2015.

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica – Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Malheiros, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência.** São Paulo: Dialética, 2001.

BRASIL, **Código Tributário Nacional de 1966**. Disponível no endereço: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm> Acesso em 08 agos. 2015.

BRASIL, **Constituição da República de 1988**. Disponível no endereço: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em 08 agos. 2015.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Os conceitos de renda e de patrimônio: (efeitos da correção monetária insuficiente no imposto de renda).** Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda**. 1 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional.** Volume III. São Paulo: Atlas, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 33ª ed. revisada, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). **Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2005 – (Pesquisas tributárias. Nova Série; 11).

MIRAGEM, Bruno. **Abuso do Direito: proteção da confiança e limite ao exercício das prerrogativas jurídicas no direito privado.** 1 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

NOGUEIRA, Alberto. **Os limites da legalidade tributária no estado democrático de direito: fisco x contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa / Alberto Nogueira.** Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência.** 14 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2012.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coordenadores). **Comentários ao Código Tributário.** São Paulo: MP Editora, 2005.

ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O princípio da capacidade contributiva no Estado Democrático de Direito (Dignidade, Igualdade e Progressividade na Tributação)** – São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário/Eduardo Sabbag.** 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário.** 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SCHREIBER, Anderson. **A proibição de comportamento contraditório – Tutela da confiança e *venire contra factum proprium*.** 2 ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 8 ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de direito tributário / Werther Botelho Spagnol.** Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário / Ricardo Lobo Torres.** 11 ed. atual. Até a publicação da Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

WINKLER, Noé. **Imposto de renda: doutrina, comentários, decisões e atos administrativos, jurisprudência (Conselho de Contribuintes, Poder Judiciário).** Rio de Janeiro: Forense, 2001.