XXVI ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI BRASÍLIA – DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2017 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

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 Naspolini 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

D597

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

Coordenadores: Marcos Aurélio Pereira Valadão; Maria De Fatima Ribeiro; Raymundo Juliano Feitosa - Florianópolis: CONPEDI, 2017.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-437-2
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Desigualdade e Desenvolvimento: O papel do Direito nas Políticas Públicas

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Tributos. 3. Imunidade. 4. Impostos. XXVI EncontroNacional do CONPEDI (26. : 2017 : Brasília, DF).

CDU: 34

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito
Florianópolis – Santa Catarina – Brasil

XXVI ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI BRASÍLIA – DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Durante o período de 19 a 21 de julho de 2017, foi realizado o XXVI CONGRESSSO NACIONAL DO CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, realizado em Brasília - DF em parceria com os Cursos de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado da UNB - Universidade de Brasília, da Universidade Católica de Brasília – UCB, do Centro Universitário do Distrito Federal – UDF e com o Instituto Brasiliense do Direito Público – IDP, com a participação de docentes e discentes dos Programas de Pós-Graduação em Direito de todo país.

Os artigos apresentados no Grupo de Trabalho - Direito Tributário e Financeiro I, e ora publicados, propiciaram importante debate em torno de questões teóricas e práticas, considerando o momento econômico e político brasileiro, envolvendo a temática central sobre Desigualdades e Desenvolvimento: O papel do Direito nas políticas públicas.

Neste Livro encontram-se publicados 18 (dezoito) artigos, rigorosamente selecionados por meio de avaliação por pares, objetivando a melhor qualidade e a imparcialidade na divulgação do conhecimento da área jurídica e áreas afins. Premiando a interdisciplinaridade, os artigos abordam assuntos que transitam pelo Direito Financeiro, Direito Tributário, Direito Constitucional, Direito Administrativo e Direito Ambiental destacadamente, e, também outras áreas do conhecimento como economia e ciência política.

De forma abrangente a presente Coletânea examina temas relacionados com o Direito Tributário e o Direito Financeiro, destacando artigos sobre a função social dos tributos, imunidades, tributação internacional, justiça fiscal, extrafiscalidade ambiental, políticas públicas e tributação, impostos diversos, atividade financeira do Estado entre outros.

A importância dos temas, ora publicados, está demonstrada na preocupação do Estado no processo de arrecadação, fiscalização e operações financeiras e o universo de possibilidades de discussão acadêmica e prática sobre as temáticas diretas e indiretamente relacionadas. Dentre os trabalhos apresentados, predominaram artigos sobre questões relacionadas à desoneração tributária, especialmente as imunidades e a atuação estatal para a implementação de políticas vinculadas às finalidades estatais e extrafiscalidade (cinco dos dezoito artigos). O tema da desigualdade social e tributação, extremamente atual, foi contemplado com três artigos, temática também interligada com o problema da função social do tributo e políticas

públicas que foi tratada em dois artigos. As questões referentes à federação e sistema tributário são consideradas em dois artigos, assim como do tema do âmbito de incidência do ISS que é considerado em dois trabalhos. Com um artigo referente cada temática tem-se direito internacional tributário, transação, tributação ambiental e processo tributário.

O CONPEDI, com as publicações dos Anais dos Encontros e dos Congressos, mantendo sua proposta editorial, apresenta semestralmente os volumes temáticos, com o objetivo de disseminar, de forma sistematizada, os artigos científicos que resultam dos eventos que organiza, mantendo a qualidade das publicações e reforçando o intercâmbio de ideias, com vistas ao desenvolvimento e ao crescimento econômico, considerando também a realidade econômica e financeira internacional que estamos vivenciando, com possibilidades abertas para discussões e ensaios futuros.

Espera-se, que a presente publicação possa contribuir para o avanço das discussões doutrinárias, tributárias, financeiras e econômicas sobre os temas abordados, que ora se apresenta como uma representativa contribuição para o aprofundamento e reflexão das temáticas abordadas e seus valores agregados.

Nossos cumprimentos ao CONPEDI pela publicação destes escritos, agradecendo também aos autores pelas exposições, debates e publicações de suas produções.

Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco – UNICAP

Prof. Dr. Marcos Aurélio Pereira Valadão - Universidade Católica de Brasília - UCB

Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro - Universidade de Marília – UNIMAR

ANÁLISE CRÍTICA DO IRPF E A IMPRESCINDÍVEL CONSCIÊNCIA FISCAL ACERCA DESSE IMPOSTO COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICAS PÚBLICAS

CRITICAL ANALYSIS OF INCOME TAX FOR INDIVIDUALS AND THE INDISPENSABLE FISCAL AWARENESS OF THIS TAX AS AN INSTRUMENT OF PUBLIC POLICY

Elisângela Inês Oliveira Silva de Rezende [1]

Resumo

A tributação deveria funcionar como instrumento poderoso para a redução das desigualdades sociais, aproximando-a a uma concepção solidária e inclusiva de justiça. Todavia, a política tributária brasileira é norteada por uma visão eminentemente arrecadatória. Se o mecanismo de atuação que se escolhe não está conduzindo a resultados positivos, é necessário modificá-lo; e o primeiro passo é a conscientização da sociedade quanto ao dever fundamental de se pagar tributos. É sob esse enfoque que se propõe uma análise crítica do IRPF. É preciso entendê-lo como um instrumento de grande eficácia na distribuição de riquezas e apto a atingir uma transformação social.

Palavras-chave: Irpf, Desigualdade social, Consciência fiscal, Políticas públicas

Abstract/Resumen/Résumé

Taxation system should work as powerful instrument for reducing social inequalities. Accordingly, it would come close to a solidary and inclusive conception of justice. However, Brazilian tax policy is essentially oriented by revenue-driven criteria. If the mechanism of action that has been chosen is not leading to positive results, it's necessary to change it. The first step is to make the population aware of the fundamental duty to pay taxes. It's under those considerations that a critical analysis of the Income Tax is proposed. It's necessary to understand it as highly effective instrument of wealth distribution and social transformation.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Income tax for individuals, Social inequality, Tax conscience, Public policy

[1] Graduada em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais Vianna Júnior. Especialista em Direito Tributário pela FDMC. Especialista em Direito de Empresa pela PUC MINAS. Advogada Tributarista.

1 INTRODUÇÃO

Sabe-se que os estudos de direito tributário não raro se apresentam completamente dissociados do contexto global das finanças públicas em que determinada exigência tributária está inserida. Some-se a isso o fato de se viver um momento de grandes mudanças sociais e políticas no Brasil. Nesse cenário, acredita-se – ou pelo menos a grande mídia assim tenta estabelecer – que para o brasileiro existem apenas dois grupos a pertencer o cenário político, o que caracteriza uma classificação muito frágil e despreza diversos fatores que influenciam nas reflexões políticas e escolhas da população. De qualquer maneira, "a institucionalização da polarização é um fato consumado e a divisão entre dois grupos bem definidos foi implantada na mente coletiva nacional. Não pode haver diálogo entre ambos; ou se faz parte de um grupo ou de outro, e um grupo só enxerga os erros e as incoerências do outro. Nas mídias sociais encontramos o grande manancial de discussões, muitas vezes improdutivas, onde opiniões são jogadas ao vento sem qualquer reflexão prévia ou embasamento". (SOUZA NETO, 2016, p. 228).

Por conta do tumultuado processo político vivido no Brasil na última década, e que se acentuou às recentes denúncias de corrupção no país e à possibilidade de *impeachment* de diversas lideranças políticas, vive-se uma onda de ódio nunca antes vista, seja nas redes sociais da *internet*, seja nas próprias atitudes de protestos (que devem colaborar para a construção de uma consciência nacional e cidadã, e não como fator de mais desequilíbrio) contra o atual panorama de desgastes das instituições públicas brasileiras. Não é ser de direita ou de esquerda que garante ao político o êxito de suas posturas e projetos. Na obra Notáveis Reportagens com Chico Xavier, o mentor Emmanuel dá sublime orientação às pessoas ligadas à atuação política: "Evite-se a expansão do interesse pessoal, as competições mesquinhas, a ambição de ganhos e domínios, os assaltos ao Tesouro Público, o exibicionismo, e cultive-se, acima de tudo, o interesse da coletividade. Basta isso"! (ARANTES, 2003, p. 205). Nesse sentido, não se pode perder de vista que a política é a ciência de criar o bem de todos.

Há poucos meses, ouvimos à exaustão que o Brasil vivia sua pior crise econômica. Milagrosamente, a mídia notícia que a economia voltou a crescer. Se falarem diariamente isso o povo acredita, o contrário também. O perigoso é essa manipulação, porque a verdade pode ser transformada em mentira e vice-versa. Infelizmente, tudo depende da vontade da elite do poder econômico, que é quem no jogo de poder define as tacadas. Lamentavelmente, a sociedade é conduzida por uma ideologia dominante, se anulando enquanto ser histórico e protagonista.

Pois bem. E o que essa breve explanação tem a ver com o estudo da tributação que se pretende desenvolver? É que o tributo diferentemente daqueles que o veem como mero produto de arrecadação fiscal, constitui num dos mais importantes instrumentos de políticas públicas vigentes em nossa sociedade. Face a isso, é imperioso que se esclareça que o direito tributário influi diretamente e está atrelado intimamente com os gastos públicos. Assim sendo, para que se possa avaliar uma política pública, deve-se ter o foco não somente sob o viés do quanto e como se arrecadam os recursos públicos, mas necessariamente, pela forma como tais recursos são gastos.

Nesse raciocínio, constatamos que grande parte da doutrina tributarista brasileira adota uma postura tradicional de que a tributação é um fim em si mesmo, analisando-a se justa ou injusta, olvidando-se, contudo, de que os recursos arrecadados afetam sobremaneira à coletividade, o bem-estar social, já que "a tributação é um aspecto, um momento ou uma etapa de uma atividade mais ampla desenvolvida pelo poder público: a atividade financeira" (GODOI, 2013, p. 147).

Urge assim, que se estabeleça uma conexão transparente entre tributação e gasto público, que seja avessa ao autoritarismo e ao individualismo, em favor de uma visão redistributiva, de forma a garantir uma justiça financeira-tributária e, através dela, justiça social.

Para que o IRPF alcance o objetivo fundamental de reduzir as desigualdades sociais e, consequentemente, melhorar a redistribuição de renda, é necessário que sejam observados e colocados em prática os princípios constitucionais que norteiam a operacionalização do Imposto de Renda em questão, dentre os quais destacamos: o da capacidade contributiva, da generalidade, da universalidade, da progressividade, da pessoalidade e da igualdade.

Tal mecanismo seria um meio bastante eficaz no combate às desigualdades. Porém, ao colocar em prática a aplicação desse tributo, percebe-se que as legislações infralegais acabam por não adotar o mesmo tratamento fiscal aos detentores de grandes riquezas.

Nesse ponto, interessante conhecer a exposição de motivos da Lei nº 7.713/88, que há mais de 27 anos propunha uma alteração na legislação do Imposto sobre a Renda para fins de desigualdade. E curioso que ao analisar referidas razões, temos a nítida sensação de que a história se repete (ou permanece inalterada), já que ainda hoje, esse tributo não reflete a sua essência transformadora na sociedade, veja-se:

> Não menos importante é o problema da desigualdade na distribuição da carga tributária. Em função de variados mecanismos atualmente presentes na legislação, os rendimentos e ganhos são gravados diferentemente dos rendimentos e ganhos de capital. Essa situação induz à crescente insatisfação do contribuinte assalariado

> contra as normas reguladoras do imposto e tornam desconfortáveis as relações entre físico (sic) e contribuinte.
> (...)
> A legislação em vigor é produto de periódicas adaptações conjunturais - casuísticas mesmo - que, ao longo do tempo, desfiguraram a tributação dos rendimentos e ganhos de capital, por inserções desvirtuadoras dos princípios básicos que devem reger essa forma de obtenção de recursos orçamentários. (BRASIL. Câmara dos Deputados, 1988).

Face a isso, o presente estudo procura responder às seguintes indagações: Existe uma consciência fiscal acerca dos efeitos da carga tributária, quem e o quanto se suporta? Existe uma consciência fiscal quanto à função dos tributos para fins de desigualdade social? Sabe-se quanto, como e onde a receita oriunda da arrecadação tributária é empregada (gastos públicos)? A atual legislação acerca do imposto de renda das pessoas físicas observa efetivamente a capacidade contributiva dos cidadãos?

Portanto, o que se pretende enfatizar com o presente trabalho é a necessidade de esclarecimentos acerca das distorções existentes na legislação do Imposto sobre a Renda, para que se possa repensar o modelo atual de tributação sobre a renda das pessoas físicas.

2 DA AUSÊNCIA DE UMA CONSCIÊNCIA FISCAL COMO CAUSA DA INCOMPREENSÃO DO DEVER DE PAGAR TRIBUTO - RELAÇÃO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E AS FINANÇAS PÚBLICAS

Não se nega que o Estado necessita arrecadar recursos financeiros para sustentar suas atividades, bem como para garantir a satisfação do interesse público, individual ou coletivamente. Em razão disso, necessária e justificável a imposição de tributos devidos pelos indivíduos e estatuídos por lei, embora com o olhar somente sob esse prisma, permaneceriam os sentimentos de pura e simples rejeição social à tributação.

Daí a importância de se evoluir de uma visão do ordenamento tributário meramente protetiva do contribuinte para outra que enxergue nele, a viabilização das políticas sociais. É preciso banir da sociedade, a ideia que se tem da presença de *Hobin Hood*, que em algumas versões atacava os coletores de impostos para devolver o dinheiro ao povo. Nesse sentido, PAULSEN (2013, p. 18) preconiza que "a tributação, em Estados democráticos e sociais, é instrumento da sociedade para a consecução dos seus próprios objetivos. Pagar tributo não é mais uma submissão ao Estado, tampouco um mal necessário. É, isto sim, dever fundamental de toda pessoa que integra e que, por isso, tem responsabilidade pela sua organização e manutenção".

Se por um lado, pode-se afirmar que o ingresso de dinheiro nos cofres públicos é

imprescindível para possibilitar a atividade estatal em seus vários níveis de atuação e que a principal forma de obtenção desses recursos é por meio da arrecadação de tributos, entre eles os impostos, por outro lado há que se ter o cuidado quanto a essa visão isolada do tributo. Isso porque, no Brasil, tem sido crescente o fato de diversos juristas e doutrinadores criticarem o sistema tributário brasileiro e a sanha arrecadatória do Estado. Em razão disso, grande parte da população brasileira crê que a carga tributária brasileira seria extremamente elevada, em detrimento da prestação deficitária de serviços públicos e ponto. Não se admitiria tributação alguma para promover o bem-estar geral ou assegurar a justiça distributiva e a igualdade de oportunidade.

Essa postura, denominada por GODOI (2016a) de libertarista, preconiza que o tributo apenas se destinaria a custear as atividades do Estado, sem qualquer proveito à sociedade em geral. Para essa linha de raciocínio, defende-se um Estado Mínimo, cujas funções seriam a proteção nacional (exército), a proteção interna (força policial) e o julgamento de litígios (Judiciário). Contudo, não podemos fazer tábula rasa dos mandamentos constitucionais aos quais os tributos possuem uma função de indiscutível importância no ordenamento jurídico brasileiro e apresentam nítida função distributiva na busca pela erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais, por exemplo (CF, art. 3º). (BRASIL, 1988a).

A utilização do tributo como instrumento de realização dos programas de governo não deve ser olvidada, quer em face da teoria da extrafiscalidade, quer em virtude da própria letra dos Textos Constitucionais. Na dicção brasileira que ordena a tributação diferenciada da pequena empresa (art. 170, IX, e art. 179), por exemplo, revela-se o propósito de promoção da igualdade, por meio de políticas redistributivas e de pleno emprego, viabilizadas pela justiça fiscal. Outro ponto que não deve ser olvidado refere-se aos gastos financeiros, isto é, os juros e encargos da dívida pública. Isso porque, tal rubrica a título de despesas públicas diferencia o Brasil do resto mundo, dada a sua dimensão. De acordo com GODOI (2016a) "a partir de 2013, com o aumento contínuo da taxa SELIC, passou-se a gastar cada vez mais com os juros da dívida pública, chegando-se à situação atual, em que nos últimos doze meses (jan.2015 – jan.2016) nada menos do que 9,06% do PIB se destinou ao pagamento de juros da dívida pública". Nenhum país do mundo tem juros tão altos como os praticados no Brasil e nem direciona tantos recursos para esse tipo de gasto. Ainda GODOI (2016a) "para se ter uma ideia da monstruosidade desse número, países em extrema crise fiscal destinam muito menos recursos para o pagamento de juros sobre sua dívida pública: Portugal – 4,96% do PIB; Irlanda – 4,05% do PIB; Grécia-3,09% do PIB".

Em seu estudo, GODOI (2016a) nos informa que o que governo federal gasta na

educação, na saúde e no principal programa assistencial, tem-se um valor que não chega nem a um terço do que se gasta com o pagamento dos juros. E ainda há quem critica os gastos do governo em assistencialismo como bolsa-família em completa cegueira quanto ao bolsa-juros infinitamente maior, além de prejudicial ao desenvolvimento e promoção de uma sociedade justa, solidária e igualitária.

Além disso, dessa falta de análise interdisciplinar entre o direito tributário e as finanças públicas, soma-se à grave situação de haver tributação regressiva dos tributos indiretos. Cumpre destacar que fica ainda mais nítida a inobservância pelo legislador acerca dos comandos constitucionais que prezam pela tributação justa na medida da capacidade contributiva, progressividade e igualdade; quando olhamos a alta tributação sobre o consumo em nosso país, uma vez que no Brasil, são os mais pobres que suportam a maior carga tributária, enquanto os mais ricos acabam por pagar os mesmos percentuais, porém em uma proporção muito menor em relação aos seus rendimentos. Mas, não se tem consciência disso.

Acerca do que vem a ser consciência fiscal, BALEEIRO um jurista visionário, para além de seu tempo, já a preconizava como "o estado de espírito de quem sabe em quanto montam aproximadamente os seus sacrifícios de dinheiro para a manutenção dos serviços públicos" (BALEEIRO; DERZI, 2015, p. 239). E fazendo menção ao financista italiano Puviani acerca do ensaio intitulado de Teoria Psicológica das Ilusões Tributárias discorre:

> O grosso da população, sob o peso regressivo de impostos de venda, consumo, selo etc., supõe que os tributos recaem sobre os ombros dos grandes contribuintes ou não pensa de modo algum nesses assuntos. Acredita que seus interesses não estão comprometidos pelas medidas financeiras.
> Curioso, porém, é que os contribuintes de direito – os industriais e comerciantes, que a lei chama ao recolhimento do tributo, permitindo-lhe e até prevendo a repercussão sobre os consumidores -, sofrem do engano inverso e lamentam-se por gravames, que, em verdade, descarregam sobre a clientela.
> A dificuldade de serem previstos os efeitos econômicos da tributação em todos os casos não constitui razão para que se descure o possível e realizável, isto é, implantar-se a "consciência fiscal" no maior número possível de indivíduos quando o legislador dispuser sobre os tributos. (BALEEIRO; DERZI, 2015, p. 239).

Veja-se nesse sentido, que embora haja na CR/88 dispositivo nitidamente destinado a despertar essa consciência fiscal – artigo 150, §5º, segundo o qual a "lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca do impostos que incidam sobre mercadorias e serviços" -, tal dispositivo só foi regulamentado após 24 anos, através da Lei nº 12.741 de dezembro de 2012, a qual trouxe a obrigatoriedade de constar no documento fiscal a informação quanto ao valor aproximado correspondente à tributação federal, estadual e municipal.

E continua BALEEIRO e DERZI (2015, p. 240): "Por felicidade, os impostos que

mais ferem a sensibilidade dos contribuintes e despertam, no espírito deles, a consciência fiscal são exatamente os mais justos e de mais benéficos efeitos econômicos: os diretos e pessoais como o sobre a renda, sobre a herança, sobre a propriedade, elementos seguros da capacidade contributiva".

E ao final, sugere como meio idôneo e de real eficácia para o alcance dessa consciência fiscal, as agremiações de contribuintes, que a exemplo dos EUA, assumiram significativa importância social, multiplicando-se pelo país. Essas associações agem através de pesquisas permanentes, conferências anuais e publicação de livros e periódicos. Poder-se-ia acrescer a tal sugestão, a educação fiscal de nossos jovens, que possuem potencial efeito multiplicador, para que possam despertar uma consciência crítica da realidade política e tributária brasileiras, sem distorções e sem influências midiáticas.

Nesse sentido, temos que apesar de o Estado em muitas vezes contar com estudos técnicos para a elaboração de políticas tributárias, mudanças de base de cálculo, aumento de alíquotas, concessão de crédito tributário, regimes especiais e outros instrumentos de técnica de arrecadação que tenham impacto direto na carga tributária, estes estudos não contam com a participação efetiva do contribuinte e acabam por não entender de forma plena a diretriz constitucional.

Significando que apesar de todo o sistema coercitivo voltado à correção do pagamento de tributos, o contribuinte não tem sido historicamente chamado a participar e a debater sobre a política fiscal e tributária. Assim, para que o indivíduo possa pagar tributos de bom grado, para que seja exercida efetivamente a cidadania fiscal, o cidadão não pode sentir apenas que faz algo porque lhe é imposto, porque lhe é defeso não fazer.

É salutar que o cidadão efetivamente sinta que participa do debate tributário, que é ouvido e tem sua manifestação considerada. Somente o amadurecimento democrático fará com que o cidadão se sinta obrigado a atuar em conjunto com o Poder Público e a entender o quão fundamental é o dever de recolher tributos para fins de uma transformação social.

3 FUNÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA PARA FINS DE REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS – TRANSFORMAÇÃO SOCIAL

O sistema jurídico tributário possui papel relevantíssimo para a concretização da justiça social, sobretudo nos países, como o Brasil, marcados com drásticas diferenças socioeconômicas, desigualdade e concentração de renda.

A CR/88 ao definir claramente os objetivos fundamentais da República Federativa

insertos no art. 3º, inciso I e III, não deixa dúvidas de que a estruturação do ordenamento jurídico tributário tem de conduzir à erradicação da pobreza, redução das desigualdades sociais, de modo a edificar uma sociedade livre, justa e solidária.

Temos assim, que a tributação da renda, das heranças e da propriedade possui função decisiva quando se predica a redução da concentração de renda entre os estratos sociais da sociedade. Além disso, a pobreza, a grande desigualdade social e as altas taxas de concentração de renda geram consequências extremamente negativas que prejudicam e, caso se perpetuem no tempo, inviabilizam a convivência social.

Necessário registrar que o Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza pertence à competência tributária da União Federal, de acordo com o que estabelece o artigo 153, inciso III, § 2º da Constituição Federal e o artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Percebe-se, então, que o IRPF tem, aparentemente, somente uma natureza fiscal ao incidir sobre toda a renda e proventos do contribuinte. Entretanto, se incidisse de forma mais relevante sobre as pessoas que obtêm os maiores rendimentos e onerasse menos a parcela da população que possui menores rendimentos, em tese, caminharíamos em direção a uma redução da desigualdade de renda em nosso país.

Considerando, pois, a circunstância de ser um tributo em que as características pessoais do contribuinte se façam mais presentes, inegável não o conceber como o instrumento fiscal mais adequado para se alcançar os postulados da igualdade, progressividade, capacidade contributiva, solidariedade fiscal. No entanto, paradoxalmente, a tributação da renda das pessoas físicas representa apenas 2,7% do PIB e 7,6% da arrecadação total tributária do país, de acordo com o estudo elaborado por CASTRO (2014, p. 54).

Dentro deste objetivo social que se busca através da Constituição Federal, nota-se que o Imposto de Renda é, ou teria de ser, um dos instrumentos mais eficazes para o controle das desigualdades sociais.

Em outras palavras, a CR/88 trouxe ao Estado e a todos os cidadãos uma proposta de mudança, um novo paradigma em que o tributo possa assimilar uma função justa e prestativa de desenvolvimento social. Esta é a realização que se busca promover: a realização da função social da imposição tributária em prol da sociedade brasileira.

Nesses termos, frise-se, a importância de se instituir leis que assegurem uma tributação justa do Imposto sobre a Renda, promovendo efetiva e significativamente a redução da desigualdade social, alavancando inclusive o desenvolvimento das pessoas e, assim, subsidiando o crescimento econômico da nação. Dentre os cidadãos, é preciso que se busque esclarecer o dever de pagar tributos com fulcro na solidariedade fiscal.

Com efeito o poder de tributar sempre foi visto como ato de imposição estatal, e não como meio fundamental e necessário para realização dos valores sociais e indispensáveis à manutenção do Estado. Ao contrário desse sentimento popular, conforme já destacado alhures, o funcionamento regular do Estado depende de que os tributos sejam exigidos em conformidade com os princípios materiais tais como o da igualdade, o da capacidade econômica e o da vedação de efeito confiscatório (manutenção das fontes impositivas) (GODOI, 2005, p. 154).

GRECO (2004, p. 343-344) traça os seguintes comentários acerca dessa questão:

> Esta mudança do perfil do Estado repercute, também no âmbito da tributação, que deixa de ser vista da perspectiva do confronto entre contribuinte e Fisco – a partir do que as respectivas normas constitucionais assumem o papel de instrumentos de limitação do poder do Estado e proteções ao patrimônio do indivíduo – para ser vista como instrumento de viabilização da solidariedade no custeio do próprio Estado. Daí a capacidade contributiva ser guindada à condição de princípio geral do sistema tributário, a teor do § 1º do art. 145 da CF.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado criticou a postura do ex-Secretário da Receita Federal, Everardo Maciel, que durante uma entrevista, numa visão clássica de que imposto deva ser neutro, ou seja, simplesmente um instrumento de arrecadação e não como instrumento de políticas públicas para fins de redistribuição da renda, defendeu que a parcela ínfima para dedução dos gastos com a educação se justifica na medida em que, na hipótese de se aumentar, teria que se elevar a alíquota do imposto, para fins de se obter a mesma receita, necessária no orçamento público. "Os financistas clássicos pensavam assim. Modernamente, porém, o imposto é visto pelos mais ilustres mestres da Ciência da Finanças e da Política Fiscal como um instrumento de intervenção do Estado na economia, e especialmente como um instrumento de redistribuição de riqueza". (MACHADO, 2007, p.261)

Assim, para que a função do IRPF para fins de redução das desigualdades sociais possa ser efetivada, é preciso que se tenha a consciência de que a tributação realizada pelo Estado é um meio viabilizador dos interesses coletivos, intervindo assim, no estado social dos cidadãos.

4 COMENTÁRIOS ACERCA DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS AO IRPF E SUA DISTORÇÃO PELO LEGISLADOR ORDINÁRIO

A Constituição Cidadã delineou complexo arcabouço principiológico aplicável ao Imposto sobre a Renda. De acordo com o art. 153, § 2°, da CR/88, o tributo "será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei".

(BRASIL, 1988a).

O Imposto sobre a Renda tem a potencialidade de atingir em cheio a capacidade contributiva do sujeito passivo. É por excelência, um imposto pessoal, mas a própria legislação tributária se encarrega de desvirtuá-lo de tal forma que as vantagens dessa pessoalidade ficam à margem de uma concretude.

A Lei nº 7.713/88 sofreu várias alterações legislativas, mas o IRPF está longe de encontrar os princípios fundamentais da pessoalidade, proteção da família e progressividade ideais.

Para SACHA COÊLHO (2010, p. 286) o IRPF tornou-se minimamente progressivo.

> Pela mesma razão, a eliminação de grande parte das deduções trabalha contra o princípio da capacidade contributiva na faixa dos iguais em rendimentos, mas desiguais nas despesas não supérfluas [...] Entre nós, o imposto de renda das pessoas físicas, por ser o mais sensível às gentes, está se encaminhando para a simplificação e a praticabilidade, ainda que com sacrifício de alguns princípios jurídicos caros, quais sejam, o da progressividade e o da capacidade contributiva.

No que concerne ao princípio da generalidade, evidencia-se a preocupação do Poder Constituinte Originário com a necessidade de se abarcar, por meio da tributação sobre a renda, todos os sujeitos passivos que pratiquem, no mundo concreto, a hipótese de incidência delineada pela regra-matriz de incidência do Imposto sobre a Renda. Nesse sentido, a lição de DIFINI e RENCK, citado por PAULSEN e MELO (2011, p. 32) "Generalidade significa que o tributo deve abranger todos os contribuintes que pratiquem o ato ou estejam em igual relação com o fato descrito na hipótese de incidência"

A universalidade, por sua vez, relaciona-se à dimensão material da base de cálculo. Por meio desse princípio, a CR/88 determina que não deverão escapar da tributação pelo Imposto sobre a Renda quaisquer tipos de rendas ou rendimentos, qualquer que seja sua denominação específica. É evidente que tal determinação não implica autorização ao legislador infraconstitucional para a tributação que desborde dos contornos delineados pela regra-matriz de incidência do tributo. Todo tipo de rendimento deve estar sujeito à tributação pelo Imposto sobre a Renda, independentemente de sua denominação, desde que, é claro, constitua um acréscimo patrimonial compatível com o regramento constitucional específico do imposto.

Tendo em vista as similitudes e correlações existentes entre os princípios da generalidade e da universalidade, cumpre examinar como se dá a efetivação, no atual cenário da tributação pátria, de tais ditames principiológicos. Nesse contexto, é interessante examinar, por exemplo, a isenção sobre os rendimentos auferidos a título de distribuição de lucros (art.

39, XXIX, do Regulamento do Imposto de Renda). Usualmente, justifica-se a não tributação de tais verbas por meio do raciocínio de que se os lucros obtidos pela pessoa jurídica já foram submetidos à tributação por meio do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, uma nova imposição configuraria bitributação.

Antes de mais, deve-se ponderar que pouquíssimas ordens jurídicas consagram a mencionada isenção[1]. Além disso, cumpre considerar que a relativização de princípios constitucionais tais como a generalidade e a universalidade apenas encontram justificativa caso impliquem a concretização de outros valores igualmente relevantes, tais como a erradicação da pobreza e da marginalização e da redução das desigualdades sociais e regionais, um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil conforme o art. 3°, III, da CR/88. Nesse sentido, contata-se que a isenção sobre a distribuição de lucros, bem longe de servir de instrumento de redução de desigualdades, implica, em verdade, a concentração ainda maior das riquezas, vez que privilegia as camadas mais abastadas da sociedade. Faz-se mister, portanto, questionar a isenção concedida pela legislação tributária pátria aos rendimentos obtidos por meio de distribuição de lucros, à luz dos princípios constitucionais da universalidade e da generalidade.

Outros dois princípios absolutamente fundamentais para o regramento do IRPF são os da capacidade contributiva e o da pessoalidade. Referência direta a tais princípios é feita, no texto da CR/88, pelo art. 145, § 1°. Veja-se:

> Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988a).

Para BALEEIRO, a observância da capacidade contributiva do sujeito passivo por parte do Fisco constitui condição para a concretização da pessoalidade do Imposto sobre a Renda. Veja-se lição nesse sentido:

> A capacidade econômica subjetiva corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal, livremente disponível para consumo e, assim, também para o pagamento do tributo. Dessa forma, se realizam os princípios constitucionalmente exigidos da pessoalidade do imposto, proibição do confisco e igualdade, conforme dispõem os arts. 145, § 1°, 150, II e IV, da Constituição. (BALEEIRO; DERZI, 2006, p. 693).

Constata-se, portanto, que tais princípios estão intimamente relacionados e consistem em imperativos de justiça necessários à consecução dos objetivos da instituição do Imposto

[1] Além do Brasil, apenas a Estônia concede esse tipo de benesse.

sobre a Renda como instrumento de política de redistribuição de riquezas. Também o princípio da igualdade cumpre, nesse sentido, função relevante, constituindo o princípio da capacidade contributiva, no dizer de BALEEIRO e DERZI (2006, p. 695), seu suporte ou seu mero corolário. De fato, não se pode conceber a igualdade sem que o Fisco considere as características pessoais específicas do contribuinte. Destaca-se, nesse contexto, o sentido de justiça distributiva, tal como concebida por Ruy Barbosa no célebre brocardo: "tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais".

"Na verdade, o imposto sobre a renda das pessoas físicas, assim como o sistema previdenciário, no Brasil, há muito afastaram-se de tão relevantes fundamentos constitucionais de igualdade e de justiça prospectiva[2]", nos ensina DERZI (2006, p.165).

O legislador não pode falsear a realidade, lesar o princípio da capacidade contributiva e tampouco deixar de visualizar o futuro, ou seja, o legislador não pode deixar de fazer justiça prospectiva.

Nessa ordem de ideias, faz-se imprescindível mencionar a técnica da progressividade, segundo a qual as alíquotas aplicáveis no caso concreto devem aumentar à medida em que aumenta a base de cálculo do tributo. À obtenção de um rendimento mais volumoso, deve corresponder uma tributação mais incisiva, de modo a contemplar a necessidade de que os indivíduos mais abastados arquem com parcela mais significativa das necessidades de financiamento das atividades e serviços públicos. Por outro lado, rendimentos mais reduzidos devem ensejar tributação mais branda, de modo a preservar o mínimo vital.

Nesse contexto, faz-se necessária referência às ordens tributárias estrangeiras, sobretudo as europeias e norte-americana. De modo geral, constata-se que a legislação pátria contempla uma progressividade muito mais atenuada, seja em razão da ausência de patamares diferenciados de alíquotas em níveis mais elevados de bases de cálculo, seja em decorrência do número reduzidos de alíquotas como um todo. Trata-se, mais uma vez, de uma característica da legislação pátria em matéria de Imposto sobre a Renda que contribui para a acentuação dos desníveis de renda e riqueza em geral observados no país.

Interessante, nesse sentido, analisarmos a tabela inserida no estudo de CASTRO (2014, p. 47), acerca da estrutura do IRPF para os países selecionados para a OCDE em 2012,

[2] Segundo Misabel Derzi (2006) o conceito de justiça prospectiva depende da conjugação dos fatores citados: proteção da confiança, tempo e formação dos fatos jurídicos ao longo do tempo. Em lugar de bipolaridade radical – direitos adquiridos, que seriam inatingíveis pelo direito novo, opostos às meras expectativas de direito, totalmente desprotegidas contra as inovações – as Cortes de Justiça dos países mais desenvolvidos, em especial a Europeia e a Corte constitucional alemã, inseriram definitivamente um terceiro ponto mediano, os direitos de transição, como direito fundamental. A Justiça Prospectiva pode designar tanto os direitos de transição, como mecanismos impostos ao legislador, ao juiz e ao administrador, garantidores da previsibilidade do direito.

vejamos:

Tabela 1 - Estrutura do IRPF para países selecionados da OCDE (2012)

	IRPF/PIB (%)	Rec.IRPF / Rec. Total (%)	Alíquotas Marginais (%)		Número de Alíquotas
			Mínima	Máxima	
Alemanha #	9,1	24,8	14	45	2
Austrália #	10,4	39,3	19	45	4
Bélgica	12,5	28,3	25	50	5
Canadá*	10,9	35,7	15	29	4
Coréia	3,8	14,8	6	38	5
Dinamarca*	24,2	50,7	5,83	20,83	2
Estados Unidos	8,9	37,1	10	39,6	7
Espanha*	7,2	22,4	12,75	30,5	7
Finlândia* #	12,8	29,3	6,5	31,75	5
França #	7,5	17,0	5,5	45	5
Holanda	8,3	21,4	5,85	52	4
Itália	11,5	26,8	23	43	5
Japão	5,3	18,4	5	40	6
Noruega*	10,1	23,2	13,75	25,75	3
Nova Zelândia	11,6	36,9	10,5	33	4
Polônia	4,5	13,8	18	32	2
Portugal	6,1	18,6	14,5	48	5
Suécia* #	12,2	27,7	20	25	2
Reino Unido	10,1	28,2	20	45	3
Turquia	3,8	13,5	15	35	4
Brasil	**2,7**	**7,6**	**7,5**	**27,5**	**4**
Média OCDE(34)	8,5	24,1	+++	+++	+++

(*) Esses países informam à OCDE alíquotas do governo central, mas há tributação de IRPF por entes sub-nacionais.

(#) Países com limite de isenção. Alíquota mínima é a da 1ª faixa posterior à faixa de isenção

Fonte: Castro (2014)

> A partir da tabela observam-se as idiossincrasias de cada sistema tributário. Os países escandinavos possuem poucas alíquotas e alíquotas máximas baixas porque há tributação da renda da pessoa física por governos locais. A maior participação percentual no PIB e na arrecadação é da Dinamarca, com 24,2% e 50,7%, respectivamente. A menor participação no PIB e na arrecadação é da Turquia com 3,8% e 13,5%. A representatividade do imposto para os países da OCDE é grande, pois ele ultrapassa 10% do PIB para Austrália, Bélgica, Canadá, Dinamarca, Finlândia, Itália, Noruega, Nova Zelândia, Suécia e Reino Unido e supera 35% da arrecadação tributária total para Austrália; Canadá, Dinamarca, Estados Unidos e Nova Zelândia. Países de renda menor como Turquia, Portugal e Polônia não possuem limite de isenção, ao passo que países de maior renda como Alemanha, Austrália e França concedem uma faixa de renda para a qual não há tributação.
>
> Outro fato evidente da tabela é que os números do Brasil ficam bem abaixo da média da OCDE e são menores que os números da Turquia e da Polônia, países com rendas *per capita* mais próximas do Brasil, evidenciando que há algum espaço para o crescimento desse tributo. Quanto às alíquotas brasileiras, tanto a mínima quanto a máxima estão entre as mais baixas da tabela. Em relação ao número de alíquotas, quatro parece adequado considerando-se que o número modal de alíquotas é 5. Nesse caso a simplicidade da administração do imposto pode ser um fator importante.
>
> No tocante às alíquotas, novamente se constata que há vários países com alíquotas máximas e mínimas maiores que as do Brasil. Isso mostra que a adoção de mais uma alíquota acima de 27,5% não seria uma medida fora de contexto, pois a maioria dos países da tabela 20 tem renda média inferior ao Brasil. (CASTRO, 2014, p. 47-48).

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho:

> A progressividade é instrumento técnico e também princípio, na dicção constitucional, que conduz à elevação das alíquotas à medida que cresce o montante tributável, indicativo da capacidade econômica do contribuinte. 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. (COÊLHO, 2010, p. 295).

Registre-se que no passado, a renda bruta sofria os abatimentos das quantias gastas pelos contribuintes para sobreviverem e se aprimorarem junto com os seus dependentes. Este sistema foi eliminado a partir de 1989 a título de simplificar as declarações anuais das pessoas físicas, restando modificado o caráter pessoal do imposto. Só que o legislador simplificou demais, aumentando a tributação pelo cerceamento arbitrário de abatimentos e deduções, pela adoção de poucas alíquotas progressivas e pela imposição de limites genéricos divorciados da realidade, contra os princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva, em um país de muita desigualdade de renda, por faixas de população e por estamentos etários e familiares (número de dependentes).

Outra crítica que deve ser feita ao IRPF, refere-se à correção da tabela de incidência desse imposto. Como é notório, as faixas de incidência das alíquotas não são corrigidas de acordo com os índices inflacionários, o que implica, especialmente para aqueles contribuintes tributados nos patamares inferiores da tabela, uma espécie de "confisco inflacionário", vez que ele deverá fazer frente a uma relação de preços em geral muito mais elevadas sofrendo a mesma, ou quase a mesma, tributação sobre a renda. Mais uma vez, desvirtua-se, na prática, a utilidade da função do Imposto sobre a Renda como instrumento de política pública de redução de desigualdades.

Por fim, um ponto de extrema relevância afeta ao IRPF, refere-se às deduções que a legislação permite que sejam feitas para o cálculo da base imponível do Imposto sobre a Renda. No que concerne a tais deduções, é interessante observar que, a princípio, todas aquelas despesas necessárias à concretização de uma vida digna e compatível com os ditames atuais em matéria de Direitos Humanos deveriam ter sua dedutibilidade admitida pela legislação do Imposto sobre a Renda, uma vez que não constituem, afinal, uma aquisição de disponibilidade econômica.

Ocorre que se trata de uma complexa discussão, que se relaciona à fixação daqueles gastos que poderiam ser considerados essenciais e outros que poderiam ser classificados como supérfluos. De todo modo, é certo que se pode observar, no Brasil, uma clara tendência à limitação indevida de tais gastos. Basta citar, como exemplo, o teto de R$ 3.561,60[3] para despesas com educação de dependentes. Ora, tais valores são certamente insuficientes para

[3] Para o ano de 2015.

custear, integralmente, as necessidades de educação no contexto atual. Revela-se, uma vez mais, a incapacidade do Imposto sobre a Renda para, nas atuais condições, atuar como instrumento ativo de política pública com vistas à redução das desigualdades sociais.

Isso porque, considerando que as despesas relacionadas à educação constituem decréscimos patrimoniais, desembolsos, consistentes em perda da disponibilidade econômica e jurídica, o legislador ordinário que vedou ao contribuinte a dedução de qualquer importância que exceda o limite legal autorizado subverteu o conceito constitucional de renda.

A diferença entre o valor efetivamente despendido pelo contribuinte e o limite legal autorizado não pode ser considerada acréscimo patrimonial para compor a base de cálculo do imposto de renda. Ora, somente a renda disponível da atividade desempenhada pode ser tributada. Despesas indispensáveis à manutenção da dignidade humana e da família devem ser excluídas da tributação.

Ainda, no que toca aos gastos com a instrução de dependentes, malferido está ainda o princípio da proteção da família (art. 206 e ss.), assim interpretado, no campo do IRPF, por DERZI (2006, p. 187):

> A Constituição Federal assegura especial proteção do Estado à família. (...) O casamento é a regra prestigiada na Constituição e, uma vez individualmente aceita, não pode resultar em maiores encargos fiscais para quem se curva à ordem jurídica. Nem tampouco o dever de assistir, criar e educar os filhos menores, consagrado no art. 229, pode desencadear consequências fiscais mais gravosas. (...) O cumprimento de um dever (o de sustentar, educar e assistir os filhos menores), que recebeu, entre nós, dignidade constitucional, o ordenamento tem de assegurar coerente e lógica eficácia.

Em suma, no que tange às deduções, a legislação tributária brasileira ainda está aquém de efetivar o princípio da capacidade econômica (art. 145, § 1º, da CR/88).

Diante dessas distorções apontadas na legislação do IRPF em face da CR/88, fazemos menção à famosa obra literária *The Strange Case of Doctor Jekyll and Mister Hyde*, publicada por Longmans em 1886 cuja autoria é Robert Louis Stevenson, frequentemente traduzido como O médico e o monstro, onde o autor debruça-se sobre a dupla natureza humana, investigando os formidáveis embates entre o bem (Dr. Jekyll) e o mal (Sr. Hyde) que têm lugar no íntimo do ser humano. No seu livro, Dr. Jekyll é um médico sério, educado, respeitado, de conduta retilínea e dedicado a pesquisas que visam o bem-estar geral através do conhecimento, já o Sr. Hyde, é descrito como alguém que tem algo de chocante e absolutamente odioso.

O leitor deve estar se perguntando o porquê da referência dessa obra no presente estudo. De fato, a obra literária trata de aspectos psíquicos e psicológicos do ser humano e,

portanto, sem qualquer relação com a tributação, aparentemente. Contudo, o professor José Roberto Vieira (2012. p. 170) escreveu um artigo no qual intitulou o **IRPF como um tributo de dupla personalidade**, traçando uma analogia com a respectiva literatura. O IRPF tal como idealizado pela CR/88 é "um imposto simpático, atraente, agradável, que guarda uma correspondência estrita e rigorosa com o padrão constitucional". Mas, na realidade, quando de sua operacionalização revela-se como "um tributo antipático, adverso, repugnante, até mesmo asqueroso, em total desacordo, em perfeita dissensão, em completa desarmonia, em cabal dissonância com o molde da Lei Mãe". E conclui "no primeiro caso, um genuíno IRPF – Dr. Jekyll; no segundo, um legítimo IRPF-Sr. Hyde!" (VIEIRA, 2012. p. 170).

Tem razão. É flagrante e triste o dualismo que acomete esse tributo, uma vez que o seu arcabouço infraconstitucional o deflagrou num processo de lamentável desfiguração do referido tributo, já que pouco tem a ver com o modelo constitucional.

Quando a Constituição brasileira atual foi escrita, ficou decidido que manteríamos o sistema federativo e o poder de tributar deveria ser dividido por fontes de receita e também pelo produto da arrecadação. Ou seja, foi estabelecido sobre quais fatos econômicos cada ente federado poderia cobrar e quais os serviços públicos que deveria prestar. É bem verdade que essa amarração constitucional não foi completa, deixando muita coisa a ser determinada pela legislação ordinária, a cargo do Congresso Nacional, conforme as distorções analisadas nesse tópico. Mas, o legislador tem o dever de ponderar melhor e de evitar a continuidade de distorções que agravarão ainda mais a desigualdade da renda.

Soma-se, ainda, às distorções acima ventiladas, o fato de no Brasil não existir uma tributação sobre as grandes fortunas e tampouco uma tributação mais expressiva sobre as heranças, como instrumentos para diminuir a distância abismal entre os mais ricos e os mais pobres.

5 APONTAMENTOS SOBRE O PROJETO DE LEI DO IMPOSTO JUSTO

No que tange às propostas atualmente em curso no Congresso Nacional para a alteração de tal desolador panorama, merece destaque o Projeto de Lei n° 6.094/2013, de autoria do Deputado Afonso Florence. O referido projeto contempla diversas alterações na legislação concernente ao Imposto sobre a Renda, especialmente quanto às pessoas naturais, de modo a potencializar a efetividade do tributo como instrumento de política social, com vistas à redução das desigualdades sociais.

De início, destaca-se a proposta de corrigir a tabela de alíquotas do IRPF em 61,42%,

defasagem inflacionária calculada com base no ano-referência de 1996. Essa medida mitigaria o nefasto efeito causado pela inflação acumulada sobre os valores utilizados para o cálculo do imposto. A correção da tabela em patamares inferiores ao da inflação implica, na prática, o aumento do tributo, com consequências especialmente danosas para aquelas pessoas físicas que concentram seus rendimentos nos patamares iniciais da tabela.

Outra alteração que a nosso ver será positiva, embora ainda tímida, na eventualidade de aprovação do Projeto de Lei, é a elevação do limite de dedução de despesas com educação, que atualmente tem seu teto em pouco mais R$ 3.000,00. A intenção é fixar tal patamar em R$ 13.000,00. Essa medida ensejaria, além de um incentivo aos dispêndios com qualificação profissional (o que poderia ter reflexos positivos para a arrecadação do IRPF em momentos futuros, tendo em vista a possibilidade de se auferir salários mais elevados, em virtude dos investimentos em formação), a redução das distorções geradas pelos gastos superiores ao limite de dedução.

A nosso ver, as despesas educacionais não devem ter teto que as limite, sob pena de afrontar o princípio da capacidade contributiva sob o aspecto subjetivo (CF, 145, §1º), bem como o princípio da isonomia (CF, arts. 5º, *caput,* e 150, II), na medida em que não há efetiva distinção entre o contribuinte que efetua despesas educacionais até o teto e aquele que realiza despesas acima do teto, considerando que o tratamento jurídico diferenciado consubstanciado na possibilidade de dedução de despesas educacionais decorre do direito fundamental à educação, interesse constitucionalmente protegido.

Ainda no que concerne à ampliação das possibilidades de dedução, o Projeto de Lei contempla a inclusão de valores pagos a título de aluguel, bem como dos juros relativos a financiamentos do SFH. Tal medida, desde que implementada de maneira racional, excluindo-se, por exemplo, a possibilidade de aluguéis pagos em montantes suntuosos, poderia aliviar ainda mais as distorções das políticas de redistribuição de rendas, vez que, no mais das vezes, os dispêndios com aluguel e financiamentos do SFH são feitos por indivíduos de menor capacidade contributiva.

Por fim, uma das mais relevantes propostas contidas no projeto de lei é a tributação dos lucros e dividendos. Como se disse anteriormente, o Brasil e a Estônia são os únicos países do mundo a manterem tal isenção. A subtração dos lucros e dividendos auferidos por pessoas físicas dos montantes submetidos à tributação pelo IRPF implica gravíssima distorção na lógica redistributiva desse tributo, vez que aqueles que auferem esse tipo de renda são, usualmente, os indivíduos de maior capacidade contributiva. Essa medida é também relevante para que se viabilize, efetivamente, a proposta, já que será necessário encontrar compensações

para as desonerações e reduções de arrecadação previstas em razão dos itens anteriormente explanados.

Entendemos que o Projeto de Lei n° 6.094/2013 constitui relevante ponto de partida para a reforma da sistemática de cobrança do IRPF em nosso país, além de sinalizar excelente oportunidade para que se restaure a função do Imposto sobre a Renda como política pública de redistribuição de renda. Desnecessário dizer que se trata de necessidade imperiosa em vista do atual cenário socioeconômico experimentado pelo país.

Embora referido Projeto proponha examinar algumas distorções e a apontar possíveis direções em busca de uma maior justiça tributária e social na tributação sobre a renda, está claro que não há como adotar soluções salvadoras a curto e médio prazo.

6 CONCLUSÃO

Possuindo a tributação da renda nítido caráter redistributivo, vimos que, infelizmente, todo o arcabouço infraconstitucional tributário está distante desse objetivo, uma vez conduz a injustiças e a políticas fiscais contraditórias, ao afastar da universalidade quando concede isenção aos lucros e dividendos aos sócios e acionistas, submetendo-se o rendimento assalariado à tabela progressiva do IRPF que, por sua vez, pouco tem de progressiva face à ausência de patamares diferenciados de alíquotas em níveis mais elevados de base de cálculo, o que contribui para a acentuação dos desníveis de renda e riqueza do país. Fere a capacidade contributiva, a pessoalidade e a igualdade, ao fixa limites irreais e aquém dos valores desembolsados pelas famílias (dependentes, instrução), além de aumentar a cada ano o valor arrecadado por força dos efeitos inflacionários.

Não é despiciendo o fato de a CR/88 ter concretizado o sonho da redemocratização, acalentado há décadas. Trouxe consigo uma série de garantias, direitos e diretrizes a serem perseguidos pelo país. Entretanto, como se pôde perceber no presente estudo, a tributação da renda da pessoa física no Brasil está distante dos objetivos constitucionais de igualdade, generalidade, universalidade, pessoalidade, progressividade e a compatibilização dos orçamentos da União como princípio de redução das desigualdades regionais.

Nessas breves digressões sobre o IRPF, citamos DERZI ao finalizar os comentários à atualização da obra de BALEEIRO, Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, comenta: “encerra esta obra marcante e ímpar da literatura nacional com belíssimo libelo contra a tributação injusta, regressiva, meramente proporcional, objetiva (não pessoal) e tendente a acentuar a cumulação de riqueza, ao invés de redistribuí-la”. (BALEEIRO; DERZI,

2006, p. 1.376).

Ora, somos todos nós, individual e coletivamente na convivência social, com nossas condutas e omissões, lutas e fracassos, que construímos o Direito. Noutras palavras, quem faz o Direito é a sociedade, não uma sociedade amorfa ou o Parlamento – representante desta sociedade. Portanto, urge que tenhamos essa consciência social e fiscal. Afinal, se o pagamento do tributo é um instrumento de participação popular, é preciso que a população tenha consciência desse pagamento e principalmente, de sua destinação. Pois como vimos, há uma completa ausência de consciência do cidadão enquanto ator do processo democrático, contribuindo para a propagação de uma visão libertarista fiscal que, ao dissociar o Direito Tributário das Finanças Públicas, ignora o dever fundamental de se pagar tributo, inviabilizando-o como efetivo instrumento de políticas públicas.

A participação no âmbito tributário só será alcançada em sua efetividade com a consciência consumidor/contribuinte/cidadão, que deverá contar com o apoio doutrinário crítico que em muito contribuirá para a construção solidária e igualitária que o sistema tributário permite implementar, bem como através de projetos que envolvam a sociedade na desmitificação do tributo como um mal necessário. Dessa maneira, será despertado o sentimento altruísta quanto à função de indiscutível importância dos tributos no ordenamento jurídico brasileiro e sua nítida função distributiva na busca pela erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais.

Assim como na literatura de Stevenson, apesar de Dr. Jekyll e Sr. Hyde serem dois lados da mesma moeda, um não criou o outro, apenas dividiam o espaço com o desequilíbrio comum em todos – o bem superando o mal ou vice-versa, espera-se que o IRPF-Sr. Hyde possa sucumbir.

E embora a questão seja mais complexa do que se imagina, o legislador tem o dever de ponderar melhor e de evitar a continuidade de distorções que agravarão ainda mais a desigualdade da renda.

Finalizamos citando a frase atribuída à autoria de Martin Luter King para quem "temos aprendido a voar como os pássaros, a nadar como os peixes, mas não aprendemos a sensível arte de viver como irmãos".

REFERÊNCIAS

ARANTES, Hércio Marcos Cintra (Org.). **Notáveis Reportagens com Chico Xavier**. 2. ed. Araras. IDE, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças.** 19. ed. rev. e atual. por Hugo de Brito Machado Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988: Exposição de motivos nº 351, de 14 de outubro de 1988, do Senhor Ministro de Estado da Fazenda. **Diário do Congresso Nacional**, Brasília, 21 set. 1988. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1988/lei-7713-22-dezembro-1988-372153-exposicaodemotivos-149532-pl.html>. Acesso em 30 jul. 2016.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, 5 out. 1988a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em 30 jul. 2016.

BRASIL. 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em 30 jul. 2016.

BRASIL. Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 23 dez. 1998b. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713.htm>. Acesso em 30 jul. 2016.

CARRAZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda**: perfil constitucional e temas específicos. 2. ed. São Paulo: Malheiros. 2006.

CASTRO, Fábio Ávila de. **Imposto de Renda da Pessoa Física**: comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição. 2014, 115p. Dissertação (Mestrado) - Universidade de Brasília, Departamento Economia, Brasília. Disponível em <http://repositorio.unb.br/bitestream/10482/16511/1/2014_FábioAvila-DeCastro.pdf>. Acesso em: 27 jul. 2016.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O imposto de renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **Direito tributário**: homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 2012, 9, São Paulo. COSTA, Alcides Jorge et al. (Coord.). **Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação Brasileira**. São Paulo: Noeses, 2012.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Justiça prospectiva no imposto sobre a renda. DERZI, Misabel de Abreu Machado. (Org.). **Revista Internacional de Direito Tributário**, Belo Horizonte: Del Rey, 2006, v. 5, p. 163-202.

GODOI, Marciano Seabra de. Crítica à visão libertarista do tributo e do direito tributário. In: GASSEN, Valcir (Org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012. p. 193-205.

GODOI, Marciano Seabra de. **Finanças Públicas brasileiras**: diagnóstico e combate dos principais entraves à igualdade social e ao desenvolvimento econômico. Artigo estudado durante as aulas de mestrado da PUC Minas. No prelo 2016a.

GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributação e orçamento nos 25 anos da Constituição de 1988. **Revista de Informação Legislativa do Senado Federal**, Brasília, ano 50, n. 200, p.137-151, out./dez. 2013.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Volume 1.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos**: federais, estaduais e municipais. 10. ed. Curitiba: Livraria do Advogado, 2011.

SOUZA NETO, Juvan de. O espírita e a disseminação do ódio nas redes sociais. **Revista Internacional de Espiritismo – RIE**, ano 91, n. 5, Matão, jun. 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

VIEIRA, José Roberto O IRPF e o Direito Fundamental à Igualdade: um tributo de dupla personalidade!. BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros (Coord.). **Tributação e direitos fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ**. São Paulo: Saraiva, 2012. Série IDP.