XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

DEMETRIUS NICHELE MACEI

LIZIANE ANGELOTTI MEIRA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

Copyright © 2016 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

D598

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UnB/UCB/IDP/ UDF;
Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Demetrius Nichele Macei, Liziane Angelotti Meira – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-170-8
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: DIREITO E DESIGUALDADES: Diagnósticos e Perspectivas para um Brasil Justo.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Brasília, DF).

CDU: 34

CONPEDI
Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

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

XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

A coletânea que ora prefaciamos resulta dos 26 artigos científicos apresentados no Grupo de Trabalho DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II, o qual tivemos a honra de coordenar, no XXV Encontro do CONPEDI em Brasília, realizado na Universidade de Brasília – UNB.

Os artigos permitem uma reflexão acerca da atividade financeira do Estado elencando para isso temas que abordam os princípios da tributação, as imunidades, a isonomia, a capacidade contributiva, os aspectos que envolvem a dicotomia: tributação e cidadania e o papel da Justiça distributiva na tributação, tais como: Os critérios informadores do imposto sobre a renda e proventos como forma de efetivação do princípio da isonomia; Os reflexos da evolução tecnológica no âmbito tributário: a extensão da imunidade tributária aos livros eletrônicos e aos meios magnéticos; Princípio da isonomia tributária e imunidade do FUNRURAL nas exportações do agronegócio realizadas pelas sociedades cooperativas; Regime próprio de previdência social e limites da competência tributária; Substituição tributária progressiva no ICMS praticabilidade, legalidade, legitimidade e controle; A prevalência do princípio da isonomia sobre o princípio da não cumulatividade quando da importação de veículo automotor para uso próprio, e; A extrafiscalidade condicionada do IPI no contexto da redução das desigualdades regionais.

O grupo de trabalho foi designado com vistas e refletir também sobre o Sistema tributário nacional e a tensão entre o fisco e os contribuintes, abordando trabalhos sobre o Contencioso Administrativo Fiscal, as renúncias tributárias e a lei de responsabilidade fiscal. Temas apresentados nos artigos: A análise econômica do direito tributário: as tensões entre a regularidade fiscal e os direitos fundamentais dos contribuintes; O imposto sobre transmissão de bens imóveis no código tributário do município de João Pessoa e sua adequação à regra matriz de incidência tributária prevista constitucionalmente; Os mecanismos de execução do crédito tributário em alguns países da América Latina: entre eficiência administrativa e segurança jurídica; Uber e direito tributária: uma análise tributária desta nova tecnologia; A (im) possibilidade do julgamento do crédito tributário pelo contencioso administrativo tributário constituir fato gera dor da taxa instituída pela lei nº 15.838/2015 do estado do Ceará; Transparência e justiça fiscal na exigência das taxas, e; A problemática da tributação no comércio eletrônico: um paralelo enfrenta do pela União Europeia e o estado brasileiro.

Uma parte da discussão se voltou para a responsabilidade tributária e a questão da execução fiscal, para a evasão e o planejamento tributários, abordando também as garantias e privilégios do crédito tributário, constantes nos artigos: O tratamento jurídico-contábil do arrendamento mercantil na ótica do planejamento tributário; Planejamento tributário – a importância da gestão dos tributos nas organizações para a redução dos custos; Tributação e livre iniciativa sob o viés da ausência de dosimetria nas multas fiscais de ICMS e seus reflexos no desenvolvimento; Segurança jurídica: o equilíbrio entre a liberdade e o planejamento tributário; A educação fiscal como instrumento de combate ao planejamento tributário ilícito; A ratio decidendi e a modulação de efeitos em matéria tributária; e, A extinção do crédito tributário de ITR pela desapropriação por interesse social.

Tratou-se ainda da Atividade Financeira do Estado, com temáticas que envolvem as concepções e o objeto do Direito Financeiro, como despesa pública, receita pública, patrimônio e receitas originárias além de uma abordagem acerca da execução de orçamento, crédito e dívida pública nos artigos: Transparência na administração pública tributária e o controle social da gestão fiscal: o que muda quando você faz a conta?; A perpétua máquina de produzir frustrações; A inconstitucionalidade da limitação da dedutibilidade dos gastos com a educação no IRPF, e; A importância da contabilidade para uma gestão pública mais eficiente e transparente.

Os temas apresentados demonstram com originalidade os enfrentamentos cotidianos vividos pela sociedade brasileira não somente quanto à constituição e cobrança do crédito tributário, mas no gasto da receita e na responsabilidade daquele que aufere a receita advinda da tributação.

A discussão permite aprofundar diálogos rotineiros e de difícil compreensão para os operadores do Direito Tributário e Financeiro no ordenamento jurídico brasileiro, operadores esses que não se resumem aos advogados e acadêmicos que se debruçam sobre o tema, mas para o gestor público e para todos os que estão envolvidos no funcionamento da receita e despesa pública, nos três entes políticos e nas três esferas de poderes.

Os organizadores desta obra registram o cumprimento cordial aos autores que se debruçaram em temáticas importantes e atuais para a sociedade brasileira, tendo sido aprovados em um rigoroso processo de seleção, apresentado-nos tão profícuos debates que se desenvolveram neste Grupo de Trabalho.

Deixamos, ainda, nosso agradecimento especial à Diretoria do CONPEDI, em nome dos Professores Doutores Raymundo Juliano Feitosa e Orides Mezzaroba, pela confiança

depositada nos nomes deste trio de coorganizadores para a condução presencial dos trabalhos do GT.

Nosso cumprimento cordial à acolhida proporcionada pelas instituições de ensino superior que organizaram o evento, Universidade de Brasília- UNB, com a participação da Universidade Católica de Brasília- UCB, o Centro Universitário UDF e o Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Deixamos aos leitores nosso desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dr. Demetrius Nichele Macei (UNICURITIBA)

Profa. Dra. Liziane Angelotti Meira (UCB)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (FUMEC)

OS CRITÉRIOS INFORMADORES DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS COMO FORMA DE EFETIVAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA .

THE INCOME TAX INFORMANTS CRITERIA AS A WAY TO FULLFILL THE ISONOMY PRINCIPLE.

Milena Zampieri Sellmann
Jaime Meira do Nascimento Junior

Resumo

O Princípio da Igualdade Tributária, corolário da Isonomia, impõe tratamento isonômico entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente e dele decorre o Princípio da Capacidade Contributiva que determina que os impostos deverão ser graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. O Imposto sobre a Renda incide sobre acréscimos patrimoniais, saldos positivos dum dado período e possui como critérios informadores, por disposição constitucional, a generalidade, universalidade e progressividade, critérios por meio dos quais são referidos princípios efetivados e cuja a inobservância, pelo titular da competência tributária ou aplicador de direito, gera a inconstitucionalidade da exigência.

Palavras-chave: Isonomia, Capacidade tributária, Critérios informadores

Abstract/Resumen/Résumé

The Principle of Tax Equality, corollary of Isonomy, requires equal treatment between taxpayers who are in an equivalent situation and it follows the Contributory Capacity Principle which states that taxes should be graded according to the economic capacity of the taxpayer. Income Tax over asset increases, positive balances of a given period and has as informants criteria, constitutional provision, generality, universality and progressiveness, criteria by which are referred effected principles and whose failure by the holder of the taxing power or applier of law, generates the constitutionality of the requirement.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Isonomy, Tax capacity, Informants criteria

Introdução

A Constituição Federal assegura serem todos iguais perante à lei, sendo vedada distinção de qualquer natureza, por meio do Princípio da Igualdade, consubstanciado no art. 5°, *caput.*

Em matéria tributária, a necessidade de tratamento isonômico entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente e a proibição de qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, decorre do art. 150, inciso II, da Carta Magna, que prevê o Princípio da Isonomia Tributária.

Decorrência de ambos princípios e forma de efetivá-los, o Princípio da Capacidade Contributiva, previsto no artigo 145, § 1°, da Constituição Federal, estabelece que os impostos deverão ser graduados de acordo com a condição econômica do contribuinte, de forma que aqueles que possuírem melhor maior condição financeira sofram maior incidência tributária dos que gozam de menor.

O Imposto sobre a Renda é um tributo federal que tem como fato gerador auferir "renda e proventos de qualquer natureza", ou seja, tributa os acréscimos patrimoniais, saldos positivos, verificados durante determinado período.

Nos termos do que dispõe o art. 153, § 2º, inciso I, da Carta Constitucional, o Imposto sobre a Renda deve ser informado pelos critérios da generalidade, universidade e progressividade.

Isto posto, tem o presente trabalho o objetivo de demonstrar que os critérios da generalidade, universidade e progressividade são regras constitucionais por meio das quais são efetivados os Princípios da Igualdade, Isonomia Tributária e Capacidade Contributiva e que a inobservância destas normas, quando do exercício da competência tributária e pelo aplicador do direito, eivam de inconstitucionalidade a atividade.

O trabalho será pautado por pesquisa doutrinária e será desenvolvido a partir da análise do Princípio da Isonomia, geral e tributária, e do Princípio da Capacidade Contributiva para posterior estudo dos critérios informadores do Imposto sobre a Renda. Ao serem examinados cada um dos critérios será demonstrado os conceitos, finalidades e como efetivam os Princípios Constitucionais da Igualdade, Isonomia Tributária e Capacidade Contributiva.

1 Princípio da Isonomia

Prevê o Texto Constitucional, em seu art. 5°, *caput*, que todos são iguais perante a lei, não sendo permitida distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e estrangeiros a inviolabilidade do direito à vida, à igualdade, à segurança e à propriedade. Trata-se da positivação do Princípio da Isonomia ou Igualdade.

Explica Humberto Ávila:

> A igualdade pode funcionar como regra, prevendo a proibição de tratamento discriminatório; como princípio, instituindo um estado igualitário com o fim a ser promovido; e como postulado, estruturando a aplicação do Direito em função de elementos (critérios de diferenciação e finalidade da distinção) e da relação entre eles (congruência do critério em razão do fim). (2006, p. 137)

Igualdade, de acordo com a fórmula aristotélica, consiste em "tratar os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual, nos limites de suas desigualdades".

Elucida Luís Eduardo Schoueri:

> Assim como o Princípio da Igualdade encontra-se desatendido quando situações iguais (segundo um critério) são tratadas de modo diferente, do mesmo modo pode-se considerar ferido o Princípio da Igualdade quando não se consegue identificar um critério para o tratamento diferenciado. Neste caso, dir-se-á que houve arbítrio e, portanto, igualmente foi ferido o Princípio da Igualdade. (2015, p. 342-343)

Em matéria tributária, o princípio vem expresso dentre as limitações ao exercício da competência, especificamente no art. 150, inciso II, da Constituição Federal:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
>
> […]
>
> II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; […]

Determina que todos os contribuintes que estejam na mesma situação devem ter o mesmo tratamento tributário, ao passo que os que estejam em situações diferentes devem ter tratamento diferenciado, sob pena de inconstitucionalidade.

Na verdade, a igualdade tributária não precisaria vir expressa no texto constitucional, posto que seria consequência lógica a isonomia tributária diante do princípio da igualdade geral previsto do art. 5° da Carta Magna, todavia, decidiu o poder constituinte originário deixar o mesmo positivado.

O tratamento isonômico é uma regra que deve ser observada pelo legislador ao exercer a competência tributária, bem como pelo aplicador do direito ao fazer seu trabalho hermenêutico.

Regina Helena Costa ensina que a isonomia pode ser entendida no sentido material ou no sentido formal e explica a diferença:

> […] no sentido *material* ou *substancial*, queremos significar o desejável *tratamento equânime* de todos os homens, proporcionando-lhes idêntico acesso aos bens da vida. […] Já a igualdade no sentido formal, […] expressa as legítimas discriminações autorizadas aos legisladores, vale dizer, aquelas equiparações autorizadas ou desequiparações consagradas na lei. Dirige-se, assim, o princípio, imediatamente ao legislador e mediatamente aos seus aplicadores. (2003, p. 56).

A igualdade fiscal, de acordo com Victor Uckmar, pode ser entendida também em dois sentidos:

> a) em sentido jurídico, como paridade de posição, com exclusão de qualquer privilégio de classe, religião e raça, de modo que os contribuintes que se encontrem em idênticas situações sejam submetidos a idêntico regime fiscal;
>
> b) em sentido econômico, como dever de contribuir aos encargos públicos em igual medida, entendida em termos de sacrifício, isto é, […] em **relação à capacidade contributiva dos indivíduos**. (grifo nosso) (1999, p. 67)

Não se pode duvidar da ligação existente entre o princípio da igualdade e a justiça fiscal. Por meio da igualdade busca-se a aplicação da justiça, na medida em que a isonomia realiza-se mediante a aferição da real capacidade contributiva, a fim de adequar a tributação à realidade social e a atender às necessidades dos cidadãos.

Corolário do princípio da isonomia é, portanto, o princípio da capacidade contributiva.

1.1 Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva encontra-se previsto no artigo 145, § 1°, da Constituição Federal, o qual prevê:

> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes impostos:

> […]
>
> § 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado a 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.

Pode ser definido na necessidade de que a tributação seja pautada pela capacidade contributiva do sujeito passivo, no sentido de que cada contribuinte deve cooperar com as despesas públicas de acordo com suas possibilidades financeiras.

Roque Antonio Carrazza explica que a capacidade contributiva se manifesta:

> […] nos fatos ou situações que revelam, *prima facie*, da parte de que quem os realiza ou nelas se encontram, condições objetivas para, pelo menos em tese, suportar a carga fiscal. Deve, pois, assentar-se na efetiva *capacidade econômica* do contribuinte; nunca em presunções ou ficções. (2006, p. 105).

Regina Helena Costa ensina que a capacidade contributiva demonstra "a aptidão da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação". (2003, p. 108)

Muito embora o dispositivo constitucional determine que sempre que possível os impostos sejam graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, é imprescindível pontuar que capacidade contributiva e econômica não se confundem.

Na verdade, a capacidade contributiva pressupõe a capacidade econômica, mas esta não é pressuposta daquela. Alguém pode ter capacidade econômica sem possuir capacidade contributiva, basta imaginar alguém que tenha uma grande remuneração, a qual seja integralmente consumida por suas despesas. Caso em que, existirá capacidade econômica sem que exista a capacidade contributiva.

O contribuinte ostentará capacidade contributiva toda vez que a riqueza por ele auferida exceder as despesas ou gastos necessários para sua sobrevivência e de sua família.

Daí decorre a ideia de que a capacidade contributiva relaciona-se com a noção de renda ou de riqueza.

Leciona Klaus Tipke:

> *Todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para pagamento de impostos*. Quanto mais alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto. Para contribuintes com rendas disponíveis igualmente altas o imposto deve ser igualmente alto. Para contribuintes com rendas disponíveis desigualmente altas o imposto deve ser desigualmente alto. (2002, p. 31).

O Imposto sobre a Renda é a espécie tributária em que o princípio em comento pode ser mais visualizado. Como deve incidir sobre acréscimos patrimoniais, riqueza nova, é necessário que incida de modo mais gravoso sobre aqueles que auferem maior renda e de forma inversa sobre os que possuírem menor renda.

Para a efetividade do princípio deve a lei tributária trazer mecanismos capazes de fazer com que a característica da pessoalidade, ou seja, os atributos pessoais do sujeito passivo, seja levada em consideração para a tributação.

Luciano Amaro explica:

> É óbvio que não se pretende definir na lei o imposto de cada pessoa, mas sim estruturar o modelo de incidência de tal sorte que, na sua aplicação concreta, tais ou quais características dos indivíduos (número de dependentes, volume de despesas médicas etc.) sejam levadas em consideração para efeito de quantificação do montante do imposto devido em cada situação concreta. (2016, p. 165).

Especificamente no caso do Imposto sobre a Renda para que o principio seja observado deve a legislação instituidora do tributo prever mecanismos capazes de verificar, em cada caso, as condições pessoais do sujeito passivo e ainda fazer com que o mero ingresso que não gere acréscimo patrimonial não seja tido em conta para a aferição do imposto e que as despesas indispensáveis a manutenção do contribuinte sejam abatidas.

Só assim será possível aferir o efetivo acréscimo patrimonial passível de tributação, perfazendo de forma real o princípio da capacidade contributiva e a igualdade na tributação.

2 Critérios constitucionais informadores do Imposto sobre a Renda

A Constituição da República Federativa de 1988 comina, no art. 153, § 2º, inciso I, que o Imposto sobre a Renda será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade.

> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
>
> […]
>
> III- renda e proventos de qualquer natureza
>
> […]
>
> § 2º - O imposto previsto no inciso III:
>
> I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

Esta regra constitui uma inovação da Constituição vigente. As Constituições anteriores não traziam norma semelhante, donde decorre a sua importância já que inovou na ordem jurídica.

Estes critérios deverão ser observados não só quando da instituição, como também diante de qualquer alteração no Imposto sobre a Renda e constituem técnicas de incidência para o cumprimento do princípio da igualdade genérica, isonomia tributária e capacidade contributiva.

Como mencionado, o Imposto sobre a Renda é a espécie tributária em que os princípios em comento aparecem e se perfazem da forma mais cristalina possível, exatamente porque precisam, por disposição constitucional, observar as regras da generalidade, universalidade e progressividade para o cumprimento do seu arquétipo.

O que significam estes critérios e como eles consubstanciam os princípios investigados, é o que se passa a analisar.

2.1 Generalidade

Por generalidade entende-se que o imposto federal deve alcançar todas as pessoas que realizam o fato gerador, isto é, todo aquele que auferir "renda e proventos de qualquer natureza".

Toda pessoa, seja ela física ou jurídica, que obtiver riqueza nova no período necessário para sua verificação deve sofrer a incidência do imposto.

Mary Elbe de Queiroz explica no que consiste o critério da generalidade:

> Significa que todas as pessoas, independentemente de qualquer condição, cor, ração, credo, sexo, estado civil, que realizem fatos em concreto, previstos em abstrato na hipótese da lei, submetem-se à incidência do imposto, exceto quando alcançadas por imunidade e nos casos legalmente previstos. (2004, p. 37)

Desta definição, infere-se que estão excluídas da tributação por intermédio do IR e que, portanto, não se amolda a este critério, as pessoas que gozam de imunidade tributária e aquelas beneficiadas pela concessão, por lei, de isenções, benefícios e incentivos fiscais, estes últimos nos termos do artigo 150, inciso I, da Constituição Federal.

Entretanto, alerta Roque Antonio Carrazza:

> Eventuais isenções somente são admitidas quando rendem homenagens ao princípio da igualdade e, por extensão, ao da capacidade contributiva. Melhor explicando, elas somente podem ser concedidas quando levam em conta objetivos constitucionalmente consagrados (proteção à velhice, à família, à cultura, aos deficientes mentais, aos doentes incuráveis, aos economicamente mais fracos – isto é, que revelam incapacidade econômica para suportar o encargo sem se privarem do *mínimo vital* – e, assim por diante). (2006, p. 66)

Complementa Kiyoshi Harada que "as isenções específicas e casuísticas ofendem tal princípio e por isso mesmo são inconstitucionais". (2014, p. 422)

Proíbe o critério da generalidade o estabelecimento de privilégios e discriminações entre contribuintes. Diz respeito, portanto, a pessoas, e objetiva que todos aqueles com capacidade contributiva sofram a incidência tributária de acordo com a sua condição econômica.

Tem por primado resolver desigualdades, evitando discriminações tributárias em razão das características pessoais do contribuinte ou de suas condições.

Irapuã Beltrão demostra que o critério da generalidade é corolário do princípio da isonomia:

> A primeira determinação da generalidade decorre diretamente do conteúdo da isonomia e significa que o Imposto de Renda deve incidir (e ser cobrado), tanto quanto possível, de todas as pessoas. Sejam pessoas naturais ou jurídicas, cumpre ao legislador federal buscar a incidência sobre todos. (2014, p. 531)

Neste sentido, coaduna Alexandre Barros Castro:

> O vocábulo 'generalidade' encontra sua origem em *generalis*, *generale*, *genus*, do latim geral, total; mas sua raiz forense vem de *gens* no sentido de povo, gente, pessoas. E, enfim, aclaram-se as dubiedades, na medida em que 'generalidade', enquanto totalidade, dirige seu sentido para a pessoalidade, vale dizer, para a totalidade de pessoas com aptidão contributive. (2004, p. 131)

Assim, a imposição da observância do critério da generalidade é decorrência lógica da aplicação do princípio da igualdade, da Isonomia Tributária e Capacidade Contributiva ao Imposto sobre a Renda, sua inobservância eiva o tributo de inconstitucionalidade, não podendo ser admitido.

2.2 Universalidade

A previsão da observância do critério da universalidade exige que a tributação por via do Imposto sobre a Renda recaia sobre a totalidade das "rendas e proventos" auferidos, sem qualquer distinção de espécie, denominação, localização, condição jurídica, nacionalidade da fonte[1].

Este critério, de acordo com Hugo de Brito Machado, faz referência "ao objeto da tributação, devendo o imposto então recair sobre todos os rendimentos, independentemente da denominação que tiverem, da sua origem, da localização ou condição jurídica da respectiva fonte". (2004, p. 156)

Ao estatuir a Constituição Federal que a tributação deve ser universal, veda a incidência fragmentada do imposto sobre os acréscimos patrimoniais auferidos. Impõe que o gravame recaia sobre todos os rendimentos auferidos, com o mesmo tratamento fiscal e sem a possibilidade de separação da espécie da renda obtida.

Regina Helena Costa ensina:

> A *universalidade* impõe que todas as modalidades de renda ou proventos, seja qual for sua origem – o capital, o trabalho ou a combinação de ambos – submetem-se ao gravame. Em outras palavras, o IR não pode ser seletivo em função da natureza do rendimento auferido. Nesse sentido, o critério da universalidade contrapõe-se ao da seletividade. (2009, p. 340)

Por outro lado, exige que a riqueza nova a ser tributada seja a verificada ao final do período de apuração do fato imponível.

Valiosas neste sentido as lições de Ricardo Mariz de Oliveira:

[1] Quanto aos rendimentos obtidos no território nacional, hão de ser respeitados eventuais tratados ou acordo internacionais que objetivem evitar a bitributação internacional.

> O princípio da universalidade significa que todo o patrimônio do contribuinte deve ser considerado na sua integralidade, sem qualquer fracionamento, seja no marco inicial de comparação (no momento inicial do período de apuração), seja no seu marco final (no momento final do período de apuração), portanto, também quanto às suas mutações ocorridas no período. Ou seja, o princípio da universalidade requer sejam considerados todos os - a universalidade dos – fatores positivos e negativos que compõem o patrimônio no início e no final do período de apuração, bem como a universalidade de todos os fatores que o aumentam ou diminuem dentro deste período de tempo fixado na lei. (2008, p. 255)

Assim, o critério constitucional da universalidade determina que se tribute o acréscimo patrimonial, ou seja, o saldo positivo ocorrido no período de um exercício financeiro (ano-base), por inteiro e em conjunto, sem fragmentação e sem qualquer distinção às espécies de rendas e proventos.

Não fosse desta forma, a tributação por fragmentos dos acréscimos patrimoniais, sem que se considere a totalidade dos rendimentos auferidos no período aquisitivo, poderia resultar em decréscimo patrimonial, pois o contribuinte, privado da realização das deduções e dos abatimentos permitidos, acabaria por pagar o imposto federal aquém do montante por ele devido.

Vislumbra-se assim que este critério, assim como o da generalidade, resguardam o princípio da igualdade ou isonomia e também da capacidade contributiva.

Todavia, o critério da universalidade não se confunde com o da generalidade.

A universalidade impõe considerar a "renda e os proventos de qualquer natureza" em sua totalidade, dizendo respeito ao patrimônio do contribuinte, isto é, ao acréscimo de elemento patrimonial novo.

Já o critério da generalidade se refere às pessoas, e determina que todos os realizadores do fato imponível do imposto, excepcionados os imunes ou beneficiários de isenção, deverão sujeitar-se à tributação por meio do imposto federal.

Viola o critério da universalidade a incidência do IR sobre um fato isolado ou sobre fatos isolados. É o que ocorre com as incidências definitivas, isto é, sem ajuste ao final do período-base, como o imposto retido na fonte em definitivo e o imposto de renda sobre pessoas físicas devido sobre ganhos de capitais.

Também infringe o critério da universalidade a incidência do imposto nos rendimentos provenientes do décimo terceiro salário, de aplicações em fundos de investimentos financeiros (FIF), de aplicações em fundos de investimento no exterior, de loterias, de sorteios, dentre outros. (CARRAZZA, 2006, p. 67)

Para garantir a isonomia no imposto de renda, não é suficiente que "todos" estejam sujeitos a imposto. É necessário que "todos os rendimentos" estejam submetidos a exação da mesma maneira. (XAVIER, 2002, p. 382)

O critério da universalidade efetiva o princípio da igualdade e informa a incidência do imposto de renda, pois impede tratamentos desiguais, determinando que contribuintes que demonstrem similar capacidade contributiva, por perceberem o mesmo acréscimo patrimonial num determinado período, sejam tributados da mesma forma.

2.3 Progressividade

O princípio da capacidade contributiva exige que os impostos, sempre que possível, tenham caráter pessoal e sejam graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

Impõe que a tributação seja adequada às diferentes capacidades econômicas das pessoas físicas e das pessoas jurídicas. Reclama a modulação das alíquotas do tributo de acordo com a capacidade econômica, fazendo com que, quem tenha mais condições, pague proporcionalmente mais tributo do que aquele que ostenta menor riqueza.

A tributação progressiva é a melhor técnica de incidência para que o princípio da capacidade contributiva seja cumprido. É por meio da cobrança progressiva do tributo que se torna possível fazer com que os que tenham maior riqueza contribuam de forma mais gravosa para com as despesas do ente federado.

Hugo de Brito Machado corrobora neste sentido ao mencionar que "a progressividade é uma forma adequada de realizar o princípio da capacidade contributiva". (2004, p. 135)

José Maurício Conti também coaduna ao afirmar que a "tributação progressiva é a forma de tributação que melhor obedece ao princípio da capacidade contributiva,

pois visa igualar o sacrifício dos contribuintes e obter, assim, a equidade vertical". (1997, p. 98)

A progressividade é uma característica obrigatória e informadora do Imposto sobre a Renda, que determina que as alíquotas do gravame variem de acordo com a base de cálculo.

Para Sacha Calmon Navarro Coelho progressividade "é um 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". (1999, p. 362)

Assim, o possuidor de maior acréscimo patrimonial deverá sofrer a incidência da exação tributária com uma alíquota mais gravosa do que aquele que adquiriu um menor acréscimo.

A progressividade consiste, assim, em técnica de incidência tributária em que ocorre o aumento da alíquota à medida que há aumento da base de cálculo. Nela há o estabelecimento de alíquotas crescentes e progressivas em função do aumento da base de cálculo, isto é, a incidência aumenta em percentuais quando aumentam as riquezas que compõem a base de cálculo. (CARRAZZA, p. 67)

No caso do Imposto sobre a Renda, o critério da progressividade determina que, quanto maior for a base de cálculo do imposto, diga-se, a renda líquida no caso da pessoa física e o lucro obtido no caso da pessoa jurídica, maior deverá ser alíquota aplicável para apuração do valor devido.

Aquele possuidor de maiores rendimentos deve ser proporcionalmente mais tributado do que o possuidor em menor quantidade. Desta forma, o contribuinte que tem maiores rendimentos deve ser tributado de forma mais gravosa do que os detentores de montante inferior.

Escreveu Aliomar Baleeiro "tributos graduados são os progressivos, ou seja, aqueles cuja alíquota cresce à medida que se eleva a base de cálculo". (2006, p. 751)

Não obstante a necessidade da observância da progressividade, até o ano de 2008 a legislação infraconstitucional fazia previsão na tabela progressiva para cálculo do imposto federal para pessoas físicas de apenas duas alíquotas, 15% (quinze por cento) e 27,5% (vinte e sete e meio por cento).

Atualmente, vigoram quatro alíquotas: 7,5% (sete e meio por cento), 15% (quinze por cento), 22,5% (vinte e dois e meio por cento) e 27,5% (vinte e sete e meio por cento), incidentes sobre bases de cálculos variáveis[2].

Para as pessoas jurídicas em geral, a alíquota é de 15% (quinze por cento) sobre o lucro real, presumido ou arbitrado. A partir de determinado lucro, houve a fixação de um adicional de 10% (dez por cento).

Entende-se que, com base nas alíquotas hoje fixadas, o critério da progressividade do Imposto sobre a Renda não vem cumprindo o papel a que se destina, mormente em relação à tributação da pessoa jurídica[3].

No caso da pessoa jurídica, a adoção de uma única alíquota é inconcebível para garantir uma tributação progressiva, e quanto à pessoa física, há necessidade de maiores faixas tributáveis.

Em remate, cumpre dizer que progressividade não se confunde com proporcionalidade.

Enquanto na progressividade há um aumento da porcentagem quando se majora a base de cálculo, na proporcionalidade adota-se uma porcentagem constante, que incidirá sobre a riqueza passível de tributação. Consiste a proporcionalidade na aplicação de uma única alíquota sobre a base de cálculo.

Regina Helena Costa, ao tratar da diferenciação entre progressividade e proporcionalidade, menciona que a progressividade atende melhor o princípio da igualdade material ou substancial:

> Com efeito, se a igualdade na sua acepção material, concreta, é o ideal para o qual se volta todo o ordenamento jurídico-positivo, a progressividade dos impostos é técnica mais adequada ao seu alcance. Isto porque a graduação dos impostos meramente proporcional à capacidade contributiva dos sujeitos não colabora para aquele fim. Diversamente, na tributação progressiva, aqueles que detêm maior riqueza arcarão, efetivamente mais, pelos serviços públicos em geral, em favor daqueles que pouco ou nada possuem e, portanto, não podem pagar. (2005, p. 880)

---

[2]Acréscimo patrimonial de até R$ 1.903,98 compõe a faixa de isenção, de R$ 1.903,99 até R$ 2.826,65 a alíquota de 7,5%, de R$ 2.826,66 até R$ 3.751,05 alíquota de 15,0%, de R$ 3.751,06 até R$ 4.664,68 alíquota de 22,5% e acima de R$ 4.664,68 a alíquota de 27,5%.

[3] Aliás, estudos recentes demonstram que vem ocorrendo no Brasil o inverso do apregoado pelo princípio da capacidade contributiva. As pesquisas demonstram que o sistema tributário brasileiro tributa mais os mais pobres. Fonte: http://www.inesc.org.br/noticias/noticias-do-inesc/2014/setembro/carga-tributaria-brasileira-reforca-as-desigualdades-diz-estudo. Acesso em: 20 mar. 2016.

Com a finalidade de melhor adequar o imposto à pessoalidade e ao critério da progressividade, é possível a concessão de isenções, devendo ser permitidas deduções que assegurem ao contribuinte e aos seus familiares a subsistência com dignidade.

Assiste razão a Ricardo Mariz de Oliveira, quando defende que, no Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, o critério da progressividade somente se mostra suficiente sendo conjugado com os critérios da generalidade e da universalidade:

> (...) eis que, por estes a alíquota crescente tem a mesma aplicação quaisquer que sejam as fontes de produção do acréscimo patrimonial (generalidade) e sobre a totalidade do acréscimo patrimonial, também sem distinção da sua fonte produtora e sem a sua fragmentação (universalidade). (2008, p. 259)

Como nos demais critérios, a progressividade, por objetivar cumprir o princípio da capacidade contributiva, tem por fim buscar a igualdade ou a isonomia tributária.

A incidência do Imposto sobre a Renda sem que sejam efetivados os critérios da generalidade, universalidade e progressividade violam a igualdade, a isonomia tributária e a capacidade contributiva, gerando a inconstitucionalidade da exação

Conclusão

O art. 5°, *caput*, da Constituição Federal consagra o Princípio da Isonomia cominando que todos são iguais perante a lei, sendo proibida distinção de qualquer natureza.

Não obstante, em dispositivo específico, qual seja, no art. 150, inciso II, fez o constituinte constar o Princípio da Igualdade Tributária estabelecendo ser vedado aos entes federados instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida.

Desta feita, a necessidade de tratamento isonômico é limite constitucional ao poder de tributar que deve ser observado pelo legislador ao exercer a competência tributária, bem como pelo aplicador do direito ao fazer seu trabalho hermenêutico.

Com a igualdade objetiva-se a aplicação da justiça, na medida em que a isonomia realiza-se mediante a aferição da real capacidade contributiva, a fim de adequar a tributação à realidade social e a atender às necessidades dos cidadãos.

Assim, decorrência do princípio da isonomia é, portanto, o princípio da capacidade contributiva.

O Princípio da Capacidade Contributiva, previsto no artigo 145, § 1°, Constituição Federal, pode ser conceituado como a necessidade de que a tributação seja pautada pela capacidade econômica do sujeito passivo, ou seja, que cada contribuinte contribua com as despesas públicas de acordo com suas possibilidades financeiras.

O Imposto sobre a Renda é a espécie de tributo que incide sobre o fato de alguém auferir "renda e proventos de qualquer natureza". Trata-se da espécie tributária em que, pelo seu arquétipo constitucional, o Princípio da Capacidade Contributiva pode ser visto forma cristalina.

Como o imposto deve incidir sobre acréscimos patrimoniais, riqueza nova, é necessário, para o cumprimento do princípio, que a tributação ocorra de forma mais gravosa sobre aqueles que auferirem maior renda e de modo mais brando sobre os que possuírem menor renda.

Para a efetividade do princípio da capacidade contributiva no Imposto sobre a Renda deve a legislação tributária trazer mecanismos capazes de fazer com que a característica da pessoalidade, ou seja, os atributos pessoais do sujeito passivo, seja levada em consideração para a tributação.

Em sendo assim, prevê a Constituição Federal que o Imposto sobre a Renda deve observar os critérios da generalidade, universidade e progressividade.

Tais critérios, quando observados, são meios por intermédio dos quais o Princípio da Igualdade, Isonomia Tributária e Capacidade Contributiva são realizados.

O critério da generalidade impõe que toda pessoa, seja ela física ou jurídica, que obtiver riqueza nova no período suficiente para sua verificação deve sofrer a incidência do imposto .

Veda o estabelecimento de privilégios e discriminações entre contribuintes e objetiva que todos aqueles com capacidade contributiva sofram a incidência tributária de acordo com a sua condição econômica.

Já a universalidade determina que se tribute o acréscimo patrimonial ou o saldo positivo ocorrido no período de um exercício financeiro (ano-base), por inteiro e

em conjunto, sem fragmentação e sem qualquer distinção às espécies de rendas e proventos.

Para assegurar a tributação isonômica não basta que "todos" se sujeitem ao imposto (generalidade), é preciso também que "todos os rendimentos" se subsumam à exação (generalidade).

O critério da universalidade efetiva o princípio da igualdade e informa a incidência do imposto de renda, pois impede tratamentos desiguais, determinando que contribuintes que demonstrem similar capacidade contributiva, por terem o mesmo acréscimo, sejam tributados da mesma forma.

A progressividade é técnica de incidência que determina que as alíquotas do gravame variem de acordo com a base de cálculo. O possuidor de maior acréscimo patrimonial deverá sofrer a incidência do tributo com uma alíquota mais gravosa do que aquele que adquiriu um menor acréscimo.

A progressividade consiste no aumento da alíquota à medida que há aumento da base de cálculo. Nela há o estabelecimento de alíquotas crescentes e progressivas em função do aumento da base de cálculo, isto é, a incidência aumenta em percentuais quando aumentam as riquezas que compõem a base de cálculo.

A tributação progressiva é a técnica que melhor satisfaz ao princípio da capacidade contributiva, pois faz com que cada contribuinte contribua na medida de sua possibilidade financeira, cumprindo assim a igualdade.

A não observância dos critérios da generalidade, universidade e progressividade, tanto pelo aplicador do direito como pelo legislador, geram a inconstitucionalidade do imposto por violação ao Princípio da Igualdade, da Isonomia Tributária e da Capacidade Contributiva, já que os critérios são formas através das quais os comandos carreados nos princípios são efetivados.

Referência

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 21. São Paulo: Saraiva, 2016.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios.* 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BALEEIRO, *Limitações constitucionais ao poder de tributar.* 7.ed. atual. por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. 2.ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

CASTRO, Alexandre Barros. *Sujeição passiva no imposto sobre a renda*. São Paulo: Saraiva, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*: sistema tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional.* São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. Imposto de renda e capacidade contributiva. In: VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (Coord.). *Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins.* São Paulo: Lex, 2005, p. 873-882.

_____. *Princípio da capacidade contributiva*. 3.ed. atual., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

INSTITUTO DE ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS. Disponível em: http://www.inesc.org.br/noticias/noticias-do-inesc/2014/setembro/carga-tributaria-brasileira-reforca-as-desigualdades-diz-estudo. Acesso em: 25 mar. 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

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

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

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. Tradução e notas de Marco Aurélio Greco. 2.ed. rev. e atual.. São Paulo: Malheiros, 1999.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*: tributação das operações internacionais. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.