

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO PÚBLICO E CIÊNCIA POLÍTICA**

**O IMPOSTO DE RENDA E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA
CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA PROGRESSIVIDADE**

**Acadêmica: Saete Terezinha Futerko
Orientador: Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar**

Florianópolis, junho de 1997

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	1
CAPÍTULO I - DE TRIBUTO	3
1. Introdução	3
2. Histórico	5
3. Interpretação do art. 3º do Código Tributário Nacional	7
3.1. Prestação pecuniária compulsória	8
3.2. Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir.....	9
3.3. Que não constitua sanção de ato ilícito.....	9
3.4. Instituída em lei.....	10
3.5. Prestação cobrada mediante atividade administrativa vinculada	11
CAPÍTULO II - AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS.....	13
1. Natureza jurídica do tributo.....	13
1.1. Irrelevância do <i>nomem iuris</i>	14
1.2. Irrelevância do destino legal do produto.....	15
2. Classificação jurídica dos tributos.....	16
2.1. Aspectos gerais.....	16
2.2. A Constituição Federal de 1988 e a classificação das espécies tributárias	17
2.3. Critério de classificação adotado pelo ordenamento jurídico brasileiro	18
2.4. A doutrina e a classificação das espécies tributárias.....	20

3. Impostos.....	21
3.1. Classificação dos impostos.....	23
3.1.1. Impostos pessoais e reais.....	24
3.1.2. Impostos diretos e indiretos.....	25
3.1.3. Impostos fixos, proporcionais e progressivos.....	26
4. Taxas.....	27
4.1. Características sobrevindas do art. 77 do CTN.....	29
4.2. Taxa e preço.....	31
5. Contribuição de melhoria.....	32
6. Empréstimo compulsório.....	35
7. Contribuições especiais.....	37
CAPÍTULO III - O IMPOSTO DE RENDA.....	40
1. Aspectos gerais.....	40
2. Histórico.....	41
3. Conceito de renda.....	44
4. O art. 43 do CTN. Fato gerador.....	48
5. Sujeito passivo do imposto de renda.....	52
6. Base de cálculo.....	55
6.1. Pessoas físicas.....	56
6.2. Pessoas jurídicas.....	59
7. Alíquotas.....	60
CAPÍTULO IV - O IMPOSTO DE RENDA E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA PROGRESSIVIDADE.....	62
1. Princípios constitucionais.....	63
2. O princípio da capacidade contributiva	64
2.1. Introdução.....	64
2.2. Histórico.....	65

2.3. O princípio da capacidade contributiva no Brasil.....	67
2.4. A expressão “sempre que possível”	70
2.5. Eficácia do princípio da capacidade contributiva.....	71
3. O princípio da progressividade.....	73
3.1. Notícias históricas.....	73
3.2. Características.....	74
4. O imposto de renda e os princípios constitucionais.....	77
4.1. A legislação do imposto de renda e o princípio da progressividade..	79
CONCLUSÃO.....	84
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	86

INTRODUÇÃO

O objetivo central desta monografia consiste em demonstrar as características que envolvem os princípios da capacidade contributiva e da progressividade, ambos proclamados pela Carta Magna de 1988, e a repercussão dos mesmos na legislação pertinente ao Imposto de Renda (Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza-IR).

Sabe-se que o Estado necessita de recursos para desenvolver suas atividades. Para tanto, arrecada receitas, dentre as quais as tributárias. A presente monografia visa levar à observação de que os tributos, além da função fiscal que lhe é atribuída, podem ser instituídos com o escopo de intervenção do Estado no domínio econômico, social e político, constituindo um meio a ser explorado pelo Estado para que o mesmo procure equilibrar as diferença da renda no país.

Primeiramente, mister a explanação sobre o que vem a ser o tributo, sua evolução histórica e como o mesmo é conceituado pela legislação brasileira, estudando suas principais características.

Após breve menção ao tributo, cabe expor a classificação das espécies tributárias, principalmente sob o ponto de vista constitucional, objetivando diferenciá-las por meio do estudo de suas respectivas peculiaridades, isto para melhor compreender a natureza jurídica do Imposto de Renda.

A terceira parte da monografia discorrerá sobre o Imposto de Renda, conceituando-o e analisando suas principais características partindo-se do entendimento do Código Tributário Nacional.

Por fim serão estudados os princípios constitucionais tributários da capacidade contributiva e da progressividade, relacionando-os ao imposto de renda. Objetiva-se desenvolver uma reflexão a respeito da aplicabilidade dos princípios supra mencionados à legislação infraconstitucional, verificando se está havendo, por parte do legislador ordinário, acatamento aos princípios, que devem obrigatoriamente orientar qualquer alteração relativa ao Imposto de Renda.

CAPÍTULO I

CONCEITO DE TRIBUTO

1. Introdução

O Estado¹ é a “instituição das instituições”² que surgiu a partir do momento que o homem passou a viver em sociedade, decorrendo daí a necessidade de uma estrutura organizada para que a coletividade se sustentasse.

Um povo, quando se organiza juridicamente numa determinada circunscrição, possuindo representantes que o governam e soberania frente a outros povos, constitui o Estado, cujo escopo é gerir os objetivos deste povo.

Bernardo Ribeiro de Moraes define o Estado como:

uma entidade à parte da própria coletividade, constituindo uma pessoa jurídica, portanto titular de direitos e obrigações (Estado-pessoa). Trata-se de uma pessoa jurídica que difere das demais, físicas ou jurídicas, por ser a personificação da ordem jurídica nacional, que a constitui e com a qual quase se confunde. Sob o prisma constitucional, o Estado é uma pessoa jurídica de direito constitucional.³

O Estado, sendo um instrumento de manutenção da coletividade, necessita de recursos (receitas) para cumprir com suas finalidades, que não são

¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. (*Compêndio de Direito Tributário Brasileiro* vol. 1. 4 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 239, nota de rodapé 2) “A palavra Estado surgiu na Renascença, com o significado que hoje utilizamos. Deve-se a Nicolau Maquiavel a inclusão desse vocábulo na literatura política, no celebrado *II Príncipe*, publicado em 1531.”

² *Apud* MAAR, Wolfgang Leo. *O que é Política* 14 ed. São Paulo:Brasiliense, 1992, p. 62.

³ *Op. cit.*, p. 245.

poucas: manutenção da ordem interna, defesa da soberania, prestação de serviços públicos, feitura e aplicação de leis, fiscalização, dentre outras.

O vocábulo receita⁴ provém do latim *recepta*, que significa recebimento, coisas recebidas. Toda entrada de bens ou somas, que sejam agregados ao patrimônio de pessoa física ou jurídica, constitui receita.

Quanto às receitas públicas, assim leciona Celso Ribeiro Bastos: “Quando se fala em receitas públicas, o qualificativo públicas, na verdade, faz referência à natureza do ente que as recebe e não a qualidade em si da receita.”⁵ Portanto, as receitas recebidas por pessoa pública são receitas públicas.

Pode-se classificar⁶ as receitas públicas em receitas originárias ou imediatas e receitas derivadas ou mediatas, partindo do aspecto referente à origem dos recursos.

As receitas públicas originárias, também denominadas receitas patrimoniais, são auferidas pelo Estado a partir de seu próprio patrimônio ou do exercício de atividade comercial ou industrial. Para obter tais receitas o Estado não utiliza sua soberania, pois as mesmas provém do cumprimento de obrigações de direito privado.

Já as receitas públicas derivadas, chamadas também de receitas não patrimoniais, constituem receitas que o Estado obtém a partir de transferências monetárias de terceiros coercivamente. A obtenção destas receitas é regida por

⁴ BASTOS, Celso Ribeiro. (*Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 1. ed., São Paulo: Saraiva, 1991, p. 36) “Quanto ao objeto das receitas, na sua concepção moderna ele há de recair unicamente no dinheiro. Expressa-se, pois, em moeda. Não se pode esquecer que as receitas constituem uma das grandes divisões do orçamento, o qual, por sua vez, exprime-se em unidades monetárias.”

⁵ BASTOS, op. cit. p. 36.

⁶ MORAES, (Op. cit., p. 301) “Esta classificação decorre da tradicional divisão das receitas públicas estabelecida pelos autores alemães, seguidos mais tarde pelos escritores austriacos e italianos, hoje com o apoio de inúmeros tratadistas (Manuel Morselli, Gustavo Ingrosso, Armando Giorgetti, Giorgio Tesoro, Aliomar Baleeiro e outros).”

normas de direito público. Assim relata Bernardo R. de Moraes: “são as que o Estado aufere do patrimônio dos indivíduos da comunidade, seja em razão de ordem política, de determinação legal ou da vontade de terceiros.”⁷

Dentre as receitas derivadas, as mais importantes do Estado moderno são as receitas tributárias, cujo cerne seria o tributo, o qual constitui o principal instrumento de obtenção de receita pública. O Estado, mediante sua soberania, impõe aos particulares obrigações a serem cumpridas, independente de suas vontades, no intuito de obter as receitas em questão.

2. Histórico.

O tributo, em sua trajetória histórica⁸, nem sempre apresentou o mesmo sentido. A idéia de tributo atual difere muito de como o mesmo era enquadrado nos tempos primitivos.

Como se vê, já se tem notícia do ente jurídico em questão na primitividade. Tratava-se de prestações *in labore* (em serviço), *in natura* (em bens, mercadorias ou produtos) ou *in pecunia* (em moeda), sendo cobrado pela força e de forma

⁷ MORAES, op. cit., p. 303.

⁸ GUIMARÃES, Ives José de Miranda (*O Tributo*. 1 ed. São Paulo: Max Limonad, 1983, p. 48) faz o seguinte apanhado histórico: “Apanhemos a realidade primeira do tributo na sua gênese. Assim divisamos o tributo como encargo exigido dos cidadãos pelo Estado, para custear as guerras. Passa a ser depois, encargo dos vencidos, mas sempre visando ao bem coletivo de que cuidava o Estado, embora, como recurso público, tenha sido integrado na fortuna privada dos imperadores e dos príncipes. Ora foi exigido o tributo do súdito, como prestações privadas, ou então coletado imperativamente pelos soberanos, na sua condição de autoridade política decorrente da sua exclusiva vontade. Posteriormente, a criação do tributo veio a envolver a manifestação dos contribuintes, através do Parlamento, por via de lei, a qual competia aprovar não só a receita, como também as despesas públicas, através do orçamento, sendo medida temporal e quantitativa em função das necessidades financeiras, surgindo aí, o princípio da legalidade tributária. Após, as necessidades estatais, exigindo meios para fazer as despesas públicas, determinaram o aparecimento do tributo, vindo a ser imposto coativamente aos cidadãos por via legal, de modo constante, consentido pelos contribuintes, através de suas Assembléias.”

arbitrária.⁹ Nesta época era evidente a exploração fiscal dos povos vencedores sobre os vencidos, que se viam obrigados ao pagamento de tributos referente à indenizações de guerra.

Na Idade Média, o tributo possuía o escopo de solidificar os limites territoriais, prevalecendo a cobrança de pedágio, direitos de passagem e contribuições assemelhadas. Também nesse período, o tributo consistia na cobrança de prestação pelo cultivo de terras (feudo).

Atualmente, recai sobre o tributo três funções, que lhe caracterizam: a) fiscal: o tributo como meio de obtenção de recursos; b) extrafiscal: instrumento de intervenção nos campos social, político e econômico; c) parafiscal: o produto da arrecadação do tributo é destinado a entidades, que por delegação do poder público, desempenham atividades públicas.

Assim como o Estado passou por várias transições, constata-se que a figura do tributo também modificou-se no decorrer da evolução da humanidade. Hodiernamente, com o Estado de Direito, não se concebe a obtenção de recursos tão somente a partir da exploração do patrimônio do Estado. Usufruindo este de seu poder fiscal, obtém recursos a partir da imposição legal aos particulares, fazendo com que os mesmos contribuam repassando receitas ao Estado, possibilitando-lhe a consecução de seus fins.

⁹ ATALIBA, Geraldo (*Hipótese de Incidência Tributária*. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 28) leciona: “Antigamente, quando não se podia falar em estado de direito, o político usava do poder para obrigar arbitrariamente os súditos a concorrerem com seus recursos para o estado (...). Hoje, o estado exerce este poder segundo o direito constitucional e obedece, em todas suas manifestações, ao estabelecido na lei.”

3. Interpretação do art. 3º do Código Tributário Nacional.

O tributo é uma receita pública derivada e compulsória, imposta *Ex lege* ao particular. O Estado impõe ao particular uma obrigação, alheia a vontade deste. Tal poder fiscal sobrevém de sua soberania.

Apesar de não ser atribuída ao legislador a função de instituir conceitos jurídicos, depreende-se do art. 3º do Código Tributário Nacional a seguinte definição:

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

De outra feita, Geraldo Ataliba nos reporta à seguinte observação:

“Por outro lado, o conceito de tributo é constitucional. Nenhuma lei pode alargá-lo, reduzi-lo ou modificá-lo. É que ele é conceito-chave para demarcação das competências legislativas e balizador do “regime tributário”, conjunto de princípios e regras constitucionais de proteção do contribuinte contra o chamado “poder tributário”, exercido, nas respectivas faixas delimitadas de competências, por União, Estados e Municípios.”¹⁰

A partir da leitura do conceito legal atribuído ao tributo, pode-se analisar os elementos que lhe são peculiares.

¹⁰ Op. cit., p.31.

3.1. Prestação pecuniária compulsória.

O Estado necessita de recursos para desenvolver as suas atividades, visando atender as necessidades essenciais da sociedade. Para tanto o Estado exerce seu poder fiscal instituindo tributos que deverão ser pagos pelas pessoas que compõe a mesma. Como se observa, nasce uma relação jurídica tributária entre o Estado e as pessoas, na qual o tributo nada mais é do que uma prestação, ou seja, o objeto da relação originada.

O Estado, na prerrogativa de poder soberano, beneficia-se de sua faculdade fiscal para impor aos particulares obrigações pecuniárias, ou seja, a prestação deverá ser cumprida em dinheiro.

Como diz Geraldo Ataliba, para que a obrigação tributária se caracterize, “no direito constitucional brasileiro, há necessidade de que seu objeto seja: o comportamento do sujeito passivo consistente em levar dinheiro ao sujeito ativo.”¹¹

A compulsoriedade atribuída à cobrança do tributo¹² acarreta, na hipótese de seu descumprimento, em respectiva sanção. Hugo de Brito Machado leciona: “Nenhum tributo é pago voluntariamente, mas em face de determinação legal, de imposição do Estado. (...) a compulsoriedade constitui sua característica marcante. É da essência do tributo.”¹³

¹¹ Op. cit., p. 33.

¹² ROSA JR, Luiz Emygdio F. da. (*Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário*. 10 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 190) “Assim, tributo e preço não se confundem. A prestação pecuniária decorre diretamente da lei e tem natureza obrigatória, enquanto preço público é receita voluntária e emana diretamente do contrato.”

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 4 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 14.

3.2. Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir.

Na atualidade o nosso direito não admite os tributos *in natura* e *in labore*, e sim, tão somente, aquele cuja prestação seja expressa em moeda.

A expressão “ou cujo valor nela se possa exprimir”, gere muitas controvérsias entre os autores. Rosa Jr. leciona que “o legislador admitiu que prestação pudesse ser satisfeita em bens.”¹⁴ Por outro lado, para Hugo de Brito Machado, a expressão “não tem qualquer significação no art. 3º do CTN., de onde deve ser excluída.”¹⁵

3.3. Que não constitua sanção de ato ilícito.

Ao conceituar o tributo, o legislador acrescentou o referido elemento no intuito de tornar nítida a diferença entre tributo e penalidade. A lei define uma hipótese de incidência, que, quando ocorrida faticamente, em todos os pormenores legais, gera ao sujeito passivo a obrigação de pagar o tributo correspondente. No que se refere à penalidade, esta decorre de um fato ilícito, melhor dizendo, de uma conduta contrária ao ordenamento jurídico.

Muitas são as controvérsias doutrinárias referente à interpretação do dispositivo legal expresso no art. 118 do CTN, que reza:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

¹⁴ Op. cit., p. 191.

¹⁵ Op. cit., p. 14.

Por este dispositivo, alguns juristas, dentre eles Hugo de Brito Machado, entendem que “quando se diz que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, isto quer dizer que a lei não pode incluir na hipótese de incidência tributária o elemento ilicitude.”¹⁶ Leciona o mesmo autor que “um fato gerador de tributo pode ocorrer em circunstâncias ilícitas, mas estas circunstâncias são estranhas à hipótese de incidência do tributo, e por isso mesmo irrelevantes do ponto de vista tributário.”¹⁷

Neste entendimento, aquele particular que percebe rendimento a partir da exploração de jogo de azar, estará obrigado a pagar o imposto de renda, pois, enuncia o art 43 do CTN:

Art. 43. O imposto de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:
I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
II. - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

3.4. Instituída em lei.

A Constituição Federal, em seu art. 150, inciso I, consagra o princípio da legalidade¹⁸ tributária. A obrigação tributária surge a partir da ocorrência da hipótese de incidência prevista em lei, ou seja, no momento que ocorre o fato impositivo, não decorrendo, portanto, de contrato, onde ambas as partes estabelecem suas vontades.

¹⁶ Op. cit., p. 14.

¹⁷ Op. cit., p. 15.

¹⁸ O CTN explicita o princípio da legalidade em seu art. 97.

Hugo de Brito Machado assim se manifesta a respeito: “Instituir um tributo não é apenas decretá-lo. Sua criação depende da definição da hipótese ou hipóteses em que será exigido, vale dizer, da definição da hipótese de incidência, bem como da alíquota e base de cálculo respectivas.”¹⁹

3.5. Prestação cobrada mediante atividade plenamente vinculada.

Antes de aprofundar o presente elemento, se faz necessário conceituar e distinguir o que vem a ser atividade administrativa discricionária e atividade administrativa vinculada.

Atividade discricionária ocorre quando a autoridade administrativa atua com certa margem de liberdade para decidir sobre a conveniência e oportunidade de sua ação. Hugo de Brito Machado salienta: “A lei estabelece um *fim* a ser alcançado, a *forma* a ser observada e a *competência* da autoridade para agir.”²⁰ (grifo do autor).

Atividade vinculada se refere àquela em que a autoridade administrativa não dispõe de liberdade para agir. Suas decisões devem se restringir exclusivamente à lei. A autoridade fica a mercê do que estiver estatuído em lei.

Portanto, a expressão “mediante atividade plenamente vinculada”²¹ significa que a autoridade deverá cobrar o tributo de acordo com o que a lei²²

¹⁹ Op cit., p. 15.

²⁰ Op. cit., p. 16.

²¹ GANDRA, (op. cit., p. 85) doutrina: “a atividade administrativa plenamente vinculada abrange a arrecadação de tributos vinculados ou não, ou seja, a impostos ou às demais espécies, podendo o empréstimo compulsório ser vinculado ou não. A atividade administrativa, portanto, refere-se aquela pertinente à cobrança, muito embora a destinação possa estar vinculada ou não a esta ou aquela função e a este ou aquele destinatário (aspectos pessoais e teleológicos).”

²² ROSA, (op. cit., p. 196) observa: “Assim, o Estado, como sujeito ativo da obrigação tributária, tem o direito de exigir a prestação tributária quando toma ciência da materialização da hipótese de incidência

estabelece, restringindo-se o livre arbítrio da autoridade ao que reza a lei, em seus estritos pormenores. Quando ocorre delegação a terceiros da atribuição arrecadadora, estes se beneficiam diretamente referente ao que foi arrecadado.

Entretanto, Hugo de Brito Machado afirma que mesmo em matéria tributária, “não obstante a definição de tributo nos termos acima analisados, existem situações em que a lei atribui à autoridade certa margem de discricionarismo.”²³

definida em lei, mas em contrapartida tem o dever de somente fazê-lo observando rigorosamente os limites e condições estabelecidos em lei.”

²³ Op. cit., p. 17.

CAPÍTULO II

AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

1. Natureza jurídica do Tributo.

Tributo é vocábulo gênero, abrangendo em seu contexto espécies diversas. Difícil às vezes é reconhecer de qual espécie está-se diante, ou seja, qual a natureza jurídica do tributo em questão. Para tanto, torna-se indispensável analisar o fato gerador que ensejou o nascimento da respectiva figura tributária, pois é na hipótese de incidência²⁴, transcrita na norma jurídica, que encontramos elementos suficientes para detectar o tributo a ser cobrado.²⁵

É do art. 4º do CTN que se depreende a respeito da natureza jurídica dos tributos, que assim dispõe:

Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

²⁴ BECKER, Alfredo Augusto. (*Teoria Geral do Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 288) assim leciona sobre a matéria: “Escolheu-se a expressão *hipótese de incidência* para designar o mesmo que outros autores denominam de “suporte fático” ou “Tatbestand” ou “fattispecie” ou “hecho imponible” ou “pressuposto del tributo” ou “fato gerador”. Esta última expressão é a mais utilizada pela doutrina brasileira de Direito Tributário e, de todas elas, a mais infeliz porque o “fato gerador” não gera coisa alguma além de confusão intelectual. Para que possa existir a relação jurídica tributária é necessário que, antes, tenha ocorrido a *incidência* da regra jurídica tributária sobre o “fato gerador” e, em consequência, irradiado a relação jurídica tributária.

²⁵ ATALIBA, (op. cit., p. 109) salienta que “não basta, não é suficiente reconhecer o tributo. Deve o intérprete determinar qual a espécie tributária (“natureza específica do tributo”, conforme o diz o art. 4º do CTN), dado que a constituição prescreve regimes diferentes, conforme a espécie. Tais regimes caracterizam-se por princípios e regras especiais, constitucionalmente estabelecidos.”

- I - a denominação e demais características formais adotada pela lei;
- II - a destinação legal produto da sua arrecadação.

O legislador bem agiu ao instituir o dispositivo sob comento, demonstrando total presença de espírito, deixando claro o caminho a seguir para determinar a espécie tributária que se apresenta. O fato do intérprete reconhecer um determinado ente jurídico como tributo, tal não satisfaz, mister se torna a especificação da espécie tributária, observando qual o enquadramento legal, ou seja, qual o fato gerador previsto em lei que o fato imponiblel²⁶ configurou.

O fato gerador, ou como muitos doutrinadores se referem, a hipótese de incidência, define uma situação de fato que quando ocorrida, enseja o nascimento da obrigação tributária. É o fato gerador que individualiza as classes tributárias, possibilitando ao intérprete classificar juridicamente as espécies de tributos.

1.1. Irrelevância do *nomem iuris*

A denominação da figura tributária é importante, mas não imprescindível. O fato de designar um imposto como taxa, pode causar alguns contratempos, como por exemplo, no que se refere à aplicação de imunidade, que só diz respeito aos impostos.

Entretanto, não é a denominação que determina qual é a natureza jurídica da espécie tributária, tal se depreende da leitura do inciso I, art. 4º do CTN, mas sim da interpretação do fato gerador descrito pela norma.

²⁶ ATALIBA, (op. cit., p. 61) dispõe que: "Fato imponiblel é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que - por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela h.i. legal - dá nascimento à obrigação tributária."

Quanto à jurisprudência, segundo o entendimento de Moraes, “absorve as conclusões dos mestres, afirmando que a impropriedade da denominação do tributo não pode influir sobre a validade do mesmo, e nem sobre a sua verdadeira natureza.”²⁷

Aliomar Baleeiro enfatiza que atribuir denominação errônea ao tributo constitui um “erro técnico financeiro, não porém inconstitucionalidade.”²⁸

1.2. Irrelevância do destino legal do produto da arrecadação do tributo.

O CTN (art.4º, II), estabelece ser irrelevante a destinação legal do produto da arrecadação do tributo, para classificar a natureza jurídica da espécie tributária. A referida destinação é matéria de Direito Financeiro, constituindo, como diz Moraes, “fato estranho à disciplina jurídica que estuda a obrigação tributária, não podendo assim caracterizar qualquer espécie tributária.”²⁹ Rosa Jr. relata ser o Direito Tributário, ramo jurídico que “rege a relação jurídico-tributária entre o Estado e sujeito passivo, e essa relação extingue-se com o pagamento do tributo e a conseqüente entrada da receita nos cofres públicos.”³⁰

²⁷ Op. cit., p. 385.

²⁸ BALEEIRO, citado por MORAIS, op. cit., p. 386.

²⁹ Op. cit., p. 386.

³⁰ Op. cit., p. 203.

2. Classificação jurídica dos tributos.

2.1. Aspectos gerais.

As espécies tributárias apresentam regime jurídico próprios, bem como características que lhes são peculiares, acarretando a necessidade de classificá-las à luz das normas e princípios constitucionais.³¹

Do texto constitucional depreende-se ser o tributo figura gênero, abrangendo esta espécie e subespécies. “Qualquer classificação que se pretenda fazer, no Brasil, deve atender não só às exigências científicas como aos cânones constitucionais, sob pena de resultar inútil e inoperante. Qualquer equívoco, nesta matéria, leva à inconstitucionalidade.”³²

É a partir do texto constitucional, portanto, que se obtém a classificação das espécies tributárias, mais precisamente de seu art. 145, que dispõe:

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

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

³¹ ATALIBA, (op. cit. p. 110) leciona sobre a classificação dos tributos, nos seguintes termos: “O próprio sistema constitucional adota uma classificação dos tributos e faz derivarem conseqüências do discernimento que estabelece entre as espécies e subespécies tributárias. Isto é: o texto constitucional consagra uma determinada classificação e atribui regimes jurídicos diferentes a serem aplicados às espécies tributárias.”

³² *Apud* ATALIBA, op. cit., p. 110

Também o CTN, em seu art. 5º, classifica os tributos em imposto, taxas e contribuições de melhoria.³³

É relevante certificar-se qual espécie tributária tem-se diante, precavendo-se quanto a eventuais problemas de competência que podem surgir entre os entes políticos, bem como a incidência da bitributação³⁴ e desequilíbrio da discriminação de rendas entre as entidades membros da federação.

2.2. A Constituição Federal de 1988 e a classificação das espécies tributárias.

A Constituição Federal é o cerne para qualquer construção legal subsequente. Trata-se do alicerce, portanto, para a classificação³⁵ dos tributos.

A Carta Magna de 1988 adotou a classificação tripartida, ou seja, classifica os tributos em três espécies: impostos, taxas e contribuição de melhoria. Tal se depreende de seu art. 145, já explicitado no presente trabalho.

No que se refere às contribuições especiais³⁶ e aos empréstimos compulsórios³⁷, não se pode negar-lhes sua natureza tributária, pois ambas as

³³ ROSA JR, (op. cit., p. 198, nota de rodapé 12) faz a seguinte observação: “O legislador equivocou-se ao se referir à contribuição de melhoria no plural, porque inexitem subespécies desse tributo. Assim, o constituinte agiu com acerto ao empregar no art. 145 da CF a expressão contribuição de melhoria no singular”

³⁴ ROSA JR, (op. cit., p. 209, nota de rodapé 24) leciona: “Ocorre a bitributação quando dois entes políticos, dotados de competência constitucional concorrente para o exercício do poder impositivo, decretam contemporaneamente imposto idêntico ao mesmo contribuinte, com fundamento no mesmo fato gerador. Como se vê, a bitributação exige identidade de impostos concorrentes, que, no entanto, desapareceram do nosso sistema tributário desde a EC 18/65 à CF de 1946. Por outro lado, *bis in idem* é a exigência por uma única entidade tributante, em relação ao mesmo contribuinte, de dois ou mais tributos, com base no mesmo fato gerador.”

³⁵ ATALIBA, (op. cit., p. 110) expõe seu entendimento nos seguintes termos: “A classificação que propomos é rigorosamente aquela adotada pela Carta Magna. Colhe sua inspiração e desdobra-lhe as conseqüências. Torna mais fácil, segura e expedita a aplicação dos critérios constitucionais e a exegese do sistema, como um todo, e de cada norma ou princípio que o compõe.”

³⁶ SILVA, José Afonso da. (*Curso de Direito Constitucional Positivo*. 9 ed., São Paulo: Malheiros, 1993, p. 599) faz o seguinte comentário: “A doutrina entende que todas essas contribuições compulsórias têm natureza tributária, reputadas como *tributos paraíscais*, ou seja, tributos cuja arrecadação é da competência de entidades paraestatais ou autárquicas.”

³⁷ MORAIS, (op. cit., p. 456) salienta: “Não há como fugir, quanto ao empréstimo compulsório, da sua natureza jurídica tributária. Trata-se de uma receita pública derivada e compulsória (o Estado auferirá esta

figuras encontram-se dispostas no texto constitucional, mais precisamente no Capítulo I, do Título VI, o qual disciplina sobre o Sistema Tributário Nacional.³⁸

É a partir da hipótese de incidência que se verifica qual a natureza jurídica de qualquer tributo questionado. O mesmo ocorre quando estão em questão os empréstimos compulsórios e as contribuições parafiscais, pois, como constatado, nada mais são do que subespécies tributárias. Ora se classificam como impostos, ora como taxas, dependendo do pressuposto fático previsto na norma que os instituírem. Mesmo sendo receitas tributárias, não possuem autonomia como espécie tributária.

2.3. Critério de classificação adotado pelo ordenamento jurídico brasileiro.

O ordenamento jurídico brasileiro classifica os tributos a partir do fato gerador, ou seja, através do aspecto material da hipótese de incidência descrita pela norma jurídica. O fato gerador constitui fonte essencial para distinguir as espécies tributárias, pois estabelece o aspecto fático que dará origem às obrigações tributárias, desde que ocorrido concretamente.

Relevando o aspecto material do tributo, os mesmos podem ser classificados em vinculados ou não vinculados. Como salienta Ataliba, “É a materialidade do conceito do fato, descrito hipoteticamente pela h.i. que fornece o

receita e a utiliza); de uma obrigação pecuniária, compulsória, instituída em lei, que não se caracteriza como sanção de ato ilícito, cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

³⁸ CALMON, Sacha. (*Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. 5.ed., Rio de Janeiro:Forense, 1993, p 10) ensina que as expressões ‘empréstimos compulsórios’ e ‘contribuições parafiscais’ utilizadas na CF, foram utilizadas “não apenas pôr tradição, senão que, também, por razões jurídicas. É claro que poderia ter utilizado outra terminologia: impostos restituíveis ou impostos de destinação especial. Não o fez, no entanto. Num ou noutro caso, porém, devemos insistir em saber por que ao lado dos impostos, das taxas e das contribuições de melhoria, plantou o constituinte estas duas expressões. Existiram razões jurídicas (exigentes de disciplina própria para estas figuras). Isto é inquestionável. São *tributos especiais*.”

critério para classificação das espécies tributárias. O principal e decisivo caráter diferencial entre as espécies tributárias está na conformação ou configuração e consistência do aspecto material da hipótese de incidência.”³⁹ Não é, portanto, nem a denominação, muito menos a destinação do que for arrecadado, o aspecto relevante para classificar as espécies tributárias, como explicitado anteriormente.

A partir da análise da hipótese de incidência⁴⁰ estatuída em lei, se constata que a mesma possui como fulcro ou uma atividade predominantemente estatal, ou uma atividade que independe da atuação do Estado, ensejando, portanto, serem vinculados os tributos cuja hipótese de incidência se alicerça numa atividade estatal. Por outro lado, os não vinculados consolidam-se em um fato alheio à atuação estatal.

Decorre deste aspecto classificatório serem os impostos tributos não vinculados, devido a terem por fato gerador a descrição de uma situação fática independente de qualquer atividade do Estado. Em contrapartida, são as taxas e a contribuição de melhoria tributos vinculados, ou seja, a situação fática que enseja o seu nascimento, consiste numa atuação estatal.

No que diz respeito às contribuições especiais e ao empréstimo compulsório, por serem enquadrados como subespécies tributárias, não possuem autonomia como espécie tributária. Por conseguinte, podem ser classificados ora como vinculados, ora como não vinculados, em função do pressuposto fático previsto em lei, que os instituir.

³⁹ ATALIBA, (op. cit., p. 115)

⁴⁰ BECKER, (op. cit., p. 298) leciona: “Na composição da hipótese de incidência o elemento mais importante é o *núcleo*. É a natureza do núcleo que permite distinguir as distintas naturezas jurídicas dos negócios jurídico.”

Ataliba refere-se ao assunto afirmando: “O exame das particularidades do aspecto material da h.i., também enseja discernir subespécies entre os vinculados (taxas e contribuições) e entre os não vinculados (impostos). Conforme peculiaridades secundárias ou acessórias, dentro destas espécies engendram-se subespécies.”⁴¹

Também Rosa Jr. faz a seguinte referência ao assunto: “a Constituição de 1988, no seu art. 145, para resolver o problema da repartição da competência tributária, adotou a teoria científica dos tributos vinculados e não vinculados.”⁴²

2.4. A doutrina e a classificação das espécies tributárias.

O estudo da classificação jurídica dos tributos gera na doutrina variadas divergências, sendo admitidas classificações bipartida, tripartida, quadripartida e quinquipartida. A unanimidade doutrinária não impera quando o assunto é a classificação das espécies tributárias.

Morais, discorre a respeito das divergências doutrinárias apresentando a seguinte síntese:

- a) classificação bipartida dos tributos, que admite exclusivamente impostos e taxas (Francisco Campos, Poentes de Miranda, Albert Xavier e outros);
- b) classificação tripartida, com a existência de três espécies tributárias: impostos, taxas e as contribuições (estas abrangem a contribuições de melhoria e as contribuições especiais), aceita por José Afonso da Silva, Rubens Gomes de Souza, Hamilton Dias de Souza e outros;
- c) classificação quadripartida, aceitando a existência de impostos, taxas, contribuições de melhoria e contribuições (Miguel Lins, Célio Loureiro); e a variante impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios (Fábio Fanucchi);

⁴¹ ATALIBA, (op. cit. p. 118)

⁴² ROSA JR., (op. cit. p. 206)

d) classificação quinqüipartida, que admite impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios (Ives Gandra da Silva Martins, Hugo de Brito Machado).⁴³

Quanto ao próprio autor sob comento, o mesmo admite a classificação quadripartida dos tributos, subdividindo-os em dois grupos, constituindo o *primus* os tributos fiscais (impostos, taxas e contribuições de melhoria), sendo o *secundus* constituído pelos tributos parafiscais (contribuições especiais).

3. Impostos.

O imposto⁴⁴ é a espécie tributária cujo fato gerador consiste numa situação fática atribuída ao contribuinte, situação esta totalmente alheia a qualquer atividade estatal. Esta é a conclusão que se obtém a partir da definição atribuída aos impostos pela legislação, que se depreende do artigo 16 do CTN:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Independente para caracterização jurídica do imposto, a designação⁴⁵ que lhe for atribuída, tal em virtude do que dispõe o art. 4º do CTN. Entretanto, como assevera Ataliba: “Os nomes empregados em ciência devem corresponder a conceitos científicos unívocos. Nem sempre, entretanto, o legislador atende essa recomendação, ou por não ser um especialista, ou por malícia - no intuito de

⁴³ MORAIS, (op. cit., p. 380)

⁴⁴ MORAIS, (op. cit., p. 395) leciona, quanto à terminologia empregada para distinguir a espécie tributária sob comento: “Imposto, na terminologia fiscal, é a palavra utilizada para exprimir o próprio tributo (gênero). O vocábulo é derivado do latim, verbo *imponere*, que significa impor, fazer recair.”

⁴⁵ ATALIBA, (op. cit., p. 124) assevera que: “No Brasil, há impostos com as mais variadas designações. Ora recebem nomes de outras espécies tributárias (taxa, contribuição), ora são batizados pelo legislador com outros nomes, tais como depósitos, direitos, tarifas, parcelas.”

subtrair-se a exigências constitucionais - e adota terminologia errada ou equivocada.”⁴⁶

Para identificar a espécie tributária em questão, mister se faz a análise de sua hipótese de incidência, a qual lhe enseja o nascimento. Utiliza-se para tanto, o critério da exclusão, ou seja, verificando-se que a hipótese de incidência prevista na norma descreve um fato que independe da atividade estatal, mas sim diz respeito à atividade de um particular, está-se diante de imposto.

A partir da definição legal, deduz-se ser o imposto um tributo não vinculado⁴⁷, que em nada se refere à atividade administrativa vinculada, mas sim ser o imposto uma exação que independe de contraprestação do estado⁴⁸. Nogueira afirma que:

Portanto, tratando-se de imposto, o Estado não precisa criar nenhum serviço nem dispor de qualquer atividade especial para oferecer ao contribuinte em troca do que este irá pagar, pois não há, no imposto, a contrapartida que vamos encontrar na taxa. Basta que a pessoa jurídica de direito público tenha competência, crie o imposto por lei, naturalmente escolhendo, em boa técnica, as situações que revelem, direta ou indiretamente, capacidade contributiva.⁴⁹

⁴⁶ Op. cit., p. 123.

⁴⁷ ROSA JR., (op. cit., p. 336) partindo do pressuposto de ser o imposto um tributo não vinculado, faz o seguinte comentário: “Daí se dizer que de todas as espécies tributárias o imposto é a que melhor encarna de forma precisa o caráter compulsório do tributo, por resultar do exercício do poder de império do Estado como uma obrigação unilateral imposta coercitivamente ao cidadão.”

⁴⁸ CARRAZA, Roque Antonio. (*Curso de Direito Constitucional Tributário*. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 267, nota de rodapé 37) faz a seguinte elucidação quanto à destinação do que for arrecadado na cobrança de impostos: “Naturalmente, o dinheiro arrecadado mediante a tributação pôr via de impostos terá destinação pública. Portanto, as pessoas não os pagam em vão. Só que não recebem benefícios diretos, mas, tão-somente, difusos, como membros que são da comunidade. Não há, porém, uma correlação entre o montante de imposto pago pôr uma pessoa e o benefício que o Estado vai lhe proporcionar. Aliás, este benefício é o mesmo para todas as pessoas, quer paguem, quer não paguem impostos. Embora, juridicamente, esta circunstância seja irrelevante - já que a destinação do produto da arrecadação do tributo não interfere em sua natureza específica (cf., inclusive, o art. 4º, II do CTN) - convém que se diga que os produtos da arrecadação dos impostos concorrem para as despesas gerais do Estado.”

⁴⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 163-164.

O imposto tem por hipótese de incidência, ou um comportamento do contribuinte (ICMS, ISS, IR); ou uma situação jurídica na qual se encontra o contribuinte (IPTU, IPVA, ITR).

Imprescindível, ainda, neste patamar, mencionar o aspecto econômico auferido ao imposto, pelo qual a riqueza do contribuinte passa para o patrimônio do Estado. Deve-se salientar que o referido repasse deve respeitar a capacidade contributiva do contribuinte, tratando-se de um princípio constitucional disposto no § 1º do art. 145 da lei maior, que assim discorre:

Art. 145. (...)

§ 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.

Quanto ao princípio supra mencionado, cabe expor o entendimento de Roque Antonio Carraza, para o qual:

princípio da capacidade contributiva - que informa a tributação por meio de imposto - hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito, pague, proporcionalmente, mais imposto do que tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menos riqueza.⁵⁰

3.1. Classificação dos impostos.

São várias as classificações atribuídas aos impostos. Cabe observar as que repercutem quantos aos propósitos do presente trabalho.

⁵⁰ CARRAZA, op. cit., P.57.

3.1.1. Impostos pessoais e reais.⁵¹

São impostos pessoais aqueles cuja hipótese de incidência releva as condições pessoais do contribuinte. O aspecto pessoal prevalece na individualização do encargo fiscal. Para tanto, o legislador deverá ter o cuidado quanto à descrição da hipótese de incidência, no intuito de serem respeitados atributos de caráter pessoal do contribuinte.

Morais faz a seguinte referência aos impostos de caráter pessoal: “São, pois, impostos que recaem sobre todos os elementos relativos à capacidade contributiva do sujeito passivo, levando em conta condições individuais do contribuinte, tais como idade, estado civil, grau de parentesco, filhos, vulto de renda ou de patrimônio, existências de dívidas passivas, etc.”⁵²

Por conseguinte, a alíquota⁵³ tributária nos impostos pessoais, deverá ser fixada conforme forem as condições individuais do contribuinte. Sendo, portanto, de mister importância a presente classificação, tanto do ponto de vista legislativo quanto hermenêutico, pois a mesma possui fulcro no preceptivo constitucional, aqui já exposto, que se refere ao princípio da capacidade contributiva.

No que se refere aos impostos reais, são aqueles cuja hipótese de incidência limita-se a descrever um fato, sendo indiferente aos olhos do legislador

⁵¹ CARRAZA, (op. cit., p. 269, nota de rodapé 41) se refere à distinção dos impostos em pessoais e reais nestes termos: “Esta distinção, sem nenhuma dúvida, não é jurídica. Juridicamente *todos* os impostos são pessoais, na medida em que o contribuinte é sempre uma pessoa (física ou jurídica). Dito de outro modo, no pólo passivo das obrigações impositivas - como, de resto, de todas as relações jurídicas -, só pode figurar uma pessoa; nunca uma coisa.”

⁵² MORAIS, op. cit., p. 438

⁵³ ATALIBA, (op. cit., p. 125) leciona: A técnica geralmente adotada - no caso dos impostos pessoais - consiste em estabelecer diferenças na alíquota ou na base impositiva, em função de características pessoais do sujeito passivo, juridicamente qualificadas.”

o caráter pessoal. O contribuinte é gravado segundo os caracteres objetivos da hipótese de incidência, independente de suas qualidades individuais, sendo irrelevantes as condições jurídicas, econômicas, pessoais do mesmo. De nada importa a capacidade contributiva do contribuinte e sim, tão somente, o aspecto material da hipótese de incidência.

3.1.2. Impostos diretos e indiretos.

Outra classificação existente é a que divide os impostos em impostos diretos e impostos indiretos. Esta classificação gera algumas controvérsias doutrinárias. Aliomar Baleeiro se manifesta concluindo: “depois de velha e madura reflexão sobre o assunto, estou convencido de que não há, ainda um critério seguro para a distinção ontológica entre imposto direto e indireto.”⁵⁴

Apesar de muitos considerarem tal classificação irrelevante sob o aspecto jurídico, outros, sob outra ótica, lhes dão significativa importância segundo o aspecto da capacidade contributiva. Portanto, são diretos os impostos que atingem a capacidade contributiva manifestada pela pessoa na posse ou aquisição de riqueza ou renda. No momento que a riqueza aderir ao patrimônio do contribuinte, é que surge o gravame do imposto. Já os impostos indiretos não levam em conta a capacidade contributiva do contribuinte, que, como manifesta Moraes, “atingem manifestações indiretas ou mediatas da riqueza, ocorridas sob a forma de transferências, consumos ou gastos, sem levar em conta a capacidade contributiva real, mas apenas a presumida.”⁵⁵

⁵⁴ BALEEIRO, citado por MORAIS, op. cit., p. 433.

⁵⁵ MORAIS, op. cit., p. 437.

3.1.3. Impostos fixos, proporcionais e progressivos.

São fixos os impostos que apresentam cota fixa, invariável, independente da base de cálculo. Inexiste nestes impostos uma alíquota fiscal, nos quais os contribuintes pagam montante determinado, sendo desconsiderado a capacidade contributiva pessoal, bem como o valor do patrimônio onerado.

São impostos proporcionais aqueles que apresentam alíquota fiscal uniforme e invariável. O que diferencia o montante a ser pago é a base de cálculo do imposto. “A proporcionalidade entre a alíquota e a base de cálculo é aritmética.”⁵⁶

Quanto aos impostos progressivos, estes possuem alíquota fiscal variável, conforme a base de cálculo apresentada. O montante a ser pago aumenta na proporção que aumente o valor da base de cálculo, com variação da alíquota. Para Moraes, a progressão da alíquota pode ser:

a) *progressão simples* ou *contínua*, que ocorre quando, em relação a cada base de cálculo, se aplica apenas a porcentagem para ela especialmente estipulada. Serve de exemplo, um imposto com a seguinte tabela:

escalas da base de cálculo	alíquotas
até 1.000	2%
de 1.001 a 5.000	4%
de 5.001 a 8.000	6%

b) *progressão graduada* ou *por escalas*, que ocorre quando em relação a cada valor a base de cálculo se aplica uma porcentagem que lhe corresponde. Utilizando a tabela acima, a tributação graduada sobre a base de cálculo no valor de 7.000 seria:⁵⁷

⁵⁶ Apud MORAIS, op. cit., p. 446.

⁵⁷ MORAIS, op. cit., p. 447.

limites	alíquotas	parcelas	valor do imposto
até 1.000	2%	1.000	20
até 5.000	4%	4.000	160
até 7.000	8%	2.000	160
		valor do imposto a pagar	340

4. Taxas.

As taxas⁵⁸ são legalmente caracterizadas a partir do fato gerador que as instituem, é o que se depreende do art. 4º do CTN, que já foi estudado na devida oportunidade, e também do caput do art. 77 de CTN que estatui:

Art. 77. As taxas são cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

A Constituição Federal de 1988 suprimiu a palavra regular referente ao exercício do poder de polícia. Esta palavra tinha como objetivo salientar que o referido exercício era executado por órgão competente, de acordo com os ditames da lei. A Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, em seu art. 18, conceituava a taxa utilizando a expressão 'regular'. O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) conceituou a taxa sem utilizar-se desta palavra. O Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967 corrigiu a omissão

⁵⁸ MORAIS, (op. cit., p. 478) faz a seguinte referência quanto ao termo taxa: "A palavra "taxa" deriva do grego, que o latim tomou *taxare*, equivalente a fixar, estimar ou avaliar. Taxar, pela incursão etimológica, é algo como determinar ou estabelecer uma quantia a ser paga ao Estado."

do código acrescentando a palavra 'regular'. E assim ocorreu alternativamente até chegar-se à Carta Magna atual.

A compreensão da hipótese de incidência das taxas conduz ao entendimento de serem as mesmas classificadas como tributos vinculados, ou seja, o fato gerador que lhe enseja o nascimento corresponde sempre a uma atuação estatal. Por conseguinte, o fato descrito pela norma que institui a taxa não é inerente ao particular, como ocorre com os impostos, mas sim ao Estado.

A hipótese de incidência do presente tributo se restringe a dois fatos regidos pelo Direito Público, que são: a) a prestação de serviço público; e, b) o exercício do poder de polícia. Tal se depreende do art. 77 do CTN, bem como do inciso II, do art. 145 da Constituição Federal, que estatui:

Art. 145. (...)

I- ...

II- taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

A base de cálculo da taxa está relacionada com sua hipótese de incidência, correspondendo à expressão econômica desta. Ricardo Lobo Torres expressa seu entendimento quanto à cobrança das taxas aduzindo:

As taxas são cobradas de acordo com o princípio do custo/benefício porque à prestação de serviços públicos deve corresponder a remuneração equivalente, isto é, cada cidadão despende a título de pagamento de serviços específicos e divisíveis uma soma de dinheiro equivalente ao seu custo para a Administração e ao benefício público que receber. Mas não há necessidade de exata e aritmética equivalência entre o custo e o benefício.⁵⁹

⁵⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Tributário: sistemas constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 83.

Geraldo Ataliba discorda deste entendimento, para o qual “não tem cabimento - no trato jurídico do tema - incluir na definição do tributo a destinação do seu produto.⁶⁰ Por isso são erradas cientificamente as pretensas definições de taxas pelo destino do produto da arrecadação ao custeio de determinada atividade pública”.⁶¹

A taxa não pode ter como base de cálculo bases econômicas de impostos (CF, art.145, § 2º). Somente o valor da atividade estatal dirigido ao contribuinte pode servir de base de cálculo para a taxa.

4.1. Características sobrevindas do art. 77 do CTN.

O preceptivo legal acima mencionado veio solucionar a imprecisão legislativa referente ao tributo em pauta. Ocorre que antes da instituição do CTN, os diplomas legais existentes definiam a taxa de forma obscura, o que suscitava inúmeros julgados no intuito de se esclarecer frente a qual tributo estava-se diante: imposto ou taxa.⁶²

A primeira referência aludida pelo dispositivo em questão diz respeito à competência⁶³ para a instituição das taxas. Dispõe o mesmo ser comum a

⁶⁰ ATALIBA, (op. cit. p. 140) leciona sobre as definições das taxas: “É correta, sob a perspectiva da ciência das finanças, mas totalmente errada para o direito, a definição de imposto assinala a circunstância de corresponder às despesas gerais e indetermináveis do poder público, ou que afirma ser a taxa o tributo cujo produto da arrecadação custeia um serviço público.

⁶¹ ATALIBA, op. cit., p. 140.

⁶² Diante de controvérsias referente à conceituação das taxas, ROSA JR., (op. cit., p. 357) elucida: “A imprecisão na conceituação legal da taxa levou o Supremo Tribunal Federal a se pronunciar por reiteradas vezes a respeito de tributos que eram denominados de taxas, quando, na realidade, não passavam de impostos. Essas falsas taxas correspondiam a um expediente encontrado pelos Estados e Municípios para aumentar suas receitas tributárias.”

⁶³ NOGUEIRA, (op. cit., p. 164) explica que: “Já em relação às taxas a competência é comum, porém cada pessoa jurídica de direito público poderá cobrá-las em razão de exercício regular de poder de polícia, isto quer dizer, somente quando exercer poder de polícia que lhe tenha sido conferido pela Constituição e em relação aos serviços prestados ou postos à disposição haverão de ser somente os que a Constituição atribui

competência para instituir taxas entre os entes políticos, ou seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Cabe salientar que a referida competência restringe-se à atribuição administrativa de prestar o devido serviço público.

O fato gerador das taxas⁶⁴ constitui numa atividade estatal, mais precisamente, no exercício do poder de polícia e na prestação de serviços públicos.

Celso Antonio Bandeira de Mello define poder de polícia como sendo:

a atividade estatal, sempre e necessariamente fundada na lei, tendente a limitar a propriedade a liberdade tendo em vista assegurar igualdade no seu exercício, compatibilizar os interesses dos que exercem liberdade e propriedade, assegurar a ordem pública (Ruy Cerne Lima) e garantir a supremacia do interesse público sobre o privado, de tal sorte que a liberdade e a propriedade sejam asseguradas a todos os integrantes da comunidade.⁶⁵

O preceptivo legal ainda faz menção à outra situação fática material que enseja a instituição da taxa, ou seja, “a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição.” Serviço público é qualquer atividade estatal direcionada ao contribuinte, podendo tais serviços ou serem gerais, quando beneficia toda a coletividade sem distinção - prestados *uti universi*; ou serem específicos, sendo estes os que acarretam benefício ao contribuinte individualmente ou a grupos de contribuintes, desde que considerados isoladamente - prestados *uti singuli*. São os serviços específicos os que ensejam a instituição das taxas. O Estado presta um serviço público específico

ao respectivo governo tributante. Se o exercício do poder de polícia não for regular ou o serviço não for de atribuição da entidade tributante, a taxa será ilegítima.”

⁶⁴ CARRAZA, (op. cit., p. 271) leciona que “para que a tributação pôr via de taxas ocorra validamente, é preciso sejam editadas duas leis: *uma*, de natureza administrativa, regulando o exercício do poder de polícia ou a prestação do serviço público e, *outra*, de índole tributária, qualificando estas atuações estatais e atribuindo-lhes o efeito de, uma vez realizadas, darem nascimento, *in concreto*, à modalidade de tributo em estudo.”

⁶⁵ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Elementos de Direito Administrativo*. ed. RT, São Paulo, 1980, p. 164.

e divisível, diretamente referido ao contribuinte, e este fica com a obrigação de pagar, por exemplo taxa de registro, taxa de água, taxa de pavimentação, etc.

Quando a lei faz a menção de serem os serviços públicos “prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”, tal enseja o entendimento de que o serviço público preexiste à taxa. A taxa é uma receita derivada compulsória, pela qual o Estado supre despesas referente a disposição de um efetivo serviço público⁶⁶ ao contribuinte.

Serviço público divisível são os prestados *uti singuli*, sujeitos a serem divididos em unidades de consumo.⁶⁷

4.2. Taxa e preço.

A origem do relacionamento entre o Estado e o particular poderá ser contratual ou legal, podendo decorrer deste relacionamento a obtenção de uma receita pública. Quando Estado e particular integram suas vontades, deste consenso nasce uma obrigação, Quando o Estado oferece um bem ou serviço e, em contrapartida, o particular se compromete a pagar o equivalente em dinheiro, tal pagamento constitui uma receita de origem contratual. No entanto, quando a obrigação de pagamento não possui origem contratual, e sim provém de disposição legal, está-se diante de uma receita legal, derivada, que poderá ser tributária.

⁶⁶ MORAIS, (op. cit., p. 530) entende ser a taxa “ilegítima quando o serviço público não estiver em efetivo funcionamento, para possibilitar a utilização do mesmo. Nem é devida diante da “promessa” de serviço público ou de serviço público futuro. Sem a existência de serviço público atual, em efetivo funcionamento, inexistirá causa jurídica para a cobrança da taxa.

⁶⁷ CARRAZA, (op. cit., p. 272) leciona: “Gozam, portanto, de *divisibilidade*, é dizer, da possibilidade de avaliar-se a utilização efetiva ou potencial, individualmente considerada. É o caso dos serviços de telefone, de transporte coletivo, de fornecimento domiciliar de água, etc.”

Quando a atividade financeira estatal visa a satisfação exclusiva ou principal do interesse privado, trata-se de um preço público⁶⁸. Pôr outro lado, quando se visa satisfazer exclusivamente o interesse público, está-se diante de um tributo. Sob outra ótica, pode-se relacionar os assuntos da seguinte forma: os preços são receitas contratuais, pois a cobrança depende do acordo de vontades entre as partes envolvidas. Já os tributos são receitas legais, pois são criações legais.

O Supremo Tribunal Federal⁶⁹, frente as dúvidas geradas quanto a distinção entre taxa e preço, enunciou a súmula número 545, a qual preceitua: “preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daquelas, são compulsórias e tem sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária em relação as leis que as instituiu.”

5. Contribuição de melhoria.

A contribuição de melhoria é uma espécie tributária autônoma, que possui hipótese de incidência peculiar, diferindo neste aspecto dos impostos e taxas.⁷⁰

⁶⁸ CARRAZA, (op. cit., p. 277) faz a seguinte distinção entre preços e taxas: “o preço deriva de um contrato firmado num clima de liberdade pelas partes, com o fito de criarem direitos e deveres recíprocos. Sobremais, as cláusulas desta obrigação convencional não podem ser alteradas unilateralmente por qualquer dos contraentes, que devem observar, com fidelidade, o que pactuaram. Destarte, as prestações de cada uma das partes equivalem-se em encargos e vantagens, sendo uma causa e efeito das outras. Diferentemente ocorre com a taxa que, nascida da lei, sobre ser compulsória, resulta de uma atuação estatal desenvolvida debaixo de um regime de direito publico e relacionada, “direta e imediatamente”, ao contribuinte.”

⁶⁹ ATALIBA, (op. cit., p. 149) no que diz respeito ao STF, relata: “Até mesmo a cientificamente precária jurisprudência do Supremo Tribunal Federal proclama que, quando se trata de atuação específica do Estado, repugna a remunerabilidade por preço (RTJ 67/349). Definido um serviço como público, não cabe falar-se em preço (RTJ 67/513).”

⁷⁰ ATALIBA, (op. cit., p. 153) apresenta breve mas elucidativa distinção entre a contribuição de melhoria e demais espécies tributária: “Contribuição de melhoria não se confunde com imposto. A hipótese de incidência deste é um fato qualquer, presumivelmente indiciador de capacidade contributiva da pessoa que

O tributo sob comento está disciplinado pelos arts. 81 e 82 do CTN, pelo inciso III do art. 145 da CF, bem como pelo Decreto-Lei nº 195 de 24 de fevereiro de 1967. A CF admite a contribuição de melhoria como uma espécie tributária autônoma, cuja hipótese de incidência consiste na execução de uma obra pública com conseqüente valorização imobiliária de bem do contribuinte, decorrente esta da referida obra.

Assim, configura-se sujeito passivo do presente tributo, aquele que for proprietário do imóvel que foi valorizado com a realização da obra pública. Sendo, portanto, sujeito ativo, o ente político que, por decorrência de sua atribuição administrativa, realizou a obra.

A instituição da contribuição de melhoria compete comumente à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sendo a competência restringida ao âmbito de suas atribuições, ou seja, o ente político que possui competência para instituir o tributo é aquele que possui a atribuição de executar a obra pública.

A obra que enseja a cobrança da contribuição de melhoria deverá ser pública e acarretar valorização imobiliária. Noutras palavras, deve existir uma relação de causa e efeito entre a obra pública e a mais valia⁷¹ dos imóveis que lhe são circunvizinhos, dando oportunidade então à tributação através do tributo em questão.

é, pela lei, posta na situação de sujeito passivo. Também não se confunde com a taxa, que financeiramente serve de instrumento de cobertura de despesa feita pelo Estado, relativamente à pessoa posta, pela lei, como contribuinte. Financeiramente seu traço característico está na proporcionalidade estrita e direta que guarda com a valorização imobiliária causada por obra pública. É um modo de devolver à comunidade um benefício “especial” recebido (a valorização).”

⁷¹ ATALIBA, (op. cit., p. 153) se manifesta quanto a valorização ocasionada ao imóvel, decorrente da realização da obra: “Assim, a ordem jurídica, num primeiro momento, atribui ao estado as mais-valias geradas por obra pública. Passa o estado a ter a pretensão à efetivação dessa atribuição. Num segundo momento, satisfaz tal pretensão, cobrando a contribuição. Dando o instrumento (a contribuição de melhoria) a Constituição implicitamente quer a realização do princípio segundo o qual as valorizações imobiliárias causadas por obra pública pertencem ao poder público.”

A base cálculo da contribuição de melhoria é o custo da obra que ensejou a cobrança do tributo, é o que se depreende da leitura do preceptivo constitucional (CF, art. 145, III), que em nada se refere à valorização decorrente da obra, e sim tão somente salienta que a contribuição de melhoria é subsequente à execução da obra.⁷²

Os autores opinam divergentemente no que tange à base de cálculo da contribuição de melhoria. Alguns, dentre os quais Ataliba, entende ser o critério financeiro da contribuição de melhoria “a grandeza do benefício especial que o particular recebe da atuação estatal, independente do custo desta atuação; ou especial despesa que o Estado é obrigado a realizar, por sua causa.”⁷³ Com o mesmo entendimento, Carraza leciona ser a base de cálculo do tributo, “longe de ser o valor do imóvel (urbano ou rural), é o *quantum* da valorização experimentada pelo imóvel, em decorrência da obra pública a ele adjacente.”⁷⁴

Por outro lado, Rosa Jr. entende que “a contribuição de melhoria é prevista no texto constitucional levando em conta não só a valorização do imóvel como também o custo da obra.”⁷⁵ A respeito também, discorre Moraes, que esclarece: “O fato gerador da contribuição de melhoria é a execução da obra pública, a base de cálculo do tributo deverá ser o custo da respectiva obra.”⁷⁶

A contribuição de melhoria, sendo um tributo vinculado, pois o núcleo de sua hipótese de incidência corresponde a uma atividade estatal, trata-se de um instrumento de grande valia para o Estado, no intuito de obtenção de receitas para

⁷² CARRAZA, (op. cit., p. 288) compreende que: “Só depois de pronta a obra pública e verificada a existência da valorização imobiliária que ela provocou, é que se torna admissível a tributação por via de contribuição de melhoria.”

⁷³ ATALIBA, op. cit., p. 152.

⁷⁴ CARRAZA, op. cit., p. 286.

⁷⁵ ROSA JR., op. cit., p. 385.

⁷⁶ MORAIS, op. cit., p. 595.

execução de obras públicas. “Finalmente, é de se observar que a contribuição de melhoria é de pouca utilização entre nós, o que se explica pela dificuldade em se fixar o *quantum* da valorização do imóvel em decorrência da obra pública, bem como pela complexidade que envolve a sua cobrança.”⁷⁷

6. Empréstimo compulsório.

Empréstimo compulsório é uma prestação pecuniária, correspondente a uma receita derivada do Estado. Deve o mesmo ser instituído através de lei complementar, a qual imponha coercitivamente ao contribuinte uma obrigação, esta, por conseguinte, de cunho unilateral. Só estará obrigado ao pagamento do empréstimo compulsório aquele que, por circunstâncias de fato, preencher os pressupostos previstos em hipótese de incidência descrita por norma jurídica.

O empréstimo compulsório está previsto no art. 148 da Constituição Federal de 1988, que reza:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Os institutos legais anteriores à EC nº 1/69 geravam muitas controvérsias no que diz respeito à natureza jurídica do empréstimo compulsório,

⁷⁷ Apud ROSA JR., op. cit. p. 388.

sendo totalmente dirimidas pela emenda que incluiu o empréstimo compulsório entre os tributos. A Carta Magna de 1988 não deixa margem à dúvida quanto à natureza tributária do empréstimo compulsório, disciplinando o assunto dentro do capítulo que regula o sistema tributário nacional.

Hodiernamente, o empréstimo compulsório é enquadrado como tributo⁷⁸ e como tal deverá ser caracterizado a partir da hipótese de incidência que o instituir. Mesmo sendo indubitavelmente um tributo, o empréstimo compulsório não pode ser classificado como espécie tributária autônoma, pois ora é enquadrado como tributo vinculado, ora como não vinculado. O fato de ser o empréstimo compulsório restituível, não lhe tira o caráter de tributo. Alfredo Becker se manifesta a respeito dizendo: “O fato de o Estado devolver ao contribuinte em dinheiro o valor do tributo não desqualifica a sua natureza jurídica de tributo, porque a destinação (determinada ou indeterminada) não altera sua natureza jurídica que continuará sendo a de tributo.”⁷⁹

Depreende-se do preceptivo legal supra mencionado que somente à União cabe instituir empréstimos compulsórios, mediante lei complementar, constituindo este requisito em uma proteção ao contribuinte contra eventuais exações provindas a partir de simples medidas provisórias. Cabe aqui expor o entendimento de Roque Carraza: “Naturalmente, a União, ao criar empréstimos compulsórios, deve ficar adstrita ao campo tributário que a Constituição lhe

⁷⁸ CARRAZA, (op. cit., p. 293) inequivocamente qualifica o empréstimo compulsório como tributo a partir do que dispôs: “Depois, o empréstimo compulsório corresponde seja à noção genérica de tributo, contida na Constituição (relação jurídica que se estabelece entre o Poder Público e o Contribuinte, tendo por base a lei, em moeda, igualitária e decorrente de um fato lícito qualquer), seja à definição de tributo que o art. 3º do CTN nos oferece (tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada). De fato, o empréstimo compulsório é uma prestação em dinheiro que, nos termos da lei (complementar), a União coativamente exige das pessoas que praticam certos fatos lícitos. Posto sob o regime jurídico tributário, o empréstimo compulsório é um tributo.”

⁷⁹ BECKER, op. cit., p. 358.

reservou. Não pode, portanto, invadir a seara tributária dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Eventual usurpação inquinará o empréstimo compulsório, nulificando-o.”⁸⁰

As hipóteses⁸¹ que dão ensejo à instituição do empréstimo compulsório estão elencadas legalmente, ou seja, “para atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência”, e para “investimento de caráter urgente e de relevante interesse nacional.” Cabe registrar que se aplica o princípio da anterioridade da lei fiscal apenas à segunda alternativa.

Por fim, quanto ao que reza o parágrafo único do dispositivo constitucional já transcrito, entende-se que somente terá validade a exação por empréstimo compulsório se preexistir à mesma despesa, em virtude da qual deu-se ensejo à instituição do tributo. Neste sentido se manifesta Rosa Jr., para o qual: “Justifica-se tal disposição em razão da Constituição estabelecer os pressupostos para criação do empréstimo compulsório, devendo, portanto, exigir, também, a estreita vinculação entre o produto da arrecadação do tributo e a sua causa motivadora.”⁸²

7. Contribuições especiais.

Como se sabe, o Estado utiliza-se de seu poder fiscal para instituir tributos, cujo escopo é a obtenção de receitas, as quais serão usadas para custear

⁸⁰ CARRAZA, op. cit., p. 297.

⁸¹ CARRAZA, (op. cit., p. 292) leciona: “Evidentemente, as despesas extraordinárias (apenas da União e não das demais pessoas políticas), decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência e os casos de investimentos públicos de caráter urgente e de relevante interesse nacional não podem tipificar a hipótese de incidência de qualquer empréstimo compulsório. São, sim, os pressupostos necessários à criação ou aumento, por meio de lei complementar, deste tributo.”

⁸² ROSA JR., op. cit., p. 395.

suas atividades. Além dos tributos fiscais existem os chamados tributos parafiscais, constituindo estes em tributos instituídos pelo Estado, mas que no entanto são arrecadados e aplicados por uma entidade estatal ou privada, desde que desenvolvam algum serviço de caráter público. A atribuição da capacidade ativa a pessoas públicas ou privadas, por parte do titular de competência tributária é que constitui a parafiscalidade.

O art. 149 da Constituição Federal assim dispõe:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Parágrafo único. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.

Não se pode negar às contribuições especiais a natureza tributária, constituindo-se em verdadeiros tributos. Entretanto, as mesmas não configuram espécie tributária autônoma⁸³, podendo ora ser imposto, ora ser taxa, exurgindo tal qualificação a partir da análise do aspecto material da hipótese de incidência que as instituir. Importante é o que nos ensina Ataliba sobre as contribuições parafiscais:

A designação contribuição parafiscal não retira a um tributo seu caráter tributário. Qualquer que seja o nome com que se batiza, “toda obrigação tributária *ex lege* em benefício de pessoa pública ou com finalidades de utilidade pública” é tributo e se submete ao chamado regime tributário: conjunto de princípios e normas constitucionais, que regulam a exigência coativa de prestações pecuniárias pelo estado. Este regime se caracteriza pelos princípios

⁸³ Este também é o entendimento de ROSA JR., (op. cit., p. 400) que ensina: “Assim, se a h.i. corresponder a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte, como a contribuição social devida pelo empregado, a contribuição subsumir-se-á na espécie tributária de taxa. Se, no entanto, a h.i. referir-se a uma situação estranha à atuação estatal, a contribuição será posicionada na espécie de imposto, como a contribuição previdenciária devida pelo empregador. Desse modo, queremos deixar claro que a contribuição parafiscal não existe autonomamente como espécie de tributo.

da isonomia (art. 5º, I; 150, II), estrita legalidade (art. 150, I), anterioridade da lei ao exercício financeiro (art.153, III, b), irretroatividade, relação de administração (Ruy Cirne Lima, *Princípios*, pág. 51), não discricionariedade administrativa, etc.⁸⁴

A competência para a instituição das contribuições parafiscais é privativa da União, salientando-se a ressalva feita pelo parágrafo único do dispositivo constitucional anteriormente transcrito.

Quanto as espécies de contribuições parafiscais, pode-se abstrair três a partir da leitura do art 149 da CF, ou seja, a) as contribuições sociais, que compreendem aos encargos da previdência e assistência social (art. 149), bem como a contribuição de seguridade social (art. 195). Outra ainda que podem ser citadas são a contribuição ao SESI, ao SENAC, à LBA, ao FGTS, ao PIS, ao FUNRURAL; b) .as de intervenção no domínio econômico (interventivas), como a contribuição para o antigo IAA, ao antigo IBC; e c) de interesses das categorias profissionais ou econômicas (corporativas), que destinam-se ao custeio das atividades dos órgãos sindicais e profissionais, como a contribuição para a OAB, CRECI, CREA, etc.

⁸⁴ ATALIBA, op. cit., p. 166-167.

CAPÍTULO III

O IMPOSTO DE RENDA

1. Aspectos gerais.

O Imposto de Renda é um tributo de competência privativa da União que recai sobre uma pessoa determinada, constituindo, portanto, num tributo direto e pessoal, incidindo em sua cobrança alíquotas progressivas (no que diz respeito as pessoas físicas) ou alíquotas proporcionais (quanto as pessoas jurídicas).

O imposto será devido no ano posterior ao que for auferido os rendimentos, sendo este definido como ano calendário.

Além de sua função fiscal, é-lhe atribuída a função de redistribuição de renda, sendo considerado o imposto que melhor grava o contribuinte quanto a sua capacidade contributiva. Importante ressaltar a opinião de Pinto Ferreira, para quem o Imposto de Renda “tem grande importância no mundo moderno, com elevada função econômico-social a exercer. É um imposto que resulta do próprio desenvolvimento da economia capitalista e burguesa. Mediante esse imposto as classes menos favorecidas são amparadas por uma eficiente política social do Estado.”⁸⁵

⁸⁵ FERREIRA, Pinto. *Comentários à Constituição Brasileira*. Vol. 5, 1 ed., São Paulo: Saraiva, 1992, p. 388

2. Histórico.

A origem do IR foi na Grã-Bretanha, sendo utilizadas pelos seus precursores do século XVIII várias formas de imposição sobre a renda consumida, por exemplo, sobre a posse de carruagens, cavalos, empregados domésticos, casas, janelas e relógios. Mais precisamente, o IR tem sua origem em 1799, quando instituído por William Pitt para contribuir ao financiamento da Guerra contra a França. Após ser várias vezes abolido, foi reintroduzido em 1842 por recomendação do Sir Robert Peel e reiteradamente prorrogado, até que, nos tempos de Gladstone, desde 1860, se tornou um instituto permanente. O Imposto de Renda era considerado imposto sobre o capital, existindo outro imposto sobre ganhos de capital, sendo este introduzido pela Lei Financeira em 1865.

Nos Estados Unidos o Congresso introduziu o IR federal em 1862, no intuito de ajudar a financiar a guerra civil. Diferentemente do que ocorreu na Grã-Bretanha, o Imposto de Renda nos Estados Unidos inclui os ganhos de capital.

No Brasil, o IR geral foi criado pela Lei 4.625, de 31 de dezembro de 1922, cujo art. 31 rezava: “fica instituído o imposto geral sobre a renda que será devida, anualmente, por toda a pessoa física ou jurídica, residente no território do país e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem.”

Antes de ser cobrado o imposto, a lei foi alterada pelo art. 3º da Lei 4.783, de 31 de dezembro de 1923, que substituiu o caráter absolutamente genérico da lei anterior por uma especificação dos rendimentos tributáveis, dividindo os mesmos em quatro categorias: 1) comércio e qualquer exploração industrial,

inclusive agrícola; 2) capitais e valores mobiliários; 3) ordenados públicos e particulares, subsídios, emolumentos, gratificações, bonificações, pensões e remunerações, sob qualquer tipo e forma não contratual; 4) exercícios de profissões não comerciais e não compreendidas em categoria anterior.

Pelo que se observa, a renda derivava de uma fonte permanente, compreendendo a teoria da fonte.

Em 04 de setembro de 1924, foi baixado o Decreto nº 16.581, que aprovou o regulamento do Imposto de Renda. Este regulamento não foi aplicado. Em 31 de dezembro de 1925 foi promulgada a Lei 4.984, a qual manteve a mesma concepção, porém dividiu os rendimentos em cinco categorias. Em 26 de julho de 1926 foi baixado o Decreto nº 17.390, aprovando o Regulamento do Imposto de Renda, que deu início à arrecadação do imposto. O art. 22 do referido regulamento assim dispunha: “Consideram-se rendimentos brutos os ganhos derivados de capital, do trabalho ou da combinação de ambos, inclusive os que promanarem da venda ou da permuta de propriedade.”

Este artigo, tributando os ganhos realizados na venda ou desapropriação de imóveis (art. 24, a) e de ações (art. 4º, g), aderiu à teoria do acréscimo patrimonial. No entanto, o Decreto nº 5.138, de 05 de janeiro de 1927, revogou a cláusula “inclusive os que promanarem da venda e da permuta de propriedades”.

A primeira constituição brasileira a mencionar o imposto de renda foi a de 1934, dizendo em seu art. 6º ser da competência privativa da União decretar o imposto “renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis”.

No que diz respeito ao CTN, o art. 40 de seu anteprojeto, elaborado por Rubens Gomes de Souza, dizia:

Art. 40. Compete privativamente à União instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tendo como fato gerador da respectiva obrigação tributária principal a aquisição da disponibilidade de riqueza nova, em dinheiro ou suscetível de avaliação em dinheiro, proveniente do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos.

Quanto ao Projeto enviado ao Congresso, elaborado a partir do anteprojeto já citado, dizia:

Art. 28. O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (Const. art. 15, n° IV) tem como fato gerador a aquisição de riqueza nova produzida pelo capital, pelo trabalho ou pela combinação de ambos.”

Muitas revisões foram efetuadas a partir desse projeto, até chegar à atual redação do art. 43 do CTN.

A legislação sobre o IR sofreu demasiadas alterações, sendo expedido em 13 de março de 1942, o Decreto n° 4.178 reformulado-a por inteiro. Estipulava o mesmo não entrar no cômputo do rendimento bruto o valor dos bens adquiridos por doação ou herança, o capital das apólices de seguro e pecúlio, pago por morte do segurado e os prêmios de seguro restituídos em qualquer caso, inclusive no de renúncia do contrato. Este Decreto foi substituído pelo Decreto n° 5.844, de 23 de setembro de 1943.

O Regulamento em vigor é o Decreto n° 1.041, de 11 de janeiro de 1994.

O referido regulamento sofreu alterações por leis posteriores, como a Lei n° 9.249 e Lei n° 9.250, ambas de 1995.⁸⁶

⁸⁶ Este relato histórico tem base nas obras de Henry Tilbery e Alcides Jorge Costa.

3. Conceito de renda.

O conceito de renda⁸⁷ suscita tanto entre os juristas como nos economistas inúmeras controvérsias, inexistindo um consenso a respeito. Mesmo sendo um conceito proveniente da Ciência Econômica, muitos são os significados que esta atribui à palavra renda.

De início, necessário se faz distinguir renda de patrimônio⁸⁸, para que melhor se possa elucidar o conceito de renda.

Patrimônio constitui um conjunto de bens que um indivíduo ou uma empresa possui num determinado momento. Pode-se obter uma noção referente ao patrimônio a partir do que reza o art. 57 do Código Civil Brasileiro:

Art. 57. O patrimônio e a herança constituem coisas universais, ou universalidades, e como tais subsistem, embora não constem de objetos materiais.

⁸⁷ RYSER, citado por COSTA, Alcides Jorge. (*Conceito de Renda Tributável*, In: SILVA MARTINS, Ives Gandra. *Imposto de Renda: Conceitos, Princípios e Comentários*. 2 ed., São Paulo: Atlas, 1996, p. 25) ensina com propriedade que “o conceito de renda pode ser examinado na ótica da produção, na da repartição e na do emprego da renda ou seu consumo. Na ótica da produção, a renda pode ser definida como o produto de uma fonte natural ou criada pelo homem que, ele mesmo e sua capacidade, podem ser considerados como um capital. Esta noção de renda como fruto periódico de uma fonte permanente foi certamente sugerida pela economia agrícola. Todavia, percebeu-se, desde logo, que nem tudo o que se produz pode ser considerado renda. Da colheita, devem separar-se as sementes para o plantio seguinte, os fundos para fertilizantes, etc. Nesta ótica, aparecem claras a contraposição entre capital e renda e a conexão dos dois. A ótica da produção exerce papel importante na determinação do conceito tributário de renda: é a ela que se ligam, na determinação de lucro tributável das pessoa jurídicas, as noções de custo, de depreciação, de amortização, de provisões, etc. É claro que não é renda a totalidade do produto de uma atividade, uma vez que dele há de apartar-se o que é conservação do capital. Na ótica da distribuição, a renda constitui o produto da atividade da empresa distribuído aos diversos agentes da produção. Por último, na ótica do consumo, considera-se renda o que a pessoa consome efetivamente. Esta ótica reflete-se nas opiniões que sustentam não ser tributável aquilo que é poupado.”

⁸⁸ ROLIM, João Dálcio. *O Conceito Jurídico de Renda e Proventos de qualquer Natureza*. In: (*Revista de Direito Tributário*. Nº 67, p. 221) assim expõe sobre a diferença entre capital e renda: “Nem a vontade humana nem a lei podem considerar a fonte da renda (capital) como renda, ou vice-versa, o produto periódico de uma fonte durável (renda) como capital, ou seja, fonte e seu produto periódico são inconfundíveis. O que a lei pode reconhecer como papel fundamental da vontade humana é a transformação da renda em capital, conforme a aplicação que dela se faça.”

A partir do preceptivo legal supra transcrito, observa-se que o Código configura o patrimônio como uma coletividade, pela qual, os elementos que o compõe com ele não se confundem. Como o patrimônio condiz ao conjunto de todos os passivos e ativos, conclui-se ser o mesmo variável, pois a todo momento valores serão acrescidos ou diminuídos de seu conjunto.

Quanto a renda, esta diz respeito aos acréscimos verificados no patrimônio entre dois momentos.

Existem três teorias na doutrina que servem de parâmetro para conceituar a renda.

A primeira denomina-se “teoria da fonte”⁸⁹, defendida por diversos autores, entre os quais: Hermann e Strutz da Alemanha, Allix na França, Papi na Itália e Plehn nos Estados Unidos. Segundo esta teoria, constitui renda o produto periódico provindo de uma fonte permanente, onde não se confunde o elemento novo com a fonte. Partindo da idéia central desta corrente, os ganhos de capital não constituem renda. Exemplificando o que foi dito, o imposto de renda não atinge o aumento do valor da árvore, mas sim o aumento da quantidade dos frutos.

A segunda teoria é a do acréscimo patrimonial, defendida por Georg Schanz, Pistorius, Moll e Neumark na Alemanha, Henry C. Simons e Haig nos Estados Unidos e Gobbi na Itália. É muito bem definida por Horacio Besunce, que ensina: “renda é todo ingresso líquido em bens materiais, imateriais ou serviços avaliáveis em dinheiro, periódico, transitório ou acidental, de caráter oneroso ou gratuito, que importe um incremento líquido do patrimônio de um indivíduo num

⁸⁹ ROLIM, (op. cit. p. 216) expõe um exemplo para maior elucidação da teoria da fonte: “Se um médico apurou ganho de sua atividade correspondente a um valor x e teve uma perda no mercado de ações de y, lógico que de sua renda tributável não poderá deduzir esta perda, pois a hipótese de incidência do Imposto de Renda para a teoria da fonte, não leva em consideração qualquer ato que não esteja relacionado com a aplicação em sua atividade operacional ou existência.”

período determinado de tempo, esteja acumulado ou tenha sido consumido e que se expresse em termos monetários.”⁹⁰

Esta é a teoria adotada pelo CTN, que entende por renda qualquer acréscimo líquido de capital do contribuinte em determinado período, ou seja, todos os ganhos ou acréscimos de capital num determinado tempo são tributáveis. Deve-se salientar que a referida teoria enfatiza o patrimônio líquido, pois este é calculado deduzindo-se do valor bruto as perdas de capital, os gastos gerais e de manutenção, os juros e, em certos casos, as obrigações passivas.

No que concerne às doações e heranças, tais transferência de capital não condizem à hipótese de incidência do IR, pois os referidos ganhos de capital são tributados por outros impostos. Só será tributado pelo IR, os valores provenientes de futuras alienações quanto aos bens doados ou herdados. John F. Due conceitua renda como acréscimo patrimonial, nos seguintes termos:

a renda consiste (1) no montante total recebido de terceiros durante o período, menos as despesas necessárias para a obtenção deste total; (2) no valor do consumo da pessoa, excluído o que for pago com a utilização do montante recebido de terceiros no período. Este valor inclui itens como o valor de uso dos bens duráveis de consumo, como a casa própria, e o valor dos bens ou serviços de produção própria; (3) no acréscimo do valor dos ativos possuídos no período.⁹¹

A terceira teoria denomina-se conceito legalista de renda⁹², pela qual renda é tudo o que a lei estabelecer que é. Defendida por Rubens Gomes de Souza⁹³, o qual atribui ao legislador inteira liberdade para definir o significado da

⁹⁰ BELSUNCE, citado por ROLIM, (op. cit., p. 216)

⁹¹ DUE, citado por COSTA, (op. cit. p. 27)

⁹² COSTA, (op. cit. p. 217) faz o seguinte comentário sobre a teoria legalista do conceito de renda: “Vê-se, portanto que se adota uma definição estipulativa muito perigosa, e a meu ver, absolutamente inconstitucional a sua concepção, malgrado a opinião de alguns doutos que a defendem.”

⁹³ SOUZA, Rubens Gomes de, citado por ROLIM, (op. cit. p. 218)

palavra renda. A teoria sob comento desencadeia várias críticas daqueles que não admitem que o legislador ordinário possua liberdade para conceituar a renda, desrespeitando os ditames constitucionais. Seria uma afronta à lei fundamental se o legislador ordinário pudesse exceder ao limite estabelecido pelas normas constitucionais⁹⁴. Hugo de Brito Machado manifesta-se neste sentido, dizendo:

Aliás, o simples fato de haver na Constituição vigente um dispositivo atribuindo à União competência para instituir e cobrar imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, é bastante para autorizar a conclusão de que o legislador não desfruta de inteira liberdade para definir o conteúdo dessa expressão. Renda e proventos de qualquer natureza é expressão que limita o âmbito de incidência de imposto federal. A não ser assim, ter-se-ia de ler a norma constitucional como se esta atribuísse competência à União para instituir e cobrar imposto sobre qualquer fato, a critério do legislador... E isto é evidente que não está escrito na norma constitucional.⁹⁵

Portanto, assim como o intérprete, também o legislador ordinário está adstrito ao que estabelece a Carta Magna. Convém salientar que o Código Tributário Nacional, ao adotar o conceito de renda como acréscimo patrimonial, igualmente restringe a liberdade do legislador ordinário, não podendo este definir como renda ou provento aquilo que não for acréscimo patrimonial.

⁹⁴ CELSO ANTONIO, citado por MACHADO, (op. cit. p. 81-82) manifesta: "O poder absoluto exercido pelo Estado, sem quaisquer restrições e controles, inviabiliza, numa comunidade estatal concreta, a prática efetiva das liberdades e o exercício dos direitos e garantias individuais e coletivos. É preciso respeitar, de modo incondicional, os parâmetros de atuação delineados no texto constitucional. Uma Constituição escrita não configura mera peça jurídica, nem é simples estrutura de normatividade e nem pode caracterizar um irrelevante acidente histórico na vida dos Povos e das Nações."

⁹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Temas de Direito tributário II*. 1 ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994, p. 84.

4. O art. 43 do CTN. Fato gerador.

A Constituição Federal de 1988 alterou alguns dispositivos da Constituição anterior no que se refere ao Direito Tributário. A partir da leitura do art. 146 do texto constitucional, constata-se que foi atribuído ao legislador complementar dispor sobre conflitos de competência, bem como regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais de direito tributário. O que a atual Carta Magna difere da anterior, entre outros aspectos, é quando especifica alguns temas sobre os quais deverão versar as normas gerais. Eis o que dispõe o artigo sob comento:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

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

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

O principal escopo da atual Constituição consiste em limitar o legislador ordinário aos parâmetros da lei complementar, impossibilitando os mesmos a criarem hipóteses de incidência diversas às previstas no CTN.⁹⁶ Portanto, o CTN, sendo lei complementar à Constituição, estabelece os limites

⁹⁶ MACHADO, Brandão. *Breve Exame Crítico do art. 43 do CTN*. In: SILVA MARTINS, (op. cit. p. 98). "A interpretação do art. 146, inciso III, da Constituição, mostra nitidamente que se atribui ao legislador complementar também aqui a função de estabelecer limites ao legislador ordinário dos três entes tributantes da República. Quando a lei complementar da União define fatos geradores e bases de cálculo, estabelece prazos de prescrição e decadência, conceitua o que é isenção, obrigação tributária, lançamento, dispõe sobre restituição de tributos, etc. está impondo regras-limites aos legisladores."

dentro dos quais o legislador ordinário poderá prescrever o fato gerador. Partindo dessas premissas chega-se ao art. 43 do CTN, o qual descreve a figura tributária do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, limitando, por conseguinte, o legislador ordinário às suas demarcações.⁹⁷

O preceptivo legal supra mencionado reza:

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

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

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

Depreende-se desse artigo ser fato gerador do IR a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza. Como se observa, não é necessário que os ganhos sejam efetivamente percebidos pelo titular (disponibilidade econômica), sendo suficiente que ocorra a disponibilidade jurídica, ou seja, ocorre o fato gerador no momento que o titular adquira o direito de crédito sobre os ganhos.⁹⁸

Quanto à disponibilidade jurídica, há autores que criticam esta disposição legal, como José Luiz Bulhões Pedreira, que leciona: “A designação dessa modalidade como jurídica - pode ser justificada com o argumento de que é disponibilidade presumida, ou por força de lei - não é feliz, porque contribui para difundir a idéia de que se trata de ‘disponibilidade de direito’ e não de renda; ou

⁹⁷ CELSO ANTONIO, citado por CARRAZA, (op. cit., p. 342, nota de rodapé 140) adverte: “se o legislador ou o aplicador da regra pudessem delinear, a seu talante, o campo de restrições a que estão submetidos, através da redefinição das palavras constitucionais, assumiriam, destarte, a função de constituintes.”

⁹⁸ BECKER, (op. cit. p. 361) verifica que “embora possa haver disponibilidade *jurídica* de renda sem disponibilidade econômica, não pode existir disponibilidade econômica de renda sem que, simultânea ou previamente, também exista a disponibilidade *jurídica* da renda. É logicamente impossível falar em disponibilidade econômica de renda independente da sua disponibilidade jurídica; esta é um pressuposto lógico para a própria *existência* de uma *renda*.”

seja, que requer apenas a aquisição do ‘direito de receber’ a renda sem aquisição.”⁹⁹

Sua crítica decorre do entendimento de que a aquisição do direito de receber a renda não corresponde à aquisição do poder de utilização, limitando-se a configurar uma faculdade de obtê-la.

Os que defendem a disponibilidade *jurídica*, entre os quais Gilberto de Ulhoa Canto¹⁰⁰, se manifestam dizendo que a palavra jurídica, “figura como uma qualificativa da disponibilidade, e não como sua equivalente”.¹⁰¹

Com base no que dispõe a doutrina, conclui-se ser disponibilidade econômica a obtenção imediata da faculdade de usar, gozar ou dispor de dinheiro ou outros valores que nele possam ser convertidos. Já a disponibilidade jurídica é a obtenção de créditos, não sujeitos a condição suspensiva.¹⁰²

Como o fato gerador¹⁰³ do imposto de renda constitui no fato de uma pessoa (física ou jurídica) auferir renda ou proventos, cabe aqui a indagação do

⁹⁹ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec, 1979, p. 199.

¹⁰⁰ ULHÔA CANTO, Gilberto de. *A Aquisição de Disponibilidade e o Acréscimo Patrimonial no Imposto sobre a Renda*, In: SILVA MARTINS, op. cit. p. 39.

¹⁰¹ ULHÔA CANTO, (op. cit. p. 40) leciona sobre a disponibilidade jurídica: “Não basta, apenas, que seja adquirido o direito de auferir o rendimento (sua titularidade). É necessário que a aquisição desse direito assumam a faculdade de adquirir disponibilidade econômica, mediante a simples tomada de iniciativa ou a prática de ato, que estejam no âmbito do arbítrio do interessado, a qualquer momento; em outras palavras, a disponibilidade jurídica não ocorre apenas com o aperfeiçoamento do direito à percepção do rendimento, sendo, mais do isso, configurada somente quando seu recebimento em moeda dependa somente do contribuinte.”

¹⁰² MACHADO, (op. cit. p. 193) faz a seguinte observação: “Destaque-se que não existe renda *presumida*. A renda há de ser sempre *real*. Presumido ou arbitrado, pode ser o montante da renda. A existência desta, porém, há de ser real.”

¹⁰³ Sobre o fato gerador do imposto de renda, leciona DÓRIA, citado por ATALIBA, (op. cit. p. 89) “Seu fato gerador é complexivo, pois o acréscimo patrimonial (*subtractum* econômico do imposto) normalmente se apura após verificação de uma cadeia de fatos, atos ou negócios, que tiveram lugar em unidades sucessivas de tempo. Ora, o legislador poderia preferir identificar na realização de cada um desses fatos ou negócios, uma exteriorização autônoma de acréscimos patrimoniais e, nesse ensejo, impor uma obrigação tributária (como, aliás, o faz em relação ao imposto na fonte). Mas pode também o legislador dar preferência a um cômputo conjunto daquelas hipóteses indicadoras de capacidade contributiva, representadas por um aumento de patrimônio. No primeiro caso, portanto, teremos fatos juridicamente relevantes de per si, cuja verificação faz nascer um débito fiscal na conformidade da lei contemporânea ao mesmo fato. Enquanto, na derradeira hipótese, ocorrem certos fatos ainda juridicamente irrelevantes de per si, embora potencialmente relevantes em conjunto, para fins jurídico-tributários, ao fim de determinado período de tempo.”

que consiste renda e proventos.¹⁰⁴ Tendo sido estudado na devida oportunidade, sabe-se que o CTN adotou a teoria do acréscimo patrimonial para conceituar a renda, a qual parte do pressuposto de ser a renda qualquer incremento líquido ao patrimônio de um indivíduo.

Portanto, quando o inciso I do art. 43 se refere à renda como produto do trabalho, do capital ou da combinação de ambos; a palavra produto¹⁰⁵ se faz presente no sentido de incremento, aplicando-se então o requisito do acréscimo patrimonial também a este inciso, pois o inciso II do mesmo artigo não gera controvérsias, sendo claro quando expõe “proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”.

Enquanto a renda provém do trabalho, capital, ou da junção dos dois; proventos são acréscimos patrimoniais que decorrem de qualquer origem. O inciso II do art. 43 acarreta a interpretação de serem tributados os ganhos de capital, não abrangendo aqui as doações e heranças, institutos estes tributados por outros impostos. Sobre o emprego pelo legislador do termo “proventos de qualquer natureza”, Aliomar Baleeiro assim se manifesta: “fórmula ampla de que lançou mão o constituinte para evitar controvérsias sobre o conceito de renda”.¹⁰⁶ Isto posto, compreende-se que o legislador, tendo acrescentado à hipótese de incidência do imposto de renda a expressão “proventos de qualquer natureza”,

¹⁰⁴ CARRAZA, (op. cit., p. 342, nota de rodapé 140) entende que o conceito de renda e proventos, “constitucionalmente abonados, pressupõe ações humanas que revelem mais valias, isto é, acréscimos na capacidade contributiva (que a doutrina tradicional chama de “acrécimos patrimoniais”). Só quando há uma realidade econômica nova, que se incorpora ao patrimônio individual preexistente, traduzindo nova disponibilidade de riqueza, é que podemos falar em renda e proventos de qualquer natureza”.

¹⁰⁵ CARRAZA, (op. cit., p. 343, nota de rodapé 140) leciona que a palavra produto “encerra a idéia de um resultado, advindo de um investimento (capital) ou de um esforço/atividade (capital), que leva, sempre a um plus em relação à situação anterior, isto é, a uma riqueza nova, indicando maior capacidade contributiva daquele que a auferiu”.

¹⁰⁶ BALEEIRO, citado por TILBERY, Henry. Direito tributário III: Comentários ao Código Tributário Nacional. 1 v., São Paulo: Bushatsky, 1975, p. 85.

almejava que certos rendimentos, excluindo os provenientes do trabalho, do capital ou da junção de ambos, também fossem tributados, como outros créditos, pensões, acréscimo patrimonial, lucros ou proveitos.

Caberia então indagar em que consiste acréscimos patrimoniais, mas estes já foram *ad passant* mencionados como sendo a diferença no montante patrimonial verificado entre dois períodos determináveis.

5. Sujeito passivo do imposto de renda.

Pode ser sujeito passivo do IR tanto uma pessoa física, como uma pessoa jurídica, bipartindo-se o imposto estudado em Imposto de Renda de Pessoa Física e Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, sendo contribuinte, respectivamente, uma pessoa natural ou uma empresa.

No que se refere à pessoa física, o imposto é direto, pessoal e progressivo. Quanto à pessoa jurídica, o imposto também é direto e pessoal, diferindo em relação à progressividade, pois o mesmo é proporcional. Há autores, como Walter Gaspar Filho¹⁰⁷, que lhe refutam a classificação de imposto direto, devido o repasse do montante pago como imposto ao preço cobrado em suas mercadorias.

Pessoa física ou natural, no que tange ao imposto de renda é:

todo indivíduo domiciliado ou residente no Brasil, titular de disponibilidade econômica ou de renda ou proventos de qualquer natureza, que tiver auferido, num tempo determinado, renda líquida superior ao mínimo estabelecido para o ano-base correspondente, sem distinção de idade, sexo, nacionalidade, estado civil ou

¹⁰⁷ GASPAR FILHO, Walter. *Você conhece: Legislação Tributária?* 1 ed., Rio de Janeiro:Rio,1978. p. 69.

profissão, quer em relação á pessoa em si ou a seu espólio, quando falecida (RIR, art. 1º).¹⁰⁸

Já as pessoas jurídicas se referem as de:

direito privado domiciliadas no País, sejam estabelecimentos matriz, filiais, sucursais, agências ou representações no país de pessoas jurídicas sediadas no exterior; ainda, os emitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no Brasil. Também as empresas individuais, sejam elas firmas individuais, pessoas que exerçam atividade negocial sem registro, pessoas físicas que pratiquem operações imobiliárias.¹⁰⁹

Isto posto, convém estudar o que reza o art 45 do CTN:

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o art 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Verifica-se que o *caput* deste artigo¹¹⁰ diz respeito ao contribuinte em si, ou seja, o titular da obrigação tributária. Já não se pode concluir o mesmo pelo disposto no parágrafo único do artigo, pois este se refere ao responsável, que nada mais é do que o sujeito passivo de uma obrigação tributária que não lhe é inerente. Ambos são tidos como sujeitos passivos da obrigação tributária, de acordo com o que reza o art. 121 do CTN.

¹⁰⁸ GOMES, Carlos Roberto de Miranda. *Curso de Direito Tributário*. 3 ed., São Paulo: Saraiva, 1987, p. 183.

¹⁰⁹ GOMES, op. cit. p. 183.

¹¹⁰ FANUCCHI, Fábio. (*Curso de Direito tributário Brasileiro*. vol. 2, São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 93) leciona: “Como se vê, sujeito passivo da obrigação do imposto de renda é toda e qualquer individualidade que, por qualquer forma, obtenha disponibilidade sobre renda e proventos, vale dizer, qualquer pessoa, física ou jurídica, submetida à autoridade impositiva do Brasil, diretamente ou através de interposta pessoa.”

Como se sabe, o fato imponível corresponde à concretude da hipótese de incidência no mundo fático. Para que tal ocorra, mister se faz que um sujeito, o elemento subjetivo da obrigação tributária, realize um fato condizente ao fato gerador previsto pela norma tributária. O contribuinte do imposto de renda, portanto, nada mais é do que aquele que se atribui a titularidade de disponibilidade econômica ou jurídica.

O art. 45 concede a condição de contribuinte “ao possuidor , a qualquer título, dos bens produtores de renda ou proventos tributáveis”. Cabe salientar que esta aceção contradiz às normas gerais do CTN, que tem como contribuinte aquele que possui relação direta com a situação prevista no fato gerador, que *in casu*, seria o que auferir rendimento.¹¹¹

Quanto à aceção “fonte pagadora da renda”, esta em nada contradiz às normas gerais do código, pois a figura do responsável¹¹² está prevista como sujeito passivo da obrigação tributária no inciso II do art. 121.

Aliomar Baleeiro enumera os casos em que os impostos são descontados na fonte, ou seja:

rendimentos de títulos ao portador, de utilização de quaisquer fundos, inclusive de amortização e depreciação, de valorização do ativo ou de venda de parte deste sem redução do capital; prêmios lotéricos e sorteios; rendimentos de fonte nacional percebidos por pessoas físicas ou jurídicas residentes no estrangeiro ou ausentes no país e ainda pelos residentes no estrangeiro que permanecerem por menos de 12 meses no território nacional; rendimentos de salários,

¹¹¹ MACHADO, (op. cit. p. 197) sendo contra a idéia de ser contribuinte o “possuidor , a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis”, assim diz: “Essa faculdade, que não nos parece devesse existir, tem por fim possibilitar a tributação de rendimentos em consideração à denominada teoria da fonte. Se quem auferir a renda ou os proventos se encontra no exterior, fora, portanto, da jurisdição brasileira, mas a renda ou os proventos foram pagos por fonte brasileira, aí então a lei considera contribuinte a fonte.”

¹¹² FANUCCHI, Fábio. (*Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Vol. 1, São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 124): “Aquele que tem, simplesmente, o encargo de reter o imposto devido na fonte sempre que se efetue um pagamento a outrem, não é sujeito passivo contribuinte, mas, sim, responsável que, embora não estando enquadrado na situação que constitua o fato gerador do imposto, por ele e pelas penalidades respectivas irá responder, quando não providencie a retenção”.

vencimentos, honorários, comissões, aluguel pago por pessoas jurídicas, etc.¹¹³

No âmbito do IR, existem dois grupos diversos que abrangem os casos de retenção na fonte: a) quando se efetua o desconto na fonte apenas a título de antecipação, sujeito a posterior acerto da obrigação tributária definitiva, tendo como base a própria declaração do contribuinte, podendo caber compensação; b) quando se efetua o desconto na fonte em caráter definitivo, ficando o contribuinte desobrigado de declarar posteriormente o que já foi gravado.

6. Base de cálculo.

Todo tributo possui base de cálculo, trata-se da perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência, correspondendo para Becker ao núcleo da hipótese de incidência. Segundo Ataliba, a base de cálculo, juridicamente falando, “é um atributo do aspecto material da h.i, dimensível de algum modo: é o conceito de peso, volume, comprimento, largura, altura, valor, preço, custo, perímetro, capacidade, superfície, grossura ou qualquer outro atributo de tamanho ou grandeza mensuráveis do próprio aspecto material da h.i.”¹¹⁴

No que diz respeito à base de cálculo do IR, eis o que se depreende do art. 44 do CTN:

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

¹¹³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário Brasileiro*. 10 ed., Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 194.

¹¹⁴ op. cit. p. 97.

Em geral, são os acréscimos líquidos do contribuinte que irão ser tributados pelo imposto de renda, pois da renda bruta serão descontados as devidas deduções permitidas em lei.

6.1. Pessoas físicas.

As pessoas físicas são tributadas com base na renda líquida, que constitui na renda bruta menos os abatimentos admitidos em lei. No que diz respeito à renda bruta, esta nada mais é do que a soma dos rendimentos classificados em cédulas, as quais representam a fonte produtora, subtraindo-se destas as deduções cedulares legalmente previstas.

Até o exercício fiscal de 1989 (ano-base 1988), o IR era declarado em função das “cédulas”, que nada mais eram que o agrupamento de rendimentos por tipos e por categorias, conforme as fontes.

As cédulas supra mencionadas eram classificadas na ordem de A à H, que podem ser assim sintetizadas:¹¹⁵

Cédula A: juros de dívida pública federal, estadual ou municipal, sendo permitidas deduções de comissão e corretagens.

Cédula B: juros em geral, inclusive os dissimulados no contrato com algumas exceções; lucros de *report* e *swap*¹¹⁶; comissões de financiamento; indenização pela liquidação antecipada de empréstimo, excedentes da importância

¹¹⁵ BALEEIRO, op. cit., p. 189-191.

¹¹⁶ FANUCCHI, (op. cit., p. 106) conceitua assim estas expressões: “*Report* é a operação que consiste em duas compras e vendas simultâneas de títulos, em que o contratante que compra títulos para entrega imediata, contrata, desde logo, a sua revenda a outro contratante, para entrega futura. *Swap* é a operação em duas vendas e compras simultâneas de câmbio, em que o comprador de câmbio para pronta entrega se obriga a vender a mesma quantidade de câmbio a outro contratante para entrega futura.”

do seguro; diferenças para mais no resgate de ações; lucros de desconto; deságio em títulos de crédito.

Cédula C: rendimentos do trabalho como salários, vencimentos, subsídios, comissões, percentagens, pensões, etc., quer pagos por entidades públicas, quer por particulares, inclusive a remuneração pro labore das firmas aos sócios, e o valor do aluguel do imóvel do patrão ocupado pelo empregado. Dedução das despesas de viagens, contribuições a associações científicas, livros e revistas técnicas, contribuição para fundo de beneficência, ajudas de custo, etc.

Cédula D: honorários de profissões liberais, ou semelhantes, e outra não comerciais, sem caráter fixo, como corretagens, direitos autorais, lucros de empreitada individual de labor arquitetônico, topográfico, custas e emolumentos, etc. Eram dedutíveis as despesas necessárias à percepção do rendimento, como aluguel de imóvel para exercício da profissão, água, luz, telefone, seguro, salários de empregados, custeio de veículo de médicos, contribuição sindical, contribuições parafiscais, e depreciação da instalação.

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

Cédula F: lucros em geral, inclusive os que já haviam sido tributados na pessoa jurídica e que esta distribuía ao contribuinte, como pessoa física, dividendos, bonificações, etc. Incluíam-se nessa categoria lucros produzidos no estrangeiro. Não havia deduções.

Cédula G: rendimentos rurais de qualquer natureza recebidos por contribuintes individuais. Estes podiam apresentar o balanço de exploração ou optar por um coeficiente sobre o valor corrigido. De acordo com o Estatuto da Terra, o fazendeiro poderia deduzir as construções e benfeitorias, não sujeitas ao imposto.

Cédula H: rendimentos do capital e do trabalho não compreendidos nas cédulas anteriores, como lucros auferidos em sociedade em conta de participação, *royalties*¹¹⁷, ou seja, rendimentos decorrentes da exploração de invenções, processos de fabricação ou de marcas de indústria e comércio cedidas ao uso de terceiro, comércio e indústria não habituais, proventos de cessão de direitos quaisquer. As deduções eram as das cédulas D ou E, conforme a natureza do rédito.

Obtendo os valores referente aos rendimentos brutos, deveria ser diminuído dos mesmos as deduções, quando previstas, resultando da referida subtração a renda bruta. Esta por sua vez, sofria os abatimentos dispostos em lei, tais como encargos de família; honorários por serviços médicos e dentários; alimentos em virtude de sentença admissíveis em direito civil; doações filantrópicas a instituições do país; juros de dívidas pessoais; perdas extraordinárias, provenientes de caso fortuito ou força maior; despesas com instrução; etc. Por fim, sofrendo a renda bruta os devidos abatimentos, obtinha-se

¹¹⁷ BRITO, Edson Vianna de. (*Imposto de Renda das Pessoas Físicas*. 6 ed., São Paulo: Frase, 1996, p. 56) conceitua rendimentos de royalties como: “as importâncias de qualquer espécie, pagas em decorrência do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais; b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais; c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio; d) exploração de direitos autorais, exceto o percebido pelo criador do bem ou obra; e) os juros de mora e quaisquer outra compensações pelo atraso no pagamento dos royalties.”

a renda líquida, sobre a qual recairia uma alíquota conforme tabela progressiva, chegando-se, então, ao imposto devido.

A partir do exercício de 1990 (ano-base de 1989), a legislação foi alterada, sendo extintas as cédulas. Os rendimentos a partir daí, foram agrupados, havendo destaque para a chamada “Declaração Completa” (Modelo Azul). Nesta, os diferentes tipos de rendimentos são declarados em “Anexos”, cujo objetivo é destacar os montantes percebidos pelo contribuinte. Quanto às deduções e abatimentos, permanecem, no geral, tal como antes, embora tenha havido uma certa regressão, do ponto de vista social.¹¹⁸ A novidade, a partir de 1992, foi a possibilidade de declarar o IR através de disquete, o que veio facilitar bastante o trabalho do contribuinte. De notar que o Brasil é um dos poucos países cuja legislação permite tal forma de declaração. A partir do corrente exercício (1997), a Receita Federal inovou ainda mais, autorizando a declaração do IR/96 via Internet.

6.2. Pessoas Jurídicas.

Como o presente trabalho se direciona ao imposto de renda das pessoas físicas, não se aterra em detalhes no que diz respeito à base de cálculo das pessoas jurídicas.

Os rendimentos das pessoas jurídicas são tributados tendo como base o lucro real, obtido através de balanço patrimonial. O lucro real pode corresponder a operações normais desenvolvidas pela empresa (lucro operacional), bem como a

¹¹⁸ Assim, cabe notar a notável regressão na tabela de alíquotas do IRPF que, de uma progressividade evidente (com 12 faixas de renda líquida, tributadas de 5% a 55%, em 1978), além de faixa de isenção, caiu hoje para duas faixas (10% e 25%). Também os abatimentos foram reduzidos, em valores, tanto no que se refere aos alugueis, despesas com instrução, dependentes, etc. (Ver Cap. IV, p. 81).

operações eventuais que por ventura venha a desenvolver. Por conseguinte, deverá o contribuinte apresentar declaração, instruindo-a com o balanço e a demonstração da conta de lucros e perdas, ou de acordo com o lucro presumido, para que se obtenha o montante, sobre o qual deverá recair uma alíquota proporcional. Portanto, serão tributados os acréscimos patrimoniais que a pessoa jurídica apresentou durante o exercício.

Quanto ao montante presumido ou arbitrado, previsto no art. 44 do CTN, Henry Tilbery leciona que “são alternativas que se oferecem como complemento em determinadas situações, em substituição ao montante real”.¹¹⁹

7. Alíquotas.

Para que se fixe o débito tributário mister a ocorrência do fato imponible, onde o fato gerador deverá manifestar-se em todos os seus pormenores. No momento que a hipótese de incidência concretiza-se, a mesma torna-se mensurável através da base de cálculo, mas ainda não configurou-se a dívida tributária. Sobre a base de cálculo, a norma tributária prevê a incidência da alíquota tributária, constituindo esta numa fração da base imponible.

Ataliba apresenta o seguinte entendimento sobre a alíquota:

a) a alíquota é critério para atribuir ao Estado uma soma de dinheiro. Essa soma é o *quantum* devido; b) é a dívida tributária que, em certos casos pode ser parcela da base. Não da base de cálculo - que é abstrata - mas da base calculada; c) genericamente, o *quantum* devido é apenas parcela da riqueza do contribuinte atribuída ao Estado, porque quando o percentual for superior a 100% não se pode dizer que o *quantum* é parcela da base calculada, embora seja parcela da riqueza do contribuinte.¹²⁰

¹¹⁹ Op. cit. p. 97.

¹²⁰ Op. cit. p. 101.

No que se refere ao imposto de renda, a alíquota diverge, ou seja, a alíquota no imposto de renda das pessoas jurídicas é sempre proporcional, enquanto que das pessoas físicas é progressivo, onde os percentuais crescem à medida que a base de cálculo aumenta.

A Constituição Federal estabelece que o imposto de renda deverá ser progressivo (art. 153, § 2º, I), para que melhor se cumpra um de seus fulcros, constituído na melhor redistribuição de renda. Este assunto será abordado no próximo capítulo.

CAPÍTULO IV

O IMPOSTO DE RENDA E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA PROGRESSIVIDADE

1. Princípios constitucionais.

Ao Estado cabe organizar a sociedade. Para tanto, executa diversas atividades. Por conseguinte, como já explicitado antes, o Estado necessita de recursos para cumprir com suas funções fundamentais.

Mister salientar que na modernidade os Estados se organizam a partir de um Estado-de-Direito, ou seja, a atuação dos mesmos está limitada por um ordenamento maior. Este ordenamento nada mais é do que a Constituição, considerada como a lei fundamental, superior, a qual possui parâmetros que deverão ser acatados por todas as leis inferiores que lhe sobrevierem. Trata-se de um conjunto de normas (auto-aplicáveis ou programáticas) que organizam os elementos constitutivos do Estado.

O ordenamento possui sustentação em enunciados fundamentais, constituindo-se estes verdadeiros alicerces do conjunto de normas jurídicas.

Este alicerce que sustenta o ordenamento são os princípios jurídicos, entendidos por Miguel Reale como “*verdades fundantes* de um sistema de conhecimento, como tais admitidas, por serem evidentes ou por terem sido comprovadas, mas também por motivos de ordem prática de caráter operacional, isto é, como pressupostos exigidos pelas necessidades de pesquisa e da praxis.”¹²¹

O Sistema Tributário Nacional, previsto no Capítulo I, do Título VI da Constituição Federal, também possui princípios¹²², sendo normas que “orientam a atuação de outras normas, e dão coesão e estrutura a este ordenamento jurídico que podemos denominar de sistema tributário.”¹²³

Os princípios constitucionais que norteiam o sistema tributário são¹²⁴: princípio da estrita legalidade, princípio da anterioridade, princípio da irretroatividade, princípio da proibição do confisco, princípio de liberdade de tráfego, princípio da igualdade tributária, princípio da capacidade contributiva, princípio da imunidade, e ainda, os princípios da universalidade, generalidade, progressividade, da seletividade, da não-cumulatividade.¹²⁵

O objeto de estudo deste trabalho se restringe aos princípios da capacidade contributiva e da progressividade, no que se referem ao imposto de renda.

¹²¹ MIGUEL REALE, citado por CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. 1 ed., São Paulo: Dialética, 1996, p. 18.

¹²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Sobre Princípios Constitucionais Tributários*. In (Revista de Direito Tributário 55, São Paulo, 1991, p. 154) conceitua princípios como sendo “normas jurídicas portadoras de intensa carga axiológica, de tal forma que a compreensão de outras unidades do sistema fica na dependência da boa aplicação daqueles vetores.”

¹²³ *Apud* CONTI, op. cit. 22.

¹²⁴ Conforme art. 150, I a VI, CF.

¹²⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz, citado por CONTI, (op. cit., p. 24, nota de rodapé 17) observa: “há princípios informadores do que poderíamos chamar de sub-sistemas, isto é, princípios cujo alcance seja limitado apenas a determinada matéria e, pois, não se estenda a todo o sistema. Por exemplo, os critérios da generalidade, universalidade e da progressividade são prescritos pelo art. 153, § 2º, inciso I, da Constituição Federal como princípios inerentes ao imposto de renda.”

2. O princípio da capacidade contributiva.

2.1. Introdução.

O princípio da capacidade contributiva é uma expressão do princípio da igualdade. Este parte do pressuposto que deverão ser tratados de forma desigual os desiguais, ou seja, o legislador ordinário ao instituir tributos está limitado por estes princípios norteadores, devendo aproximar os tributos às condições sócio-econômicas dos contribuintes. Desta feita, o princípio da igualdade regula o direito tributário através do critério da capacidade contributiva.¹²⁶

Para se obter a justiça fiscal, mister a observação das diferenças existentes entre os contribuintes, devendo cada um arcar com o ônus tributário de acordo com as suas condições econômicas, impedindo desta forma que sejam tributados os indivíduos que percebem o suficiente à sua subsistência.

Cabe salientar que a expressão “capacidade contributiva” gera muitas dúvidas quanto a seu entendimento, pois muitas são as hipóteses para a sua aplicação, ou seja, se a mesma diz respeito ao contribuinte individual ou à coletividade. Outra questão levantada referente a aplicação do princípio da capacidade contributiva diz respeito às diferenças regionais existentes no país; não só regionais como também as referentes aos Estados-membros, os quais possuem desenvolvimento econômico diferenciado.

¹²⁶ ROSA JR., op. cit., p. 339 repassa o entendimento de Dino Jarah, para o qual, em relação à capacidade contributiva devem ser distinguidos dois aspectos: um *objetivo* e outro *subjetivo*. Sob o aspecto objetivo, o princípio pressupõe a existência de uma riqueza em uma manifestação direta ou indireta. Sob o aspecto subjetivo, a eleição da unidade de medida para apreciar estas riquezas deve ficar a critério do legislador. Todavia, o legislador ao fixar a carga tributária não poderá atingir a parcela de riqueza possuída pelo indivíduo correspondente ao seu *mínimo de existência*. O próprio Rosa Jr entende que “na concepção atual do Estado Moderno ligada à idéia da Justiça Social, o Estado funciona como um órgão de redistribuição de riqueza para elevar o nível cultural, político, econômico e social das classes menos favorecidas, mesmo que para isso sacrifique um pouco mais as classes abastadas”.

Capacidade contributiva é a condição econômica daquele indivíduo que figura como sujeito passivo numa relação jurídico-tributária, o qual deverá arcar com carga tributária de acordo com suas condições particulares. Conceito este que em nada se confunde com o de capacidade econômica, constituindo esta aquilo que demonstra ter uma pessoa. Exemplificando, cita-se o caso de um estrangeiro abastado que está de passagem pelo país, o mesmo possui capacidade econômica, mas não possui capacidade contributiva, isto no âmbito do direito tributário brasileiro.

O princípio da capacidade contributiva¹²⁷ é o preceito que orienta a distribuição da carga tributária, partindo do pressuposto que todos contribuirão com os gastos públicos de acordo com suas possibilidades pessoais, sob pena de inconstitucionalidade. Para se chegar a um sistema tributário justo, mister que a graduação dos impostos esteja adstrita ao critério da capacidade contributiva, ou seja, a idéia de justiça social baseia-se no princípio sob comento.

2.2. Histórico.

A origem do princípio da capacidade contributiva está interligada com o surgimento da idéia de justiça distributiva, que se deu na Grécia. Há registro que em Atenas existiu um imposto direto que previa a existência de quatro categorias, de acordo com a fortuna do contribuinte.

¹²⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa, citado por HARADA, Kiyoshi. (*Sistema Tributário na Constituição de 1988: Tributação Progressiva*. 1 ed., São Paulo: Saraiva, 1991, p. 164) leciona: "O princípio da capacidade contributiva é um conceito econômico e de justiça social, verdadeiro pressuposto da lei tributária. Como já dizia na antiguidade, 'onde nada existe, até o imperador perdeu seu tributo'. Se o imposto é a captação de riqueza, só é possível levantar impostos das expressões de valor, dentro de limites técnico-jurídico-econômicos e mesmo psicológicos."

Em Roma, também existiu um tributo denominado Soberbo, o qual tinha por base a fortuna de cada contribuinte.

Na Idade Média, com a evolução da filosofia, Santo Tomás de Aquino defendeu a idéia de que cada um deveria pagar os tributos conforme suas condições econômicas. Partindo deste critério, classificou os tributos em justos e injustos.

No século XVIII, primeiramente Montesquieu e depois Bentham, defenderam a idéia de que não deveriam ser tributados os possuidores de restrita capacidade econômica. Outros autores também se referiram ao princípio da capacidade contributiva, como Bodin, Bocerus, Klock, Botero, Guicciardini, fazendo referência este último ao que se refere ao imposto progressivo.

Ocorre que os princípios defendidos por estes autores não chegaram a ser totalmente aplicados na época, pois vigorava a política de privilégios, constituindo o sistema tributário de então em verdadeira iniquidade.¹²⁸

Adam Smith¹²⁹ também fez referência ao assunto, afirmando que “os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades”.¹³⁰

Também na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 03 de novembro de 1789, encontra-se dispositivo sobre o princípio da capacidade contributiva. É o que se depreende de seu art. 13: “Para manutenção do poder público e para o custeio da administração é absolutamente necessário uma

¹²⁸ Relato histórico baseado nas obras de José Maurício Conti e Alfredo Augusto Becker.

¹²⁹ ROSA JR., (op. cit., p. 339) leciona: “Por outro lado, permanece ainda nos dias de hoje a regra enunciada pelos clássicos de que o imposto não deve nunca atingir a parte da renda necessária à vida do contribuinte, ou, como enunciada por Adam Smith, o cidadão deve contribuir para o Estado na proporção das rendas de que desfrute. Modernamente, essa regra corresponde ao princípio da capacidade contributiva, enunciado no art. 145, § 1º, da CF de 1988: os impostos serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”

¹³⁰ SMITH, citado por CONTI, op. cit., p. 37.

contribuição de todos; esta contribuição deve ser igualmente repartida entre todos os cidadãos do Estado na proporção do seu patrimônio”.

A Constituição Francesa de 1848 assim dispunha em seu art. 15, 2ª parte: “cada cidadão contribui para o imposto na proporção de suas faculdades e de sua fortuna.”

Carlos Palao Taboada identifica três momentos na evolução histórica do princípio em questão, ou seja,

no primeiro, a noção de capacidade contributiva surgia apenas como um princípio de justiça, derivado da noção de que os impostos deveriam estar relacionados com a riqueza dos indivíduos. No segundo momento, o princípio já passa a ser considerado como de observância necessária para a realização do conteúdo material do princípio da igualdade, em seu aspecto formal. No terceiro momento, passa a ser compreendido como uma especificação do princípio da igualdade, entendido este não apenas como princípio abstrato e formal, mas com conteúdo econômico determinado.¹³¹

2.3. O princípio da capacidade contributiva no Brasil.

A primeira referência ao princípio da capacidade contributiva no direito brasileiro remonta à Constituição de 1824, a qual dispunha em seu art. 179, § 15 que “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres”.

Entretanto, a primeira Constituição brasileira a contemplar expressamente o princípio da capacidade contributiva foi a de 1946, dispondo em seu art. 202:¹³²

¹³¹ TABOADA, Carlos Palao. *Isonomia e Capacidade Contributiva*. In Revista de Direito Tributário 4, São Paulo, RT, p. 134.

¹³² CONTI, (op. cit., p. 39) explicita sobre o art. 202 da CF de 1946 que o mesmo “surgiu para nortear o sistema tributário dentro de princípios de justiça social, segundo depreende-se do Relatório da Subcomissão

Art. 202. Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Percebe-se que a Constituição de 1946 fala em tributos em sua generalidade, proporcionando muitas dúvidas quanto a sua aplicação no que tange às taxas e à contribuição de melhoria, pois, tratando-se de tributos vinculados, torna-se difícil o alcance direto do contribuinte, no que diz respeito às suas condições econômico-sociais.

O dispositivo foi suprimido na Constituição de 1967, bem como na sua posterior alteração de 1969. Ocorre que mesmo não estando expresso no texto constitucional, o princípio da capacidade contributiva permaneceu constituindo uma garantia constitucional implícita, orientando, desta feita, o Direito Tributário através de outros princípios proclamados pela Constituição, como o da igualdade, da legalidade, etc. Tanto o princípio da igualdade como o da legalidade são válidos para todo o ordenamento jurídico constitucional, sendo expressos entre os princípios do sistema tributário apenas para dar-lhes ênfase, evitando dúvidas quanto a sua aplicação. A submissão de um fato tributário à lei é uma exigência indispensável, pois o contrário levaria ao arbítrio e insegurança. Cabe salientar que os legisladores das três ordens de governo da Federação estão subordinados ao princípio da legalidade, e como se sabe, são esses legisladores que instituem e alteram tributos, não podendo fazê-lo portanto, senão em virtude de lei. No que concerne ao princípio da igualdade, trata-se do princípio nuclear do sistema constitucional, pois a idéia de igualdade está vinculada à de justiça. Quanto a instituição do tributo, este princípio deverá ser observado, evitando assim qualquer

de Discriminação de Rendas da Comissão da Constituição. Houve intenso debate entre os constituintes, tendo sido o texto final aprovado em plenário por 126 votos contra 86”.

forma de discriminação entre os contribuintes. Carraza faz a seguinte menção aos princípios jurídicos em geral: “princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, quer por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com eles se conectam”.¹³³

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 145, § 1º, torna a contemplar o princípio de forma expressa:

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Cabe salientar que, de forma diversa à Constituição de 1946, a Carta Magna atual restringe o princípio da capacidade contributiva ao âmbito dos impostos,¹³⁴ ou seja, aos tributos não vinculados, visando garantir aos contribuintes que serão respeitadas suas condições econômico-sociais quanto ao pagamento de seus impostos. Por conseguinte, deverão ser observadas tanto as condições objetivas, como também as subjetivas do contribuinte, isto para efeito do pagamento dos impostos, concluindo-se que o princípio da capacidade contributiva possui total consonância à noção de personalização dos impostos.

¹³³ CARRAZA, op. cit., p. 27.

¹³⁴ NOGUEIRA, citado por HARADA, (op. cit., p. 169) entende que “o imposto é a viga mestra da arrecadação tributária, é um levantamento pecuniário junto aos particulares, baseado apenas em uma medida geral de capacidade econômica ou contributiva e em virtude da competência tributária”.

Niyoshi Harada entende que o § 1º do art. 145 contém “três princípios interligados: o da personalização,¹³⁵ o da graduação, e o da capacidade contributiva”.¹³⁶

2.4. A expressão “sempre que possível”.

A expressão “sempre que possível” significa que o princípio da capacidade contributiva não incide sobre todos os impostos, pois existem impostos que não podem ser graduados de acordo com as possibilidades econômicas do contribuinte. São os chamados impostos indiretos, como o ICMS e o IPI.

Nos impostos indiretos quem suporta a carga tributária não é o contribuinte, ou seja, o comerciante, industrial ou produtor, mas sim o consumidor final, pois, o valor do imposto devido será repassado ao preço da mercadoria. Isto posto, percebe-se que a carga tributária suportada por todos os consumidores identifica-se, independentemente se forem pobres ou ricos.

Estes impostos, devido às suas características, não são regulados pelo princípio da capacidade contributiva, pois como diz Paulo de Barros Carvalho, “o Direito só opera no campo do possível”.¹³⁷

José Maurício Conti assinala que a doutrina conclui “ser certo que nem todos os os impostos têm caráter pessoal, haja vista a existência de vários impostos

¹³⁵ ROSA JR., op. cit. P. 340 entende que o “imposto de renda é aquele que atende mais à personalização do imposto, pois, além de sua carga tributária ser progressiva em função da renda do contribuinte, confere um tratamento tributário mais benigno ao contribuinte casado que ao solteiro, e permite que o contribuinte deduza de sua renda bruta uma determinada quantia por dependente que possuir, bem como que deduza as despesas com saúde, educação, etc”.

¹³⁶ HARADA, op. cit. p. 169.

¹³⁷ CARVALHO, citado por CARRAZA, op. cit., p. 61.

em que as características do contribuinte não são previamente conhecidas, de modo que não se pode avaliar suas exatas condições econômicas”.¹³⁸

No que concerne aos impostos diretos e pessoais, não restam dúvidas quanto à aplicação do princípio da capacidade contributiva, pois pressupõe-se que os mesmos serão graduados de acordo com as condições objetivas e subjetivas dos contribuintes. Niyoshi Harada leciona que “personalizar impostos com o fim de alcançar a justiça fiscal significa classificar os contribuintes para efeito de imposição, de sorte que cada um arque com as despesas gerais do Estado na medida de suas possibilidades econômicas”.¹³⁹

2.5. Eficácia do princípio da capacidade contributiva.

Para melhor entendimento do princípio da capacidade contributiva, mister se faz compreender a questão da eficácia das normas constitucionais. Para tanto, importante é a leitura do estudo de José Afonso da Silva, o qual classifica as normas constitucionais, segundo a eficácia, em três categorias:

a) as normas constitucionais de eficácia plena, que produzem efeito imediatamente após entrarem em vigor, por conterem todos os elementos necessários que permitem sua aplicabilidade direta, imediata e integral.

b) as normas constitucionais de eficácia contida, que requerem a intervenção do legislador, pois fazem referência expressa a uma legislação futura. Têm eficácia plena desde logo, porém a legislação ulterior restringe essa eficácia regulando os direitos subjetivos que dela decorrem para os cidadãos.

c) as normas constitucionais limitadas ou reduzidas, que podem ser:
c.1) de princípio institutivo: são as que definem um princípio organizativo e indicam uma legislação futura que as complementará e lhes dará eficácia.

¹³⁸ CONTI, op. cit., p. 48.

¹³⁹ HARADA, op. cit. p. 169.

c.2) de princípio programático: são as que têm por objeto a disciplina dos interesses econômico-sociais, tais como a realização da justiça social, a valorização do trabalho como condição da dignidade humana, a função social da propriedade, além de outras. Caracterizam-se por serem normas de eficácia reduzida, não sendo operantes relativamente aos interesses que lhes constituem objeto específico e essencial, mas produzem importantes efeitos jurídicos.¹⁴⁰

Partindo deste estudo apresentado, constata-se que não existe nenhuma norma constitucional destituída de eficácia. Desta feita, o princípio da capacidade contributiva constitui-se em norma de caráter programático, pois visa a justiça social, mas que contém eficácia, representando aos legisladores ordinários um parâmetro obrigatório no que diz respeito a criação de impostos, bem como na aplicação das normas que lhe dizem respeito.

Infeliz, portanto, é a doutrina que não reconhece no princípio da capacidade contributiva seu caráter obrigatório. Geraldo Ataliba expõe seu entendimento a respeito nos seguintes termos:

Ora, como deixar de reconhecer caráter jurídico a uma disposição constitucional? Na pior das hipóteses a disposição constitucional mais abstrata e vaga possui, no mínimo, a eficácia paralisante de todas as normas inferiores, se contrastantes com seu sentido, bem como determinadora de importantíssimas conseqüências na compreensão do contexto constitucional e de cada disposição que o integra, bem como determina relevantes conseqüências exegéticas, relativamente a todo sistema normativo.¹⁴¹

O desrespeito ao princípio da capacidade contributiva pode acarretar o confisco, que constitui uma proibição expressa na Constituição Federal, em seu art. 150, inciso IV.¹⁴² O contribuinte só pode ser tributado em parte de sua riqueza,

¹⁴⁰ SILVA, José Afonso. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. In: Revista dos Tribunais, São Paulo, 1968, pp. 109/150.

¹⁴¹ ATALIBA, citado por CARRAZA, op. cit., p. 60.

¹⁴² MACHADO, citado por CONTI, (op. cit., p. 55) analisa o efeito confiscatório, destacando a seguinte idéia: "Assim, poder-se-á considerar confiscatório o imposto sobre o patrimônio, cuja alíquota seja superior

ou seja, a carga tributária que lhe for imposta não pode ultrapassar ou igualar-se a sua renda total, configurando neste caso o confisco.¹⁴³

3. O princípio da progressividade.

3.1. Notícias históricas.

O princípio da progressividade surgiu na Grécia, em Atenas, num imposto direto cobrado por Sólon. Não se tem notícias da existência do mesmo em Roma. Na Idade Média o princípio teve maior repercussão nas cidades democráticas. No século XVIII, o princípio da progressividade foi aplicado na Holanda, em Genebra e na Inglaterra, em 1778. A Declaração dos Direitos previa o princípio no art. 17. Mas foi a partir da metade do século XIX que se generalizou a aplicação do princípio, pois percebeu-se que seus opositores estavam errados ao dizer que sua aplicação desencadearia a ruína da economia, o êxodo de capitais e as comoções sociais. Ocorre que o mesmo não se deu.

Victor Uckmar relata que “da Alemanha à Áustria, da França à Itália, da Holanda à Suíça, da Inglaterra à Dinamarca, à Suécia, à Noruega, à Espanha, aos Estados Unidos, ao Canadá, ao México, à Austrália, ao Japão, pode-se dizer que

à renda que se pode razoavelmente esperar seja produzida por aquele patrimônio. Pouco importa que o contribuinte, por quaisquer meios, aufera renda superior e consiga permanecer com seu patrimônio intangível. Se o imposto tiver alíquota superior à renda que se pode razoavelmente esperar seja produzida pelo patrimônio, sobre o qual incide, será confiscatório. Por outro lado, um imposto com alíquota inferior àquele limite, mesmo que o contribuinte, por inabilidade como administrador, ou por qualquer outro motivo, não aufera renda suficiente para o respectivo pagamento, e tenha por isso de privar-se de parte de seu patrimônio, não será considerado confiscatório”.

¹⁴³ HARADA, op. cit. p. 174 leciona: “A noção de confisco não pode estar ligada apenas à alíquota do imposto. Não se pode afirmar com tranquilidade que um imposto de 70%, 90%, 100% ou superior a 100% do valor do bem ou da operação mercantil tenha caráter confiscatório, mesmo porque a Constituição não estabeleceu um teto, em termos de aspecto quantitativo do fato gerador da obrigação tributária. Assim, não se pode dizer que o IPI de 328,27% que incide sobre o cigarro é confiscatório, principalmente por se tratar de imposto do tipo indireto, a carregar o fenômeno da repercussão econômica do encargo tributário.

não existiu um Estado onde no fim do século passado ou no princípio do presente, não existissem impostos com alíquotas progressivas”.¹⁴⁴

Modernamente, o princípio da progressividade possui receptividade em todo mundo, inclusive no Brasil¹⁴⁵. A Constituição Federal o contempla em seu art. 153, § 2º, inciso I, que dispõe:

§ 2º . O imposto previsto no inciso III:
I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da *progressividade*, na forma da lei;

O imposto a que se refere o disposto constitucional supra citado é o imposto de renda das pessoas físicas, que será abordado posteriormente.

3. 2. O princípio da progressividade e suas características.

O princípio da progressividade é o instrumento utilizado para a realização do princípio da capacidade contributiva¹⁴⁶. O princípio da graduação, como também é chamado o princípio da progressividade, tem campo de atuação restringido aos impostos pessoais, pois devido às características que lhes são atribuídas, percebe-se a possibilidade dos mesmos serem graduados.

Alguns autores, dentre os quais Sacha Calmon Navarro Coelho, entendem que todos os impostos são pessoais, devendo o princípio sob comento ser aplicado a generalidade dos impostos.¹⁴⁷

¹⁴⁴ UCKMAR, citado por HARADA, op. cit. p. 161.

¹⁴⁵ Embora, como veremos adiante, (ver pág. 82), a progressividade do IRPF seja hoje bastante limitada, se considerarmos a atual tabela de alíquotas em relação à tabela de exercícios fiscais anteriores.

¹⁴⁶ HAMATI, Cecília Maria Marcondes. A Capacidade Contributiva. In: Imposto de Renda Estudos, São Paulo: Resenha Tributária, 1989, pp. 16/107 leciona que a “progressividade tem como função cumprir o princípio da capacidade contributiva, impondo a justiça tributária, e possui como fundamento, a solidariedade que pode ser de caráter político, econômico ou social”.

¹⁴⁷ CALMON, citado por HARADA, op. cit., p. 185.

Victor Uckmar entende que se faz necessário recorrer à ciência econômica para estabelecer um sistema tributário justo. O mesmo leciona:

As discussões que, de início, proliferam sobre a legitimidade constitucional dos impostos com alíquota progressiva, particularmente nos Estados cuja Constituição proclama a igualdade e a uniformidade da tributação, não tem razão de ser: na verdade cabe à ciência econômica estabelecer o sistema que melhor possa assegurar uma justa repartição dos encargos públicos, e se a ciência econômica entende que qual resultado pode ser melhor obtido com um imposto progressivo do que com um imposto proporcional, o sistema fiscal - para ser mais adequado ao princípio supremo da igualdade - deverá compreender também impostos com alíquota progressiva.¹⁴⁸

Para compreender o princípio da progressividade, é importante diferenciar equidade horizontal de equidade vertical. A primeira se refere a tributação dos indivíduos que possuem igual capacidade contributiva, devendo os mesmos serem tributados de forma análoga, ou seja, através de impostos proporcionais. A segunda possui o escopo de melhor dividir o ônus tributário entre os indivíduos que possuem níveis diversos de capacidade contributiva.

A partir da equidade vertical, o imposto poderá ser: a) regressivo, pelo qual a relação entre o tributo pago e a capacidade econômica é decrescente com o aumento da capacidade contributiva; b) proporcional, ou seja, o aumento na renda desencadeia uma relação entre o tributo e capacidade contributiva constante para qualquer nível de capacidade econômica; e c) progressivo, onde, a partir da elevação da renda do contribuinte, aumenta-se a relação entre o tributo e capacidade contributiva.

Pelo exposto verifica-se que o imposto progressivo é o mais apropriado para promover a justiça fiscal, pois o contribuinte será tributado de acordo com sua

¹⁴⁸ UCKMAR, citado por CONTI, op. cit., p. 73.

renda. Ora, aquele contribuinte que possui maior renda, também possui maiores condições de majorá-la através do seu poder de investimento. O mesmo não se pode dizer daquele contribuinte que possui uma renda de pouca monta, pois suas possibilidades de investir são mínimas ou inexistem.

Guicciardini entende que:

a igualdade tributária não consiste em que todos paguem a mesma coisa, mas sim que os impostos se distribuam de tal forma que se imponha o mesmo sacrifício a todos os indivíduos. Se tanto um pobre quanto um rico pagam ao Estado 10% de suas respectivas rendas, mesmo que os 10% do rico sejam muito maiores que o do pobre, este último, para pagar sua parte, suporta um sacrifício muito maior que o rico ao pagar a parte dele.¹⁴⁹

Geraldo Ataliba também defende a progressividade alegando ser “uma excelente maneira de realizar o princípio da capacidade contributiva, informador dos impostos”.¹⁵⁰

Também Paul Hugon constata ser a progressividade um instrumento de justiça fiscal, onde:

A fixação do imposto deve atender à capacidade contributiva de cada um. Em outros termos, o princípio da justiça fiscal indica que o imposto deve ser pago em uma medida que assegure um sacrifício igual para cada contribuinte.

Que entenderemos por isso?

Em primeiro lugar, o imposto pode ser medido proporcionalmente aos recursos do contribuinte. Assim concebido, ele levanta sempre a mesma parte da matéria taxada, seja qual for a sua importância. Por exemplo, o imposto será de 10% do rendimento da propriedade territorial, seja ele 1.000 ou um milhão.

O montante do imposto varia, pois, como o próprio rendimento.

Esta forma de imposição corresponde exatamente ao conceito que assimila o imposto a uma troca de serviços entre o Estado e os cidadãos: cada contribuinte paga proporcionalmente ao que ele possui da riqueza nacional. Este cálculo do imposto é simples e objetivo. Simples, porque determina uma igualdade das cotas-partes a serem pagas. Objetivo, porque elimina qualquer arbitrariedade de apreciação pessoal dos recursos dos contribuintes. Mas, como já

¹⁴⁹ GUICCIARDINI, citado por CONTI, op. cit., p. 75-76.

¹⁵⁰ ATALIBA, citado por CONTI, op. cit. p. 76.

demonstramos, a capacidade contributiva cresce mais que proporcionalmente aos recursos de cada um. A utilidade-final de cada uma das unidades que compõe uma renda de 1.000 cruzeiros, por exemplo, é maior do que a de cada uma das unidades de uma renda de 1 milhão de cruzeiros. O sacrifício individual que consiste em consagrar ao imposto 10% de uma renda de 1.000, é superior àquele que consiste em consagrar ao imposto 10% de uma renda de 1 milhão. No primeiro caso, o imposto poderá ser pago em detrimento do necessário à existência; no segundo caso, ele será pago simplesmente sobre o supérfluo.

O imposto proporcional não é, pois um cálculo verdadeiro da capacidade contributiva, uma vez que não permite assegurar igualdade de sacrifício.

É pela progressividade do imposto que vamos procurar obter maior exatidão neste cálculo: é pela progressividade que teremos a fazer a justiça fiscal no imposto.

Com a progressividade, a taxa do imposto se eleva à medida que a importância da matéria tributável aumenta. O imposto progressivo permite levantar sobre os recursos taxados uma parte tanto maior quanto mais importante for o valor desses recursos.

O fundamento da progressividade é o de igualar o sacrifício fiscal de todos os contribuintes.¹⁵¹

Isto posto, conclui-se ser o princípio da progressividade o meio pelo qual se manifesta o princípio da capacidade contributiva, acarretando uma tributação mais justa e correspondendo a um meio extrafiscal para melhorar a distribuição de renda entre os contribuintes abastados e aqueles de ínfima renda.

4. O imposto de renda e os princípios constitucionais.

O imposto de renda constitui um imposto de grande expressão econômica. O mesmo é graduado segundo a capacidade contributiva do contribuinte, respeitando-se peculiaridades pessoais no que se refere à apuração do *quantum* que o mesmo deverá pagar, tais como: o estado civil, a idade, as

¹⁵¹ HUGON, Paul. *O Imposto. Teoria Moderna e Principais Sistemas*. 1 ed., São Paulo: Renascença, 1945, p. 73-75.

despesas com instrução, as despesas médicas e odontológicas, o número de dependentes, o grau de parentesco, as dívidas, etc.

Quando de sua origem no Brasil, o imposto de renda representou pouco no orçamento nacional, constituindo em 1929 cerca de 3% da arrecadação federal; depois chegou a exceder a 40 % do total dos impostos da União.

Além da função fiscal que lhe é atribuída, também lhe cabe a função de equilibrar as diferenças de distribuição de renda, sendo, portanto, de grande valia político-social¹⁵². Nuno Pinheiro considera o imposto sobre a renda

uma válvula de segurança e pode, além de tudo, exercer, na sociedade contemporânea, um elevado papel político e social, além de financeiro e fiscal. Da sua aplicação resulta um justo corretivo à má divisão da fortuna. Paga mais quem ganha mais. Com o imposto sobre a renda, igualitário e nivelador, evoluímos para os ideais de equilíbrio social, diminuindo os antagonismos e diferenças de classes e de fortuna.¹⁵³

Observa-se que a legislação pertinente ao imposto de renda deve obedecer aos ditames constitucionais referente ao princípio da capacidade contributiva, ou seja, os contribuintes que possuem rendimentos mais expressivos deverão suportar tributação maior do que aqueles que auferem renda menor. Para tanto, mister a existência de tabela com alíquotas progressivas, cumprindo um preceito constitucional que impõe ao imposto de renda ser o mesmo “informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade”¹⁵⁴

¹⁵² FERREIRA, op. cit. p. 390 relata: “Na Inglaterra, o excelente estudo de Henry Laufenburger, intitulado *Finanças comparadas*, mostrou que o imposto de renda modificou o nível de vida, diminuindo as grandes fortunas, sendo utilizado com grande vigor e provocando uma redistribuição do padrão de vida, o que favoreceu as classes populares.

¹⁵³ PINHEIRO, citado por PINTO FERREIRA, op. cit. p. 389.

¹⁵⁴ CRETELLA JR., José. (*Curso de Direito Tributário Constitucional*. 1 ed., Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993, p. 139) critica o termo ‘critério’ utilizado na Constituição Federal: “O constituinte emprega de modo incorreto o vocábulo técnico *critério*, do vocabulário da lógica e da filosofia confundindo-o com princípio. *Princípios* são proposições fundamentais que se colocam nas bases dos sistemas, informando-os, sustentando-os, dando-lhes validade. *Critério* é sinal externo, aparente, visível, que permite reconhecer coisas ou noção; propriedade ou característico de objeto, pessoa ou coisa, base em que emite juízo de valor, sinal, marca, traço, característico, nota, mediante o qual algo é tido como

Generalidade significa que todos os gêneros e espécies de rendas ou proventos deverão ser submetidos à incidência do imposto de renda. A universalidade se refere ao universo das pessoas adquirentes de rendas e proventos no que concerne à tributação. E, para que o imposto de renda seja progressivo, deverá o legislador “eleger critérios rígidos, matemáticos, constantes de tabelas onde figurem alíquotas crescentes, proporcionais à renda e aos proventos, mensais ou anuais”.¹⁵⁵

No que diz respeito à tabela de alíquotas incidentes sobre a renda líquida obtida, observa-se que a legislação pertinente à matéria sofreu muitas alterações no decorrer do tempo. É o que será exposto no próximo item.

4.1. A legislação do imposto de renda e o princípio da progressividade.

O imposto de renda foi instituído no Brasil em 1922 pela Lei 4.625. Na ocasião, os rendimentos eram tratados por igual, não respeitando-se o princípio da progressividade.

A partir de 1926 a tributação das pessoas jurídicas era feita à base de 6% sobre os lucros líquidos em balanço anual. Assegurava-se, então, a opção pelo pagamento baseado na receita bruta. No que se refere às pessoas físicas a tributação era dividida numa parte proporcional e variável, em que se contava a origem dos rendimentos e noutra, complementar e progressiva, baseando-se no volume da renda global.

verdadeiro. Para os escolásticos, *critério* é algo distinto do próprio objeto ou ser e também da faculdade avaliadora do sujeito cognoscente, que exige método rigoroso para a apuração da verdade. *Critério*, ao contrário de *princípio*, nunca é genérico, mas específico. matemático, o que permite a classificação dos objetos, reunidos em grupos, conforme as notas características dos objetos reunidos”.

¹⁵⁵ *Apud* CRETELLA JR., op. cit. p 140.

Em 1947, o imposto de renda sofreu alterações no que diz respeito a progressividade, onde a tributação sobre a renda de pouca monta abrandou-se, enquanto que aumentaram-se os percentuais sobre os rendimentos elevados.

Em 1954 discutiu-se quanto a necessidade de ser feito um estudo científico sobre a aplicação da tabela progressiva. Ocorre que devido a reforma efetuada em 1947, o imposto de renda obteve grande aumento referente às rendas líquidas superiores, passando a alíquota de 20% para 50%, havendo conseqüentemente uma elevação das deduções dos encargos de família, possibilitando também que o casal apresentasse declaração em separado, quando ambos possuísem renda proveniente do trabalho.

Em 1972 vigorava tabela progressiva que fixava alíquotas de 3% a 50%. De notar que as mesmas eram graduadas e progressivas, de acordo com a Portaria 81 do Ministério da Fazenda. O Regulamento do Imposto de Renda instituído pelo Decreto 85.450 de 04 de dezembro de 1980 dispunha tabela com alíquotas que variavam de 5 em 5%, até o limite de 55%.

O Decreto-Lei n. 1.642/78 instituiu tabela progressiva que continha “doze classes de renda líquida tributável, variando da alíquota zero (isento) até 55% (art. 12); para o exercício financeiro de 1989 a classe de rendas líquidas sofreu redução para dez, variando da alíquota zero (isento) a 45% (Dec.-Lei 2.419/88, art. 1º, e IN nº 192/88, da Secretaria da Receita Federal); para os exercícios financeiros de 1988 e 1987 eram onze as classes de renda líquida com alíquotas variando de zero (isento) até 50% (Dec.-Lei nº 2.396/87, art. 1º, IN nº 190/87 e Dec.-Lei nº 2.287/86, art. 1º, IN nº 3/87); para os exercícios financeiros de 1986, 1985 e 1984 as alíquotas variavam de zero (isento) até 60%, dentro das

treze faixas de tributação então existentes (Lei nº 7.450/85, art. 1º, IN nº 135/85; Dec.-Lei nº 2.182/84, art. 2º, IN nº 122/84; Dec.-Lei nº 2.065/83, art. 9º, e Portaria nº 283/83). A tributação do IR, a partir de 1º de janeiro de 1989, passou a ser mensal, à medida que os rendimentos e ganhos de capital fossem sendo percebidos, mediante a aplicação das alíquotas de 10% e 25% (Lei nº 7.713/88, arts. 2º, 25 e 57)”.¹⁵⁶

Ocorre que com a Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, reintroduziu-se o sistema de tributação anual, aplicável a partir do exercício financeiro de 1991. A legislação referente ao imposto de renda das pessoas físicas sofreu várias alterações posteriores, mas no que tange à tabela progressiva, manteve-se em apenas duas faixas de alíquotas.¹⁵⁷

Aires Barreto faz o seguinte comentário quanto à aplicação de apenas duas alíquotas:

Também como vem sendo exigido o imposto de renda no Brasil, o princípio da capacidade contributiva não está sendo levado em conta. Atualmente existem duas alíquotas: uma de 10% e outra de 25%. Vemos, pois, que foram postos no mesmo balaio o remediado e o multimilionário. Quem ganha 500 mil cruzeiros, para fins tributários é tão abastado como quem ganha 500 bilhões por mês: ambos são submetidos a uma tributação de 25% - tributação que há de favorecer muito quem ganha 500 bilhões, mas que está sendo profundamente injusta, além de inconstitucional, para quem ganha 500 mil cruzeiros por mês.¹⁵⁸

Cabe salientar que a aplicação de alíquotas, restringindo estas a tão somente dois patamares, não cumpre com o que dispõe a Constituição Federal

¹⁵⁶ *Apud* HARADA, op. cit., p. 186.

¹⁵⁷ CARRAZA, (op. cit., p. 66, nota de rodapé nº 51) comenta: “Feriu, a nosso ver, o princípio da capacidade contributiva, a Lei 7.713/88, que previu apenas duas alíquotas progressivas para o imposto de renda (pessoa física): 10% e 25% da *renda líquida*. Noutros países, como por exemplo a Espanha, as alíquotas desde tributo vão de 5% a 55%. Este sistema, sem dúvida, permite que o imposto seja melhor graduado às condições pessoais dos contribuintes”.

¹⁵⁸ BARRETO, Aires. *Temas Atuais de Direito Tributário*. In: Revista de Direito Tributário, 1991, 58/186.

quanto ao princípio da progressividade, bem como referente ao da capacidade contributiva. Para que a carga tributária seja justa a todos os contribuintes, mister que todos sofram o mesmo sacrifício. Alegar que o maior número de alíquotas inibe a iniciativa privada, é uma incoerência, pois, pelo contrário, aqueles que possuem maior renda também possuem melhores condições de investimento. O fato de lhes recair maior alíquota faz com que invistam capital no mercado, aumentando sua renda e proporcionando movimento na economia local. Mas o que ocorre na realidade é que aqueles que possuem menores condições de investimento estão sofrendo maior sacrifício em relação aqueles que possuem renda suficiente a investir.

A Constituição Federal de 1988 trouxe uma novidade que é a previsão do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), de competência da União, nos termos de lei complementar. Ocorre que até o presente momento este tributo não recebeu uma disciplina legal, não sendo aplicado, portanto, no Brasil. Muitas são as controvérsias geradas pela previsão do tributo sob comento, questionando-se a princípio o que vem a ser “grande fortuna”.

Alguns autores consideram o IGF como um complemento ao imposto de renda, dentre os quais Hugo de Brito Machado, que afirma ser o mesmo um excelente instrumento para o desenvolvimento social, e pode ser de grande utilidade também para o desenvolvimento econômico, gravando especialmente o improdutivo, prestando também como excelente instrumento complementar do imposto de renda, sendo possível uma fórmula que evite a superposição de ambos, que em muitos casos seria injusta.¹⁵⁹

¹⁵⁹ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., p. 26-27.

Mesmo sendo considerado como complemento ao imposto de renda, ocorre que já se passaram nove anos da promulgação da Constituição de 1988 e ainda não existe lei complementar que regule a cobrança do citado imposto.¹⁶⁰

Isto posto, constata-se a necessidade de uma tributação mais justa no âmbito do imposto de renda, aumentando-se o número de alíquotas, possibilitando que o imposto em questão cumpra com sua função extrafiscal.

¹⁶⁰ Em 1989, o então Senador Fernando Henrique Cardoso apresentou projeto de lei complementar criando o IGF. Tal projeto sequer passou pela comissão de constituintes e justiça do Senado, sendo posto nas gavetas daquele poder, onde continua até hoje.

CONCLUSÃO

Desde o momento em que o homem passou a viver de forma gregária, surgiu o Estado como instituição imprescindível para a sustentação da sociedade. O Estado compreende portanto um povo, que ocupa uma determinada circunscrição e que possui um governo que o representa.

O Estado, devido o papel que representa, possui finalidades a serem cumpridas. Por conseguinte, mister a existência de recursos para que estas finalidades sejam devidamente executadas. Estes recursos compreendem as receitas arrecadadas, podendo as mesmas serem originárias ou derivadas. Dentre estas, encontra-se a figura do tributo.

Para que os tributos sejam instituídos, o Estado utiliza seu poder soberano, impondo a cobrança dos mesmos coercitivamente aos particulares.

Conclui-se que os tributos possuem função fiscal, ou seja, são criados para gerar fundos ao Estado. Além desta função fiscal, porém, outra lhes é inerente, que é a função extrafiscal. Esta surge no momento que se percebe a necessidade do Estado intervir no âmbito econômico, social ou político.

A presente monografia fez uma síntese geral no que diz respeito ao tributo e suas espécies tributárias, adentrando posteriormente no âmbito do imposto de renda e proventos de qualquer natureza. Constatou-se que este imposto é de suma importância ao Estado, pois além de representar uma posição

considerável na arrecadação federal, constitui um meio para que se promova melhor distribuição de renda no país. Como postula a Constituição Federal, a instituição do IR deverá ser orientada pelos princípios da capacidade contributiva e da progressividade, graduando-se o imposto em faixas de alíquotas que possibilitem uma melhor distribuição de renda entre as classes sociais.

Para que o imposto de renda cumpra com a sua função extrafiscal, mister a existência de tabela progressiva de alíquotas, acarretando aos contribuintes uma carga tributária condizente com suas condições financeiras. Os contribuintes deverão ser tributados de forma que todos enfrentem o mesmo sacrifício no momento do pagamento. Ocorre que isso não condiz com a realidade, pois existem atualmente apenas duas faixas de alíquotas, proporcionando nesta ótica uma tributação desigual e impedindo que se cumpram os desígnios constitucionais. O legislador ordinário deve orientar-se nos princípios proclamados pelo texto constitucional para instituir tributos, pois, como salienta Geraldo Ataliba, “ou a Constituição é norma e, pois, preceito obrigatório, ou não é nada; não existe; não tem eficácia. O que não pode o jurista é atribuir-lhe a singela função de lembrete ou recomendação. A Constituição, lei máxima, sagrada e superior, ordena, manda, determina, impõe”.¹⁶¹

O assunto não foi totalmente aprofundado na presente monografia, cujo objetivo constituiu em proporcionar uma reflexão no que tange a cobrança do imposto de renda das pessoas físicas. Todavia, pelo que foi exposto percebeu-se a necessidade de um empenho maior de parte dos legisladores, no sentido de se modificar a legislação no que se refere à tabela de alíquotas.

¹⁶¹ Op. cit., p. 141.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

OBRAS:

1. ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 1995, 182p.
2. BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 10ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1995, 581 p.
3. BARRETO, Aires. Temas Atuais de Direito Tributário. In: Revista de Direito Tributário. Nº 58, p. 186.
4. BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário. 1ª ed., São Paulo: Saraiva, 1994, 366 p.
5. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral de Direito Tributário. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1972, 621 p.
6. BRITO, Edson Vianna de. Imposto de Renda das Pessoas Físicas. 6ª ed., São Paulo: Frase, 1996, 288 p.
7. CALMON, Sacha. Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário. 5ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1993, 453 p.

8. CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 4ª ed., São Paulo: Malheiros, 1993, 486 p.
9. CARVALHO, Paulo de Barros. Sobre Princípios Constitucionais Tributários. In: Revista de Direito Tributário. Nº 55, p. 155.
10. CONTI, José Maurício. Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade. 1ª ed., São Paulo: Dialética, 1996, 108 p.
11. COSTA, Alcides Jorge. Conceito de Renda Tributável. In: SILVA MARTINS, Ives Gandra. Imposto de Renda: Conceitos, Princípios e Comentários. 2ª ed., São Paulo: Atlas, 1996, p. 24-33.
12. CRETELLA JR., José. Curso de Direito Tributário Constitucional. 1ª ed., Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993, 271 p.
13. FANUCCHI, Fábio. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Vol. 1, São Paulo: Resenha Tributária, 1975, 553 p.
14. _____ . Curso de Direito Tributário Brasileiro. Vol. 2, São Paulo: Resenha Tributária, 1975, 381 p.
15. FERREIRA, Pinto. Comentários à Constituição Brasileira. 1ª ed., Vol. 5, São Paulo: Saraiva, 1992, 543p.
16. GASPAR FILHO, Walter. Você conhece: Legislação Tributária? 1ª ed., Rio de Janeiro: Rio, 1978, 366 p.
17. GOMES, Carlos Roberto de Miranda. Curso de Direito Tributário. 3ª ed., São Paulo: Saraiva, 1987, 378p.

18. GUIMARÃES, Ives José de Miranda. O Tributo. 1ª ed., São Paulo: Max Limonad, 1983, 275p.
19. HAMATI, Cecília Maria Marcondes. A Capacidade Contributiva. In: Imposto de Renda Estudos. Nº 73, São Paulo: Resenha Tributária, 1989, 186 p.
20. HARADA, Kiyoshi. Sistema Tributário na Constituição de 1988: Tributação Progressiva. 1ª ed., São Paulo: Saraiva, 1991, p. 160-192.
21. HUGON, Paul. O Imposto: Teoria Moderna e Principais Sistemas. 1ª ed., São Paulo: Renascença, 1945, p. 73-75.
22. MAAR, Wolfgang Leo. O que é política. 14ª ed., São Paulo: Brasiliense, 1992, p. 62.
23. MACHADO, Brandão. Breve Exame Crítico do art. 43 do CTN. In: SILVA MARTINS, Ives Gandra. Imposto de Renda: Conceitos, Princípios e Comentários. 2ª ed., São Paulo: Atlas, 1996, p. 95-108.
24. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 4ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1987, 383 p.
25. _____. Temas de Direito Tributário II. 1ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994, 245 p.
26. MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Elementos de Direito Administrativo. In: Revista dos Tribunais, 1980, p. 164-165.
27. MORAES, Bernardo Ribeiro. Compêndio de Direito Tributário. Vol. 1, 4ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1995, 679 p.

28. _____. Compêndio de Direito Tributário. Vol. 2, Rio de Janeiro: Forense, 1995, 628 p.
29. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 1990, 336 p.
30. ROLIM, João Dálcio. O Conceito Jurídico de Renda e Proventos de Qualquer Natureza. In: Revista de Direito Tributário. Nº 67, p.
31. ROSA JR., Luiz Emygdio F. da. Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário. 1ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1995, 732 p.
32. SILVA, José Afonso. Aplicabilidade das Normas Constitucionais. In: Revista dos Tribunais. Nº 109, 1968, p. 150-152.
33. _____. Curso de Direito Constitucional Positivo. 9ª ed., São Paulo: Malheiros, 1993,
34. SILVA MARTINS, Ives Gandra. Teoria da Imposição Tributária. 1983, São Paulo: Saraiva, p. 85.
35. TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e Capacidade Contributiva. In: Revista de Direito Tributário. Nº 04, p. 134.
36. TILBERY, Henry. Direito Tributário III: Comentários ao Código Tributário Nacional. Vol. 1, São Paulo: Bushatsky, 1975, 456 p.
37. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Tributário: Sistemas Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Forense, 1986, 547 p.
38. ULHOA CANTO, Gilberto de. A Aquisição de Disponibilidade e o Acréscimo Patrimonial no Imposto sobre a Renda. In: SILVA MARTINS: Ives Gandra.

Imposto de Renda: Conceitos, Princípios e Comentários. 2ª ed., São Paulo: Atlas, 1996, p. 34-40.

LEGISLAÇÃO:

1. BRASIL: Constituição da República Federativa do Brasil. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Brasília, 1988.
2. BRASIL: Lei nº 5.171, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional, 25 de outubro de 1966.