

A PREVALÊNCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DO CONTRIBUINTE COMO CRITÉRIO DE JUSTIÇA FISCAL

THE PREVALENCE OF THE PRINCIPLE OF THE TAXPAYER'S CONTRIBUTIVE CAPACITY AS A FISCAL JUSTICE CRITERION

Bruno Marcelo Ferreira Fernandes*

Ricardo dos Reis Silveira**

RESUMO

Os cidadãos possuem diferentes graus de riqueza e o princípio da consideração da capacidade contributiva se mostra um eficiente mecanismo para a realização da justiça fiscal. Esse princípio deve ser aplicado em parte dos impostos, incluindo o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Para que a equidade tributária em razão da capacidade contributiva alcance seu objetivo, utiliza-se da progressividade de alíquotas, incidindo de maneira escalonada, por faixas de renda. Dessa forma, o presente trabalho busca evidenciar a forma com que a consideração da capacidade contributiva, inclusive com a ampliação das faixas de renda e patrimônio pode contribuir para a melhoria da justiça tributária, incluindo a possibilidade de desoneração de impostos incidentes sobre os bens e serviços, para que assim ocorra uma maior divisão da riqueza.

Palavras-chave: Imposto de Renda. Capacidade Contributiva. Princípio da Progressividade.

ABSTRACT

Citizens have different degrees of wealth and the principle of consideration of the ability to contribute is an efficient mechanism for the realization of fiscal justice. This principle should be applied in part of taxes, including income tax and any other type of income. In order for fiscal justice by reason of its ability to contribute to its objectives to achieve its objective, it uses the progressive rate of taxation, in a staggered way, by income brackets. In this way, the present work seeks to highlight the way in which the consideration of the contributory capacity, including the expansion of the income and equity ranges, can contribute to the improvement of tax justice, including the possibility of tax exemption on goods and services, so that a greater division of wealth occurs.

Keywords: Income Tax. Contributory Capacity. Principle of Progressivity.

* Advogado em Ribeirão Preto e Mestrando em Direitos Coletivos e Cidadania na Universidade de Ribeirão Preto – UNAERP. Email: brunoffernandesadv@gmail.com

** Mestre e Doutor pela Universidade Federal de São Carlos –UFSCAR. Professor do Programa de Pós-Graduação em Direito da UNAERP. Advogado. Email: ricardodosreissilveira@ig.com.br

INTRODUÇÃO

Um dos maiores desafios do mundo contemporâneo é dotar o Estado de recursos suficientes para o cumprimento de suas funções e, ao mesmo tempo, estabeleceu uma divisão equânime e justa de tais ônus com a sociedade.

No Brasil, muito se discute sobre a implementação de uma reforma tributária, que possa simplificar nosso sistema e estabelecer mecanismos que propiciem uma melhor justiça tributária.

A Constituição Federal no Título IV Capítulo I, apresenta as disposições atinentes à ordem tributária, com princípios e normas aplicáveis ao direito brasileiro.

Tais princípios têm por objeto limitar a atuação do Estado na vida dos cidadãos, de maneira a protegê-los de possíveis abusos, bem como delinear a invasão estatal em seus respectivos patrimônios. Dentre os princípios encontra-se a capacidade contributiva e o princípio da igualdade, que objetivam alcançar uma sociedade mais justa e menos desigual.

A aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva não se mostra efetivo por conta da forma de incidência e arrecadação de alguns tributos. A exemplo, cita-se os impostos indiretos, que a princípio devem ser pagos pelo produtor, mas que são repassados nas operações de venda ao consumidor final. Para fazer valer o princípio da capacidade contributiva, relativamente aos impostos indiretos, o legislador criou o princípio da seletividade, que de forma modesta diminui a incidência de tributos sobre alguns produtos de primeira necessidade, mas que é mero paliativo para o desarranjo fiscal existente no país. O foco deveria ser nos impostos sobre a renda, impostos diretos, com a desoneração fiscal de produtos e serviços.

O presente trabalho tem a finalidade de discutir a importância de se onerar mais o patrimônio e a renda, por meio de impostos diretos, em detrimento dos impostos indiretos, pois esta é a forma mais justa e igualitária de se alcançar o objetivo que o princípio da capacidade contributiva busca. Para tanto, tentamos depurar alguns conceitos atinentes aos ramos do direito tocados, para, posteriormente, desenvolver as considerações efetivas acerca do tema, e, com isso, buscar maior grau de certeza científica.

Adota-se, para fins de desenvolvimento do presente trabalho, o método jurídico dedutivo, através da análise qualitativa consolidada pelo levantamento legislativo e bibliográfico, a fim de se obter fundamentos suficientes para a compreensão do alcance e conteúdo do tema em debate.

1. ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO

1.1 Receita Pública

Receita pública é toda entrada de recursos aos cofres públicos, de modo permanente e que não sejam passíveis de devolução. Desta forma, não são todos os ingressos de recursos considerados como receita pública, já que deve ser excluído dessa relação, por exemplo, os empréstimos compulsórios, uma vez que, seu ingresso, está sujeito a devolução ao contribuinte.

Difere-se Receita Pública de Receita Tributária, pois a primeira é o gênero, que compreende todo tipo de entrada de bens, incluindo todos os tributos, enquanto a segunda abrange apenas as espécies de entrada de bens, que possuem a características de integralização ou bem adquirido.

Entende-se por receita o montante de dinheiro percebido pelo Estado, para honrar os custos com os gastos públicos.¹ Dessa maneira, receita engloba todas as formas de ingresso, incluindo, neste caso, aquelas entradas passíveis de restituição futura, como os empréstimos compulsórios. Este posicionamento, defendido, por exemplo, por Ricardo Lobo Torres, é contrário ao pensamento da maioria da doutrina, que define como receitas públicas, apenas a entrada integralizada de recursos, sem quaisquer reservas, ou seja, valores que venham acrescer o saldo positivo dos cofres públicos.²

Diante do conceito apresentado, a entrada de dinheiro nos cofres públicos, para que seja admitida como receita pública, deverá atender aos seguintes requisitos: seja permanente, descartando as transitórias, como é o caso de fianças para garantia do juízo; e que a integralização não esteja sujeita à devolução, como ocorre, por exemplo, com os empréstimos compulsórios; o valor incorporado deve acrescer ao patrimônio e não substituí-lo.

As receitas públicas são classificadas como: receitas extra-orçamentárias e receitas orçamentárias.

Receitas extra-orçamentárias são recursos auferidos em caráter excepcional e temporário, que decorrem de circunstâncias determinadas, como depósito compulsório, fiança e operações de crédito por antecipação de receita orçamentária.

Estes recursos financeiros ingressam no erário de forma temporária, não incorporando o patrimônio público. Assim sendo, não integram a Lei Orçamentária Anual. O

¹TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 185.

²Idem, p. 185.

Estado age apenas como mero depositário desses recursos. Diante da necessidade de despesas extraordinárias, como as de uma guerra ou calamidade pública, o Estado levanta o numerário, mas tem que devolvê-lo, por se tratar de um empréstimo.

Já as receitas orçamentárias compreendem a entrada de recursos aos cofres públicos, de forma regular e de modo vinculado. Também denominadas de receitas derivadas, decorrentes do direito de tributar do Estado, consectário de seu poder de império, pelo qual pode fazer verter para seus cofres uma parcela do patrimônio das pessoas sujeitas à sua administração ou jurisdição.³ Consiste na entrada de recursos financeiros, durante o exercício orçamentário, que constitui elemento novo ao patrimônio público e que possibilita a consecução de políticas públicas.

A Administração Pública, estabelece uma relação horizontal com o contribuinte, com o fim de auferir receitas para o erário.

As receitas derivadas são aquelas oriundas do poder impositivo sobre o patrimônio alheio; são os recursos advindos pela cobrança de impostos sobre bens particulares. O Estado age em posição de supremacia, trata-se da receita obtida de forma unilateral, diferindo-se das receitas originárias que ocorrem por acordo de vontade entre o particular e o Estado.

Conforme define Harada “o Estado, em virtude de seu poder de autoridade, pode retirar de seus súditos parcelas de suas riquezas para a consecução de seus fins, visando ao bem-estar geral”⁴. Essa faculdade estatal é comumente designada de *jus imperi*, que faculta-lhe impor sobre as relações econômicas praticadas pelos particulares, assim como sobre seus bens, que, na atualidade, se constitui em principal fonte da receita pública.

A Lei 5.172 de 25/10/1966, Código Tributário Nacional, em seu art. 3º, conceitua o tributo como sendo “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”.

Na linguagem moderna tributo é gênero de receita ordinária, tendo como espécie: os impostos; taxas; contribuição de melhoria.”⁵

³NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 29.

⁴HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 69.

⁵BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à Ciência das Finanças. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 146

2.1 Impostos

Os impostos previstos na Constituição Federal, no seu art. 145, I, são valores pecuniários exigidos dos indivíduos desvinculados de qualquer atuação estatal específica, ou desvinculada de uma contraprestação específica. Por definição, os impostos são tributos contributivos, não vinculados, que atingem a manifestação de riqueza do indivíduo (devedor). Este instituto tem como alicerce ideológico a manutenção da solidariedade social.

O art. 16 da Lei 5172/66 define imposto: “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Os impostos constituem a maior fatia de percepção monetária estatal, responsáveis pela quase integralidade dos gastos públicos, nas mais diversas áreas de atuação estatal.

2.1.2 Impostos Diretos e Indiretos

Os impostos diretos são prestações obrigatórias que recaem sobre os contribuintes, de modo individualizado e com predeterminação. Dentre eles os impostos que os Governos (federal, estadual e municipal) fazem incidir sobre a renda, que compreende os: salários, aluguéis, rendimentos de aplicações dos cidadãos e quaisquer acréscimos patrimoniais conceituáveis como renda. Ruy Barbosa Nogueira os define como “a virtude de poder graduar diretamente a soma devida por um contribuinte, de conformidade com sua capacidade contributiva”. São da mesma espécie, caindo sob o mesmo conceito de impostos diretos, também, além do IR, IPTU, IPVA, ITBI e ITCMD.

IRPF (Imposto sobre a Renda Pessoa Física) – mostra-se como uma cobrança anual sobre a renda das pessoas físicas ou naturais, auferida durante um determinado período. Percentual de incidência definido pelo governo, cobrado de forma progressiva. Órgão responsável pela cobrança é a Receita Federal do Brasil. Essa modalidade de imposto também incide sobre a renda das pessoas jurídicas.

IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Motores) – Arrecadação feita por proprietários de veículos automotores, vedada incidência sobre embarcações. Tributo de competência dos Governos Estaduais, vedado a diferenciação de imposto sobre carro nacional e importado.

IPTU (Imposto Predial Territorial Urbano) – imposto incidente sobre a propriedade de terrenos, salas comerciais, apartamentos e casas. Imposto de competência Municipal. Suas alíquotas poderão ser progressivas em razão da função social da propriedade, em razão do valor venal do imóvel ou ainda, seletivo por conta do uso e local do imóvel. A função social da propriedade, com previsão legal na Carta Magna, prevê que imóveis desocupados, abandonados e terrenos sem edificação, visando à valorização imobiliária, poderão ter suas alíquotas aumentadas, afim de forçar os proprietários a cumprirem a previsão da Carta Magna, cuja finalidade é fazer com que a propriedade privada cumpra sua função social, como, p. ex., sua utilização para moradia.

ITBI (Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis) -decorre da transmissão de bens imóveis ou da transmissão (o mais correto é falar em cessão de direitos) de direitos relativos a esses bens. Tributo de competência Municipal, só incidirá quando se tratar de transmissão de bens imóveis, não incidindo em transmissão de bens móveis, e quando essa transferência for por título oneroso. Se esta operação for por título não oneroso, por exemplo, a doação, estaríamos diante da incidência de ITCMD.

ITCMD (Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis) – é a transmissão de bens móveis ou imóveis por causa mortis. Imposto de natureza Estadual.

Já os impostos indiretos são aqueles incidentes sobre serviços e produtos de consumo, descartada a renda. São definidos como indiretos, uma vez que não se sabe quem será o contribuinte de fato, já que seu efetivo pagamento dar-se-á conforme a quantidade de produtos ou serviços que o indivíduo consome. Há o contribuinte de direito e o contribuinte de fato.

José Eduardo Soares de Melo traz a seguinte definição: “é aquele cujo ônus tributário repercute em terceira pessoa, não sendo assumido pelo realizador do fato gerador”.⁶ É o caso do IPI (Imposto sobre produto industrializado), que na fabricação de veículos, é recolhido pela montadora, contribuinte de fato, e que, na venda, é repassado para o consumidor final, contribuinte de direito, agregando-o ao valor do produto final.

Vale citar como principais impostos indiretos, os seguintes:

IPI (Imposto sobre Produto Industrializado) – Imposto federal, cujo fato gerador ocorre no desembaraço aduaneiro do produto importado, na saída da linha de montagem da indústria ou ainda, no caso de leilão, quando o bem for arrematado. Sua cobrança pode ter função extra fiscal, como com o cigarro, que sofre alta carga tributária para desestimular o

⁶MELO, Jose Eduardo Soares de. Curso de direito tributário. 8. Ed. São Paulo: Dialética, 2009, p 62.

consumo, ou, ainda, ser seletivo, hipótese em que o Governo tem a faculdade de isentar determinado bem de sua incidência, a fim de estimular o consumo. É uma das formas que o governo usa para aquecer a economia, quando isenta do IPI, veículos novos.

ICMS (Imposto sobre a circulação de mercadorias e Serviços) – Imposto de natureza estadual, tem por fato gerador a transferência de bem móvel, desde que com habitualidade e que haja mudança de titularidade do bem. Significa dizer que não incidirá se a empresa A com sede no município X transferir determinada mercadoria para sua sede no município Y. Tem incidência também sobre serviços de transporte intermunicipal, interestadual e de Comunicação.

De se notar alguns casos de imunidade previstos na Constituição Federal, em relação aos quais não há incidência tributária, como: livros, jornais, operações de envio de mercadorias ao exterior, sobre o petróleo, energia elétrica, ouro, em operação financeira de arrendamento mercantil.

2.1.3 Impostos Fiscais e Extrafiscais

No tocante aos impostos designados de “fiscais”, têm eles a finalidade de carrear recursos aos cofres públicos e também de redistribuir a renda. Lastreado no princípio da proporcionalidade, retira-se de quem tem mais, fatia maior, em prol da sociedade. Impostos que apresentam essa finalidade fiscal seriam o Imposto de Renda- IR, Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis- ITBI, Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis- ITCMD, Imposto sobre Serviços- ISS, etc.

Quanto aos impostos extra fiscais, também chamados de regulatórios, apresentam a finalidade de fazer a regulação do mercado. Suas alíquotas podem ser alteradas por decreto do Presidente, visando a agilidade e rapidez no controle do mercado e da economia. São verdadeiros instrumentos de intervenção no domínio econômico e tem a arrecadação tributária como finalidade secundária. O governo faz uso deste mecanismo quando precisa retirar a economia da recessão, para frear a inflação ou para qualquer outra intervenção na economia, e, para tanto, altera as alíquotas do Imposto de Importação- II, ou do Imposto de Exportação- IE, o Imposto sobre o produto Industrializado- IPI, Impostos sobre operação financeira- IOF etc.

2.1.4 Impostos Pessoais e Reais

Impostos pessoais são aqueles que levam em consideração as peculiaridades oriundas de cada contribuinte, a fim de se dimensionar o montante devido.

Conforme define Ataliba:

São impostos pessoais, aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência leva em consideração certas qualidades, juridicamente qualificadas, dos possíveis sujeitos passivos. Em outras palavras, estas qualidades jurídicas influem, para estabelecer diferenciações de tratamento legislativo, inclusive, do aspecto material da hipótese de incidência. Vale dizer: o legislador, ao descrever a hipótese de incidência, faz refletirem-se decisivamente, no trato do aspecto material, certas qualidades jurídicas do sujeito passivo. A lei, nestes casos, associa tão intimamente os aspectos pessoal e material da hipótese de incidência, que não se pode conhecer este se considerar aquele.⁷

Trata-se do imposto que incide por conta de certas características da pessoa do sujeito passivo. Pode-se citar o imposto de renda, já que a mesma se vincula ao sujeito que a gerou, à *persona*.

No que tange aos impostos reais, o fato gerador decorre da coisa, do bem em questão. Não se leva em consideração a pessoa, mas sim o patrimônio sobre o qual incidem.

Segundo o doutrinador Ricardo Alexandre: “(...) são reais os impostos que, em sua incidência, não levam em consideração aspectos pessoais, aspectos subjetivos. Ou seja, incidem objetivamente sobre determinada base econômica, incidem sobre coisas”.⁸

São impostos que se atêm a definir um fato, ou estado de fato, não levando em consideração a condição da pessoa que dá causa ao negócio, ao operar do direito, sendo indiferente a situação do sujeito passivo e suas qualidades.⁹ É aquele tributo que recai sobre uma coisa (*res*, em latim), sobre um objeto material. A exemplo, cita-se como imposto pessoal o Imposto de Renda e como impostos reais o IPI, o ICMS, e os impostos sobre o patrimônio IPTU, ITR, etc).¹⁰

Denominado como impostos que incidem diretamente sobre o patrimônio, conforme explicitado acima.

⁷ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 125.

⁸ALEXANDRE, Ricardo. Direito esquematizado. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 24.

⁹ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 125.

¹⁰DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 28.

2.2 Taxas

Preço cobrado do usuário pela prestação de algum tipo de serviço específico e divisível. Tributo arrecadado pela União, pelos Estados ou pelos municípios, a título de prestar certos serviços à população em geral.¹¹

A taxa é sempre bilateral, contraprestacional, ou seja, um tributo vinculado a uma prestação específica. Sua incidência deriva de previsão legal em que haja uma contraprestação por parte da atividade estatal, gerando o gozo individualizado do serviço prestado. Poderá ser também classificada como tributo cumulativo ou retributivo.¹²

A contraprestação significa dizer que o Estado somente poderá cobrar determinada taxa, desde que preste algum tipo de serviço ao contribuinte, e ainda que, este seja passível de individualização.

2.3 Contribuição de Melhoria

É um tributo diferente de impostos, taxas, empréstimos compulsórios e das contribuições. Poderá ser cobrado nos casos em que a administração pública realizar uma obra pública com consequente valorização do patrimônio de determinado contribuinte. Poderá ser exigido o valor gasto com a obra na proporção de cada imóvel. Não se admite a cobrança pela realização de um serviço público, mas sim em decorrência de obra pública.

Tem-se ainda, esse tributo, uma finalidade fiscal que seria a forma de cobrir os custos oriundos da realização da referida obra.

2.4 Empréstimo Compulsório

É o tributo, cujo objetivo é fazer ingressar recursos temporários aos cofres públicos, sendo que em data futura deverá ser ressarcido ao contribuinte. É admitido sua aplicação em casos de calamidade pública de caráter urgente, guerra externa, ou sua iminência.

A exigência do tributo só poderá se dar enquanto persistir os pressupostos fáticos que lhe deram origem. Quando esses cessarem, encerra sua exigência. Sua instituição depende de lei complementar, cuja aprovação do projeto, como se sabe, se dá por maioria absoluta, não se admitindo a instituição via decreto.

¹¹HOUAISS, Antonio. Dicionário da Língua Portuguesa. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009, p. 1819.

¹²ROSA JR, Luiz Emygdio. Manual de direito tributário. Rio de Janeiro. Renovar: 2009, p. 81.

Nessa definição do que vem a ser considerado uma calamidade pública, não se enquadra a mera chuva de estação, a enchente corriqueira, ou ainda um pequeno abalo sísmico, precisando ser um evento que haja mais abrangência e consequências prejudiciais a sociedade.

2.5 Contribuições

Tributo de competência exclusiva da União, com previsão constitucional Federal, em seu art. 149, tem por finalidade carrear recursos a fim de financiar atividades de interesse público. Se difere dos impostos, pois tem natureza vinculativa, isto é, sua arrecadação está condicionada à realização de alguma atividade específica. O contribuinte ao pagar sabe que terá uma contraprestação disponível. Com os impostos é diferente, pois a arrecadação deste não está ligada a nenhuma contraprestação.

As contribuições se desdobram em contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Contribuição social é uma espécie tributária ligada à atuação indireta do Estado. Tem por finalidade prover a atuação da União no setor da ordem social, como a arrecadação da previdência social, contribuições de seguridade social, também chamadas “contribuições nominadas”, contribuições do sistema “S”.

As contribuições de intervenção no domínio econômico, também chamadas de interventivas, ou ainda de CIDE's, são de competência da União, que, através desse instituto, influencia algumas atividades econômicas, a fim de regular fluxo produtivo, ou, até mesmo, realizar maior controle fiscalizatório. Já as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, também chamadas de contribuições profissionais ou corporativas, são descontadas dos trabalhadores e repassadas a sindicatos, que atuarão em seus interesses.

3. IR – IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

3.1 Visão Geral do Imposto

Trata-se do imposto competência privativa da União, previsto no art. 153, III, da CF e 43 do CTN. Possui caráter fiscal e extra fiscal. Tem incidência sobre todo tipo de renda e ou proventos de pessoa física, nesse caso, quanto maior a renda, maior será a incidência do

imposto, e também sobre a renda de pessoa jurídica, cuja incidência variará de acordo com o seu enquadramento legal.

O Imposto de renda está sujeito tanto aos princípios constitucionais tributários gerais: legalidade, igualdade, anterioridade, irretroatividade, etc., quanto aos princípios específicos: generalidade, universalidade, progressividade.¹³

A Carta Magna traz expresso em seu texto algumas imunidades que excluem a incidência do imposto em questão, que são: imunidade recíproca pela qual é defeso à União tributar a renda de Estados e Municípios, previsto no art. 150, VI, a; imunidade para templos e cultos de qualquer natureza; a instituições de educação e assistência social; a partidos políticos; a entidades sindicais dos trabalhadores, conforme art. 150, VI, b e c, e § 4º.

Conforme define a doutrina, é o imposto com capacidade de promover a melhor (re)distribuição da renda, onerando aqueles que têm renda mais elevada, em detrimento dos que recebem menor renda, o que permite corrigir algumas desigualdades sociais.

3.2 Conceito de renda e proventos de qualquer natureza

Este imposto foi instituído no Brasil pela lei 4.625, em 1922. Tem como fato gerador os proventos e rendas, oriundos do trabalho ou do acréscimo patrimonial. Ao auferir a renda ou acréscimo patrimonial, o contribuinte, se empregado de empresa privada ou, funcionário público, terá o imposto retido na fonte pela empresa ou órgão pagador, responsável tributário, repassando ao fisco o montante devido, conforme tabela descrita abaixo. Quando se tratar de profissional liberal ou autônomo, esse deverá recolher o imposto, e após fazer a declaração do mesmo, no ano seguinte, sobre os valores retidos e pagos, fazer possíveis deduções e descontos, para se pleitear a restituição, quando este tenha recolhido a maior, ou o complemento, quando fora recolhido a menor do que o efetivo valor devido.

3.3 Retenção na fonte

Conforme definido em lei, a fonte pagadora de salário e renda é responsável em recolher ao fisco a parcela do imposto. Esse tem incidência mensal, e sua declaração é anual, feita pelo contribuinte. Geralmente feita entre o 1º dia do mês de março e 30 de abril do ano seguinte ao pagamento do imposto. Nessa declaração se analisará se o imposto recolhido foi o

¹³MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de direito tributário: imposto de renda, regime jurídico. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 387.

previsto, se foi a maior, ou ainda, se foi a menos, e deverá ser feito complementação ao fisco. A tabela aplicada a renda em 2018 segue descrita abaixo:

A tabela progressiva para o exercício 2018, ano calendário 2017, segue replicada abaixo:

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 22.847,76	-	-
De 22.847,77 até 33.919,80	7,5	1.713,58
De 33.919,81 até 45.012,60	15	4.257,57
De 45.012,61 até 55.976,16	22,5	7.633,51
Acima de 55.976,16	27,5	10.432,32

3.4 sobre ganhos de capital

Para quem auferir capital, oriundo de aplicação financeira em fundos de renda fixa, conforme define a receita federal,¹⁴ incide:

Aplicação de curto prazo:

- 22,5% para aplicações com prazo de até 180 dias;	-20,0% para aplicações com prazo de 181 até 360 dias;
-17,5% para aplicações com prazo de 361 até 720 dias;	- 15,0% para aplicações com prazo acima de 720 dias;

Fundo de ações:

- 15%

¹⁴BRASIL. Receita Federal. Alíquotas do imposto sobre a renda retido na fonte – a partir do exercício de 2012. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Alíquotas/ContribFont2012a2015.htm>>. Acesso em: 15 abr. 2018.

Aplicações em renda variável:

- 0,005%

Remessas ao Exterior:

-25% (rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, aposentadoria, pensão por morte ou invalidez e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a não-residentes) e 15% (demais rendimentos de fontes situadas no Brasil);
--

Outros Rendimentos:

- 30% (prêmios e sorteios em dinheiro), 20% (prêmios e sorteios sob a forma de bens e serviços), 1,5% (serviços de propaganda) e 1,5% (remuneração de serviços profissionais).
--

3.5 não incidência ou isenção

Pessoas que se enquadram como isentas do imposto e, dispensadas da declaração, por força de lei, são: os aposentados por idade ou por acidente em serviço, ressalvados os casos de aposentadoria por enfermidade, mas que ainda desenvolva outra atividade que gere renda, acumulando tanto a renda de seu trabalho quanto a aposentadoria; pessoas com enfermidades como a alienação parental, portador de AIDS, doença cardiovascular grave, contaminação por radiação, tuberculose ativa, fibrose cística, paralisia irreversível e incapacitante, esclerose múltipla, hanseníase e espondiloartrose anquilosante.

4.CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO IR – CONTRIBUINTE PESSOA FÍSICA

4.1 Princípio da isonomia tributária

A isonomia ou regra da igualdade, prevista constitucionalmente, tem conceituação variável. De modo geral, aceita-se conceituar o princípio como tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida exata de sua desigualdade. O escopo é trazer equilíbrio entre aqueles que estão sob o tratamento legal ou administrativo. Essa ideia de igualdade, derivada de Aristóteles, permitiu chegar-se à tese da igualdade relativa. Relativizar o princípio e o próprio conceito de igualdade foi uma forma equalizar diferenças, equiparando os

necessitados e, ainda, permitindo a retirada dos mais abastados para se redistribuir a riqueza na sociedade.

4.2 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva, embora derive da isonomia, possui peculiaridades. Descrito na Constituição Federal em seu artigo 145, § 1º, estabelece: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.”

Caberá ao Estado repartir a carga tributária de acordo com a capacidade econômica de seus habitantes, demandando de maneira individualizada e específica o *quantum* recairá sobre cada contribuinte.¹⁵

Quando se trata de impostos pessoais, considera-se a situação da pessoa do contribuinte. Como exemplo, cita-se o imposto de renda, que possibilita deduções com gastos com saúde, com os dependentes, com a educação, entre outros. Nessa situação, não se considera somente a renda auferida, como também algumas despesas realizadas pelo contribuinte. Numa situação hipotética em que A e B auferiram uma renda de R\$ 3.000,00 mensais cada, suponha que o primeiro tenha 03 (três) filhos, com os quais tem gastos com educação e saúde. O segundo, por conseguinte, seja solteiro, sem dependentes ou gastos dedutíveis. Nesse caso, tanto o primeiro quanto o segundo estarão sujeitos a mesma alíquota do imposto sobre a renda. No entanto, “A” será beneficiário das deduções cabíveis conforme delimita a lei, que não recairão sobre a renda de “B”.

4.3 A capacidade contributiva e o mínimo vital

Quando se trata de analisar os direitos sociais, alguns autores, no que toca a eles, costumam designá-los por mínimo existencial ou ainda mínimo necessário, cujo escopo é a busca da dignidade da pessoa humana. Dentre essa categoria de direitos, enquadra-se a renda mínima, indispensável para prover o sustento próprio e o dos dependentes. Por esse princípio, apenas deve ser tributada a renda auferida se superior ao mínimo vital.¹⁶

¹⁵ SANTOS, Manoel Lourenço apud MACHADO, Hugo de Brito. Temas de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p.09.

¹⁶ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p 157.

A não incidência de impostos em razão da intangibilidade do mínimo vital é clara e transparente, quando falamos dos impostos diretos. Essa zona de isenção, nos dias de hoje, tem aplicabilidade em diversos impostos como: no imposto de renda, em que o indivíduo que auferir renda no ano de 2017, em valor abaixo de R\$ 25.661,70; ou no caso do IPTU, os imóveis cujo valor venal seja inferior a R\$ 70.000,00, localizados na cidade de Belo Horizonte, serão isentos do referido imposto.

A grande discussão relacionada ao tema ocorre com os impostos indiretos, que são aqueles incidentes sobre operações de mercadorias e serviços, tendo por base de cálculo a compra e venda, ou outra modalidade contratual da qual derive, faça nascer o tributo. Como participantes desta relação há o contribuinte de fato e o contribuinte de direito. O ICMS é um bom exemplo de imposto indireto, eis que quem arca com o imposto, é o contribuinte de direito, que no ciclo da negociação da mercadoria o repassa para o contribuinte de fato. Nessa situação, não se leva em conta o mínimo vital ou a capacidade contributiva do indivíduo, já que todos pagam percentualmente a mesma alíquota incidente sobre os produtos postos no mercado de consumo. Há uma dificuldade maior na concreção do princípio da capacidade contributiva em se tratando de impostos indiretos, do que em relação aos impostos diretos. Não há qualquer critério técnico ou científico que permita distinguir a capacidade contributiva quando se trata de impostos indiretos. Nesses casos, nivela-se todos os contribuintes, sem se levar em conta suas condições pessoais e suas efetivas capacidades contributivas.

Fernando Gaiger Silveira, no desenvolvimento do seu trabalho de doutorado, apresentado ao instituto de economia da Unicamp, mostrou dados alarmantes sobre a tributação indireta no Brasil. Segundo ele, famílias com renda de até 02 (dois) salários mínimos, comprometem sua renda em 28,1% para o custeio desta espécie tributária, sendo que famílias com renda superior a 30(trinta) salários mínimos, comprometem, com essa espécie tributária, 7,3% de seu salário.¹⁷ Esses dados mostram como há um efeito regressivo com relação a incidência da renda sobre os impostos indiretos, fato que contraria de morte os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, previstos na Constituição Federal. Há, sob essa perspectiva, verdadeira afronta ao “querer” constitucional, com franco prestígio aos que mais podem, e, em detrimento àqueles que menos podem.

4.4 Progressividade no Imposto de Renda

¹⁷SILVEIRA, F. G. Tributação, Previdência e Assistência Sociais: impactos distributivos. 2008. Tese (Doutorado em Direito). Curso de Direito, Universidade Estadual de Campinas. Campinas-SP. p. 25.

Acreditava-se que o a aplicação do princípio da capacidade contributiva sobre a renda deveria ser por alíquota única, recaindo um percentual uniforme sobre a renda dos cidadãos independentemente do montante auferido. A ideia vigente era de que quem ganhasse mais deveria arcar com um valor maior e quem ganhasse menos, consequentemente, contribuiria menos com o fisco.

Ocorre que, essa forma de cobrança causava um resultado contrário ao objetivado, o gasto com necessidades básicas é comum a ambos os contribuintes. Por exemplo, se a alíquota única fosse de 10%, de forma linear sobre todos os rendimentos dos contribuintes, quem ganhasse R\$ 20.000,00 teria de pagar R\$ 2.000,00 e quem ganhasse 2.000,00 teria de pagar R\$ 200,00. O primeiro, embora pagasse um valor maior, não sentiria qualquer abalo ao custear suas necessidades básicas, já o indivíduo com menor renda sofria uma carga muito mais alta com o valor recolhido ao fisco, em termos proporcionais, claro.

A igualdade ou isonomia tributária não está ligada ao fato de todos pagarem a mesma alíquota de imposto, mas sim de se impor um sacrifício de acordo com o ganho ou renda auferida. Dessa maneira, a progressividade é a forma mais eficaz de se atingir uma justiça social e fiscal.

Nesse sentido, Roque Carrazza, pondera que: “em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. Por quê? Porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva”.¹⁸

Em razão da progressividade, a incidência da alíquota deve ser aumentada de acordo com a elevação da base de cálculo. O princípio da progressividade contributiva, desdobra-se em dois subprincípios, que são o da progressividade fiscal, em que o indivíduo que mais ganha, mais paga impostos, cuja inspiração é meramente arrecadatória, e o da progressividade extrafiscal, que busca uma modulação de conduta, com interesse regulatório.

O imposto de renda, embora se mostre como um importante meio de arrecadação aos cofres públicos no Brasil, se comparado a outros países, pode ser considerado como de utilização tímida; especialmente países de índole social democrata. Em 2010, a arrecadação no país representava por volta de 17% de toda arrecadação do fisco, enquanto nos Estados Unidos e na Inglaterra, esses números chegam a 70% de toda arrecadação. Tratando-se, como se vê, de países de índole francamente liberal.

Com efeito, a baixa arrecadação, somada aos altos custos da Administração Pública, com mão de obra para fiscalizar e homologar o lançamento do imposto de renda,

¹⁸CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p 88.

sobrecarrega as alíquotas dos impostos indiretos. Trata-se dos impostos que recaem sobre as diversas etapas da cadeia produtiva e oneram o produto final a ser adquirido ou contratado pelo consumidor final, sem que se possa fazer o *discrimen* necessário a se implementar o princípio da capacidade contributiva e da isonomia.

Observa-se que a incidência de impostos indiretos onera de forma mais penosa os indivíduos que menos têm aptidão para contribuir com os gastos do Estado. Isso porque o aumento real dos produtos e serviços que estão no mercado representa participação tributária maior daqueles que menos ganham, ou, em outras palavras, quem menos ganha, quem tem menor renda, colabora mais com a manutenção dos serviços públicos. Isso reforça o abismo entre as classes sociais, estabelecendo a linha divisória abissal entre os que apresentam condições financeiras de consumir e aqueles que se atêm a adquirir o essencial à sobrevivência.

Países que possuem prestação de serviços básicos de qualidade à população, como transporte público, educação e saúde, possuem alíquotas de impostos diretos sobre a renda que chegam a 60% dos ganhos do contribuinte. A França, por exemplo, possui cinco faixas alíquotas de imposto de renda que variam entre 5% a 53%. A Alemanha, por sua vez, possui três alíquotas, com partida de 22,5%, ao atingimento de 57%. No Canadá há a divisão em quatro grupos de alíquotas, que variam entre 16 e 29%. Também os Estados Unidos apresentam faixas que oscilam entre 15 a 35%.

No Brasil, até pouco tempo, só havia duas alíquotas incidindo sobre a renda, que eram de 15 e 27,5%. A partir do ano de 2008, o governo instituiu duas novas alíquotas de 7,5% e 22,5%, passando a ter quatro faixas de alíquotas.

Não obstante esse rearranjo, a reforma tributária tão propalada, deve passar por uma análise paradigmática a respeito dos valores sociais e da efetiva incidência dos comandos constitucionais. Isso porque, a sistemática tributária hoje vigente, privilegia a elite, à medida que onera demasiadamente os produtos e serviços essenciais à vida humana, por meio de tributos indiretos, em detrimento dos impostos diretos sobre a renda e o patrimônio. Não podemos deixar de lado, inclusive, o fato da isenção de imposto de renda sobre a distribuição de lucros aos sócios ou acionistas nas empresas. Outro exemplo claro é que, apesar de previsto na Constituição Federal, o imposto sobre grandes fortunas (IGF), art. 153, VII, ainda não foi implementado. Não tendo o Congresso Nacional, ainda, se mobilizado para criar uma lei que regule a aplicação do mesmo, isso, na conformidade das exigências constitucionais.

À luz do princípio da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III da CF) e da solidariedade social (art. 3º, I da CF), é certo que a promoção da igualdade substancial no país

tem que passar necessariamente pela reformulação do sistema tributário nacional. Essa reformulação, que alguns chamam de reforma tributária, requer estudo e a promoção de diálogo entre as diversas esferas da sociedade a respeito da importância que se dará aos impostos diretos e indiretos no Brasil. Fundamental é um profundo esclarecimento da sociedade a esse respeito, com a consequente chamada para decisão popular.

A discussão é necessária. Nesse sentido, a técnica se faz imprescindível para entendermos o funcionamento e a ideologia que fundamentam o sistema se impõe hoje e, quais os instrumentos corretos e o caminho mais inteligente a ser percorrido. O objetivo é estruturar um país mais justo, capaz de promover a igualdade social e permitir àqueles menos favorecidos um mínimo existencial efetivamente digno.

Podemos sugerir algumas medidas importantes na promoção de uma melhor relação entre contribuinte e Estado, maior efetividade do princípio da capacidade contributiva, tais como:

- 1) Ampliação das deduções no imposto de renda, levando em consideração o perfil de cada contribuinte, os gastos deste e de sua família, com medicamentos, e material escolar, entre outros;
- 2) A criação de um mínimo vital diretamente ligado à realidade de cada contribuinte, considerando a região em que se encontra e suas necessidades locais, ao lazer, à saúde, à educação, buscando a efetividade da proteção desses valores, constitucionalmente garantidos pelo art. 6º da Constituição;
- 3) Definição de mais faixas de alíquotas incidentes sobre as rendas, baseado nos valores auferidos, buscando cumprir as definições constitucionais pertinentes ao tema.

Quanto às possibilidades de deduções, percebe-se que a igualdade substancial requer o conhecimento das peculiaridades dos contribuintes. Essa individualização demanda o levantamento das características de cada indivíduo, possibilitando a aplicabilidade real do princípio da capacidade contributiva. É claro que conhecer particularidades da população implica ter ciência dos problemas, das dificuldades, o que enseja responsabilidade pública. A evolução cultural de uma sociedade passa por esse ciclo dialógico, conhecendo seus problemas e os enfrentando. Enxergar as dificuldades permite a busca de alternativas. E essa busca demanda estudo, conhecimento técnico e, certamente, discussão e boa vontade. O raciocínio é simples, conhecer os problemas e as necessidades, realizar uma triagem e criar oportunidades e possibilidades, rumo ao desenvolvimento da nação. O escopo é a proteção dos mais necessitados.

O mínimo existencial econômico, decorre do princípio da dignidade da pessoa humana, ou seja, uma vida com o mínimo material e espiritual necessários para arrimar o pleno desenvolvimento da pessoa humana, com a intensificação de suas potencialidades. Trata-se de se garantir um conjunto mínimo de condições patrimoniais e de acesso à cultura, para que o indivíduo possa produzir, crescer, criar, viver com honra, liberdade, autonomia, sendo tratado como fim em si mesmo, sendo partícipe efetivo da história e da construção da cultura. Esse mínimo vital significa ter direitos sociais, à educação, à saúde, ao lazer, trabalho, moradia, previdência social, previstos nos art. 5º, 6º, 7º da Constituição Federal.

A terceira proposta corresponde a aplicar mais faixas de progressividade das alíquotas, baseado na riqueza e patrimônio de cada indivíduo.

Conforme estudo do IBPT (Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário), no Brasil um indivíduo labora cerca de 04(quatro) meses do ano para arcar com o quinhão da carga tributária que sobre si recai. Em proporção, impostos indiretos correspondem a 60% dos ganhos auferidos e os diretos a 40% em média. Os menos favorecidos, assim, acabam arcando proporcionalmente com uma alta carga tributária.¹⁹

Países desenvolvidos chegam a ter 12 (doze) faixas de alíquotas de imposto sobre a renda, dando cabimento à efetiva progressividade do imposto sobre a renda, realizando uma maior distribuição de renda. No Brasil precisa haver uma política voltada a desonerar os menos favorecidos, focando-se os impostos na riqueza e nas rendas, minorando os impostos indiretos. Para que isso seja possível é necessária uma reforma tributária focada em tributar mais quem mais pode pagar.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Imposto de Renda, utilizado para realizar as despesas públicas, teve sua origem na manutenção de guerras. Mas, contou com grande expansão no decorrer dos séculos. Hoje desenvolve importante papel da política econômica e passou a dialogar com os princípios constitucionais, se destacando como um dos maiores instrumentos do Governo para realizar a justiça social.

As desigualdades sociais e econômicas são um dos grandes desafios que o governo e sociedade brasileira enfrentam, para superá-las é preciso implementar política

¹⁹BRASIL. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br>>. Acesso em: 05 nov. 2014.

tributária equânime, para que os menos favorecidos não sejam mais onerados em comparação com os mais abastados.

O princípio da isonomia atrelado ao princípio da capacidade contributiva são as chaves para que se implemente um regulamento para o imposto de renda que alcance os objetivos de realizar justiça social e de corrigir as desigualdades, devendo ser o foco e a principal fonte arrecadadora do Estado brasileiro.

Entretanto, a meta de se atingir a isonomia entre os contribuintes ainda não foi alcançada, pois o sistema tributário está alicerçado em meios de arrecadação que sobrecarregam os menos favorecidos.

Com isso, há uma grande insatisfação do contribuinte, que vê uma fatia considerável dos seus ganhos entrando nos cofres públicos e, não verifica uma resposta do Governo com serviços de qualidade à população, tendo assim que buscar a compensação do *déficit* dos serviços públicos na iniciativa privada, através de gastos com plano de saúde, escola para filhos, segurança, transporte, *etc.*

Outro problema é o efeito da regressividade que ocorre com os impostos indiretos, como ICMS, por exemplo, que incide sobre os produtos e serviços, sendo que os gastos básicos são equivalentes para todos, tanto para quem ganha menos, quanto para quem ganha mais, e, como efeito, vemos a oneração de quem menos percebe, pois está nivelado no sistema de consumo.

Uma forma de solucionar esse problema, na busca de uma maior igualdade social, seria buscar onerar mais a renda, riquezas e proventos, em detrimento da oneração de produtos e serviços. Dessa forma, como ocorre em países desenvolvidos, como os Estados Unidos, haveria maior isonomia entre os indivíduos e, conseqüentemente, aliviar-se-ia a carga tributária dos que percebem menos, daqueles cuja renda é menor.

Para se otimizar politicamente o imposto de renda, com a concreção do princípio da capacidade contributiva e de outros princípios constitucionais, ele deve constituir o foco principal da política tributária. A partir dessa perspectiva abre-se caminho para a efetiva isonomia entre os contribuintes, já que como está, com a arrecadação ancorada nos impostos indiretos, os desiguais são tratados de forma igual. Subverte-se, pois, o princípio da isonomia tributária.

A proposta passa por profunda reforma tributária, inclusive com uma necessária repactuação federativa, onerando os mais ricos, com a incidência mirada em seus rendimentos, e conseqüente desoneração de bens e serviços.

Referida proposta é a única que pode, de forma seletiva, tributar em razão da capacidade contributiva, tendo em vista que os tributos indiretos atingem todos os contribuintes e na sua exação não é possível o estabelecimento de qualquer mecanismo de aferição de capacidade financeira do sujeito passivo.

Ainda que não se adote a opção pela tributação exclusiva da renda, a criação de maior número de alíquotas e faixas de incidência do imposto de renda, com o consequente aumento da arrecadação com esse tributo, poderia permitir a diminuição da exação do consumo e, com isso, possibilitar tributar os mais ricos, em detrimento dos mais pobres.

O Brasil é reconhecidamente um dos países mais injustos do mundo, em razão de sua péssima distribuição de rendas, de forma que é urgente o debate sobre alternativas para o enfrentamento dessa grave distorção. A reforma tributária é um dos caminhos para a busca desse desiderato.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. Direito esquematizado. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.
- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à Ciência das Finanças. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- BRASIL. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br>>. Acesso em: 05 nov. 2014.
- BRASIL. Receita Federal. Alíquotas do imposto sobre a renda retido na fonte – a partir do exercício de 2012. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Alíquotas/ContribFont2012a2015.htm>>. Acesso em: 15 out. 2014.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2003.
- HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- HOUAISS, Antonio. Dicionário da Língua Portuguesa. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de direito tributário: imposto de renda, regime jurídico. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- MELO, Jose Eduardo Soares de. Curso de direito tributário. 8. Ed. São Paulo: Dialética, 2009.

- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- ROSA JR, Luiz Emygdio. Manual de direito tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.
- SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- SANTOS, Manoel Lourenço apud MACHADO, Hugo de Brito. Temas de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.
- SILVEIRA, F. G. Tributação, Previdência e Assistência Sociais: impactos distributivos. 2008. Tese (Doutorado em Direito). Curso de Direito, Universidade Estadual de Campinas. Campinas-SP.
- TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

Submetido em 10.05.2018

Aceito em 04.07.2018