

CARLOS ARAÚJO LEONETTI

**O IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS
FÍSICAS COMO INSTRUMENTO DE JUSTIÇA
SOCIAL NO BRASIL ATUAL**

**TESE APRESENTADA AO CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO –
CPGD DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA, COMO
REQUISITO À OBTENÇÃO DO TÍTULO DE DOUTOR EM DIREITO**

Orientador: Prof. Dr. Indio Jorge Zavarizi

FLORIANÓPOLIS

2002

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

A TESE

"O IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS COMO
INSTRUMENTO DE JUSTIÇA SOCIAL",

ELABORADA POR

CARLOS ARAÚJO LEONETTI

E APROVADA POR TODOS OS MEMBROS DA BANCA EXAMINADORA, FOI
JULGADA ADEQUADA PARA A OBTENÇÃO DO TÍTULO DE

DOUTOR EM DIREITO.

FLORIANÓPOLIS, 21 DE FEVEREIRO DE 2002.

BANCA EXAMINADORA:



Prof. Dr. Idnio Jorge Zavarizi

Presidente

Prof. Dr. Cesar Luiz Pasold

Membro

Prof. Dra. Misabel Abreu Machado Perzi

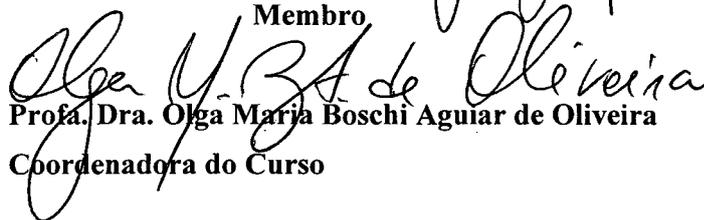
Membro

Prof. Dr. Sacha Calmon Navarro Coêlho

Membro

Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

Membro



Prof. Dra. Olga Maria Boschi Aguiar de Oliveira
Coordenadora do Curso

TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

A aprovação do presente trabalho acadêmico não significará o endosso do Professor Orientador, da Banca Examinadora ou do CPGD/UFSC à ideologia que o fundamenta ou que nele é exposta.

AGRADECIMENTOS

Ao meu Orientador, Professor Doutor Indio Jorge Zavarizi, pela amizade, paciência e dedicação com que sempre me distinguiu ao longo de minha vida acadêmica.

Ao meu Orientador na Universidade Harvard, Professor Daniel Halperin, pela inestimável colaboração prestada.

Aos demais Professores do Curso de Pós-Graduação em Direito – CPGD da UFSC que colaboraram para minha formação acadêmica, assim como a todos os colegas, professores, servidores técnico-administrativos e estudantes, do Centro de Ciência Jurídicas da UFSC, cujo Corpo Docente tenho a honra de integrar, pelo apoio recebido.

À minha irmã, MSc Elisabete Araújo Leonetti, pela competente e criteriosa revisão gramatical dos originais.

Finalmente, à minha esposa Rosana e a meus filhos, Isabel e Fábio, pelos incentivos e compreensão em face dos sacrifícios que lhes foram impostos.

RESUMO

O objetivo desta Tese é o de demonstrar que o imposto brasileiro sobre a renda das pessoas físicas pode e deve atuar como um eficaz instrumento de Justiça Social, embora ainda não o faça, pelo menos na medida desejada.

O estudo se desenvolve em cinco momentos distintos, cada qual correspondendo a um Capítulo. Num primeiro momento, procurar-se-á mostrar as origens e evolução, no Brasil e no exterior, tanto da tributação da renda em si como das teorias jurídicas e econômicas que a amparam. A seguir, passar-se-á à dissecação do imposto brasileiro sobre a renda das pessoas físicas à luz da Constituição e da legislação infraconstitucional vigentes. Mais adiante, estudar-se-á o imposto federal sobre a renda das pessoas físicas nos Estados Unidos da América. Logo após, formular-se-á o conceito de Justiça Social a ser adotado na presente Tese. No último Capítulo examinar-se-á detida e acuradamente a efetividade do imposto brasileiro sobre a renda das pessoas físicas como instrumento de Justiça Social. Para tal, confrontar-se-á o perfil atual da exação com o conceito de **Justiça Social** adotado para fins desta Tese, com apoio na história do instituto no Brasil e no estrangeiro, assim como no modelo americano.

Finalmente, apresentar-se-á uma síntese dos principais resultados obtidos com a presente pesquisa.

ABSTRACT

The main goal of this Thesis is to demonstrate that the Brazilian individuals income tax can and should be a strong tool of Social Justice, despite it is not true yet, at least as far as desired.

The study has five distinct phases, each one corresponding to a chapter. We start from the origins of the personal income taxation in the world and in Brazil, showing the evolution of this tax and of the concept of income. In a second moment, we dissect the current Brazilian income taxation on individuals. Afterwards, we study the United States federal personal income tax. Later, we formulate the concept of Social Justice used in this Thesis. In the last chapter we analyze whether and how the Brazilian individuals income tax works as a Social Justice's tool. To make this goal we compare the current profile of the Brazilian individuals income tax with the concept of Social Justice adopted by us, with support on the income taxation history and on the U. S. federal individuals income tax.

Finally, we present the most important conclusions of our research.

RESUMEN

El objetivo de esta Tesis es el de demostrar que el impuesto brasilero sobre la renta de las personas físicas puede y debe actuar como un eficaz instrumento de Justicia Social, mismo que aún no lo haga, por lo menos en la medida deseada.

El estudio se desarrolla en cinco momentos distintos, cada cual correspondiendo a un capítulo. En un primer momento, se procurará mostrar los orígenes y evolución, en el Brasil y en el exterior, tanto de la tributación de la renta en sí como de las teorías jurídicas y económicas que la amparan. En seguida se pasará a la disecación del impuesto brasilero sobre la renta de la persona física, bajo la luz de la constitución y de la legislación infra-constitucional vigentes. Más adelante se estudiará el impuesto federal sobre la renta de las personas físicas en los Estados Unidos de América. Luego después, se formulará el concepto de Justicia Social a ser adoptado en la presente Tesis. En el último capítulo se examinará detenida y cuidadosamente la efectiva actuación del impuesto brasilero sobre la renta de las personas físicas como instrumento de Justicia Social. Para tal, se confrontarán el perfil actual de la exacción con el concepto de **Justicia Social** adoptado para fines de ésta Tesis, con apoyo en la historia del instituto, en el Brasil y en el extranjero, así como en el modelo americano.

Finalmente, se presentará una síntesis de los principales resultados obtenidos en la presente pesquisa.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	p. 10
-------------------------	-------

CAPÍTULO 1: A TRIBUTAÇÃO DA RENDA

1.1 Origens e evolução	p. 13
1.2 O imposto sobre a renda no Brasil	p. 30
1.3 O conceito de renda	p. 33

CAPÍTULO 2: PERFIL ATUAL DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS NO BRASIL

2.1. O IRPF e a Constituição	p. 50
2.1.1 Uma visão geral	p. 50
2.1.2 Princípio da legalidade ou da reserva legal	p. 55
2.1.3 Princípio da anterioridade tributária	p. 61
2.1.4 Princípio da irretroatividade tributária	p. 67
2.1.5 Princípio da vedação de tributo confiscatório	p. 70
2.1.6 Princípio da igualdade (ou isonomia) tributária	p. 74
2.1.7 Princípio da capacidade contributiva	p. 76
2.1.8 Princípio da pessoalidade ou personalização	p. 79
2.1.9 Princípios (ou critérios) da generalidade e da universalidade	p. 80
2.1.10 Princípio (ou critério) da progressividade	p. 83
2.2 O IRPF e o Código Tributário Nacional	p. 84
2.3 Estrutura atual do IRPF	p. 101
2.3.1 Uma visão geral	p. 101
2.3.2 Fato gerador	p. 103
2.3.3 Bases de cálculo e alíquotas	p. 106
2.3.3.1 Generalidades	p. 106
2.3.3.2 Incidência mensal	p. 107
2.3.3.3 Apuração na declaração anual	p. 111
2.3.3.4 Tributação na fonte	p. 114
2.3.3.5 Tributação definitiva	p. 117
2.3.4 Lançamento e recolhimento	p. 118

**CAPÍTULO 3: UMA ILUSTRAÇÃO: O IMPOSTO FEDERAL SOBRE A
RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS NOS ESTADOS UNIDOS
DA AMÉRICA**

3.1 Uma visão geral da tributação nos EUA.....	p. 120
3.1.1 Estrutura tributária.....	p. 120
3.1.2 A Constituição americana e a tributação.....	p. 124
3.2 Breve histórico da tributação da renda.....	p. 138
3.3 Perfil atual do imposto federal sobre a renda das pessoas físicas.....	p. 149
3.3.1 Uma visão geral.....	p. 149
3.3.2 Fato gerador e o conceito de renda.....	p. 150
3.3.3 Base de cálculo e alíquotas.....	p. 159
3.3.4 Imposto mínimo alternativo.....	p. 163
3.3.5 Retenção na fonte.....	p. 165
3.3.6 Período de apuração.....	p. 166
3.3.7 Lançamento e declaração anual.....	p. 167
3.4 O imposto sobre a renda e a Justiça Social.....	p. 168

CAPÍTULO 4: O CONCEITO DE JUSTIÇA SOCIAL

4.1 Considerações preliminares.....	p. 174
4.2 Breve histórico da expressão Justiça Social.....	p. 175
4.3 A Justiça em Aristóteles.....	p. 181
4.4 A Justiça Social na doutrina cristã.....	p. 191
4.5 A Justiça Social em John Rawls.....	p. 197
4.6 A Justiça Social em Hayek.....	p. 207
4.7 A Justiça em Hans Kelsen.....	p. 212
4.8 Conceito de Justiça Social do Autor da presente Tese.....	p. 222

**CAPÍTULO 5: A EFICÁCIA DO IRPF COMO INSTRUMENTO DE JUSTIÇA
SOCIAL NO BRASIL ATUAL**

5.1 Uma visão geral – O IRPF e os princípios constitucionais tributários.....	p. 227
5.2. O respeito aos princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade.....	p. 229
5.3 O respeito ao princípio da igualdade e aos que lhe são correlatos.....	p. 236
5.3.1 Algumas observações preliminares.....	p. 236
5.3.2 O tratamento discriminatório a contribuintes em situação equivalente.....	p. 238
5.3.3 Despesas dedutíveis dos rendimentos brutos.....	p. 243
5.3.4 A progressividade do imposto.....	p. 259

CONCLUSÃO.....	p. 266
-----------------------	---------------

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	p. 268
--	---------------

INTRODUÇÃO

A presente Tese, elaborada como requisito parcial à obtenção do título de Doutor em Direito junto à Universidade Federal de Santa Catarina, tem por tema o imposto sobre a renda das pessoas físicas como instrumento de Justiça Social no Brasil atual. Nela procurar-se-á responder, basicamente, às seguintes questões:

- a) em que medida o presente imposto brasileiro sobre a renda das pessoas físicas atua como um instrumento de Justiça Social?
- b) o que seria necessário para que a eficácia dessa atuação fosse incrementada?

Por seu turno, procurar-se-á demonstrar duas hipóteses principais, quais sejam:

1ª. o presente imposto brasileiro sobre a renda das pessoas físicas atua de forma demasiadamente tímida, na condição de instrumento de Justiça Social, face às suas potencialidades nesse campo;

2ª. a eficácia dessa atuação seria drasticamente aumentada caso as normas aplicáveis da Constituição da República de 1988 fossem adequada e integralmente cumpridas.

Escolheu-se o presente tema em face da necessidade de se estudar em profundidade as relações entre a tributação da renda das pessoas físicas e a Justiça Social. Com efeito, atualmente não se pode mais aceitar que os tributos se limitem a ser meras fontes de receita do Poder Público, ainda que tal função seja por si só indiscutivelmente relevante. Nos tempos hodiernos, nos quais prevalece o modelo de Estado Social, a

despeito dos fortes movimentos no sentido do ressurgimento do liberalismo, não se pode abrir mão do uso dos tributos como eficazes instrumentos de política e de atuação estatais, nas mais diversas áreas, sobretudo na social e na econômica.

A tributação da renda tem sido historicamente utilizada, ao redor do mundo, como um importante meio de indução de comportamentos, atuando destarte como tributo extrafiscal, sem prejuízo de sua inquestionável aptidão de geração de recursos ao erário.

Nesta Tese, procurar-se-á mostrar que, a par dessa vocação e do perfil que lhe foi outorgado pela Constituição da República, especialmente a de 1988, as potencialidades do imposto brasileiro sobre a renda das pessoas físicas, enquanto instrumento de Justiça, Social não têm sido devidamente exploradas.

Na pesquisa para a elaboração da presente Tese, utilizou-se o método indutivo, ao passo que o método de procedimento foi o monográfico¹. Por seu turno, a técnica adotada foi a da pesquisa bibliográfica².

A presente Tese compreende cinco momentos distintos, cada qual correspondendo a um Capítulo.

Num primeiro momento, procurar-se-á mostrar as origens e evolução, no Brasil e no exterior, tanto da tributação da renda em si como das teorias jurídicas e econômicas que a amparam.

A seguir, passar-se-á à dissecação do imposto brasileiro sobre a renda das pessoas físicas, à luz da Constituição e da legislação infraconstitucional vigentes.

¹ OLIVEIRA, Olga Maria B. Aguiar de. Monografia jurídica. Porto Alegre: Síntese, 1999, p. 28-34.

² Idem

O Capítulo 3, por seu turno, consiste em um estudo, à guisa de ilustração³, do imposto federal sobre a renda das pessoas físicas nos Estados Unidos da América, a partir de suas origens, visando a situá-lo no contexto constitucional e jurídico-tributário americano.

Já no Capítulo 4 os esforços se concentrarão na formulação do conceito de Justiça Social a ser adotado na presente Tese. Para alcançar-se esse objetivo, tentar-se-á, preliminarmente, mostrar como as categorias **Justiça** e **Justiça Social** têm sido entendidas ao longo da História e como o são nos dias atuais.

O Capítulo 5 será dedicado ao exame acurado da efetiva atuação do imposto brasileiro sobre a renda das pessoas físicas como instrumento de Justiça Social. Para tal, confrontar-se-á o perfil atual da exação, exibido no Capítulo 2, com o conceito de **Justiça Social** formulado no Capítulo 4. Subsidiariamente, apoiar-se-á na história do instituto, no Brasil e no estrangeiro, mostrada no Capítulo 1, assim como na experiência americana, ilustrada no Capítulo 3.

Por derradeiro, na Conclusão apresentar-se-á uma síntese dos principais resultados produzidos pela pesquisa.

³ Conforme preleciona CESAR LUIZ PASOLD, não se trata aqui do uso do método comparativo mas de simples inserções de elementos de direito estrangeiros (PASOLD, Cesar Luiz. Prática da Pesquisa Jurídica. 5.ed. Florianópolis: OAB/SC Editora, p. 99.

CAPÍTULO 1

A TRIBUTAÇÃO DA RENDA

Num certo sentido, a história da tributação é a da vagarosa construção dos Estados atuais, de seus esforços para se libertar dos laços de dependência e de vizinhança com o regime feudal. É a história dos estadistas superando os obstáculos em seu caminho e da resistência que eles tiveram de enfrentar às suas ambições. (Gabriel Ardant, em *Histoire del'Impôt*)⁴

1.1 Origens e evolução

Apesar de haver quem afirme que a renda das pessoas vem sendo tributada de fato desde os primórdios de nossa civilização⁵, parece que a tributação explícita da renda teve seu início apenas no século XV⁶. Segundo alguns historiadores, o primeiro imposto sobre a renda no mundo teria sido instituído em 1404, na Inglaterra, do qual entretanto restaram pouquíssimos registros até porque, por ordem expressa do Parlamento, todos os

⁴ Tradução livre do autor da presente Tese. Texto em inglês, conforme LEVI, Margaret. *Of Rule and Revenue*. Los Angeles, CA/London, UK: University of California Press, 1988, p. 95: "In a sense, the history of taxation is the history of the slow construction of actual States, of their efforts to disengage themselves from the mechanisms of dependency and bondage of the feudal regime. It is the history of rulers overcoming the obstacles in their path, of the resistance they face to their ambitions."

⁵ ADAMS, Charles. *For good and evil: the impact of taxes on the course of civilization*. Landham, MD: Madison, [1994?], p. 339.

⁶ Segundo LEVI, op. cit., p.123, no período republicano de Roma teria existido um tributo progressivo cobrado *per capita* que se assemelharia a um imposto sobre a renda.

documentos que faziam referência a tal tributo teriam sido incinerados, não restando nenhuma evidência sequer nos arquivos reais⁷.

Charles Adams relata que na Inglaterra dos séculos XIV e XV houve várias tentativas de se tributar a renda, todas sem sucesso. A última delas teria ocorrido em 1472, quando o Rei Eduardo IV instituiu (com a aprovação do Parlamento) um imposto sobre a renda, calculado à alíquota de 10%, com o objetivo precípuo de financiar a guerra de então contra a França. Em face da revolta dos contribuintes, a Coroa recuou⁸.

Para **Edwin R. A. Seligman**, Professor de Economia Política na Universidade de Columbia, em New York, ao contrário do que afirmam alguns historiadores, seria um erro considerar os tributos existentes na Idade Média e incidentes sobre a produção como impostos sobre a renda⁹.

Seligman aponta, com base nos estudos do italiano **G. Canestrini**, o tributo introduzido em 1451 na Florença dos Medici, sob o nome de *catasto*, como a primeira experiência de tributação da renda de que se tem notícia¹⁰. A criação do *catasto* teria sido fruto dos movimentos democráticos que eclodiram em diversas Cidades-Estados da península itálica no século XV, os quais fizeram com que a ênfase da tributação, até então centrada na propriedade, se deslocasse para a produção e renda. Tal mudança, por seu turno, decorreu da constatação de que a riqueza acumulada pelos poderosos não mais provinha majoritariamente da terra, mas da indústria e do comércio, à época pujantes.

⁷ ADAMS, op. cit., p. 339. Adams cita uma afirmação atribuída a um historiador inglês do século XV, Thomas Walsingham (1372-1422), segundo a qual os registros deste tributo foram mantidos em segredo porque este teria sido um grande mal. Ainda segundo Adams, op. cit. p. 339-340, outro historiador britânico, já em 1803, qualificou o tributo de 1404 de "monstro horrível e sem precedente" (*hideous monster without precedent*.)

⁸ ADAMS, op. cit., p. 237-238.

⁹ SELIGMAN, Edwin R. A. *The Income Tax: a study of the history, theory, and practice of income taxation at home and abroad*. 2nd. ed. New York, NY: Macmillan, 1914, p. 42-43.

¹⁰ SELIGMAN, op. cit., p. 46-47.

Inicialmente cobrado a uma alíquota única, o *catasto* florentino logo se tornou progressivo, tendo sua denominação mudada para *scala*. Com a reintrodução do regime aristocrático na República Florentina no século XVI, o *scala*, assim como os demais tributos diretos que oneravam os contribuintes mais ricos, desapareceu, passando a tributação a incidir basicamente sobre o comércio, complementada por um tributo cobrado de cada família, cuja carga era em regra suportada pelas pessoas mais pobres.

Depois da curta experiência florentina, o imposto sobre a renda teria sido novamente instituído na Europa apenas no início do século XVIII, na França, país que então experimentava um surto de desenvolvimento industrial e comercial sem precedentes na Europa¹¹. O projeto de um imposto sobre a renda francês data do final do século XVI, a cargo de publicistas renomados como **Vauban** e **Boisguilbert**. O governo decidiu, no entanto, preparar o terreno para a tributação da renda com a introdução, em 1697, de um tributo cobrado *per capita*, mas de acordo com a classe social em que o contribuinte se inseria, conhecido por *capitation gradué*. Supressa já no ano seguinte, a *capitation* ressurgiu em 1701, sendo então paulatinamente transformada em um tributo incidente sobre a renda individual, cujas alíquotas não mais respeitavam a classe social do contribuinte. Por volta de 1705, em três quartos do território francês esse tributo já se havia tornado virtualmente um imposto sobre a renda, assim permanecendo até o final do século. Devido aos problemas de administração e de arrecadação que a *capitation* apresentou desde seus primórdios, não gerando a receita desejada, em 1710 Luís XIV criou novo tributo, denominado *dixième* (dízimo) que, como o próprio nome indica, incidia (sobre a renda das pessoas) à alíquota de 10%. Em 1749, o *dixième* se transformou em *vingtième* (vintena),

¹¹ SELIGMAN, op. cit., p. 50-51.

com a redução da alíquota para 5%. Em 1756, instituiu-se uma segunda *vingtième*, que veio se somar à primeira, sendo que, entre 1760 e 1763, e, novamente, de 1783 a 1786, houve ainda uma terceira. A tributação da renda perdurou até o advento da Revolução Francesa, em 1789, quando o sistema tributário francês foi radicalmente modificado.

O *dixième* incidia sobre as rendas em geral, sob qualquer forma e de qualquer espécie, inclusive as derivadas de bens imóveis e de negócios, assim como os salários. Aos poucos, porém, algumas categorias de contribuintes foram sendo beneficiadas por isenções, comprometendo seriamente a generalidade do tributo. Assim, com o tempo, tanto a exigência do *dixième* como a da *vingtième* se tornaram arbitrárias, tendo especialmente a *vingtième d'industrie* (vintena da indústria), que incidia sobre a renda decorrente de negócios, se transformado em uma autêntica farsa.. Nos poucos lugares em que a *vingtième d'industrie* era efetivamente arrecadada, quem a pagava não eram os profissionais mas o ofício a que pertenciam (*corps de marchands*), sendo que o montante total do tributo a ser pago era acordado com o Fisco e posteriormente rateado entre os membros da corporação. Como diz Seligman, "o *dixième* e a *vingtième* se transformaram, de fato, em meras sombras ou simulacros de um imposto sobre a renda, sendo que a *vingtième d'industrie* se tornou especial e completamente absurda."¹²

No final do século XVIII, coube à Grã-Bretanha criar seu imposto sobre a renda, mais uma vez premida pelas enormes despesas decorrentes de uma guerra, novamente contra a França, sua eterna grande rival, agora sob o comando de **Napoleão**. Nessa época, a exemplo do que ocorria na maioria dos demais países, a receita pública do

¹² Tradução livre do autor da presente Tese. Texto em inglês, segundo SELIGMAN, op. cit, p. 52-53: " The Tenth and the Twentieth, in fact, became mere shadows or simulacra of an income tax, and the *vingtième d'industrie* especially grew to be completely absurd." (grifos do original.)

Império Britânico provinha basicamente dos tributos incidentes sobre o comércio exterior (*customs*) e sobre a fabricação ou venda de determinadas mercadorias (*excises*), de sorte que a tributação da terra e da produção agrícola, de enorme relevância durante a Idade Média, representava muito pouco. Por outro lado, durante o século XVII, a Inglaterra havia lentamente se industrializado e crescido economicamente, de forma a sobrepujar seus adversários do outro lado do canal da Mancha¹³. Coube ao então Primeiro-Ministro **William Pitt**, "o jovem"¹⁴, o feito de obter que o Parlamento aprovasse, em 1799, a criação do primeiro imposto **progressivo** sobre a renda na História¹⁵. A instituição do imposto britânico sobre a renda foi precedida pela introdução de um novo sistema de tributação introduzido pelo *Aid and Contribution Act*¹⁶, de 1798, mais conhecido como *triple assessment* (tripla tributação). Por tal esquema, os tributos incidentes sobre a propriedade foram agrupados em um só. Os contribuintes foram divididos em três grandes classes. A primeira abrigava as pessoas presumivelmente ricas, e que consumiam, nas palavras do próprio Pitt, "produtos e serviços não-essenciais e luxuriosos."¹⁷. Estes contribuintes tinham o valor do imposto devido no ano anterior multiplicado por um fator que variava de 3,0 (o que deu origem ao nome do sistema)¹⁸ a 5,0, conforme o montante do tributo. Na segunda classe estavam os contribuintes com patrimônio (e renda) razoável, cuja carga tributária relativa ao ano anterior era atualizada com o uso de fator entre 1,25 e 5,0. Finalmente, a

¹³ SELIGMAN, op. cit., p. 53; 57-58.

¹⁴ Denominação usada para distingui-lo de seu pai, com idêntico nome e que também foi Primeiro-Ministro da Grã-Bretanha.

¹⁵ STEINMO, Sven. *Taxation and democracy: Swedish, British, and American approaches to financing the modern state*. New Haven, CT/London, UK: Yale University Press, 1993, p. 53-54. STEINMO afirma ainda, sem fornecer detalhes, que tal progressividade teria durado apenas dois anos. Entretanto, pelo que se depreende de SELIGMAN, op. cit., passim, a progressividade teria permanecido até 1803.

¹⁶ Algo como: "Lei da Ajuda e da Contribuição."

¹⁷ Tradução livre do autor da presente Tese. Texto em inglês, segundo SELIGMAN, op. cit., p. 65: "optional consumptions and luxuries. "

¹⁸ SELIGMAN, op. cit., p. 66.

terceira classe reunia os contribuintes presumivelmente pobres, cuja carga tributária era aumentada entre 10% (fator 1,1) e 100% (fator 2,0).

Apesar de os tributos, agora agrupados, teoricamente incidirem sobre a propriedade, seu valor era determinado com base nos **gastos** do contribuinte durante o ano, os quais, por seu turno, eram correlacionados com sua **renda**. O sistema foi concebido de tal forma que as rendas inferiores a 60 libras anuais eram contempladas com isenção; para as rendas entre 60 e 200 libras/ano, as alíquotas variavam entre 1/120 (cerca de 0,83%) a 1/10 (10%); finalmente, as rendas superiores a 200 libras por ano se sujeitavam à alíquota de (10%).

A lei ainda exortava os contribuintes com renda anual superior a 200 libras a fazerem contribuições voluntárias adicionais (o que justificava o seu nome). Famílias numerosas, a partir de quatro filhos, faziam jus a abatimentos. Assim, apesar de a lei não o reconhecer expressamente como tal, o sistema do *triple assessment* representou, na prática, a introdução do imposto sobre a renda na Grã-Bretanha, ainda que "pela porta lateral", como diz **Charles Adams**¹⁹.

Como o novo sistema não surtiu os efeitos esperados em termos de aumento da receita, configurando, segundo alguns, um autêntico fiasco²⁰, Pitt não teria tido outro recurso senão o de propor ao Parlamento a instituição de um verdadeiro imposto sobre a renda²¹, que, apesar de estar previsto para ser extinto dentro de seis meses após o fim da guerra, continuou a ser cobrado até 1816²², com uma breve interrupção em 1802²³.

¹⁹ ADAMS, op. cit., p. 346. Em inglês: "the income tax came in through the side door."

²⁰ Idem.

²¹ LEVI, op. cit., p. 123.

²² ADAMS, op. cit., p. 346.

²³ LEVI, op. cit., p. 141.

A lei que instituiu o imposto, datada de 9 de janeiro de 1799, continha 124 seções²⁴, distribuídas por 152 páginas, e se revelou tão complexa que o governo se viu obrigado a editar e distribuir um **manual** (certamente o primeiro do gênero na História) visando torná-la inteligível ao público em geral²⁵. O tributo incidia sobre a renda global, originada no país ou não, de todas as pessoas residentes na Grã-Bretanha, além de alcançar também a receita, proveniente de propriedades situadas no país, dos britânicos residentes no exterior. As alíquotas, isenções e abatimentos permitidos eram basicamente os mesmos do *triple assessment*. Em 1802, logo após o término das hostilidades contra os franceses, em face da assinatura do Tratado de Amiens, tendo sido Pitt substituído, como Primeiro-Ministro, por Lord **Sidmouth**, o imposto foi extinto, sendo destruídos todos os registros a ele atinentes²⁶. Todavia, a paz durou pouco: já no ano seguinte as escaramuças com a França reiniciaram, o que obrigou a criação de um novo imposto sobre a renda, basicamente nos mesmos moldes do anterior, ainda que camuflado sob o título de "contribuição sobre ganhos decorrentes da propriedade, profissões, comércio e cargos públicos."²⁷ Essa lei introduziu, em 1803, duas importantes inovações que, até hoje, em maior ou menor grau, são adotadas, em muitos países, na tributação da renda: o **sistema de cédulas** e a **retenção do imposto na fonte**. A lei de 1799 previa a determinação do montante de imposto a pagar a partir da receita global do contribuinte (o que atualmente é conhecido como **sistema global** de tributação da renda). A lei de 1803, por sua vez, estabeleceu que a renda seria classificada, conforme a sua origem, em cédulas distintas, sendo o imposto calculado por cédula. Além disso, a lei determinava que, sempre que

²⁴ As seções, no direito anglo-americano, correspondem aos artigos, no direito brasileiro.

²⁵ SELIGMAN, op. cit., p. 78.

²⁶ ADAMS, op. cit., p. 347; SELIGMAN, op. cit., p. 88.

²⁷ Tradução livre do autor da presente Tese. Título original em inglês, conforme SELIGMAN, op. cit., p. 90: "contribution of the profits arising from property, professions, trades and offices."

possível, o valor do imposto devido seria calculado e retido pela própria fonte pagadora que, posteriormente, o repassaria à Coroa²⁸. Para se ter uma idéia da importância dessas inovações, basta lembrar que o sistema de cédulas foi utilizado em quase todos os países do mundo até há pouco tempo, sendo que a sistemática de retenção do imposto na fonte é largamente empregada até hoje. Em 1806, uma nova lei alterou o sistema de tributação da renda mantendo, porém, a mesma estrutura básica. Em 1816, após a derrota definitiva de Napoleão em Waterloo, a cobrança do imposto foi finalmente extinta pelo Parlamento, que também ordenou a queima, em praça pública, de todos os documentos relativos ao tributo. O *Tax Office*²⁹, no entanto, contrariando as ordens do Legislativo, guardou em sigilo duplicatas dos registros, que só foram trazidas a público em 1932³⁰.

A paz dos contribuintes britânicos contrários à tributação da renda não durou muito. Em 1842, o imposto sobre a renda foi reinstituído na Inglaterra, mediante proposta do então Primeiro-Ministro, Sir **Robert Peel**, desta vez não mais como um “imposto de guerra”, mas como um amargo remédio para combater os avassaladores *deficits* públicos que vinham se acumulando nos últimos anos³¹. A lei de 1842 era uma réplica, quase perfeita, da sua congênere de 1806, com apenas algumas inovações. O sistema cedular e de retenção na fonte foram novamente adotados. Previsto para expirar em três anos, o imposto foi prorrogado, por igual período, em 1845. Em 1848, apesar da intensa campanha contra o tributo, que contou com o apoio de **John Stuart Mill**, o Parlamento aprovou sua prorrogação por mais um triênio³². Em 1851, apesar de o governo haver proposto nova sobrevida de três anos, o Parlamento concedeu-lhe por apenas um. No ano seguinte, o

²⁸ SELIGMAN, op. cit., p. 90.

²⁹ Órgão do governo britânico encarregado da administração tributária.

³⁰ LEVI, op. cit., p. 143.

³¹ STEINMO, op. cit., p. 54; SELIGMAN, op. cit., p. 129.

³² SELIGMAN, op. cit., p. 140-141.

governo foi derrotado em sua tentativa de prorrogação do tributo, o que custou a queda do então *Chancellor of the Exchequer*³³, **Benjamin Disraeli**, e sua substituição por **William Ewart Gladstone**. O imposto foi recriado já em 1853, mediante proposta de Gladstone, que prometeu extingui-lo em sete anos, reduzindo sua alíquota gradativamente. A nova lei trouxe algumas mudanças em relação às suas predecessoras, a começar pela inclusão dos residentes na Irlanda no rol de contribuintes. Apesar das expectativas de todos, e das promessas do governo, a alíquota do imposto não diminuiu com o passar dos anos; ao contrário: aumentou. A razão oficial dessa brutal mudança foi a participação da Grã-Bretanha na assim chamada Guerra da Criméia³⁴, o que onerou os cofres reais. Em 1857, com Gladstone fora do governo, a alíquota do imposto experimentou uma primeira redução, repetida no ano seguinte. Em 1859, porém, com Gladstone novamente no comando das finanças públicas, e em pleno período de paz, a alíquota foi novamente elevada. Quando 1860 chegou, o imposto sobre a renda estava de tal forma arraigado à vida dos britânicos que sua extinção sequer foi discutida³⁵. Nas décadas seguintes, apesar de, de tempos em tempos, voltar à tona a possibilidade de se extinguir a tributação da renda na Grã-Bretanha, esta foi se consolidando cada vez mais.

Os historiadores de modo geral concordam que Gladstone realmente não desejava que o imposto sobre a renda fosse um tributo permanente. Há quem diga, como o faz Charles Adams, que Gladstone inclusive apostava que a conexão entre a tributação –

³³ Cargo no governo britânico equivalente, no Brasil, a Ministro de Estado da Fazenda.

³⁴Evento que se desenrolou entre 1853 e 1856 e no qual a Rússia enfrentou uma coalizão formada por França, Grã-Bretanha, Sardenha e Império Otomano, conforme ALT, Gary. (Ed.) *Microsoft Encarta Encyclopedia*. Estados Unidos: Microsoft, 2000. 1 CD-ROM

³⁵ SELIGMAN, op. cit., p. 156.

odiada pelas pessoas – e as guerras, ajudaria a arrefecer a tendência natural do ser humano em guerrear e, nesse passo, colaboraria para a manutenção da paz³⁶.

A verdade é que, à medida que outros países também instituíram seus impostos sobre a renda, a situação na Grã-Bretanha foi se tornando irreversível. A progressividade, que havia sido adotada nos primórdios do tributo, em 1798, com a *triple assessment*, somente voltou a ser implementada, desta feita em caráter permanente, em 1910³⁷. Frise-se que, segundo Seligman³⁸, grande parte do sucesso em que a tributação da renda na Grã-Bretanha se constituiu, pelo menos até a primeira década do século XX, se deve às **alíquotas razoáveis** adotadas, que até então **não haviam ultrapassado a marca de 6% (sic)**. Além disso, o caráter **não inquisitorial** da imposição do tributo no Reino Unido, ao contrário do que ocorria, por exemplo, na Prússia³⁹, também contribuiu significativamente para sua aceitação pelos súditos de Sua Majestade⁴⁰.

Na França, apesar da extinção da *vingtième* e da *capitation* com o advento da Revolução de 1789, a renda continuou a ser tributada, embora de forma indireta⁴¹, pelos impostos incidentes sobre⁴²: a) a propriedade de bens imóveis (*contribution foncière*), cobrado sobre a produção presumida da terra e sobre o valor locatício dos imóveis edificadas; b) sobre os negócios (*patentes*), e sobre a propriedade pessoal (*contribution personnelle et mobilière*) correspondente a três dias de salário do contribuinte.

³⁶ ADAMS, op. cit., p. 351.

³⁷ SELIGMAN, op. cit., p. 207.

³⁸ SELIGMAN, op. cit., p. 216.

³⁹ SELIGMAN, op. cit., p. 271-272.

⁴⁰ SELIGMAN, op. cit., p. 215-216.

⁴¹ ADAMS, op. cit., p. 355.

⁴² SELIGMAN, op. cit., p. 273-274.

De acordo com Charles Adams, a tributação "sobre a renda" na França pós-Revolução obedecia aos seguintes princípios⁴³:

- 1º o tributo incidia sobre o **bem** que gerava a renda e não sobre a **pessoa** que a percebia; i. é, as características individuais do contribuinte não eram tomadas em consideração;
- 2º a base de cálculo do tributo era **estimada**, ou seja, não correspondia necessariamente à renda efetiva do contribuinte mas à média da receita gerada por um determinado tipo de bem durante certo período;
- 3º em consequência do princípio anterior, não se levavam em conta os **signos presuntivos de riqueza** do contribuinte; além disso, a idéia de o contribuinte prestar qualquer tipo de declaração periódica era simplesmente intolerável, uma vez que era vista como uma interferência injustificável na privacidade do cidadão.

A França veio a adotar um autêntico imposto sobre a renda, nos moldes de seu congênere britânico, apenas já durante a Primeira Guerra Mundial⁴⁴, após décadas de muitas tentativas fracassadas e inúmeros e calorosos debates no Parlamento⁴⁵.

Nos Estados germânicos⁴⁶, ao longo do século XIX, as antigas formas de tributação, que incidiam basicamente sobre a produção e o consumo, foram paulatinamente se transformando em impostos sobre a renda⁴⁷. Assim é que em Baden, desde 1820, já

⁴³ ADAMS, op. cit., p. 355.

⁴⁴ Idem.

⁴⁵ SELIGMAN, op. cit., p. 273-328.

⁴⁶ Em 1815, foi constituída a assim chamada Confederação Germânica, integrada por 39 Estados independentes, sob a hegemonia da Prússia e da Áustria, conforme ALMANAQUE ABRIL 2000. Brasil: Abril Multimídia, 2000. 1 CD-ROM.

⁴⁷ SELIGMAN, op. cit., p. 224.

existia um **imposto sobre classes**⁴⁸, com alíquotas progressivas, que incidia sobre salários e pensões, onerando assim principalmente a população mais pobre. O governo da Saxônia, por sua vez, criou, em 1834, um tributo incidente, ainda que de forma indireta, sobre a renda das empresas e das pessoas (*gewerke und personalsteuer*), com exceção, nesse último caso, dos rendimentos provenientes da terra, sujeitos à exação própria⁴⁹.

Em 1848, foram instituídos autênticos impostos sobre a renda na Bavária, em Hesse e em Bremen. Na Prússia, apesar de os movimentos em favor da tributação da renda haverem se iniciado em 1842, com a candente defesa de **Benda**, esta efetivamente teve início em 1851, com a criação do **imposto sobre classes e sobre a renda classificada** (*klassen und klassifizierte einkommensteuer*)⁵⁰. Na verdade, esse tributo tinha caráter *dúplice*: operava ao mesmo tempo como um imposto sobre as classes e como um tributo sobre a renda. O valor do imposto incidente sobre a renda era, em princípio, fixo em *thalers*⁵¹, de acordo com a classe de renda, não podendo ultrapassar 3% do rendimento total anual do contribuinte. Em 1874, a Saxônia finalmente instituiu seu imposto sobre a renda, o qual passou a ser exigido a partir de 1878⁵², no que foi imitada por Baden em 1884⁵³. Em 1891, a Prússia adotou um imposto geral sobre a renda, em substituição ao sistema instituído em 1851⁵⁴. O novo imposto prussiano incidia sobre os rendimentos decorrentes de quatro categorias de fontes: capital; bens imóveis; comércio e indústria; e ocupações lucrativas em geral. Ganhos relativos a heranças, doações, apólices de seguro de vida,

⁴⁸ Em inglês: "class tax", conforme SELIGMAN, op. cit., p. 236; a denominação em alemão não é informada.

⁴⁹ SELIGMAN, op. cit., p. 233.

⁵⁰ Em inglês: "class and classified income tax", de acordo com SELIGMAN, op. cit., p. 239.

⁵¹ Unidade monetária utilizada, à época, em diversos Estados germânicos, conforme WEBSTER'S NEW WORLD DICTIONARY & THESAURUS. 1998. Versão 2.0. Macmillan Publishers. Copyright 1998 por Accent Software International. 1 CD-ROM.

⁵² SELIGMAN, op. cit., p. 245.

⁵³ SELIGMAN, op. cit., p. 248.

⁵⁴ SELIGMAN, op. cit., p. 250.

venda esporádica de bens imóveis e outras situações similares não eram considerados rendas mas acréscimos ao capital em si⁵⁵. Algumas deduções da renda bruta eram permitidas. Tanto os rendimentos como as despesas eram classificados em **fixos e variáveis**⁵⁶ (*feststehende und unbestimmte*). A unidade tributável era a família, i. é, a renda tributável incluía a da esposa, exceto quando esta não vivia com o marido, e as dos filhos. As rendas inferiores a 900 marcos por ano gozavam de isenção e, a partir deste patamar, estavam sujeitas a um valor de imposto fixo, em marcos, de acordo com a respectiva faixa. A alíquota máxima aplicável era de 4% para as rendas anuais acima de cem mil marcos. As maiores novidades introduzidas pela lei de 1891 diziam respeito às normas administrativas. Os agentes do fisco prussiano deveriam listar, anualmente, as pessoas presumivelmente sujeitas ao imposto. Além disso, os contribuintes estavam obrigados a declarar seus rendimentos anualmente, o que até então não era regra geral na tributação da renda, inclusive em outros países. Como era de se esperar, a exigência da declaração anual de renda causou intensa polêmica mas foi, aos poucos, assimilada⁵⁷. O novo sistema de tributação da renda introduzido na Prússia se revelou um grande sucesso e logo se difundiu entre os demais Estados germânicos⁵⁸. Conforme anota Seligman, as principais distinções entre os sistemas prussiano e britânico eram duas⁵⁹:

- 1^a) Na Prússia, a quantificação e arrecadação do imposto eram feitas pelos agentes do fisco, com base na declaração anual prestada pelo contribuinte; no Reino Unido, conforme já visto, inexistia, à época, a figura da

⁵⁵ Vide, sobre este tema, o item 1.3 deste Capítulo.

⁵⁶ Em inglês: "fixed and uncertain", conforme SELIGMAN, op. cit., p. 251.

⁵⁷ SELIGMAN, op. cit., p. 255.

⁵⁸ SELIGMAN, op. cit., p. 259.

⁵⁹ SELIGMAN, op. cit., p. 270-271.

declaração periódica de rendimentos, sendo o tributo recolhido basicamente na fonte.

2^a) Os métodos administrativos de fiscalização e de recolhimento do imposto na Prússia eram muito mais rígidos e severos do que na Grã-Bretanha⁶⁰.

Nas palavras de Seligman:

“Em nenhum outro lugar a burocracia é tão poderosa. Em nenhum outro lugar o povo é tão dócil perante as autoridades. Em nenhum outro país do mundo seria possível impor um procedimento tão inquisitorial quanto o que nós sabemos ser usual na Prússia. E, mesmo com todos estes métodos rigorosos e severos, é duvidoso dizer que a fraude e a evasão fiscais são sensivelmente menores que na Inglaterra”.⁶¹

Também Charles Adams enfatiza o caráter "opressivo" do sistema de tributação da renda prussiano.

A partir principalmente da experiência britânica, a tributação da renda rapidamente se expandiu mundo afora. Na Itália, a instituição de um imposto sobre a renda, em 1864, foi uma das primeiras providências tomadas após a unificação. Nos Estados Unidos, depois de uma curta experiência durante a Guerra Civil, o imposto federal sobre a renda foi instituído em 1913⁶².

Em 1914, já havia tributação da renda em, pelo menos, os seguintes países⁶³: Estados Unidos, Grã-Bretanha, Áustria, Itália, Espanha, Bélgica, Suécia, Noruega,

⁶⁰ ADAMS, op. cit., p. 352.

⁶¹ Tradução livre do autor da presente Tese. Texto em inglês, segundo SELIGMAN, op. cit., p. 271-272: "In no other place is the bureaucracy so powerful. Nowhere else are the people so meek in the face of officialdom. In no other country of the world would it be possible to enforce so inquisitorial a procedure as we have learned to be customary in Prussia. And even with all these rigorous and stringent methods, it is questionable, to judge from the fiscal results, whether the frauds and evasions are appreciably less than in England."

⁶² O imposto federal sobre a renda das pessoas físicas nos Estados Unidos será estudado no Capítulo 3.

⁶³ SELIGMAN, op. cit., p. 329, n. 1.

odiada pelas pessoas – e as guerras, ajudaria a arrefecer a tendência natural do ser humano em guerrear e, nesse passo, colaboraria para a manutenção da paz³⁶.

A verdade é que, à medida que outros países também instituíram seus impostos sobre a renda, a situação na Grã-Bretanha foi se tornando irreversível. A progressividade, que havia sido adotada nos primórdios do tributo, em 1798, com a *triple assessment*, somente voltou a ser implementada, desta feita em caráter permanente, em 1910³⁷. Frise-se que, segundo Seligman³⁸, grande parte do sucesso em que a tributação da renda na Grã-Bretanha se constituiu, pelo menos até a primeira década do século XX, se deve às **alíquotas razoáveis** adotadas, que até então **não haviam ultrapassado a marca de 6% (sic)**. Além disso, o caráter **não inquisitorial** da imposição do tributo no Reino Unido, ao contrário do que ocorria, por exemplo, na Prússia³⁹, também contribuiu significativamente para sua aceitação pelos súditos de Sua Majestade⁴⁰.

Na França, apesar da extinção da *vingtième* e da *capitation* com o advento da Revolução de 1789, a renda continuou a ser tributada, embora de forma indireta⁴¹, pelos impostos incidentes sobre⁴²: a) a propriedade de bens imóveis (*contribution foncière*), cobrado sobre a produção presumida da terra e sobre o valor locatício dos imóveis edificadas; b) sobre os negócios (*patentes*), e sobre a propriedade pessoal (*contribution personnelle et mobilière*) correspondente a três dias de salário do contribuinte.

³⁶ ADAMS, op. cit., p. 351.

³⁷ SELIGMAN, op. cit., p. 207.

³⁸ SELIGMAN, op. cit., p. 216.

³⁹ SELIGMAN, op. cit., p. 271-272.

⁴⁰ SELIGMAN, op. cit., p. 215-216.

⁴¹ ADAMS, op. cit., p. 355.

⁴² SELIGMAN, op. cit., p. 273-274.

De acordo com Charles Adams, a tributação "sobre a renda" na França pós-Revolução obedecia aos seguintes princípios⁴³:

- 1º o tributo incidia sobre o **bem** que gerava a renda e não sobre a **pessoa** que a percebia; i. é, as características individuais do contribuinte não eram tomadas em consideração;
- 2º a base de cálculo do tributo era **estimada**, ou seja, não correspondia necessariamente à renda efetiva do contribuinte mas à média da receita gerada por um determinado tipo de bem durante certo período;
- 3º em consequência do princípio anterior, não se levavam em conta os **signos presuntivos de riqueza** do contribuinte; além disso, a ideia de o contribuinte prestar qualquer tipo de declaração periódica era simplesmente intolerável, uma vez que era vista como uma interferência injustificável na privacidade do cidadão.

A França veio a adotar um autêntico imposto sobre a renda, nos moldes de seu congênere britânico, apenas já durante a Primeira Guerra Mundial⁴⁴, após décadas de muitas tentativas fracassadas e inúmeros e calorosos debates no Parlamento⁴⁵.

Nos Estados germânicos⁴⁶, ao longo do século XIX, as antigas formas de tributação, que incidiam basicamente sobre a produção e o consumo, foram paulatinamente se transformando em impostos sobre a renda⁴⁷. Assim é que em Baden, desde 1820, já

⁴³ ADAMS, op. cit., p. 355.

⁴⁴ Idem.

⁴⁵ SELIGMAN, op. cit., p. 273-328.

⁴⁶ Em 1815, foi constituída a assim chamada Confederação Germânica, integrada por 39 Estados independentes, sob a hegemonia da Prússia e da Áustria, conforme ALMANAQUE ABRIL 2000. Brasil: Abril Multimídia, 2000. 1 CD-ROM.

⁴⁷ SELIGMAN, op. cit., p. 224.

existia um **imposto sobre classes**⁴⁸, com alíquotas progressivas, que incidia sobre salários e pensões, onerando assim principalmente a população mais pobre. O governo da Saxônia, por sua vez, criou, em 1834, um tributo incidente, ainda que de forma indireta, sobre a renda das empresas e das pessoas (*gewerke und personalsteuer*), com exceção, nesse último caso, dos rendimentos provenientes da terra, sujeitos à exação própria⁴⁹.

Em 1848, foram instituídos autênticos impostos sobre a renda na Bavária, em Hesse e em Bremen. Na Prússia, apesar de os movimentos em favor da tributação da renda haverem se iniciado em 1842, com a candente defesa de **Benda**, esta efetivamente teve início em 1851, com a criação do **imposto sobre classes e sobre a renda classificada** (*klassen und klassifizierte einkommensteuer*)⁵⁰. Na verdade, esse tributo tinha caráter *dúplice*: operava ao mesmo tempo como um imposto sobre as classes e como um tributo sobre a renda. O valor do imposto incidente sobre a renda era, em princípio, fixo em *thalers*⁵¹, de acordo com a classe de renda, não podendo ultrapassar 3% do rendimento total anual do contribuinte. Em 1874, a Saxônia finalmente instituiu seu imposto sobre a renda, o qual passou a ser exigido a partir de 1878⁵², no que foi imitada por Baden em 1884⁵³. Em 1891, a Prússia adotou um imposto geral sobre a renda, em substituição ao sistema instituído em 1851⁵⁴. O novo imposto prussiano incidia sobre os rendimentos decorrentes de quatro categorias de fontes: capital; bens imóveis; comércio e indústria; e ocupações lucrativas em geral. Ganhos relativos a heranças, doações, apólices de seguro de vida,

⁴⁸ Em inglês: "class tax", conforme SELIGMAN, op. cit., p. 236; a denominação em alemão não é informada.

⁴⁹ SELIGMAN, op. cit., p. 233.

⁵⁰ Em inglês: "class and classified income tax", de acordo com SELIGMAN, op. cit., p. 239.

⁵¹ Unidade monetária utilizada, à época, em diversos Estados germânicos, conforme WEBSTER'S NEW WORLD DICTIONARY & THESAURUS. 1998. Versão 2.0. Macmillan Publishers. Copyright 1998 por Accent Software International. 1 CD-ROM.

⁵² SELIGMAN, op. cit., p. 245.

⁵³ SELIGMAN, op. cit., p. 248.

⁵⁴ SELIGMAN, op. cit., p. 250.

venda esporádica de bens imóveis e outras situações similares não eram considerados renda mas acréscimos ao capital em si⁵⁵. Algumas deduções da renda bruta eram permitidas. Tanto os rendimentos como as despesas eram classificados em **fixos e variáveis**⁵⁶ (*feststehende und unbestimmte*). A unidade tributável era a família, i. é, a renda tributável incluía a da esposa, exceto quando esta não vivia com o marido, e as dos filhos. As rendas inferiores a 900 marcos por ano gozavam de isenção e, a partir deste patamar, estavam sujeitas a um valor de imposto fixo, em marcos, de acordo com a respectiva faixa. A alíquota máxima aplicável era de 4% para as rendas anuais acima de cem mil marcos. As maiores novidades introduzidas pela lei de 1891 diziam respeito às normas administrativas. Os agentes do fisco prussiano deveriam listar, anualmente, as pessoas presumivelmente sujeitas ao imposto. Além disso, os contribuintes estavam obrigados a declarar seus rendimentos anualmente, o que até então não era regra geral na tributação da renda, inclusive em outros países. Como era de se esperar, a exigência da declaração anual de renda causou intensa polêmica mas foi, aos poucos, assimilada⁵⁷. O novo sistema de tributação da renda introduzido na Prússia se revelou um grande sucesso e logo se difundiu entre os demais Estados germânicos⁵⁸. Conforme anota Seligman, as principais distinções entre os sistemas prussiano e britânico eram duas⁵⁹:

- 1^a) Na Prússia, a quantificação e arrecadação do imposto eram feitas pelos agentes do fisco, com base na declaração anual prestada pelo contribuinte; no Reino Unido, conforme já visto, inexistia, à época, a figura da

⁵⁵ Vide, sobre este tema, o item 1.3 deste Capítulo.

⁵⁶ Em inglês: "fixed and uncertain", conforme SELIGMAN, op. cit., p. 251.

⁵⁷ SELIGMAN, op. cit., p. 255.

⁵⁸ SELIGMAN, op. cit., p. 259.

⁵⁹ SELIGMAN, op. cit., p. 270-271.

declaração periódica de rendimentos, sendo o tributo recolhido basicamente na fonte.

2ª) Os métodos administrativos de fiscalização e de recolhimento do imposto na Prússia eram muito mais rígidos e severos do que na Grã-Bretanha⁶⁰.

Nas palavras de Seligman:

“Em nenhum outro lugar a burocracia é tão poderosa. Em nenhum outro lugar o povo é tão dócil perante as autoridades. Em nenhum outro país do mundo seria possível impor um procedimento tão inquisitorial quanto o que nós sabemos ser usual na Prússia. E, mesmo com todos estes métodos rigorosos e severos, é duvidoso dizer que a fraude e a evasão fiscais são sensivelmente menores que na Inglaterra”.⁶¹

Também Charles Adams enfatiza o caráter "opressivo" do sistema de tributação da renda prussiano.

A partir principalmente da experiência britânica, a tributação da renda rapidamente se expandiu mundo afora. Na Itália, a instituição de um imposto sobre a renda, em 1864, foi uma das primeiras providências tomadas após a unificação. Nos Estados Unidos, depois de uma curta experiência durante a Guerra Civil, o imposto federal sobre a renda foi instituído em 1913⁶².

Em 1914, já havia tributação da renda em, pelo menos, os seguintes países⁶³: Estados Unidos, Grã-Bretanha, Áustria, Itália, Espanha, Bélgica, Suécia, Noruega,

⁶⁰ ADAMS, op. cit., p. 352.

⁶¹ Tradução livre do autor da presente Tese. Texto em inglês, segundo SELIGMAN, op. cit., p. 271-272: "In no other place is the bureaucracy so powerful. Nowhere else are the people so meek in the face of officialdom. In no other country of the world would it be possible to enforce so inquisitorial a procedure as we have learned to be customary in Prussia. And even with all these rigorous and stringent methods, it is questionable, to judge from the fiscal results, whether the frauds and evasions are appreciably less than in England."

⁶² O imposto federal sobre a renda das pessoas físicas nos Estados Unidos será estudado no Capítulo 3.

⁶³ SELIGMAN, op. cit., p. 329, n. 1.

Dinamarca, Suíça, Holanda, Grécia, Luxemburgo, Finlândia, Austrália, Nova Zelândia, Japão, Índia e alguns Estados germânicos, como a Prússia e a Bavária.

A maioria desses países adotava, em linhas gerais, o modelo do imposto britânico, com exceção da Prússia e de outros Estados germânicos, que se utilizavam de sistemática própria. Em 1913, com o advento, em caráter definitivo, do imposto federal sobre a renda nos Estados Unidos, os modelos básicos de tributação da renda que dominaram – e ainda dominam – o cenário mundial, passaram a ser três: o **britânico**, o **germânico** e o **americano**⁶⁴.

Dentre as principais inovações incorporadas pelos sistemas de tributação da renda nas últimas décadas, podem-se destacar três:

1ª) A gradual e parcial mudança do **sistema cedular** para o assim chamado **sistema global** de tributação da renda, no qual as receitas não são discriminadas (em cédulas) segundo a sua fonte, com alíquotas e deduções específicas, mas apuradas de forma globalizada. Na verdade, a grande maioria dos sistemas atuais de tributação da renda é **híbrido**, i. é, apresenta ao mesmo tempo características do antigo sistema de cédulas e de um autêntico sistema global⁶⁵.

2ª) A adoção da modalidade de arrecadação do imposto conhecida por **sistema de pagamento corrente**⁶⁶ ou, pela sigla em inglês **PAYE** (*Pay-As-You-Earn*⁶⁷), em que o imposto é pago à medida em que a renda é auferida. Essa sistemática resulta, de fato, do aperfeiçoamento e da ampliação do antigo método de **retenção do imposto na fonte**, já

⁶⁴ THURONYI, Victor (Ed.) *Tax Law Design and Drafting*. Washington, DC: International Monetary Fund, 1998, v. 2., Introdução, p. XXV.

⁶⁵ BURNS, Lee; KREVER, Richard. Individual Income Tax. In: THURONYI, op. cit., p. 497.

⁶⁶ No Brasil, é mais conhecido por **sistema em bases correntes**.

⁶⁷ Algo como: "Pague a medida em que você (o contribuinte) recebe."

adotado na Grã-Bretanha, como visto, desde o século XIX, e que também foi utilizado nos Estados Unidos, na sua fugaz experiência de tributar a renda durante a Guerra Civil. A novidade, aqui, fica por conta da obrigatoriedade de se recolher periodicamente o imposto relativo às rendas em cujas fontes não há retenção, seja porque a legislação não o prevê⁶⁸, seja porque aquela receita não atinge o valor mínimo para tributação⁶⁹.

3ª) O aumento generalizado das alíquotas que se constitui, sem dúvida, na maior das diferenças que os modernos sistemas de tributação da renda apresentam, em relação aos modelos vigentes até o início do século XX. Como visto, até 1914 a alíquota máxima aplicada ao imposto sobre a renda na Grã-Bretanha foi de 6%. Hoje, como se sabe, as alíquotas utilizadas são substancialmente mais elevadas, o que tem feito com que haja um forte sentimento contrário a essa modalidade tributária, especialmente entre os contribuintes com rendas maiores. Assim, o comentário que Seligman fizera em 1914, de que a tributação da renda, ao menos no Reino Unido, havia sido coroada de pleno êxito em grande medida devido à razoabilidade das alíquotas adotadas⁷⁰, parece não mais fazer sentido. Esse fato teria motivado inclusive o seguinte comentário de Charles Adams:

“Assim, por volta de 1910 o imposto sobre a renda britânica já havia evoluído para o formato que ele apresenta hoje, e este mesmo formato se espalhou pelo mundo com pequenas mudanças reais, exceto pela maior e cada vez maior complexidade e, pela maior e cada vez maior progressividade, até que a 'suavíssima' graduação se tornou brutalmente severa e o consentimento se transformou em extorsão. Em resumo, Dr. Jekyll se tornou Mr. Hyde.”⁷¹

⁶⁸ É o caso no Brasil, v.g., dos aluguéis, assim como dos rendimentos recebidos de pessoas físicas, em geral.

⁶⁹ No Brasil, por exemplo, este valor é de R\$ 900,00 por mês, para o ano-calendário de 2001.

⁷⁰ SELIGMAN, op. cit., p. 216.

⁷¹ Tradução livre do autor da presente Tese. Texto original em inglês, segundo ADAMS, op. cit., p. 360.: "Thus by 1910 British income taxes had evolved in form to where they are today, and the same form has spread throughout the world with little real change except for greater and greater complexity and greater and

Uma outra tendência mundial, cada vez mais em voga na tributação da renda, reside na redução das faixas de renda tributável, usualmente acompanhada do alargamento da **base tributária**, principalmente por meio da redução das isenções e deduções permitidas. Essas medidas consistiram, por exemplo, na *pièce de résistance* da reforma tributária ocorrida nos Estados Unidos em 1986⁷² e, não por acaso, vêm sendo enfaticamente recomendadas pelo Fundo Monetário Internacional – FMI aos países em desenvolvimento em geral e, em especial, àqueles que têm recebido alguma espécie de auxílio da instituição⁷³. Na visão do Fundo, o número de faixas de renda tributável não deve ser superior a três, com uma alíquota máxima não excedente a 40%⁷⁴. A redução da progressividade do imposto se justificaria, na ótica do FMI e dos autores que defendem essa idéia, pela constatação de que um número excessivo de faixas, com alíquota máxima alta, revelar-se-ia contraproducente, uma vez que estimularia a evasão tributária e produziria decisões econômicas distorcidas, nocivas ao país, gerando perdas de receita tributária⁷⁵. Vê-se, assim, que a progressividade, que tem sido uma das características mais marcantes da tributação da renda, e que ainda é adotada pela maioria – senão pela totalidade – dos países, está sob séria ameaça.

greater progression, until the 'quite gentle' graduations have become brutally severe, and consent has evolved into extortion. In short, Dr. Jekyll has become Mr. Hyde."

⁷² A Reforma Tributária Americana de 1986 é abordada no Capítulo 3, itens 3.2 e 3.4.

⁷³ BURNS; KREVER, op. cit., p. 547; ZEE, Howell. *Technical Assistance on Tax Policy: A Review*. IMF Working Paper. International Monetary Fund. Fiscal Affairs Department. Tax Policy Division. Washington, DC: IMF, 1993, p. 5-6; 12-13.

⁷⁴ ZEE, op. cit., p. 5.; TANZI, Vito; ZEE, Howell H. *Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries*. IMF Working Paper WP/00/35. Washington, DC: International Monetary Fund, 2000, p. 15-16.

⁷⁵ Idem. BURNS; KREVER, op. cit., p. 547, defendem o ponto-de-vista segundo o qual quanto menos progressivo for o imposto sobre a renda das pessoas físicas, menor será a tendência de os contribuintes migrarem de faixa de renda, com prejuízos à arrecadação.

1.2 O imposto sobre a renda no Brasil

No Brasil, conforme ensina Aliomar Baleeiro, os primeiros estudos e projetos visando a criação de um imposto sobre a renda datam do século XIX⁷⁶. Entre os diversos homens públicos que defenderam a introdução da tributação da renda em terras brasileiras destacam-se os Viscondes de Jequitinhonha e de Ouro Preto, o Barão do Rosário, o Conselheiro Lafayette e Ruy Barbosa.

A primeira Constituição brasileira, a de 1824, silenciou a respeito da discriminação das competências tributárias entre os governos central, das províncias, dos municípios e das vilas, uma vez que o poder fiscal se concentrava na pessoa do Imperador⁷⁷. Em suma, segundo afirma Rubens Gomes de Sousa⁷⁸, “a Constituição imperial de 1824 mantinha muito pouco sobre tributação e absolutamente nada sobre tributos provinciais e locais. As Províncias figuravam no orçamento imperial simplesmente como dotações de despesas.”

A primeira Constituição republicana, por seu turno, preocupada com o modelo de Estado federal que implantou, cuidou de discriminar com clareza as competências tributárias da União (art. 7º) e dos Estados (art. 9º). Quanto aos tributos de competência dos Municípios, a Carta de 1891 foi absolutamente omissa, deixando assim aos Estados a tarefa de regular a matéria⁷⁹.

⁷⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro* 10. ed. Revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 180.

⁷⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de, op. cit., v.1., p. 119.

⁷⁸ SOUSA, Rubens Gomes de. O sistema tributário federal. In: *O sistema fazendário*. Brasília: Ministério da Fazenda, 1963, p. 10.

⁷⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de, *Compêndio de Direito Tributário*, v.1., p. 130.

Já a Carta de 1934 explicitou os tributos, inclusive os impostos, que os Municípios poderiam instituir (art. 13, par. 2^o), a exemplo do que fez com respeito à União (art. 6^o) e aos Estados (art. 8^o), além de prever a criação de impostos residuais (art. 10, VII) e a cobrança de contribuição de melhoria, pela União, Estados ou Municípios (art. 124).

A Constituição de 1946 prosseguiu nessa mesma linha, adotando, porém, uma discriminação de competências tributárias dotada de maior rigidez, na medida em que utilizou terminologia tecnicamente mais precisa, inclusive no tocante aos *nomen juris* dos tributos elencados⁸⁰.

A situação foi substancialmente modificada com a Emenda Constitucional 18, de 1^o de dezembro de 1965, já durante o regime militar implantado a partir de abril de 1964. Essa Emenda, no dizer de **Bernardo Ribeiro de Moraes**⁸¹, “trouxe ao país uma autêntica reforma tributária, fazendo revisão e mudança completas no antigo sistema tributário”. Tal afirmativa revela-se plenamente consoante à realidade: desde 1891, a discriminação das competências tributárias, nas Constituições brasileiras, vinha mantendo a mesma estrutura básica, com pequenas modificações. Um dos grandes méritos do sistema tributário nacional introduzido pela Emenda 18/65 foi, sem dúvida, a adoção de critério econômico para classificação dos impostos, i. é, discriminou-os com referência às suas bases econômicas, facilitando-lhes assim a operacionalização. Entretanto, a maior virtude da reforma tributária operada pela Emenda 18/65 talvez tenha sido a de permitir que o princípio federativo pudesse ser efetivamente implementado⁸², na medida em que as competências tributárias dos entes federativos restaram explicitadas.

⁸⁰ MORAES, op. cit., p. 142.

⁸¹ MORAES, op. cit., p. 153.

⁸² MARTINS, Ives Gandra, Sistema..., p. 21, lembra que “a Federação, portanto, constituiu-se no primeiro elemento escultor do sistema (tributário nacional.)”

A Constituição de 1967, por sua vez, tanto em sua redação original como na que lhe foi dada pela Emenda 1/69, não promoveu alterações de vulto no sistema preconizado pela Emenda 18/65.

No que tange à tributação da renda, muito embora a Constituição de 1891 não a tenha expressamente previsto, permitiu sua instituição, pela União e pelos Estados, pela via da competência concorrente e cumulativa⁸³. Não obstante as tentativas levadas a cabo por **Augusto Montenegro, L. Bulhões e Mário Brant**, apenas em 1923 se logrou criar um imposto federal sobre a renda. Apesar de estar previsto na Lei 4.625, de 31 de dezembro de 1922, que dispunha sobre o orçamento para o exercício seguinte, o imposto somente foi instituído em 31 de dezembro de 1923, pela Lei 4.783, igualmente orçamentária⁸⁴. O primeiro Regulamento do imposto foi aprovado pelo Decreto 16.581, de 4 de setembro de 1924⁸⁵.

Durante muitos anos, o imposto sobre a renda brasileiro adotou o modelo cédular tradicional. Inicialmente, os rendimentos tributáveis eram classificados em quatro categorias ou cédulas, às quais a Lei orçamentária de 31 de dezembro de 1924 acresceu mais uma. Segundo Baleeiro, os rendimentos eram "classificados em categorias e tributados proporcionalmente. A soma dos rendimentos constituía a renda bruta, que, depois de certas deduções, sofria o imposto complementar progressivo."⁸⁶

⁸³ Esta competência estava prevista no art. 12, do seguinte teor: " Art. 12 - Além das fontes de receita discriminadas nos arts. 7o. e 9o., é lícito à União, como aos Estados, cumulativamente ou não, criar outras quaisquer, não contraindo o disposto nos arts. 7o., 9o. e 11, n. 1."

⁸⁴ CARVALHO, A. A. Contreiras de. *Doutrina e Aplicação do Direito Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, [196?], p. 349.

⁸⁵ Idem. Todavia, segundo BALEEIRO, op. cit., p. 180, o primeiro Regulamento do imposto somente teria sido editado em 1926.

⁸⁶ BALEEIRO, op. cit., p. 180.

Em 1988, a Lei 7.713, de 22 de dezembro, introduziu a sistemática de apuração mensal do imposto devido pelas pessoas físicas e suprimiu a classificação de rendimentos em cédulas, adotando o assim chamado **sistema global de apuração**, ainda que não em sua forma pura⁸⁷. As alíquotas aplicáveis ao IRPF passaram a ser apenas duas: 10% e 25%, em substituição às diversas alíquotas até então vigentes, que variavam de 3% a 55%. A Lei 9.250, de 26 de dezembro de 1995, alterou as alíquotas para 15% e 25%, as quais vigoraram durante os anos-calendários de 1996 e 1997. A partir de 1998, as alíquotas aplicáveis passaram a ser 15% e 27,5%, em decorrência do disposto na Lei 9.532/97, alterada pela Lei 9.887/99.

As modificações introduzidas pela Lei 7.713/88 conferiram maior simplicidade à sistemática de apuração e declaração do imposto, mas comprometeram seriamente o caráter pessoal e, por conseguinte, o respeito ao princípio da capacidade contributiva⁸⁸.

A partir do ano-calendário de 1989, a tributação da renda das pessoas físicas passou a obedecer o assim chamado **sistema em bases correntes**, versão nacional do *Pay-As-You-Earn* já adotado em outros países.

1.3 O conceito de renda

Desde os primórdios da tributação da renda, uma questão que tem desafiado os juristas, economistas e todos aqueles envolvidos nesta temática é: **o que é renda?** Ou melhor, **o que é renda para fins de sua tributação?** **Rubens Gomes de Sousa** costumava

⁸⁷ Conforme será visto no item 3 do Capítulo 2, a sistemática atualmente empregada pelo IRPF brasileiro revela-se híbrida, apresentando algumas características do antigo sistema cedular ao lado de outras típicas de um autêntico sistema global.

⁸⁸ Neste sentido: MACHADO, op. cit, p. 254. Nos Capítulos 2 e 5 desta Tese esta questão será melhor analisada.

citar a definição de imposto sobre a renda atribuída a um Juiz inglês, segundo a qual esse seria “o imposto que incide sobre a renda”⁸⁹. Para Sousa, apesar de tal assertiva se mostrar tautológica, serve para evidenciar que, em matéria de tributação, renda é aquilo que a lei define como tal. Por óbvio, o legislador se apóia, ou ao menos deveria fazê-lo, nas ciências econômicas, já que renda é um fenômeno precipuamente econômico. Há quem entenda até que a lei não pode definir como renda aquilo que as ciências econômicas não consideram renda ou proventos de qualquer natureza⁹⁰. A razão parece estar com esses doutrinadores, especialmente em sistemas tributários, como o brasileiro, ditos **rígidos**, i. é, em que a Constituição delimita as competências tributárias das diversas pessoas políticas. Nessa linha de raciocínio, se a Constituição brasileira permite que a União (e somente esta) institua imposto **sobre a renda e proventos de quaisquer naturezas**, evidentemente a lei tributária não pode denominar de renda ou provento aquilo que, segundo as ciências econômicas, não pode ser considerado nem um nem outro. É certo que, em havendo mais de um conceito, como de fato há, para renda e provento, o legislador pode escolher dentre esses aquele(s) que bem entender⁹¹. O que não pode é tributar o que, indubitavelmente, não é renda ou provento, sob pena de desrespeitar a Constituição ou seja, a vontade da Nação. A assertiva de Rubens Gomes de Sousa há que ser vista, assim, com reservas.

Dentre as dificuldades que a tributação da **renda** dos indivíduos apresenta, se destaca aquela atinente à distinção entre **renda e capital** (ou **patrimônio**). Aliás, o breve histórico visto no item 1.1 deste Capítulo trouxe tais dificuldades a lume. Uma das

⁸⁹ SOUSA, Rubens Gomes de. A evolução do conceito de rendimento tributável. *Revista de Direito Público*. v. 14, out./dez./1970, p. 339-346.

⁹⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 26.

⁹¹ Neste sentido: MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 250.

primeiras tentativas de se diferenciar essas duas categorias com maior precisão foi levada a cabo na Alemanha por **Hermann e Schmoller**, na segunda metade do século XIX, com a noção de **disponibilidade**, segundo a qual somente configuraria renda a parcela de riqueza de que seu titular pudesse dispor, sem prejudicar o capital⁹². Assim, a renda não seria uma parte do capital, dele extraída, mas antes algo novo, um *plus*, produzido a partir do capital mas que com este não se confunde. Dessa idéia de disponibilidade, ensina Rubens Gomes de Sousa, se depreende que a renda, para se sujeitar à tributação, deve obedecer também à **periodicidade (ou regularidade)**, ou seja, deve ser capaz de, pelo menos potencialmente, se reproduzir de tempos em tempos, em intervalos pré-determinados⁹³. Assim, um acréscimo de riqueza que não pudesse ser renovado, sem destruição do principal, configuraria capital e não renda. O exemplo clássico é o dos recursos minerais que, uma vez extraídos do solo, o desfalcam, ao contrário dos produtos agrícolas, em geral renováveis.

Contreiras de Carvalho lembra, com apoio no economista germânico **Federico von Kleinwachter**, que os primeiros registros do vocábulo **renda** em escritos alemães datam do século XVI⁹⁴. Como a palavra alemã para renda (*einkommen*) significa literalmente "entrar dentro" ou, numa versão mais livre, "algo que vem de fora", originariamente – e durante muito tempo – foi entendida como sendo algo que, vindo de fora, ingressa na economia⁹⁵. Assim, costuma-se dizer que, segundo essa visão clássica,

⁹² SOUSA, op. cit., p.340.

⁹³ Idem.

⁹⁴ CARVALHO, op. cit., p. 343.

⁹⁵ Idem. Neste sentido: SOUSA, op. cit., p. 341.

Robinson Crusóe não auferia renda alguma em sua ilha, uma vez que vivia isolado, sem contato com o mundo exterior⁹⁶.

Já no apagar das luzes do século XIX, surge a teoria de **Georg Schanz**, segundo a qual renda era todo aumento do potencial econômico do titular, entre dois momentos quaisquer, independentemente da sua origem⁹⁷. Essa idéia seria retomada mais tarde por **Haig e Simons**, conforme ver-se-á a seguir. Em contraposição à amplitude do conceito de Schanz, **Cohn e Neumann** conceberam a **teoria da fonte**⁹⁸, que se caracteriza por definir renda em razão da sua origem (ou fonte). Segundo essa teoria, nem todo acréscimo do patrimônio de alguém seria renda, mas apenas se fosse, ao menos em tese, renovável periodicamente. **Irving Fisher** viria a, em certa medida, corroborar a teoria da fonte, ao defender que renda é a expressão monetária global das vantagens (no sentido mais amplo possível) que o titular obtém de seu patrimônio, em um dado período, deduzida dos valores reinvestidos, i. é, da poupança realizada nesse mesmo lapso temporal⁹⁹. O resultado dessa subtração, conforme se percebe, nada mais é senão o **consumo** do titular no período considerado. Assim, para Fisher, que parece ter-se apoiado nas idéias de **John Stuart Mill**¹⁰⁰, a renda de alguém, durante um certo período, se confundiria com o consumo dessa pessoa, durante o mesmo período. Essa tese, também defendida por **Luigi Einaudi**, na Itália¹⁰¹, costuma ser juridicamente sustentada sob o argumento de que a inclusão da poupança na base de cálculo do imposto sobre a renda acarretaria bitributação, salvo se o posterior consumo (dos valores poupados) não fosse tributado. Para Rubens Gomes de

⁹⁶ SOUSA, op. cit., p. 341.

⁹⁷ SOUSA, op. cit., p. 340.

⁹⁸ Em alemão: *quellentheorie*, de acordo com SOUSA, op. cit., p. 340.

⁹⁹ SELIGMAN, op. cit., p. 679-680; SOUSA, op. cit., p. 340.

¹⁰⁰ GROVES, Harold M. *Tax Philosophers: two hundred years of thought in Great Britain and the United States*. Madison, WI: University of Wisconsin Press, 1974, p. 34-35.

¹⁰¹ SELIGMAN, op. cit., p. 679; SOUSA, op. cit., p. 341.

Sousa, o argumento é frágil, uma vez que se a renda poupada (ou reinvestida) se converte em capital, a tributação futura do seu consumo implicaria, em verdade, tributação de uma **nova** renda, decorrente da capitalização originária.

Portanto, na concepção clássica de renda vigente até as primeiras décadas do século XX, podia-se identificar algumas características marcantes. Para **Allix e Lecercle**, por exemplo, estas eram três: a **periodicidade**, a **existência de uma fonte duradoura** e a **exploração organizada desta fonte pelo titular da renda**¹⁰². **Jèze**, por seu turno, embora aceitasse os dois primeiros requisitos como obrigatórios, via o terceiro como dispensável¹⁰³. Com o passar do tempo porém, esses supostos atributos da renda foram se revelando inadequados à realidade sócio-econômica¹⁰⁴.

A periodicidade e a exigência de uma fonte permanente desde logo se revelaram requisitos extremamente frágeis. Com efeito, se boa parte, talvez até a maior, dos rendimentos, tanto das pessoas físicas como das jurídicas, é periódica, i. é, capaz de se renovar de tempos em tempos, e provém de fonte duradoura, não há dúvida de que existem outros rendimentos que não obedecem a essas peculiaridades, tais como, v.g.: o resgate de ações, a liquidação de apólices de seguro de vida, as indenizações por infrações contratuais (cláusulas penais); prêmios em sorteios, etc. Tais ingressos no patrimônio do indivíduo, certamente não periódicos, nem por isso deixam de configurar renda pelos critérios econômicos usualmente aceitos hoje em dia e também pela legislação de muitos países. Gize-se que o requisito de periodicidade, atualmente não mais exigido, se referia à **fonte** e não à **renda** em si. Com efeito, como bem lembra **Bulhões Pedreira**, a noção de renda está

¹⁰² BALEEIRO, op. cit., p. 182.

¹⁰³ Idem.

¹⁰⁴ SOUSA, op. cit., p. 341.

intimamente ligada à idéia de período de tempo, na medida em que a soma dos rendimentos pessoais auferidos durante certo lapso temporal é que configura aquela¹⁰⁵.

Quanto ao terceiro elemento, a exploração organizada da fonte pelo titular dos rendimentos, não se pode, na verdade, lhe atribuir um papel fundamental, uma vez que a natureza da fonte não é relevante para definir a receita que dela decorre como renda ou como capital, conforme já visto.

As teorias clássicas sobre renda foram sendo paulatinamente substituídas, a partir das primeiras décadas do século XX, pelas concepções desenvolvidas pelos economistas **Robert M. Haig** e **Henry C. Simons**. Haig formulou seu conceito de renda em 1921¹⁰⁶, enquanto Simons o fez em 1938¹⁰⁷. Para Haig, renda era "o valor monetário do aumento líquido do poder econômico de um indivíduo entre dois momentos."¹⁰⁸ Já Simons definiu renda pessoal como sendo "a soma algébrica do valor de mercado do consumo e da variação do patrimônio entre o início e o final do período em questão."¹⁰⁹ Ou seja: segundo Simons, a renda seria o resultado obtido pela adição do consumo durante o período considerado à riqueza ao final deste, descontando-se a riqueza no início do lapso temporal¹¹⁰.

¹⁰⁵ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: JUSTEC, 1971, p. 2-3.

¹⁰⁶ HAIG, R. M. The Concept of Income. In: HAIG, R. M. (Ed.) *The Federal Income Tax*. New York, NY: [s. n.], 1921, cap. I. apud SIMONS, Henry C. *Personal Income Taxation: the definition of income as a problem of fiscal policy*. 6th. tir. Chicago, IL: University of Chicago Press, 1970, p. 61.

¹⁰⁷ SIMONS, op. cit., p. IV.

¹⁰⁸ Tradução livre do autor da presente Tese. Texto original em inglês, apud SIMONS, op. cit., p. 61: "Income is the money value of the net accretion to one's economic power between two points in time."

¹⁰⁹ Tradução livre do autor da presente Tese. Texto original em inglês, conforme SIMONS, op. cit., p. 50: "Personal income may be defined as the algebraic sum of (1) the market value of rights exercised in consumption and (2) the change in the value of the store of property rights between the beginning and the end of the period in question."

¹¹⁰ SIMONS, op. cit., p. 50.

Conforme se observa, os conceitos de Haig e de Simons, embora apresentados de forma distinta, não revelam incompatibilidade entre si e na verdade se completam, tendo, por isso mesmo, gerado o assim chamado **conceito ou critério de Haig-Simons**, usualmente formulado com o seguinte teor: "renda é o valor monetário do **aumento líquido do poder de consumo** de um indivíduo durante um determinado período. É igual ao montante efetivamente consumido durante o período somado aos acréscimos patrimoniais líquidos."¹¹¹ (Grifos apostos.) De acordo com esse critério, todas as fontes de aumento **potencial** do consumo devem ser incluídas no conceito de renda, independentemente da forma como o consumo ocorreu e também do fato de este ter efetivamente ocorrido ou não¹¹². Por outro lado, todas as eventuais diminuições do potencial de consumo do indivíduo devem ser excluídas de sua renda, como por exemplo, as despesas que este teve para auferi-la. Para Haig-Simons, a origem da renda é irrelevante, i. é, todos os rendimentos do contribuinte devem ser tratados da mesma forma, sem atentar para sua fonte. Em razão de o conceito de renda de Haig-Simons haver alargado sobremaneira o campo de incidência tradicional dos impostos sobre a renda, costuma-se dizer, na doutrina, que aquele critério gerou uma **base tributária compreensiva** (*comprehensive tax base – CTB*).¹¹³

O critério de Haig-Simons popularizou-se com a publicação, em 1938, da obra clássica de Henry Simons, *Personal Income Taxation*, e goza de enorme prestígio ainda

¹¹¹ Tradução livre do autor da presente Tese. Texto original em inglês, segundo ROSEN, Harvey S. *Public Finance*. 4th. ed. New York, NY: Irwin/McGraw-Hill, 1995, p. 360-361: "Income is the money value of the net increase to an individual's power to consume during a period. This is equal to the amount actually consumed during the period plus net additions to wealth."

¹¹² ROGERS, Diane Lim. Federal income tax policy: issues of distribution and equity. In: HILDRETH, W. Bartley; RICHARDSON, James A. *Handbook on taxation*. New York, NY: Marcel Dekker, 1999, p. 581.

¹¹³ EDGAR, Tim. The concept of taxable consumption and the deductibility of expenses under an ideal personal income tax base. In: KREVER, Richard. (Ed.) *Tax Conversations*. [S. l.]: Kluwer Law International, 1997, p. 294; BITTKER, Boris I. A comprehensive tax base as a goal of income tax reform. In: BITTKER, Boris I. et. al. *A Comprehensive Income Tax Base? A debate*. Branford, CT: Federal Tax Press, 1968, p. 1.

hoje entre economistas e formuladores de política tributária¹¹⁴, apesar de não estar infenso a críticas, principalmente quanto à sua extrema amplitude¹¹⁵. Com efeito, segundo o conceito de Haig-Simons, a renda de um indivíduo abrangeria os acréscimos patrimoniais decorrentes de heranças e doações; no entanto, com raras exceções, os impostos sobre a renda não incidem sobre tais ingressos, que são submetidos à imposição tributária própria. Por outro lado, os assim chamados rendimentos **psíquicos** ou **imateriais**¹¹⁶, representados pela economia que seu titular faz ao se utilizar de bens e/ou serviços próprios, também deveriam ser considerados renda, à luz do critério de Haig-Simons. Assim, quem habita em imóvel próprio auferiria uma renda representada pelo valor locatício do bem, assim como quem prepara sua própria alimentação ou limpa sua própria casa perceberia um rendimento igual aos valores mensais que poupou, etc. A doutrina americana usualmente se refere a esse fenômeno como *imputed income*¹¹⁷ (**renda imputada** ou **atribuída**). Como regra geral, esses rendimentos não são tributados, devido às óbvias dificuldades operacionais¹¹⁸, apesar de a sua não tributação poder comprometer, ao menos em algumas hipóteses, o princípio da igualdade ou isonomia¹¹⁹.

¹¹⁴ EDGAR, op. cit., p. 294.

¹¹⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Os conceitos de renda e de patrimônio* (efeitos da correção monetária insuficiente no imposto de renda.) Belo Horizonte: Del Rey, 1992, p. 21.

¹¹⁶ BALEEIRO, op. cit., p. 183.

¹¹⁷ ASIMOV, op. cit., p. 5.

¹¹⁸ EDGAR, op. cit., p. 300. Neste sentido: BURNS; KREVER, op. cit., p. 531-532.

¹¹⁹ Por exemplo, se um pedreiro constrói uma casa para alguém pagará imposto sobre os honorários que receber; entretanto, se este mesmo pedreiro construir sua própria casa nada pagará a título de imposto sobre a renda representada pelo dinheiro que economizou. Por outro lado, um empregado de uma fábrica, por exemplo, submete 100% de seu salário à incidência do imposto. Neste caso, o princípio da igualdade tributária teria sido mal ferido, uma vez que o empregado da fábrica pagaria imposto sobre a íntegra da remuneração pelo seu trabalho, ao passo que o pedreiro não.

Apesar das críticas, conforme observa Rubens Gomes de Sousa, a concepção de Haig-Simons, ao superar a eterna questão da distinção entre renda e capital, representou um notável avanço na evolução do conceito de renda. Segundo suas palavras:

"Já não se trata de opor uma ao outro, mas de associá-los numa concepção cíclica em que são ao mesmo tempo causa e efeito, o que se pode exprimir dizendo que a renda é um estágio formativo do capital e reciprocamente."¹²⁰

A exclusão dos gastos realizados com vistas à obtenção da própria renda, noção ínsita ao conceito de Haig-Simons, cujo núcleo central consiste no aumento **líquido** do poder de consumo do indivíduo, justifica algumas das deduções da renda bruta permitidas pelas legislações da maioria dos países que tributam a renda. Assim, o abatimento das despesas relacionadas com o exercício profissional, por exemplo, se revela absolutamente necessário, sob pena de se tributar aquilo que apenas aparentemente é renda mas de fato não o é, na medida em que não representa aumento do potencial de consumo do contribuinte. Essa assertiva encontra guarida também no pensamento de **Stanley S. Surrey**, para quem tributar a renda significa tributar os ganhos líquidos de alguém¹²¹.

A dedutibilidade de alguns gastos realizados pelo contribuinte está intimamente relacionada com o que, na doutrina, especialmente a americana, se convencionou denominar de **consumo tributável** (*taxable consumption*)¹²². A idéia geral é a de que, em princípio, todo o consumo do contribuinte durante o período considerado deve ser taxado. Os itens de despesas dedutíveis se apresentariam então como exceções a essa regra, cujas

¹²⁰ SOUSA, op. cit., p. 341.

¹²¹ SURREY, Stanley S. *Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures*. Cambridge, MA: Harvard University Press, 1974, p. 15-24.

¹²² EDGAR, op. cit., passim.

justificativas, na doutrina, variam de autor para autor e também conforme a natureza do gasto.

Assim é que o Professor de Harvard **William D. Andrews**, por exemplo, admite que tanto as despesas com **saúde** quanto as doações para fins **caritativos** sejam deduzidas da renda bruta, para fins de tributação, embora por razões bem distintas¹²³.

Para Andrews, a dedutibilidade das assim chamadas despesas médicas (em sentido lato) se justificaria pelo fato de que um **sistema ideal** de tributação da renda deveria levar em conta as diferenças quanto ao **bem-estar** dos contribuintes, e não apenas quanto à sua capacidade contributiva. As despesas médicas revelariam com grande fidelidade tais diferenças, uma vez que o bem-estar do indivíduo está intimamente ligado ao seu estado de saúde. Assim, se dois contribuintes têm a mesma renda mas um deles não goza de boa saúde, este último não estaria no mesmo estágio de bem-estar material em que se encontra o contribuinte saudável. Para **Tim Edgar**, o fundamento nuclear da dedutibilidade das despesas médicas, na ótica de Andrews, residiria em seu **caráter involuntário**¹²⁴. Em outras palavras: os gastos médicos não se caracterizam como autêntico consumo (tributável) porquanto ninguém realiza tais despesas porque quer mas por absoluta necessidade.

O argumento não nos parece convincente. As despesas com moradia, alimentação, higiene e transporte, por exemplo, também são igualmente necessárias e nem por isso são dedutíveis, ao menos sob a legislação da maioria dos países. A nós parece que a justificativa invocada por Andrews, qual seja a da diferenciação do bem-estar material, é mais aceitável, porque calcada nos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. A

¹²³ ANDREWS, William D. Personal Deductions in a Ideal Income Tax. *Harvard Law Review*.. v. 86, p. 346.

¹²⁴ EDGAR, op. cit., p. 307-308.

igualdade tributária poderia ser aqui invocada porque o fato de um contribuinte necessitar de mais cuidados médicos do que outro implica que ambos não se encontram em situação equivalente, o que exige tratamento diferenciado. Já a capacidade contributiva também merece ser citada uma vez que, ao nosso ver, esta não pode ser medida apenas pela renda (bruta) do indivíduo mas deve levar em conta gastos extraordinários em que este é obrigado a incorrer, como é o caso das despesas médicas.

A dedutibilidade das despesas com saúde também pode, a nosso sentir, ser vista como uma forma indireta de o Estado arcar, ainda que apenas parcialmente, com os ônus decorrentes do atendimento médico-hospitalar à população, mormente quando a Constituição, a exemplo da brasileira, assim o determina¹²⁵. Essa medida, no entanto, se revela paliativa e discriminatória, à medida que exclui do benefício as famílias de renda inferior ao limite mínimo para fins de tributação¹²⁶.

Finalmente, também é possível incluir as despesas médicas (nesse caso, apenas as realizadas com o próprio contribuinte) entre aquelas necessárias à geração da renda, principalmente quando esta é proveniente do trabalho.

Quanto às doações caritativas, Andrews entende que merecem ser excluídas da base de cálculo do imposto sobre a renda porquanto seriam despesas que não visam o bem-estar, a satisfação, apenas do contribuinte (ou de seus familiares) mas da coletividade como um todo. Como tais despesas visam o interesse coletivo, o contribuinte não teria como

¹²⁵ A Constituição brasileira, em seu art. 196, reza que "a saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante medidas políticas, sociais e econômicas que visem ... ao acesso universal igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação."

¹²⁶ Tal discriminação poderia ser evitada ou, ao menos minimizada, com a adoção de medidas como a distribuição gratuita de medicamentos aos mais pobres, às expensas do Estado.

evitá-las¹²⁷ e, nesse passo, não configurariam verdadeiro consumo (tributável). O argumento parece procedente, principalmente se as doações caritativas feitas pelo contribuinte forem vistas como complementares à função (social) do Estado, a quem caberia, em princípio, a manutenção das atividades de assistência social¹²⁸.

De outro lado, também há quem advogue a dedutibilidade apenas das despesas relacionadas com a produção da renda tributada. É o caso do já mencionado Professor Stanley S. Surrey, ex- Secretário-Assistente do Tesouro (americano) para Política Tributária, para quem essas deduções, por ele denominadas de "**despesas tributárias**" (*tax expenditures*), configuram verdadeiros subsídios governamentais e, nesse passo, deveriam constar do orçamento federal anual¹²⁹. A idéia de Surrey acabou vingando e se transformou em lei nos EUA, em 1974¹³⁰. O orçamento dos Estados Unidos para o ano de 1999 define despesas tributárias como sendo: "perdas de receita decorrentes de benefícios previstos na legislação tributária federal, tais como exclusões, isenções, deduções, créditos, diferimentos ou alíquotas reduzidas."¹³¹

Apesar de o conceito de despesas tributárias ter sido bem aceito, de modo geral, pela doutrina e inclusive nos meios políticos, não está imune a críticas. Destas, podem-se destacar três¹³²:

¹²⁷ Não por acaso, Andrews (op. cit, p. 346 e s.) as denomina de *non-preclusive expenses*, algo como "despesas inevitáveis" (tradução livre do autor da presente Tese.)

¹²⁸ No Brasil, por exemplo, a seguridade social, que compreende as ações nas áreas da saúde, da assistência social e da previdência social, compete aos Poderes Públicos e à Sociedade (Constituição, art. 194, *caput*.)

¹²⁹ SURREY, op. cit., p. 18.

¹³⁰ ANDREWS, William D. *Basic Federal Income Taxation*. 5th. ed. New York, NY: Aspen Law & Business, 1999, p. 402.

¹³¹ Tradução livre do autor da presente Tese. Texto original em inglês, segundo ANDREWS, op. cit., p. 402: "revenue losses due to preferential provisions of the Federal tax laws, such as special exclusions, exemptions, deductions, credits, deferrals, or tax rates."

¹³² ROSEN, op. cit., p. 378-379.

- a) Surrely parte da premissa de que se a dedutibilidade de alguma despesa fosse supressa, o valor integral desta passaria a ser tributado, ou seja, o contribuinte continuaria incorrendo naquele gasto mesmo sem o benefício, o que não parece provável;
- b) a elaboração da lista das deduções permitidas nem sempre obedece a critérios bem definidos, o que repercute no orçamento das despesas tributárias;
- c) o governo não teria o direito de considerar que a parcela da renda do contribuinte não tributada (por força das deduções) constituiria um subsídio (e portanto um favor do Estado).

Por outro lado, a restrição da dedutibilidade às despesas necessárias à geração da renda presume que os gastos efetuados pelo contribuinte se classificam em apenas duas categorias¹³³:

- a) despesas imprescindíveis à produção dos seus rendimentos; e
- b) despesas que visam apenas sua satisfação pessoal (ou a de seus familiares) e, por conseguinte, envolvem o consumo de recursos econômicos para a satisfação de desejos pessoais.

No entanto, boa parte dos gastos efetuados pelos indivíduos se revestiria, de fato, de natureza dúplice, i. é, objetivaria, ao mesmo tempo, a produção de renda e a satisfação pessoal¹³⁴. Entre os exemplos de despesas de caráter dúplice costuma-se citar aquelas relacionadas com vestuário, alimentação, transporte, comunicações, etc.

¹³³ EDGAR, op. cit., p. 311.

¹³⁴ EDGAR, op. cit., p. 309.

Tim Edgar sugere que as despesas do contribuinte sejam classificadas em quatro categorias, a saber¹³⁵:

- a) despesas necessárias à produção da renda (dedutíveis);
- b) despesas pessoais não-dedutíveis;
- c) despesas pessoais dedutíveis, uma vez que indiretamente relacionadas com a geração da renda; e
- d) despesas pessoais dedutíveis, apesar de não terem nenhuma conexão com a geração da renda. Neste caso, a dedutibilidade se justificaria por razões de política estatal, tais como: reduzir distorções do sistema tributário, estimular o cumprimento das obrigações tributárias e induzir determinados comportamentos.

Outro **conceito de renda** que gozou de grande prestígio no século XX, de espectro mais restrito que o de Haig-Simons, foi o adotado, durante certo tempo, pela Suprema Corte americana, segundo o qual renda é "o ganho derivado do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, estando aí incluídos os lucros decorrentes de vendas ou da conversão de bens de capital ..."¹³⁶. De acordo com essa definição, a renda teria caráter **remuneratório**, seja pelo trabalho realizado, seja pelo emprego de capital ou, ainda, pela combinação dos dois. Nessa linha, receitas com caráter tipicamente **indenizatório**, isto é, que visam apenas repor o patrimônio do indivíduo à situação anterior, não seriam tributáveis. O ganho tributável, por seu turno, pode ser em pecúnia ou em espécie, ou seja, em bens ou serviços. No entanto, esse conceito, por ter se revelado muito restrito, não

¹³⁵ EDGAR, op. cit., p. 310-311.

¹³⁶ *Eisner v. Macomber*, 252 U.S. 189.(1920.)

compreendendo receitas inesperadas¹³⁷, como o cancelamento de débitos ou o recebimento de prêmios de loterias, acabou sendo abandonado pela Suprema Corte dos EUA¹³⁸. O direito positivo brasileiro acolheu essa concepção mas a ampliou, de forma a abranger também os proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não decorrentes do capital, do trabalho ou da combinação de ambos¹³⁹.

Uma questão de vital importância, em sede de tributação da renda, é a que diz respeito à necessidade, ou não, de a renda ter sido **realizada**. Ou seja, questiona-se se, para que um acréscimo patrimonial seja considerado renda, basta que ocorra ou é preciso que o seu titular efetivamente possa dele dispor, de forma que seu potencial de consumo tenha sido efetivamente aumentado. Um dos exemplos clássicos de rendimento não realizado é o representado pela distribuição gratuita de ações que as sociedades fazem a seus acionistas, em decorrência do aumento do capital social: enquanto o acionista não convertesse essa mais-valia em pecúnia, pela venda das ações, ele não teria auferido renda. Rubens Gomes de Sousa discorda desse entendimento. Sousa sustenta, com apoio nos ensinamentos do italiano **Quarta**, que a **realização** da renda, i. é, a verificação, efetiva ou potencial, de um acréscimo patrimonial, não se confunde com sua **separação**, ou seja, a possibilidade de se dispor desse acréscimo independente e separadamente do capital que o gerou¹⁴⁰. Nessa ótica, a **realização** da renda configuraria a aquisição de sua **disponibilidade econômica**; ao passo que sua **separação**, a aquisição da sua **disponibilidade jurídica**. Como, para Sousa, o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição da disponibilidade econômica, ele

¹³⁷ Conhecidas no direito americano como *windfalls*.

¹³⁸ ASIMOV, Michael R. *Income Tax I*. 19th. ed. In: SNYDER, Elizabeth L. (Ed.) *Gilbert Law Summaries*. Chicago, IL, 1998, p. 3.

¹³⁹ Código Tributário Nacional, art. 43.

¹⁴⁰ SOUSA, op. cit., p. 344.

conclui que, uma vez realizada a renda, ainda que não separada do capital que a produziu, estará sujeita à tributação¹⁴¹.

Outra parece ser a posição de **Hugo de Brito Machado**, para quem a disponibilidade econômica decorreria do **recebimento** do valor que vem a se acrescentar ao patrimônio do contribuinte, enquanto a disponibilidade jurídica consistiria no simples **crédito** desse valor, do qual o contribuinte passaria a dispor juridicamente, embora ainda não lhe estivesse em mãos¹⁴².

Tema igualmente polêmico em sede de tributação da renda é o atinente ao tratamento a ser dispensado aos **ganhos de capital**, ou seja aos rendimentos gerados pelo capital, principalmente financeiro, de alguém; em outras palavras, aos investimentos financeiros em geral. Há países em que os ganhos de capital são tributados normalmente, i. é, recebem o mesmo tratamento outorgado aos demais rendimentos; há outros em que essa modalidade de renda não é taxada e, finalmente, há outros – que parecem constituir a maioria – em que os rendimentos provenientes do capital recebem um tratamento dito preferencial, sujeitando-se a alíquotas inferiores à regra geral. Embora, sob o ponto-de-vista teórico, seja extremamente difícil negar-se o caráter de renda aos ganhos de capital, principalmente sob a égide de fórmulas como a de Haig-Simons, considerações de política econômica e mesmo de política fiscal recomendam que tais rendimentos sejam tributados de forma diferenciada. Tais considerações levam em conta não apenas as dificuldades de ordem prática relacionadas com a exigência do imposto em si mas também, e principalmente, as conseqüências econômicas que podem advir de uma tributação nos

¹⁴¹ Sintomaticamente, o Código Tributário Nacional brasileiro, do qual Sousa foi um dos autores (BALEIRO, op. cit., p. 12-14), considera fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de quaisquer natureza a aquisição da sua disponibilidade econômica ou jurídica (art. 43.)

¹⁴² MACHADO, op. cit., p. 251.

mesmos moldes dos demais ganhos individuais. De modo geral, tem-se argumentado que a não outorga de tratamento mais favorável aos ganhos de capital inibe a realização de novos investimentos por parte do investidor/contribuinte¹⁴³, provocando o assim chamado efeito *lock-in*¹⁴⁴. Assim, a solução que tem sido adotada pela legislação de muitos países, talvez até a maioria destes, é a de tributar os ganhos de capital a uma alíquota inferior às utilizadas para os demais rendimentos.

Observa-se, assim, que inexistente um único conceito de renda para fins de tributação da renda, apesar da inegável hegemonia do assim chamado critério de Haig-Simons o qual, contudo, não tem sido, como regra geral, integralmente adotado pela legislação dos países em que há imposto sobre a renda.

¹⁴³ CUNNINGHAM, Nel B.; SCHENK, Deborah. H. The Case for a Capital Gains Preference. *Tax Law Review*.v. 48, p. 319-380, passim.

¹⁴⁴ Algo como "enclausuramento" (tradução livre do autor da presente Tese.)

CAPÍTULO 2

PERFIL ATUAL DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS NO BRASIL

2.1 O IRPF¹⁴⁵ e a Constituição

2.1.1 Uma visão geral

As Constituições brasileiras, desde a primeira Carta republicana, a de 1891, vêm cuidando de **discriminar** a competência tributária, i. é, a aptidão para criar tributos, de cada ente político do Estado brasileiro. Tal discriminação é feita mediante a **delimitação do campo de incidência**¹⁴⁶ dos tributos cuja instituição compete a cada entidade, sem se preocupar em lhes atribuir *nomem juris*¹⁴⁷. Para tanto, o constituinte arrola as **situações materiais** que servirão de suporte para a incidência tributária¹⁴⁸. No âmbito da competência federal, *e.g.*, essas situações são: importação de produtos estrangeiros; exportação, para o

¹⁴⁵ Neste Capítulo, o imposto sobre a renda das pessoas físicas será representado pela sigla "IRPF" ou pelas expressões "imposto sobre a renda" e "imposto".

¹⁴⁶ Hugo de Brito Machado prefere denominar de **âmbito constitucional** de cada imposto, que consistiria no "fato, ou o conjunto de fatos, ou a situação de fato, que a Constituição descreve na norma em que atribui a cada uma das pessoas jurídicas competência para a respectiva instituição." (MACHADO, *op. cit.*, p. 230.)

¹⁴⁷ Por exemplo, a denominação legal conferida pelos Estados ao imposto previsto no art. 155, I, não é uniforme. Aliás, o próprio Código Tributário Nacional, em seu art. 4o., inciso I, deixa claro que a denominação do tributo é aspecto de menor importância.

¹⁴⁸ Neste sentido: AMARO, *op. cit.*, p. 95.

exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; renda e proventos de qualquer natureza; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários; propriedade territorial rural; e grandes fortunas (Constituição, art. 153, *caput*). Vê-se que algumas dessas situações se encontram melhor explicitadas (como a “importação de produtos estrangeiros”) do que outras (v.g. “produtos industrializados”, o que, a rigor, não é situação mas antes uma espécie de bem). Gize-se que o constituinte não se preocupou em descrever o(s) fato(s) gerador(es) dos impostos de competência (privativa) de cada ente político, porquanto tal tarefa foi outorgada à lei complementar¹⁴⁹. A Carta se limita a delinear o campo de incidência do tributo, mediante a indicação das situações materiais que servirão de suporte ao exercício da competência tributária pelos entes políticos, os quais deverão àquelas se cingir. Assim, não pode o Município, por exemplo, tributar a propriedade de veículos automotores, porquanto sua competência, em sede de tributação da propriedade, se restringe a dos imóveis urbanos. Em outras palavras: a pessoa política pode, em princípio, sempre respeitando o disposto na lei complementar, tributar **menos** do que a Constituição lhe permite porém nunca, **mais**. Registre-se porém que a Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000, mais conhecida como “Lei da Responsabilidade Fiscal”, prevê, em seu art. 11, penalidades fiscais para o ente político que não instituir e arrecadar todos os impostos de sua competência¹⁵⁰.

Frise-se ainda que a exegese dos dispositivos constitucionais que versam a discriminação das competências (privativas) para instituir impostos (arts. 153 a 156) deve

¹⁴⁹ Constituição, art. 146, III, *a*.

¹⁵⁰ “Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos.”

ser feita de forma sistêmica, partindo-se da premissa de que, se determinadas situações foram alocadas na esfera de poder de um ente, não podem estar, ao mesmo tempo, no âmbito de outro¹⁵¹. O desenho do campo de incidência constitucional dos tributos não depende, entretanto, apenas das situações arroladas nos dispositivos da Lei Maior que explicitam as competências tributárias mas, também, das **imunidades** e dos demais princípios constitucionais aplicáveis. Assim é que, embora a leitura isolada do art. 153 leve à conclusão de que a renda das instituições de educação sem fins lucrativos se sujeita ao imposto federal, uma análise conjunta desse dispositivo e do art. 150, VI, *c* e parágrafo 4o. deixa claro não haver incidência do tributo nessa hipótese, desde que satisfeitas as exigências constitucionais e legais.

Esta preocupação do constituinte, de discriminar as competências tributárias, visa, primordialmente, a segurança do contribuinte ou seja, objetiva que este conheça, *a priori*, **quais** tributos lhe podem ser exigidos e por **quem**. Por outro lado, colabora com a convivência pacífica entre as entidades políticas, conferindo maior eficácia ao **princípio federativo**. Roque Antonio Carrazza preleciona, com apoio em Hans Kelsen, que convivem harmonicamente neste princípio (o federativo) a **ordem jurídica global** (o Estado brasileiro) e as **ordens jurídicas parciais**, a saber, a **central** (a União) e as **periféricas** (Estados, Distrito Federal e Municípios)¹⁵².

A Carta de 1988 manteve-se fiel à tradição republicana de repartição e explicitação das competências tributárias, colaborando destarte para tornar o sistema

¹⁵¹ Neste sentido: DERZI, op. cit., p. 20. Observe-se que a possibilidade de incidência simultânea de IPI e de ICMS está expressamente contemplada na Constituição, em seu art. 155, par. 2º, XI. Da mesma forma, a exigência de ICMS juntamente com os impostos sobre importação ou exportação, conforme o caso, está expressamente prevista na Lei Maior (art. 155, par. 2º IX, *a* e X, *a*.)

¹⁵² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 88.

tributário brasileiro um dos mais **rígidos** de que se tem notícia¹⁵³. Com efeito, as linhas-mestras do sistema tributário nacional foram traçadas pelo legislador constituinte, deixando-se para o legislador infraconstitucional a importante tarefa de lhe dar forma final, por meio de lei complementar, a qual deve dispor sobre, entre outros temas relevantes, lançamento, crédito, prescrição e decadência, além de, relativamente aos impostos, definir seus respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes¹⁵⁴.

A Constituição cuida da competência para a instituição de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza em seu art. 153, inciso III e parágrafo 2º, do seguinte teor, *verbis*:

"Art. 153 – Compete à União instituir impostos sobre:

III – renda e proventos de qualquer natureza;

Parágrafo 2º – O imposto previsto no inciso III:

I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;"¹⁵⁵

Vê-se que, apesar de a Constituição não explicitar o(s) fato(s) gerador(es) do imposto sobre a renda – o que aliás não é sua função mas da lei complementar – cuidou de traçar o **desenho do campo de incidência** do tributo, como o fez relativamente a todos os demais nela discriminados.

¹⁵³ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário*. Texto preparado para o V Curso de Especialização em Direito Tributário. São Paulo: PUCSP, 1974. Apesar de Ataliba estar se referindo à Constituição de 1967/69, a assertiva se amolda, à perfeição, à Carta de 1988.

¹⁵⁴ Constituição, art. 146, III.

¹⁵⁵ O inciso II do art. 153, expressamente revogado pelo art. 17. da Emenda Constitucional no. 20, de 15/12/98, dispunha sobre a imunidade, ao imposto sobre a renda, dos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão recebidos por pessoas com idade superior a 65 anos e cuja renda total fosse exclusivamente de rendimentos do trabalho.

Assim, a revelação do campo de incidência do IRPF exige a exegese sistêmica da Carta como um todo, priorizando-se o art. 153, inciso I, que contém o núcleo de tal campo (renda e proventos de qualquer natureza), os demais dispositivos que veiculam as competências tributárias, e as normas que versam as imunidades e os princípios diretores da tributação.

Nesse sentido parece militar também o entendimento de **Zuudi Sakakihara**, para quem, *verbis*:

“O que a Constituição faz, na verdade, é um amplo balizamento conceitual, submetendo a renda e os proventos ao princípio geral da capacidade contributiva, e aos princípios específicos da generalidade, universalidade e progressividade, além de excluir de qualquer conceito que venha a ser adotado, certas situações que privilegiou com imunidades.”¹⁵⁶

A perfeita compreensão do perfil atual do imposto sobre a renda no Brasil passa destarte e necessariamente pelo exame dos mais importantes princípios constitucionais tributários albergados na Carta de 1988, cujo rol é de difícil precisão. Na verdade, a própria distinção entre **regras** e **princípios** tem sido alvo de acirrada polêmica¹⁵⁷. A Constituição de 1988 colabora, de certa forma, para a incerteza quanto aos princípios tributários insculpidos no seu texto. Com efeito, apesar de o capítulo I do título VI contemplar uma seção, a I, dedicada, precipuamente, aos “princípios gerais” tributários, a grande maioria dos princípios constitucionais tributários, segundo a doutrina dominante, estaria na seção II (“**Das limitações ao poder de tributar**”) havendo, ainda, alguns espargidos pelas demais seções desse capítulo. Assim, estão insculpidos, v.g., na seção II, os princípios conhecidos como da legalidade, da

¹⁵⁶ SAKAKIHARA, Zuudi. In: FREITAS (Org.), op. cit., p. 43.

¹⁵⁷ Veja-se, a respeito, LEONETTI, Carlos Araújo. Natureza vinculante das normas programáticas. In: DOBROWOLSKI, Silvio. (Org.) *A Constituição no mundo globalizado*. Florianópolis: Diploma Legal, 2000, p. 205-224.

isonomia, da irretroatividade, da anterioridade e da uniformidade. Já os princípios aplicáveis, especificamente, aos impostos estão previstos nas demais seções. É o caso dos princípios da generalidade, universalidade e progressividade, que devem informar o imposto sobre a renda (seção III).

Feitas essas ressalvas, abordar-se-ão, a seguir, alguns dos princípios constitucionais que, ao nosso sentir, mais se afeiçoam ao imposto sobre a renda, sempre com os olhos postos no escopo principal desta Tese.

2.1.2 Princípio da legalidade ou da reserva legal

O princípio da legalidade, ou da reserva legal, insculpido no art. 150, I, da Constituição¹⁵⁸ é, na verdade, uma decorrência, ou um desdobramento, do princípio maior segundo o qual *“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”*, expresso no art. 5º, inciso II, da Carta. Por seu turno, é completado por outros dois princípios: o da anterioridade e o da irretroatividade.

Segundo esse princípio, tanto a instituição como a majoração de tributo somente podem ser operadas por lei. A norma parece visar, na verdade, a **segurança jurídica** dos contribuintes contra atos praticados pela Administração Pública com excesso de poderes. Nesse diapasão, a lei é, portanto, ao mesmo tempo o **fundamento** e o **limite** da ação do Poder-Executivo.

Esse postulado é um dos mais antigos na história universal da tributação.

Bernardo Ribeiro de Moraes preleciona que suas origens repousam no antigo **princípio**

¹⁵⁸ “Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

do consentimento antecipado dos tributos pelos súditos, sendo que, nos primórdios da sua aplicação, a concordância era manifestada individualmente e, mais tarde, passou a sê-lo coletivamente¹⁵⁹. Considera-se como marco histórico do princípio do consentimento a *Magna Carta Libertatum*, sancionada pelo rei João Sem Terra, da Inglaterra, em 1215, na cidade de Runnymede. O art. XII da *Carta Magna* consignava (em latim) que “nenhum auxílio ou contribuição se estabelecerá em nosso Reino sem o consentimento de nosso comum Conselho do Reino”¹⁶⁰. Esse princípio é, até hoje, conhecido pela expressão em inglês *no taxation without representation*¹⁶¹. **Sacha Calmon Navarro Coêlho** lembra, citando **Celso Albuquerque Mello**, que a *Magna Carta* foi escrita em latim e mantida neste idioma por mais de duzentos anos, “para que o grosso da população não pudesse invocá-la em sua defesa”, uma vez que fora elaborada, apenas, para garantir os direitos dos senhores feudais de então¹⁶². Com o passar do tempo, a autorização direta dos súditos foi sendo, paulatinamente, substituída pela lei, configurando, assim, o **princípio da legalidade**. Essa nova fase teria como termo inicial a edição do *Bill of Rights*¹⁶³, em 1689, igualmente na Inglaterra. Segundo Moraes, o art. 4º do *Bill of Rights* vedava “toda cobrança de impostos para a Coroa, ou para uso da Coroa, sob o pretexto de prerrogativas, sem o consentimento do Parlamento, por um tempo maior ou modos diferentes dos designados por ele próprio.”¹⁶⁴

¹⁵⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. v. 2., 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 89.

¹⁶⁰ Idem.

¹⁶¹ Em português, algo como: “nenhum tributo sem consentimento” (tradução livre do autor desta Tese.)

¹⁶² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 282.

¹⁶³ Algo como “Lei (ou Declaração) de Direitos.”

¹⁶⁴ MORAES, op. cit., p. 89.

Lembra Luciano Amaro¹⁶⁵ que o princípio da legalidade tributária e **tipicidade**, como ele denomina o instituto, é informado pelos ideais de Justiça e de segurança jurídica. O conteúdo desse princípio não se limita à autorização legislativa para a criação ou majoração de tributo; a lei deve, também, definir todos os aspectos relevantes à cobrança do tributo, de modo a permitir identificar-se **quem** deve pagá-lo (o sujeito passivo), **quanto** (o valor, usualmente indicado pelas respectivas bases de cálculo e alíquota), **a quem** (o sujeito ativo) e à vista de que **atos ou circunstâncias** deverá fazê-lo (o fato gerador)¹⁶⁶. Ou seja, não basta a mera e formal instituição do tributo, com a menção de seu *nomen juris*, para que o requisito da legalidade seja atendido: é preciso que o legislador forneça o exato **perfil** da exação, a fim de que seus limites legais não sejam desrespeitados pela autoridade administrativa. Ou ainda: o princípio da legalidade tributária implica a **reserva absoluta** (e não apenas relativa) da lei¹⁶⁷, como aliás deixa claro o art. 97 do Código Tributário Nacional – CTN¹⁶⁸.

Por óbvio que a “lei” apta à instituição e majoração do tributo é aquela que se revela conforme a Constituição, porquanto uma “lei” inconstitucional lei não é, na medida em que não produz os efeitos esperados. Assim, v.g., se a lei, ao arrolar os fatos geradores do tributo, extrapolar os limites do campo de incidência constitucional do mesmo, revelar-se-á inconstitucional; por conseguinte, não haverá incidência do tributo e conseqüente nascimento da obrigação tributária correspondente.

¹⁶⁵ AMARO, op. cit., p. 109.

¹⁶⁶ Daí a denominação “princípio da legalidade tributária e tipicidade”, utilizada por Amaro.

¹⁶⁷ Neste sentido: AMARO, op. cit., p. 109; CARRAZZA, op. cit., p. 154; 157; COÊLHO, op. cit., p. 285-287; MARTINS, Ives Gandra, *Sistema tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 131-132; MORAES, op. cit., p. 96; XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 17.

¹⁶⁸ Doravante, as referências ao Código Tributário Nacional serão feitas mediante o uso da sigla “CTN.”

Embora a Constituição admita que alguns tributos federais¹⁶⁹, sob condições e dentro de limites previamente fixados pela lei, possam ter suas alíquotas alteradas mediante ato do Poder Executivo, entre aqueles não figura o imposto sobre a renda.

Obviamente, a lei instituidora ou aumentadora do tributo deve ser editada pela respectiva entidade tributante, sob pena de ferimento do princípio maior da Federação (ou princípio federativo¹⁷⁰), insculpido nos arts. 1º, *caput*, e 18, *caput*, da Carta Política e espreado por todo o seu texto¹⁷¹. Assim, no caso do imposto sobre a renda, somente a União detém tal prerrogativa.

Durante muito tempo discutiu-se sobre a possibilidade de se instituir ou majorar tributo através de **medida provisória, com força de lei**: a doutrina, de modo geral, repeliu tal possibilidade, ao argumento de malferir o princípio da legalidade, que exigiria lei em sentido formal e material¹⁷². Com a promulgação da Emenda Constitucional 32, de 11 de setembro de 2001, tais dúvidas foram afastadas, pelo menos no que concerne à criação e à majoração de impostos¹⁷³.

¹⁶⁹ Constituição, art. 153, par. 1o.

¹⁷⁰ CARRAZZA, op. cit., p. 88-102.

¹⁷¹ Rezam os dispositivos citados:

“Art. 1º - A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

Art. 18 – A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.”

¹⁷² Sobre este tema, vide: LEONETTI, Carlos Araújo. *A contribuição de melhoria na Constituição de 1988*. Florianópolis: Diploma Legal, 2000. p. 58-60.

¹⁷³ A Emenda 32/01 conferiu nova redação ao art. 62 da Constituição, que versa a adoção de medidas provisórias, com força de lei. O parágrafo 2º deste dispositivo, então acrescido, dispõe, *verbis*:

“Par. 2º - Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.” BRASIL. Constituição (1988). Emenda Constitucional no. 32, de 11 de setembro de 2001. Altera dispositivos dos arts. 48, 57, 61, 62, 64, 66, 84 e 246 da Constituição Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil03/Constituicao/Emendas/Emc/emc32.htm> Acesso em: 16 set. 2001.

Em decorrência do caráter de **reserva absoluta** da lei, consagrado por este princípio, há que se examinar com muito cuidado as normas tributárias veiculadas pelos **atos normativos** em geral, assim entendidos os atos administrativos praticados pelas autoridades públicas e que têm por escopo regulamentar disposições de lei. No topo da pirâmide formada por tais atos normativos encontra-se o **decreto**, ato privativo do Chefe do Poder Executivo (nos três níveis de governo), que tem por fim a regulamentação de uma lei ou o exercício de alguma de suas outras prerrogativas constitucionais ou legais. Na instância federal, que é a aplicável ao imposto sobre a renda, tal competência está expressa no art. 84, IV, *in fine*, da Constituição¹⁷⁴. A regulamentação das leis tributárias pode ser feita diretamente no corpo do próprio decreto ou em regulamento por aquele aprovado. A regulamentação atualmente em vigor do imposto sobre a renda, por exemplo, está consubstanciada no corpo do Decreto (federal) 3.000, de 26 de março de 1999, mais conhecido como RIR/99¹⁷⁵, e não em regulamento à parte. Em princípio, a regulamentação de tributo deveria se restringir a complementar a lei, preenchendo-lhe as lacunas sem, evidentemente, dispor em contrário ou exorbitar os limites nela fixados. Assim, o conteúdo da regulamentação dever-se-ia limitar àquelas matérias expressamente remetidas pela própria lei ou que de qualquer forma exijam disciplinamento mais minudente, conforme determina o CTN, em seu art. 99. No entanto, é comum, ao menos no Brasil, que a "regulamentação" de um tributo se apresente como uma autêntica consolidação da

¹⁷⁴ Constituição, art. 84, IV:

" Art. 84 - Compete privativamente ao Presidente da República:

.....
IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como **expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;**" (grifos apostos.)

¹⁷⁵ Esta sigla significaria "Regulamento do Imposto sobre a Renda editado em 1999." De ora em diante, neste Capítulo, as referências à sigla "RIR/99" ou a "Regulamento" deverão ser entendidas como feitas ao Decreto 3.000, de 26 de março de 1999.

legislação daquela exação. Assim, a "regulamentação" costuma não apenas conter dispositivos típicos de um regulamento (ou de um decreto regulamentário) mas também reproduzir dispositivos constitucionais e legais atinentes ao tributo em questão, usualmente identificando suas respectivas fontes. Essa praxe, que também se verifica relativamente ao imposto sobre a renda, objetiva facilitar o trabalho de consulta e de aplicação da legislação tributária, não apenas por parte dos contribuintes mas, igualmente, pelos próprios agentes do fisco, assim como dos operadores jurídicos e dos demais profissionais que atuam em tributação. Assim, há que se distinguir as normas que são fruto do regulamento em si e que, portanto, podem ser modificadas por ato normativo de igual hierarquia, daquelas que apenas são ali reproduzidas, mas que têm sua gênese na lei ou na própria Constituição.

Por derradeiro, cabe o registro de que o princípio da legalidade não impede que se introduzam inovações na legislação tributária por via de tratados, acordos ou outros atos internacionais, como prevê o próprio CTN em seu artigo 98. Apesar de a matéria ainda provocar muita polêmica na doutrina, o Supremo Tribunal Federal parece ter pacificado o entendimento segundo o qual os acordos internacionais, após aprovados pelo Congresso Nacional nos termos do art. 49, I, da Constituição, ingressam no mundo jurídico como se fossem leis ordinárias federais, podendo assim ter sua eficácia suspensa por uma lei ordinária federal¹⁷⁶.

¹⁷⁶ AMARO, op. cit., p. 173-174; COELHO, op. cit., p. 290; CORRÊA, Sérgio Feltrin. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.) *Código Tributário Nacional Comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 429-430; MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 111-112.

2.1.3 Princípio da anterioridade tributária

Esse princípio, intimamente associado ao da legalidade¹⁷⁷, proíbe como regra geral¹⁷⁸ que um tributo novo ou um pré-existente e majorado seja exigido no mesmo exercício financeiro¹⁷⁹ em que foi publicada¹⁸⁰ a lei que o instituiu ou aumentou¹⁸¹. O objetivo da norma é claro: evitar a surpresa do contribuinte, razão pela qual o princípio é também conhecido como o da **não surpresa**. Já **Roque Antonio Carrazza** vê o postulado como corolário lógico do **princípio da segurança jurídica**¹⁸².

Os autores costumam apontar a Constituição francesa de 1791 como um dos marcos da positivação desse princípio, ao exigir, no art. 1º do Título V, que as contribuições públicas fossem deliberadas e fixadas, anualmente, pelo Poder Legislativo¹⁸³.

A respeito desse tema, Sacha Calmon Navarro Coêlho preleciona:

“O princípio da não surpresa do contribuinte é de fundo axiológico. É valor nascido da aspiração dos povos de conhecerem, com razoável antecedência, o teor e o *quantum*

¹⁷⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985, p. 08-09.¹⁷⁷ No caso específico de contribuição de seguridade social instituída ou modificada, a Carta estabelece sua exigibilidade a partir de noventa dias após a publicação da respectiva lei.

¹⁷⁸ As **contribuições de seguridade social** instituídas ou majoradas somente podem ser exigidas a partir de noventa dias após a publicação da respectiva lei (Constituição, art. 195, par. 6º e Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, arts. 74, par. 4º e 75, par. 1º)

¹⁷⁹ O exercício financeiro coincide com o ano civil, de acordo com o disposto no art. 34 da Lei 4.320, de 17 de março de 1964.

¹⁸⁰ Em caso de **imposto** instituído ou majorado por medida provisória, com força de lei, o que importa é a data da **conversão** daquela em lei, a teor do disposto no art. 62, parágrafo 2º., da Constituição, na redação conferida pela Emenda 32/01.

¹⁸¹ Constituição, art. 150, III, *b, verbis*:

"Art. 150 - Sem prejuízo....., é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....
III - cobrar tributos:

.....
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;"

¹⁸² CARRAZZA, op. cit., p. 125.

¹⁸³ MORAES, op. cit., p. 99.

dos tributos a que estariam sujeitos no futuro imediato, de modo a poderem planejar as suas atividades, levando em conta os referenciais da lei.”¹⁸⁴

Note-se que, para Coêlho, o princípio da não surpresa do contribuinte não se restringe à anterioridade tributária mas, antes, compreende uma gama maior de manifestações. Afirma ele:

“De quatro maneiras o Direito recepiona e realiza o princípio da não surpresa do contribuinte:

- a) pelo princípio da anualidade, que predica a inclusão da lei tributária material na lei do orçamento, ou ânua (daí a denominação anualidade);
- b) pelo princípio da postergação genérica da eficácia das leis fiscais, do tipo: ‘A lei fiscal só produzirá efeitos após 120 (cento e vinte) dias da sua publicação’;
- c) pelo princípio de se fixar especificamente por tipo de tributo ou por espécie de imposto, um lapso de tempo, para que a lei produza efeitos, tenha eficácia. É o caso, entre nós, das contribuições previdenciárias, que guardam um espaço de tempo de 90 (noventa) dias para cobrarem eficácia (art. 195, par. 6º, da CF);
- d) finalmente, através do princípio da anterioridade, da lei fiscal em relação ao exercício de sua cobrança. Assim, a lei que institui ou majora tributo num ano, digamos 1989, só pode desencadear o dever do contribuinte de pagar o tributo, ou a sua majoração, no exercício seguinte, ou seja, no ano de 1990.
- e) O Brasil, nos termos da Constituição de 1988, desconhece as fórmulas descritas em (a) e (b). Adota as previstas em (c) e (d).”¹⁸⁵

¹⁸⁴ COÊLHO, op. cit., p. 317.

¹⁸⁵ COÊLHO, op. cit., p. 317-318.

A expressão “haja sido publicada a lei”, do art. 150, II, *b*, da Constituição, deve ser entendida como o ato pelo qual a lei foi tornada pública, de acordo com o que dispõe a respectiva legislação. No caso das leis e atos normativos federais, a legislação determina a sua publicação no Diário Oficial da União, hoje já disponível também em meio eletrônico, sendo acessível em tempo real. Assim, a fim de examinar-se o cumprimento, ou não, do princípio da anterioridade, é preciso determinar-se o momento, i. é, a data, em que a respectiva lei foi publicada, ou seja, foi tornada pública ou, mais precisamente, ficou disponível ao conhecimento público (ainda que ninguém tenha, efetivamente, dela tomado ciência).

Em outras palavras, a data da publicação, para os fins de atendimento à anterioridade tributária, é, na verdade, a data da **circulação** da edição do Diário Oficial em que foi publicada a lei em questão, assim entendida como a data em que exemplares desta foram entregues aos assinantes ou colocados à venda ou ainda disponibilizados em meio eletrônico.

O **princípio da anterioridade tributária** substituiu, no ordenamento jurídico-constitucional brasileiro, o antigo **princípio da anualidade**¹⁸⁶, presente em todas as Cartas¹⁸⁷ até a de 1967¹⁸⁸. Por esse princípio, nenhum tributo poderia ser exigido num determinado exercício financeiro sem que a respectiva lei orçamentária (também chamada de lei ânuia, o que deu origem ao nome do instituto) expressamente o previsse. Como a lei

¹⁸⁶ BALEEIRO, *Direito* p. 74-75.

¹⁸⁷ MORAES, *op. cit.*, p. 107.

¹⁸⁸ Art. 150, par. 29, 2ª parte, do seguinte teor:

“Art. 150 –

par. 29 – Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será **cobrado** em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvados a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.” (grifo aposto.)

orçamentária deveria¹⁸⁹ ser publicada no exercício anterior àquele ao qual se referia, a não surpresa do contribuinte estava garantida.

Com a redação dada à Constituição de 1967 pela Emenda no. 1, de 1969, o princípio da anualidade foi expurgado do ordenamento jurídico brasileiro¹⁹⁰, passando a exigir-se que a lei instituidora ou majoradora do tributo estivesse em vigor “antes do início do exercício financeiro”¹⁹¹. Isto é, a Emenda 1/69 introduziu, no Brasil, o princípio da anterioridade tributária, tal qual nós o conhecemos hoje¹⁹². Assim, o disposto no art. 51 da Lei 4.320/64, que veicula as normas gerais de direito financeiro e que ainda traz o antigo princípio da anualidade na sua versão clássica, está derrogado, por não ter sido recepcionado pela atual Constituição.

A norma contida no parágrafo 2º do art. 165 da Constituição ora vigente, contudo, exige que a lei de diretrizes orçamentárias (LDO), que é editada anualmente e que orienta a elaboração da respectiva lei orçamentária, disponha “sobre as alterações na legislação tributária”. Seu descumprimento, no entanto, não impede a exigência de tributo novo ou majorado, desde que a regra da anterioridade seja respeitada.

Em sede de imposto sobre a renda, um tema de grande relevância, relativamente a esse princípio, é o respeitante à lei de regência do tributo. Até a algum tempo, boa parte da doutrina e da jurisprudência dominante, inclusive a do Supremo Tribunal Federal – STF, entendia que a lei aplicável era a vigente no ano em que o contribuinte deveria apresentar a

¹⁸⁹ Constituição de 1946, art. 74.

¹⁹⁰ BALEEIRO, *Direito...*, p. 79.

¹⁹¹ Constituição de 1967/69, art. 153, par. 29, 2ª parte.

¹⁹² Apesar da pequena discrepância entre a redação da Constituição de 1967, na redação dada pela Emenda 1/69 (“lei *em vigor*”) e a da Carta atual (“lei *publicada*”).

declaração de rendimentos. A Súmula 584 do STF corroborou tal inteligência¹⁹³. De acordo com esse entendimento, o cálculo do imposto relativo ao ano X deveria ser feito com base nas normas vigentes em X+1; para o que, a lei que as veiculou deveria ter sido publicada até o final do ano X. Tal lei não seria retroativa, uma vez que precederia o término do ano-calendário, que coincidiria com o momento da ocorrência do fato gerador¹⁹⁴. Na doutrina, **Antônio Sampaio Dória**, por exemplo, defendia a tese segundo a qual a lei aplicável não é a que está em vigor no período **formativo** da renda mas sim no período da **apuração de sua disponibilidade**, pois este seria o fato relevante da tributação¹⁹⁵. **Fábio Fanucchi**, por seu turno, sustentava que o fato gerador do imposto sobre a renda ocorria em 31 de dezembro de cada ano, que marcava o final do período-base escolhido pela lei¹⁹⁶.

A questão apresenta, a nosso ver, dois aspectos principais:

- a) o verdadeiro conteúdo do princípio da anterioridade: i. é, se ele veda a mera **cobrança** do tributo no mesmo exercício em que publicada a lei ou se impede o **nascimento do crédito tributário** (relativamente ao tributo instituído ou majorado);
- b) o **momento de ocorrência do fato gerador** do imposto sobre a renda.

Quanto ao primeiro aspecto, apesar de o texto constitucional se referir a "cobrar tributos", o seu exame acurado, a partir de uma visão sistêmica, não pode levar a outra conclusão senão a de que o princípio da anterioridade exige que a lei instituidora ou majoradora seja publicada em exercício anterior àquele em que ocorram os fatos geradores

¹⁹³ Súmula 584: "Ao Imposto de Renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração."

¹⁹⁴ AMARO, op. cit., p. 124.

¹⁹⁵ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Direito tributário intertemporal. In: ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. (Coord.) *VI Curso de Especialização em Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, v. 2., p. 510.

¹⁹⁶ FANUCCHI, Fábio. O instante do fato gerador do imposto de renda. *CEFIR* v. 55, p. 29.

do tributo novo ou aumentado. Essa é a única interpretação condizente com o seu escopo histórico de evitar a surpresa do contribuinte. Admitir-se que o princípio apenas posterga o pagamento do tributo instituído ou aumentado para o ano seguinte, como sugere uma interpretação literal do dispositivo constitucional, implica esvaziar-lhe o conteúdo, posto que o contribuinte estaria impedido de, previamente ao início de cada exercício financeiro, conhecer, qualitativa e quantitativamente, as obrigações tributárias a que estará sujeito. Apesar disso, conforme registra Luciano Amaro, até os primeiros anos da década de 1980¹⁹⁷ a exegese restrita e literal do princípio da anterioridade tinha muitos adeptos, assim na doutrina como na jurisprudência¹⁹⁸.

O segundo aspecto da questão parece também não oferecer maiores dificuldades. O imposto incide, via de regra, sobre o total dos rendimentos auferidos pelo contribuinte durante o ano-calendário. Assim, o fato gerador do IRPF é do tipo **periódico**¹⁹⁹, pois sua realização se dá ao longo de um espaço de tempo, consistindo na seqüência de uma série de fatos. De acordo com esse entendimento, não se pode dizer que o fato gerador do IRPF ocorre nesta ou naquela data mas sim que se desenrola **durante** um certo período de tempo, no caso, um ano-calendário. Hugo de Brito Machado, contudo, após afirmar que o fato gerador do imposto "é da espécie dos **fatos continuados**"²⁰⁰, admite que "é razoável dizer-se que também se trata de fato gerador **complexo**."²⁰¹, sem no entanto conceituar nem uma figura nem outra. Sacha Calmon Navarro Coêlho, por seu turno, para quem o fato gerador do IRPF é periódico, refuta a idéia de que possa ser **complexivo**, i. é,

¹⁹⁷ À época, vigia a Carta de 1967, com a redação conferida pela Emenda no. 1, de 1969, que restabeleceu o princípio da anterioridade (art. 153, par. 29) usando a expressão "nenhum tributo será **cobrado**...." (grifo apostro.)

¹⁹⁸ AMARO, op. cit., p. 124-128.

¹⁹⁹ AMARO, op. cit., p. 249-253.

²⁰⁰ MACHADO, op. cit., p. 253 (grifos apostos.)

²⁰¹ Idem.

aquele cujo processo de formação se aperfeiçoaria com o transcurso de unidades sucessivas de tempo, como pretendem **Alfredo Augusto Becker**²⁰² e Antônio Sampaio Dória²⁰³.

Analisando-se conjuntamente esses dois aspectos, chega-se à inevitável conclusão de que o princípio da anterioridade exige que se aplique à apuração do imposto a legislação vigente **antes** do início do ano-calendário durante o qual os rendimentos foram percebidos²⁰⁴. Esse entendimento parece estar pacificado hoje em dia, assim na doutrina²⁰⁵ como na jurisprudência, não se aplicando mais a Súmula 584 do STF²⁰⁶. O governo, por seu lado, parece ter assimilado a lição e tem evitado, nos últimos anos, alterar o regime do tributo após o início do ano-calendário correspondente.

2.1.4 Princípio da irretroatividade tributária

Esse princípio, também conhecido como o da **irretroatividade impositiva**²⁰⁷, encontra-se insculpido no art. 150, III, *a*, da Constituição²⁰⁸ e, na verdade, completa o recém analisado princípio da anterioridade²⁰⁹ assim como, nesse passo, o próprio princípio

²⁰² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 302.

²⁰³ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio apud COELHO, op. cit., p. 212.

²⁰⁴ AMARO, op. cit., p. 125; COELHO, op. cit., p. 214; MACHADO, op. cit., p. 253.

²⁰⁵ AMARO, op. cit., p. 128.

²⁰⁶ Neste sentido, o seguinte aresto: "Tributário - Imposto de Renda - Ciclo de Formação do Fato Gerador - Momento da Disponibilidade Econômica ou Jurídica de Rendimento - CTN, art. 116 - ... - Súmula 584/STF. 1. O fato gerador do Imposto de Renda identifica-se com a disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento (CTN, art. 116). **Inaplicabilidade da Súmula 584/STF**, construída à luz de legislação anterior ao CTN. 2..... 3. A lei vigente após o fato gerador, para imposição do tributo, não pode incidir sobre o mesmo, sob pena de malferir os princípios da anterioridade e irretroatividade. 4. Precedentes jurisprudenciais. 5. Recurso improvido. (STJ - 1ª T. - REsp 46.430 - RS - Rel. Min. Milton Luiz Pereira - j. 21.8.95, u. - RJOB 1/9197; grifos apostos.)

²⁰⁷ MARTINS, op. cit., p. 135.

²⁰⁸ "Art. 150 – Sem prejuízo.... é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....
III – cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;"

²⁰⁹ MARTINS, op. cit., p. 138.

da legalidade. Decorre outrossim do princípio geral da irretroatividade relativa das leis²¹⁰, previsto no art. 5º, XXXVI, da Carta Magna²¹¹.

Sacha Calmon Navarro Coêlho²¹² observa que o constituinte de 1988 entendeu necessária a expressa previsão desse princípio, em matéria tributária, no texto da Carta Magna, em razão de entendimento jurisprudente que teria consagrado, em sede de imposto de renda, a retroatividade fiscal²¹³.

Luciano Amaro²¹⁴, após criticar o uso, pelo constituinte, no já citado art. 150, III, *a*, da expressão “**fatos geradores**”, lembra que esse princípio é dirigido não só ao aplicador da lei, mas também ao próprio legislador. Com efeito, o comando se destina ao aplicador da norma tributária, na medida em que lhe impede fazer incidir-la sobre fato pretérito; mas também visa o legislador, quando lhe proíbe a edição de regras para tributar, ou gravar mais onerosamente, fato já ocorrido.

Quanto à crítica feita por Amaro, parece ser realmente procedente: o mais adequado seria o uso da expressão “**fatos**”, sem adjetivá-la; porque se a sua ocorrência, antes da vigência da lei instituidora do tributo, não tem o condão de dar nascimento à obrigação tributária, por certo não se trata de “**fatos geradores**”.

Especificamente quanto ao imposto sobre a renda, o grande tema envolvendo esse princípio consistiu na identificação da legislação aplicável, já analisado no item 2.1.3,

²¹⁰ AMARO, op. cit., p. 115-116. No mesmo sentido: CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 99, para quem a prescrição do art. 150, II, *a*, “é despicienda, visto que a diretriz contida no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal é portadora deste mesmo conteúdo axiológico, irradiando-se por todo o universo do direito positivo, incluindo, portanto, a região das imposições tributárias.”

²¹¹ “Art. 5º -

XXXVI – a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;”

²¹² COÊLHO, op. cit., p. 322.

²¹³ Refere-se à já comentada Súmula 584 do Supremo Tribunal Federal.

²¹⁴ AMARO, op. cit., p. 116.

em que a questão nuclear residia em determinar o momento da ocorrência do fato gerador do tributo. Conforme visto, este é do tipo periódico, eis que formado por uma série de fatos que ocorrem ao longo do mês²¹⁵ ou do ano. Assim, não pode restar dúvida de que o princípio da irretroatividade, a exemplo do que também faz o princípio da anterioridade, exige que a legislação aplicável ao cálculo do imposto devido seja aquela vigente **antes** do início do ano-calendário considerado (aquele durante o qual os rendimentos foram percebidos).

A doutrina que sustentou, no passado, tese contrária, costumava amparar-se²¹⁶ no disposto no art. 105 do Código Tributário Nacional²¹⁷. No entanto, tal dispositivo jamais permitiu a retroação da lei tributária. O escólio de Luciano Amaro sobre esta matéria é esclarecedor:

"O que merece reparo, no texto do art. 105, é a referência aos fatos *pendentes*, que seriam os fatos cuja ocorrência já teria tido início mas ainda não se teria completado. No passado, pretendeu-se que as normas do imposto de renda, incidindo sobre fato gerador *periódico* (em geral, o ano civil), poderiam ser editadas até o final do período. O art. 105 teria pretendido endossar este entendimento. Esta aplicação, evidentemente retro-operante da lei, nunca teve respaldo constitucional. Com efeito, se o fato dito *pendente* for gerador de tributo e sua ocorrência já tiver tido início, a lei tributária posterior ao início do período que pretendesse atingi-lo estaria sendo retroativa." ²¹⁸
(Grifos do original.)

Ainda quanto a esse tema, vale a pena trazer à colação o ensinamento de Sacha

Calmon Navarro Coêlho, *verbis*:

²¹⁵ A partir de 1º de janeiro de 1989, a incidência do imposto sobre a renda das pessoas físicas passou a ser, como regra geral, mensal, por força do disposto no art. 2º da Lei 7.713, de 22 de dezembro de 1988, embora sujeitando-se a ajuste anual.

²¹⁶ AMARO, op. cit., p. 117;186-187.

²¹⁷ "Art. 105 - A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos **pendentes**, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa, nos termos do art.116." (grifo apostado.)

²¹⁸ AMARO, op. cit., p. 186.

"A expressão *fato gerador pendente* leva à falsa idéia de um fato gerador "complexivo" dependente das determinações de "outros direitos". Não é nada disso, porém. O fato gerador pendente, na dicção do CTN, é uma subespécie do fato gerador futuro, se e quando dito fato gerador se caracterizar como uma situação jurídica que por sua vez caracterizar um ato jurídico bilateral (negócio jurídico) sujeito a condição *que seja suspensiva*... As palavras do CTN, dessarte, são incorretas, porque fato gerador pendente não é o que teve início e ainda não teve fim, e sim, o que sequer teve começo (pois o fato gerador ocorre ou não ocorre)...No entanto, alguns doutrinadores insistem em assimilar o fato gerador do imposto de renda à tipologia do fato gerador pendente, ao argumento de que se inicia no primeiro dia do ano-base e fica *pendente* no seu término, de determinações de outros ramos do Direito, como se o *dies ad quem* fosse condição e não termo, no sentido de marco temporal."²¹⁹ (Grifos do original.)

Hugo de Brito Machado, por seu turno, assevera que o "art. 105 do Código Tributário Nacional já não tem validade, ou, mais exatamente, não foi recepcionado, posto que contraria o art. 150, inciso III, da Constituição."²²⁰

Assim, do exame da doutrina transcrita depreende-se que o disposto no art. 105 do CTN não tem o condão de fazer a legislação vigente no ano da declaração do imposto retroagir ao ano em que os rendimentos foram percebidos ou, em outras palavras, ao ano em que os fatos geradores ocorreram.

2.1.5 Princípio da vedação de tributo confiscatório

Esse princípio, insculpido no art. 150, inciso IV, da Constituição²²¹, objetiva evitar que o Estado, a pretexto de estar exercitando o seu poder fiscal, se aproprie de **patrimônio** de particular, aqui entendido em sentido amplo, abrangendo todos os bens e

²¹⁹ COELHO, op. cit., p. 209-210.

²²⁰ MACHADO, op. cit., p. 253.

²²¹ "Art. 150 – Sem prejuízo é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....
IV – utilizar tributo com efeito de confisco;"

direitos suscetíveis de valoração econômica. Por óbvio, a atividade de pagar tributos implica, por si só, a transferência de recursos financeiros do patrimônio do contribuinte para o erário público. O que o postulado em comento pretende evitar é que, a título de cobrar tributos de alguém, o Estado na verdade se apodere de porção considerável de seu patrimônio, ou seja que use a tributação com fins meramente de simulação: o fisco fingiria estar exigindo tributo de alguém quando, em realidade, estaria confiscando, usurpando seus bens ou seus meios de subsistência.

O princípio da vedação do tributo confiscatório tem sua gênese na **garantia constitucional da propriedade privada** – ainda que aquela tenha sido relativizada, mormente a partir da Carta de 1988²²², pela exigência do cumprimento da **função social da propriedade**²²³ – assim como no **princípio da dignidade da pessoa humana**.²²⁴ Guarda também íntima relação com o **princípio da capacidade contributiva**²²⁵, na medida em que garante os meios mínimos de sobrevivência do indivíduo e de sua família.

Como regra geral, a observância desse princípio tem sido analisada tomando-se em consideração isoladamente as diversas imposições tributárias a que o contribuinte se sujeita. Há quem sustente, no entanto, a exemplo de Ives Gandra Martins, que deve ser considerada a carga tributária **total** suportada por uma determinada pessoa. Afirma Martins:

“Se a soma dos diversos tributos incidentes representa carga que impeça o pagador de tributos de viver e se desenvolver, estar-se-á perante carga geral confiscatória, razão

²²² Constituição, art. 5º, *caput* e incisos XXII e XXIII

²²³ Veja-se sobre este assunto: LEONETTI, Carlos Araújo. Função social da propriedade: mito ou realidade? *Seqüência Revista do Curso de Pós-Graduação em Direito da UFSC*. v. 36, p. 47-59.

²²⁴ Este princípio está expresso no art. 1º, inciso III, da Constituição, mas se espalha, na verdade, por todo o texto constitucional.

²²⁵ Vide item 2.1.7 deste Capítulo.

pela qual todo o sistema terá que ser revisto mas, principalmente, aquele tributo que, quando criado, ultrapasse o limite da capacidade contributiva do cidadão.”²²⁶

A tese é sustentável: se o princípio objetiva vedar o confisco por via da tributação, tanto faz se esse se dá instantaneamente, por meio de uma única exação, ou se decorre do conjunto de imposições tributárias cobradas, pela mesma entidade ou não, num mesmo período. Nesta hipótese, qual seria o tributo a ser supresso? Aquele instituído ou majorado mais recentemente ou aplicar-se-ia aqui a ordem de preferência estabelecida no art. 187, parágrafo único do Código Tributário Nacional²²⁷? Nos inclinamos pela primeira alternativa, que melhor se afeiçoa ao sistema federativo brasileiro.

Baleeiro ensina que tributos confiscatórios são aqueles que “absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de atividade lícita e moral”²²⁸. Bernardo Ribeiro de Moraes lembra que “o tributo confiscatório não se define por um percentual, mas pelo ônus fiscal que, sem motivo, se torne insuportável para o contribuinte.”²²⁹

A questão que se impõe, cuja solução não se revela fácil, é saber-se a partir de que ponto (por exemplo, a partir de que alíquota) um tributo se tornaria confiscatório. A imposição de imposto sobre a renda que absorvesse **toda** a receita do contribuinte, por exemplo, seria sem dúvida inconstitucional, por ferir o princípio do não confisco. Todavia,

²²⁶ MARTINS, *Sistema...*, p. 141.

²²⁷ "Art. 187 -

Parágrafo único: O concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem:

I - União;

II - Estados, Distrito Federal e Territórios, conjuntamente e *pro rata*;

III - Municípios, conjuntamente e *pro rata*."

A constitucionalidade deste dispositivo tem sido alvo de muitas discussões, conforme AMARO, *op. cit.*, p. 445, a despeito de o Supremo Tribunal Federal a ter reconhecido, em face da Constituição de 1967/69, por meio da Súmula 563.

²²⁸ BALEEIRO, *Limitações...*, p. 213.

²²⁹ MORAES, *op. cit.*, p. 127.

se o tributo representar, digamos, 60% da renda do contribuinte, ainda assim seria confiscatório? Qual seria o limite? Não se conhece fórmulas prontas; é preciso analisar cada caso individualmente, não se perdendo de vista suas peculiaridades, e sempre à luz do **princípio da capacidade contributiva**, para que se possa concluir quanto à natureza confiscatória, ou não, de um determinado tributo.

Não se olvide contudo, conforme bem observa Sacha Calmon Navarro Coêlho²³⁰, que não se considera ofensa a esse princípio a tributação exacerbada (i. é, em valores superiores ao que seria razoável e, até mesmo, à capacidade contributiva do sujeito passivo) quando o tributo é utilizado por razões **extrafiscais** ou como instrumento coercitivo para o cumprimento do princípio (constitucional) da **função social da propriedade**. Com efeito, a Carta de 1988 prevê, de forma expressa, a utilização dos impostos territorial rural – ITR (art. 153, par. 4º) e sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU (art. 182, par. 4º, II) como instrumentos coercitivos para o cumprimento do citado princípio constitucional²³¹. Em sede de imposto sobre a renda, seria o caso, por exemplo, de se tributar de forma mais onerosa às receitas provenientes de situações ou atividades que o legislador entendesse devam ser desestimuladas. Provavelmente, o tributo incidiria exclusivamente na fonte, o que permitiria o uso de alíquota mais alta do que as usualmente adotadas.

Discutiu-se, no passado, se a incidência do IRPF sobre a indenização recebida pelo particular, na desapropriação, violaria este princípio. A doutrina e a jurisprudência,

²³⁰ COÊLHO, op. cit., p. 333.

²³¹ Vide, sobre este tema: LEONETTI, Carlos Araújo. O IPTU e a função social da propriedade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. v. 37, p.17-25.

inclusive a do Supremo Tribunal Federal²³² entenderam que sim, ao argumento dúplice de que: a) desfalcaria a indenização, tornando-a injusta e b) implicaria a criação de fato gerador do imposto por vontade do fisco (desapropriar um bem)²³³. Na verdade, parece-nos que a maior inconstitucionalidade aqui residiria na absoluta incompetência da União de exigir imposto sobre a renda nesse caso, simplesmente por não existir auferição de renda alguma, uma vez que a indenização visa apenas repor a situação patrimonial do expropriado no seu *status quo ante*.

2.1.6 Princípio da igualdade (ou isonomia) tributária

Esse princípio, que estava implícito²³⁴ no texto constitucional anterior, hoje é expresso no art. 150, II, da Constituição²³⁵. Em decorrência dessa norma, que por seu turno é corolário do princípio constitucional geral segundo o qual “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”²³⁶, tanto o legislador quanto o aplicador da lei não podem conferir tratamento tributário diferente aos contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

A origem desse princípio remonta à Europa do século XVIII, quando ainda subsistiam alguns privilégios de nascimento²³⁷. Não por acaso, a igualdade figurava no

²³² RE 92.253 - SP - STF 1ª T - j. 29.4.80 - RTJ 95, 1354; Rep. 1.60 - DF - STF Pleno - j. 13.8.87 - RTJ 133, 116.

²³³ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. v. III: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: RENOVAR, 1999, p. 137-138.

²³⁴ BALEEIRO, *Limitações...*, p. 202-203.

²³⁵ “Art. 150 – Sem prejuízo é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....
II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

²³⁶ Constituição, art. 5º, *caput*, primeira parte.

²³⁷ MORAES, op. cit., p. 111.

lema²³⁸ dos revolucionários que galgaram o poder na França em 1789 e foi contemplada no primeiro artigo da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto daquele ano, assim como nas Constituições francesas que se seguiram²³⁹.

Na lição de Bernardo Ribeiro de Moraes, o princípio da igualdade jurídica, do qual se origina a isonomia tributária, determina que todos sejam iguais perante a lei desde que respeitadas as diferenças existentes, de sorte que somente as pessoas em circunstâncias e condições iguais é que devem receber o mesmo tratamento²⁴⁰.

O **princípio da igualdade tributária** exige, assim, que a lei, tanto ao ser elaborada quanto ao ser aplicada, respeite duas exigências básicas²⁴¹:

1^a) não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação equivalente; e

2^a) discrimine, na medida de suas desigualdades, i. é, segundo a **capacidade contributiva** de cada um, os contribuintes que não se encontrem em situação equivalente.

Essa necessidade de conferir tratamento distinto aos contribuintes que se encontram em situação desigual decorre do fato de que, se tal não for feito, invariavelmente haverá ferimento ao princípio da igualdade jurídica, uma vez que se estará tratando igualmente os desiguais. Por outro lado, tal discriminação não pode ser feita de modo não criterioso, sob pena de não se alcançar o objetivo colimado: há que ser balizada pela capacidade contributiva.

Em sede de imposto sobre a renda, o princípio da igualdade é concretizado mediante o emprego dos critérios, ou princípios, da **generalidade**, da **universalidade** e da **progressividade**, os quais serão examinados posteriormente.

²³⁸ Em francês: “liberté, égalité, fraternité.”

²³⁹ BALEEIRO, *Limitações...*, p. 203.

²⁴⁰ MORAES, op. cit., p. 113.

²⁴¹ CARRAZZA, op. cit., p. 61.

2.1.7 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da isonomia tributária é completado com o da chamada **capacidade contributiva**. Há quem sustente inclusive que a igualdade absorveria a capacidade contributiva, conforme anota Luciano Amaro, citando, entre outros, Alberto Xavier, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho e Roque Carrazza²⁴². Na lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho, a juridicidade da capacidade contributiva resulta “do lado positivo do dever de igualdade: o dever imposto ao legislador de distinguir disparidades.”²⁴³ No mesmo sentido é o escólio de Luciano Amaro, para quem o princípio “corresponde a um dos aspectos da igualdade, que é o tratamento desigual para os desiguais.”²⁴⁴

Por esse princípio – cujo alcance se cingiria, à luz da Constituição, aos impostos – estes, **sempre que possível**, “terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.”²⁴⁵ Apesar de o texto constitucional usar a expressão “capacidade econômica”, o princípio é mais conhecido como o da “capacidade contributiva”. Ives Gandra Martins critica duramente o uso da expressão “capacidade econômica” pelo constituinte de 1988, pois considera que o postulado se refere à **capacidade contributiva** das pessoas, que com aquela não se confundiria²⁴⁶. Cremos que a razão assiste a Martins: a expressão capacidade econômica parece refletir mais a situação patrimonial do contribuinte do que suas possibilidades de desembolso que, estas sim, externariam sua efetiva capacidade de pagar tributos²⁴⁷.

²⁴² AMARO, op. cit., p. 134.

²⁴³ COÊLHO, op. cit., p. 329.

²⁴⁴ AMARO, op. cit., p. 134.

²⁴⁵ Constituição, art. 145, par. 1º

²⁴⁶ MARTINS, *Sistema...*, p. 76-77.

²⁴⁷ Assim, v.g., uma senhora viúva que (sobre)viva da minguada pensão deixada pelo finado marido e seja proprietária de um único imóvel de valor de mercado elevado mas, que não gera receita, disporia de capacidade econômica mas não de capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva exige que o contribuinte de impostos, como o incidente sobre a renda, suporte carga tributária compatível com sua situação pessoal, cumprindo assim função dúplice:

1^a) distribuir a carga tributária **global** entre os contribuintes de acordo com a aptidão de cada um de pagar tributos;

2^a) impedir que a carga tributária **individual** se torne insuportável, de modo a comprometer a subsistência do contribuinte e de sua família. Nesse sentido, o princípio está ligado à idéia de garantia do **mínimo social** ou **mínimo existencial**, como prefere **Ricardo Lobo Torres**²⁴⁸, ou ainda **mínimo vital**, na lição de Luciano Amaro²⁴⁹. Isto é, o postulado impediria que alguém fosse submetido a uma carga tributária tal que o proibisse, e à sua família, de desfrutar condições mínimas de vida digna, relacionando-se, destarte, com o princípio da **vedação de tributo confiscatório**. Assim, o princípio pode, em alguns casos, fundamentar a isenção tributária, como ocorre no IRPF, por exemplo, relativamente aos contribuintes com renda tributável abaixo de determinado limite.

Ricardo Lobo Torres observa, com muita felicidade, que o princípio da capacidade contributiva consiste na verdade em **legitimar a tributação**, na medida em que gradua a carga tributária individual, de modo que os ricos paguem mais e os pobres, menos²⁵⁰.

No que diz respeito à expressão “**sempre que possível**”, do art. 145, par. 1^o da Constituição, a doutrina diverge: para uns, a expressão referir-se-ia, apenas, ao **caráter**

²⁴⁸ TORRES, op. cit., p. 163-164. Registre-se que para Torres, o mínimo existencial encontra na capacidade contributiva o seu **balizamento**, embora jamais, o seu **fundamento**.

²⁴⁹ AMARO, op. cit., p. 143.

²⁵⁰ TORRES, op. cit., p. 334.

pessoal dos impostos; para outros, estender-se-ia também à **capacidade contributiva**. Ives Gandra Martins defende a primeira posição, pois entende que nem todos os impostos se prestam, por suas características, ao atendimento do requisito da **pessoalidade**, enquanto que a capacidade contributiva deveria ser respeitada em todos os tributos (e, em especial, em todos os impostos), sob pena de permitir-se a tributação com efeito de confisco²⁵¹. Já Luciano Amaro vê a ressalva mirar tanto a pessoalidade como a capacidade contributiva, porquanto, "dependendo das características de cada imposto, ou da necessidade de utilizar o imposto com finalidades extrafiscais, esses princípios podem ser excepcionados."²⁵² A posição defendida por Amaro nos parece ser a que melhor se coaduna com o espírito da Carta de 1988 e com a realidade tributária brasileira.

Alfredo Augusto Becker anota que o princípio da capacidade contributiva é antiquíssimo, tendo se originado do ideal de justiça distributiva preconizado pelos filósofos gregos e mais tarde adotado pela filosofia escolástica.²⁵³ Acompanha-o **Alberto Nogueira**, o qual lembra que (São) Tomás de Aquino, grande expoente do escolasticismo, defendeu a adoção do postulado²⁵⁴. **Adam Smith** também defendeu esse princípio ao asseverar que "os súditos de todos os Estados devem contribuir para a manutenção do Governo, tanto quanto possível, em proporção das respectivas capacidades."²⁵⁵ Os revolucionários franceses de 1789 igualmente o abraçaram, fazendo-o constar expressamente (no art. 13) da Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão²⁵⁶.

²⁵¹ MARTINS, *Sistema...*, p. 76-77.

²⁵² AMARO, *op. cit.*, p. 133.

²⁵³ BECKER, *op. cit.*, p. 437.

²⁵⁴ NOGUEIRA, Alberto. *A reconstrução dos direitos humanos da tributação*. Rio de Janeiro: RENOVAR, 1997, p. 101.

²⁵⁵ SMITH, Adam. *Inquérito sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações*. Lisboa: C. Gulbenkian, 1983, v. 2., p. 485.

²⁵⁶ NOGUEIRA, *op. cit.*, p. 100.

No direito constitucional brasileiro o princípio também não é novidade, haja vista que a Carta de 1946 já o expressava em seu art. 202.²⁵⁷ Aliomar Baleeiro, ao comentar este dispositivo da Constituição de 1946, observou que se tratava de “cláusula nova, estranha às Constituições brasileiras anteriores, ainda que comum a outras Cartas Magnas deste pós-guerra.”²⁵⁸ Apesar disso, ele próprio reconheceu²⁵⁹ que o princípio já constava, ainda que em forma embrionária, no art. 179, item 15, da Carta de 1824²⁶⁰. A Emenda Constitucional nº 18, de 1965, que constitucionalizou o Sistema Tributário Nacional, ao discriminar as competências tributárias dos entes políticos e arrolar as limitações ao poder de tributar, deixou de contemplar expressamente o princípio da capacidade contributiva, extirpando-o, destarte, do texto da Carta de 1946. Finalmente, o constituinte de 1988 houve por bem devolver ao princípio seu *status* constitucional, alçando-o, como direito individual que é, à categoria das **cláusulas pétreas**²⁶¹.

2.1.8 Princípio da personalidade ou personalização

O princípio da capacidade contributiva guarda íntima relação com o assim chamado **princípio da personalização**, ou da **personalidade**. Há quem inclusive veja a personalização como uma das faces da capacidade contributiva²⁶². Não seria por mero acaso, assim, que ambos os princípios figuram no mesmo dispositivo constitucional. (art.

²⁵⁷ “Art. 202 – Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”

²⁵⁸ BALEEIRO, *Limitações...*, p. 254.

²⁵⁹ *Idem*.

²⁶⁰ “Art. 179 –

15) Ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres.”

²⁶¹ Constituição, art. 60, par. 4º, IV, do seguinte teor:

“Art. 60 – A Constituição poderá ser emendada....

.....

Par. 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

.....

IV – os direitos e garantias individuais.”

²⁶² AMARO, *op. cit.*, p. 135.

145, par. 1^o). Na verdade, pode-se dizer que um completa o outro, de sorte que nenhum deles, isoladamente, revelar-se-ia apto a produzir os efeitos esperados.

A personalização, que deve, tal como a capacidade contributiva, ser aplicada aos impostos **sempre que possível**, dirige-se ao legislador e implica a estruturação do tributo de modo que determinadas características do contribuinte, tais como renda, patrimônio, número de dependentes, despesas médicas e com instrução, estado de saúde, etc., sejam tomadas em consideração. Assim, a personalização permite que a capacidade contributiva seja eficazmente respeitada, conferindo concretude ao princípio da igualdade.

2.1.9 Princípios (ou critérios) da generalidade e da universalidade

Tais princípios, os quais o legislador constituinte preferiu denominar de **critérios informativos** do imposto sobre a renda²⁶³, conforme já visto encontram-se também intimamente relacionados com o princípio da igualdade. Pode-se dizer que a igualdade, em termos de tributação da renda, somente é concretizada se tais princípios (ou critérios) forem devidamente respeitados.

O princípio da **generalidade** exige que todas as pessoas se sujeitem ao imposto sobre a renda, ao passo que a **universalidade**²⁶⁴ importa em submeter todas as manifestações de renda do contribuinte à imposição tributária²⁶⁵. Em outras palavras, o imposto deve incidir sobre todas as rendas, de todas as pessoas, ressalvadas as hipóteses em

²⁶³ Constituição, art. 153, par. 2^o, I.

²⁶⁴ Revemos, assim, a posição por nós adotada no passado (LEONETTI, *A contribuição...*, p. 50, n. 139.)

²⁶⁵ Neste sentido: AMARO, op. cit. p. 143; CONTI, José Maurício. *Sistema Constitucional Tributário interpretado pelos Tribunais*. 1. ed. 2. tir. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998, p. 156. Anote-se porém que a doutrina não é unânime quanto ao significado das expressões *generalidade* e *universalidade*. Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, por exemplo, a generalidade implicaria a incidência do tributo "sobre todos", ao passo que a universalidade exigiria o seu pagamento "por todos" (COÊLHO, op. cit. p. 206.)

que o **interesse público** ou outro **princípio constitucional**, como o da **capacidade contributiva**²⁶⁶, justificar um tratamento diferenciado.

Ricardo Lobo Torres observa que, desde o início da tributação da renda, no Brasil, algumas categorias profissionais tentaram se furtar à submissão integral de sua remuneração ao imposto, às vezes com sucesso²⁶⁷. Dentre essas categorias destacam-se as dos magistrados, parlamentares, jornalistas, escritores, professores, agentes do fisco e militares. Até 1937, por influência da jurisprudência americana, o Supremo Tribunal Federal entendeu que a remuneração dos magistrados, assim como as dos demais agentes públicos, gozava de imunidade intergovernamental recíproca. A partir de 1938, a orientação do STF mudou, acompanhando os ventos que sopravam do norte²⁶⁸ e “acatando as determinações do regime autoritário”²⁶⁹ implantado no ano anterior com o advento do “Estado Novo”. Com a promulgação da Carta de 1946, o Supremo voltou a reconhecer a imunidade dos magistrados quanto ao imposto sobre a renda, ao argumento de que a incidência desse tributo não estaria mais ressalvada do princípio da irredutibilidade dos vencimentos dos juizes, porquanto esse tributo não mais revestiria a condição de **imposto geral**²⁷⁰. Posteriormente, a Emenda Constitucional 9/64 previu expressamente a sujeição dos rendimentos dos magistrados ao imposto sobre a renda. A Constituição de 1967, na redação que lhe foi conferida pela Emenda 1/69, deixou claro, ao dispor sobre a irredutibilidade dos vencimentos dos magistrados, que estes estavam “sujeitos, entretanto,

²⁶⁶ Seria o caso da isenção concedida aos contribuintes de baixa renda.

²⁶⁷ TORRES, op. cit., p. 375-380; 387-390.

²⁶⁸ Na década de 1930, a Suprema Corte Americana começou a reverter a orientação até então adotada. Vide sobre este tema o item 3.1.3 do Capítulo 3.

²⁶⁹ TORRES, op. cit., p. 377.

²⁷⁰ RE 43.941 – Tribunal Pleno – j. 13.1.60 – Rel. Min. Luiz Gallotti – RTJ 12, 197. A tese acolhida pela Corte foi a de que, como a Constituição imunizou expressamente os direitos autorais e a remuneração de professores e jornalistas em face do IRPF (art. 203), este perdera a característica de **imposto geral** e, assim, não estaria mais excepcionado do princípio da irredutibilidade de vencimentos dos magistrados (art. 95, n^o 3.)

aos impostos gerais, inclusive o de renda”²⁷¹. Em 1983, porém, ao apagar das luzes do regime militar, o Decreto-lei 2.019, de 28 de março, excluiu expressamente da incidência do IRPF a verba de representação dos magistrados prevista no art. 65, par. 1º, da Lei Complementar 35/79. Com a entrada em vigor da Constituição de 1988, os privilégios tributários dos magistrados²⁷², assim como os das demais categorias profissionais, foram abolidos. Com efeito, além da expressa previsão da aplicação, ao imposto sobre a renda, dos critérios da generalidade e universalidade, no art. 153, par. 2º, I, o constituinte cuidou de deixar clara sua repugnância por qualquer forma de privilégio quanto à submissão integral dos rendimentos à tributação, no art. 150, II, *in fine*, que veicula o princípio da igualdade tributária, e em diversos outros dispositivos²⁷³. Vale lembrar que o art. 150, II, ao dispor sobre o princípio da igualdade tributária, proíbe “qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles [os contribuintes] exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.” A expressa remissão à denominação jurídica dos rendimentos, títulos e direitos visou coibir a prática – infelizmente comum entre nós – de denominar parcelas remuneratórias como “ajudas”, “auxílios” ou “verbas de representação”, pretendendo assim fugir à tributação.

²⁷¹ Constituição de 1967/69, art. 113, III.)

²⁷² O art. 95, III, ao dispor sobre a irredutibilidade dos vencimentos dos magistrados, ressalva a incidência do imposto sobre a renda.

²⁷³ Por exemplo, nos arts. 27, par. 2º; 28, par. 2º; 29, V e VI; 37, XV; 48, XV; 49, VII e VIII; 95, III; 128, par. 5º, I, c, nos quais se deixa claro que a remuneração dos agentes públicos está sujeita ao IRPF, e 151, II, que proíbe à União tributar a remuneração e os proventos dos agentes públicos de Estados, Distrito Federal e Municípios em níveis superiores aos que fixar para os seus.

2.1.10 Princípio (ou critério) da progressividade

A Constituição determina que o imposto sobre a renda também seja informado pelo princípio ou critério da **progressividade**²⁷⁴, de modo que as alíquotas sejam **variáveis**, aumentando conforme a renda tributável do contribuinte. Desse modo, o contribuinte com renda mais elevada deve arcar com uma carga tributária superior a dos demais, não apenas em termos **absolutos** mas também em termos **relativos**, ou seja, deve comprometer um **percentual maior** de sua renda. Em assim ocorrendo, os contribuintes com maior capacidade contributiva acabam suportando uma parte do ônus que caberia àqueles com menor poder econômico-financeiro. Por tal razão, costuma-se dizer que o imposto sobre a renda auxilia a melhoria da **distribuição da renda**²⁷⁵, na medida em que o valor poupado pelos contribuintes menos afortunados pode ser considerado um acréscimo às suas rendas, ao passo que a importância paga a mais pelos hipersuficientes equivaleria a uma redução das rendas destes. A progressividade produziria, destarte, transferência de renda dos contribuintes mais aquinhoados para os menos afortunados.

Embora o uso da progressividade decorra do princípio da capacidade contributiva, há quem sustente não ser uma consequência obrigatória deste mas, antes, um **refinamento** do postulado²⁷⁶. Em outras palavras: seria possível pensar-se em um sistema de tributação da renda que atendesse à capacidade contributiva apenas com a adoção da **proporcionalidade**, i. é, com o uso de **alíquota única**, de sorte que quem ganhasse mais pagaria proporcionalmente mais. Não comungamos desse entendimento: a nós parece que a

²⁷⁴ Constituição, art. 153, par. 2º, I.

²⁷⁵ HILDRETH; RICHARDSON, op. cit., p. 25.

²⁷⁶ AMARO, op. cit., p. 136.

adoção da progressividade se revela essencial para conferir concretude ao princípio da capacidade contributiva²⁷⁷ e, nesse passo, ao da isonomia tributária.

A grande maioria dos países em que há tributação da renda adota a progressividade, apesar das críticas ao seu uso. No Brasil, atualmente há apenas duas alíquotas, o que a nosso ver compromete seriamente o atendimento da determinação constitucional de que o imposto seja progressivo²⁷⁸ e, assim, que atue eficazmente como instrumento de Justiça Social, como será visto no Capítulo 5.

2.2 O IRPF e o Código Tributário Nacional

Conforme examinado no item 2.1.1, a Constituição reservou à lei complementar federal dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária, inclusive quanto a fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos nela discriminados²⁷⁹. Assim, a definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes do imposto sobre a renda deve obrigatoriamente ser implementada por aquela modalidade legislativa. A principal, ainda que não a única, lei veiculadora de normas gerais de tributação no Brasil é, sem dúvida, a lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, mais conhecida por “Código Tributário Nacional”²⁸⁰ ou pela sigla “CTN”. Apesar de o CTN ter sido editado como lei ordinária, tem-se entendido que a Constituição de 1967, assim como a de 1988, o recepcionou

²⁷⁷ Aliás, defendemos o uso de alíquotas progressivas não apenas no IRPF mas também em outros impostos, sempre que possível. Registre-se que a própria Constituição prevê a progressividade no IPTU (art. 156, par. 1º.)

²⁷⁸ Neste sentido: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Manual de Direito Tributário*. 1. 1. Florianópolis: Diploma Legal, 1999, p. 51-52; COELHO, op. cit., p. 207; MACHADO, op. cit., p. 254.

²⁷⁹ Constituição, art. 146, III, a.

²⁸⁰ A denominação “Código Tributário Nacional” foi conferida pelo art. 7º. do Ato Complementar 36, de 13 de março de 1967.

enquanto lei complementar²⁸¹. Pode-se dizer, assim, que o Código²⁸² é lei ordinária com **eficácia** de lei complementar ou, por outra, que **formalmente** é lei ordinária e, **materialmente**, lei complementar, por versar matéria reservada pela Constituição a esta última espécie normativa.

O Código cuida do imposto sobre a renda nos arts. 43 a 45. No primeiro desses dispositivos, o legislador explicitou o fato gerador ou hipótese de incidência do imposto, *verbis*:

“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.

Parágrafo 1º – A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

Parágrafo 2º – Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.”²⁸³

A análise desse dispositivo com vistas à identificação de seu conteúdo e alcance é de extraordinária importância, uma vez que, conforme já visto, a lei ordinária instituidora do tributo não pode ultrapassar os limites impostos pelo CTN, sob pena de se revelar

²⁸¹ Neste sentido: AMARO, p. 162-163; BALEEIRO, *Direito...*, p. 55; COELHO, op. cit., p. 129; MACHADO, op. cit., p. 65-66.

²⁸² Doravante, neste Capítulo, as remissões ao vocábulo "Código" e à sigla "CTN" devem ser entendidas como feitas ao Código Tributário Nacional.

²⁸³ Parágrafos 1º e 2º acrescidos pela Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001. Disponível em: www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em: 9 abr. 2001.

inconstitucional²⁸⁴.

A primeira observação que o exame do art. 43 do Código provoca é a de que o fato gerador do imposto sobre a renda ou proventos de qualquer natureza não é a **renda** ou os **proventos** em si, nem sua geração, mas sim a **aquisição de sua disponibilidade econômica ou jurídica**. Em que consiste isso? Mais uma vez, os doutrinadores divergem. Assim, Rubens Gomes de Sousa, cuja opinião nesta matéria é sempre importante, à vista não apenas de ter sido um grande tributarista, mas de ter redigido o anteprojeto do Código²⁸⁵, faz a seguinte distinção:

“Do ponto-de-vista estritamente fiscal, cabe, com efeito, distinguir entre a **realização**, traduzida pela **disponibilidade econômica** de uma riqueza, e a **separação**, traduzida pela sua **disponibilidade jurídica**. Pela constatação de que o imposto visa o resultado de atos ou fatos jurídicos independentemente de sua natureza formal, conclui-se, necessariamente, que o **fato gerador** do imposto de renda é a **aquisição da disponibilidade econômica** de uma riqueza. Já o título de que decorre a sua disponibilidade jurídica apenas desempenha, na definição da incidência, um papel ulterior e complementar, o de permitir a discriminação dos rendimentos para sua classificação nas cédulas.”²⁸⁶ (Grifos apostos.)

No mesmo contexto dessa afirmação, Sousa conceitua a **realização** de um rendimento (de capital) como “a verificação, efetiva ou potencial, de um acréscimo patrimonial”, enquanto a **separação** deste rendimento consistiria na “possibilidade de se dispor desse acréscimo independentemente e separadamente do capital que o produziu.”²⁸⁷

Apesar de o raciocínio supra ter sido desenvolvido para renda decorrente de capital, parece que pode ser utilizado também para as demais hipóteses contempladas no

²⁸⁴ Por infringir a norma insculpida no art. 146, III, *a*, da Lei Maior.

²⁸⁵ BALEEIRO, *Curso...*, p. 12-13;40;50.

²⁸⁶ SOUSA, *op. cit.*, p. 344-345.

²⁸⁷ *Idem*.

CTN (renda proveniente do trabalho ou da combinação de capital e trabalho e proventos de qualquer natureza). Assim, da lição de Sousa depreende-se que, apesar de constar do texto legal a expressão “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica” na verdade o que importa, para a caracterização do fato gerador do imposto, é a disponibilidade econômica, ficando a disponibilidade jurídica relegada a um papel secundário. Para Sousa, a disponibilidade econômica se externaria pela realização da renda ou do provento, no sentido da **existência** de um **acréscimo patrimonial** passível de ser aferido. Já a disponibilidade jurídica consistiria na separação da renda ou do provento, i. é, na possibilidade de se **dispor** do acréscimo patrimonial. Neste passo, a mera geração de um acréscimo patrimonial, ainda que este não possa ser usufruído pelo seu titular, configuraria fato gerador do imposto sobre a renda. Esse posicionamento, assaz abrangente (e, neste passo, “pro-fisco”) não é o adotado, de modo geral, pela doutrina e jurisprudência pátria, conforme ver-se-á a seguir.

Hugo de Brito Machado, por exemplo, vê a disponibilidade econômica adquirida mediante o **efetivo recebimento**, pelo titular da renda ou provento, do valor correspondente, enquanto a disponibilidade jurídica seria evidenciada pelo **simples creditamento** deste, do qual o beneficiário não pode ainda dispor. Veja-se que, no caso específico do simples creditamento dos rendimentos, embora o resultado prático final da posição de Machado seja o mesmo que decorre do entendimento de Sousa (i. é, a ocorrência do fato gerador do tributo), os dois tributaristas discordam quanto à **natureza** do que ocorreu. Com efeito, para Sousa, como no creditamento há a realização do rendimento, o favorecido terá adquirido a disponibilidade econômica do mesmo e assim, terá ocorrido o fato gerador do imposto. Já na ótica de Machado, embora o beneficiário pelo crédito tenha

adquirido apenas a disponibilidade jurídica do rendimento, igualmente terá ocorrido o fato gerador da obrigação tributária. Gize-se, contudo, que na visão de Hugo de Brito Machado, para que se configure o creditamento de um valor e, por conseguinte, o fato gerador do imposto, é preciso que o adquirente possa efetivamente dispor daquele valor, sem qualquer obstáculo, inclusive jurídico. Assim, não bastaria o locador ter o direito a receber o aluguel vencido para que houvesse incidência do imposto; seria necessário que o locatário ao menos creditasse o respectivo valor, de sorte que o senhorio pudesse dele se apoderar, v.g., depositando-o na conta-corrente bancária deste.

Há quem contudo veja a distinção entre disponibilidade econômica e jurídica de maneira bem diversa. É o caso de **José Eduardo Soares de Melo**, que afirma, *verbis*:

“A *disponibilidade jurídica* consiste no direito de usar a renda ou os proventos, definitivamente constituídos na forma da lei, alcançando os atos e operações colhidos pelo direito; como é o caso de salários, honorários, vencimentos, etc. (resultantes do trabalho), e dos juros aluguéis e lucro nas operações imobiliárias etc. (decorrentes de aplicação do capital). A *disponibilidade econômica* prende-se a uma situação de fato irrelevante ao direito (ganho de jogos), ou até mesmo de situação ilícita (contrabando, juros usurários.)”²⁸⁸ (Grifos do original.)

Para Melo, embora a disponibilidade jurídica seja sempre econômica, a recíproca não é verdadeira²⁸⁹.

Ricardo Mariz de Oliveira também é de opinião que “toda aquisição de disponibilidade jurídica é concomitantemente de disponibilidade econômica, mas a aquisição de disponibilidade econômica não é necessariamente jurídica.”²⁹⁰

²⁸⁸ MELO, op. cit., p. 266-267.

²⁸⁹ MELO, op. cit., p. 267.

²⁹⁰ OLIVEIRA, op. cit., p. 41.

Já para **Zuudi Sakakihara**, a disponibilidade econômica da renda ou provento é adquirida tão logo este (ou esta) sejam incorporados ao patrimônio do adquirente. “Não importa”, diz ele, que o direito não seja ainda exigível (um título de crédito ainda não vencido), ou que o crédito seja de difícil e duvidosa liquidação (contas a receber). O que importa é que possam ser economicamente avaliados e, efetivamente, acresçam o patrimônio.”²⁹¹ Para Sakakihara, a disponibilidade econômica não se confunde com a financeira, esta sim caracterizada pela existência física dos recursos “em caixa”. A aquisição da disponibilidade jurídica, por sua vez, exige que o adquirente tenha a titularidade jurídica da renda ou dos proventos; ou seja, que estes provenham de fonte lícita²⁹².

Vê-se, neste rápido giro pela doutrina que, de modo geral, prevalece o entendimento de que o importante na caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto é a aquisição da disponibilidade econômica, ficando a da disponibilidade jurídica em segundo plano. Na verdade, em nosso sentir, a menção da aquisição da disponibilidade jurídica, no texto do art. 43 do CTN, em nada contribui para clarear o conteúdo e alcance do dispositivo; ao contrário, em alguns casos tal menção tem servido para tornar o tema mais nebuloso.

A grande polêmica em sede de interpretação do disposto no *caput* do art. 43 do Código consiste na **caracterização** da aquisição da disponibilidade econômica. Para uns, esta exigiria tão-somente a **existência** de um acréscimo patrimonial, decorrente de renda ou proventos, passível de ser aferido; para outros, é preciso que tal acréscimo ingresse efetivamente no patrimônio do adquirente, de sorte que este possa dispor daquele. Na visão

²⁹¹ SAKAKIHARA, op. cit., p. 133.

²⁹² Idem.

dos defensores da primeira posição, por exemplo, o mandamento contido no art. 35 da Lei 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que prevê a retenção na fonte do imposto incidente sobre o lucro líquido apurado pelas empresas, devido pelos seus sócios-cotistas, acionistas ou titular (no caso de empresa individual), encontra amparo no art. 43 do CTN e, por via indireta, na Constituição. De outra parte, os que se agrupam em torno da segunda posição vêm este dispositivo legal eivado de flagrante inconstitucionalidade. É o caso, v.g., de Hugo de Brito Machado, para quem os sócios-cotistas ou acionistas somente adquirem a disponibilidade econômica e jurídica dos lucros da pessoa jurídica quando estes são efetivamente distribuídos e não na sua mera apuração, por ocasião do balanço anual²⁹³.

A jurisprudência se dividiu quanto à constitucionalidade da norma supracitada, até que o Supremo Tribunal Federal pacificou a matéria, declarando (incidentalmente) a inconstitucionalidade do dispositivo apenas no que concerne à inclusão dos **acionistas** das sociedades anônimas. Os arestos cujas ementas encontram-se abaixo transcritas revelam o entendimento da Suprema Corte:

“Tributo. Relação jurídica Estado/contribuinte. Pedra de toque. No embate diário Estado/contribuinte, a Carta Política da República exsurge com insuplantável valia, no que, em prol do segundo, impõe parâmetros a serem respeitados pelo primeiro. Imposto de renda. Retenção na fonte. Sócio-cotista (sic). A norma insculpida no art. 35 da Lei 7.713/88 mostra-se harmônica com a Constituição Federal quando o contrato social prevê a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado, na data do encerramento do período-base. Nesse caso, o citado art. exsurge como explicitação do fato gerador estabelecido no art. 43 do Código Tributário Nacional, não cabendo dizer da disciplina, de tal elemento do tributo, via legislação ordinária. Interpretação da norma conforme o Texto Maior. (STF, 2ª T, RE 223370-2 – PE – Rel. Min. Marco Aurélio, j. 11.12.98, DJU 12.3.99, p. 18; grifos apostos.)

²⁹³ MACHADO, op. cit., p. 251.

“No tocante ao **acionista** da sociedade anônima, é inconstitucional o art. 35 da Lei 7.713, de 1988, dado que, em tais sociedades, a distribuição dos lucros depende principalmente da manifestação da assembléia geral. Não há falar-se, portanto, em aquisição da disponibilidade jurídica do acionista mediante a simples apuração do lucro líquido. Todavia, no concernente ao sócio-cotista e ao titular de empresa individual, o citado art. 35 da Lei 7.713, de 1988, não é, em abstrato, inconstitucional (inconstitucionalidade formal). Poderá sê-lo, em concreto, dependendo do que estiver disposto no contrato (inconstitucionalidade material.)” (STF, 2ª T, RE 181077-7 – RS, j. 26.9.95, RDDT 5/195; grifo aposto.)

Em decorrência deste entendimento da Suprema Corte, o Senado Federal, por meio da Resolução 82, de 18 de novembro de 1996, suspendeu parcialmente a execução da Lei 7.713/88, relativamente à expressão “**sócio-quotista**” contida no seu art. 35.

Elucidada, ainda que em termos, a questão da aquisição da disponibilidade de renda ou proventos, resta esclarecer o que vêm a ser essas duas categorias. O conceito de renda, inclusive no que tange à sua evolução histórica, já foi objeto de análise nesta Tese²⁹⁴. O Código, no art. 43, cuidou de explicitá-lo como sendo o produto do trabalho, do capital ou da combinação de ambos (inciso I.) Registre-se que ao conceituar, no inciso II, **proventos de qualquer natureza**, como sendo “os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”, o legislador deixou claro que renda também é **acrécimo patrimonial**²⁹⁵. Assim, a interpretação sistêmica do art. 43 do CTN permite que se afirme que, para fins de tributação, renda é o acréscimo patrimonial gerado pelo trabalho, pelo capital ou pela combinação de ambos, durante um período de tempo determinado. O Código não conceitua “acrécimo patrimonial”, deixando à

²⁹⁴ Vide Capítulo 1, item 1.3.

²⁹⁵ Neste sentido: MACHADO, op. cit., p. 250; SAKAKIHARA, op. cit., p. 129.

doutrina e à jurisprudência, ao intérprete pois, esta tarefa. A expressão “acréscimo patrimonial” traduz a idéia de aumento do patrimônio (de alguém), aumento este que deve ser passível de valoração econômica, i. é, de ter seu valor expresso em unidades monetárias, a fim de que possa haver a identificação da base de cálculo e a conseqüente incidência do tributo. De outro lado, também parece óbvio que o acréscimo patrimonial considerado para fins de tributação da renda é o acréscimo **líquido**, devendo ser deduzidas assim eventuais despesas incorridas na produção da renda.²⁹⁶ Nas palavras de Bulhões Pedreira, “acréscimo patrimonial é efeito de qualquer modalidade de renda financeira, que é repartida mediante dinheiro e outros direitos patrimoniais que fluem para o patrimônio da pessoa, aumentando o valor de patrimônio líquido.”²⁹⁷ Ressalte-se que a renda não compreende apenas o aumento líquido do patrimônio em si de um indivíduo durante um certo lapso temporal, mediante a diferença entre os valores do patrimônio no início e no final do período, mas também o que foi **consumido** nesse período²⁹⁸. Não fora assim, o indivíduo que consumisse todos os seus rendimentos anuais nada pagaria a título de imposto, ao passo que aquele, com idêntica renda, mas que investiu parte desta, aumentando seu patrimônio, teria imposto a pagar.

Como visto, o imposto em tela não incide apenas sobre renda mas também sobre **proventos de qualquer natureza**, definidos como sendo os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda (CTN, art. 43, II). Em suma, a aquisição da

²⁹⁶ Vide Capítulo 1, item 1.3.

²⁹⁷ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas*. v. I. Rio de Janeiro: ADCOAS/JUSTEC, 1979, p. 176.

²⁹⁸ Neste sentido: MACHADO, op. cit., p. 250. Conforme já visto no item 1.3 do Capítulo 1, tal conclusão decorre do conceito de renda de Haig-Simons.

disponibilidade econômica ou jurídica de qualquer acréscimo patrimonial poderia, **em princípio**, ser definida pela lei ordinária como fato gerador do IRPF (assim como do IRPJ²⁹⁹).

Nesse sentido, revela-se oportuna à lição de Bulhões Pedreira:

“A renda não é, porém, a única fonte de acréscimo ao patrimônio líquido, que pode resultar também de transferências de capital (doações, heranças, subscrição de capital social ou de valores mobiliários emitidos pela companhia e subvenções para investimento). A intenção dos redatores do CTN parece ter sido ampliar o conceito constitucional de ‘renda e proventos de quaisquer natureza’ para nele incluir as transferências de capital. A nosso ver, o CTN não define o conceito constitucional, mas conceito diferente – de ‘acréscimo de poder econômico’. A constitucionalidade dessa definição ainda não foi submetida a qualquer teste.”³⁰⁰

Registre-se que a afirmação de Bulhões Pedreira foi feita sob a égide da Constituição de 1967, na redação conferida pela Emenda 1/69, quando não havia, ao contrário do que ocorre hoje, outorga de competência aos Estados para instituir imposto sobre heranças e doações³⁰¹. Atualmente, contudo, conforme bem lembra Misabel Derzi, refoge à competência da União tributar tais acréscimos patrimoniais. Diz ela:

“A Constituição Federal de 1988 subtraiu o patrimônio imobiliário urbano, o de veículos automotores, aquele acrescido por heranças e doações, as meras transmissões onerosas (independentemente de lucro) de imóveis ou de mercadorias ao campo de competência federal.

Por meio de lei ordinária e a título de imposto de renda, somente se legitimará a tributação da renda e dos proventos de quaisquer natureza, assim entendido o acréscimo de riqueza, o ganho ou o aumento advindo do trabalho e do capital (ou patrimônio) em certo período de tempo.

²⁹⁹ Imposto sobre a renda e proventos de quaisquer natureza das pessoas jurídicas, cujo estudo foge ao objetivo desta Tese.

³⁰⁰ PEDREIRA, op. cit., p. 176.

³⁰¹ Constituição, art. 155, I.

Será **inconstitucional**, então, a lei federal que tribute a **receita representativa de mera reposição de bens patrimoniais** (por terem sido objeto de aplicação de capital da pessoa), como pagamento de capital ou reembolso das despesas feitas para produção da receita. **Nem se pode tributar o preço de alienação do bem, que é mera reposição do capital investido, se não há ganho real.**³⁰² (Grifos do original.)

Para **Misabel Derzi**, “renda é o produto, fluxo ou acréscimo patrimonial, inconfundível com o patrimônio de onde promana, assim entendido o capital, o trabalho ou a sua combinação.”³⁰³

Quanto a **provento**, ainda segundo **Derzi**:

“é forma específica de rendimento tributável, tecnicamente compreendida como o que é ‘fruto não da realização **imediate e simultânea** de um patrimônio, mas sim, do acréscimo patrimonial resultante de uma atividade que já cessou, mas que ainda produz rendimentos’, como os benefícios de origem previdenciária, pensões e aposentadoria. Já proventos em acepção ampla, como **acrécimos patrimoniais não resultantes do capital ou do trabalho**, são todos aqueles de ‘origem ilícita e bem aqueles cuja origem não seja identificável ou comprovável’ (cf. MODESTO CARVALHOSA, op. cit., p. 94.)”³⁰⁴ (Grifos do original.)

Assim, para **Misabel Derzi**, a tributação, pela União, das transferências de capital, se revela absolutamente inconstitucional, uma vez que essa entidade política não estaria legitimada, pela Constituição, a exigir imposto sobre o **capital** mas apenas sobre a **renda**.

De qualquer sorte, parece ser indubitável que o objetivo do legislador constituinte de 1934 (ano em que a expressão “e proventos de qualquer natureza” foi incorporada à Carta da

³⁰² DERZI, Misabel Abreu Machado. *Os conceitos de renda e patrimônio* (efeitos da correção monetária insuficiente no imposto de renda.) Belo Horizonte: Del Rey, 1992, p. 19.

³⁰³ DERZI, op. cit., p. 23.

³⁰⁴ DERZI, op. cit., p. 23-24.

República³⁰⁵), assim como a do legislador infraconstitucional, ao redigir o CTN, foi o de ampliar o campo de incidência do tributo, de modo a incluir os ingressos que, segundo as Ciências Econômicas, não podem ser considerados **renda**. De outra parte, também não se pode olvidar que a própria Constituição outorga de forma expressa aos Estados o poder de tributar heranças, legados e doações, o que leva à inexorável conclusão de que os acréscimos patrimoniais resultantes destes institutos não podem ser considerados, para fins de tributação pelo IRPF, proventos de qualquer natureza.

Assim, em nosso entender, os proventos de qualquer natureza referidos no art. 43, II, do CTN, compreendem todos os acréscimos patrimoniais (**líquidos**) que não decorram do trabalho e/ou do capital e tampouco de heranças, legados e doações³⁰⁶. Assim, são proventos de qualquer natureza os ganhos decorrentes de concursos e sorteios em geral³⁰⁷ e de apropriações ou transações ilícitas³⁰⁸. A menção a acréscimos patrimoniais **líquidos** objetiva enfatizar que apenas estes são verdadeiros acréscimos ao patrimônio do adquirente, conforme já exposto anteriormente. Por óbvio também que o ingresso, em dinheiro ou em bens ou direitos, no patrimônio de alguém, com o mero intuito de repô-lo ao estado anterior, seja por decorrer de um negócio jurídico, seja por se tratar de indenização, não configura fato gerador do imposto. Nessa linha, a ressalva que a Constituição de 1967, na redação conferida pela Emenda 1/69, fazia às **ajudas de custo e diárias pagas pelos cofres públicos**, quanto à incidência do IRPF, mostrava-se inteiramente desnecessária. Com efeito, a percepção de ajudas de custo e diárias,

³⁰⁵ Art. 60., I, c.

³⁰⁶ A despeito destas nossas ponderações, o legislador brasileiro contemplou o recebimento de **heranças, legados e doações com isenção** (Lei 7.713/88, art. 6º, XVI), manifestando dessarte o entendimento de que estariam compreendidos no conceito de proventos de quaisquer natureza. Neste mesmo dispositivo legal, no inciso II, a percepção de **diárias pagas** pelo empregador ao empregado que tiver de se deslocar para fins de trabalho também é beneficiada com isenção, quando em verdade, não configura fato gerador do imposto, conforme já demonstrado.

³⁰⁷ Tais ganhos são tributados pelo IRPF, conforme deixa claro o disposto no art. 677 do RIR/99.

³⁰⁸ De acordo com o RIR/99 (art. 55, X) tais rendimentos estão sujeitos à incidência do imposto.

pagas pelos cofres públicos ou não, não está sujeita ao imposto, porquanto não gera acréscimo patrimonial algum, visando apenas ressarcir o indivíduo de despesas em que este incorreu e que deveriam ter sido suportadas pelo seu empregador ou contratante de seus serviços. O dispositivo constitucional em tela, assim, colaborou para trazer mais incertezas quanto ao real espectro do tributo.

A jurisprudência brasileira tem, de modo geral, acolhido o entendimento de que a percepção de verbas ou acréscimos patrimoniais que tenham caráter de **reposição** (em sentido amplo), seja por que decorram de negócio jurídico, seja por que visem indenizar o beneficiário, não se sujeita à incidência do imposto. Assim, por exemplo, tem-se entendido que as quantias recebidas pelo empregado ou servidor público em face de rescisão contratual ou exoneração incentivada não sofrem a incidência do IRPF³⁰⁹, seja por terem natureza de “ressarcimento e de compensação pela perda do emprego”³¹⁰, ou por resultar de compra e venda, “em que o operário aliena o bem da vida constituído pela relação de emprego.”³¹¹ Os Tribunais também têm decidido que não configura hipótese de incidência do imposto a percepção de: indenização decorrente de desapropriação³¹², inclusive os juros moratórios e compensatórios³¹³ e os honorários advocatícios³¹⁴; o valor correspondente ao quinhão apurado na liquidação de fundo mútuo de previdência privada³¹⁵; e férias³¹⁶, licenças-

³⁰⁹ Súmula 215 do STJ - Superior Tribunal de Justiça: “A indenização recebida pela adesão a programa de incentivo à demissão voluntária não está sujeita à incidência do imposto de renda.” (BRASIL. *Código tributário nacional*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 844.)

³¹⁰ STJ – 1ª T – REsp 142.274 – SP, j. 17.9.98, DJU 8.2.99, p. 251.

³¹¹ STJ – 1ª T – Resp 127.121 – SP, j. 7.11.97, DJU 9.12.97, p. 64.608.

³¹² STJ – 1ª T – Resp 55996 – SP, j. 4.9.95, DJU 2.10.95, p. 32.331.

³¹³ Idem.

³¹⁴ TJSP – 16ª CC – AI 231.564 – 2/0, j. 8.2.94, RT 705/116.

³¹⁵ STJ – 1ª Seção – Emb. Div. Resp 76.499- CE, j. 14.05.97, DJU 23.6.97, p. 29.036.

prêmios³¹⁷ e abonos por assiduidade³¹⁸, não gozados por necessidade de serviço.

O disposto no parágrafo 1º do art. 43, acrescido pela Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001, deixa claro que a incidência do imposto não depende da denominação “da receita ou do rendimento”, de sua origem ou forma de percepção ou de circunstâncias relativas à fonte³¹⁹. Por sua vez, o parágrafo 2º³²⁰ remete à lei a fixação das condições e do momento em que se dará a disponibilidade (sic)³²¹ de receita ou rendimento oriundos do exterior. Possivelmente, tais dispositivos foram acrescidos ao CTN para dirimir dúvidas suscitadas na doutrina e jurisprudência. É de se lamentar, no entanto, que o legislador tenha usado as expressões “receita” e “rendimento”, estranhas ao Código, o que pode vir a colaborar para lançar dúvidas sobre em que consiste efetivamente o fato gerador do tributo. O equívoco maior parece residir no uso do vocábulo **receita**, o que pode conduzir à absurda conclusão de que a tão-só aferição de receita configura fato gerador do imposto. Como é sabido, **receita** não se confunde com **renda**: enquanto aquela traduz o mero fluxo de valores ou bens para o patrimônio de alguém, ainda que não haja incremento real, esta implica, conforme já visto, aumento do potencial de consumo, seja representado por acréscimo patrimonial líquido, seja pelo efetivo consumo de bens ou serviços, durante um período considerado³²². A própria Constituição consagra a distinção entre os termos **renda** e **receita** na medida em que emprega o

³¹⁶ Súmula 125 do STJ: “O pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço não está sujeito à incidência do Imposto de Renda” (BRASIL. *Código tributário nacional*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 843.)

³¹⁷ Súmula 136 do STJ: “ O pagamento de licença-prêmio não gozada por necessidade do serviço não está sujeito ao imposto de renda.” (BRASIL. *Código tributário nacional*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 844.)

³¹⁸ TRF 3ª R – 4ª T – REO 3087634-96/SP, j. 19.2.97, DJU 13.5.97, p. 33.070.

³¹⁹ Observe-se que redação deste dispositivo é muito semelhante à do parágrafo 4º. do art. 3º. da Lei 7.713/88, na qual o legislador deve ter se inspirado.

³²⁰ Igualmente acrescido pela Lei Complementar 104/01.

³²¹ Parece-nos que melhor seria falar-se em “aquisição da disponibilidade”.

³²² Assim, v.g., se uma pessoa, física ou jurídica, receber R\$ 1.000,00 por um serviço prestado mas tiver dispendido R\$ 500,00 com a respectiva prestação, sua receita será de R\$ 1.000,00, ao passo que sua renda será de apenas R\$ 500,00.

primeiro no art. 153, III, ao tratar do tributo ora em comento, enquanto faz uso do segundo no art. 195, I, *a*, ao se referir à contribuição de seguridade social incidente sobre a **receita** ou o faturamento de empresa ou entidade a ela equiparada³²³. Assim, se a intenção do legislador tiver sido a de incluir a percepção de mera receita entre os fatos geradores do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, terá praticado flagrante inconstitucionalidade³²⁴.

O art. 44 do CTN, por seu turno, dispõe sobre a base de cálculo do imposto nos seguintes termos:

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

Observa-se que o legislador, respeitando a melhor doutrina sobre a matéria, escolheu como base de cálculo do tributo uma grandeza intimamente relacionada com o respectivo fato gerador. Com efeito, a base de cálculo do tributo é o valor da renda ou dos proventos tributáveis, valor esse que pode assumir três acepções distintas, conforme as circunstâncias, a saber: real, arbitrado e presumido. A doutrina, assim pátria como estrangeira, de modo geral, sempre entendeu que a base de cálculo de um tributo deve guardar estreita relação com a situação que constitui seu fato gerador. Há inclusive quem, a exemplo de Geraldo Ataliba, veja a base de cálculo (ou **base tributável** ou ainda **base imponible**) do tributo como a perspectiva dimensional da respectiva hipótese de incidência³²⁵ ou como a dimensão de seu aspecto material³²⁶. Alfredo Augusto Becker, por sua vez, entendia a base de

³²³ Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, instituída pela Lei Complementar 70, de 30 de dezembro de 1991.

³²⁴ Neste sentido: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imposto de Renda e o Artigo 43 do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*. v. 68, p. 77-79.

³²⁵ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 4.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 107.

³²⁶ ATALIBA, op. cit., p. 107.

cálculo como sendo o próprio **núcleo** da hipótese de incidência tributária³²⁷.

Ricardo Mariz de Oliveira também alerta para a necessidade de que a base de cálculo do imposto obrigatoriamente se correlacione com “o pressuposto legal da incidência tributária, isto é, a renda ou provento de qualquer natureza”³²⁸. A própria Constituição parece corroborar tal entendimento ao asseverar, v.g., que as taxas não podem ter bases de cálculo próprias de impostos (art. 145, par. 2º) e que os impostos ditos residuais não podem adotar “fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição” (art. 154, I). Contudo não se deve olvidar que os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da personalização podem justificar ou até mesmo determinar que, em certos casos, mormente em se tratando de impostos, outros aspectos ligados ao contribuinte, tais como seus rendimentos, patrimônio e atividades econômicas, sejam levados em conta na determinação do montante do tributo, ainda que não estejam conectados com o respectivo fato gerador.

Assim, como o fato gerador do imposto em comento é a aquisição da disponibilidade (econômica ou jurídica) de renda ou proventos de qualquer natureza, por óbvio a sua base de cálculo deve ser uma grandeza, uma dimensão, intimamente ligada à renda ou ao provento. A grandeza eleita pelo legislador, ao elaborar o CTN, foi o próprio valor da renda ou dos proventos.

Quanto a esse dispositivo legal, há ainda duas observações que merecem ser feitas:

1ª) A base de cálculo do tributo é, na verdade, o montante **líquido** da renda ou dos proventos tributáveis, pelas razões já anteriormente expostas; logo, impõe-se a

³²⁷ BECKER, op. cit., p. 339-343.

³²⁸ OLIVEIRA, op. cit., p. 23 e 28.

dedução, no mínimo, das despesas incorridas na produção dos rendimentos tributáveis.

2ª) O Código prevê três modalidades de montante da renda ou proventos, quais sejam **real**, **presumido** ou **arbitrado**. Zuiudi Sakakihara pondera, com razão, que “o montante arbitrado é necessariamente um montante presumido”³²⁹. Com efeito, **presumir** implica a apreensão, a partir de fatos conhecidos (v.g., o patrimônio ou os gastos de alguém) e por meio de uma operação lógica, de uma realidade não conhecida mas provavelmente verdadeira³³⁰. É exatamente isso que ocorre, tanto nas situações em que a legislação admite **presunção**, como naquelas em que prescreve o **arbitramento** da base de cálculo do imposto. A **presunção**, por exemplo, é especialmente utilizada no imposto sobre a renda das pessoas jurídicas – IRPJ, nas hipóteses em que o lucro de determinadas pessoas jurídicas pode, a critério do contribuinte, ser determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, de coeficientes legalmente definidos conforme o ramo de atividades³³¹. Já o arbitramento é adotado tanto no IRPF³³² como no IRPJ³³³, neste último caso também com uso de coeficientes, aplicáveis à renda bruta ou a outros parâmetros.

Finalmente, o art. 45 do Código dispõe sobre o contribuinte do imposto, e o faz nos seguintes termos, *verbis*:

“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.

³²⁹ SAKAKIHARA, op. cit., p. 141.

³³⁰ Idem.

³³¹ RIR/99, arts. 516 e s.

³³² Por exemplo, RIR/99, art. 845, I.

³³³ RIR/99, art. 529 e ss.

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.”

Observa-se que o conceito insculpido na primeira parte do *caput* do art. 45, referente ao **titular da disponibilidade**, revela-se plenamente de acordo com o disposto no art. 121, I, do Código, segundo o qual o sujeito passivo da obrigação tributária é dito **contribuinte** “quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”. No tocante à segunda parte do dispositivo em comento, porém, parece que o legislador não adotou a melhor solução ao asseverar que a lei pode atribuir a condição de **contribuinte** ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores dos rendimentos tributáveis. Ao que parece, o escopo do legislador foi o de considerar contribuinte a fonte pagadora situada no Brasil, quando o beneficiário da renda ou proventos se localizar no exterior³³⁴. Nessa hipótese, o fato gerador da obrigação tributária não seria a **aquisição da disponibilidade** da renda ou proventos mas, antes, a entrega destes, contrariando-se assim o disposto no *caput* do art. 43 do CTN e, o que é mais grave, a própria Carta Magna (art. 153, III.)

2.3 Estrutura atual do IRPF

2.3.1 Uma visão geral

Conforme já visto³³⁵, o perfil completo do imposto sobre a renda brasileiro é conferido pela Constituição, pelo Código Tributário Nacional e pelas leis ordinárias federais que dispõem sobre a exação. Desde a criação do tributo, em 1922, inúmeras leis e

³³⁴ MACHADO, op. cit., p. 259.

³³⁵ Subitem 2.1.2 deste Capítulo.

decretos-leis e, a partir de 1988, algumas medidas provisórias, foram editadas visando sua normatização. Alguns desses diplomas legais foram revogados, outros permanecem em vigor. Desse modo, as normas legais pertinentes ao IRPF encontram-se esparsas em diversos diplomas, o que dificulta a sua consulta e aplicação. Todavia, conforme noticiado anteriormente, o Poder Executivo, ao regulamentar as leis que versam sobre o tributo, tem por hábito realizar uma verdadeira **consolidação** da legislação pertinente em vigor, de forma a facilitar sua consulta e aplicação. A regulamentação ora vigente está consubstanciada no Decreto 3.000, de 26 de março de 1999³³⁶, mais conhecido por Regulamento do Imposto sobre a Renda, ou simplesmente, pela sigla “RIR/99”³³⁷.

O texto do citado Decreto, a partir do seu art. 2º, é dividido em quatro Livros³³⁸, cada um deles se desdobrando em Títulos, Subtítulos, Capítulos, Seções e Subseções, todos com denominação própria. Alguns artigos, ou partes destes, são precedidos por rubrica referenciada ao seu conteúdo³³⁹. Apesar de a tributação da renda das pessoas físicas ser focalizada principalmente no Livro I, as normas contidas nos Livros III e IV também àquela se aplicam.

Nos subitens seguintes apresentar-se-á a estrutura básica atual do IRPF, revelada pela legislação **aplicável aos fatos geradores ocorridos durante o ano-calendário de 2001**³⁴⁰, a fim de que se possa concluir, no Capítulo seguinte, se esse atua, e em que medida, como um instrumento de Justiça Social.

³³⁶ Publicado no Diário Oficial da União de 29.3.99, seção 1, p. 1-87.

³³⁷ Regulamento do Imposto sobre a Renda, editado em 1999.

³³⁸ A saber, Livro I: “Tributação das Pessoas Físicas”; Livro II: “Tributação das Pessoas Jurídicas”; Livro III: “Tributação na Fonte e sobre Operações Financeiras” e, finalmente, Livro IV: “Administração do Imposto.”

³³⁹ Por exemplo, o art. 7o. é antecedido pela rubrica “**Declaração em Separado.**”

³⁴⁰ Fazendo-se referência aos dispositivos correspondentes do Regulamento e/ou do diploma legal respectivo.

2.3.2 Fato gerador

Conforme já visto, o fato gerador do imposto está expresso no art. 43 do Código Tributário Nacional. O Regulamento cuida de explicitar alguns exemplos de renda ou proventos tributáveis, sob a denominação genérica de “rendimentos tributáveis”³⁴¹. Nesse rol exemplificativo os rendimentos são apresentados conforme a respectiva fonte: trabalho assalariado; trabalho não assalariado; aluguéis e *royalties*; atividade rural; pensão judicial; rendimentos recebidos acumuladamente; outros rendimentos e atualização monetária destes³⁴². A tributação dos assim chamados **ganhos de capital** é abordada no Capítulo I do Título X do Livro I.

Entre os rendimentos considerados tributáveis pelo RIR/99 encontram-se: salários, vencimentos, ordenados, bolsas de estudo e pesquisa³⁴³ e remuneração de estagiários; férias, acrescidas dos respectivos abonos, e licenças-prêmio, inclusive quando convertidas em pecúnia³⁴⁴; gratificações, comissões e corretagens; aluguel do imóvel ocupado pelo empregado e pago pelo empregador a terceiros; o valor locatício da cessão do uso de bens de propriedade do empregador; pagamento ou ressarcimento, pelo empregador, de tributos e encargos legais de responsabilidade do empregado; remuneração de serviços prestados por administradores e membros de conselhos de empresas, por titulares de

³⁴¹ Capítulo III do Título I do Livro I (arts. 43 a 72.)

³⁴² RIR/99, art. 72, do seguinte teor: “Para fins de incidência do imposto, o valor da atualização monetária dos rendimentos acompanha a natureza do principal, ressalvadas as situações previstas neste Decreto.” A tributação da atualização monetária, tanto dos rendimentos em geral como dos ganhos de capital é, no mínimo, polêmica. Para Zuudi Sakakihara, por exemplo, sempre que a lei escolher como base de cálculo do imposto “o resultado de um empreendimento, ou de uma operação, será obrigatória a exclusão dos efeitos da desvalorização da moeda.” (SAKAKIHARA, op. cit., p. 138.) A idéia de acréscimo patrimonial expressa no art. 43 do CTN também parece não se coadunar com a concepção de atualização monetária.

³⁴³ Desde que o resultado das atividades de estudo e/ou pesquisa impliquem vantagem para o patrocinador ou o bolsista se obrigue a contraprestação de serviços, como v.g. no caso dos médicos-residentes, e dos alunos-bolsistas em geral, i. é aqueles que prestam serviços à instituição na qual estudam, sem vínculo empregatício.

³⁴⁴ A jurisprudência tem entendido que se o não-gozo das férias ou da licença-prêmio decorrer de necessidade de serviço, a sua percepção sob forma de pecúnia não é tributável pelo imposto sobre a renda, por revestir caráter indenizatório. Neste sentido: Súmulas STJ 125 e 136.

empresa individual, por representantes comerciais autônomos e por trabalhadores que prestam serviços a diversas empresas; benefícios recebidos de entidades de previdência privada; benefícios indiretos concedidos pela empresa a seus administradores e assessores, ou a terceiros; honorários do livre exercício profissional; emolumentos dos serventuários da Justiça; comissões de despachantes e leiloeiros; direitos autorais; aluguéis e *royalties* em geral, inclusive o valor locatício do imóvel cedido gratuitamente³⁴⁵; pensão judicial; cancelamento de dívida; lucros da prática eventual de comércio e/ou indústria; juros e indenizações por lucros cessantes; juros compensatórios e moratórios de qualquer natureza³⁴⁶; laudêmio; juros decorrentes de capital aplicado e rendimentos da atividade rural em geral. Do exame da lista (exemplificativa) supra, constata-se que alguns itens não se amoldam à perfeição ao conceito de renda e proventos tributáveis insculpido no art. 43 do Código Tributário Nacional, o que já foi reconhecido, pelo menos em parte, pelo Judiciário.

O Regulamento também lista, neste caso taxativamente e não exemplificativamente, os rendimentos considerados **isentos ou não tributáveis**, sem no entanto distinguir uns dos outros (art. 39). Entre tais rendimentos destacam-se, além da já mencionada ajuda de custo: as bolsas de estudo e pesquisa caracterizadas como doação; os rendimentos auferidos em contas de depósitos de poupança; o valor locativo de imóvel edificado ocupado pelo proprietário ou cedido gratuitamente a cônjuge ou parentes do 1º

³⁴⁵ RIR/99, art. 49, par. 1º; Lei 4.506/64, art. 23, VI. Possivelmente, a intenção do legislador foi a de desestimular a locação travestida de cessão gratuita, com o que acabou por ferir o bom-senso e a Constituição, tanto a de 1946 como as que se lhe seguiram. Não se diga que o preceito em tela encontra amparo no art. 44 do CTN, que prevê o uso de base de cálculo presumida ou arbitrada, porquanto esta hipótese é cabível quando há renda ou provento e seu valor não é conhecido. No caso em comento, inexistente renda ou provento, uma vez que o uso do bem foi objeto de cessão **gratuita**.

³⁴⁶ Pelo menos em sede de desapropriação, o Judiciário vem reconhecendo a não sujeição dos juros moratórios e compensatórios ao imposto sobre a renda, conforme já visto no item 2.2 deste Capítulo.

grau; contribuições para programas de previdência privada, pagas pelo empregador em benefício do empregado ou dirigente; diárias destinadas a cobrir gastos com alimentação e estadia decorrentes de serviços realizados em outro Município; o auxílio-alimentação e o auxílio-transporte pagos em pecúnia aos servidores públicos federais; o valor dos bens adquiridos por doação ou herança, salvo se a transferência se der pelo valor de mercado, hipótese em que será devido imposto relativamente à diferença entre aquele valor e o que constava na declaração de bens do *de cuius* ou doador (art. 119); indenização por danos decorrentes de acidente, inclusive o de trabalho; valor recebido por servidor público em virtude de adesão a programa de desligamento voluntário; indenização e aviso prévio pagos por rescisão do contrato de trabalho; indenização por desapropriação para fins de reforma agrária; indenização a servidor público federal que utilizar veículo próprio em serviço; proventos de aposentadoria ou de pensão recebidos por pessoas maiores de 65 anos; proventos de aposentadoria motivada por acidente em serviço ou pagos a portador de moléstia profissional; proventos de aposentadoria e pensão percebidos por portadores de doença grave, listada em lei; rendimentos distribuídos a titular ou sócio de microempresa que optar pelo sistema SIMPLES; resgate de contribuições a entidade de previdência privada; o salário-família; e o seguro-desemprego e auxílios diversos pagos pela Previdência Social. Vê-se que a relação supra inclui algumas situações típicas de **não incidência**, i. é, que se encontram fora do campo de incidência constitucional do tributo, mas que foram formalmente contempladas, por lei, com **isenção**. É o caso, v.g., das ajudas de custo destinadas ao ressarcimento das despesas decorrentes da remoção do contribuinte para outro Município³⁴⁷. Quanto ao “auxílio-moradia” pago por entidades públicas em

³⁴⁷ Lei 7.713/88, art. 6º, XX, do seguinte teor:

“Art. 6º – Ficam isentos do Imposto sobre a Renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas:

substituição ao direito de uso de imóvel funcional³⁴⁸, sua percepção não está sujeita à incidência do imposto, conforme deixa claro o art. 25³⁴⁹ da Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001³⁵⁰.

2.3.3 Bases de cálculo e alíquotas

2.3.3.1 Generalidades

Conforme já visto no item 2.2, a base de cálculo do imposto é, em princípio, o valor líquido da renda ou dos proventos tributáveis (CTN, art. 44). Para a determinação da base de cálculo efetiva do imposto, a legislação prevê a dedução, do **rendimento bruto** do contribuinte, de outras despesas além daquelas necessárias à produção da renda ou proventos. Por sua vez, o rendimento bruto é definido como “todo o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, [e

.....
XX – ajuda de custo destinada a atender às despesas com transporte, frete e locomoção do beneficiado e seus familiares, em caso de remoção de um município para outro, sujeita à comprovação posterior pelo contribuinte;”

³⁴⁸ Seria o caso, por exemplo, do auxílio-moradia pago pela Câmara dos Deputados aos parlamentares que não residem em imóvel funcional.

³⁴⁹ “Art. 25 – O valor recebido de pessoa jurídica de direito público a título de auxílio-moradia, não integrante da remuneração do beneficiário, em substituição ao direito de uso de imóvel funcional, considera-se como da mesma natureza deste direito, não se sujeitando à incidência do imposto de renda, na fonte ou na declaração de ajuste.”

³⁵⁰ Esta medida provisória permanece em vigor, por força do disposto no art. 2º da Emenda Constitucional 32/01, *verbis*:

“Art. 2º – As medidas provisórias editadas em data anterior à da publicação desta emenda continuam em vigor até que medida provisória ulterior as revogue explicitamente ou até deliberação definitiva do Congresso Nacional.” BRASIL. Constituição (1988). Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001. Altera dispositivos dos arts. 48, 57, 61, 62, 64, 66, 84 e 246 da Constituição Federal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc32.htm Acesso em: 16 set. 2001.

ainda]³⁵¹ os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.”³⁵²

A base de cálculo efetiva do imposto, por sua vez, depende da **modalidade de tributação**, que pode ser **mensal, anual** (na declaração de ajuste), **na fonte** ou **definitiva**. Qualquer que seja a modalidade de tributação adotada, o imposto incide na data do pagamento ou creditamento dos rendimentos (“**regime de caixa**”³⁵³), ainda que esses se refiram a outro período (mês ou ano).³⁵⁴

2.3.3.2 Incidência mensal

O Brasil adota, desde 1989³⁵⁵, o sistema de tributação conhecido internacionalmente por “*pay-as-you-earn – PAYE*”³⁵⁶ ou, entre nós, por **sistema de (ou em) bases correntes**³⁵⁷. Para tanto, adotou-se a apuração e recolhimento mensal obrigatório do imposto, por meio da sistemática denominada oficialmente de “**carnê-leão**”³⁵⁸, que veio unir-se à já adotada **retenção do imposto na fonte**. Assim, ao final do ano-calendário³⁵⁹ o contribuinte terá pago virtualmente todo o montante devido relativamente àquele ano, havendo eventualmente apenas um pequeno saldo a pagar ou a ser restituído.

³⁵¹ A expressão “e ainda” não consta do texto do art. 37 do RIR/99, provavelmente por equívoco, uma vez que está presente no texto do art. 3º, par. 1º, da Lei 7.713/88, ao qual aquele dispositivo faz expressa remissão.

³⁵² RIR/99, art. 37.

³⁵³ Que se contrapõe ao “**regime de competência**”, em que o importante é o período ao qual se refere o pagamento.

³⁵⁴ RIR/99, art. 38, par. único.

³⁵⁵ Por força do disposto no art. 2º da Lei 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

³⁵⁶ Em português, algo como “pague assim que você (o contribuinte) receba (a renda)”.

³⁵⁷ MACHADO, op. cit., p. 261.

³⁵⁸ Essa denominação, embora não conste do Regulamento, é utilizada em Instruções Normativas expedidas pelo Secretário da Receita Federal, como, v.g. nas seguintes: 046/97, 101/97, 005/2000, 011/2001 e 015/2001. Disponíveis em: www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em: 9 abr. 2001.

³⁵⁹ Com a adoção do sistema de tributação em bases correntes, o uso da expressão “ano-base” foi virtualmente abandonado, porquanto a incidência do imposto passou a ser mensal. Nesse sentido: MACHADO, op. cit., p. 261. Entretanto, a Lei 8.134/90, ainda se refere expressamente a “ano-base.”

Os rendimentos pagos ou creditados por pessoas físicas, ou por fontes no exterior, que não tenham sido tributados na fonte (no Brasil)³⁶⁰ – tais como aluguéis, honorários profissionais e pensões alimentícias – estão sujeitos à apuração e recolhimento mensal **obrigatório** do imposto a cargo do contribuinte. Nesse caso, a base de cálculo do imposto é a diferença entre a soma dos rendimentos sujeitos à incidência mensal, e a soma das deduções permitidas³⁶¹, que por sua vez, são³⁶²:

- a) contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sem limite;
- b) contribuições para entidades de previdência privada cujo valor, somado à eventual contribuição para o Fundo de Aposentadoria Programada Individual – FAPI (dedutível na declaração anual), não pode ultrapassar a 12% dos rendimentos anuais do contribuinte;
- c) despesas escrituradas em livro-caixa, para os contribuintes que percebem rendimentos do trabalho não-assalariado, sem limite, desde que restritas a:
 - c.1) remuneração de empregados, inclusive encargos trabalhistas e previdenciários;
 - c.2) emolumentos pagos a terceiros;
 - c.3) despesas de custeio, necessárias à percepção da receita e manutenção da fonte pagadora;

³⁶⁰ RIR/99, arts. 106 e 107; Lei 7.713/88, arts. 2º, 3º, 8º e 9º; Lei 9.430/96, art MACHADO, op. cit., p. 261.. 24, par. 2º, IV.

³⁶¹ RIR/99, art. 110.

³⁶² RIR/99, arts. 56, par. único e 74 a 79. Os valores constantes neste Capítulo eram os vigentes no ano-calendário de 2001.

- d) a importância mensal de R\$ 90,00 por dependente³⁶³, a título de despesas com sua manutenção, independentemente de comprovação, sendo considerado dependente:
- d.1) o cônjuge;
 - d.2) o(a) companheiro(a), desde que haja prole ou vida em comum por mais de cinco anos;
 - d.3) filho(a) ou enteado(a), com até 21 anos ou com até 24, se estudante de nível técnico ou superior, ou ainda com qualquer idade, se incapaz para o trabalho;
 - d.4) menor pobre, com até 21 anos, criado, educado e sob a guarda judicial do contribuinte;
 - d.5) irmão(ã), neto(a) e bisneto(a), sem arrimo dos pais, com até 21 anos e sujeito à guarda judicial do contribuinte ou com até 24 anos, se estudante de nível técnico ou superior ou ainda com qualquer idade, se incapaz para o trabalho;
 - d.6) os pais, avós e bisavós, desde que não auferam rendimentos superiores ao limite de isenção mensal;
 - d.7) o absolutamente incapaz sob a tutela ou curatela do contribuinte;
- e) pensão alimentícia judicial, sem limite;
- f) a parcela de R\$ 900,00³⁶⁴, no caso de pensão, aposentadoria ou proventos decorrentes de reforma ou transferência para a reserva remunerada pagos por entidade pública ou de previdência privada, a contribuinte maior de 65 anos;

³⁶³ Valor vigente até o ano-calendário de 2001, inclusive.

g) despesas com ação judicial necessária ao recebimento de rendimentos acumulados, inclusive honorários de advogados, desde que não indenizadas.

As alíquotas do imposto³⁶⁵ são apenas duas³⁶⁶:

- a) 15% – aplicável à porção da base de cálculo superior a R\$ 900,00 e não superior a R\$ 1.800,00;
- b) 27,5% – aplicável à parcela da base de cálculo superior a R\$ 1.800,00.

O montante total de imposto devido será o resultado da soma dos valores de tributo correspondentes a cada uma das faixas de base de cálculo. A porção da base de cálculo (ou sua íntegra, se for o caso) que não ultrapassar o limite de R\$ 900,00, não sofre incidência de imposto. O tributo apurado deve ser obrigatoriamente recolhido, pelo próprio contribuinte, até o último dia útil do mês imediatamente subsequente àquele em que os rendimentos foram auferidos³⁶⁷.

Registre-se que os valores que delimitam as faixas de rendimentos tributáveis correspondentes a cada uma das alíquotas, assim como os de limite máximo para descontos permitidos, não são obrigatoriamente reajustados anualmente de acordo com a inflação, como ocorre, v.g., nos Estados Unidos³⁶⁸. No Brasil, o reajuste desses valores requer lei de iniciativa privativa do Presidente da República³⁶⁹, o que vem fazendo com que permaneçam

³⁶⁴ Valor vigente no ano-calendário de 2001.

³⁶⁵ Vigentes durante o ano-calendário de 2001.

³⁶⁶ RIR/99, art. 111. Apesar de este dispositivo prever a redução da alíquota de 27,5% para 25%, relativamente aos fatos geradores que ocorressem a partir de 1º de janeiro de 2000, reproduzindo o disposto no art. 21 da Lei 9.532/97, tal previsão não se concretizou em virtude de sobrevir a Lei 9.887, de 7 de dezembro de 1999, que prorrogou o uso da alíquota majorada até o final do ano-calendário de 2002.

³⁶⁷ RIR/99, art. 852.

³⁶⁸ O imposto federal americano sobre a renda das pessoas físicas é analisado no Capítulo 3.

³⁶⁹ Constituição, art. 61, par. 1º, II, b.

inalterados por vários anos³⁷⁰. O seu “congelamento” beneficia o erário na medida em que, a uma, muitos contribuintes migram de faixa de renda em decorrência do mero reajuste do poder aquisitivo de seus rendimentos e, a duas, impede sejam deduzidas as importâncias efetivamente gastas com dependentes e/ou com instrução, aumentando destarte a base de cálculo do tributo³⁷¹.

2.3.3.3 Apuração na declaração anual

Anualmente, o contribuinte deve prestar ao fisco informações relativas à renda e proventos auferidos no ano-calendário imediatamente anterior, assim como à sua evolução patrimonial no mesmo período. Tais informações são materializadas em documento denominado **declaração de rendimentos**³⁷² ou **declaração anual de ajuste**³⁷³, na qual também se apura o valor de eventual saldo de imposto a pagar ou a ser restituído, relativamente ao ano-calendário. Como o IRPF é apurado e recolhido, de modo geral, mensalmente, conforme já visto, na declaração anual faz-se apenas um **ajuste**³⁷⁴ do tributo devido, para mais ou para menos, conforme o caso. Assim, se o contribuinte tiver recolhido menos do que deveria, haverá saldo a pagar; se, por outra, já tiver pago mais do que o valor devido, fará jus à restituição do excedente.

A base de cálculo do imposto apurado na declaração é a diferença entre a soma de todos os rendimentos recebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não

³⁷⁰ Os valores vigentes até o final do ano-calendário de 2001 foram fixados pela Lei 9.250, de 26 de dezembro de 1995, estando em vigor desde 1º de janeiro de 1996. A Medida Provisória 22, de 8 de janeiro de 2002, reajustou estes valores em cerca de 17%, a partir de 1º de janeiro de 2002.

³⁷¹ No final de 2001, o Congresso aprovou projeto de lei reajustando estes valores em cerca de 17%. O Presidente da República vetou este projeto e, em substituição a este, editou, em 8 de janeiro de 2002, a Medida Provisória 22, concedendo o mesmo reajuste.

³⁷² RIR/99, art. 787.

³⁷³ Instrução Normativa 122, de 28 de dezembro de 2000, do Secretário da Receita Federal.

³⁷⁴ Daí a denominação “declaração anual de ajuste”.

tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva, e a soma das deduções permitidas ou o desconto simplificado³⁷⁵.

As deduções permitidas aqui são:

- a) contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sem limite;
- b) contribuições para entidades de previdência privada e/ou para o Fundo de Aposentadoria Programada Individual – FAPI, cujo valor global não pode ultrapassar a 12% dos rendimentos anuais do contribuinte;
- c) despesas escrituradas em livro-caixa, relativamente aos contribuintes que percebem rendimentos do trabalho não-assalariado, sem limite, desde que restritas a:
 - c.1) remuneração de empregados, inclusive encargos trabalhistas e previdenciários;
 - c.2) emolumentos pagos a terceiros;
 - c.3) despesas de custeio, necessárias à percepção da receita e manutenção da fonte pagadora;
- d) pensão alimentícia judicial, sem limite;
- e) parcela mensal de R\$ 900,00, no caso de pensão, aposentadoria ou proventos decorrentes de reforma ou transferência para a reserva remunerada pagos por entidade pública ou de previdência privada, a contribuinte maior de 65 anos;
- f) despesas médicas e similares, relativas ao contribuinte ou seus dependentes, sem limite, mas sujeitas a comprovação posterior;

³⁷⁵ RIR/99, arts. 83 e 84.

g) despesas com educação do contribuinte e de seus dependentes, limitadas a R\$ 1.700,00 anuais por pessoa e sujeitas à comprovação posterior.

Vê-se que alguns dos itens dedutíveis podem ser utilizados tanto no cálculo do imposto sujeito à incidência (e recolhimento) mensal, quanto na declaração anual.

O contribuinte pode ainda optar, no cálculo do imposto devido na declaração, pela adoção do **desconto simplificado**, no valor equivalente a 20% do seu rendimento bruto, mas limitado a R\$ 8.000,00, e que substituirá todos os descontos a que ele faria jus.³⁷⁶ Nesse caso, não há necessidade de qualquer comprovação das despesas efetuadas.

As alíquotas aplicáveis, por óbvio, são as mesmas adotadas na incidência mensal do imposto, correspondendo a faixas de rendimentos tributáveis **anuais**. Assim, a porção de rendimentos anuais de até R\$ 10.800,00 não sofre tributação; a parcela de rendimentos acima de R\$ 10.800,00 e até R\$ 21.600,00 é tributada à alíquota de 15%; e, finalmente, a parte dos rendimentos superior a R\$ 21.600,00 está sujeita à alíquota de 27,5%. O montante de imposto apurado resulta da soma dos valores determinados em cada uma das duas faixas de renda tributável. Desse montante serão abatidos todos os valores referentes a imposto pago ou retido durante o ano-calendário, assim como as **deduções permitidas**, a fim de se determinar o saldo a pagar ou a receber. As importâncias dedutíveis do valor de imposto apurado são:

a) as quantias despendidas, no ano anterior, em favor de projetos culturais aprovados pelo Ministério da Cultura (RIR/99, art. 90);

³⁷⁶ RIR/99, art. 84.

- b) os valores relativos a investimentos feitos na produção de obras audiovisuais cinematográficas brasileiras de produção independente (RIR/99, art. 97);
- c) doações a fundos controlados pelos Conselhos Municipais, Estaduais e Nacional da Criança e do Adolescente (RIR/99, art. 102).

Além das hipóteses de pagamento mensal obrigatório (“carnê-leão”), o contribuinte pode, a seu exclusivo critério, **antecipar**³⁷⁷ o pagamento de imposto durante o ano-calendário, modalidade também conhecida por “**mensalão**”³⁷⁸.

2.3.3.4 Tributação na fonte

A legislação pátria, acompanhando a tendência mundial, contempla diversas hipóteses de rendimentos “**sujeitos à incidência na fonte**”³⁷⁹, i. é, em que a responsabilidade pela apuração, retenção e posterior recolhimento do tributo é da fonte pagadora. Estão sujeitos à incidência na fonte³⁸⁰:

- a) os rendimentos do trabalho assalariado, inclusive os indiretos, pagos por pessoas físicas ou jurídicas;
- b) os rendimentos do trabalho não-assalariado pagos por pessoas jurídicas;
- c) os aluguéis e *royalties* pagos por pessoas jurídicas;
- d) os benefícios pagos por entidades de previdência privada;
- e) os resgates do Fundo de Aposentadoria Programada Individual – FAPI;
- f) os rendimentos de partes beneficiárias;

³⁷⁷ RIR/99, art. 113.

³⁷⁸ Embora a legislação não empregue esta expressão, esta é de uso corrente por parte da Secretaria da Receita Federal, conforme se depreende de consulta ao *website* do órgão, em IRPF 2000. Perguntas e Respostas. Item 231. Disponível em: www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em: 9 abr. 2001.

³⁷⁹ RIR/99, art. 620; Lei 7.713/88, art. 7º.

³⁸⁰ RIR/99, arts. 622 a 639.

- g) os rendimentos pagos a sócio ou a titular de microempresa ou de empresa de pequeno porte, tais como *pro labore*, aluguéis e outros;
- h) os rendimentos pagos a titulares, sócios, administradores e conselheiros de pessoas jurídicas, a título de remuneração mensal, gratificação ou participação no resultado;
- i) quaisquer outros rendimentos pagos por pessoa jurídica e não sujeitos à incidência específica ou à tributação exclusiva na fonte.

A base de cálculo do imposto sujeito à retenção na fonte é a diferença entre a soma dos rendimentos pagos durante o mês em referência, pela mesma fonte pagadora, excetuados os isentos e os tributados exclusivamente na fonte, e a soma das deduções permitidas³⁸¹, que compreendem³⁸²:

- a) R\$ 90,00 por dependente;
- b) pensão alimentícia judicial;
- c) contribuições para a Previdência Social oficial, assim como para entidades de previdência privada;
- d) parcela isenta de R\$ 900,00, no caso de proventos decorrentes de aposentadoria ou pensão pagos a contribuinte com mais de 65 anos;
- e) as despesas com ações judiciais necessárias ao recebimento dos rendimentos, inclusive honorários advocatícios, desde que não tenham sido indenizadas.

As alíquotas aplicáveis são as mesmas adotadas quando da apuração e recolhimento mensal pelo contribuinte (“carnê-leão”), já vistas no subitem 2.3.3.2.

³⁸¹ RIR/99, art. 646.

³⁸² RIR/99, arts. 640 a 645.

A legislação também prevê casos em que os rendimentos estão sujeitos à **tributação exclusiva na fonte**, ou seja, os valores de imposto retido na fonte são definitivos, porquanto não serão compensados na declaração anual de ajuste.

Os principais rendimentos tributáveis exclusivamente na fonte, e as respectivas alíquotas aplicáveis, são:

- a) o décimo terceiro salário (ou gratificação natalina, para os servidores públicos), sujeito aos mesmos abatimentos e às mesmas alíquotas progressivas aplicáveis aos rendimentos do trabalho assalariado em geral³⁸³.
- b) os juros pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio, à alíquota de 15%³⁸⁴;
- c) prêmios em dinheiro obtidos em loterias, concursos desportivos e de prognósticos desportivos e em sorteios em geral, à alíquota de 30%³⁸⁵;
- d) prêmios, sob a forma de bens e/ou serviços, distribuídos por concursos e sorteios de qualquer espécie, à alíquota de 20%³⁸⁶;
- e) os benefícios líquidos de amortização antecipada, mediante sorteio, dos “títulos de capitalização”, à alíquota de 25%³⁸⁷;
- f) os benefícios atribuídos aos portadores de “títulos de capitalização”, nos lucros da empresa emitente, à alíquota de 25%³⁸⁸;
- g) os prêmios pagos aos proprietários e criadores de cavalos de corrida, à alíquota de 15%³⁸⁹;

³⁸³ RIR/99, art. 638.

³⁸⁴ RIR/99, art. 668.

³⁸⁵ RIR/99, art. 676.

³⁸⁶ RIR/99, art. 677.

³⁸⁷ RIR/99, art. 678, I.

³⁸⁸ RIR/99, art. 678, II.

- h) multas e quaisquer outras vantagens pagas ou creditadas por pessoa jurídica, ainda que a título de indenização, em virtude de rescisão de contrato, à alíquota de 15%³⁹⁰;
- i) os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, à alíquota de 20%³⁹¹;
- j) os rendimentos de aplicações financeiras de renda variável, cujas alíquotas dependem da natureza específica do investimento³⁹².

2.3.3.5 Tributação definitiva

Além das hipóteses de incidência exclusiva na fonte, já contempladas no subitem anterior, a legislação prevê que os assim chamados **ganhos de capital**, decorrentes da alienação de bens e/ou direitos, também estão sujeitos à **tributação definitiva**, i. é, o imposto apurado e recolhido não pode ser compensado na declaração anual de ajuste³⁹³.

Em princípio, considera-se ganho de capital aquele decorrente de quaisquer operações que importem a alienação, a qualquer título, de bens ou direitos, ou a cessão de direitos à sua aquisição, tais como: compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, doação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins³⁹⁴. Por outro lado, não se considera ganho de capital os valores recebidos em decorrência de³⁹⁵:

³⁸⁹ RIR/99, art. 679.

³⁹⁰ RIR/99, art. 681.

³⁹¹ RIR/99, art. 729.

³⁹² RIR/99, arts. 743 a 768.

³⁹³ RIR/99, arts. 117 a 145.

³⁹⁴ RIR/99, art. 117, par. 4º; Lei 7.713/88, art. 3º, par. 3º.

³⁹⁵ RIR/99, art. 120; Lei 7.713/88, art. 22, par. único.

- a) indenização por desapropriação para fins de reforma agrária³⁹⁶; e
- b) liquidação de sinistro e furto ou roubo de bem segurado.

Outrossim, estão isentos do imposto os ganhos de capital decorrentes da alienação:

- a) do único imóvel do contribuinte, desde que este não tenha realizado outra operação dessa natureza nos últimos cinco anos e o valor da transação não exceda a R\$ 440.000,00;
- b) de bens e/ou direitos de pequeno valor, cujo preço unitário de alienação não exceda a R\$ 20.000,00.

A base de cálculo do IRPF incidente sobre os ganhos de capital é a diferença (positiva) entre os valores de alienação e de aquisição. O tributo, determinado à alíquota de 15%³⁹⁷, deve ser recolhido até o último dia útil do mês imediatamente subsequente ao da percepção do ganho³⁹⁸.

2.3.4 Lançamento e recolhimento

Como regra geral, o lançamento do imposto é do tipo **por homologação**³⁹⁹, previsto no art. 150 do Código, cabendo ao contribuinte ou ao responsável – no caso de retenção na fonte – determinar o montante devido e proceder ao seu recolhimento, nos prazos estabelecidos na legislação, independentemente de qualquer manifestação do

³⁹⁶ Segundo consta da Lei 7.713/88, art. 22, par. único, tal “desconsideração” decorreria da imunidade insculpida no art. 184, par. 5º, da Constituição. Na verdade, a incidência do IRPF nas desapropriações, assim como nas alienações de bens em geral não é pacífica, conforme visto no item 2.2. deste Capítulo.

³⁹⁷ RIR/99, art. 142.

³⁹⁸ RIR/99, art. 852.

³⁹⁹ Neste sentido: MACHADO, op. cit., p. 260-261.

fisco⁴⁰⁰. Por óbvio que pode haver, como em qualquer tributo, o **lançamento de ofício**, quando, no entender do fisco, o contribuinte ou responsável houver pagado menos imposto do que o devido, ou tiver praticado alguma infração à legislação à qual a lei comine penalidade⁴⁰¹. No passado, adotou-se, em sede de IRPF, o **lançamento mediante declaração** – de que cuida o art. 147 do CTN – como regra geral, de sorte que competia à administração tributária efetuar o lançamento, com base nas informações prestadas pelo contribuinte ou responsável, mormente por meio da declaração anual de rendimentos. Atualmente, embora ainda persista a obrigação de o contribuinte apresentar anualmente sua declaração de rendimentos⁴⁰² (também conhecida por declaração anual de ajuste), esse deve pagar o tributo antes de qualquer manifestação do fisco corroborando, ou não, os dados e os cálculos nela constantes.

⁴⁰⁰ RIR/99, arts. 717, 726, 852 a 855 e 865.

⁴⁰¹ As hipóteses em que deve haver lançamento de ofício estão arroladas no art. 841 do RIR/99.

⁴⁰² RIR/99, art. 787; Lei 9.250/95, art. 7º.

CAPÍTULO 3

UMA ILUSTRAÇÃO: O IMPOSTO FEDERAL SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS NOS ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA

3.1 Uma visão geral da tributação nos Estados Unidos da América

3.1.1 Estrutura tributária

O sistema tributário americano é composto por tributos federais, estaduais e locais, estes últimos instituídos e cobrados por Condados, Cidades, ou ainda outras entidades⁴⁰³. Apesar de a Constituição referir-se expressamente apenas a tributos instituídos e cobrados pela União, não há dúvida de que os Estados também estão legitimados para

⁴⁰³ Diferentemente do que ocorre no Brasil, a Constituição dos EUA não prevê expressamente a existência de outras unidades políticas além dos Estados e da União por aqueles formada, deixando ao encargo de cada Estado dispor sobre sua divisão político-administrativa interna. Como regra geral, os Estados se dividem em Condados (*Counties*) e estes em Cidades (*Cities* ou *Towns*) podendo a legislação estadual conferir competência tributária a outras entidades. A legislação federal, por seu turno, criou o *District of Columbia - DC*, que sedia a capital da nação e que é equiparado aos Estados, inclusive em termos de competência tributária.

fazê-lo, até porque no sistema federalista americano, evidenciado pela 10ª Emenda à Constituição⁴⁰⁴, os poderes políticos da União derivam dos Estados que a criaram⁴⁰⁵.

Assim, pode-se dizer que o poder de tributar da União e dos Estados decorre da própria Constituição federal, enquanto o dos governos locais deriva dos respectivos Estados.⁴⁰⁶

Como não há, na Constituição federal, uma repartição das competências tributárias – diferentemente do que ocorre, por exemplo, no Brasil – tanto a União, como os Estados e os governos locais são livres para instituir e cobrar tributos, respeitados alguns princípios gerais, que mais tarde serão aqui abordados.

Atualmente, os principais tributos federais nos EUA são os impostos sobre a renda (pessoa física⁴⁰⁷ e pessoa jurídica⁴⁰⁸), os impostos sobre comércio exterior, os impostos sobre herança e doações⁴⁰⁹, as contribuições para a seguridade social⁴¹⁰ incidentes sobre os salários e honorários profissionais e alguns impostos seletivos⁴¹¹ sobre

⁴⁰⁴ Texto original, em inglês, segundo TEDESCHI, Jr., Robert F. *The U.S. Constitution and fascinating facts about it*. 6.ed. Naperville, IL: Oak Hill, 1996, p. 34: "The powers not delegated to the United States by the Constitution, nor prohibited by it to the States, are reserved to the States respectively, or to the people." Tradução livre do autor da presente Tese: "Os poderes não delegados à União pela Constituição, nem vedados por esta aos Estados, são a estes reservados, ou ao povo."

⁴⁰⁵ GELLIS, Ann J. *Legal and constitutional foundations of taxation*. In: Handbook on taxation. HILDRETH, W. Bartley; RICHARDSON, James A. (Org.) New York, NY: Marcel Dekker, 1999, p. 5-6.

⁴⁰⁶ PECHMAN, Joseph A. *Federal tax policy*. 4.ed. Washington, DC: The Brookings Institution, 1983, p. 1-2.

⁴⁰⁷ Em inglês: *individual income tax*.

⁴⁰⁸ Em inglês: *corporation income tax*.

⁴⁰⁹ Em inglês: *estate and gift taxes*.

⁴¹⁰ GRAETZ, Michael J.; SCHENK, Deborah H. *Federal income taxation*. 3th. ed. Westbury, NY: Foundation Press, 1995, p. 9; PECHMAN, op. cit., p. 206-207. Como no Brasil, há contribuição devida pelo empregador e há contribuição devida pelo empregado,

⁴¹¹ Em inglês: *excise taxes* ou *selective sales taxes*, ou ainda *differential commodity taxes*, conforme ROSEN, Harvey S. *Public finance*. 4.ed. New York, NY: Irwin/McGraw Hill, 1995, p. 475.

determinados produtos, como tabaco, bebidas alcoólicas, armas de fogo, combustíveis, artigos de luxo⁴¹², etc.

Já os Estados cobram tributos basicamente sobre as vendas a varejo⁴¹³, sobre a propriedade de veículos⁴¹⁴, sobre minerais⁴¹⁵, e ainda sobre a renda, em sobreposição ao imposto federal⁴¹⁶. Na maioria dos Estados, a maior fonte de receita tributária é o imposto sobre vendas a varejo, que se caracteriza por ter uma alíquota única (normalmente, entre 5% e 10%) e incidir sobre o preço total, do produto ou do serviço, cobrado do consumidor. O valor do tributo não integra sua base de cálculo, ao contrário do que ocorre com o ICMS⁴¹⁷ no Brasil⁴¹⁸. Presentemente, apenas dois Estados, Michigan e New Hampshire, cobram imposto do tipo "**sobre valor adicionado**"⁴¹⁹ na circulação de mercadorias e/ou serviços. Nos últimos anos, a tributação da renda pelos Estados vem crescendo vertiginosamente, vindo a ameaçar a posição ainda hegemônica dos impostos sobre as vendas a varejo. Em 1995, os impostos sobre a renda representaram 31,5% da receita tributária global dos Estados, enquanto que a tributação das vendas produziu 33,1% deste total⁴²⁰. Em 1997, 43 dos 50 Estados americanos, além do Distrito de Columbia, cobravam

⁴¹² AMICO, Joseph. C. *Introduction to the US income tax system*. Deventer, Holanda: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1993, p. 2.

⁴¹³ Em inglês: *sales tax*, ou *retail sales tax* ou ainda *general sales tax*, para diferenciar da *selective sales tax*.

⁴¹⁴ No Estado de Massachusetts, por exemplo, a denominação oficial é: *motor excise tax*.

⁴¹⁵ Em inglês: *severance tax* ou *mineral tax*.

⁴¹⁶ PECHMAN, op. cit., p. 250.

⁴¹⁷ Imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e prestação de serviços de comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual, de competência dos Estados e do Distrito Federal.

⁴¹⁸ De modo geral, os impostos estaduais e locais americanos incidentes sobre as vendas a varejo não têm a estrutura de imposto sobre valor adicionado, com exceção apenas dos tributos cobrados pelos Estados de Michigan e de New Hampshire.

⁴¹⁹ Em inglês: *value-added tax* ou, simplesmente, *VAT*.

⁴²⁰ EDWARDS, Barbara M.; WALLACE Sally. Personal income tax. In: HILDRETH, W. Bartley; RICHARDSON, James A. (Org.) *Handbook on taxation*. New York, NY: Marcel Dekker, 1999, p. 151.

imposto sobre a renda⁴²¹, contrariando as previsões feitas no início do século por Edwin Seligman, segundo as quais a tributação da renda pelos Estados não iria prosperar⁴²².

Finalmente, os governos locais tributam basicamente a propriedade imobiliária e, em menor escala, o consumo e a renda⁴²³. Em 1994, cerca de quatro mil localidades nos EUA, o que correspondia a 7,5 % do total⁴²⁴, cobravam imposto sobre a renda dos contribuintes que auferiam renda em seu território, sem que necessariamente nele residissem. A tributação da renda pelos governos locais tem sido utilizada como uma forma de obrigar as pessoas, ainda que residentes em outra Cidade, Condado ou mesmo em outro Estado (e, portanto, lá pagando seus impostos sobre a propriedade imobiliária e sobre as vendas a varejo), a contribuírem financeiramente para com a localidade onde exercem suas atividades profissionais e de cujos serviços e equipamentos públicos desfrutam⁴²⁵. Em 1994, catorze Estados autorizavam os governos locais a instituir e cobrar imposto sobre a renda⁴²⁶.

No âmbito federal, o imposto sobre a renda das pessoas físicas é, há várias décadas, a principal fonte de receita. Atualmente, cerca de 44% da receita global da União provém do imposto sobre a renda das pessoas físicas⁴²⁷.

⁴²¹ EDWARDS; WALLACE, op. cit. p. 149.

⁴²² Seligman chegou a afirmar, op. cit., p. 428, que: "...the prospects for a state income tax in general seem rather doubtful." (Tradução livre do autor desta Tese: "...as perspectivas da tributação da renda em geral pelos Estados parecem ser bastante duvidosas.") e ainda, que, op. cit., p. 429: "Whatever may be the future of tax reform in the American commonwealths, is not likely that a general income tax will be one of its permanent features." (Tradução livre do autor da presente Tese: "Qualquer que seja o futuro de reformas tributárias nos Estados americanos, não é provável que um imposto sobre a renda em geral seja uma de suas conseqüências permanentes.")

⁴²³ AMICO, op. cit., p. 3.

⁴²⁴ EDWARDS; WALLACE, op. cit., p. 149

⁴²⁵ EDWARDS; WALLACE, op. cit., p. 152.

⁴²⁶ GELLIS, op. cit., p. 16.

⁴²⁷ ROSEN, op. cit., p. 359.

3.1.2 A Constituição americana e a tributação

Ao contrário do que ocorre em outros países, como o Brasil, a Constituição americana contém apenas algumas normas versando tributação. As principais são as seguintes:

A) O artigo I ⁴²⁸, seção 8 ⁴²⁹, cláusula 1, estabelece que o Congresso ⁴³⁰ tem poderes para instituir e cobrar tributos, desde que estes sejam uniformes em todo o país. Segundo a Suprema Corte, a **uniformidade** aqui referida é geográfica; isto é, não impede que haja alíquotas diferenciadas de acordo com a renda tributável, como ocorre no imposto sobre a renda, desde que sejam as mesmas para todo o país ⁴³¹. Outrossim, tem-se entendido que a adoção, pelo Congresso, de tratamento tributário diferenciado em razão da situação geográfica, não fere a cláusula de uniformidade, desde que tal diferenciação se revele razoável e vise proteger interesses legítimos ⁴³².

Esse dispositivo deixa claro também que, ao menos no nível federal, a instituição de tributo exige a participação do Poder Legislativo; i. é, **somente por lei pode-**

⁴²⁸ Adotou-se aqui a mesma sistemática utilizada pelo constituinte americano para numerar os artigos (*articles*) da Carta federal, isto é, com o uso de algarismos romanos. Já as seções (*sections*) e as cláusulas (*clauses*) são numeradas mediante o emprego de algarismos arábicos, na forma cardinal. TEDESCHI, Jr., op. cit., p. 17-30.

⁴²⁹ Texto original em inglês: "The Congress shall have Power To lay and collect Taxes, Duties, Imposts and Excises, but all Duties, Imposts and Excises shall be uniform throughout the United States;" conforme TEDESCHI, Jr., op. cit., p. 21.

⁴³⁰ Veja-se que a Constituição não se refere expressamente à *União* mas ao *Congresso*, numa demonstração inequívoca da importância deste. Ao mesmo tempo, a Constituição deixa claro que os tributos federais devem ser instituídos por lei e não por mero ato do Poder Executivo.

⁴³¹ *Knowlton v. Moore, 178 U.S. 41*. Adotou-se nesta Tese a sistemática utilizada pela Suprema Corte americana para referenciar suas decisões. Inicia-se com a identificação do autor (sobrenome, denominação social, etc.), seguida da abreviação de *versus* (v.) e da identificação do réu; após, indica-se o volume e a página (do início) em que tal decisão está registrada nos anais da Corte, separadas pela sigla U.S (que revela tratar-se de decisão da Suprema Corte dos EUA), conforme SOARES, Guido Fernando Silva. *Common Law: introdução ao direito dos EUA*. 1. ed. 2. tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p.78-80.

⁴³² GELLIS, op. cit., p. 8, cita o exemplo da isenção concedida pela União, quanto ao imposto sobre petróleo, quando este provém de poços situados no extremo norte do Estado do Alaska. Neste caso, a Suprema Corte entendeu que os elevados custos da extração de petróleo em regiões remotas, aliado ao interesse nacional de que houvesse tal exploração, justificavam o tratamento diferenciado.

se criar tributo. No que tange à majoração de tributos federais, a lei pode permitir que esta seja operada por ato do Poder Executivo, desde que as garantias e direitos previstos na Constituição sejam respeitados.

No que concerne a Estados e entidades locais, a questão é regulada pela respectiva Constituição estadual. No entanto, o princípio do *no taxation without representation*⁴³³ é, de modo geral, respeitado nos Estados e entidades locais, até por ser uma tradição do direito britânico, fonte de inspiração do sistema jurídico americano.

B) Mais adiante, a cláusula 3 da seção 8 do artigo I confere poderes ao Congresso para "regular o comércio com nações estrangeiras, entre os diversos Estados e com as tribos indígenas"⁴³⁴. Essa norma, conhecida como **cláusula do comércio**⁴³⁵, é considerada uma das pedras angulares da Constituição americana, tendo fundamentado algumas das mais significativas decisões da Suprema Corte, inclusive em matéria tributária⁴³⁶. Segundo esse dispositivo, o Congresso, e portanto a União, pode restringir a autonomia dos Estados em matéria de comércio interestadual, alcançando, obviamente, a tributação. Uma das questões mais importantes que têm sido levantadas diz respeito à competência dos Estados para instituir tributos incidentes sobre operações interestaduais, quando inexistir lei federal regulando tal situação⁴³⁷. Em outras palavras, a questão é: a

⁴³³ Algo como: "Não pode haver tributação sem consentimento dos tributados." (tradução livre do autor da presente Tese.), fórmula que teria suas origens na Inglaterra do século XIII e que inspirou o assim chamado princípio da legalidade tributária.

⁴³⁴ Tradução livre do autor da presente Tese. Texto original: "The Congress shall have Power ... To regulate Commerce with foreign Nations, and among the several States, and with Indian Tribes;" TEDESCHI, JR., op. cit., p. 21.

⁴³⁵ Em inglês: *commerce clause*.

⁴³⁶ SHAPIRO, Martin & TRESOLINI, Rocco J. *American constitutional law*. 6.ed. New York, NY: Macmillan, 1983.

⁴³⁷ Esta situação é conhecida como *dormant commerce clause* ou *negative commerce clause* (algo como *cláusula do comércio inoperante* ou *negativa*), conforme NOWAK, John E.; ROTUNDA, Ronald D. *Constitutional law*. 5.ed. 3. tir. Saint Paul, MN: West Publishing, 1999, p. 281.

competência para legislar⁴³⁸ sobre tributação interestadual é privativa da União ou os Estados podem exercê-la concorrentemente àquela? Nesse caso, se não houver norma federal, os Estados estariam plenamente legitimados a legislar sobre a matéria, até a eventual superveniência de norma federal, como ocorre no Brasil⁴³⁹? A jurisprudência da Suprema Corte tem reconhecido o direito de os Estados ou governos locais exigirem tributos sobre o comércio interestadual na ausência de norma federal sobre a matéria, desde que as quatro condições seguintes sejam atendidas⁴⁴⁰:

1ª) A atividade tributada deve guardar um nexó substancial com a entidade tributante, assim entendido como "uma conexão entre as atividades interestaduais em si mesmas e o Estado tributante"⁴⁴¹.

2ª) A carga tributária imposta deve ser distribuída entre as diversas entidades tributantes de forma equitativa⁴⁴². Essa condição se aplica àquelas situações em que o contribuinte realiza atividades envolvendo diversos Estados e visa evitar a multitributação. Para se atender a essa condição é preciso que o tributo seja dimensionado de tal forma que se todos os Estados envolvidos o cobrassem a carga tributária total não seria superior à resultante da tributação da receita global daquele contribuinte⁴⁴³.

⁴³⁸ No caso, legislar sobre matéria tributária significa estabelecer normas gerais aplicáveis à tributação interestadual. A instituição do tributo em si compete ao Estado interessado em fazê-lo.

⁴³⁹ Constituição brasileira de 1988, art. 24, inciso I, primeira figura e parágrafos 1º a 4º.

⁴⁴⁰ *Complete Auto Transit, Inc. v. Brady*, 430 U.S. 274.

⁴⁴¹ Em *Quill Corporation v. North Dakota*, 504 U.S. 298, a Suprema Corte entendeu que inexistente nexó substancial quando um Estado tributa vendas interestaduais feitas pelo correio.

⁴⁴² *Armco Inc. v. Hardesty*, 467 U.S. 638; *Golberg v. Sweet*, 488 U.S. 252.

⁴⁴³ GELLIS, op. cit., p. 12.

3ª) A exigência do tributo não pode configurar discriminação relativamente ao comércio interestadual, ou seja, o Estado não pode tributar as transações interestaduais de forma mais gravosa do que tributa as operações similares intra-estaduais⁴⁴⁴.

4ª) Deve haver alguma relação entre o tributo exigido e os serviços prestados pelo Estado. Essa condição está intimamente relacionada à primeira, uma vez que a jurisprudência da Suprema Corte não exige que haja uma equivalência entre o montante do tributo pago e os benefícios usufruídos pelo contribuinte⁴⁴⁵. Assim, se a primeira condição for satisfeita, a quarta também o será, a menos que o contribuinte prove que o montante do tributo exigido é exageradamente alto em relação ao valor da operação, ou das operações, tributada(s). Apenas se essas quatro condições estiverem satisfeitas, admite-se que um Estado (ou um governo local autorizado pelo respectivo Estado) possa instituir um tributo interestadual não regulado em lei federal.

Outra questão que costuma ser ventilada sob a égide da cláusula do comércio é a atinente à livre circulação das pessoas. Já em 1867⁴⁴⁶, a Suprema Corte declarou inconstitucional uma lei do Estado de Nevada que impunha uma *capitation tax*⁴⁴⁷ sobre "qualquer pessoa que deixasse seu território por ferrovia, diligência, ou qualquer outro veículo utilizado no serviço de transporte de passageiros". Mais recentemente, em 1972, a

⁴⁴⁴ GELLIS, op. cit., p. 13.

⁴⁴⁵ Idem.

⁴⁴⁶ *Crandall v. Nevada*, 73 U.S. 35.

⁴⁴⁷ Também conhecido por *capitation*, *poll tax* ou *head tax*, era um tributo cobrado por pessoa (ou *per capita*), geralmente como condição para exercer o direito ao voto. Foi muito utilizado na Europa, principalmente na Grã-Bretanha e na França, conforme já visto no item 1.1 do Capítulo 1. Nos EUA, a *capitation* foi largamente adotada, a partir da Guerra Civil, tanto nas eleições federais, como nas estaduais e locais, como forma de vedar aos negros recém-libertos, e aos pobres em geral, o direito de votar. No âmbito federal, a possibilidade de se exigir o pagamento de qualquer tributo como condição para votar foi expressamente afastada a partir de 23 de janeiro de 1964, com a entrada em vigor da 24a. Emenda à Constituição, conforme CLAPP, James E. *Random House Webster's Dictionary of Law*. New York, NY: Random House, p. 70; 332. Em 1966, no julgamento de *Harper v. Virginia State Board of Election*, 383 U.S. 663, a Suprema Corte entendeu que tal exigência também não podia prevalecer nas eleições estaduais e locais, por se revelar inconstitucional.

Corte entendeu legítima a exigência feita pelo Estado de Indiana de uma taxa de um dólar cobrada de cada passageiro que utilizasse um aeroporto estadual, sob o argumento de que aquela consistia num autêntico e legítimo reembolso dos gastos estatais feitos para propiciar instalações adequadas⁴⁴⁸. De acordo com a Corte, no primeiro caso tratava-se de serviços privados, ao passo que, no segundo, os serviços e instalações utilizadas eram públicos. Em suma: o que é inadmissível, segundo a jurisprudência da Suprema Corte, é exigir-se tributo simplesmente por alguém estar entrando ou saindo do território de um ente estatal.

C) Na cláusula 4 da seção 9, ainda do artigo I, a Constituição assevera que nenhuma *capitation* ou outro tributo direto pode ser exigido pela União sem que sua receita seja integralmente distribuída entre os Estados, na proporção de suas populações⁴⁴⁹. Essa regra, conhecida como **cláusula da repartição**⁴⁵⁰, é, na verdade, repetição da norma estatuída na seção 2, cláusula 3, do mesmo artigo⁴⁵¹. O objetivo dos constituintes ao incluir essa cláusula era garantir o monopólio dos tributos ditos **diretos**⁴⁵² aos Estados; à recém-criada União competiria tributar o comércio exterior em geral, com exclusividade, além das vendas de alguns produtos (as chamadas *excise taxes*). Não se cogitava, à época em que a

⁴⁴⁸ *Evansville-Vanderburgh Airport Authority District v. Delta Airlines*, 405 U.S. 707.

⁴⁴⁹ Texto original: "No Capitation or other direct Tax shall be laid, unless in Proportion to the Census or Enumeration herein before directed to be taken.", segundo TEDESCHI, Jr., op. cit., p. 22-23.

⁴⁵⁰ Tradução livre do autor desta Tese. Em inglês: *apportionment clause*, conforme GELLIS, op. cit., p. 7.

⁴⁵¹ Texto original: "Representatives and direct Taxes will be apportioned among the several States which may be included within this Union, according to their respective Numbers, ..." TEDESCHI, Jr., op. cit., p. 17 (grifos apostos.) Tradução livre do autor da presente Tese: "As vagas de deputado federal e as receitas dos tributos **diretos** serão repartidas entre os Estados integrantes da União de acordo com as respectivas populações...."

⁴⁵² Segundo decidiu a Suprema Corte em *Springer v. United States*, 102 U.S. 586, em 1881, tributos **diretos**, no sentido da Constituição, são aqueles cobrados *per capita* e os incidentes sobre o patrimônio do contribuinte. Neste sentido: SHAPIRO; TRESOLINI, op. cit., p. 268-272. Assim, os impostos federais sobre herança e sobre doações, por exemplo, não se sujeitam à cláusula da repartição, segundo NOWAK; ROTUNDA, op. cit., p. 197.

Constituição foi escrita, de se tributar a renda das pessoas ou das empresas⁴⁵³, questão que só foi suscitada muito mais tarde e restou finalmente esclarecida com a 16ª Emenda⁴⁵⁴, em 1913, a qual deixou claro que a União pode instituir e cobrar imposto sobre a renda, sem ter de entregar a receita aos Estados, ou reparti-la com eles.

D) A cláusula 5 dessa mesma seção 9 do artigo I proíbe expressamente que os Estados tributem as exportações para o exterior⁴⁵⁵, regra complementada pelas normas insculpidas nas cláusulas 2 e 3 da seção 10 desse artigo. De acordo com a cláusula 2, "nenhum Estado pode, sem o consentimento do Congresso, instituir tributos sobre importações ou exportações, exceto quando for absolutamente necessário para o cumprimento de suas normas quanto à inspeção, sendo que a receita líquida desses tributos deve ser repassada ao Tesouro federal, estando as leis estaduais sujeitas à revisão e ao controle do Congresso."⁴⁵⁶ Já a cláusula 3 veda a imposição pelos Estados, sem autorização do Congresso, dos chamados *duties of toonage*, tributos incidentes sobre o transporte naval de mercadorias e cobrados por tonelada (daí o nome) de carga

⁴⁵³ Conforme já visto no Capítulo 1, item 1.1, no século XVIII já havia tributação da renda na França. Como tal prática era fortemente identificada com o absolutismo que caracterizou o *ancient regime*, não se mostrou compatível com os ideais libertários de que os fundadores da nova pátria americana estavam imbuídos.

⁴⁵⁴ Texto original: "The Congress shall have power to lay and collect taxes on incomes, from whatever source derived, without apportionment among the several States, and without regard to any census or enumeration.", conforme TEDESCHI, Jr., op. cit., p. 38. Tradução livre do autor desta Tese: "O Congresso tem poderes para instituir e cobrar tributos sobre a renda recebida de qualquer fonte, sem repartir sua receita com os Estados e sem levar em consideração o número de habitantes destes."

⁴⁵⁵ Texto original: "No Tax or Duty shall be laid on Articles exported from any State.", de acordo com TEDESCHI, Jr., op. cit., p. 23.

⁴⁵⁶ Tradução livre do Autor da presente Tese. Texto original: "No State shall, without the Consent of the Congress, lay any Imposts or Duties on Imports or Exports, except what may be absolutely necessary for executing it's inspection Laws; and the net Produce of all duties and Imposts, laid by any State on Imports ore Exports, shall be for the Use of the Treasury of the United States; and all such Laws shall be subject to the Revision and Control of the Congress.", conforme TEDESCHI, Jr., op. cit., p. 23.

transportada⁴⁵⁷. Pode-se dizer, assim, que o comércio exterior goza de imunidade⁴⁵⁸ quanto a tributos estaduais e locais⁴⁵⁹.

A Suprema Corte também consagrou o entendimento de que a Constituição impede os Estados de tributar as exportações em si, mas não os proíbe de impor tributos antes ou depois da exportação, ainda que esses venham a onerar o preço do produto⁴⁶⁰.

E) A Primeira Emenda à Constituição garante a liberdade religiosa e os direitos de livre manifestação, de informação, de reunião pacífica e de petição às autoridades em defesa de direito⁴⁶¹. Essa Emenda tem sido esporadicamente invocada em matéria tributária, principalmente por contribuintes do imposto sobre a renda que entendem fazer jus a deduções da renda bruta, das quais não são considerados beneficiários pela lei.

F) A Quinta Emenda à Constituição⁴⁶², ao arrolar alguns dos principais direitos e garantias individuais, incluiu o assim chamado direito ao **devido processo legal** (*due process of law*), aplicável, por óbvio, à tributação, e que é dotado de espectro assaz aquilatado, principalmente no que tange à sua acepção conhecida por **devido processo substantivo** (*substantive due process*). De acordo com a teoria do devido processo

⁴⁵⁷ Texto original: "No State shall, without the Consent of the Congress, lay any Duty of Tonnage, ...", segundo TEDESCHI, Jr., op. cit., p. 23.

⁴⁵⁸ Apesar de a Constituição americana não empregar a palavra *imunidade*, ou outra desta derivada, a doutrina e a jurisprudência reconhecem a existência desta figura constitucional (*immunity*), com os mesmos contornos gerais com que se apresenta no direito brasileiro.

⁴⁵⁹ NOWAK; ROTUNDA, op. cit., p. 312.

⁴⁶⁰ NOWAK; ROTUNDA, op. cit., p. 8.

⁴⁶¹ Texto original: "Congress shall make no law respecting an establishment of religion, or prohibiting the free exercise thereof; or abridging the freedom of speech, or of the press, or the right of the people peaceably to assemble, and to petition to the Government for a redress of grievances.", de acordo com TEDESCHI, Jr., op. cit., p. 33. Tradução livre do autor da presente Tese: "O Congresso não pode fazer leis concernentes à adoção de religião, ou proibindo o livre exercício desta; ou limitando a liberdade de expressão, ou de imprensa, ou o direito de o povo se reunir pacificamente e de peticionar ao Governo em defesa de direitos."

⁴⁶² Texto original: "No person shall be nor be deprived of life, liberty or property, without due process of law; ...", conforme TEDESCHI, Jr., op. cit., p. 33-34. Tradução livre do autor da presente Tese: "Ninguém será privado da vida, da liberdade ou da propriedade sem o devido processo legal." A Constituição brasileira de 1988 contém disposição análoga (art. 5º, inciso LIV.)

substantivo, desenvolvida nos anos que antecederam a Guerra Civil⁴⁶³, sempre que uma lei restringir ou violar direitos conferidos a algum (ou alguns) cidadão(ões) pela Constituição ou pelo direito natural, estará excedendo os limites do *contrato social*⁴⁶⁴, rompendo-o⁴⁶⁵. Agindo dessa forma, o Parlamento, e o Executivo, que sanciona as leis, estariam negando o devido processo legal àquelas pessoas cujos direitos foram restritos ou violados. Assim, a idéia do devido processo substantivo extrapola o entendimento tradicional de que o devido processo legal aplicar-se-ia apenas aos aspectos procedimentais.

Uma das aplicações do devido processo (legal) substantivo em matéria tributária é a exigência de que haja uma conexão mínima entre o ente tributante "e a pessoa, a coisa ou a transação tributada" ⁴⁶⁶, a fim de que se configure a jurisdição daquele⁴⁶⁷.

Outra questão que tem sido agitada sob a égide do devido processo legal é a atinente à possibilidade de retroação da lei instituidora de tributo. A doutrina americana costuma reconhecer quatro categorias de situações relativas à retroatividade de norma legal, merecendo cada uma delas tratamento distinto por parte da Suprema Corte.⁴⁶⁸ Essas categorias são:

1ª) A lei visa atender a uma emergência. Nesse caso, via de regra, a Suprema Corte vem reconhecendo sua constitucionalidade. O exemplo clássico é o *Renegotiation*

⁴⁶³ A assim chamada Guerra Civil americana se desenrolou entre 1861 e 1865.

⁴⁶⁴ Em inglês: *social compact*. Ao que tudo indica, parece que os criadores desta teoria se apoiaram na idéia de contrato social de Rousseau e Locke.

⁴⁶⁵ NOWAK; ROTUNDA, op. cit., p. 368-369.

⁴⁶⁶ NOWAK; ROTUNDA, op. cit., p. 311.

⁴⁶⁷ A Suprema Corte já decidiu que há esta **conexão mínima** quando um Estado institui tributo sobre vendas feitas pelo correio a clientes residentes em seu território, mesmo quando o vendedor, responsável pela retenção e recolhimento da exação, está localizado em outro Estado. A conexão mínima consistiria no fato de os clientes, que efetivamente suportam o ônus do tributo, residirem no Estado tributante. Neste caso, no entanto, a exigência tributária foi considerada inconstitucional à falta do **nexo substancial** referido na alínea *b*, supra, conforme NOWAK; ROTUNDA, op. cit., p. 311-312, nota 6.

⁴⁶⁸ NOWAK; ROTUNDA, op. cit., p. 419.

*Act*⁴⁶⁹, promulgado em 1942, durante a Segunda Guerra Mundial, que autorizava o governo federal a rever todos os contratos de fornecimento de material e serviços para o Departamento de Guerra, inclusive os firmados anteriormente à vigência da lei, a fim de evitar que os fornecedores tivessem lucros exorbitantes⁴⁷⁰.

2ª) A lei visa ratificar, ou retificar, ato administrativo já praticado. Também nessa situação a tendência da Corte é sustentar a constitucionalidade da lei retroativa⁴⁷¹.

3ª) A lei versa matéria tributária. Aqui não há um padrão uniforme. De modo geral, a Corte não admite a retroação de lei tributária, exceto quando houver "relação racional com um legítimo interesse governamental"⁴⁷² e desde que se aplique a todos os contribuintes⁴⁷³. Já houve também decisão da Corte limitando a retroação ao mesmo ano em que entrou em vigor a lei que instituiu o tributo⁴⁷⁴. Por seu turno, o *Revenue Internal Code – IRC*⁴⁷⁵, a lei federal que reúne as normas instituidoras e reguladoras dos principais tributos federais, confere poderes expressos ao *Commissioner of Internal Revenue*⁴⁷⁶ para editar normas complementares ao IRC podendo, segundo sua discricionariedade, dotá-las de efeito retroativo. A Suprema Corte já teve oportunidade de reconhecer a constitucionalidade da outorga desse poder, desde que seja exercido com razoabilidade e sem ferir a isonomia tributária⁴⁷⁷.

⁴⁶⁹ "Lei da Renegociação."

⁴⁷⁰ *Lichter v. United States*, 334 U.S. 742.

⁴⁷¹ Vide, por exemplo: *FHA v. The Darlington, Inc.*, 358 U.S. 84.

⁴⁷² NOWAK; ROTUNDA, op. cit., p. 422.

⁴⁷³ *Brushaber v. Union Pacific Railroad Co.*, 240 U.S. 36.

⁴⁷⁴ *Stockdale v. Atlantic Insurance Co.*, 87 U.S. 323.

⁴⁷⁵ Algo como "Código de Receita Interna", numa tradução mais literal, ou "Código Tributário Federal", numa versão mais livre.

⁴⁷⁶ Em português seria algo como: "Comissário da Receita Interna" ou "Comissário da Receita Federal"; é o dirigente máximo do *Internal Revenue Service- IRS*, órgão integrante do Departamento do Tesouro e responsável pela administração dos tributos federais.

⁴⁷⁷ Em *Automobile Club of Michigan v. Commissioner*, 353 U.S. 180, a Corte entendeu constitucional a revogação, pelo Comissário, com efeitos retroativos aos dois anos anteriores, de uma isenção quanto ao

Até 1937, o principal fundamento utilizado pela Suprema Corte para impedir a retroação de leis versando tributação era o malferimento do princípio do devido processo legal substantivo, mormente quando a lei se aplicava a transações econômicas já celebradas e aperfeiçoadas. A maioria dos julgados versava leis sobre os impostos incidentes sobre heranças e doações. A partir da decisão tomada no caso *Welch v. Henry*⁴⁷⁸, em 1938, o posicionamento da Suprema Corte experimentou sensível modificação, deixando de analisar as leis retroativas sob a ótica do devido processo legal. Em *Welch*, a Corte admitiu a retroação de uma lei estadual versando o imposto sobre a renda incidente sobre dividendos de ações recebidos dois anos antes. Os *Justices*⁴⁷⁹ entenderam que a situação aqui se distinguiu das anteriores, relativas à tributação de heranças ou doações, porque, naqueles casos, se as partes envolvidas soubessem com antecedência que haveria agravamento dos impostos, poderiam desistir de concretizar o legado ou a doação. Já o contribuinte do imposto sobre a renda, na visão da Corte, não teria como evitar o recebimento de receitas, mesmo que soubesse que a alíquota aplicável seria aumentada. Ou seja, o entendimento dominante é o de que o contribuinte dos impostos sobre a renda sabe, ou deveria saber, que a respectiva legislação está sujeita a alterações constantes, de modo a permitir que o fisco atinja suas metas de arrecadação. Assim, a instabilidade da legislação seria intrínseca aos impostos sobre a renda.

4^a) A lei regula matéria não tributária. Aqui também, e com maioria de razão, não se pode identificar um padrão uniforme de comportamento da Suprema Corte.

imposto sobre a renda concedida por equívoco, principalmente porque os demais *automobile clubs* do país não gozavam, e nunca gozaram, daquele benefício.

⁴⁷⁸ *Welch v. Henry*, 305 U.S. 134.

⁴⁷⁹ A Suprema Corte é integrada por um *Chief Justice*, que a preside, e por oito *Associate Justices*.

Outra hipótese em que o princípio do devido processo substantivo tem sido invocado é a atinente à exigência de cargas tributárias consideradas excessivamente altas.⁴⁸⁰

A Suprema Corte também vem entendendo que, em decorrência do princípio do devido processo legal previsto na 5ª Emenda, a Constituição abrigaria, de forma implícita, uma **cláusula de proteção igual**⁴⁸¹ (*equal protection clause*), aplicável também à tributação⁴⁸². A idéia aqui é a de que se a lei (federal) não dispensar o mesmo tratamento àquelas pessoas que estão em situação equivalente, o devido processo legal substantivo terá sido desrespeitado, uma vez que terá sido rompido o contrato social que dá sustentação ao ordenamento político-jurídico⁴⁸³. Com relação aos Estados⁴⁸⁴, essa cláusula está expressamente prevista na 14ª Emenda (seção 1, *in fine.*)⁴⁸⁵ Apesar dessa cláusula, a Suprema Corte vem admitindo tributação desigual quando "racionalmente atender a um legítimo interesse estatal⁴⁸⁶" e "enquanto houver uma razão política plausível para tal tratamento diferenciado"⁴⁸⁷.

Da cláusula de igual proteção legal decorre a assim chamada **equidade tributária** (*tax equity*), em que se costuma reconhecer duas acepções: a **equidade**

⁴⁸⁰ *McCray v. United States*, 195 U.S. 27.

⁴⁸¹ Equivalente, em termos genéricos, ao princípio da igualdade ou da isonomia do direito brasileiro.

⁴⁸² Em *Hooper v. Bernalillo County Assessor*, 472 U.S. 612, a Suprema Corte entendeu inconstitucional uma isenção, quanto ao imposto estadual sobre a propriedade imobiliária, cuja fruição era restrita às pessoas que já residiam no Estado antes de uma determinada data.

⁴⁸³ NOWAK; ROTUNDA, op. cit., p. 362.

⁴⁸⁴ Na Constituição americana, inclusive suas Emendas, há normas que somente se aplicam à União, enquanto outras se dirigem expressamente aos Estados. Assim, as dez primeiras Emendas, cujo conjunto é conhecido como *Declaração* ou *Lei dos Direitos* (*Bill of Rights*), se aplicam apenas à União, uma vez que visavam justamente restringir o poder desta em face dos Estados e dos cidadãos. Já a 14ª Emenda tinha os Estados como exclusivos destinatários.

⁴⁸⁵ Texto original, conforme TEDESCHI, op. cit., p. 36: "....nor shall any State deprive any person of life, liberty, or property, without due process of law; nor deny to any person within its jurisdiction the equal protection of the laws." Tradução livre do autor da presente Tese: ".... nenhum Estado pode privar qualquer pessoa do direito à vida, à liberdade ou à propriedade, sem o devido processo legal; nem pode negar a qualquer pessoa sob sua jurisdição a igual proteção das leis."

⁴⁸⁶ *Nordlinger v. Hahn*, 505 U.S. 112.

⁴⁸⁷ *Idem.*

horizontal (*horizontal equity*) e a **equidade vertical** (*vertical equity*).⁴⁸⁸ A equidade horizontal implica impor cargas tributárias similares aos contribuintes em situação equivalente, ao passo que a equidade vertical exige que se gradue essa carga de acordo com a **capacidade contributiva** (*ability to pay*) de cada um⁴⁸⁹. Ou seja, a equidade vertical determina que os contribuintes que podem suportar uma carga tributária mais elevada devem fazê-lo, de sorte a diminuir o ônus daqueles menos aquinhoados⁴⁹⁰. Uma das formas mais usuais de se conferir efetividade à equidade vertical consiste no uso da **progressividade**⁴⁹¹, isto é, a adoção de alíquotas maiores, conforme aumenta a base de cálculo dos tributos e, supostamente, a capacidade contributiva daquele contribuinte⁴⁹². A progressividade é especialmente empregada no imposto sobre a renda das pessoas físicas, conforme ver-se-á no item 3.3.

Vê-se então que o princípio do devido processo legal, principalmente na sua acepção substantiva, tem sido usado sempre que há inconformismo com uma imposição tributária e esse não encontra respaldo em alguma restrição constitucional expressa.

Outro princípio tributário que não está expresso na Constituição mas que vem sendo visto como decorrência lógica do sistema federativo adotado pela Constituição americana é o atinente à **imunidade intergovernamental recíproca**. Segundo esse princípio, as entidades políticas não podem impor tributos umas sobre as outras. Essa imunidade foi pela primeira vez admitida pela Suprema Corte em 1816, no julgamento do caso envolvendo o Estado de Maryland e o Banco dos Estados Unidos, instituído pelo

⁴⁸⁸ ANDREWS, William D. *Basic Federal Income Taxation*. 5th. ed. New York, NY: Aspen Law & Business, 1999, p. 7-8.

⁴⁸⁹ *Idem*.

⁴⁹⁰ GRAETZ; SCHENK, op. cit., p. 31.

⁴⁹¹ THURONYI, Victor. (Ed.) *Tax Law Design and Drafting*. v. 2. Washington, DC: International Monetary Fund, 1998, p. XXII-XXIII.

⁴⁹² EDWARDS; WALLACE, op. cit., p. 165.

governo federal⁴⁹³. Nessa ocasião, acolhendo a opinião do célebre *Chief Justice John Marshall*⁴⁹⁴, a Corte, por unanimidade, entendeu que "o poder de tributar envolve o poder de destruir" e que, assim sendo, não seria admissível que um Estado pudesse destruir a União em exigindo tributo desta ou de uma entidade por esta criada. Nas décadas seguintes, a doutrina da imunidade intergovernamental experimentou notável desenvolvimento, chegando a impedir a tributação de qualquer atividade estatal e dos atos delas derivados. O ápice desse entendimento foi alcançado na década de 1920, quando a Suprema Corte entendeu que os servidores públicos federais e estaduais estavam imunes ao imposto sobre a renda exigido por outra entidade que não a sua empregadora⁴⁹⁵. A partir da década seguinte, entretanto, a jurisprudência da Suprema Corte sobre essa questão mudou radicalmente, de forma a restringir o reconhecimento da imunidade recíproca, não apenas quanto ao imposto sobre a renda mas também relativamente a outros tributos. Com respeito à tributação pelos Estados, por meio de seus impostos sobre vendas, de compras feitas pela União, já em 1941⁴⁹⁶ a Suprema Corte entendeu ser plenamente legítima a incidência tributária, desde que o contribuinte legal não fosse o governo federal, ainda que este suportasse o ônus financeiro decorrente da tributação⁴⁹⁷. Não há dúvidas, no entanto, de que o patrimônio público, enquanto for utilizado como tal, está imune à tributação, a menos que o respectivo Poder Legislativo autorize expressamente tal tributação. Com relação à tributação da renda, dos serviços e dos atos em geral praticados pelas entidades políticas, a posição da Suprema Corte é de que tal tributação é admissível, desde que não comprometa

⁴⁹³ *McCulloch v. Maryland*, 17 U.S. 316.

⁴⁹⁴ John Marshall integrou e presidiu a Suprema Corte entre 1801 e 1835, sendo tido como um dos grandes responsáveis pela construção do sistema jurídico-constitucional americano, com base na interpretação da Constituição.

⁴⁹⁵ *Gillespie v. Oklahoma*, 257 U.S. 501.

⁴⁹⁶ *Alabama v. King & Boozer*, 314 U.S. 1.

⁴⁹⁷ No Brasil, o Supremo Tribunal Federal adotou idêntica postura com relação à imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, *a.*, da Constituição federal.

a soberania⁴⁹⁸ do ente tributado. A Corte tem admitido a tributação federal das seguintes atividades dos Estados e governos locais, dentre outras: venda de água mineral⁴⁹⁹; venda de bebidas alcoólicas quando o Estado detém esse monopólio⁵⁰⁰; exploração de ferrovias⁵⁰¹; e administração⁵⁰² de estacionamentos e de praias. Paradoxalmente, a Suprema Corte não reconhece aos Estados a mesma liberdade de tributar atividades federais. Assim é que, por exemplo, a tributação, pelo Estado de Mississippi, das vendas de bebidas para instalações militares federais foi declarada inconstitucional, por ferir o princípio de imunidade intergovernamental⁵⁰³. Quanto à tributação, pelo imposto federal sobre a renda, dos juros decorrentes de títulos da dívida pública estaduais ou locais, durante muito tempo, desde 1895⁵⁰⁴, a Suprema Corte a entendeu inconstitucional, sob o princípio da imunidade intergovernamental. Apenas em 1988⁵⁰⁵ a Corte reverteu esse entendimento, decidindo que tal tributação não viola nenhum direito dos Estados, ou das entidades locais, protegido pela Constituição.

Em resumo, pode-se dizer que as principais limitações ao poder de tributar são:

- a) necessidade de lei para a instituição de tributo;
- b) respeito à uniformidade geográfica;

⁴⁹⁸ Nos EUA, ao contrário da maioria dos países que adotam o sistema federativo, se reconhece que os Estados, a exemplo da União, são dotados de **soberania**, ainda que, em ambos os casos, com as limitações impostas pela Constituição federal. Quanto às entidades locais, cabe à Constituição de cada Estado dispor sobre.

⁴⁹⁹ *New York v. United States*, 326 U.S. 572.

⁵⁰⁰ *Ohio v. Helvering*, 292 U.S. 360; *South Carolina v. United States*, 199 U.S. 437.

⁵⁰¹ *California v. Anglim*, 317 U.S. 669.

⁵⁰² *Wilmette Park District v. Campbell*, 338 U.S. 411.

⁵⁰³ *United States v. State Tax Commission of Mississippi*, 421 U.S. 599.

⁵⁰⁴ *Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co.*, 157 U.S. 429.

⁵⁰⁵ *South Carolina v. Baker*, 485 U.S. 505. O Estado de South Carolina não se conformou com a mudança da legislação federal que suprimiu a previsão de isenção do imposto sobre a renda incidente sobre juros decorrentes de títulos da dívida pública emitidos ao portador, mantendo-a apenas para os títulos nominais, devidamente registrados.

- c) exigência de que as receitas dos tributos diretos sejam entregues aos Estados, na proporção de suas populações;
- d) princípio do devido processo legal substantivo;
- e) princípio da igualdade ou equidade, ao qual está acoplado o da capacidade contributiva;
- e) imunidade intergovernamental; e
- f) imunidade do comércio exterior quanto aos tributos estaduais e locais.

3.2 Breve histórico da tributação da renda

As origens da tributação da renda nos Estados Unidos remontam ao século XVII, ainda portanto na era colonial, quando surgiram os primeiros tributos incidindo, ainda que de forma indireta, sobre a renda das pessoas⁵⁰⁶, principalmente sob a denominação de *faculty taxes*⁵⁰⁷. Tais tributos eram instituídos e cobrados pelas colônias em si, e não pela Coroa britânica, que exigia, naturalmente, outros tantos. Com a independência das colônias e sua conseqüente transformação em Estados soberanos⁵⁰⁸, que mais tarde formariam a União, as *faculty taxes* continuaram a ser exigidas por alguns dos Estados, até o final do século XVIII. Durante o século XIX, apenas o Estado de South Carolina ainda exigia tal tributo⁵⁰⁹. A partir de 1840, os Estados americanos, em geral,

⁵⁰⁶ SELIGMAN, op. cit., p. 367-372.

⁵⁰⁷ Algo como "tributos sobre a habilidade ou capacidade" (de produção.) Eram usualmente cobrados dos profissionais, comerciantes e produtores agrícolas, com base na sua respectiva produção ou renda *estimada*, conforme SELIGMAN, op. cit., p. 368-369.

⁵⁰⁸ A independência das então treze colônias britânicas na América se deu em 4 de julho de 1776, com a sua declaração formal e unilateral durante o 2o. Congresso Continental. A figura da União só nasceria mais tarde, em 21 de junho de 1788, com a ratificação da Constituição de 1787 pelo nono Estado (New Hampshire), de acordo com TEDESCHI, Jr., op. cit. p. 15; 45-48.

⁵⁰⁹ SELIGMAN, op. cit., p.398.

voltaram a tributar a renda, desta feita de forma mais explícita⁵¹⁰. Com o advento da Guerra Civil, em 1861, os Estados Confederados passaram a tributar a renda com maior ênfase, premidos que estavam pelas elevadas despesas acarretadas pela campanha⁵¹¹.

A Guerra Civil também foi o pretexto usado pela União para instituir, a 1º de julho de 1862, o primeiro imposto federal incidente sobre a renda das pessoas físicas (e somente destas⁵¹²). Até então, a receita da União provinha basicamente dos tributos incidentes na importação e exportação de bens e mercadorias.

O novo imposto incidia sobre qualquer renda excedente a US\$ 600,00 (seiscentos dólares americanos) por ano. As alíquotas eram apenas duas: 3% para as rendas acima de US\$ 600,00 e até US\$10.000,00, e 5% para as rendas superiores a essa cifra. A inconstitucionalidade desse tributo foi argüida, sem sucesso, junto à Suprema Corte⁵¹³, sob o fundamento de que, em sendo um tributo federal **direto**, sua receita deveria ser integralmente repartida entre todos os Estados, conforme determinava a Constituição⁵¹⁴, não podendo pertencer unicamente à União, como previa a lei que o instituiu.

Em 1864, a alíquota máxima foi aumentada para 10%, sendo reduzida em 1867 e novamente em 1870. Em 1872, após o fim das hostilidades, o tributo finalmente foi supresso.

Durante os oito anos em que vigorou esse protótipo do atual imposto de renda americano, houve retenção na fonte quanto à remuneração paga pela União aos seus

⁵¹⁰ SELIGMAN, op. cit., p. 400-406.

⁵¹¹ SELIGMAN, op. cit., p. 406-414.

⁵¹² GRAETZ; SCHENK, op. cit., p. 6.

⁵¹³ *Springer v. United States*, 102 U. S. 586.

⁵¹⁴ Artigo I, seção 2, cláusula, 2: "... Representatives and direct Taxes shall be apportioned among the several States which may be included within this Union, ..." Tradução livre do autor desta Tese: "... As vagas de Deputado Federal e a receita dos tributos diretos devem ser repartidas entre todos os Estados integrantes desta União..."

servidores, embora não a existisse relativamente aos salários pagos aos empregados do setor privado e aos servidores das demais entidades políticas, como Estados, Condados e Cidades.

Em 1894 criou-se um novo imposto sobre a renda das pessoas físicas, tomando-se por modelo o sistema utilizado durante a Guerra Civil. Desta feita, adotou-se alíquota única de 2%, incidente sobre todos os ganhos acima de US\$ 4.000,00, aí incluídas as receitas derivadas de bens imóveis (aluguéis, lucro na venda, etc.); dividendos e lucros decorrentes de ações, títulos da dívida pública e outros papéis; e salários, remunerações e honorários profissionais. A grande inovação, não mais adotada desde então, ficou por conta da tributação de heranças e doações exclusivamente pelo imposto sobre a renda. Esse novo tributo, entretanto, teve vida curta, pois já no ano seguinte ao de seu nascimento a Suprema Corte declarou-o inconstitucional, por entender que se tratava de um tributo direto⁵¹⁵ e, nesse passo, sua receita deveria ser dividida entre todos os Estados, o que não estava previsto na lei⁵¹⁶. Essa decisão causou muita polêmica nos meios políticos e jurídicos do país, principalmente porque contradizia o entendimento adotado pela própria Corte em 1880, relativamente ao imposto sobre a renda instituído em 1862.

Como resultado dessa decisão controversa, iniciou-se um movimento visando mudar o texto constitucional, que culminou com a ratificação⁵¹⁷, em 3 de fevereiro de 1913,

⁵¹⁵ *Pollock v. Farmers' Loan and Trust Co.* 158 U.S. 601. Por estreita maioria (5 votos a 4) a Corte entendeu que tributo direto, no contexto da Constituição, era todo aquele cobrado *per capita* ou incidente sobre o patrimônio. Assim, nesta visão, um imposto que tributasse aluguéis ou salários, por exemplo, como o imposto em tela, era um tributo direto, porque ao se tributar o rendimento proporcionado pelo patrimônio (os aluguéis) estar-se-ia em última análise tributando o próprio patrimônio, além do que os aluguéis, assim como os salários, se transformam em patrimônio de quem os recebeu.

⁵¹⁶ McNULTY, John K. *Federal income taxation of individuals*. 5.ed. Saint Paul, MN: West Publishing, 1995, p.6; PECHMAN, op. cit., p. 290-291.

⁵¹⁷ Segundo a própria Constituição americana, qualquer Emenda ao seu texto somente passa a surtir efeitos após ser ratificada por, pelo menos, três quartos dos Estados, de acordo com a legislação de cada um.

da 16ª Emenda, a qual sepultou de vez os óbices relativos à imposição, pela União, de tributos sobre a renda.

Anteriormente à entrada em vigor da 16ª Emenda, o governo federal havia criado, pelo *Tariff Act* de 1909, um imposto incidente sobre a receita líquida das empresas, o qual foi julgado constitucional pela Suprema Corte em 1911, numa decisão que marcou época⁵¹⁸. Basicamente, os *Justices* entenderam que aquele imposto não configurava um tributo direto sobre a renda das empresas, mas antes incidiria sobre o privilégio destas de realizar negócios⁵¹⁹. Este imposto é considerado o precursor do atual imposto sobre a renda americano⁵²⁰.

Finalmente, em 3 de outubro de 1913, o Congresso⁵²¹ aprovou a criação de um imposto incidente sobre a renda das pessoas físicas e jurídicas. Sua constitucionalidade foi reconhecida pela Suprema Corte em 1916, com suporte na 16ª Emenda.⁵²² Segundo a lei⁵²³, quanto às pessoas físicas, o tributo incidia sobre a renda líquida integral proveniente de qualquer fonte, recebida no ano imediatamente anterior, à alíquota básica de 1% (o imposto denominado **normal**). Se a renda líquida anual ultrapassasse o valor de US\$ 20.000,00, além do imposto normal incidiria também o imposto dito **adicional**, cujas alíquotas, chamadas **marginais**, variavam de 1% a 6%. O imposto não incidia sobre salários pagos pelos governos estaduais e locais a seus servidores, assim como sobre juros decorrentes de títulos da dívida pública. A lei permitia alguns abatimentos da renda bruta, tais como

⁵¹⁸ *Flint v. Stone Tracy Co.*, 220 U.S. 107.

⁵¹⁹ McNULTY, op. cit., p. 6.

⁵²⁰ GRAETZ; SCHENK, op. cit., p. 7.

⁵²¹ O processo legislativo americano é muito similar ao brasileiro, exigindo, após a aprovação dos projetos de lei pelas duas Casas do Congresso, a sanção do Chefe do Poder Executivo.

⁵²² *Brushaber v. Union Pacific Railroad*, 240 U.S. 1.

⁵²³ WHITE, Henry Crofut. *The federal income tax law*. New York, NY: Banks Law Publishing, 1913, p. 275-276.

despesas profissionais, juros em empréstimos pessoais, tributos, etc. Além disso, as pessoas solteiras faziam jus a um desconto de US\$ 3.000,00, enquanto que cada casal podia deduzir US\$ 4.000,00 de sua renda global bruta.

A lei de 1913 já previa a retenção do imposto na fonte, quando incidente sobre salários, juros e aluguéis. Entretanto, a retenção foi revogada em 1917 e reinstituída, apenas quanto a salários, em 1943⁵²⁴.

Em 1917, introduziu-se a dedução de gastos com dependentes e de contribuições para instituições de caridade.

Os salários dos servidores públicos estaduais e locais passaram a ser tributados em 1939.

O sistema de desconto-padrão e o abatimento de um valor fixo por dependente foram introduzidos em 1944⁵²⁵.

As alíquotas do imposto têm experimentado sensível variação desde 1913, sendo que os maiores percentuais foram adotados nos períodos em que os Estados Unidos estiveram em guerra. Assim é que, ao final da Primeira Guerra Mundial, a alíquota mínima era de 6%, enquanto que a máxima⁵²⁶ chegava a 77%.⁵²⁷ Em 1944-45, ao término da Segunda Grande Guerra, as alíquotas chegaram ao seu ápice: a mínima⁵²⁸ era de 23%, ao

⁵²⁴ PECHMAN, op. cit., p. 291.

⁵²⁵ Idem.

⁵²⁶ Alíquota marginal aplicável à faixa de renda superior a US\$ 1.000.000,00.

⁵²⁷ PECHMAN, op. cit., p. 302-303.

⁵²⁸ Alíquota aplicável à renda tributável não superior a US \$2.000,00 anuais, permitidos os seguintes descontos: US\$ 500,00 para os contribuintes não casados, US\$ 1.000,00 para os casais e US\$ 500,00 para cada dependente.

passo que a máxima⁵²⁹ alcançou 94%. Com o final do conflito as alíquotas sofreram uma discreta redução, tendo sido aumentadas na década seguinte, quando o país se envolveu na assim chamada Guerra da Coréia. Em 1952-53, a alíquota mínima foi de 22,2%, enquanto a máxima⁵³⁰ chegou a 92%, mantendo-se basicamente nesses patamares até 1964, quando foram significativamente reduzidas, apesar da criação de um adicional para cobrir as despesas da participação dos EUA no conflito que dividiu o Vietnam⁵³¹.

Entre 1925 e 1932, durante a gestão do Secretário do Tesouro **Andrew W. Mellon**⁵³², nas administrações dos Presidentes **Calvin Coolidge** (1923/29) e **Herbert Hoover** (1929/33), as alíquotas do imposto sobre a renda das pessoas físicas sofreram sensível redução, somente repetida durante o governo de **Ronald Reagan**, já na década de 1980⁵³³. Em 1929, por exemplo, ano do colapso da Bolsa de New York, a alíquota marginal máxima era de apenas 24%, a terceira mais baixa da história dos EUA, sendo superada somente pelas que vigoraram entre 1913 e 1915 (7%) e em 1916 (15%). Nas cinco décadas seguintes, a alíquota máxima nunca foi inferior a 63%.

Em 1932, após a saída de Andrew Mellon da administração federal, o Congresso aprovou o assim denominado *Revenue Act*⁵³⁴, que promoveu um aumento generalizado das alíquotas dos impostos federais. O objetivo era aumentar as receitas da União, gravemente combalidas em face da severa recessão econômica que grassava no país,

⁵²⁹ Alíquota marginal aplicável à renda tributável superior a US\$ 200.000,00. Entretanto, a alíquota efetiva não podia exceder a 90%; isto é, o valor do imposto não podia ser superior a 90% da renda tributável total do contribuinte.

⁵³⁰ Alíquota marginal aplicável à renda tributável superior a US\$ 400.000,00, sujeito à alíquota máxima efetiva de 88%.

⁵³¹ O imposto adicional foi instituído em 1968, à alíquota de 7,5%, aumentada em 1969 para 10%, e reduzida no ano seguinte para 2,5%. A partir de 1971 o adicional não foi mais cobrado.

⁵³² Secretário do Tesouro entre março de 1921 e fevereiro de 1932.

⁵³³ GRAETZ; SCHENK, op. cit., p. 8.

⁵³⁴ Algo como "Lei da Receita."

e no mundo, conhecida como Depressão⁵³⁵, após o colapso da Bolsa de New York. Ao que tudo indica, porém, o aumento de alíquotas tributárias somente serviu para prolongar a recessão⁵³⁶. Assim, a alíquota máxima do imposto sobre a renda das pessoas físicas passou de 25% para 63%, que vigorou até 1936, quando novo aumento elevou-a para 79%⁵³⁷.

A Primeira Guerra Mundial, além de provocar o primeiro incremento das alíquotas do imposto sobre a renda, também logrou conferir maior importância a esse tributo, consolidando-o de vez no sistema tributário americano. Já a Segunda Grande Guerra teve como principal efeito transformá-lo em autêntico tributo das massas, na medida em que se alargou consideravelmente o universo de contribuintes⁵³⁸, principalmente por meio da extinção da maioria das isenções⁵³⁹ até então existentes⁵⁴⁰.

Uma importante mudança em termos de pagamento do imposto ocorreu em 1943, com o *Current Tax Payment Act*⁵⁴¹, que reinstalou a retenção do tributo na fonte pagadora, no caso de salários, e introduziu o **sistema de pagamento corrente**⁵⁴². Por essa sistemática⁵⁴³, o imposto sobre a renda é pago à medida em que a receita tributável é auferida, de sorte que ao final do ano-base o saldo a pagar, ou a receber (caso o contribuinte tenha pago mais do que o devido), é inexistente ou ínfimo. O sistema adotado em 1943, que é basicamente o mesmo utilizado até hoje, alicerçava-se na retenção do imposto na fonte,

⁵³⁵ Em inglês, *Depression*.

⁵³⁶ GRAETZ; SCHENK, op. cit., p. 8.

⁵³⁷ PECHMAN, op. cit., p. 302.

⁵³⁸ GRAETZ; SCHENK, op. cit., p. 9.

⁵³⁹ O direito americano também reconhece a figura das isenções tributárias (*tax exemptions*), a exemplo do que ocorre no Brasil. As isenções são outorgadas geralmente por lei e excepcionalmente, por ato do Poder Executivo, nos casos em que a lei o autoriza.

⁵⁴⁰ PECHMAN, op. cit., p. 60.

⁵⁴¹ Algo como: "Lei do pagamento corrente de tributos."

⁵⁴² Em inglês: *current payment system*.

⁵⁴³ Mais tarde também implantada no Brasil, sob o nome de *sistema de bases correntes*.

no caso de salários, e no pagamento trimestral por estimativa, para outras rendas. Juros e dividendos não foram compreendidos na nova sistemática⁵⁴⁴.

A partir do início dos anos 60, já na administração do Presidente **John Kennedy**, o imposto sobre a renda passou a ser utilizado também como instrumento de política econômica, principalmente de curto prazo.

O **imposto mínimo adicional**⁵⁴⁵ foi introduzido em 1969, com o fim de garantir que as pessoas dotadas de capacidade contributiva e que, pelo sistema tradicional, nada ou muito pouco tivessem a pagar, sofressem alguma tributação⁵⁴⁶. Para atingir esse objetivo, a legislação relacionava algumas receitas ditas preferenciais, as quais eram tributadas, à alíquota de 15%, sempre que sua soma ultrapassasse o maior valor entre US\$ 10.000,00 e a metade do imposto devido pela sistemática regular. Em 1983, o imposto mínimo adicional foi substituído por um **imposto mínimo alternativo**⁵⁴⁷, calculado à alíquota de 20% e cuja base de cálculo era a **receita bruta ajustada**, acrescida das receitas preferenciais⁵⁴⁸ do contribuinte e diminuída de um valor fixo⁵⁴⁹. O imposto alternativo era devido quando seu valor superasse o do imposto regular. Essa sistemática persiste até hoje, com algumas modificações.

Em 1981, após a posse de Ronald Reagan na Presidência dos Estados Unidos, o *Economic Recovery Tax Act*⁵⁵⁰ promoveu a maior redução da carga tributária federal da história americana, com o escopo de estimular os investimentos em empreendimentos e a

⁵⁴⁴ DOERNBERG, Richard. The case against withholding. *Texas Law Review* v. 61 p. 595-653.

⁵⁴⁵ Em inglês: *Add-on minimum tax*.

⁵⁴⁶ PECHMAN, op. cit., p. 122.

⁵⁴⁷ Em inglês: *alternative minimum tax*.

⁵⁴⁸ Assim definidas pela legislação.

⁵⁴⁹ US\$ 30.000,00 para não casados e US\$ 40.000,00 para casais.

⁵⁵⁰ "Lei tributária de recuperação econômica" (Tradução livre do autor desta Tese.)

poupança privada⁵⁵¹, cumprindo-se promessas feitas na campanha eleitoral presidencial. Ironicamente, no ano imediatamente seguinte operou-se o segundo maior aumento da carga tributária registrado em tempos de paz, sendo apenas sendo superado pelo ocorrido em 1993, na gestão de **Bill Clinton**.

A redução da carga tributária levada a efeito nos primeiros anos da gestão de Ronald Reagan refletiu, de um lado, a grave situação econômica em que se encontravam os EUA, premidos por gigantescos *deficits* nas contas públicas e por altos índices de desemprego; e, de outro, a ideologia dominante no governo e no Congresso, fortemente identificada com a redução da intervenção do Estado na vida dos governados.

A administração do Presidente Ronald Reagan também foi marcada pela aprovação do *Tax Reform Act*⁵⁵², de 1986. Essa lei, que chegou a ser considerada à época como responsável pela maior mudança verificada na tributação americana, desde a massificação do imposto sobre a renda durante a Segunda Guerra Mundial, hoje é vista como tendo gerado apenas um razoável aprimoramento da política tributária. A reforma tributária de 1986 decorreu da união da vontade dos conservadores de diminuir as alíquotas do imposto sobre a renda com o desejo dos liberais de expandir o universo de contribuintes. Segundo algumas vozes autorizadas⁵⁵³, a reforma falhou, no entanto, em lograr seu objetivo de construir um sistema tributário efetivamente melhor do que o existente. Assim, não teria havido sensível incremento da receita tributária federal, a distribuição da carga tributária continuaria injusta e a legislação do imposto sobre a renda teria se tornado ainda mais complexa, em decorrência do aumento do número de contribuintes. Hoje há, por exemplo,

⁵⁵¹ GRAETZ; SCHENK, op. cit., p. 9.

⁵⁵² "Lei da Reforma Tributária" (Tradução livre do autor da presente Tese.)

⁵⁵³ GRAETZ; SCHENK, op. cit., p. 10.

mais de cem modelos de formulários para a declaração anual do tributo. Apesar dessas críticas, alguns pontos-chave da reforma, como a redução das alíquotas e a expansão do universo de contribuintes do imposto sobre a renda, foram copiados por boa parte dos países ditos industrializados. Como fruto da reforma operada em 1986, entrou em vigor naquele ano um novo *Internal Revenue Code – IRC*, que sucedeu o de 1954, o qual, por seu turno, foi precedido pelo IRC de 1939.

A principal decisão política expressa na Reforma Tributária de 1986 foi a de não se criar um **imposto federal sobre o consumo**⁵⁵⁴, que viesse substituir ou complementar o imposto sobre a renda⁵⁵⁵. Segundo a proposta que até hoje é discutida⁵⁵⁶, a renda seria tributada de forma indireta, via consumo, o que facilitaria a fiscalização e dificultaria a sonegação, embora com sensível desprezo aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. A reforma de 1986 reduziu as faixas de renda tributável de catorze para apenas duas, e fixou em 28% a alíquota máxima, acabando virtualmente com a progressividade do imposto, conforme ver-se-á no item 3.4 deste Capítulo.

Em 1990, no governo de **George Bush**, uma nova lei orçamentária promoveu o aumento das alíquotas do imposto, ao lado de outras medidas, como cortes nos gastos

⁵⁵⁴ Conforme já visto, nos EUA inexistia no momento tributo federal sobre as vendas em geral, havendo apenas alguns tributos incidentes sobre determinados produtos (*excise taxes*.)

⁵⁵⁵ GRAETZ; SCHENK, op. cit., p. 10-11.

⁵⁵⁶ Vide sobre o assunto: ANDREWS, William D. Fairness and the personal income tax: a reply to Professor Warren. *Harvard Law Review*, v. 88. P. 947-958; BRASHARES, Edith. Replacing the federal income tax with a consumption tax. In: HILDRETH, W. Bartley; RICHARDSON, James A. (Org.) *Handbook on taxation*. New York, NY: Marcel Dekker, 1999, p. 549-577; GRAETZ, Michael J. Implementing a progressive consumption tax. *Harvard Law Review* v. 92, p. 1.575-1661; OLDMAN, Oliver; SCHENK, Alan. *Value added tax: a comparative approach, with materials and cases*, Ardsley, NY: Transnational, 2001; UNITED STATES OF AMERICA. Department of the Treasury, Internal Revenue Service, Planning Division. *Administrative issues in implementing a federal value-added tax*. Washington, DC, 1993; UNITED STATES OF AMERICA. U.S. Congress, Joint Committee on Taxation. *Description and Analysis of Proposals to Replace the Federal Income Tax*. Washington, DC: U.S. Government Printing Office, 1995; UNITED STATES OF AMERICA. U. S. Congress, Congressional Budget Office. *Effects of adopting a value-added tax*. Washington, DC: U.S. Government Printing Office, 1992; WARREN, Jr., Alvin C. Fairness and a consumption-type or cash-flow personal income tax. *Harvard Law Review*, v. 88, p. 931-946.

públicos e maior rigidez na execução orçamentária, visando reduzir o monstruoso *deficit* de cerca de 500 bilhões de dólares nas contas da União. Criou-se também uma terceira faixa de renda tributável, com alíquota de 31%. Segundo alguns analistas políticos, a elevação de alíquotas perpetrada em 1990 teria custado a reeleição ao Presidente Bush. Nas discussões que se travaram no Congresso e que antecederam a aprovação da lei orçamentária de 1990, os republicanos alegaram que crescimento econômico era incompatível com o aumento de alíquotas proposto pelos democratas. Estes, por seu turno, esposavam o entendimento de que a majoração das alíquotas era imprescindível para tornar o imposto sobre a renda mais justo, na medida em que quem ganhasse mais, pagasse proporcionalmente mais. Ao final, acabou prevalecendo a proposta do Executivo de aumento de alíquotas, apesar de contrariar o pensamento dominante entre os republicanos, partidários do Presidente Bush⁵⁵⁷.

Em 1993 o Presidente democrata Bill Clinton tomou emprestada a idéia de George Bush usada na lei de 1990 e conseguiu que o Congresso aprovasse, a duras penas, um novo aumento das alíquotas do imposto sobre a renda, assim como cortes orçamentários, também com o intuito de reduzir o *deficit* público, ainda elevado. Foram criadas mais duas faixas de renda tributável, totalizando cinco, sendo a alíquota máxima de 39,6%. Como resultado das medidas tomadas em 1993, o *deficit*, que equivalia a 5% do Produto Interno Bruto – PIB dos EUA, diminuiu para 3% daquela cifra⁵⁵⁸.

Com a posse, em janeiro de 2001, do Presidente **George W. Bush**, o fantasma de uma nova redução generalizada de alíquotas, com a possível abolição da progressividade, volta a rondar os lares americanos, já que sua plataforma eleitoral incluía a redução da carga tributária federal (*tax cut*). As perspectivas de uma nova crise econômica

⁵⁵⁷ GRAETZ; SCHENK, op. cit., p. 11.

⁵⁵⁸ GRAETZ; SCHENK, op. cit., p. 12.

nos EUA, cujos primeiros sinais começam a aparecer, devem apressar e favorecer a concretização dessa promessa.

3.3 Perfil atual do imposto federal sobre a renda das pessoas físicas

3.3.1 Uma visão geral

Conforme já visto, a principal lei regente do imposto federal sobre a renda é o *Internal Revenue Code – IRC*, de 1986. O Código⁵⁵⁹, por sua vez, autoriza expressamente o Secretário do Tesouro a editar as normas necessárias à fiel execução daquele diploma legal⁵⁶⁰. O *IRC* é dividido em seis subtítulos, denominados A a F, os quais compreendem capítulos, subcapítulos, partes, subpartes, seções, subseções e parágrafos. A referência a dispositivos do Código é geralmente feita indicando-se a respectiva seção, cuja numeração é única: de 1 a 7.872. O subtítulo A trata dos impostos sobre a renda; o B, dos impostos sobre heranças e doações; o C, dos tributos relativos ao emprego, isto é, das contribuições para a seguridade social e da retenção do imposto sobre a renda na fonte; os subtítulos D e E versam as diversas *excise taxes*⁵⁶¹, enquanto o F veicula as normas relativas à administração dos tributos federais.

⁵⁵⁹ De ora em diante, neste Capítulo, usar-se-ão o termo *Código* e a sigla *IRC* para se referir ao *Internal Revenue Code*.

⁵⁶⁰ *IRC*, seção 7805.

⁵⁶¹ Conforme já visto no item 3.1.2, *excise taxes* são tributos incidentes sobre a fabricação ou venda de determinados produtos ou sobre a propriedade de certos bens.

3.3.2 Fato gerador e o conceito de renda

Apesar de o direito americano não empregar a expressão **fato gerador** – profusamente utilizada no Brasil, assim como na Europa continental e na América Latina de modo geral⁵⁶² – pode-se identificar tal figura no imposto federal americano sobre a renda das pessoas físicas⁵⁶³, entendida como a situação definida em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária⁵⁶⁴. Assim, pode-se dizer que o fato gerador do imposto é o recebimento de renda. A primeira questão que se impõe é: o que é renda, para fins de tributação? A Constituição americana, por seu turno, como já visto, se limita a autorizar o Congresso, por meio da 16ª Emenda, a tributar a renda "recebida de qualquer fonte".

A doutrina americana costuma adotar o conceito de renda desenvolvido pelos economistas **Robert M. Haig** e **Henry C. Simons**, mais conhecido como **critério de Haig-Simons**⁵⁶⁵. Em decorrência da adoção desse conceito, a renda é usualmente medida nos EUA com base na premissa de que tudo que se recebeu, num dado período, ou foi consumido ou aumentou o patrimônio do indivíduo. Em outras palavras: a renda, em um determinado período, seria igual ao **consumo acrescido do aumento líquido do patrimônio**, nesse mesmo período⁵⁶⁶. Essa forma de conceituar renda tem sido um dos principais fundamentos utilizados por aqueles que preconizam a substituição do imposto

⁵⁶² Segundo BALEEIRO, op. cit., p. 454-455, a expressão **fato gerador** foi trazida para o Brasil a partir de artigos do jurista francês **Gaston Jèze**. Corresponde ao *fait générateur* do direito francês, ao *tatbestand*, do direito germânico, ao *fattispecie*, da Itália e ao *hecho imponible*, da Espanha e dos países hispano-americanos.

⁵⁶³ De ora em diante, neste Capítulo, o imposto federal americano sobre a renda das pessoas físicas será designado simplesmente *imposto*, ou *imposto sobre a renda*.

⁵⁶⁴ Adotou-se, aqui, o conceito utilizado pelo Código Tributário Nacional brasileiro, ainda que não com as mesmas palavras.

⁵⁶⁵ Este conceito já foi visto no Capítulo 1, item 1.2.

⁵⁶⁶ ROGERS, Diane Lim. Federal income tax policy: issues of distribution and equity. In: HILDRETH, W. Bartley; RICHARDSON, James A. *Handbook on taxation*. New York, NY: Marcel Dekker, 1999, p. 581.

federal sobre a renda por um imposto federal sobre o consumo, tema já ventilado no item 3.2.

Segundo alguns economistas, o imposto federal sobre a renda americano adota um sistema híbrido, em que se combinam autêntica tributação da renda com tributação do consumo⁵⁶⁷. Por exemplo, o imposto incide sobre juros recebidos, que se enquadram perfeitamente no conceito de renda. Entretanto, a legislação também permite seja abatido da renda bruta o valor aplicado em plano de poupança para fins de aposentadoria; desse modo, o imposto deixaria de tributar integralmente a renda, de acordo com o conceito de Haig-Simons, para incidir, ainda que indireta e parcialmente, sobre o consumo do contribuinte (representado pela diferença entre sua receita e a poupança que fez para sua aposentadoria).

Por seu turno, a Suprema Corte já entendeu, no passado, que renda é "o ganho derivado do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, estando aí incluídos os lucros decorrentes de vendas ou da conversão de bens de capital ..." ⁵⁶⁸. No entanto, esse conceito, por ter se revelado muito restrito, não compreendendo as **receitas inesperadas**, como cancelamento de débitos ou prêmios de loterias, acabou sendo abandonado pela própria Suprema Corte⁵⁶⁹. Com efeito, em um *leading case*⁵⁷⁰ de 1955, a Corte entendeu que tanto verbas indenizatórias a título de lucros cessantes, como multas aplicadas pelo Poder

⁵⁶⁷ Idem, p. 582.

⁵⁶⁸ Este conceito de renda também foi objeto de análise no item 1.2, do Capítulo 1.

⁵⁶⁹ ASIMOV, Michael R. *Income Tax I*. 19th. ed. In: SNYDER, Elizabeth L. (Ed.) *Gilbert Law Summaries*. Chicago, IL, 1998, p. 3.

⁵⁷⁰ *Leading case* (literalmente, *caso líder*) é a designação genérica que se dá nos EUA às decisões judiciais que se tenham constituído em regra importante, em torno da qual outras decisões gravitam, conforme SOARES, op. cit., p.40.

Judiciário deveriam ser incluídas na renda bruta do beneficiário, para fins de tributação pelo imposto sobre a renda⁵⁷¹.

A doutrina e a jurisprudência americanas têm reconhecido que, em sede de aferição de renda tributável, **a substância deve prevalecer sobre a forma** (*substance-over-form doctrine*)⁵⁷². Isto é, se uma transação foi feita sob uma determinada forma, apenas para usufruir dos benefícios tributários previstos pela lei, os tribunais ignoram a forma adotada e consideram a real intenção do(s) envolvido(s)⁵⁷³. Como decorrência desse princípio, o direito americano vem admitindo e aplicando a doutrina da transação por etapas (*step-transaction doctrine*), segundo a qual as várias fases de uma transação devem ser vistas como um todo, e não isoladamente, para fins tributários⁵⁷⁴.

Um aspecto que merece registro é o atinente à necessidade de que o ganho seja **realizado**, i. é, de que ocorra um efetivo ingresso, em dinheiro, bens ou serviços, a fim de que haja incidência do imposto. Assim, não basta que o patrimônio do contribuinte tenha sofrido acréscimo de valor, durante um certo período, para que essa mais-valia seja computada em sua renda tributável. É preciso, antes, que esse acréscimo patrimonial provoque a efetiva entrada de dinheiro, bens ou serviços no patrimônio do contribuinte, o que acontece, por exemplo, com a venda ou permuta do bem que experimentou a valorização. A exigência de realização da receita para fins de tributação pelo imposto sobre a renda decorre de norma não positivada mas firmemente plantada no sistema jurídico americano⁵⁷⁵. Por outro lado, a Suprema Corte consagrou o entendimento de que o mero

⁵⁷¹ GITLITZ, Amy B. *Easy Review for Federal Income Tax*. 2nd. ed. Old Tappan, NJ: Law Rules Publishing, 2000, p. 5.

⁵⁷² AMICO, op. cit., p. 8-9.

⁵⁷³ *CIR v. Court Holding Co.*, 324 U.S. 331 (1945.)

⁵⁷⁴ AMICO, op. cit., p. 9.

⁵⁷⁵ McNULTY, op. cit., p. 40.

incremento de valor do capital não configura fato gerador do imposto, porquanto tal aumento integra o próprio capital. É preciso que a renda auferida seja derivada, destacada, extraída do capital, "como o fruto que é colhido da árvore", para que incida o imposto. Para a Corte, por exemplo, a mera distribuição, por uma sociedade, de dividendos aos seus acionistas, não enseja a tributação pelo imposto, uma vez que tais dividendos são verdadeiros acréscimos ao capital investido e, nesse passo, o integram⁵⁷⁶. Esse entendimento da Suprema Corte foi acolhido pelo legislador ao elaborar o *Internal Revenue Code* de 1986 o qual, em sua seção 305, prevê, como regra geral⁵⁷⁷, a não incidência⁵⁷⁸ do imposto na distribuição de dividendos aos acionistas de uma sociedade. Como decorrência da exigência de realização da receita, para fins de tributação, também se tem entendido que só há incidência do imposto quando o contribuinte dispõe dos recursos necessários para pagá-lo⁵⁷⁹.

Em regra, a chamada **renda imputada** ou **atribuída** (*imputed income*) não é tributada. Considera-se renda imputada a fruição ou utilização, por alguém, de bens de sua propriedade ou posse, ou de serviços prestados graciosamente por terceiros ou por ele mesmo⁵⁸⁰. Assim, o valor de mercado do aluguel da casa ocupada por seu proprietário seria uma renda imputada (ou imputável a) deste que, ao deixar de desembolsar mensalmente o valor correspondente ao aluguel, estaria como que se apropriando desta importância a cada mês. Da mesma forma, o valor dos produtos consumidos por um agricultor e produzidos

⁵⁷⁶ *Eisner v. Macomber*, 252 U.S. 189.

⁵⁷⁷ Ou seja: há situações em que é devido o imposto.

⁵⁷⁸ Na verdade, tal hipótese deve ser considerada como autêntica não incidência, se entender-se, como o fez a Suprema Corte, que não configura hipótese de incidência do imposto ou, em caso contrário, como isenção. Parece que o tratamento conferido pelo Código, ao estabelecer casos em que há e em que não há imposto devido, milita no sentido de que o legislador a considera uma isenção.

⁵⁷⁹ McNULTY, op. cit., p. 43.

⁵⁸⁰ McNULTY, p. 44-45.

por ele mesmo representaria uma renda no mesmo montante. Apesar de o Código não excluir expressamente a renda imputada da incidência do imposto, apenas em raríssimas hipóteses⁵⁸¹ essa é tributada, principalmente devido às óbvias dificuldades que o fisco teria de enfrentar.

O *IRC* não traz um verdadeiro conceito de renda⁵⁸², limitando-se a prescrever, na seção 61, sob as rubricas **renda bruta definida** e **definição geral**, que "com as ressalvas previstas neste subtítulo, a renda bruta compreende toda renda recebida de qualquer fonte, inclusive (mas não limitada a) os seguintes itens:..."⁵⁸³

Na lista (exemplificativa) que se segue, constam, dentre outras rendas: compensação por serviços prestados, inclusive taxas⁵⁸⁴, comissões, benefícios adicionais⁵⁸⁵, e figuras similares; receita bruta decorrente de negócios; ganhos resultantes de transações patrimoniais; juros, inclusive quando decorrentes de títulos da dívida pública ao portador; dividendos; aluguéis e *royalties*; pensão alimentícia; seguro-desemprego e pensões, pecúlios e similares, pagos por entidades públicas ou privadas.

Mais adiante⁵⁸⁶, o Código relaciona algumas receitas que não são tributáveis, tais como: seguro de vida recebido por beneficiário do segurado em razão da morte deste; heranças, legados e doações; juros recebidos em decorrência de investimentos em títulos da dívida pública estadual ou local, desde que nominais e devidamente registrados;

⁵⁸¹ Por exemplo, a percepção dos chamados benefícios adicionais (*fringe benefits*) que, como regra geral, é tributada.

⁵⁸² ROSEN, op. cit., p. 360.

⁵⁸³ Tradução livre do autor da presente Tese. Texto original: "SEC. 61. GROSS INCOME DEFINED.(a) GENERAL DEFINITION - Except as otherwise provided in this subtitle, gross income means all income from whatever derived source, including (but not limited to) the following items: ..."

⁵⁸⁴ Em inglês: *fee*. A exemplo do que ocorre no Brasil, este termo é usado nos EUA tanto no sentido de tributo, como a taxa que se paga à Municipalidade para obtenção de uma licença, assim como no de um pagamento de natureza não tributária, como a taxa de matrícula em uma escola privada.

⁵⁸⁵ Em inglês: *fringe benefits*.

⁵⁸⁶ Seções 101 a 137.

indenizações por danos físicos ou por doenças; ressarcimento de despesas médicas por planos de saúde; contribuições do empregador para plano de saúde em favor do empregado e seus dependentes; o valor locatício da moradia dos ministros de confissão religiosa; o perdão de dívidas do contribuinte, com algumas limitações; melhorias feitas pelo locatário no bem locado; devoluções do imposto sobre a renda relativas a anos anteriores; compensações percebidas por membros das Forças Armadas por servir em zona de combate ou estar hospitalizado em razão de ferimentos ou doenças decorrentes de combate; remuneração pelo exercício de funções governamentais essenciais em Estados e governos locais; bolsas de estudo, alimentação e moradia fornecidas pelo empregador quando no interesse deste; lucro na venda do imóvel residencial do contribuinte, etc.

Na seção 62, o *IRC* define renda bruta ajustada como sendo a diferença entre a renda bruta e as deduções expressamente permitidas, arroladas naquele dispositivo legal, conhecidas por deduções itemizadas.

Dentre estas deduções itemizadas, destacam-se:

A) Despesas relativas às atividades profissionais ou empresariais do contribuinte, tais como:

- pagamento de salários ou outras compensações razoáveis;
- aluguéis, *royalties* e despesas com *leasing*;
- despesas de viagem;
- juros em geral, com algumas ressalvas, como empréstimos pessoais, contratos de seguro e previdência privada, juros relacionados a receitas isentas, etc.;

- serviços prestados por terceiros, como contabilidade, consultoria jurídica, etc.;
- tributos em geral, estaduais, locais ou cobrados por governos estrangeiros; no caso de profissionais autônomos, estes podem deduzir ainda 50% do que pagaram a título de contribuição para a seguridade social;
- perdas em geral, como em decorrência de incêndio, furto ou roubo e perdas de capital, nestes casos sujeitas a limites;
- débitos incobráveis;
- depreciação do patrimônio.

B) Deduções pessoais, previstas na seção 151, que consistem em um valor fixo para o contribuinte e para cada um de seus dependentes⁵⁸⁷, aí incluídos o cônjuge, desde que este não declare em separado. Para ano-base iniciado em 2000⁵⁸⁸, o valor básico de desconto é de US\$ 2.800,00 por pessoa, sendo que esse valor diminui proporcionalmente à parcela da renda bruta ajustada excedente a determinado limite⁵⁸⁹.

C) Despesas feitas pelo contribuinte como empregado ou servidor público, reembolsadas pelo empregador, decorrentes de suas atividades profissionais, inclusive em viagens.

D) Perdas resultantes de venda ou permuta de bens.

⁵⁸⁷ O Código considera dependente do contribuinte:

a) qualquer ascendente ou descendente, enteado(a), irmão(ã), padrasto, madrasta, sobrinho(a), tio(a), cunhado(a), sogro(a), genro, nora, ou uma pessoa qualquer, exceto o cônjuge, que tenha morado na residência do contribuinte, durante o ano-base, desde que tenha auferido renda bruta inferior a US\$ 2.000,00 ou
 b) em qualquer caso, filho(a) ou enteado(a) até 19 anos incompletos, se não estudante, ou até 24 anos incompletos, no final do ano-base, se estudante.

⁵⁸⁸ Conforme ver-se-á no item 3.3.6, a legislação federal americana permite, em alguns casos, que o contribuinte adote ano-base não coincidente com o ano-calendário.

⁵⁸⁹ Por exemplo, para contribuintes casados declarando em conjunto, o limite, para qualquer ano-base iniciado em 2000 é de US\$ 193.400,00, acima do qual o valor do desconto diminui dois pontos percentuais para cada US\$ 2.500,00 ou fração.

E) Despesas necessárias à percepção de aluguéis ou *royalties*.

F) Contribuições para fundos e planos de aposentadoria.

G) Pensões alimentícias.

H) Gastos com reflorestamento.

I) Despesas com transporte pessoal e de mobília, no caso de empregados e autônomos cuja sede das atividades profissionais tenha sofrido mudança.

J) Despesas com saúde (médicos, dentistas, hospitais, etc.) excedentes a 7,5% da renda bruta ajustada do contribuinte.

K) Juros pagos em empréstimos para educação, até US\$ 2.000,00 anuais, para ano-base iniciado em 2000.

Finalmente, na seção 63, o Código define renda tributável, como sendo:

A) a diferença entre a renda bruta e a soma das deduções itemizadas permitidas, quando o contribuinte não optar pelo uso do desconto padrão;

OU

B) a diferença entre a renda bruta ajustada e a somatória do desconto-padrão com as deduções pessoais listadas na seção 151, quando houver opção pelo desconto-padrão;

O desconto-padrão, por seu turno, conforme a subseção 63 *c*, e com as ressalvas ali previstas, é o resultado da soma do desconto-padrão básico com o desconto-padrão adicional.

O desconto-padrão básico corresponde aos seguintes valores (para ano-base iniciado em 2000):

A) US\$ 7.350,00, para os casos de declaração conjunta ou de cônjuge sobrevivente;

B) US\$ 6.450,00, para o arrimo de família⁵⁹⁰;

C) US\$ 3.675,00, para as pessoas casadas que declaram em separado;

D) US\$ 4.400,00, para as declarações individuais de pessoas não incluídas nas hipóteses anteriores.

Já o desconto-padrão adicional é um valor a ser somado ao desconto-padrão básico, nas seguintes hipóteses e montantes:

A) US\$ 850,00, quando:

A.1) o contribuinte tiver 65 anos de idade ou mais, no final do ano-base, ou seu cônjuge tiver 65 anos ou mais, no final do ano-base, e o contribuinte fizer jus a uma das deduções pessoais listadas na subseção 151, *b*, em razão de seu cônjuge; ou

A.2) o contribuinte ou seu cônjuge estiver acometido de cegueira, no final do ano-base, e o contribuinte fizer jus a uma dedução pessoal listada na subseção 151, *b*, em razão de seu cônjuge;

⁵⁹⁰ Em inglês: *head of household*. Segundo a subseção 2, *b*, do IRC, **arrimo de família** é o contribuinte não casado e não viúvo que, ao final do ano-base:

a) tenha sustentado, por mais de metade do ano-base, no local onde tenha sua principal residência, uma entidade familiar constituída por:

a.1) filho(a)(s) e/ou enteado(a)(s), ou descendente(s) de filho(a), exceto se este(s) dependentes(s) esteja(m) casado(s) ao final do ano-base;

a.2) qualquer outra pessoa que seja considerada dependente do contribuinte para fins de dedução da renda bruta ajustada;

b) tenha sustentado a principal residência de seus pais, ou de um destes, desde que este(a) ou estes seja(m) considerado(s) seu(s) dependente(s) para fins de redução da renda bruta ajustada.

B) US\$ 1.100,00, nas hipóteses da alínea anterior, quando o contribuinte não for casado e não for cônjuge sobrevivente.

3.3.3 Alíquotas

As alíquotas do imposto, conforme já antecipado, variam conforme a renda tributável do contribuinte. Na verdade, o Código, na seção 1, prevê cinco tabelas de alíquotas, aplicáveis de acordo com a situação em que se encontra o contribuinte. Por seu turno, cada uma das tabelas contempla cinco alíquotas, de acordo com a faixa de renda tributável. O Código prevê, na subseção 1, *f*, o reajuste anual dos valores de renda tributável constantes das tabelas, de acordo com a inflação verificada nos doze meses anteriores a 31 de agosto de cada ano-calendário⁵⁹¹. As tabelas abaixo reproduzidas se aplicam a qualquer ano-base que se tenha iniciado no ano-calendário de 2000.

A primeira tabela, utilizável para os contribuintes casados que declaram em conjunto, e por viúvos, apresenta a seguinte situação:

Renda tributável anual (RT) – (US\$) Alíquota

Até 43.850,00 15%

Acima de 43.850,00 e até 105.950,00 28%

Acima de 105.950,00 e até 161.450,00 31%

Acima de 161.450,00 e até 288.350,00 36%

Acima de 288.350,00 39,6%

⁵⁹¹ O reajuste é feito utilizando-se o "Índice de Preços ao Consumidor" (*Consumer Price Index - CPI*) elaborado pelo Departamento do Trabalho americano (equivalente ao Ministério do Trabalho, no Brasil.)

No caso de contribuintes casados que declaram em separado, as alíquotas do imposto são:

RT até 21.925,00 15%

RT acima de 21.925,00 e até 52.975,00 28%

RT acima de 52.975,00 e até 80.725,00 31%

RT acima de 80.725,00 e até 144.175,00 36%

RT acima de 144.175,00 39,6%

Para os contribuintes considerados arrimos de família, as alíquotas prescritas são:

RT até 35.150,00 15%

RT acima de 35.150,00 e até 90.800,00 28%

RT acima de 90.800,00 e até 147.050,00 31%

RT acima de 147.050,00 e até 288.350,00 36%

RT acima de 288.350,00 39,6%

Para os contribuintes não casados e que não são viúvos ou arrimos de família, as alíquotas aplicáveis são:

RT até 26.250,00 15%

RT acima de 26.250,00 e até 63.550,00 28%

RT acima de 63.550,00 e até 132.600,00 31%

RT acima de 132.600,00 e até 288.350,00 36%

RT acima de 288.350,00 39,6%

Finalmente, para espólios, o Código fixa as seguintes alíquotas:

RT até 1.750,00 15%

RT acima de 1.750,00 e até 4.150,00 28%

RT acima de 4.150,00 e até 6.300,00 31%

RT acima de 6.300,00 e até 8.650,00 36%

RT acima de 7.500,00 39,6%

Vê-se que em todas as tabelas as alíquotas são as mesmas, assim como o número de faixas de renda tributável também é o mesmo, ou seja, cinco; o que muda é a delimitação das faixas de renda tributável correspondente a cada uma das alíquotas.

Em todas as tabelas também se observa que:

A) as alíquotas são **progressivas**⁵⁹², aumentando à medida que a base de cálculo do imposto, nesse caso, a renda tributável, cresce;

B) cada alíquota se aplica apenas à renda tributável compreendida na respectiva faixa, de sorte que o valor do imposto é calculado em etapas, i. é, para cada uma das faixas, conforme a renda tributável do contribuinte. O valor total do imposto devido é o resultado da soma dos valores apurados para cada uma das faixas de renda tributável.

Segundo a doutrina, as distinções observadas entre as diversas tabelas visam levar em consideração as peculiaridades de cada uma das situações enfrentadas, a fim de

⁵⁹² A progressividade é melhor analisada no item 3.4 deste Capítulo.

que os princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva⁵⁹³ sejam respeitados⁵⁹⁴.

O exame das tabelas de alíquotas deixa claro que a legislação outorga tratamento diferenciado conforme o estado civil do contribuinte, o que sempre foi alvo de discussões. Até 1948, a unidade tributável era o indivíduo, e não o casal, de sorte que o casamento de um contribuinte em nada alterava a carga tributária a que este estava sujeito. A partir de 1948, a unidade tributável, no caso de pessoas casadas, passou a ser o casal e, ao mesmo tempo, permitiu-se a repartição da renda do casal entre os cônjuges, fazendo com que um casal com renda global tributável de, por exemplo, US\$ 50.000,00 fosse tributado como duas pessoas com renda individual de US\$ 25.000,00 cada. Dessa forma, se um contribuinte casasse com alguém sem renda, ou com renda baixa, o valor do imposto devido seria sensivelmente reduzido. Para minimizar essa vantagem dos casados sobre os não casados, em 1969 foi adotada uma nova tabela de alíquotas para os contribuintes não casados, de forma que a carga tributária destes diminuísse, no máximo, 20% com o casamento. Essa nova tabela permitiu entretanto que o contrário também ocorresse, ou seja, que o valor do imposto a pagar aumentasse com o casamento. Em outras palavras, após o matrimônio o casal poderia pagar mais do que a soma dos valores pagos pelos dois, quando solteiros. Tal majoração da carga tributária global em razão do casamento é conhecida na doutrina como **imposto (ou penalidade) do casamento**⁵⁹⁵. Em 1981, o Congresso tentou reduzir esta penalização, introduzindo uma dedução especial para casais em que ambos os cônjuges auferissem renda. Tal dedução foi extinta com a Reforma Tributária de 1986. Hoje em dia ainda pode haver aumento da carga tributária com o casamento,

⁵⁹³ Estes princípios são melhor analisados no item 3.4 deste Capítulo.

⁵⁹⁴ GRAETZ; SCHENK, op. cit., p. 31; 35-38.

⁵⁹⁵ ROSEN, op. cit., p. 387-388.

principalmente se as rendas de ambos os cônjuges forem muito próximas entre si. Por outro lado, se a diferença entre as rendas individuais for significativa, o valor do imposto devido pode diminuir com o casamento; nesses casos, se diz que a lei outorgou ao casal (ou ao cônjuge com maior renda) um "**dote tributário**".

3.3.4 Imposto mínimo alternativo

Conforme já visto no item 3.2, o Código prevê a obrigatoriedade de pagamento de um valor mínimo de imposto, chamado **imposto mínimo alternativo**⁵⁹⁶, quando o contribuinte, apesar de ter auferido uma renda considerável, deveria, pelas regras gerais, pagar muito pouco, ou mesmo nada, devido às isenções, deduções da renda bruta e créditos especiais, permitidos pela legislação. Assim, o imposto mínimo alternativo procura fazer valer os princípios da isonomia e da capacidade contributiva. Por seu turno, as isenções, deduções e créditos especiais se justificariam pelos comportamentos que induzem ou estimulam, de relevante interesse social aos olhos do legislador.

Segundo o Código (seções 55 a 57), o imposto mínimo alternativo se aplica sempre que seu valor se revelar superior àquele determinado segundo as regras gerais. Por seu turno, o imposto mínimo é calculado a alíquotas inferiores mas, utilizando-se base de cálculo superior, comparativamente com o sistema convencional. A sistemática de imposto mínimo provoca o aumento da arrecadação do imposto sobre a renda de duas maneiras:

A) obrigando um certo número de contribuintes a pagar o imposto mínimo alternativo (cujo valor é superior ao do tributo devido pelas regras convencionais) e;

B) estimulando alguns contribuintes a não fazer uso dos benefícios previstos

⁵⁹⁶ Em inglês: *alternative minimum tax*.

pela legislação, tais como isenções, deduções e créditos, a fim de evitar pagar o imposto mínimo e, neste passo, de pagar mais imposto do que normalmente fariam.

A alíquota aplicável para cálculo do imposto mínimo alternativo é de 26% para bases de cálculo até US\$ 175.000,00 e de 28% sobre o excedente. A base de cálculo, por sua vez, é a renda tributável mínima alternativa – RTMA⁵⁹⁷ da qual se abate um valor fixo de:

A) US\$ 45.000,00, para contribuintes casados declarando em conjunto e com RTMA até US\$ 150.000,00; a partir deste valor, o desconto diminui 25 centavos para cada dólar excedente;

B) US\$ 22.500,00, para contribuintes casados declarando em separado e com RTMA até US\$ 112.500,00; a partir deste valor, o desconto diminui 25 centavos para dólar excedente; e

C) US\$ 33.750,00, para contribuintes não casados e com RTMA até US\$ 75.000,00; a partir deste valor o desconto diminui 25 centavos para cada dólar excedente.

A RTMA é determinada a partir da renda tributável – RT do contribuinte, fazendo-se os ajustes previstos na legislação e, após, acrescentando-se as **receitas preferenciais**. Os ajustes podem consistir, por exemplo, em recalcular a depreciação do patrimônio utilizando-se índices menores, ou em reduzir os valores de algumas deduções.

Os principais itens de receita preferencial aplicáveis às pessoas físicas são: juros recebidos em decorrência da aplicação em certos títulos privados e beneficiados por isenção, e 50% dos ganhos resultantes da venda de estoques antigos de pequenos negócios (os restantes 50% permanecem isentos).

⁵⁹⁷ Em inglês: *alternative minimum taxable income - AMTI*.

Quanto aos ajustes da renda tributável, destacam-se, além do já mencionado recálculo da depreciação de patrimônio, o que segue:

A) limitação das despesas com saúde dedutíveis ao excedente a 10% da renda bruta ajustada do contribuinte (pela regra geral, o limite é 7,5%);

B) proibição de abatimento de valores pagos a título de tributo, estadual, local ou cobrado por governo estrangeiro, sobre a renda ou sobre o patrimônio, embora eventuais devoluções recebidas pelo contribuinte não sejam consideradas para fins de determinação da RTMA; e

C) vedação de abatimento do desconto-padrão e das deduções pessoais previstas na seção 151 (valor fixo de desconto para o contribuinte e para cada um de seus dependentes), para fins de cálculo da RTMA.

3.3.5 Retenção na fonte

Conforme já visto, a cobrança do imposto é fortemente calcada na retenção na fonte, complementada por pagamentos por estimativa, o que faz com que o sistema seja denominado de pagamento corrente ou de “pague na medida em que receba” (*pay-as-you-earn –PAYE*). Por essa sistemática, o imposto incidente sobre salários é retido na fonte pelo empregador, que o desconta do pagamento que faz ao empregado e o recolhe, posteriormente, aos cofres do governo federal. A retenção é realizada levando-se em conta a situação específica do contribuinte, em termos de alíquotas aplicáveis e deduções permitidas, de sorte que ao final do ano-base este tenha nada ou quase nada a pagar ou a receber. Para os profissionais autônomos, o Código prevê o pagamento trimestral de valores estimativos, os quais são levados a crédito do contribuinte na respectiva declaração anual.

Apesar de algumas tentativas, a retenção do imposto na fonte continua restrita a salários, não alcançando outras fontes de renda como juros, dividendos e aluguéis, por exemplo.

3.3.6 Período de apuração

O IRC, em sua seção 441, determina que o período de apuração do imposto é:

a) O ano-calendário ou o **ano-base** eleito pelo contribuinte, a critério deste, desde que este exerça atividades empresariais ou profissionais autônomas e mantenha escrituração contábil;

b) O ano-calendário, se o contribuinte não exercer atividades empresariais ou profissionais autônomas ou, em as exercendo, não mantenha escrituração contábil.

No caso de o contribuinte poder optar pelo **ano-base** de sua eleição, e o fizer, esse deverá ter a duração de:

A) em regra, 12 meses, terminando no último dia de qualquer mês que não dezembro;

B) excepcionalmente, por opção do contribuinte, 52 ou 53 semanas, terminando sempre no mesmo dia da semana.

Caso o contribuinte mantenha escrituração contábil, deverá adotar um dos métodos ou regimes de contabilização permitidos pela legislação⁵⁹⁸, dos quais os mais utilizados são:

⁵⁹⁸ IRC, seção 446.

A) o regime de recebimentos e desembolsos em caixa⁵⁹⁹ ou, mais simplesmente, **regime de caixa;**

B) o **regime de competência**⁶⁰⁰; e

C) uma combinação dos métodos anteriores, desde que permitida pelas normas baixadas pelo Secretário do Tesouro.

Se o regime adotado for o de caixa, a receita ou despesa será atribuída ao mês ou ao ano em que for efetivamente recebida ou paga, ainda que se refira a evento ocorrido em outro período. Por seu turno, sob o regime de competência, a receita ou despesa é contabilizada como tendo sido feita no mês ou ano a que se refere, ainda que tenha sido efetivamente recebida ou paga em outro período.

3.3.7 Lançamento e declaração anual

No direito americano, inexistente figura que corresponda com fidelidade ao **lançamento tributário** do sistema jurídico brasileiro. Todavia, pode-se falar aqui em lançamento⁶⁰¹ enquanto quantificação do tributo devido. Nesse caso, a doutrina⁶⁰² distingue o lançamento administrativo do autolancamento⁶⁰³, conforme os cálculos sejam feitos pela administração tributária, no caso, o *IRS – Internal Revenue Service*⁶⁰⁴ ou, pelo próprio contribuinte. Como regra geral, prevalece, quanto ao imposto federal sobre a renda

⁵⁹⁹ Tradução do autor desta Tese. Em inglês: *cash receipts and disbursements method*. Corresponde ao *regime de caixa*, no Brasil.

⁶⁰⁰ Tradução livre do autor desta Tese. Em inglês: *accrual method*. Corresponde ao regime de competência do direito brasileiro.

⁶⁰¹ Em inglês: *assessment*.

⁶⁰² YUDKIN, Leon. Self-assessment versus non-self-assessment, substitutes for direct verification and declaration of estimated income. In: *Tax techniques handbook: a legal structure for effective income tax administration*. Cambridge, MA: ITP, Harvard Law School, 1967, p. 9-10.

⁶⁰³ Em inglês: *administrative assessment* ou *non-self-assessment* e *self-assessment*, respectivamente.

⁶⁰⁴ Algo como "Serviço de Receita Interna", órgão equivalente à Secretaria da Receita Federal, no Brasil.

americano, o autolancamento, paralelamente ao sistema de retenção na fonte quanto a salários, conforme já visto.

A legislação prevê a obrigatoriedade de o contribuinte prestar, anualmente, informações ao fisco, relativamente ao imposto sobre a renda. Tais informações são prestadas sob a forma de uma **declaração**⁶⁰⁵ cujo prazo de entrega expira no décimo-quinto dia do quarto mês seguinte ao final do ano-base⁶⁰⁶. Nesse documento, de modelo oficial, o declarante presta informações concernentes à sua situação enquanto contribuinte do imposto sobre a renda, tais como: receitas e respectivas fontes, despesas efetuadas, descontos permitidos, dependentes, patrimônio, imposto retido na fonte, imposto pago por estimativa, imposto devido e saldo a pagar ou a receber, dentre outras, de sorte que o fisco possa conferi-las e, se for o caso, exigir tributo e/ou multa. Como o sistema adotado nos EUA é, em termos gerais, o de pagamento corrente, alicerçado na retenção na fonte e no recolhimento por estimativa, a declaração anual funciona, para fins de pagamento do imposto, como uma autêntica **declaração de ajuste**, uma vez que o valor apurado de saldo a pagar, ou a receber, é quase sempre pequeno ou inexistente.

3.4 O imposto sobre a renda e a Justiça Social

Apesar de o tema **Justiça Social** ser melhor examinado no Capítulo 4, cremos que é possível já a esta altura fazer algumas considerações a respeito da atuação do imposto federal americano sobre a renda das pessoas físicas, neste campo. Tais ponderações poderão servir inclusive como introdução, assim ao estudo do conceito de Justiça Social,

⁶⁰⁵ Em inglês: *income tax return* ou simplesmente *return*, conforme a seção 6072 do Código.

⁶⁰⁶ Assim, se o ano-base coincidir com o ano-calendário, o prazo expira em 15 de abril do ano imediatamente seguinte.

como à análise da atuação do imposto brasileiro sobre a renda das pessoas físicas como instrumento de Justiça Social, objetivo principal desta Tese. Limitar-nos-emos, aqui, a procurar identificar no imposto americano aspectos que, pelo menos em princípio, revelam alguma preocupação de caráter social, isto é, com as condições de vida não apenas dos contribuintes e seus dependentes mas da Sociedade em geral.

Nessa linha de raciocínio, pode-se iniciar tal análise pela **progressividade** do imposto. Conforme visto no item 3.3, o imposto não é calculado a uma alíquota única (*flat rate*), mas antes com o uso de várias alíquotas, cada qual aplicável a uma faixa de renda tributável, de sorte que o contribuinte com renda tributável maior suporta uma carga tributária proporcionalmente maior, em comparação com os demais. Em outras palavras, a alíquota efetiva, assim entendida como a razão entre o valor do imposto devido e a renda tributável, será maior para o contribuinte com renda tributável maior. Essa progressividade, por seu turno, procura dar concretude aos princípios da equidade vertical e da capacidade contributiva, já vistos no item 3.1. A premissa para o uso da progressividade é a de que aqueles contribuintes detentores de maior capacidade de pagar tributos devem suportar uma carga maior do que a dos demais, não apenas em termos de **valor absoluto** mas, também, de **valor relativo**⁶⁰⁷. Assim, se o contribuinte **A** tem renda tributável superior à do contribuinte **B**, **A** deve pagar não apenas uma quantia de dólares superior a que **B** paga, mas também deve comprometer um percentual maior de sua renda.

Apesar de estar presente na legislação do imposto desde sua criação em 1913, a progressividade jamais gozou de unanimidade entre a doutrina e a Sociedade americana

⁶⁰⁷ ROGERS, op. cit. p. 584.

como um todo⁶⁰⁸. Com efeito, de tempos em tempos, vozes, por vezes poderosas, se levantam contra a adoção de alíquotas progressivas e a favor do uso de um percentual único, a chamada **proporcionalidade**⁶⁰⁹. Um dos principais objetivos – e resultados – da Reforma Tributária de 1986, foi justamente a drástica redução do número de faixas de renda tributável, de quatorze para apenas duas, com alíquota máxima de 28%, o que virtualmente extirpou a progressividade do imposto, concretizando o desejo do então Presidente Ronald Reagan (1981-1988). Em 1993, conforme já visto, restaurou-se, pelo menos em boa medida, a progressividade no imposto, com as mudanças implementadas durante o governo do Presidente Bill Clinton, para quem a existência de alíquotas progressivas era essencial para que houvesse isonomia tributária e se fizesse Justiça⁶¹⁰.

Além da progressão das alíquotas, outra característica do imposto americano que revela a preocupação do legislador com os aspectos sociais da tributação é a dedutibilidade, da renda bruta do contribuinte, de determinadas despesas por este incorridas. As deduções permitidas pela legislação podem ser vistas como autênticas **despesas não tributadas**⁶¹¹, uma vez que o conceito de renda mais aceito nos EUA, ainda que não com absoluta fidelidade, é o atribuído a Haig-Simons, cuja aplicação implica tributar o **consumo** (potencial ou efetivo) do contribuinte.

O legislador americano, a exemplo do que se faz na maioria dos países, arrolou taxativamente os itens de despesa que, a seu juízo, merecem ser dedutíveis da renda bruta.

⁶⁰⁸ Sobre este tema, vide, v.g.: ADAMS, Charles. *For good and evil: the impact of taxes on the course of civilization*. Lanham, MD: Madison, [1994?], p.357-370. Além de Adams manifestar seu total inconformismo em face da progressividade na tributação em geral e, em especial, no imposto sobre a renda, noticia a opinião, no mesmo sentido, de vários juristas, economistas e políticos.

⁶⁰⁹ CHIRELSTEIN, Marvin A. *Federal income taxation*. 8th. ed. New York, NY: Foundation Press, 1999, p. 5-6.

⁶¹⁰ CHIRELSTEIN, op. cit., p. 6.

⁶¹¹ EDGAR, op. cit., p. 309.

Na confecção desse rol, presumivelmente o Congresso levou em conta a natureza e a importância do gasto, não só para a pessoa do contribuinte em si, mas para sua família e, em alguns casos, para a coletividade. Assim é que a relação de abatimentos permitidos inclui despesas de natureza distintas, como aquelas necessárias para a obtenção da própria renda⁶¹², gastos com a saúde do contribuinte e sua família (acima de determinado valor), contribuições para planos de aposentadoria e para instituições de caridade, etc. A dedutibilidade de algumas dessas despesas inquestionavelmente produz reflexos de natureza social, ou seja, colabora no sentido de melhorar as condições de vida dos contribuintes e de suas famílias de modo geral e até, como nos casos das contribuições caritativas, das pessoas hipossuficientes, ainda que não haja consenso quanto à sua real natureza⁶¹³. Há quem pense, contudo, que a grande maioria das deduções permitidas deveria ser substituída por subsídios concedidos pelo governo federal e assim previstos no orçamento público anual. Dentre os que defendem esta idéia, destaca-se o Professor **Stanley S. Surrey**, ex-Secretário-Assistente para Política Tributária do Departamento do Tesouro. Surrey denominou tais deduções de "**despesas tributárias**" (*tax expenditures*), porquanto as vê como verdadeiros gastos do governo, realizados de forma indireta⁶¹⁴.

Outro aspecto digno de nota é a existência do assim chamado **imposto mínimo alternativo**, que garante que as pessoas percebedoras de receitas provenientes de determinadas fontes, as receitas preferenciais, paguem um valor razoável a título de imposto. Não fosse esse instituto, muitos contribuintes dotados de capacidade contributiva

⁶¹² Conforme já visto no item 1.2 do Capítulo 1, à luz do conceito de Haig-Simons o valor correspondente a tais despesas deve ser necessariamente abatido da renda bruta do contribuinte, uma vez que o objetivo é tributar o aumento líquido de seu potencial econômico.

⁶¹³ Algumas das teorias que procuram explicar a dedutibilidade de certas despesas foram analisadas no item 1.2 do Capítulo 1.

⁶¹⁴ SURREY, Stanley S. *Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures*. Cambridge, MA: Harvard University Press, 1974.

substancial pagariam uma importância irrisória, graças às isenções, deduções e créditos especiais, previstos na legislação, ferindo, assim, de morte os princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva.

De modo geral, a doutrina americana aceita a idéia de que o imposto sobre a renda não deve ser apenas um meio de a União obter recursos, devendo também ter alguma função social, principalmente na **melhoria da distribuição da renda**⁶¹⁵. Apesar disso, questões como adoção de alíquota única ou diminuição das faixas de renda tributável, que implicam a extinção, ou pelo menos um profundo corte, da progressividade, de tempos em tempos voltam a ocupar o centro das atenções, conforme já visto anteriormente. A própria extinção do imposto federal sobre a renda e sua substituição por um tributo sobre o consumo, possivelmente um **imposto (federal) sobre valor adicionado** (*value-added tax* ou *VAT*) não é hipótese totalmente descartada, sendo discutida não apenas nos meios políticos e acadêmicos mas inclusive no seio do próprio governo federal⁶¹⁶. As vantagens de tal substituição residiriam, de um lado, na maior simplicidade que um imposto sobre o consumo permite e costuma ter, tanto na ótica do contribuinte como na do fisco; e, de outro, no fato de que um imposto sobre o consumo atinge contribuintes que não são alcançados pelo imposto sobre a renda, diminuindo destarte a sonegação. No entanto, em um tributo sobre o consumo o respeito aos princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva se revela extremamente difícil, bem como a consideração da situação pessoal do contribuinte.

⁶¹⁵ ROGERS. op. cit., p. 579.

⁶¹⁶ Veja-se, por exemplo, sobre o tema: BRASHARES, Edith. op. cit., p. 549-577; U. S. Congress, Congressional Budget Office *Effects of adopting a value-added tax*, Washington, DC: Government Printing Office, Washington, DC, 1992.; U.S. Congress, Joint Committee on Taxation. *Description and analysis of proposals to replace the federal income tax*. Washington, DC: Government Printing Office, 1995; U.S. Department of the Treasury, Internal Revenue Service, Planning Division. *Administrative issues in implementing a federal value-added tax*. Washington, DC, 1993.

Assim, a análise do perfil atual do imposto federal americano sobre a renda das pessoas físicas parece permitir que se conclua que o tributo atua como instrumento de Justiça Social.

CAPÍTULO 4

O CONCEITO DE JUSTIÇA SOCIAL

4.1 Considerações preliminares

Sendo o objetivo principal desta Tese verificar em que medida o imposto sobre a renda das pessoas físicas atua como instrumento de **Justiça Social**, no Brasil de hoje, mister se faz uma análise desta categoria estratégica, com vistas à sua conceituação. Neste Capítulo buscar-se-á alcançar este desiderato: a formulação de um conceito de Justiça Social que se revele apto aos objetivos do presente trabalho.

Uma vez que a literatura sobre o tema é extremamente profícua e diversificada, optou-se, no presente trabalho, pela apresentação de uma breve exposição histórica do uso da expressão Justiça Social, seguida pelo exame dos conceitos de Justiça e de Justiça Social em alguns dos autores considerados representativos das mais importantes correntes filosóficas sobre a matéria. Assim é que serão analisadas as principais idéias a respeito de Justiça em **Aristóteles**, na doutrina cristã, em **John Rawls**, em **Friedrich Hayek** e em **Hans Kelsen**.

Finalmente, após essa visão panorâmica, procurar-se-á desenvolver o conceito de Justiça Social para fins do presente trabalho.

4.2 Breve histórico do uso da expressão Justiça Social

O primeiro uso da expressão **Justiça Social** de que se tem registro ocorreu no livro "Declínio e Queda do Império Romano", de **Edward Gibbon**, ainda no século XVIII, no qual essa expressão teria sido utilizada "no sentido de aplicação das normas de conduta justa numa sociedade"⁶¹⁷. Posteriormente, em 1793, no seu *Enquiry Concerning Political Justice*⁶¹⁸, **William Godwin** empregou o termo **Justiça Política** (*political justice*) para exprimir o que hoje é, de modo geral, entendido como Justiça Social⁶¹⁹.

Para Godwin, embora a propriedade privada mereça ser garantida, os bens que a compõem devem ser utilizados em benefício da coletividade, idéia que viria ser mais tarde resgatada pelo francês **Léon Duguit**, na sua doutrina da **função social da propriedade**⁶²⁰.

O primeiro autor a usar a expressão Justiça Social na sua atual acepção teria sido o padre jesuíta italiano **Luigi Taparelli D'Azeglio**, em seu livro *Saggio Teoretico de Diritto Naturale*, de 1840, no qual aquela categoria é conceituada como a forma de Justiça que "deve tornar, efetivamente, todos os homens iguais em tudo quanto se refere aos direitos da humanidade, como o Criador os fez perfeitamente iguais na sua natureza"⁶²¹.

⁶¹⁷ MACEDO, Ubiratan Borges de. *Liberalismo e Justiça social*. São Paulo: IBRASA, 1995, p. 83.

⁶¹⁸ Algo como: "Inquérito sobre a Justiça Política" (tradução livre do autor da presente Tese.)

⁶¹⁹ MACEDO, op. cit., p. 83.

⁶²⁰ Sobre este tema, vide LEONETTI, Carlos Araújo. Função social da propriedade: mito ou realidade? *Seqüência* - Revista do Curso de Pós-Graduação em Direito da UFSC, Florianópolis, v. 36, p. 47-59.

⁶²¹ MACEDO, op. cit., p. 84.

Em 1848, outro sacerdote italiano, **Antonio Rosmini**, publicou *A Constituição segundo a Justiça Social*, que contribuiu significativamente para a vinculação da expressão à doutrina social da Igreja Católica Romana, embora esta viesse a dar o seu aval a tal conexão apenas em 1931, por meio da Encíclica *Quadragesimo Anno*, de **Pio XI**⁶²². Em 1937, o mesmo Pio XI volta a empregar a expressão, desta feita explicitando melhor seu sentido⁶²³, na Encíclica *Divini Redemptoris*.⁶²⁴ O tema é retomado em 1965, já no papado de **Paulo VI**, em um dos documentos produzidos durante o **Concílio Vaticano II**⁶²⁵, no qual se afirma que as “excessivas desigualdades econômicas e sociais entre os membros e povos da única família humana provocam escândalos e militam contra a Justiça Social, a equidade, a dignidade da pessoa humana assim como contra a paz social e internacional.”⁶²⁶ O atual Papa, **João Paulo II**, ao que parece, tem sido mais comedido no uso desta expressão. Assim é que, na Encíclica *Laborem Exercens*⁶²⁷, de 1981, empregou-a apenas três vezes, ao passo que na *Centesimus Annus*⁶²⁸, de 1991, o fez em duas oportunidades. Já na *Sollicitudo Rei Socialis*⁶²⁹, de 1987, expressamente dedicada às causas sociais, o Sumo

⁶²² PIO XI. *Sobre a Restauração e Aperfeiçoamento da Ordem Social*: Encíclica Quadragesimo Anno. Trad. Tipografia Poliglota Vaticana. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 1982.

⁶²³ Tal explicitação será abordada no item 4.4 deste Capítulo.

⁶²⁴ PIUS XI. *Divini Redemptoris*: Encyclical on Atheistic Communism. Promulgada em 19 mar. 1937. Versão em inglês. Tradução: não identificada. Disponível em: <<http://www.newadvent.org/docs/pil1ldr.htm>>. Acesso em: 30 jan. 2001.

⁶²⁵ PAULUS VI. *Pastoral Constitution on the Church in the Modern World*: (Gaudium et Spes). Promulgada em 7 dez. 1965. Versão em inglês. Tradução não identificada. par. 29. Disponível em: <<http://www.cin.org/v2modwor.html>>. Acesso em: 30 jan. 2001.

⁶²⁶ Tradução livre do autor da presente Tese. Texto em inglês: "For excessive economical and social differences between the members of the one human family or population groups cause scandal and militate against social justice, equity, the dignity of the human person, as well as social and international peace."

⁶²⁷ JOÃO PAULO II. *Sobre o trabalho humano*: Carta Encíclica Laborem Exercens. Trad. Tipografia Poliglota Vaticana. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 1982.

⁶²⁸ JOÃO PAULO II. *Centesimus Annus*: Carta encíclica. 3. ed. São Paulo: Paulinas, 1996, p.

⁶²⁹ JOHN PAUL II. *Sollicitudo Rei Socialis*: Encyclical on Social Concerns. Promulgada em 30 dez. 1987. Versão em inglês. Tradução não identificada. Disponível em: <<http://www.newadvent.org/docs/>>. Acesso em 30 jan. 2001.

Pontífice teria evitado usar o termo Justiça Social, preferindo referir-se à solidariedade, ou à caridade social⁶³⁰.

Friedrich Hayek lembra, por seu turno, que apesar de a expressão Justiça Social ter sido adotada, desde seu nascimento, pela doutrina católica, seu emprego era também freqüente entre os socialistas. Diz Hayek⁶³¹:

"A expressão [Justiça Social] por certo expressou, desde o início, as aspirações que constituíam a essência do socialismo. Apesar de o socialismo clássico ter sido, de modo geral, caracterizado pela exigência da socialização dos meios de produção, esta era para ele sobretudo um meio considerado essencial para se obter uma distribuição 'justa' da riqueza; e, uma vez que os socialistas descobriram mais tarde que esta redistribuição poderia ser, em grande medida e com menor resistência, alcançada por meio da tributação⁶³², (e dos serviços governamentais por ela financiados), relegando muitas vezes, na prática, suas exigências anteriores, a realização da 'Justiça social' tornou-se sua principal promessa." ⁶³³

John Stuart Mill também emprestou grande colaboração à difusão do termo Justiça Social, principalmente com seu livro *Utilitarismo*, de 1861, em que parece identificá-la com a **Justiça Distributiva** da tradição aristotélico-tomista⁶³⁴ ao asseverar que:

"A sociedade deve tratar igualmente bem todos os que para ela tenham iguais méritos, ou seja, os que em absoluto tenham iguais méritos. Este é o princípio mais elevado da

⁶³⁰ MACEDO, op. cit., p. 88.

⁶³¹ HAYEK, Friedrich A. *The Mirage of Social Justice*. In: *Law, Legislation and Liberty*. Chicago: University of Chicago Press, 1999, v. 2. p.65.

⁶³² Observe-se a conexão feita entre tributação e Justiça Social.

⁶³³ Tradução livre do autor da presente Tese. Texto original em inglês: "The expression of course described from the beginning the aspirations which were the heart of socialism. Although classical socialism has usually been defined by its demand for the socialization of the means of production, this was for it chiefly a means thought to be essential in order to bring about a 'just' distribution of wealth; and since socialists have later discovered that this redistribution could in a great measure, and against less resistance, be brought about by taxation (and government services financed by it), and have in practice often shelved their earlier demands, the realization of 'social justice' has become their chief promise."

⁶³⁴ As idéias de Aristóteles sobre Justiça são estudadas no item 4.3 deste Capítulo, enquanto que as de (São) Tomás de Aquino, no item 4.4.

justiça social e distributiva, para ele deve procurar-se o mais possível que convirjam todas as instituições e os esforços de todos os cidadãos virtuosos."⁶³⁵

Entre o final do século XIX e o início do século XX, o conceito de Justiça Social experimentou notável desenvolvimento a partir de obras como a de **Leonard T. Hobhouse** – autor do prestigiado *Elements of Social Justice*, de 1922 – identificadas com o assim chamado **liberalismo social**. A partir daí, a Justiça Social passou a ser vista não mais como uma virtude das pessoas, como entendia **Aristóteles**, mas como um critério, um padrão para se julgar situações sociais. Ou seja, para o liberalismo social, uma pessoa não pode ser socialmente justa ou injusta; apenas uma situação, um estado de coisas, pode sê-lo. Como bem lembra **Ubiratan Borges de Macedo**, a Justiça Social, para os liberais sociais, "é definida como igualdade que deve ser introduzida por medidas indiretas, sejam elas tributação sobre herança e imposto sobre a renda"⁶³⁶, respeitando-se as liberdades individuais mediante reformas aprovadas por congressos livremente eleitos."⁶³⁷

De acordo com o modelo de Estado liberal-democrático, tal igualdade deve ser reformista (mas não revolucionária), e do tipo igualdade de oportunidades, contrastando com a igualdade de resultados das Sociedades marxistas. Ou seja: para os liberais sociais o que importa, o que faz com que uma Sociedade seja socialmente justa num certo momento, é que haja oportunidades iguais para todos, ainda que tais oportunidades não sejam aproveitadas com a mesma eficácia, gerando resultados diferentes. Ainda para os adeptos do liberalismo social, o principal agente da Justiça Social é, ou deve ser, o Estado que, nesse passo, exerce ação positiva e intervencionista, convivendo com o capitalismo e com o liberalismo político.

⁶³⁵ MILL, John Stuart. *Utilitarismo*. Coimbra: Atlântida, 1961, p. 97.

⁶³⁶ Observe-se aqui, mais uma vez, a associação que se faz entre tributação e a idéia de Justiça Social.

⁶³⁷ MACEDO, op. cit., p. 85.

Quanto ao **marxismo**, muito embora a expressão Justiça Social não tenha sido empregada por **Marx e Engels**⁶³⁸, parece não haver dúvidas de que a idéia de Justiça Social estava implícita em sua proposta⁶³⁹. No tocante à distribuição da riqueza comum, Marx propunha que, na fase de transição para o socialismo, a distribuição se desse de acordo com a participação do trabalho de cada um na produção da riqueza; já quando o socialismo estivesse efetivamente consolidado, com o fim da divisão do trabalho, cada um deveria contribuir na medida de sua capacidade e receber de acordo com suas necessidades⁶⁴⁰.

Hoje em dia, um dos significados mais aceitos para a expressão Justiça Social é o adotado por **Alceu de Amoroso Lima**, que a vê como uma das (três) espécies do gênero **Justiça**. São suas as palavras:

"A justiça comutativa é a mais elementar forma de justiça. Ao dar, temos o direito de receber algo de equivalente. Na justiça distributiva⁶⁴¹, temos o dever de contribuir para a coletividade, sem qualquer exigência de retribuição respectiva. Na justiça social, é a coletividade que tem o dever de contribuir para que cada pessoa humana receba na base das suas necessidades essenciais." ⁶⁴²

Já no entender de **Roberto A. R. de Aguiar**, na Justiça Social "serão as partes constituintes da Sociedade, isto é, os governantes e os governados, indivíduos ou grupos, que darão à comunidade o bem que lhe é devido", enquanto que na Justiça Distributiva "é a Sociedade que dá a cada particular o bem que lhe é devido" ⁶⁴³.

⁶³⁸ PEFFER, R. G. *Marxism, Morality and Social Justice*. Princeton, NJ: Princeton University Press, 1990.

⁶³⁹ PEFFER, idem. Neste mesmo sentido: KELSEN, Hans. *O Problema da Justiça*. 3. ed. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 41.

⁶⁴⁰ MACEDO, ob. cit., p. 86.

⁶⁴¹ Os conceitos de Justiça Distributiva e de Justiça Comutativa serão estudados nos itens 4.3 e 4.4 deste Capítulo.

⁶⁴² LIMA, Alceu de Amoroso. *Tudo é mistério*. Petrópolis: Vozes, 1983, p. 164.

⁶⁴³ AGUIAR, Roberto A. R. de. *O que é Justiça: uma abordagem dialética*. São Paulo: Alfa-Omega, 1987, p. 45.

Por seu turno, Ubiratan Borges de Macedo entende a Justiça Social como sendo de responsabilidade do indivíduo, tanto quanto do Estado, e que deve ser interpretada enquanto **procedimento**. Para o indivíduo, ensina Macedo, a Justiça Social "consiste na observância das regras éticas gerais da atividade econômica, das da profissão e no respeito às leis tributárias⁶⁴⁴, sendo que tal observância legitima seus atos, suas aquisições e seus rendimentos. Pelo Estado, prossegue Macedo, "a Justiça Social significa a instauração de uma ordem econômica competitiva que permita o desenvolvimento de cada um e de todos, bem como ações afirmativas que restaurem, sempre que necessário, um mínimo de igualdade de oportunidades entre indivíduos, setores, regiões, etc."⁶⁴⁵ O entendimento da Justiça Social como procedimento se imporia à vista da impossibilidade de haver situação ou estado de coisas injusto mas, apenas, procedimentos, comportamentos injustos.

Finalmente, **Cesar Luiz Pasold**, adotando o conceito de Justiça Social esposado por Alceu de Amoroso Lima, lembra que:

- "a) a noção de JUSTIÇA SOCIAL não pode ser presa a esquemas fixados *a priori* e com rigidez indiscutível;
- b) a conduta do Estado não pode ser paternalista para com os necessitados e protetora ou conivente para com os privilegiados;
- c) a responsabilidade pela consecução da JUSTIÇA SOCIAL na sua condição de destinação da FUNÇÃO SOCIAL, deve ser partilhada por todos os componentes da Sociedade."⁶⁴⁶ (Grifos do original.)

Nos itens seguintes deste Capítulo, tentar-se-á sintetizar, sob uma visão crítica, as idéias de alguns dos mais representativos pensadores, clássicos e contemporâneos, que se

⁶⁴⁴ Observe-se, mais uma vez, a vinculação feita entre Justiça Social e tributação.

⁶⁴⁵ MACEDO, op. cit., p. 75.

⁶⁴⁶ PASOLD, op. cit., p. 74.

dedicaram, ou ainda se dedicam, ao assunto, na tentativa de se lançar um pouco de luz sobre essa nebulosa temática.

4.3 A Justiça em Aristóteles

Aristóteles expressa suas idéias sobre Justiça principalmente no Livro V de *Ética a Nicômacos*⁶⁴⁷, embora em *A Política*⁶⁴⁸ e em *A Arte da Retórica*⁶⁴⁹ também se encontrem algumas manifestações relevantes do pensamento do estagirita⁶⁵⁰ a respeito do tema.

Em *Ética a Nicômacos*, Aristóteles parte da definição provisória, derivada da sabedoria popular, segundo a qual "a Justiça é a disposição da alma graças a qual elas (as pessoas) se dispõem a fazer o que é justo, a agir justamente e a desejar o que é justo", sendo a injustiça o seu oposto⁶⁵¹. Fiel a seu hábito de conceituar certas categorias a partir de seu oposto, o Filósofo⁶⁵² lembra que injusto é usado tanto para se referir às pessoas que infringem a lei, como àquelas ambiciosas, i. é, que desejam mais do que têm direito, e às iníquas⁶⁵³. Assim, "obviamente as pessoas cumpridoras da lei e as corretas serão justas",

⁶⁴⁷ O texto deste Livro V é reproduzido também na maioria das edições de outra obra de Aristóteles, *Ética a Éudemos*, conforme consta na Introdução da obra consultada, ARISTÓTELES. *Ética a Nicômacos*. Trad. Mário da Gama Kury. 3.ed. Brasília:1999, p. 10-11.

⁶⁴⁸ ARISTÓTELES. *A Política*. Tradução de Nestor Silveira Chaves. São Paulo: EDIPRO, 1995.

⁶⁴⁹ ARISTOTLE. The "Art" (sic) of Rhetoric. In: *ARISTOTLE in twenty-three volumes*. Ed. bi-lingue grego-ingles. Trad. para o inglês: John Henry Freese. Cambridge, MA: Harvard University Press, 1982. v. XXII. *ARISTOTLE* é a forma como Aristóteles é denominado em inglês. Esta obra foi também publicada sob outras denominações e formatos como, por exemplo: ARISTÓTELES. *Arte Retórica e Arte Poética*. Trad. Antonio Pinto de Carvalho. Rio de Janeiro: TECNOPRINT,[19--].

⁶⁵⁰ Menção ao fato de Aristóteles haver nascido na cidade de Stágiros, posteriormente Stágira e atualmente Stavra, segundo ARISTÓTELES. *Ética...*, p. 7.

⁶⁵¹ ARISTÓTELES, *Ética...* p. 91.

⁶⁵² Conforme ver-se-á no item 4.4 deste Capítulo, esta era a forma pela qual São Tomás de Aquino usualmente se referia a Aristóteles, em sinal de seu respeito.

⁶⁵³ Parece que o termo *iniquo* é aqui empregado em oposição a *correto*.

donde se conclui que o justo "é aquilo que é conforme à lei e correto, e o injusto é o ilegal ou iníquo."⁶⁵⁴

A partir dessa conclusão preliminar, o estagirita assevera que, se os injustos são ambiciosos, eles serão injustos em relação aos bens de que dependem a prosperidade e a adversidade, bens estes que nem sempre se revelam bons para determinadas pessoas mas que mesmo assim são desejados. Lembra Aristóteles que o ambicioso e, nesse andar, injusto, não almeja sempre a parte maior para si, mas apenas quando se refere às coisas boas: das coisas más, quer o menor quinhão possível. Tais pessoas, isto é, aquelas que querem muito as coisas boas e pouco as coisas más, o Filósofo qualifica como iníquas⁶⁵⁵. Em seguida, retomando o raciocínio anterior sobre o que é justo, afirma que todos os atos praticados de acordo com a lei são justos (já que justo é quem se comporta conforme a lei), concluindo que "a justiça é a excelência moral⁶⁵⁶ perfeita" ou "na justiça se resume toda a excelência"⁶⁵⁷. Essa perfeição da Justiça enquanto virtude (ou excelência moral) se revelaria pelo fato de as pessoas que possuem este sentimento (de Justiça) poderem aplicá-lo não apenas em relação a si mesmas mas também às demais pessoas. Assim, a Justiça se caracteriza por ser um bem "dos outros". Nesta linha de raciocínio, o melhor dos homens seria aquele que usa suas virtudes relativamente aos outros, e não a si; enquanto que o pior se caracterizaria por praticar sua deficiência moral⁶⁵⁸ tanto em relação a si próprio, quanto em relação aos demais. Assim, conclui Aristóteles, a Justiça, quando direcionada aos outros, não é apenas uma parte da virtude, mas a virtude inteira; e a injustiça, também

⁶⁵⁴ ARISTÓTELES, *Ética...*, p. 92.

⁶⁵⁵ ARISTÓTELES, *Ética...*, p. 92.

⁶⁵⁶ Conforme informa o Tradutor da obra consultada (*Ética...*) na sua Introdução (p. 12), a expressão *excelência moral* é usada como sinônimo de *virtude*.

⁶⁵⁷ ARISTÓTELES, *Ética...*, p. 93.

⁶⁵⁸ De acordo com o Tradutor da obra consultada (*Ética...*), em grego seria *kakia*, tradicionalmente traduzida por *vício*.

quando tem os demais como destinatários, não é apenas uma parte da deficiência moral, mas também esta inteira. Essa identificação de Justiça com virtude é encontrada também em *A Política*, em que Aristóteles preleciona que "a Justiça é uma virtude social, que forçosamente arrasta consigo todas as outras"⁶⁵⁹, após afirmar que:

"Em todas as ciências e em todas as artes o alvo é um bem; e o maior dos bens acha-se principalmente naquela dentre todas as ciências que é a mais elevada; ora, essa ciência é a Política, e o bem em Política é a Justiça, isto é, a utilidade geral."⁶⁶⁰

Este tema, i. é, o da Justiça enquanto virtude, também é abordado em *A Arte da Retórica*, onde o estagirita assevera que a Justiça, ao lado da coragem, é a virtude mais respeitada⁶⁶¹ e consiste em "dar a cada um o que lhe é devido, de acordo com o direito"⁶⁶². Neste passo, a injustiça se caracterizaria por "querer para si o que, segundo o direito, pertence a outrem"⁶⁶³.

Finalizando este ponto, o estagirita preleciona que, embora a Justiça – no sentido supradescrito – e a virtude sejam a mesma coisa, sua essência não é a mesma; ou seja: a Justiça apenas coincide efetivamente com a virtude quando é praticada em relação ao próximo.

Em síntese, Aristóteles vê a categoria **Justiça** como compreendendo duas grandes espécies: a **Justiça geral** (também conhecida por **legal**⁶⁶⁴) e a **Justiça particular**. A primeira englobaria todos os atos humanos, e não apenas os relacionados ao próximo,

⁶⁵⁹ ARISTÓTELES, *A Política...*, p. 110.

⁶⁶⁰ Idem, *ibidem*, p. 108.

⁶⁶¹ ARISTOTLE, *The "Art" of Rhetoric...*, p. 91.

⁶⁶² Idem, *ibidem*, p. 91-92. Tradução livre do autor da presente Tese. A frase completa em inglês é: "*Justice is a virtue which assigns to each man his due in conformity with the law; injustice claims what belongs to others, in opposition to the law.*"

⁶⁶³ ARISTOTLE, *The "Art"...*, p. 92. Vide texto em inglês na nota anterior.

⁶⁶⁴ Conforme se verá no item 4.4 deste Capítulo, São Tomás de Aquino se refere à **Justiça geral** de Aristóteles como **Justiça legal**. No mesmo sentido: MACEDO, op. cit., p. 80.

enquanto que a segunda se referiria somente a estes últimos. Como ensina Ubiratan Borges de Macedo, a noção aristotélica de Justiça geral "exprime o caráter total da pólis grega, onde a lei abrangia todas as ações humanas, incluindo regras hoje do domínio da religião, outras da moral e mesmo algumas de pura polidez, ao lado do direito atual."⁶⁶⁵

Como o próprio Aristóteles afirma, sua preocupação é com a Justiça particular ou em sentido estrito, isto é, como virtude específica. Lembra Aristóteles que os ambiciosos (e, portanto, injustos) não costumam demonstrar nenhuma das formas de deficiência moral mais comuns como a covardia, a ira ou a avareza, mas nem por isso deixam de estar agindo com maldade e injustiça. Assim, parece claro que há uma outra espécie de injustiça, pertencente ao gênero "injustiça geral" e, conseqüentemente, uma acepção da palavra injusto que corresponderia a uma parte de injusto no sentido geral de ilegal. Essa outra espécie de injustiça seria a iniquidade, sendo iníquo a outra acepção da palavra injusto. Ou seja, tudo que é iníquo é ilegal, mas a recíproca não é verdadeira⁶⁶⁶. A essa injustiça em sentido estrito, i.é, à iniquidade, corresponde uma Justiça também em sentido estrito, que poderia ser chamada de **retidão**.⁶⁶⁷ Por seu turno, essa retidão, ou Justiça em sentido estrito, se manifesta de várias formas, como, por exemplo, na distribuição dos cargos no governo ou mesmo de dinheiro ou outras coisas que devam ser repartidas entre os cidadãos. Outra forma de Justiça em sentido estrito seria aquela que tem função eminentemente corretiva nas relações interpessoais, as quais, por seu turno, podem ser voluntárias, como os contratos

⁶⁶⁵ MACEDO, op. cit., p. 79.

⁶⁶⁶ ARISTÓTELES, *Ética...*, p. 94.

⁶⁶⁷ Aristóteles (ao menos na tradução consultada) não usa uma denominação específica para esta modalidade de Justiça. Assim, resolvemos adotar o termo **retidão** para designá-la.

em geral, e involuntárias⁶⁶⁸, como o furto, o adultério e o homicídio. Neste ponto, Aristóteles começa a esboçar a repartição da Justiça em **distributiva** e **corretiva**.

A etapa seguinte do raciocínio desenvolvido pelo estagirita é demonstrada com o auxílio das ciências matemáticas. O ponto de partida é: em cada caso de iniquidade há na verdade ao menos duas iniquidades, uma representada pela pessoa iníqua e outra, pelo ato iníquo. Ora, se há duas iniquidades, é possível identificar um **meio-termo**⁶⁶⁹ entre elas, sendo este representado pelo **"igual"**. Assim, se o injusto é iníquo, ou seja, desigual, o justo é igual. E uma vez que o igual é o meio-termo, o justo é um meio-termo. Em outras palavras, a pessoa justa seria aquela que adota um comportamento equilibrado, respeitando os limites que lhe foram impostos, seja pela lei, seja pela retidão; é a que se comporta segundo a **reta razão**. Já o injusto teria rompido esta situação de equilíbrio.

Como meio-termo que é, o justo é sempre relativo, i. é, o justo o é para certas pessoas e não o é para outras; e também deve estar sempre entre extremos: o "maior" e o "menor". Assim, o justo exige a presença de, no mínimo, quatro elementos: dois para a igualdade (um para cada lado da equação) e dois para os extremos. Essa igualdade, por seu turno, deve existir tanto para as coisas objeto dos atos justos, como para as pessoas que os praticam, pois se as pessoas não forem iguais, sua participação nas coisas também não deverá ser igual. A eventual participação desigual das pessoas nas coisas é uma das principais fontes de conflito. Tal participação, por sua vez, deve se dar de acordo com o **mérito** de cada pessoa envolvida. Ocorre que o que é mérito para uns, não o será para outros. Assim, por exemplo, os democratas entendem que a distribuição das coisas comuns

⁶⁶⁸ Parece que o termo **voluntárias** é aqui utilizado para significar ações em que há a manifestação da vontade de ambas as partes envolvidas; e, **involuntárias**, quando se refere a ações, como as criminosas, desejadas por apenas uma parte, o agente.

⁶⁶⁹ Em outras passagens da *Ética a Nicômacos*, e principalmente no início do Livro VI, Aristóteles ensina que "o meio-termo é conforme a reta razão."

se deve dar de acordo com a condição de homem livre; já os oligarcas defendem a adoção do critério de riqueza pessoal ou nobreza de nascimento; e assim por diante. Pode-se dizer então que há quase unanimidade quanto a que a distribuição se faça de acordo com o mérito de cada um, embora haja discordância sobre em que deva consistir tal mérito.

No raciocínio filosófico-matemático esposado acima, Aristóteles conclui que "o justo é uma das espécies do gênero **proporcional**"⁶⁷⁰, na medida em que uma proporção é uma igualdade de razões, envolvendo, no mínimo, quatro elementos. Conforme já visto, "o justo também tem quatro elementos, no mínimo, e a razão entre um par de elementos é igual à razão existente entre um e outro par, pois há uma distinção equivalente entre as pessoas e as coisas"⁶⁷¹. Ou seja, para que uma distribuição seja justa, é preciso que haja **proporcionalidade** não apenas entre o quinhão e o mérito de cada pessoa, mas também entre os diversos quinhões e os diversos méritos. Segundo Aristóteles, essa proporcionalidade representa o princípio da **justiça distributiva**⁶⁷², segundo o qual o justo é proporcional, e o injusto é o que viola esta proporcionalidade. Assim, quem age injustamente fica com um quinhão maior do que merece, ao passo que quem é tratado de forma injusta, recebe um quinhão menor do que o devido.

A outra espécie de Justiça na concepção de Aristóteles é a **corretiva**, que se aplica às relações privadas, assim voluntárias como involuntárias. Essa se distingue da Justiça distributiva porque repousa na **igualdade**, enquanto naquela o núcleo é a proporcionalidade, conforme visto. Ou seja: a Justiça nas relações interpessoais é uma espécie de igualdade (e a injustiça, uma espécie de desigualdade) porque se pressupõe que

⁶⁷⁰ ARISTÓTELES, *Ética...*, p. 96.

⁶⁷¹ Idem.

⁶⁷² Idem.

deve haver um equilíbrio, uma certa equivalência, entre as ações perpetradas pelas partes envolvidas. Sempre que esse equilíbrio for quebrado, estar-se-á diante de uma injustiça. Tanto assim é que, se uma situação em que tenha havido esta forma de injustiça for levada ao exame de um Juiz, este tentará restabelecer a igualdade, seja obrigando o ofensor a indenizar o ofendido, seja condenando o criminoso a uma pena. Para este tipo de Justiça, a corretiva, o que importa é se houve ou não a infração a preceito de lei, independentemente da índole do agente ou de quaisquer outras circunstâncias. Esta espécie de Justiça, portanto, visa a reparação de uma ofensa praticada por alguém⁶⁷³, o que é corroborado em *A Arte da Retórica*, na qual Aristóteles deixa claro que tanto a Justiça como a punição são espécies de remédio para os atos iníquos⁶⁷⁴.

Em *A Política*, entretanto, o próprio Aristóteles reconhece que a idéia de Justiça como igualdade está envolta em alguma obscuridade, afirmando:

"Pensam os homens que a Justiça é uma espécie de igualdade e concordam, até um certo ponto, com os princípios filosóficos que expusemos em nosso tratado de Moral. Nele explicamos o que é a Justiça, e a que ela se aplica; e dissemos que a igualdade não admite diferença alguma entre aqueles que são iguais. Mas, não se deve continuar na ignorância do que sejam a igualdade e a desigualdade. É, com efeito, um assunto um tanto obscuro, que interessa à filosofia política."⁶⁷⁵

Aristóteles alerta para o fato de que a Justiça corretiva costuma ser confundida com **reciprocidade**, o que é um erro, em sua opinião. Apesar de, em alguns casos, haver uma identificação entre essas duas figuras, em muitos não a há. Assim, por exemplo, se

⁶⁷³ O que justifica o nome (Justiça **corretiva**.)

⁶⁷⁴ ARISTOTLE, *The "Art"*...p. 149.

⁶⁷⁵ ARISTÓTELES. *A Política*...p. 108. Conforme MACEDO, op. cit., p. 82, na tradução de Mário da Gama Kury para a Editora da UnB, 1985, este trecho tem a seguinte redação: "Todos os homens pensam por isso que a Justiça é uma espécie de igualdade, e até certo ponto eles concordam de modo geral com as distinções de ordem filosófica estabelecidas por nós a propósito dos princípios éticos; elas explicam o que é a Justiça e a quem ela se aplica, e que ela deve ser igual para pessoas iguais, mas ainda resta uma dúvida: igual em quê, e desigual em quê?"

uma autoridade, no exercício legítimo de suas funções, ferir uma pessoa, o ferido, ou seus familiares, não terão o direito de revidar a agressão; mas, se esse ferimento for causado por uma outra pessoa qualquer, nascerá, para o ofendido, o direito à reparação, tanto na esfera penal, como na civil.

Tanto a Justiça distributiva, como a Justiça corretiva são espécies do gênero **Justiça política**⁶⁷⁶; isto é, se aplicam às pessoas que se encontram em situação equivalente, em termos de direitos. Segundo Aristóteles, essa Justiça política pode ser **natural** ou **legal**. A **Justiça natural** leva em conta “coisas que em todos os lugares têm a mesma força e não dependem de as aceitarmos ou não”⁶⁷⁷, enquanto que a **Justiça legal** contempla “aquilo que a princípio pode ser determinado indiferentemente de uma maneira ou de outra, mas depois de determinado já não é indiferente.”⁶⁷⁸ Ou seja: Aristóteles resgata a antiga idéia do **direito natural**, que dominou a cultura helênica por muito tempo e que foi alvo dos ataques dos **sofistas**⁶⁷⁹. Antes dele, Platão, inimigo visceral do sofismo⁶⁸⁰, já havia defendido a existência de um direito natural. Séculos mais tarde, **São Tomás de Aquino**, principal figura entre os escolásticos⁶⁸¹, retomaria esta concepção de jusnaturalismo para mesclá-la com o cristianismo e lançar as bases do direito canônico⁶⁸².

⁶⁷⁶ ARISTÓTELES, *Ética...*, p. 102-103.

⁶⁷⁷ ARISTÓTELES, *Ética...*, p. 103.

⁶⁷⁸ Idem.

⁶⁷⁹ Adeptos da corrente filosófica conhecida por Sofismo, que teve seu apogeu na Grécia do século V a.C. e se caracterizou por defender que a verdade e a moralidade eram questões de opinião e, portanto, mutáveis, combatendo assim a idéia de um direito natural pré-existente (SOPHISTS. In: *Microsoft Encarta Encyclopedia 2000*. (Ed. Gary Alt) Estados Unidos: Microsoft, 2000. 1 CD-ROM.)

⁶⁸⁰ AGUIAR, op. cit., p. 32; ROSS, Alf. *On Law and Justice*. Los Angeles, CA: University of California Press, 1959, p. 233.

⁶⁸¹ Integrantes do Escolaticismo, movimento filosófico e teológico dos séculos XI a XV e que se notabilizou por tentar usar a razão natural humana, em especial a filosofia de Aristóteles, para entender o conteúdo sobrenatural da revelação de Cristo (SCHOLATICISM. In: *Microsoft Encarta Encyclopedia 2000*. (Ed. Gary Alt) Estados Unidos: Microsoft, 2000. 1 CD-ROM.)

⁶⁸² Vide item 4.4.

Aristóteles julga oportuno também distinguir Justiça de **equidade**, prelecionando paradoxalmente que “a Justiça e equidade são portanto a mesma coisa, embora a equidade seja melhor.”⁶⁸³ Em outras palavras: tanto uma como outra objetivam manter a proporcionalidade ou a igualdade, conforme o caso, se diferenciando apenas pelo fato de que o parâmetro da Justiça é a lei, enquanto que o da equidade não o é necessariamente. Assim, a equidade atua como um corretivo da Justiça legal para aqueles casos em que a solução prescrita pela lei não se revela a mais adequada. Em *A Arte da Retórica*, Aristóteles ratifica e complementa este entendimento, afirmando:

"Nós temos dito que há duas espécies de atos justos e de injustos (para alguns, há leis especiais escritas, para outros, não) e temos falado sobre aqueles para os quais as leis são explícitas. Para aqueles atos para os quais não há lei especial escrita, há duas espécies: uma delas surge do excesso de virtude, ou de vício, o que é seguido por glória ou culpa, honra e desonra e suas conseqüências, por exemplo, ser grato a um benfeitor, pagar um bem com outro bem, ajudar os amigos, etc. A outra espécie contempla os atos não previstos expressamente na lei especial escrita. Para estes, a aplicação da equidade parece ser justa, e equidade é Justiça que extrapola os limites da lei escrita. Estas omissões [na lei] às vezes são involuntárias, por parte dos legisladores, e outras vezes, não. Elas são involuntárias quando os legisladores não as percebem; são voluntárias quando eles se acham inaptos para definir todos os casos e se vêem obrigados a formular uma regra geral que não é aplicável a todas as situações mas, apenas à maioria delas."⁶⁸⁴

Em síntese, pode-se dizer, quanto às idéias de Aristóteles sobre a Justiça, que:

⁶⁸³ ARISTÓTELES, *Ética...*, p. 109.

⁶⁸⁴ ARISTOTLE, *The "Art"...*, p. 145. Tradução do autor da presente Tese, com apoio na nota *b*, p. 144, da obra consultada, já referenciada. Texto em inglês: "We have said that there are two kinds of just and unjust actions (for some are written, but others are unwritten), and have spoken of those concerning which the laws are explicit; of those that are unwritten there are two kinds. One kind arises from an excess of virtue or vice, which is followed by praise or blame, honour or dishonour, and rewards; for instance, to be grateful to a benefactor, to render good for good, to help one's friends, and the like; the other kind contains what is omitted in the special written law. For that which is equitable seems to be just, and equity is justice that goes beyond the written law. These omissions are sometimes involuntary, sometimes voluntary, on the part of the legislators; involuntary when, being unable to define for all cases, they are obliged to make a universal statement, which is not applicable to all, but only to most cases;"

A) A Justiça pode ser geral (também chamada de legal) ou particular; esta, por seu turno se divide em: distributiva ou corretiva. A Justiça distributiva consiste na distribuição das coisas comuns entre as pessoas de acordo com o respectivo mérito e repousa na idéia de **proporcionalidade**. Já a Justiça corretiva se manifesta pela ação do Estado na punição dos atos ilegais e na reparação dos danos que tais atos causaram a terceiros. Seu núcleo é a **igualdade**.

B) Na aplicação da Justiça particular, seja distributiva seja corretiva, deve-se levar em conta a situação política dos envolvidos, isto é, o status de cada um no tocante a direitos. Ou seja conforme as pessoas envolvidas tenham ou não o mesmo *status* a solução ditada pela Justiça poderá ser diferente. Como decorrência, tem-se que a Justiça nem sempre se confunde com reciprocidade.

C) De modo geral, agir com Justiça é agir conforme à lei ou com retidão⁶⁸⁵, de sorte que o ato injusto ou é contrário à lei ou é iníquo.

D) A Justiça e a equidade nem sempre se confundem, embora tenham o mesmo objetivo. De modo geral, agir com Justiça implica em dar a solução prescrita pela lei, dotada obviamente de cunho genérico e que, por isto, nem sempre se revela adequada a todas as situações. A estas situações se aplicaria a equidade: i. é, adotar-se-ia uma solução que embora não seja a prevista na lei se revela mais adequada às circunstâncias peculiares do caso.

⁶⁸⁵ No sentido de contrário a iníquo.

4.4 A Justiça Social na doutrina cristã

Um dos principais responsáveis pela sistematização da doutrina cristã sobre Justiça foi, sem dúvida, o teólogo e padre dominicano napolitano⁶⁸⁶ **Tomás de Aquino** (mais tarde canonizado como São Tomás de Aquino.) Conforme preleciona Roberto Aguiar, Tomás de Aquino operou a síntese entre o pensamento grego, principalmente o aristotélico, e a doutrina cristã⁶⁸⁷. Diz Aguiar:

"Talvez pelo fato de o pensamento de Aristóteles ser 'realista', serviu melhor para a emergência de um saber operatório que, de forma eficaz, podia ordenar e dar sentido ao mundo, ao homem e às suas práticas sociais, ao mesmo tempo em que possibilitava a união do Deus cristão com a 'causa não-causada' de Aristóteles."⁶⁸⁸

No mesmo sentido, **Alf Ross** aponta que Tomás de Aquino foi muito hábil em interpolar o pensamento cristão na teoria aristotélica, mormente no que tange ao direito natural. O trabalho de Aquino teria consistido, na verdade, em substituir a vaga idéia panteística de uma razão natural da tradição grega pelo Deus do cristianismo. Por outro lado, a distinção aristotélica entre o homem sensitivo e o homem racional amoldou-se à perfeição às dicotomias corpo/alma e vida terrena/vida eterna da doutrina cristã⁶⁸⁹.

No que tange especificamente à Justiça, Tomás de Aquino tomou como fundamento básico às idéias de Aristóteles, a quem, por respeito, se referia como o **Filósofo**. A partir dos esquemas do Mestre, São Tomás criou um modelo tripartite de Justiça que sobrevive até hoje. Segundo Ubiratan Borges de Macedo, Aquino teria

⁶⁸⁶ Aquino teria nascido, em 1225 ou 1227, em Fossa Seca, no território do então Reino de Nápoles, conforme AQUINAS, THOMAS (SAINT). In: HERBERMANN, Charles G. et. al. (Ed.) *Catholic Encyclopedia*. New York, NY: Encyclopedia Press, 1913. Copyright da edição on line por Kevin Knight, 2000. Disponível em: <<http://www.newadvent.org/cathen>> Acesso em: 30 jan. 2001.

⁶⁸⁷ AGUIAR, op. cit., p. 38.

⁶⁸⁸ Idem.

⁶⁸⁹ ROSS, Alf., op. cit., p. 242.

transformado a Justiça geral ou legal de Aristóteles em virtude específica por meio de um "tortuoso raciocínio", criando na prática uma terceira modalidade desta categoria⁶⁹⁰.

Assim, as espécies de Justiça particular que eram duas no modelo aristotélico, distributiva e corretiva, se transformam, com Tomás de Aquino, em três, a saber: **Justiça distributiva**, **Justiça comutativa** e **Justiça legal**, a novel espécie, mais tarde denominada pela doutrina como **Justiça Social**. Nas palavras de Macedo, "a tripartição dos comentaristas, ao esgotar as possibilidades de combinação entre todo e parte, criou um obstáculo à aceitação da idéia de justiça social. Esta, ou era a justiça geral ou, no máximo um novo nome para a distributiva, por não haver possibilidade lógica de uma nova relação entre todo e parte."⁶⁹¹

Para Tomás de Aquino, a **Justiça distributiva** consiste em dividir o todo comum proporcionalmente ao mérito de cada um, isto é, segundo a proeminência da posição que cada indivíduo ocupa na comunidade. Este mérito ou proeminência da posição, por seu turno, pode ser medido de várias maneiras diferentes, de acordo com os valores dominantes, ou seja, segundo a espécie de **Sociedade**: oligárquica, aristocrática, democrática, etc. Assim, na Justiça distributiva, o **meio-termo** é determinado com o uso da **proporcionalidade** entre coisas e pessoas; i.é, o que importa é quanto cada pessoa merece receber do todo comum. Nesta linha de raciocínio, se alguém receber mais do que deveria,

⁶⁹⁰ MACEDO, op. cit., p. 80.

⁶⁹¹ MACEDO, op. cit., p. 81.

⁶⁸⁶ AQUINAS, St. Thomas. *Summa Theologica*. 2. ed. rev. Traduzido para o inglês pelos Padres da Província Dominicana Inglesa. 1920. II/II, q. 61, a. 2. Copyright da ed. on line 2000 por Kevin Knight. Disponível em: <http://www.newadvent.org/summa/>. Acesso em: 24 jan. 2001. *St. Thomas Aquinas* é a forma como São Tomás de Aquino é denominado em inglês.

a Justiça distributiva fará com que o *plus* lhe seja retirado e repartido entre as demais pessoas⁶⁹².

Já a **Justiça comutativa** faz com que nas relações entre indivíduos (ou até entre o Estado e um indivíduo, como na punição de um crime) cada parte receba o que lhe é devido. O exemplo clássico é o contrato de compra-e-venda, em que o vendedor deve entregar ao comprador a coisa vendida e o comprador deve pagar ao vendedor o preço acordado. Aqui, ensina Aquino, é preciso haver **igualdade** entre as coisas, melhor seria dizer-se prestações, atribuídas a cada parte, de sorte que estas se equivalham e, no final, o patrimônio de ambos permaneça na mesma situação anterior. Assim, se qualquer das partes entregar mais ou menos do que deveria, a aplicação da Justiça comutativa fará com que a igualdade quebrada seja reestabelecida.⁶⁹³

Por fim, a **Justiça legal** relaciona o homem com o **bem comum**⁶⁹⁴, sendo (aquela) a "suprema virtude", pois direciona todas as demais (virtudes) para o bem comum⁶⁹⁵.

Para Aquino, a **Justiça** como um todo poderia ser definida como o **hábito** pelo qual um indivíduo, mediante um **desejo perpétuo e constante**, dá a cada um o que lhe é devido. Com tal formulação, Tomás procura confessadamente conciliar o conceito de Justiça de Aristóteles com o expresso no *Digesto*⁶⁹⁶.

Conforme já visto, a **Igreja Católica Romana** passou a utilizar formalmente a expressão **Justiça Social** a partir de 1931, com a Encíclica *Quadragesimo Anno*, do Papa

⁶⁹³ AQUINAS, op. cit., II/II, q. 61, a. 2.

⁶⁹⁴ AQUINAS, op. cit., II/II, q. 58, a. 7.

⁶⁹⁵ AQUINAS, op. cit., II/II, q. 58, a. 6.

⁶⁹⁶ AQUINAS, op. cit., II/II, q. 58 a. 1.

Pio XI. Conforme anota Macedo⁶⁹⁷, a expressão Justiça Social é empregada na *Quadragesimo Anno* ora como sinônimo da tradicional Justiça Distributiva, ora como princípio geral da economia e de ação social, ora desempenhando função típica da Justiça Comutativa. Assim, é fácil perceber-se a enorme dificuldade com que os teóricos católicos se defrontaram na missão de tentar enquadrar a Justiça Social na sistemática tomista.

Como que em resposta a tais dificuldades, Pio XI volta a carga em 1937 com uma nova Encíclica, a *Divinis Redemptoris*, em cujo parágrafo 51 afirma⁶⁹⁸

“Na realidade, além da Justiça Comutativa existe também a Justiça Social que impõe seus próprios deveres, aos quais não podem se subtrair nem patrões nem operários. É da essência da Justiça Social exigir de cada um tudo quanto é necessário para o bem comum. Mas, assim como em relação ao organismo vivo não se provê ao todo, sem se prover a cada uma das partes e a cada membro com tudo quanto lhes é necessário ao exercício de suas funções, assim também não se pode cuidar do organismo social e do bem da Sociedade como um todo a menos que se dê a cada uma das partes e a cada membro, isto é, a cada homem na sua dignidade de pessoa humana, tudo aquilo que é necessário para exercer suas funções sociais. Se a Justiça Social for praticada, o resultado será uma intensa atividade na vida econômica como um todo, com tranqüilidade e ordem...”⁶⁹⁹

A partir destas duas Encíclicas, os teólogos católicos se agruparam em torno de três grandes posições distintas⁷⁰⁰:

⁶⁹⁷ MACEDO, op cit., p. 95.

⁶⁹⁸ PIUS XI. *Divinis Redemptoris*: Encyclical Letter on Atheistic Communism. Promulgada em 19 mar. 1937. par. 51. Versão em inglês. Tradução não identificada. Disponível em: <http://www.newadvent.org/docs/pi11dr.htm> Acesso em: 30 jan. 2001.

⁶⁹⁹ Tradução livre do autor da presente Tese. Texto em inglês: "In reality, besides commutative justice, there is also social justice with its own set obligations, from which neither employers nor workingmen can escape. Now it is of the very essence of social justice to demand for each individual all that is necessary for the common good. But just as in the living organism it is impossible to provide for the good of the whole unless each single part and each single individual member is given what it needs for the exercise of its proper functions, so it is impossible to care for the social organism and the good of the society as a unit unless each single part and each individual member - that is to say, each individual man in the dignity of his human personality - is supplied with all that is necessary for the exercise of his social functions. If social justice be satisfied, the result will be an intense activity in economic life as a whole, pursued in tranquility and order..."

⁷⁰⁰ MACEDO, op. cit., p. 96-98.

A primeira posição é representada por aqueles que, como **Bernard Häring** e **Johanes Messner**, entendem a Justiça Social como uma nova espécie de Justiça, que veio se juntar às três anteriores (Justiça Geral ou Legal, Justiça Distributiva e Justiça Comutativa.) Para Messner, por exemplo, a Justiça Social se caracterizaria por atribuir a cada grupo social, e a seus membros, a parte a que fazem jus no resultado do esforço comum, de acordo com a participação de cada um.

Outros dois teólogos que também compartilharam esta posição, ainda que com fundamento distinto, foram os padres jesuítas **Donat** e **Isidro Gandía**, ainda na década de 1930. Na visão destes, a Justiça Social não se confundiria com nenhuma das três espécies então reconhecidas. Assim, a Justiça Distributiva veria o homem como parte; a Justiça Geral ou Legal pressuporia a existência do Estado e a Justiça Comutativa seria "cega", na medida em que não leva em conta as qualidades das pessoas envolvidas. Por seu turno, a Justiça Social veria o homem como um todo, compreenderia obrigações naturais, anteriores e superiores ao Estado e tomaria em alta relevância as características individuais dos seres humanos. Este entendimento iria ser retomado anos mais tarde pelos adeptos da assim chamada **Teologia da Libertação**. Para Isidro Gandía, Justiça Social era "a virtude pela qual a Sociedade, por si ou por seus membros, satisfaz o direito de todo o homem ao que lhe é devido por sua dignidade de pessoa humana."⁷⁰¹

Na segunda posição se perfilam os estudiosos que vêem a Justiça Social ocupando o espaço da Justiça Geral ou Legal de São Tomás de Aquino. Seus maiores expoentes são **Jacques Leclercq**, **Jean Yves Calvez** e **Joseph Höffner**, dentre outros. Para estes, as espécies de Justiça seriam três: Justiça Social, Justiça Distributiva e Justiça

⁷⁰¹ GANDIA, Isidro *apud* MACEDO, op. cit., p. 96.

Comutativa. Assim, a Justiça Social exigiria que todos os indivíduos, governantes e governados, cooperassem para o bem comum e estaria fundada não apenas em normas de direito positivo mas também de direito natural. Parece ser este também o entendimento de Alceu Amoroso Lima.⁷⁰²

Finalmente, a terceira posição é ocupada pelos que defendem que por Justiça Social se deve entender a antiga Justiça Geral ou Legal de São Tomás combinada com a Justiça Distributiva. Assim, as espécies de Justiça seriam apenas duas: Justiça Social e Justiça Comutativa. Alinham-se entre os defensores deste entendimento autores como **Eberhard Welty** e **Jeremiah Newmann**. Para estes, a Justiça Social obrigaria tanto a divisão proporcional dos bens e encargos comuns entre os membros da comunidade, como a contribuição de cada um para o bem geral. Este entendimento parece ser o que melhor se coaduna com o emprego da expressão Justiça Social nos documentos oficiais da Igreja Católica, principalmente, as encíclicas papais *Quadragesimo Anno*, *Mater et Magistra* e *Populorum Progressio*, na qual aquela categoria estratégica aparece quase sempre vinculada à questão da distribuição da riqueza.

Para Ubiratan Borges de Macedo, embora esta terceira posição resolva os problemas de interpretação dos documentos da Igreja Católica, não oferece uma solução adequada para a questão da **obrigatoriedade**⁷⁰³. Pondera Macedo que tanto na Justiça Geral ou Legal como na Distributiva do sistema aristotélico-tomista (agora fundidas na Justiça Social) só há o dever de reparação quando coincidir com uma obrigação derivada da Justiça Comutativa, como nos contratos, por exemplo. Nos demais casos, como erros no

⁷⁰² LIMA, op. cit., p. 163. O conceito de Alceu Amoroso Lima sobre Justiça Social foi visto no item 4.2 deste Capítulo.

⁷⁰³ MACEDO, op. cit., p. 98.

planejamento estatal e descumprimento de obrigações morais e sociais não definidas em lei, haveria apenas o dever (e o conseqüente direito) a uma "certa reparação", de contornos indeterminados.

Estas três posições têm como denominador comum a visão da Justiça Social como uma **virtude**, ou seja, um **hábito** (como queria Aristóteles) adotado pelos homens livres. Em outras palavras: para os católicos, de modo geral, a Justiça Social não é um estado de coisas da Sociedade mas, antes é uma norma de comportamento que sujeita tanto governantes como governados. Ou, como prefere Ubiratan Borges de Macedo⁷⁰⁴, a teoria católica sobre Justiça Social é **procedimental** ou processual, na medida em se refere a procedimentos, a comportamentos e não a situações.

Neste sentido, revela-se oportuna a lição do Papa João Paulo II, segundo a qual: “Uma situação – e de igual modo uma instituição, uma estrutura, uma sociedade – não é, de per si, sujeito de atos morais; por isso, não pode ser, em si mesma, boa ou má.”⁷⁰⁵

4.5 A Justiça Social em John Rawls

O filósofo americano **John Rawls**, Professor na Universidade Harvard, publicou em 1971, sua obra clássica intitulada **Uma Teoria da Justiça** (*A Theory of Justice*), considerada o livro sobre Filosofia Política de maior influência no mundo anglo-saxônico, e um dos mais influentes no mundo ocidental, no século XX⁷⁰⁶. Conforme ele próprio afirma no Prefácio de sua obra, seu principal objetivo foi o de, a partir da teoria tradicional do contrato social, buscar uma alternativa para o **utilitarismo** que então

⁷⁰⁴ Idem.

⁷⁰⁵ JOÃO PAULO II. *Reconciliação e Penitência*. São Paulo: Paulinas, 1984, p. 52.

⁷⁰⁶ MACEDO, op. cit, p. 89.

dominava o panorama mundial da filosofia moral⁷⁰⁷. Esta busca de uma alternativa à doutrina utilitarista é reiterada no corpo da obra⁷⁰⁸. Já no Prefácio à edição brasileira⁷⁰⁹ o autor, após ratificar, de modo geral, os conceitos e opiniões emitidos na obra, enfatiza que sua concepção de Justiça, que ele denomina de "**Justiça como equidade**"⁷¹⁰, representa sua concepção filosófica para uma democracia constitucional⁷¹¹.

Rawls inicia sua obra deixando claro que a Justiça que lhe interessa é a Justiça Social, cujo objeto primário é a estrutura básica da Sociedade, ou mais exatamente a maneira pela qual as instituições sociais mais importantes, como a Constituição e os principais acordos econômicos e sociais, distribuem direitos e deveres fundamentais e determinam a divisão de vantagens provenientes da cooperação⁷¹². Dentre os principais acordos econômicos e sociais, estariam, por exemplo, a proteção legal da liberdade de pensamento e de consciência, os mercados competitivos, a propriedade particular e a família monogâmica. Ou seja: a idéia de Justiça Social de Rawls parece se amoldar a uma das posições hegemônicas na doutrina católica que vê esta categoria como a fusão entre a Justiça Geral ou Legal e a Justiça Distributiva da tradição aristotélico-tomista⁷¹³.

⁷⁰⁷ RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. XXI-XXII. Para esta Tese, utilizou-se, basicamente, esta edição brasileira e subsidiariamente a edição americana (RAWLS, John. *A Theory of Justice*. ed. rev. Cambridge, MA: 1999 (impressão 2000). Assim, as referências e citações constantes do texto devem ser entendidas como referidas à edição brasileira, salvo se houver expressa indicação em contrário.

⁷⁰⁸ RAWLS, op. cit., p. 24.

⁷⁰⁹ Este Prefácio é basicamente o mesmo escrito (em 1990) para a edição americana revisada, supra-identificada, vertido para o português.

⁷¹⁰ No original: *justice as fairness*. Nas traduções brasileiras da obra (além da já referenciada há, pelo menos, mais uma, a cargo de Vamireh Chacon, segundo MACEDO, op. cit., p. 89) optou-se por traduzir a expressão *justice as fairness* por **Justiça como equidade**. Na verdade, a nós parece que Rawls usa a palavra *fairness* (na expressão *justice as fairness*) mais no sentido de imparcialidade, de lisura de procedimentos, do que propriamente no de equidade (*equity*).

⁷¹¹ RAWLS, op. cit., p. XIV.

⁷¹² RAWLS, op. cit., p. 7-8.

⁷¹³ Vide item 4.4 deste Capítulo.

A Teoria da Justiça de Rawls se baseia em uma concepção de Justiça que ele denomina de "**Justiça como equidade**", a partir da noção de contrato social encontrada em autores como **John Locke, Jean-Jaques Rousseau e Immanuel Kant**. Rawls parte da premissa de que os princípios da Justiça concernentes à estrutura básica da Sociedade devem ser aqueles que pessoas livres e racionais aceitariam como definidores dos termos fundamentais de sua associação, se estivessem numa **posição inicial de igualdade**⁷¹⁴. Esta posição original de igualdade, por seu turno, corresponde ao **estado de natureza** da teoria tradicional do contrato social e consiste em uma situação puramente hipotética na qual 'ninguém conhece *a priori* o seu lugar na Sociedade'⁷¹⁵. Ou seja: os princípios da Justiça são escolhidos "**sob um véu de ignorância**", o que garante que ninguém seja favorecido ou desfavorecido e que os princípios adotados sejam o resultado de um acordo **equitativo** (ou **imparcial**)⁷¹⁶. A equidade do acordo buscado teria gerado a expressão "Justiça como equidade"⁷¹⁷, que John Rawls utiliza para se referir à idéia central de sua teoria. O próprio Rawls parece deixar isto claro ao dizer que:

"Afirmo que a posição original é o *status quo* inicial apropriado para assegurar que os consensos básicos nele estabelecidos sejam equitativos. Este fato delimita o conceito de 'justiça como equidade'."⁷¹⁸

Já a idéia de **véu de ignorância** enfatiza a necessidade de que os princípios da Justiça adotados não podem beneficiar ou excluir *a priori* quem quer que seja. Ou, por outra: deve se excluir os princípios que racionalmente somente seriam propostos, ou aceitos, se certos fatos, irrelevantes sob a ótica da Justiça, fossem conhecidos. Rawls cita

⁷¹⁴ A teoria de Rawls também é conhecida como **Novo Igualitarismo**, conforme MACEDO, op. cit., p. 89.

⁷¹⁵ RAWLS, op. cit., p. 12-13.

⁷¹⁶ Em inglês: *fair agreement*, conforme RAWLS, *A Theory...*, p. 11.

⁷¹⁷ Em inglês: *Justice as fairness*. É inclusive o título do Capítulo 1 da obra.

⁷¹⁸ RAWLS, op. cit., p. 19.

como exemplo o de um homem que, se soubesse que seria rico, acharia racional defender o princípio segundo qual a cobrança de impostos em favor do bem-estar social seria injusta; por outro lado, se ele soubesse que viria a ser pobre, provavelmente proporia o princípio contrário⁷¹⁹.

Rawls parte do pressuposto de que as pessoas, **na posição original**, adotariam racionalmente **dois princípios básicos**, os quais ele enuncia, numa primeira formulação, da seguinte forma:

"Primeiro: cada pessoa deve ter um direito igual ao mais abrangente sistema de liberdades básicas iguais que seja compatível com um sistema semelhante de liberdades para as outras.

Segundo: as desigualdades sociais e econômicas devem ser ordenadas de tal modo que sejam ao mesmo tempo: a) consideradas como vantajosas para todos dentro dos limites do razoável, e b) vinculadas a posições e cargos acessíveis a todos."⁷²⁰

Na visão de Rawls, a estrutura básica da Sociedade deve contemplar duas partes principais, mais ou menos distintas: a que assegura **liberdades básicas** (representada pelo primeiro princípio) e a que especifica e trata das **desigualdades econômicas e sociais**. Nesta primeira formulação, o segundo princípio aplicar-se-ia, por exemplo, à distribuição de renda que, para Rawls, não deve ser necessariamente igual mas, sim, vantajosa para todos.

Como os princípios são apresentados em ordem serial, i. é, o primeiro antecedendo o segundo, a violação das liberdades básicas não pode ser justificada, nem compensada, por maiores vantagens econômicas ou sociais.

⁷¹⁹ RAWLS, op. cit., p. 21.

⁷²⁰ RAWLS, op. cit., p. 64.

Estes princípios, por seu turno, correspondem a uma concepção geral de Justiça assim expressa:

"Todos os valores sociais – liberdade e oportunidade, renda e riqueza, e as bases sociais da auto-estima – devem ser distribuídos igualmente a não ser que uma distribuição desigual de um ou de todos esses valores traga vantagens para todos."⁷²¹

Observe-se a importância conferida por Rawls à **auto-estima**, para ele, um dos mais importantes bens primários. Ele entende a auto-estima como contendo dois aspectos: a) o senso que a pessoa tem de seu próprio valor e b) a confiança dela em sua habilidade de alcançar suas metas⁷²².

Rawls utiliza-se de alguns princípios auxiliares para desenvolver sua teoria, dentre os quais se destacam o **princípio da eficiência**, o **princípio da diferença** e o **princípio liberal da igualdade equitativa de oportunidades**.

Pelo **princípio da eficiência**, uma organização de direitos e deveres na estrutura básica é eficiente se, e somente se, for impossível mudar as regras e redefinir o esquema de direitos e deveres de modo a aumentar as expectativas de qualquer dos indivíduos representativos (pelo menos um), sem ao mesmo tempo diminuir as expectativas de pelo menos um outro indivíduo representativo⁷²³.

Já pelo **princípio da diferença**, somente se justifica uma desigualdade entre as pessoas, na posição inicial, se a diferença de expectativas for vantajosa para o indivíduo representativo que está em piores condições. Ou, por outra, a desigualdade somente é

⁷²¹ RAWLS, op. cit., p. 66

⁷²² RAWLS, op. cit., p. 487.

⁷²³ RAWLS, op. cit., p. 74.

justificável quando sua eliminação piorar a situação dos que estão em piores condições⁷²⁴.

Um dos exemplos citados por Rawls é a alocação de maiores recursos na educação dos menos favorecidos⁷²⁵.

Finalmente, o **princípio liberal da igualdade eqüitativa de oportunidades** coincide com a segunda parte do segundo princípio da Justiça⁷²⁶, já visto. A função deste princípio é assegurar que o sistema de cooperação seja um sistema de **Justiça procedimental pura**, sem o que não pode haver Justiça Distributiva⁷²⁷. Por seu turno, haverá Justiça procedimental pura quando não houver critério independente para o **resultado** correto: ao invés disto, há um **procedimento** correto ou justo de modo que o resultado será também correto ou justo⁷²⁸. Por causa desta suposição da teoria de Rawls de que o resultado decorrente de um procedimento correto ou justo será também correto ou justo, ela é considerada um **novo igualitarismo: o de resultados**, “mais próximo ao socialismo do que o do liberalismo clássico.”⁷²⁹ A **igualdade de oportunidades**, nas palavras de Rawls, “significa uma chance igual de deixar para trás os menos afortunados na busca pessoal de influência e posição social”⁷³⁰.

Após aplicar estes, e outros, princípios auxiliares à primeira formulação de seus dois princípios da Justiça, Rawls chega a uma nova formatação, ainda que incompleta, destes, nos seguintes termos:

“Primeiro Princípio

⁷²⁴ RAWLS, op. cit., p. 82.

⁷²⁵ RAWLS, op. cit., p. 107-108.

⁷²⁶ RAWLS, op. cit., p. 89.

⁷²⁷ RAWLS, op. cit., p. 93.

⁷²⁸ RAWLS, op. cit., p. 92.

⁷²⁹ MACEDO, op. cit., p. 91.

⁷³⁰ RAWLS, op. cit., p. 114.

Cada pessoa deve ter um direito igual ao mais abrangente sistema total de liberdades básicas iguais que seja compatível com um sistema semelhante de liberdades para todos.

Segundo Princípio

As desigualdades econômicas e sociais devem ser ordenadas de tal modo que, ao mesmo tempo:

A) tragam o maior benefício possível para os menos favorecidos, obedecendo às restrições do princípio da poupança justa, e

B) sejam vinculadas a cargos e posições abertos a todos em condições de igualdade equitativa de oportunidades.

Primeira Regra de Prioridade (A Prioridade da Liberdade)

Os princípios da Justiça devem ser classificados em ordem lexical e portanto as liberdades básicas só podem ser restringidas em nome da liberdade.

Existem dois casos:

A) uma redução da liberdade deve fortalecer o sistema total das liberdades partilhadas por todos;

B) uma liberdade desigual deve ser aceitável para aqueles que têm liberdade menor.

Segunda Regra de Prioridade (A Prioridade da Justiça sobre a Eficiência e sobre o Bem-Estar)

O segundo princípio da Justiça é lexicalmente anterior ao princípio da maximização da soma de vantagens; e a igualdade equitativa de oportunidades é anterior ao princípio da diferença. Existem dois casos:

A) uma desigualdade de oportunidades deve aumentar as oportunidades daqueles que têm uma oportunidade menor;

B) uma taxa excessiva de poupança deve, avaliados todos os fatores, tudo é somado (**sic**), mitigar as dificuldades dos que carregam esse fardo.”⁷³¹

Antes mesmo de chegar à formulação final (ainda que incompleta) de seus dois princípios da Justiça, Rawls alerta para o fato de que o principal problema da **Justiça Distributiva** é a escolha de um **sistema social**, o qual deve ser dotado de um governo dividido em quatro setores, a saber⁷³²:

A) setor de alocação, responsável por um sistema livre de preços competitivos;

B) setor de estabilização, que deve garantir um pleno emprego razoável;

C) setor de transferências, a quem cabe assegurar o mínimo social; e

D) setor de distribuição, encarregado de preservar a Justiça entre as partes distribuídas **por meio da tributação**⁷³³ e dos ajustes que se fizerem necessários no direito de propriedade.

Rawls dá ênfase especial à **tributação**, destacando dois aspectos distintos:⁷³⁴

⁷³¹ RAWLS, op. cit., p. 333-334.

⁷³² RAWLS, op. cit., p. 304-306.

⁷³³ Mais uma vez, vê-se a conexão feita entre **tributação** e **Justiça**.

⁷³⁴ RAWLS, op. cit., p. 306-308.

- a) **tributação extrafiscal**: a cargo de impostos progressivos sobre heranças e doações, assim como restrições ao direito de legar, com o objetivo precípua de corrigir a distribuição da riqueza e impedir a concentração de poder que possa prejudicar o valor equitativo da liberdade política e da igualdade equitativa de oportunidades;
- b) **tributação tipicamente fiscal**: responsável pela arrecadação dos recursos necessários à consecução da Justiça. Rawls sugere uma “tributação proporcional sobre as despesas” que, no seu entender, seria preferível a um imposto sobre a renda, “já que impõe uma tributação sobre o quanto uma pessoa retira do estoque comum de bens, e não sobre o quanto ela contribui (supondo-se aqui que a renda é ganha de forma justa.)”⁷³⁵ Tal imposto sobre o consumo total, por exemplo, a cada ano, deveria contemplar isenções, como dos gastos com dependentes.

Outro aspecto importante da teoria de Rawls é a consideração dos **dotes naturais** das pessoas como **recursos sociais**, i. é, que devem ser compartilhados por todos.

Diz ele:

“Dessa forma, não é correto que indivíduos com maiores dotes naturais, e com o caráter superior que tornou possível o seu desenvolvimento, tenham direito a um esquema cooperativo que lhes possibilite obter ainda mais benefícios de maneiras (**sic**) que não contribuem para as vantagens dos outros. Não merecemos nosso lugar na distribuição de dotes inatos, assim como não merecemos nosso lugar de partida na Sociedade.”⁷³⁶

As principais idéias de Rawls sobre Justiça podem ser assim sintetizadas:

⁷³⁵ RAWLS, op. cit., p. 307.

⁷³⁶ RAWLS, op. cit., p. 111.

A Justiça (Social) pressupõe o regime constitucional democrático em que as liberdades individuais, a livre iniciativa, a propriedade privada e a igualdade de oportunidades são algumas das características mais marcantes. Esta Justiça Social pressupõe tanto a divisão equitativa do bem comum como a cooperação de cada um para o bem de todos. É uma Justiça do tipo procedimental pura, lastreada simultaneamente na igualdade de oportunidades e na igualdade de resultados, uma vez que pressupõe que a adoção do procedimento correto levará a um resultado também correto. Neste passo, a teoria de Rawls se afasta um pouco do liberalismo clássico fundado na igualdade apenas de oportunidades e em que os resultados não merecem maior relevância. A tributação, com progressividade, ocupa lugar de destaque na consecução da Justiça.

Principalmente devido ao "novo igualitarismo" que constitui sua pedra angular, a Teoria da Justiça de Rawls foi vista, pelo menos num primeiro momento, como vindo a apoiar as teses socialistas. Assim, **Daniel Bell**, por exemplo, a definiu como "o esforço de maior amplitude na filosofia moderna para justificar a ética socialista"⁷³⁷, com o que estudiosos como Friedrich Hayek⁷³⁸ e Ubiratan Borges de Macedo não concordam. Diz Macedo: "A fidelidade de Rawls à liberal-democracia política e à prevalência da liberdade fazem Rawls, antes um liberal-social ou um social-democrata, estilo ocidental, do que um socialista, com estatização dos meios de produção e negligência pelos direitos individuais."⁷³⁹

⁷³⁷ Tradução livre do autor da presente Tese. Texto original em inglês: "...the most comprehensive effort in modern philosophy to justify a socialistic ethic.", conforme BELL, Daniel. *On Meritocracy and Equality. Public Interest*. Outono 1972, p. 72.

⁷³⁸ HAYEK, The Mirage of Social Justice. In: *Law, Legislation and Liberty*. Chicago, IL/London, UK: University of Chicago Press, v. 2, p. 183, n. 44.

⁷³⁹ MACEDO, op. cit., p. 92.

4.6 A Justiça Social em Hayek

O economista, filósofo e cientista político⁷⁴⁰ austro/britânico⁷⁴¹ **Friedrich August von Hayek** também se ocupou, dentre outros tantos temas, da **Justiça** e da **Justiça Social**. Embora se possa encontrar manifestações de Hayek sobre esta matéria em diversas obras⁷⁴², provavelmente foi em **A Miragem da Justiça Social**⁷⁴³ que Hayek expressou com maior clareza e veemência seu pensamento a respeito de **Justiça Social**⁷⁴⁴.

Para Hayek, a **Justiça** é, antes de mais nada e acima de tudo, um atributo da **conduta humana**⁷⁴⁵. Neste passo, ela parece guardar alguma relação com o **direito**, já que este visa precipuamente normatizar tal conduta. Esta aliás é uma crença muito forte na Sociedade em geral, de sorte que é usual se entender as ações conforme o direito como justas, e as que com ele não se conformam como injustas. Como o **direito**

positivo, uma das principais formas pela qual o direito se expressa, é fruto do trabalho legislativo, tem-se como consequência o entendimento generalizado de que quem determina o que é justo ou injusto são os legisladores.

⁷⁴⁰ Apesar de Hayek ter-se notabilizado nas Ciências Econômicas, havendo inclusive dividido o **Prêmio Nobel de Economia** com o sueco **Gunnar Myrdal**, em 1974, era Doutor em Direito e em Ciências Políticas e deixou inúmeros artigos e livros sobre Filosofia do Direito, Política, História das Idéias e Psicologia, além de Teoria Econômica, conforme BUTLER, Eamonn. *A contribuição de Hayek às idéias políticas e econômicas de nosso tempo*. Trad. Carlos dos Santos Abreu. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1987, p 6- 11.

⁷⁴¹ Segundo BUTLER, op. cit., p 6- 7, Hayek nasceu em Viena, no então Império Austro-Húngaro, atual Áustria, em 1899 mas se naturalizou cidadão britânico em 1938; embora tenha voltado a residir na Áustria mais tarde, supõe-se que tenha conservado a cidadania britânica até sua morte, em 1992.

⁷⁴² Dentre estas, merecem destaque: *O caminho da servidão*. Tradução de Leonel Vallandro. 2. ed. Porto Alegre: Globo, 1977; *Os fundamentos da liberdade*. São Paulo/Brasília: Visão/ Ed. da UnB, 1983; What is Social? What does it mean? In: *Studies in Philosophy, Politics and Economics*. Londres: Routledge, 1967, p. 237-247; The Atavism of Social Justice. In: *New Studies in Philosophy, Politics, Economics and the History of Ideas*. London.: Routledge, 1978, p. 57-68.

⁷⁴³ Este é o título sob o qual esta obra é conhecida, e sob o qual foi publicada, no Brasil (HAYEK, Friedrich. *A Miragem da Justiça Social*. In: *Direito, legislação e liberdade*. São Paulo: Visão, 1985, v. 2.) Para a elaboração desta Tese utilizou-se uma edição anglo-americana: HAYEK, Friedrich. A. *The Mirage of Social Justice*. In: *Law, Legislation and Liberty*. Chicago, IL/London, UK: University of Chicago Press, 1999, v. 2.

⁷⁴⁴ Neste sentido: BUTLER, op. cit., p. 166, nota 1; MACEDO, op. cit., p. 109.

⁷⁴⁵ HAYEK, *The Mirage...*, p. 31.

Como a Justiça é atributo exclusivo do comportamento humano, não se pode qualificar uma situação, um estado de coisas ou mesmo uma norma, uma lei, como justa ou injusta. Simplesmente, para Hayek, não haveria sentido em tal afirmação. Mais do que isto, incorrer-se-ia em erro. Entretanto, o próprio Hayek admite que, sob certas circunstâncias, admitir que um determinado estado de coisas possa ser descrito como justo revela-se um dever jurídico ou moral, ainda que, nestes casos, o termo justo se aplica na verdade às conseqüências de ações humanas como, por exemplo, ao seu poder de tomar decisões⁷⁴⁶.

Hayek também lembra que é comum as pessoas terem como injustas leis que consideram justos atos usualmente tidos como injustos pelo senso comum. Nesta hipótese, preleciona ele, estar-se-ia diante de uma lei não exatamente injusta mas sim mal formulada, de forma que sua aplicação a determinados casos não produz a melhor solução. Os atos passíveis de serem considerados justos ou injustos, tanto podem ser praticados por pessoas propriamente ditas, como por entidades, como o governo, por exemplo. Já as ações da Sociedade não podem ser justas, nem injustas; i. é, apesar de a Sociedade, enquanto ordenamento espontâneo, ser afetada por atos do governo, as conseqüências específicas no processo social não podem ser consideradas justas ou injustas⁷⁴⁷.

A idéia de Sociedade enquanto um ordenamento espontâneo assume posição especial no raciocínio desenvolvido por Hayek, porquanto em uma Sociedade nestas condições, ou seja, como produto não planejado de uma evolução, a posição de cada pessoa é resultado das ações de muitas outras. Assim, ninguém pode, ou deve, assegurar que estas muitas ações produzirão um determinado resultado relativamente a uma determinada pessoa. As regras de conduta individual, em uma tal Sociedade, indicam as linhas gerais,

⁷⁴⁶ HAYEK, op. cit., p.32.

⁷⁴⁷ Idem.

abstratas, do ordenamento resultante mas não, seu conteúdo concreto e específico. Hayek reconhece ser deveras tentador denominar de justo um estado de coisas resultante da aplicação das regras de conduta em uma Sociedade, porque certamente aquelas contribuem, e muito, para que esta se comporte justamente (ou, pelo menos, não injustamente.) Contudo, chamar tal estado de coisas de justo seria um erro, reitera ele, nas situações em que, como nos ordenamentos sociais espontâneos, o estado de coisas resultante não é necessariamente aquele colimado pelas ações individuais. Hayek arremata: uma vez que apenas atos humanos podem ser justos ou injustos, as peculiaridades de um ordenamento espontâneo não podem ser rotuladas de justas ou injustas.

É dele o exemplo: se como resultado, não desejado e não previsto, da ação de alguém, **A** ficou com mais e **B**, com menos, não se pode rotular esta situação de justa ou de injusta. Conclui Hayek que a expressão **Justiça Social** ou **Justiça Distributiva** só tem sentido quando se refere a uma organização (como o Estado), sendo desprovida de significado se usada no contexto de um ordenamento social espontâneo⁷⁴⁸.

Especificamente quanto à expressão **Justiça Social** (por vezes denominada de **Justiça Econômica**), Hayek lembra que ela costuma ser vista como um atributo típico de “ações” da Sociedade ou do “tratamento”⁷⁴⁹ dispensado por esta a indivíduos ou a grupos⁷⁵⁰. Este entendimento primitivo, para ele, teria se originado das primeiras observações dos movimentos espontâneos do mercado, que foram interpretados como se os resultados obtidos fossem efetivamente almejados e assim estariam sujeitos a regras morais,

⁷⁴⁸ HAYEK, op. cit., p. 33.

⁷⁴⁹ Os termos “ações” e “tratamento” estão entre aspas, como no texto original, uma vez que para Hayek, conforme já visto, a Sociedade, enquanto ordenamento espontâneo, é incapaz de praticar ações ou dispensar tratamentos.

⁷⁵⁰ HAYEK, op. cit., p. 62.

fenômeno que Hayek denomina de **antropomorfismo** ou **personificação**⁷⁵¹. Na sua visão, esta concepção de Justiça Social é consequência direta da citada personificação na medida em que se tenta explicar todos os processos sociais de auto-ordenamento mediante um raciocínio simplista. Ou seja: como bem observa **Eamonn Butler**, para Hayek a Sociedade não é um único indivíduo com um único objetivo, e nela não existe acordo quanto a fins comuns a serem adotados. Aliás, a adoção de fins comuns exigiria o completo abandono da **moralidade** de cada um.⁷⁵²

Hayek observa que a expressão Justiça Social hoje em dia é geralmente utilizada como sinônimo de Justiça Distributiva, possivelmente devido ao entendimento, neste sentido, esposado por **John Stuart Mill**⁷⁵³. Para Hayek, a crença em Justiça Social se assemelha àquela nutrida durante séculos pela humanidade em bruxas e que tal crença, atualmente, se revela a mais grave ameaça contra a maioria dos valores da civilização⁷⁵⁴. Na sua opinião, um dia se reconhecerá que a Justiça Social não passa de uma quimera que levou as pessoas a abandonar muitos dos valores da civilização.

Justiça Social, diz Hayek, somente tem sentido em uma economia dirigida, como em um exército, por exemplo, na qual os indivíduos fazem aquilo que lhes é ordenado; por outro lado, nenhum sistema de regras de conduta individual justas, ou seja de livre ação das pessoas, pode produzir resultados que satisfaçam qualquer princípio de Justiça Distributiva (ou Social.)⁷⁵⁵

⁷⁵¹ Ou seja: o mercado seria visto como se fosse um todo coerente com uma única vontade, como uma pessoa.

⁷⁵² BUTLER, op. cit., p. 95.

⁷⁵³ Vide item 4.2 deste Capítulo sobre a concepção de Justiça Social segundo John Stuart Mill.

⁷⁵⁴ HAYEK, op. cit., p. 66-67.

⁷⁵⁵ Conforme já visto, para Hayek, Justiça Social e Justiça Distributiva se confundem.

Já na sua obra clássica **O caminho da servidão**, bem anterior a **A Miragem da Justiça Social**⁷⁵⁶, Hayek alertava para o fato de que "qualquer política que vise diretamente um ideal de Justiça Distributiva deve conduzir à destruição do Regime da Lei."⁷⁵⁷ A conclusão de Hayek é radical⁷⁵⁸:

"Não existe teste capaz de indicar o que é 'socialmente injusto' porque não há sujeito que possa praticar esta injustiça e não há regras de conduta individual cuja observância no ordenamento de mercado possa garantir aos indivíduos e aos grupos uma posição (distinta do procedimento pelo qual ela foi determinada) que nos parecesse justa. Ela [a Justiça Social] não pertence à categoria do erro mas, à do não-senso, como a expressão 'pedra moral'."⁷⁵⁹

Na opinião de Ubiratan Borges de Macedo, embora Hayek rejeite a Justiça Social como um valor anterior e superior aos homens, e aplicável à Sociedade e ao mercado, ele a admite enquanto **Justiça dos procedimentos**, Justiça dos homens livres numa Sociedade livre. Nas palavras do próprio Macedo, "é a obediência às regras do jogo, ao direito escrito, um tipo de Justiça processual desembocando numa igualdade de oportunidades, e não de resultados."⁷⁶⁰

Para finalizar esta apertada síntese do pensamento de Hayek, cabe o registro de que apesar de, para ele, as combinações do substantivo "Justiça" com os adjetivos "social", "distributiva", "econômica" e "retributiva" resultem num vazio completo, isto não implica

⁷⁵⁶ A primeira obra é de 1944, conforme HAYEK, *O caminho...*p. XXXIII, enquanto a segunda data de 1976, segundo HAYEK, *The Mirage...*, p. IV.

⁷⁵⁷ HAYEK, *O caminho...*, p. 75-76.

⁷⁵⁸ HAYEK, *The Mirage...*,p. 78.

⁷⁵⁹ Tradução livre do autor da presente Tese. Texto em inglês: " There can be no test which we can discover what is 'social unjust' because there is no subject by which this injustice can be committed, and there are no rules of individual conduct the observance of which in the market order would secure to the individuals and groups the position which as such (as distinguished from the procedure by which it is determined) would appear just to us. It does not belong to the category of error but to that of nonsense, like the term 'a moral stone'."

⁷⁶⁰ MACEDO, op. cit, p. 113.

"jogar o bebê fora junto com a água da bacia"⁷⁶¹. Com efeito, a Justiça em si, afirma Hayek, tal como aparece enquanto fundamento das regras de conduta e das decisões do Poder Judiciário, é extremamente importante. Ele também reconhece, a exemplo do filósofo americano John Rawls⁷⁶², que a Justiça está intimamente ligada à estrutura das instituições políticas, embora lamenta que este use o termo Justiça Social para se referir a tal conexão⁷⁶³.

4.7 A Justiça em Hans Kelsen

Como se sabe, **Hans Kelsen**, um dos maiores nomes da Filosofia do Direito do século XX, deixou farto material sobre Justiça, entre livros e artigos. Suas principais idéias sobre o tema, parecem contudo estar reunidas em um ensaio publicado como apêndice da segunda edição alemã da sua **Teoria pura do direito**, em 1960⁷⁶⁴. Este ensaio foi mais tarde publicado em diversos países, entre os quais o Brasil, sob o título de **O problema da Justiça**⁷⁶⁵ (ou seu equivalente no idioma local.)

Para Kelsen, a Justiça é um atributo em princípio das **peçoas** mas que também pode ser aplicável aos seus atos perante aos demais indivíduos da Sociedade, i. é, à sua conduta social. Neste passo, a conduta social de alguém será tida como justa quando for

⁷⁶¹ Em inglês: "throw the baby out with the bath water", conforme HAYEK, *The Mirage...*, p. 100.

⁷⁶² Sobre as idéias de John Rawls a respeito de Justiça, vide item 4.5 deste Capítulo.

⁷⁶³ HAYEK, *The Mirage...*, p. 100. No Prefácio desta obra, Hayek expressa a opinião de que suas divergências com Rawls parecem ser mais verbais do que substanciais, eis que haveria concordância quanto ao ponto essencial, conforme HAYEK, *The Mirage...*, p. XIII.

⁷⁶⁴ LOSANO, Mario G. Introdução. Trad. Ivone Castilho Benedetti. In: KELSEN, Hans. *O Problema da Justiça*. Trad. João Baptista Machado 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, Introdução, p. VII.

⁷⁶⁵ Em alemão: "Das Problem der Gerechtigkeit", conforme consta na edição brasileira (KELSEN, op. cit., p. IV.

conforme a norma que prescreve tal conduta e será injusta quando contrariar esta mesma norma. Assim, o justo é o legal e o injusto, o ilegal.⁷⁶⁶

Partindo do pressuposto de que toda **norma social**, i. é aquela que versa a conduta de indivíduos em face de outros indivíduos, é uma **norma moral**, Kelsen conclui que a norma da Justiça é uma norma moral e que, por conseguinte, a categoria **Justiça** é uma espécie do gênero **moral**.

A Justiça se revela assim essencialmente um **juízo de valor**, na medida em que quando se considera uma determinada conduta, i. é, um fato da ordem do **ser** existente no tempo e no espaço, como justa, ou injusta, na verdade está-se valorando, avaliando, tal conduta. Esta valoração, por seu turno, é feita mediante o confronto da conduta, ou seja, do **ser**, com a norma de conduta, o **dever ser**.

Quanto à possibilidade de uma norma de direito positivo ser considerada justa, ou injusta, questão que vem suscitando polêmica há séculos, Kelsen a nega enfaticamente. Segundo o raciocínio por ele desenvolvido, ao se valorar uma norma de direito positivo está-se de fato comparando-a com uma norma de Justiça, ou seja, avalia-se uma norma por meio de outra norma. Para tal, pressupõe-se necessariamente que ambas as normas sejam válidas; isto porém, afirma Kelsen, não é possível, uma vez que uma norma conflita com a outra, o que é evidenciado pelo fato de uma norma determinar, ou aceitar, um tipo de comportamento proibido, ou não prescrito, pela outra, que prevê conduta diversa. Havendo o conflito de normas, apenas uma delas pode ser considerada válida, ou seja, somente uma delas pode produzir efeitos. Ou seja: segundo a lógica kelseniana, uma norma de direito positivo não pode ser considerada válida em face de uma norma de Justiça que a

⁷⁶⁶ KELSEN, op. cit., p. 3.

contradiga, e vice-versa. Assim, se não se pode avaliar uma norma de direito positivo a partir de uma norma de Justiça que a contrarie, conclui-se forçosamente, na visão de Kelsen, que uma norma de direito positivo não pode ser considerada nem justa, nem injusta.

É o próprio Kelsen quem diz, *verbis*:

"Portanto, do ponto de vista de uma norma de Justiça considerada como válida, não pode ser considerada válida uma norma do direito positivo que a contradiga, assim como, do ponto de vista de uma norma do direito positivo tida como válida, não pode ser considerada válida uma norma de Justiça que a contrarie. Quando está em questão a validade de uma norma do direito positivo, temos de abstrair da validade de uma norma de Justiça que a contradiga; quando está em questão a validade de uma norma de Justiça, temos de abstrair da validade de uma norma do direito positivo que se oponha a ela. Não podemos considerá-las simultaneamente válidas. Portanto, não pode existir nenhuma norma do direito positivo considerada como válida que possa ser julgada como injusta do ponto de vista de uma norma de Justiça tida simultaneamente como válida... **Uma norma jurídica positiva não pode, por conseguinte, ser injusta, nem a partir de um dos pontos de vista nem a partir do outro.**"⁷⁶⁷ (grifos apostos.)

Kelsen reconhece duas espécies de normas de Justiça: as **metafísicas** e as **racionais**. As primeiras se caracterizam por se apresentarem como provenientes de uma instância transcendente, i. é existente em um campo situado além do conhecimento humano baseado na experiência⁷⁶⁸. Já as normas do tipo racional, como o próprio nome está a indicar, são aquelas possíveis de serem entendidas pela razão humana e que são tidas como estatuídas pelo homem⁷⁶⁹.

O ideal da Justiça metafísica é absoluto, já que esta provém de uma instância transcendental e, neste passo, não pode ser oposto a qualquer outro (ideal de Justiça.)

⁷⁶⁷ KELSEN, op. cit., p. 9-10.

⁷⁶⁸ KELSEN, op. cit., p. 16.

⁷⁶⁹ KELSEN, op. cit., p. 17.

Já as normas de Justiça racionais podem também ser representadas como postas por uma instância transcendente, como ocorre com a Justiça retributiva, desde que esta condição não seja tida como essencial. O importante para que uma norma de Justiça seja considerada como racional é que esta possa ser compreendida pela razão humana, vale dizer, possa ser **racionalmente** concebida.

Como, na ótica de Kelsen, é impossível não se reconhecer que, sob um prisma racional-científico (e, portanto, não-metafísico) há diversos ideais de Justiça, todos eles não-excludentes, é forçoso concluir-se que tais ideais são dotados de validade apenas relativa.

Kelsen se põe, então, a analisar algumas das normas de Justiça (do tipo racional) que têm sido mais prestigiadas ao longo da História, procurando mostrar que nenhuma delas consegue dar uma resposta plenamente satisfatória à eterna questão: O que é a Justiça?

Kelsen inicia sua análise pela clássica fórmula do direito romano conhecida como *suum cuique*, segundo a qual a cada um se deve dar o que é seu, pressupõe que se conheça, *a priori*, o que realmente é devido a cada pessoa⁷⁷⁰. Para o jurista alemão, esta norma de Justiça se revela incompleta, na medida em que sua aplicação exige uma outra norma, cuja validade deve ser pressuposta, que determine o direito de cada um.

Da mesma forma, afirma Kelsen, a "**regra de ouro**" que impede que " façamos aos outros o que não queremos que os outros nos façam", que seria subjacente ao princípio de Justiça pelo qual devemos tratar os outros tal como gostaríamos de ser tratados, também

⁷⁷⁰ KELSEN, op. cit., p. 18.

não fornece respostas concretas⁷⁷¹. Com efeito: a norma pressupõe que a maneira pela qual gostaríamos de ser tratados é realmente a maneira **justa**, i. é traduz a conduta correta, aquela que todos deveriam adotar. Assim, esta "regra de ouro" acaba se revelando uma norma vazia, uma vez que o tratamento desejado por uma pessoa não é necessariamente o querido por outra.

Análogo à "regra de ouro" está o "**imperativo categórico**" atribuído a **Kant**, segundo o qual "devemos sempre agir de forma que a máxima do nosso agir possa ser por nós querida como lei universal"⁷⁷². Kelsen lembra que tal imperativo não é exatamente visto como uma norma de Justiça mas, "como um princípio geral e supremo da moral no qual está contido o princípio da Justiça."⁷⁷³

Para Kelsen, apesar dos esforços desenvolvidos por Kant para justificar a formulação deste imperativo, a questão crucial permanece em aberto: qual é afinal o conteúdo da lei universal com a qual a máxima de nosso agir deve se conformar? Segundo ele, deste imperativo não se pode deduzir nenhuma norma moral que prescreva determinada conduta. Conclui Kelsen:

"Tal como o princípio do *suum cuique* ou a regra de ouro, também o imperativo categórico pressupõe a resposta à questão de como devemos agir para proceder bem e justamente como previamente dada por um ordenamento preexistente."⁷⁷⁴

Analisando o **meio-termo** da concepção de Justiça de **Aristóteles**⁷⁷⁵, Kelsen procura demonstrar que aqui também a norma ou princípio de Justiça não dá todas as respostas⁷⁷⁶.

⁷⁷¹ KELSEN, op. cit., p. 19.

⁷⁷² KELSEN, op. cit., p. 21-28.

⁷⁷³ KELSEN, op. cit., p. 21.

⁷⁷⁴ KELSEN, op. cit., p. 27.

O Filósofo, como lhe chamava Tomás de Aquino, afirmava que a virtude era o meio-termo entre dois extremos: um em que havia excesso e outro caracterizado pela falta. Postulava ainda que este meio-termo poderia ser encontrado com o auxílio de um método matemático-geométrico muito semelhante ao processo usado pelo geômetra para determinar o ponto equidistante de uma linha. Kelsen argue que o geômetra precisa saber de antemão a exata posição dos dois extremos da linha, a fim de localizar seu ponto equidistante. No caso da virtude, ou da Justiça, pergunta ele, como se saber *a priori*, com exatidão, quais são os extremos? Como não há parâmetros pré-estabelecidos, o meio-termo para um e para outro indivíduo, relativamente a uma mesma situação, provavelmente não será o mesmo. A afirmação de Aristóteles de que a conduta reta é o meio-termo entre praticar a Justiça e sofrer a injustiça pouco ajuda porque, neste caso, há que se pressupor o que é justo e o que é injusto. Kelsen arremata:

"A questão decisiva: 'o que é a injustiça' não obtém resposta da fórmula do *mesotes*⁷⁷⁷. A resposta é pressuposta; e Aristóteles pressupõe evidentemente como injusto aquilo que é injusto segundo a moral e o direito positivos (*sic*). A autêntica função da teoria do *mesotes* não é determinar a essência da Justiça, mas reforçar a vigência do ordenamento social existente, estabelecido pela moral e pelo direito positivos (*sic*). Aqui, nesta função conservadora, reside sua função política."⁷⁷⁸ (grifos apostos.)

A seguir, Kelsen aborda o **princípio retributivo** como princípio de Justiça, no seu entender, historicamente talvez o mais importante de todos e que se caracterizaria por atribuir uma pena a quem praticar um ilícito (ou um mal) e um prêmio, a quem fizer o bem⁷⁷⁹. Kelsen pondera que esta fórmula se revela tão vazia quanto as demais já estudadas,

⁷⁷⁵ Vide item 4.3 deste Capítulo sobre as principais idéias de Aristóteles a respeito da Justiça.

⁷⁷⁶ KELSEN, op. cit. p. 29-31.

⁷⁷⁷ Palavra grega para meio-termo.

⁷⁷⁸ KELSEN, op. cit., p. 31.

⁷⁷⁹ KELSEN, op. cit., p. 31-37.

pois pressupõe que se saiba o que é um **bem** e o que é um **mal**. Lembra também que o princípio retributivo é visto como uma decorrência do **princípio da igualdade**, para muitos a própria essência do princípio da Justiça. Mas, para Kelsen, o princípio da retribuição implica justamente o oposto da igualdade, na medida em que prescreve uma pena para os que praticam o mal e um prêmio, para os fazem o bem; ou seja, a retributividade consiste em tratar as pessoas desigualmente. Todavia, ele admite que se pode falar em igualdade na retributividade quando se defende um castigo igual para quem comete faltas iguais ou, um mesmo bônus para quem pratica atos com igual merecimento.

O princípio da retribuição, na visão de Kelsen, também prescreve que a cada ação deve corresponder uma reação, à primeira vista fundada na idéia de igualdade (o bem para o bem; o mal para o mal.) Contudo, entende que a igualdade existe apenas na expressão verbal e não em realidade. Segundo a ótica kelseniana, quando alguém pratica o mal, significa que este alguém adotou uma conduta contrária à norma. Já a punição que esta pessoa faz por merecer é a prevista na norma. Assim, a um valor negativo (a conduta **contrária à norma**) corresponde um valor positivo (o castigo **prescrito pela norma**), o que afastaria a idéia de igualdade.

Quanto à suposta **proporcionalidade** que seria imanente ao princípio retributivo, Kelsen também a rejeita, pelo menos em sentido estrito. Tal proporcionalidade somente seria possível, sustenta ele, "se os valores tomados em consideração fossem quantitativamente mensuráveis, o que não é o caso."⁷⁸⁰, admitindo apenas uma proporcionalidade "num sentido aproximativo"⁷⁸¹.

⁷⁸⁰ KELSEN, op. cit., p. 37.

⁷⁸¹ Idem.

O **marxismo** também não escapa à crítica de Kelsen: examinando a máxima segundo a qual "à igual prestação de trabalho cabe igual salário", ele conclui que esta, na verdade, não preconiza a igualdade, como os socialistas sustentam. Ao contrário, diz Kelsen, o princípio marxista implica um direito desigual, ao desconsiderar as desigualdades entre os indivíduos no tocante à sua capacidade de trabalho. Kelsen entende que o trabalho de cada um não pode ser medido apenas em termos meramente quantitativos: quem produz uma quantidade maior faz jus a um salário maior; as características individuais relacionadas à capacidade de trabalho, tais como idade, força, destreza, resistência física, saúde, etc, devem ser tomadas em consideração para que se tenha uma verdadeira igualdade. Esta autêntica igualdade somente estaria contemplada na Sociedade comunista do futuro, em que valeria a máxima "a cada um segundo suas capacidade, e a cada um segundo suas necessidades." Todavia, esta fórmula também não é auto-suficiente, uma vez que aqui também há que se pressupor qual é a **capacidade** e qual é a **necessidade** de cada um, sem o que não se pode dizer que se está praticando Justiça..

Kelsen assesta suas baterias também contra o princípio de Justiça da **igualdade** revelado pela fórmula "todos os homens devem ser tratados por igual"⁷⁸². Começa por afirmar que esta norma, ao invés de pressupor a igualdade, faz exatamente o contrário, embora exija que o tratamento dispensado seja o mesmo. Para Kelsen, este princípio se choca contra a realidade dos fatos, em que as pessoas são diferentes umas das outras. Da mesma forma que os demais princípios de Justiça já examinados, este também se mostra vazio em conteúdo, uma vez que a norma não explicita o que significa tratar **por igual**, havendo que se recorrer a uma regra preexistente que o faça. Kelsen também pondera que a

⁷⁸² KELSEN, op. cit., p. 51-62.

Justiça parece mais bem garantida com o princípio diretamente oposto ao da igualdade, i. é, o de que todos devem ser **desigualmente tratados**, ou que todas as desigualdades devem ser tomadas em consideração.

Kelsen critica ainda a aceção do princípio da igualdade segundo a qual "só os que são iguais devem ser tratados de forma igual", na sua opinião incompleta e que induz a erro. A formulação correta e completa deste princípio deveria ser: "quando os indivíduos são iguais – mais rigorosamente: quando os indivíduos e as circunstâncias externas são iguais – devem ser tratados igualmente, quando os indivíduos e as circunstâncias externas são desiguais, devem ser tratados desigualmente."⁷⁸³ Este princípio não é de igualdade, mas sim de desigualdade; assim, é preciso que haja uma norma que defina as qualidades em relação às quais as desigualdades serão levadas em conta (v.g. idade, sexo, estado de saúde, renda, etc.) Com apoio nesta constatação, Kelsen conclui que **a igualdade não é elemento comum a todas as normas de Justiça**. Ou, nas suas próprias palavras:

"Se uma norma de Justiça não determina que todos os homens devem ser tratados de maneira igual – e, de acordo com todas as normas de Justiça, com exceção de uma só, não devem todos os homens ser tratados igualmente -, **a Justiça não é igualdade**."⁷⁸⁴ (grifos apostos.)

Conforme bem observa Mario G. Losano⁷⁸⁵, o ponto de partida do raciocínio de Kelsen é o de que a Justiça absoluta não é cognoscível pela razão humana, daí ele somente admitir esta categoria como valor relativo. Em **O Problema da Justiça**, Kelsen parece transmitir a idéia de que todo juízo de valor seria irracional porquanto baseado na fé e não na razão; assim, seria impossível identificar-se cientificamente um valor como preferível a

⁷⁸³ KELSEN, op. cit., p. 54.

⁷⁸⁴ KELSEN, op. cit., p. 61.

⁷⁸⁵ LOSANO, op. cit., p. XXV.

outro. Nesta linha de raciocínio, uma teoria científica da Justiça deveria se limitar a listar os possíveis valores de Justiça, sem apresentação de qualquer ordem entre eles⁷⁸⁶.

O próprio Kelsen, em palestra que proferiu ao se aposentar como Professor na Universidade da Califórnia, *campus* de Berkeley, em 1952, mais tarde publicada em forma de ensaio⁷⁸⁷, afirmou que⁷⁸⁸:

"Justiça é em primeiro lugar uma possível, mas não necessária, qualidade de uma ordem social que regula as relações mútuas entre as pessoas. Apenas secundariamente é uma virtude da pessoa, desde que esta seja justa, desde que seu comportamento seja conforme as normas de uma ordem social supostamente justa..Justiça é felicidade social. É a felicidade garantida por uma ordem social."⁷⁸⁹

O modo como Kelsen concluiu esta palestra/ensaio revela as dificuldades com que se deparou ao lidar com a categoria Justiça, *verbis*:

"Abri este ensaio com a pergunta 'o que é a Justiça'. Agora, chegando ao fim, percebo nitidamente que não respondi. Minha única desculpa é que, nesse aspecto, estou em ótima companhia: teria sido muita pretensão levar o leitor a crer que eu poderia ter êxito onde falharam os pensadores mais ilustres. Por conseguinte, não sei, nem posso dizer, o que é a Justiça, a Justiça absoluta que a humanidade está buscando. Devo contentar-me com uma Justiça relativa e só posso dizer o que é a Justiça para mim. Uma vez que a ciência é minha profissão e, portanto, a coisa mais importante da minha vida, a Justiça, para mim, é a ordenação social sob cuja proteção pode prosperar a busca da verdade. A 'minha' Justiça portanto é a Justiça da liberdade, a Justiça da democracia: em suma, a Justiça da tolerância."⁷⁹⁰

⁷⁸⁶ LOSANO, op. cit., p. XXVI.

⁷⁸⁷ What is Justice? (O que é Justiça?)

⁷⁸⁸ KELSEN, Hans. *What is Justice?*, p. 1. *apud* HAYEK, Friedrich, *The Mirage...*, p. 158, n. 2.

⁷⁸⁹ Tradução livre do autor da presente Tese. Texto em inglês: "Justice is primarily a possible, but not a necessary, quality of a social order regulating the mutual relations of men. Only secondarily it is a virtue of man, since a man is just, if his behaviour conforms to the norms of a social order supposed to be just.... Justice is social happiness. It is happiness guaranteed by a social order."

⁷⁹⁰ KELSEN, Hans. *What is Justice?* p. 24. *apud* LOSANO, op. cit., p. XXXI.

4.8 Conceito de Justiça Social do Autor da presente

Tese

As idéias sintetizadas neste Capítulo demonstram que, como bem lembra **Cesar Luiz Pasold**, Justiça Social "é uma categoria jurídico-político-sociológica sobre a qual não há, ainda, um compartilhar semiológico universal comum."⁷⁹¹

Com efeito, viu-se que há quem empreste à expressão profundo e, por vezes amplo, significado, ao lado daqueles que entendem que pouco, ou nada, significaria. A verdade parece ser a de que o uso indiscriminado do termo acabou por vulgarizá-lo e embotar o seu sentido. Talvez seja agora o momento de se pensar em um resgate do real significado da expressão.

Em sentido lato, não se pode deixar de reconhecer que a expressão **Justiça Social** parece soar pleonasticamente, já que não se pode conceber uma Justiça que não seja **social**, i. e., é, que não esteja comprometida com a paz na *polis*, que não esteja relacionada com a vida em Sociedade. Mesmo para os que admitem, como o faziam Aristóteles e São Tomás de Aquino, uma Justiça natural, transcendente, anterior e superior a qualquer outra forma de Justiça, parece haver consenso de que esta Justiça natural se dirige aos homens, melhor dizendo, à Sociedade, ou às Sociedades, criada(s) pelos homens. Nesta linha de raciocínio, qualquer forma, modalidade ou espécie de Justiça que se possa conceber ou admitir, v.g. Distributiva, Comutativa, Corretiva, Retributiva, Política, Econômica, Fiscal, Tributária, etc., é também, e sobretudo, uma Justiça Social. Contudo, a consagração de Justiça Social como uma espécie autônoma, ou seja, **Justiça Social em sentido estrito**, se

⁷⁹¹ PASOLD, Cesar Luiz. *A função social do Estado contemporâneo*. 2.ed. Florianópolis: Estudantil, 1988, p. 72.

justifica, a nosso ver, pela ênfase que se pretende dar aos aspectos ligados ao relacionamento entre indivíduo e Sociedade (e vice-versa.) Em outras palavras: ainda que se reconheça que toda forma de Justiça é Social (na medida em que se aplica à vida em Sociedade), não podendo haver uma Justiça anti-social, também é de admitir-se que há certos aspectos, certas normas ou certos princípios de Justiça que dizem respeito especialmente às relações bilaterais entre o indivíduo e a Sociedade como um todo, seja esta, ou não, representada pelo Estado. Assim, esta acepção de Justiça se preocupa precipuamente com os aspectos qualitativos e quantitativos do intercâmbio indivíduo-Sociedade, vale dizer, com a prestação de um para com o outro (e vice-versa.)

Este conceito de **Justiça Social** aqui delineado se apresenta como que uma combinação das categorias **Justiça Social** e **Justiça Distributiva**, tanto na ótica de **Alceu Amoroso Lima** e **Cesar Luiz Pasold**, como na de **Roberto Aguiar**⁷⁹², se aproximando assim de uma das concepções mais aceitas pela doutrina católica⁷⁹³. Ou seja, para nós, a **Justiça Social** se refere tanto à **distribuição**, entre os grupos e os indivíduos, do **bem comum** (no sentido mais amplo possível), assim como à **contribuição** de cada um, indivíduo ou grupo, para com a **coletividade**. A divisão dos haveres, como a dos deveres, deve ser feita segundo critérios prévios e democraticamente fixados, critérios estes fundados na necessidade e capacidade de cada um. Esta "nossa" **Justiça Social**, por óbvio, não exclui o Estado, enquanto entidade concebida para servir à Sociedade; antes, pressupõe que o Estado cumpra a **função social** a ele inerente, entendida esta, nas palavras de Cesar Luiz Pasold:

⁷⁹² Os conceitos de **Justiça Social** e de **Justiça Distributiva** na visão de Alceu Amoroso Lima, Cesar Luiz Pasold e Roberto Aguiar foram vistos no item 4.2 deste Capítulo.

⁷⁹³ Vide item 4.4 deste Capítulo.

"...como implicando em ações que – por dever para com a Sociedade – o Estado executa, respeitando, valorizando e envolvendo o seu Sujeito (que é o homem individualmente considerado e inserido na Sociedade), correspondentemente ao seu Objeto (conjunto de áreas de atuação que dão causa às ações estatais), e cumprindo o seu Objetivo (o Bem Comum ou Interesse Coletivo, fixado dinamicamente pelo todo social.)"⁷⁹⁴

Em nosso entendimento, então, a responsabilidade pela consecução da Justiça Social é, ao mesmo tempo e no mesmo grau, do Estado, da Sociedade como um todo, dos grupos que a compõem e das pessoas, individualmente consideradas.

Feitas estas considerações, podemos finalmente formular o conceito de Justiça Social adotado para fins desta Tese, e o fazemos, ainda que de forma indireta, nestes termos:

A Justiça Social é praticada quando, simultaneamente:

- a) os ônus e os bônus do todo social são repartidos entre todos, de acordo com critérios previa e democraticamente definidos e segundo a capacidade e a necessidade de cada um; e
- b) é assegurado a cada indivíduo o mínimo indispensável a uma vida digna.

Entendemos por **ônus** todos os encargos inerentes à vida social, sejam os respeitantes à estruturação e manutenção do Estado, sejam os relacionados com os deveres sociais em geral, i. é, os deveres decorrentes da solidariedade humana, estejam ou não disciplinados em norma do direito positivo. Por óbvio, os **tributos** de que o Estado necessita para sua sobrevivência e para que possa bem desempenhar sua **função social** estão incluídos entre os ônus.

⁷⁹⁴ PASOLD, op. cit., p. 87.

Já por **bônus** deve-se entender todos os benefícios, no sentido mais amplo possível, ou seja, todas as utilidades, serviços, recursos, etc. que a Sociedade, inclusive (mas não apenas) por meio do Estado, tem a oferecer aos indivíduos. Assim, são exemplos de bônus os cargos e as funções públicas, as oportunidades de trabalho e de livre iniciativa econômica, as vagas nas escolas e hospitais (públicos e/ou privados), o acesso aos serviços públicos e ao uso dos bens públicos, o pleno exercício dos direitos e garantias fundamentais (previstos expressamente ou não em norma de direito positivo), como o direito à liberdade (em sentido amplo), à vida, ao trabalho, à saúde, à educação, à dignidade, etc.

Finalmente, é preciso que ainda que as necessidades mínimas, básicas, de cada indivíduo, que o habilitem a ter uma vida considerada digna, sejam atendidas. Tais necessidades devem ser supridas, em princípio, pelo próprio indivíduo, ou por sua família, mediante seu trabalho, desde que, por óbvio, disponha de condições para tal e também desde que o ambiente social (ou sócio-econômico) o permita. Caso o indivíduo se mostre incapaz de suprir suas necessidades básicas por si ou por sua família, este encargo cabe à Sociedade como um todo, preferencialmente por meio do Estado.

Estamos cientes de que o conceito ora formulado, assim como todos os demais apresentados ao longo deste Capítulo, não responde, por si só, a todas as indagações suscetíveis. Pode-se, por exemplo, questionar o real significado do advérbio **democraticamente**, utilizado no conceito, assim o dos substantivos **capacidade** e **necessidade** e, finalmente, o da expressão **vida digna**. Apesar disto, entendemos que o conceito ora apresentado é o que melhor traduz nossa idéia de Justiça Social no sentido utilizado nesta Tese, além de se revelar compatível com as linhas mestras do(s) significado(s) com o qual a expressão, majoritariamente, vem sendo empregada.

Quanto à possibilidade de a Justiça Social ser uma qualidade atribuível a situações, a estados de coisas ou apenas a comportamentos, como pretendem alguns estudiosos, entendemos que ambas as hipóteses são viáveis. Com efeito, apesar de a **Justiça Social**, tal qual nós a conceituamos, se aplicar em princípio a **comportamentos** (dos indivíduos e/ou da Sociedade, representada ou não pelo Estado), ela acaba por se estender à(s) **situação(ões)** decorrente(s) destes comportamentos. Por seu turno, no que tange à espinhosa questão relativa à possibilidade, ou não, de uma norma de direito positivo ser considerada (socialmente) justa ou injusta, negada peremptoriamente por **Hayek** e **Kelsen**, por exemplo, não temos dúvidas de que a resposta deve ser positiva, muito embora estejamos conscientes das dificuldades que este entendimento pode implicar⁷⁹⁵.

Assim, de ora em diante, utilizar-se-á, para fins desta Tese, o conceito de Justiça Social supra-formulado.

⁷⁹⁵ Nos referimos especialmente à possibilidade de os destinatários da norma se recusarem a cumprí-la por a entenderem injusta.

CAPÍTULO 5

A EFICÁCIA DO IRPF⁷⁹⁶ COMO INSTRUMENTO DE JUSTIÇA SOCIAL NO BRASIL ATUAL

5.1 Uma visão geral – O IRPF e os princípios constitucionais tributários:

Neste Capítulo, procurar-se-á mostrar **se**, e **em que medida**, o imposto brasileiro sobre a renda das pessoas físicas atua como um instrumento eficaz de **Justiça Social**. Para tal, confrontar-se-á o perfil atual da exação, exibido no Capítulo 2, com o conceito de **Justiça Social** por nós formulado no Capítulo 4. Subsidiariamente, nos apoiaremos na própria história do instituto, no Brasil e no estrangeiro, mostrada no Capítulo 1, assim como na experiência americana, ilustrada no Capítulo 3. Assim, nos itens seguintes, abordar-se-ão alguns aspectos que, a nosso sentir, contribuem para que o IRPF atue eficazmente como um instrumento de **Justiça Social**, ao lado de outros que dificultam esta performance.

⁷⁹⁶ Neste Capítulo, o imposto sobre a renda das pessoas físicas será representado pela sigla "IRPF" ou pela expressões "imposto sobre a renda" e "imposto".

De acordo com o conceito de **Justiça Social** adotado para fins desta Tese, aquela é praticada quando a repartição do **ônus** do todo social, compreendendo por óbvio os tributos, é feita segundo critérios prévia e democraticamente escolhidos, sempre respeitando-se a capacidade de cada um. Em sede de tributação, esta concepção exige o respeito aos **princípios constitucionais tributários**, alguns dos quais foram objeto de análise no Capítulo 2. Com efeito, como o sistema tributário brasileiro se caracteriza pela **rigidez**, as principais normas em sede de tributação estão contidas na própria Constituição, inclusive em matéria de imposto sobre a renda.

Os princípios constitucionais tributários de maior relevância aplicáveis ao IRPF podem, a nosso juízo, ser agrupados em duas grandes categorias: na primeira, aqueles postulados mais intimamente ligados à concepção de **legalidade** e, na segunda, os que revelam maior afeição à idéia de **igualdade**. Neste giro, o princípio da **legalidade**, complementado pelos da **anterioridade** e da **irretroatividade**, garante que as normas relativas à tributação sejam democraticamente construídas, segundo o processo legislativo previsto na Constituição. Por seu turno, o princípio da **igualdade** assegura que não haja tratamento discriminatório entre contribuintes em situação equivalente e que a carga tributária individual seja determinada segundo a **capacidade contributiva** de cada um.

Dessa forma, pode-se afirmar que o atendimento dos princípios constitucionais supra-mencionados, objeto de análise a seguir, se revela condição *sine qua non* para que o imposto sobre a renda das pessoas físicas atue como instrumento de **Justiça Social**, à luz do conceito por nós adotado na presente Tese.

Por razões metodológicas, examinar-se-á primeiramente a aplicação do princípio da legalidade e dos que lhe são afetos; num segundo momento, cuidar-se-á do princípio da igualdade e dos a estes correlatos.

5.2 O respeito aos princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade

Conforme já abordado anteriormente, o respeito ao princípio da legalidade (ou da reserva absoluta da lei) exige que tanto a instituição como a majoração de tributo sejam feitas por **lei**. Por seu turno, a lei instituidora não pode se limitar a meramente “criar” o tributo, de modo formal⁷⁹⁷, mas deve necessariamente veicular todos os elementos necessários à sua efetiva exigência, tais como fatos geradores, base de cálculo, alíquotas e contribuintes, dentre outros⁷⁹⁸.

Um aspecto a ser enfatizado, à vista da realidade brasileira, é o de que a lei instituidora ou majoradora do tributo precisa ser **constitucional**, i. é, não pode contrariar a norma da Carta Magna, para que o princípio da legalidade seja atendido. Assim, por exemplo, se o fisco exigir IRPF tendo como fato gerador uma situação externa ao campo de incidência do tributo revelado pela Constituição e pelo Código Tributário Nacional, haverá malferimento do princípio em tela.

Infelizmente, ao menos a nosso juízo, a legislação brasileira inclui, entre os “rendimentos tributáveis” algumas receitas que não revestem a natureza de renda ou

⁷⁹⁷ Assim, a lei que se limita a asseverar “é instituído o tributo X”, sem explicitar os demais elementos necessários à sua efetiva exigência, não respeita o princípio da legalidade.

⁷⁹⁸ Por esta razão, o princípio é também conhecido como da **reserva absoluta** (e não relativa) **da lei**.

provento tributável, à luz da Constituição e do CTN, desrespeitando dessarte o princípio da legalidade. A seguir, abordar-se-ão algumas destas situações que nos parecem mais representativas na medida em que comprometem, em maior ou menor grau, a atuação do imposto como instrumento de **Justiça Social**.

- a) Férias e licenças-prêmio convertidas em pecúnia, mesmo quando não gozadas por necessidade de serviço (RIR/99, art. 43, II e III):

Em princípio, a percepção de férias e licenças-prêmio não gozadas convertidas em pecúnia reveste natureza **remuneratória**, uma vez serem vantagens decorrentes do trabalho (assalariado) Contudo, quando o não-gozo das férias ou licença-prêmio independe da vontade do trabalhador/beneficiário mas antes, decorre da necessidade do serviço, na prática, a hipótese mais comum, a percepção destas vantagens pecuniárias assume caráter eminentemente **indenizatório**. Com efeito, como o trabalhador foi impedido de gozar as férias ou a licença-prêmio a que fazia jus no interesse do serviço, vale dizer, do empregador, a percepção da conversão destas em pecúnia visa indenizar os prejuízos, materiais e imateriais, que aquele sofreu. A jurisprudência pátria tem corroborado tal entendimento, como revelam as Súmulas 125⁷⁹⁹ e 136⁸⁰⁰ do STJ – Superior Tribunal de Justiça. A legislação vigente, no entanto, não faz esta ressalva.

- b) Verbas, dotações ou auxílios, para representações ou custeio de despesas necessárias para o exercício de cargo, função ou emprego (RIR/99, art. 43, X)

⁷⁹⁹ Súmula 125: “O pagamento de férias não gozadas por necessidade de serviço não está sujeito à incidência do Imposto de Renda.” (BRASIL. *Código tributário nacional*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 843.)

⁸⁰⁰ Súmula 136: “O pagamento de licença-prêmio não gozada por necessidade de serviço não está sujeito ao imposto de renda.” (BRASIL. *Código tributário nacional*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 844.)

O caráter indenizatório destas verbas é revelado pela sua finalidade explícita de custear despesas em que o contribuinte incorreu em razão do exercício de trabalho assalariado (“cargo, função ou emprego”) e cujo ônus caberia, assim, ao seu empregador. Observe-se que a legislação não limita a tributação apenas à diferença entre o valor recebido pelo contribuinte e a importância que este efetivamente dispendeu para o exercício de suas atividades profissionais, o que seria admissível. Conforme já visto, as despesas necessárias à geração da renda ou proventos devem ser obrigatoriamente excluídas dos rendimentos tributáveis do contribuinte, em respeito ao entendimento dominante, assim nas Ciências Econômicas como no Direito⁸⁰¹. Por derradeiro, registre-se que a legislação confere tratamento distinto aos contribuintes que recebem rendimentos do trabalho não-assalariado, ao permitir que estes deduzam da respectiva receita “as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora”, desde que registradas em livro-caixa (RIR/99, art. 75, III.).

c) Atualização monetária, juros de mora e quaisquer outras indenizações pelo atraso no pagamento dos rendimentos do trabalho assalariado (RIR/99, arts. 43, par. 3º e 72⁸⁰²)

Os valores relativos a atualização monetária, juros de mora e outras indenizações percebidas pelo trabalhador assalariado em virtude do atraso no pagamento de sua remuneração não configuram autênticos **acréscimos patrimoniais** daquele, uma vez que revestem nítido caráter indenizatório. Com efeito, tais verbas não objetivam remunerar

⁸⁰¹ Vide item 1.3 do Capítulo 1.

⁸⁰² “Art. 72 – Para fins de incidência do imposto, o valor da atualização monetária dos rendimentos acompanha a natureza do principal, ressalvadas as situações previstas neste Decreto.”

o contribuinte pelo seu trabalho mas antes, **ressarcir** os prejuízos que aquele sofreu por não ter recebido sua remuneração na época devida.

- e) 10% do valor venal do imóvel objeto de cessão de uso gratuita, exceto se para cônjuge ou parente do primeiro grau (RIR/99, art. 49, par. 1º c/c art. 39, IX)

Esta exigência se revela absurda a toda prova: se a cessão do imóvel do “contribuinte” se deu a título gratuito, i. é sem nenhuma contrapartida, inexistente rendimento a ser tributado. Possivelmente, a intenção do legislador foi a de desestimular a locação travestida de cessão gratuita, com o que acabou por ferir o bom-senso e a Constituição. Não se diga que o preceito em tela encontra amparo no art. 44 do CTN, que prevê o uso de base de cálculo presumida ou arbitrada, porquanto esta hipótese é cabível quando **há** renda ou provento e seu valor não é conhecido; no caso em comento, inexistente renda ou provento⁸⁰³.

Quanto a esta previsão da legislação ainda se pode dizer que:

1ª) parte da (falsa) premissa de que todas as situações de cessão gratuita de imóvel acobertam uma locação;

2ª) desestimula as pessoas a praticar a caridade pois se o fizerem serão duplamente penalizadas, uma vez que poderão ser consideradas criminosas (v.g., falsidade ideológica e crime contra a ordem tributária) e se sujeitarão a pagar tributo cujo fato gerador incorreu; e

3ª) ainda houvesse uma locação travestida de cessão gratuita, a base de cálculo prevista (10% do valor venal do imóvel ou do que consta na guia do IPTU⁸⁰⁴ relativa ao

⁸⁰³ Neste sentido: MACHADO, op. cit., p. 250.

⁸⁰⁴ Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, de competência dos Municípios.

ano-calendário correspondente) se revela completamente em desacordo com o que dispõe o art. 44 do CTN.

f) Atualização monetária, juros de mora, multas e outras compensações pelo atraso no pagamento de aluguéis (RIR/99, art. 49, par. 2^o)

As verbas em tela têm natureza exclusivamente, ou pelo menos predominantemente⁸⁰⁵, ressarcitória, porquanto visam repor as perdas sofridas pelo locador/contribuinte em virtude do recebimento dos aluguéis com atraso.

g) Os juros compensatórios e moratórios de qualquer natureza e quaisquer outras indenizações por atraso de pagamento de rendimentos tributáveis (RIR/99, art. 55, XIV)

Tais verbas têm natureza flagrantemente indenizatória, pois visam ressarcir o contribuinte dos prejuízos resultantes do pagamento em atraso. Assim, inexistente **acréscimo patrimonial** que justifique a incidência do imposto.

h) Heranças, legados, doações em adiantamento da legítima e dissolução da sociedade conjugal (RIR/99, art. 119)

A legislação prevê que se a transferência do bem ou direito para o herdeiro, legatário, donatário ou ex-cônjuge se der pelo **preço de mercado**, incidirá imposto sobre a diferença entre este e o valor que constava na declaração de bens do *de cuius* ou do doador. Ocorre, que, conforme já visto⁸⁰⁶, a tributação das transmissões *causa mortis* e das doações,

⁸⁰⁵ É o caso específico da multa moratória, que revestiria natureza dúplice, indenizatória e punitiva.

⁸⁰⁶ Capítulo 2, item 2.2.

de quaisquer bens e direitos, é da competência **privativa**⁸⁰⁷ dos Estados e do Distrito Federal⁸⁰⁸, não podendo incidir imposto sobre a renda relativamente às mesmas⁸⁰⁹. No caso específico da dissolução de sociedade conjugal ou união estável, cada ex-cônjuge ou ex-convivente recebe, em princípio o quinhão que lhe cabe no patrimônio comum do casal, não havendo assim acréscimo patrimonial. Caso haja divisão desigual dos haveres comuns, obviamente em resultado de acordo entre as partes, esta se equipara a uma doação, sendo tributável pelo imposto estadual correspondente.

- i) Indenizações decorrentes de desapropriações, exceto se para fins de reforma agrária (RIR, art. 120, I e 123, par. 4º)

Tais indenizações visam tão-somente repor o patrimônio do expropriado ao *status quo ante*. Dessarte, não há acréscimo patrimonial algum a ser tributado. A legislação exclui da incidência do imposto apenas as verbas pagas em razão de desapropriação para fins de reforma agrária, com fulcro na imunidade prevista no art. 184, par. 5º, da Constituição⁸¹⁰.

A jurisprudência vem reconhecendo a inconstitucionalidade da tributação, pelo imposto sobre a renda, da percepção destas indenizações, assim como dos juros moratórios e compensatórios, conforme mostra o aresto abaixo ementado:

⁸⁰⁷ AMARO, op. cit., p. 93; BALTHAZAR, op. cit., p. 39; COELHO, op. cit., p. 186; DERZI, op. cit., p. 19; MACHADO, op. cit., p. 230-231.

⁸⁰⁸ Constituição, art. 155, I, do seguinte teor, *verbis*:

“ Art. 555 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
I – transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos;”

⁸⁰⁹ DERZI, op. cit., p. 19.

⁸¹⁰ “Art. 184 -

Par. 5º – São isentas (*sic*) de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.”

Na verdade, a nós parece que este dispositivo mira a transferência de domínio da União, ou de suas autarquias (v.g., o INCRA – Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária) para o novo proprietário do imóvel e não o pagamento da indenização ao ex-proprietário do bem.

“Tributário – Desapropriação – Juros compensatórios – Não incidência do imposto de renda – Constituição Federal, arts. 153, III, 5º, XXIV, e 182, par. 3º. Leis 7.713/88 e 8.218/91 – Súm. 12 e 102/STJ. 1. Os juros compensatórios não configuram, como os moratórios, a objetiva remuneração do capital, mas o valor indenizatório, pecuniário, devido pela antecipada perda do uso e gozo decorrente do apossamento de bem expropriado pela administração pública. Integram, pois, a indenização pela perda da propriedade do bem expropriado. 2. **O imposto incidente sobre ‘renda e proventos de qualquer natureza’ alcança a ‘disponibilidade nova’, inexistente na desapropriação causadora da obrigação de indenizar pela perda de direitos (da propriedade), reparando ou compensando pecuniariamente os danos sofridos, sem aumentar o patrimônio anterior ao gravame expropriatório. Não ocorre a alteração da capacidade contributiva.** 3. A título de incidência do imposto de renda é ilegal a retenção na fonte de parcelas correspondentes aos juros compensatórios integrativos do ‘justo preço’ do bem expropriado. 4. Recurso improvido por unanimidade” (STJ, 1a. Turma, Resp 55996-94/SP, j. 4.9.95, DJU 2.1.0.95, p. 32.331; grifos apostos)

Outra questão relacionada ao princípio da legalidade é a atinente ao não reajuste periódico das tabelas de alíquotas, assim como dos limites de deduções permitidas, o que faz com que em muitos casos o valor de imposto devido aumente, de um mês para outro, ou de um ano-calendário para outro, sem lei que o estabeleça. Este tema, devido a sua importância, será abordado em um tópico isolado, ainda neste Capítulo.

Quanto aos **princípios da anterioridade e da irretroatividade**, estes, de modo geral, têm sido respeitados relativamente ao imposto sobre a renda das pessoas físicas. No passado, conforme já noticiado, houve problemas relacionados à observância da anterioridade e da irretroatividade, principalmente em termos de definição da **lei de regência do tributo**⁸¹¹. Hoje em dia, porém, está assente, assim na doutrina⁸¹² como na

⁸¹¹ Vide Capítulo 2, itens 2.1.3 e 2.1.4.

⁸¹² AMARO, op. cit., p. 128.

jurisprudência⁸¹³, o entendimento, a nosso ver correto, de que os princípios citados exigem que se aplique à apuração do imposto a legislação vigente **antes** do início do ano-calendário durante o qual os rendimentos foram percebidos⁸¹⁴, não se adotando mais a Súmula 584⁸¹⁵ do STF. O fisco, por sua vez, parece ter assimilado a lição e tem evitado, nos últimos anos, alterar o regime do tributo após o início do ano-calendário correspondente.

5.3 O respeito ao princípio da igualdade e aos que lhe são correlatos

5.3.1 Algumas observações preliminares

Como se sabe⁸¹⁶, o assim chamado princípio da **igualdade**, ou da **isonomia**, tributária guarda íntima relação com os princípios da **capacidade contributiva** e da **personalidade** e, em sede de imposto sobre a renda, também com os da **generalidade**, **universalidade** e **progressividade**.

O princípio da **capacidade contributiva** determina que o contribuinte de impostos, como o incidente sobre a renda, suporte uma carga tributária compatível com sua aptidão de pagar tributos e de modo a não comprometer a sua subsistência pessoal e de sua família, se aproximando, neste passo, do **princípio da vedação de tributo confiscatório**.

⁸¹³ Neste sentido, o seguinte aresto: "Tributário – Imposto de Renda - Ciclo de Formação do Fato Gerador - Momento da Disponibilidade Econômica ou Jurídica de Rendimento – CTN, art. 116 – - Súmula 584/STF. 1. O fato gerador do Imposto de Renda identifica-se com a disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento (CTN, art. 116). **Inaplicabilidade da Súmula 584/STF**, construída à luz de legislação anterior ao CTN. 2..... 3. A lei vigente após o fato gerador, para imposição do tributo, não pode incidir sobre o mesmo, sob pena de malferir os princípios da anterioridade e irretroatividade. 4. Precedentes jurisprudenciais. 5. Recurso improvido. (STJ - 1ª T. - REsp 46.430 - RS - Rel. Min. Milton Luiz Pereira - j. 21.8.95, u. – RJIOB 1/9197; grifos apostos.)

⁸¹⁴ AMARO, op. cit., p. 125; COELHO, op. cit., p. 214; MACHADO, op. cit., p. 253.

⁸¹⁵ Súmula 584: "Ao Imposto de Renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração."

⁸¹⁶ Vide Capítulo 2, itens 2.1.6 a 2.1.9.

Já a **personalidade** (ou **personalização**) dos impostos clama pela estruturação destes de modo que determinadas características do contribuinte, tais como renda, patrimônio, número de dependentes, despesas médicas e com instrução, estado de saúde, etc. sejam tomadas em consideração

Por seu turno, o princípio da **generalidade** exige que, como regra geral, todas as pessoas se sujeitem ao imposto sobre a renda, ao passo que a **universalidade** importa em submeter todas as manifestações de renda do contribuinte à imposição tributária.

Finalmente, a **progressividade** é vista como um refinamento do princípio da capacidade contributiva e, neste passo, do da igualdade tributária⁸¹⁷. Conforme visto no Capítulo 1, quase todos os países que tributam a renda empregam a progressividade, apesar de não haver consenso absoluto a respeito da conveniência de seu uso. No Brasil, sua adoção decorre de preceito constitucional (art. 153, par. 2º, I.)

Infelizmente, apesar da ênfase que o constituinte emprestou ao tema, o exame da legislação brasileira relativamente ao IRPF demonstra que o respeito ao princípio da igualdade ainda deixa muito a desejar.

Tal desrespeito é revelado, principalmente, por três maneiras, a saber:

1ª) Outorga de tratamento flagrantemente discriminatório a contribuintes em situação equivalente;

2ª) Previsão de poucos itens de despesas dedutíveis dos rendimentos brutos, alguns daqueles sujeitos a limites que, além de fixados em valores insuficientes, não são periodicamente reajustados de acordo com a inflação; e

⁸¹⁷ AMARO, op. cit., p. 136.

3ª) Adoção de apenas duas alíquotas, o que compromete sobretudo a progressividade do imposto. Tal situação é agravada pelo não reajuste periódico, de acordo com a inflação, dos valores que delimitam as faixas de rendimentos tributáveis

Nos próximos tópicos, abordar-se-á cada uma destas situações individualmente.

5.3.2 Tratamento discriminatório a contribuintes em situação equivalente

A legislação discrimina contribuintes em situação equivalente principalmente ao considerar algumas receitas não tributáveis apenas para determinadas categorias daqueles. Como exemplos desta situação, pode-se citar:

- a) O auxílio-alimentação e o auxílio-transporte recebidos em pecúnia por servidores públicos federais (RIR/99, art. 39, V)

A não sujeição destas verbas ao IRPF configura flagrante discriminação relativamente aos demais servidores públicos e aos empregados em geral que recebem verbas de natureza análoga (ainda que com denominação diferente.)

- b) O pagamento efetuado por pessoas jurídicas de direito público a servidores públicos civis, a título de incentivo à adesão a programas de desligamento voluntário (RIR/99, art. 39, XIX)

Aqui, a discriminação fica configurada pelo fato de se tributar os valores pagos a trabalhadores da iniciativa privada que aderirem a programas semelhantes. Conforme visto no Capítulo 2, item 2.2, na verdade não deveria incidir imposto sobre o pagamento

destas verbas, porquanto revestem natureza tipicamente indenizatória, o que vem sendo reconhecido pela jurisprudência⁸¹⁸.

c) A indenização em virtude de desapropriação para fins de reforma agrária (RIR/99, art. 39, XXI; Lei 7.713/88, art. 22, par. único)

Como a legislação prevê a tributação das indenizações resultantes de desapropriações para outros fins, que não a reforma agrária, o tratamento discriminatório fica plenamente caracterizado. Na realidade, de acordo com o exposto anteriormente⁸¹⁹, neste caso inexistente fato gerador do imposto, uma vez que a indenização paga visa tão-somente repor o patrimônio do contribuinte/expropriado à situação anterior. Por seu turno, a imunidade inculpada no art. 184, par. 5º, da Constituição⁸²⁰, que supostamente respaldaria o dispositivo em tela⁸²¹, a nosso ver se aplica às transferências de domínio do bem expropriado do patrimônio público para o do particular beneficiado (o colono “assentado”) e não à desapropriação em si. Assim, como a imunidade invocada não se aplica à situação em tela, a exclusão do valor da indenização dos rendimentos tributáveis (se aquela fosse efetivamente tributável) configuraria, em tese, uma isenção.

d) A indenização de transporte a servidor público da União que utilizar meio próprio de locomoção para a execução de serviços externos, por força das atribuições do cargo (RIR/99, art. 39, XXIV)

⁸¹⁸ Súmula 215 do Superior Tribunal de Justiça: “A indenização recebida pela adesão a programa de incentivo à demissão voluntária não está sujeita à incidência do imposto de renda.”

⁸¹⁹ Subitem 5.2.2 deste Capítulo.

⁸²⁰ “Art. 184 -

Par. 5º – São isentas (sic) de impostos federais, estaduais e municipais, as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.”

⁸²¹ É o que se depreende da leitura do texto do parágrafo único do art. 22 da Lei 7.713/88, *verbis*: “Parágrafo único – Não se considera ganho de capital o valor decorrente de indenização por desapropriação para fins de reforma agrária, conforme o disposto no par. 5º do art. 184 da Constituição Federal, e de liquidação de sinistro, furto ou roubo, relativamente a objeto segurado.”

A previsão de não tributação desta verba apenas na hipótese de o beneficiário revestir a condição de **servidor público federal** discrimina os agentes públicos de Estados, Distrito Federal e Municípios, assim como os trabalhadores assalariados da iniciativa privada, que se encontrem em situação análoga. Cabe aqui também o registro de que esta verba não reveste caráter remuneratório e sim, **ressarcitório**, não devendo assim integrar os rendimentos tributáveis de nenhum contribuinte.

- e) Os proventos de aposentadoria e de reforma, desde que motivadas por acidente em serviço, e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, estados avançados da doença de Paget (ostelíte deformante), contaminação por radiação, síndrome de imunodeficiência adquirida e fibrose cística (mucoviscidose), mesmo que a doença tenha sido adquirida após a aposentadoria ou reforma, assim como a pensão recebida por portador das doenças já mencionadas, salvo moléstia profissional (RIR/99, art. 39, XXXI e XXXIII; Lei 7.713, art. 60., XIV e XXI; Lei 9.250/95, art. 30, par. 2º)

A discriminação, aqui, fica evidenciada, dentre outras razões, pelas seguintes:

- 1ª) Não são tomados em consideração, para a fruição da isenção, o **valor** da aposentadoria ou pensão e tampouco o **percentual** que tais verbas representam relativamente aos rendimentos globais do contribuinte. De outra parte, tanto faz, à luz da legislação, que a **única fonte** de rendimentos do contribuinte seja a aposentadoria ou

pensão, ou não. Ou seja: não importa, para a fruição do benefício, se o advento da doença comprometeu a **capacidade contributiva** da pessoa, ou não. Assim, parece que este princípio foi olímpicamente ignorado pelo legislador.

2^a) As enfermidades cujo acometimento, pelo contribuinte, autorizam o gozo do benefício são apenas aquelas taxativamente relacionadas em lei. Dessarte, aposentados e pensionistas portadores de outras moléstias graves têm seus rendimentos integralmente submetidos à tributação, ainda que as conseqüências da doença sejam tão ou mais nefastas que as decorrentes daquelas listadas na lei. Neste giro, está-se dispensando tratamento tributário distinto a contribuintes que se encontram em situação equivalente, numa flagrante transgressão ao princípio da igualdade.

f) A tributação integral das verbas de representação ou de custeio das despesas necessárias para o exercício profissional percebidas por trabalhadores assalariados, ao passo que os não-assalariados podem abater tais despesas de sua receita bruta (RIR/99, arts. 43, X, e 75, III)

Conforme já visto no subitem 5.2.1 deste Capítulo, a legislação outorga tratamento antagônico aos trabalhadores assalariados e aos não assalariados, relativamente a este tema. Os ocupantes de cargos ou de empregos, públicos ou privados, que recebem alguma “vantagem” pecuniária para fazer frente aos gastos inerentes ao exercício profissional, devem submetê-la integralmente à tributação pelo IRPF. Por outro lado, os contribuintes que percebem rendimentos do trabalho não assalariado podem abater, integralmente, as despesas em que incorrerem para a manutenção da fonte pagadora, desde que registradas em livro-caixa. Gize-se que a “indenização de transporte” recebida pelos servidores da União que utilizam meio próprio de transporte para a o exercício de suas

funções, apesar de revestir a mesma natureza das verbas ora em análise, não é tributável pelo IRPF, o que evidencia, mais uma vez, o tratamento discriminatório.

- g) A tributação integral do auxílio-creche pago em dinheiro, enquanto que a fruição do direito à creche gratuita não o é (RIR/99, art. 55, XV)

O pagamento do **auxílio-creche** em dinheiro substitui o direito que alguns trabalhadores assalariados, públicos e privados, têm de usufruir serviços de creche para seus filhos de tenra idade, às expensas do empregador, em decorrência de lei, contrato, ou acordo. Assim, esta **verba** reveste a mesma natureza do **direito**, o que leva à forçosa conclusão de que se a fruição deste não implica a incidência do imposto, a percepção daquela também não pode implicar. Esta, aliás, foi a solução adotada quanto ao **auxílio-moradia** pago a alguns agentes públicos em substituição ao direito de uso de imóvel funcional⁸²². Na verdade, como **benefícios indiretos** decorrentes do trabalho que são, a rigor, os valores correspondentes a direitos como o auxílio-creche, auxílio-moradia, auxílio-transporte, auxílio-alimentação, etc., pagos em pecúnia ou não, deveriam ser integralmente submetidos à tributação pelo IRPF. No entanto, admite-se que, por razões de política governamental que vise os interesses superiores da Nação, e até mesmo para a consecução da Justiça Social, o gozo de alguns destes direitos sejam beneficiados por isenção do imposto. No entanto, a outorga desta isenção, como a de qualquer benefício fiscal, deve respeitar o princípio da isonomia tributária, de forma a não discriminar os contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

⁸²² Vide Capítulo 2, item 2.3.2

5.3.3 Despesas dedutíveis dos rendimentos brutos

Conforme visto no Capítulo 2, a legislação brasileira, acompanhando a tendência mundial, prevê a dedutibilidade, dos rendimentos brutos do contribuinte, de alguns itens de despesas. No passado, mormente quando a apuração do imposto sobre a renda era feita segundo o **sistema de cédulas** (ou **cedular**), o número de itens de abatimentos permitidos era em muito superior ao de agora. Hoje em dia, com a utilização de **sistema de apuração híbrido**, em que convivem características do antigo método cedular com o assim chamado **sistema global** (em que os rendimentos são apurados englobadamente, não importando sua fonte), as despesas passíveis de serem deduzidas são restritas a poucos itens, alguns destes sujeitos a limites.

A Lei 7.713/88, que introduziu entre nós o assim chamado sistema de **tributação em bases correntes**, extinguiu a antiga modalidade de cédulas, suprimindo, dessarte, boa parte dos itens de abatimento da renda bruta até então previstos. Operou-se, assim, uma significativa **simplificação** da apuração do imposto que se de um lado facilitou a vida do contribuinte, de outro, comprometeu o **caráter pessoal** com que o tributo deve se revestir e, por via de consequência, o respeito à **capacidade contributiva**.

Sobre este tema, cabe trazer à colação a lição de Hugo de Brito Machado, *verbis*:

“A partir de 1989⁸²³ foi suprimida a classificação dos rendimentos e ganhos de capital das pessoas físicas por cédulas, e revogados todos os dispositivos pertinentes a isenções, deduções e abatimentos. O imposto passou a ser devido mensalmente, calculado sobre o rendimento bruto, do qual apenas algumas parcelas podem ser

⁸²³ A Lei 7.713/88 entrou em vigor em 1º de janeiro de 1989.

abatidas, entre as quais as pensões alimentícias, os encargos de família e as contribuições para a Previdência Social.

Tais alterações foram feitas a pretexto de simplificar a sistemática do imposto. Ocorre que, com elas, ficou praticamente eliminado o caráter pessoal do imposto de renda, que era o único tributo de nosso sistema obediente ao art. 145, par. 1º, da Constituição de 1988.”⁸²⁴

Na sistemática atualmente vigente, as importâncias dedutíveis dos rendimentos brutos podem ser reduzidas às seguintes categorias:

- a) despesas necessárias à produção dos rendimentos tributáveis;
- b) contribuições à previdência, oficial ou privada;
- c) despesas com a saúde do contribuinte e de seus dependentes;
- d) despesas com a instrução do contribuinte e de seus dependentes;
- e) valor fixo por dependente;
- f) pensão alimentícia judicial; e
- g) parcela isenta para contribuintes aposentados ou pensionistas maiores de 65 anos.

Além dos itens supra-elencados, ainda podem ser deduzidas, **do valor de imposto devido** apurado na declaração anual de ajuste, as seguintes importâncias:

- a) doações em favor de projetos culturais aprovados pelo Ministério da Cultura;
- b) investimentos na produção de obras audiovisuais cinematográficas brasileiras de produção independente; e

⁸²⁴ MACHADO, op. cit., p. 258.

c) doações a fundos controlados pelos Conselhos Municipais, Estaduais e Nacional da Criança e do Adolescente.

Passar-se-á agora a analisar, por categoria, se, e que medida, as despesas dedutíveis dos rendimentos brutos, na sistemática atual, contribuem para que o IRPF atue como instrumento de Justiça Social. A seguir, far-se-á o mesmo relativamente às deduções do imposto devido.

a) despesas necessárias à produção dos rendimentos tributáveis

Conforme visto anteriormente⁸²⁵, a exclusão dos gastos realizados com vistas à obtenção da própria renda decorre do **conceito de Haig-Simons**, cujo núcleo central consiste no aumento **líquido** do poder de consumo do indivíduo. Assim, o abatimento das despesas relacionadas com o exercício profissional, por exemplo, se revela absolutamente necessário, sob pena de se tributar àquilo que apenas aparentemente é renda mas de fato não o é, na medida em que não representa aumento do potencial de consumo do contribuinte.

A despeito de tal entendimento, a legislação brasileira⁸²⁶ permite, em regra, a dedução destas despesas tão-somente aos contribuintes que percebem rendimentos do capital, como aluguéis, e do trabalho não-assalariado. Uma das poucas exceções se refere às despesas judiciais, inclusive honorários advocatícios, necessárias ao recebimento de rendimentos, aplicável a todas as fontes.

O contribuinte que percebe rendimentos do trabalho assalariado está impedido, dessarte, de abater as despesas necessárias ao exercício das suas atividades profissionais,

⁸²⁵ Capítulo 1, item 1.3.

⁸²⁶ Vide Capítulo 2, item 2.3.

tais como: transporte, uniformes, contribuição sindical, anuidade do respectivo órgão de registro e fiscalização profissional, livros, instrumentos, etc. Como tais gastos são necessários à produção dos rendimentos, sua não dedutibilidade fere a Constituição, na medida em que se tributa o que **não é renda**. Além disto, tal medida compromete a **isonomia tributária**, deixando o trabalhador assalariado em nítida desvantagem relativamente aos profissionais congêneres não assalariados, posto que estes últimos podem abater aquelas despesas, desde que registradas em livro-caixa.

Assim, faz-se necessário que a legislação brasileira permita que o contribuinte que perceba rendimentos do trabalho assalariado também possa abater pelo menos algumas das despesas necessárias ao exercício de sua atividade laboral.

b) contribuições à previdência, oficial ou privada:

A dedutibilidade destas contribuições se justifica, a nosso ver, basicamente por duas razões:

1^a) como são despesas obrigatórias, seja em decorrência da lei, seja pela necessidade de se preparar para o futuro, devem ser consideradas na **mensuração da capacidade contributiva** do indivíduo; e

2^a) pela sua indiscutível **índole social**, na medida em que os benefícios por aquelas garantidos atendem aos interesses não apenas dos beneficiários mas, da Sociedade como um todo.

Conforme visto, o contribuinte pode abater o total de suas contribuições à Previdência Social. No entanto, a dedução das contribuições para entidades de previdência privada, somadas às para o FAPI – Fundo de Aposentadoria Programada Individual, está

limitada a 12% do total dos rendimentos computados na declaração anual de ajuste (RIR/99, art. 74, par. 2º) Tal limite, embora não se revele de todo irrazoável, poderia ser mais elástico, de sorte a permitir contribuições de maior vulto, que por vezes se impõem, mormente quando o contribuinte/beneficiário atingiu determinada idade.

c) despesas com a saúde do contribuinte, e de seus dependentes:

A nosso juízo, a dedutibilidade das despesas com saúde se apóia no respeito ao **princípio da capacidade contributiva**, como **despesa necessária** que é, uma vez que consulta não apenas os interesses do contribuinte e/ou de seus familiares, mas da Sociedade como um todo. Com efeito, à coletividade importa que os indivíduos gozem de boa saúde porque: a uma, estarão melhor capacitados para produzir para o bem comum; a duas, consumirão menos recursos do aparelho estatal. Aduza-se ainda que os gastos com saúde não atingem a todos os contribuintes com a mesma intensidade. Nesta linha de raciocínio, um contribuinte com determinada renda bruta mas com gastos com saúde de grande monta tem uma **capacidade contributiva** inferior a outro, com igual renda bruta, mas sujeito a despesas com saúde menores. O abatimento destes dispêndios visa justamente compensar esta diferença.

Por derradeiro, registre-se que também é possível incluir as despesas médicas (neste caso, apenas as realizadas com o próprio contribuinte) entre aquelas necessárias à geração da renda, principalmente quando esta é proveniente do trabalho.

A legislação pátria permite o abatimento, **sem limite**, de despesas relativas a serviços prestados por médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais, assim como os gastos com hospitais, laboratórios de exames clínicos, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias,

inclusive no exterior, abrangendo um espectro bastante amplo. Pode-se também deduzir os pagamentos feitos a entidades que fornecem os serviços e produtos acima listados ou reembolsam os gastos relativos à sua aquisição. Por certo, alguns outros desembolsos relacionados à saúde poderiam, ou até deveriam, ser dedutíveis, como, v.g., com a contratação de enfermeiros⁸²⁷ e a compra de remédios⁸²⁸, óculos, lentes de contacto, aparelhos de surdez, etc. Deste rol de itens não dedutíveis, nos parece que a aquisição de **medicamentos** ocupa posição de destaque, porquanto pode representar percentual elevado dos rendimentos do contribuinte.

Assim, com as ressalvas já feitas, a possibilidade de abatimento "integral" das despesas com saúde dos rendimentos brutos do contribuinte, prevista na nossa legislação, colabora, em muito, para que o IRPF atue como instrumento de Justiça Social.

d) despesas com a instrução do contribuinte e de seus dependentes:

A diminuição do valor correspondente a estas despesas dos rendimentos brutos se impõe em face da extrema importância com que a educação se reveste, no Brasil, aliada à impotência do Estado em garantir ensino gratuito e de boa qualidade a todos os cidadãos. Com efeito, grande parte da população se vê obrigada a utilizar os serviços de instituições de ensino privadas, com ou sem fins lucrativos, cujos custos via de regra consomem boa parte de seus rendimentos. Dessarte, os gastos com instrução também se incluem dentre aqueles **necessários e involuntários** e que beneficiam não apenas o contribuinte e/ou seus dependentes mas, à comunidade em geral. Além disso, a exemplo das despesas com saúde, as relativas à educação também oneram os contribuintes em graus distintos, em razão do

⁸²⁷ As despesas com serviços de enfermeiros atualmente só são dedutíveis se se estes serviços forem consumidos durante internação hospitalar.

⁸²⁸ Os gastos com medicamentos também só podem ser abatidos se integrarem a conta dos serviços hospitalares.

número de integrantes da família que estudam e do tipo de educação que lhes é prestada. Neste giro, a **capacidade contributiva** do indivíduo depende dos montantes dos gastos com educação em que este incorre, impondo-se a dedução destes dos respectivos rendimentos brutos.

A legislação brasileira atual permite o abatimento, na declaração de ajuste, dos pagamentos efetuados a **estabelecimentos** de educação pré-escolar (inclusive creches) e de ensino fundamental, médio e superior, assim como os relativos a cursos de especialização (inerentes à formação profissional⁸²⁹) e profissionalizantes, relacionados com a educação do próprio contribuinte e/ou de seus dependentes, **até o limite anual individual de R\$ 1.700,00.**

Por outro lado, não podem ser abatidas despesas com aulas particulares, cursos preparatórios para vestibulares e concursos, de idiomas estrangeiros, música, ginástica, dança, esportes em geral, etc., transporte escolar, aquisição de livros, dicionários, enciclopédias e material escolar em geral, viagens para fins de estudos e elaboração de Dissertações e Teses, dentre outras de natureza análoga⁸³⁰. Da mesma forma, os pagamentos realizados com cursos extracurriculares, **ainda que de cunho profissionalizante**, como os de corte e costura, pilotagem, informática, etc., não têm sido aceitos pelo fisco como dedutíveis⁸³¹, o que, a nosso juízo, é no mínimo discutível, à luz da legislação vigente e dos objetivos por esta mirados.

De outra parte, a legislação proíbe expressamente a dedução de despesas com a “educação de menor pobre que o contribuinte apenas eduque” (RIR/99, art. 81, par. 2º; Lei

⁸²⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. *Programa IRPF 2001*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 3 maio 2001.

⁸³⁰ Idem.

⁸³¹ Idem.

9.250/95, art.35, IV), assim como não se aceitam gastos com entidades que educam menores desvalidos e abandonados⁸³², o que desestimula este tipo de atitude, contrariando, assim, legítimos interesses da Sociedade e do país.

O maior entrave, porém, em sede de dedutibilidade das despesas com educação, reside na fixação de limite **individual** anual, cujo valor **não é reajustado periodicamente de acordo com a inflação verificada**⁸³³.

Com efeito, o valor máximo atual de gastos com educação por pessoa, de R\$ 1.700,00, fixado em dezembro de 1995, pela Lei 9.250⁸³⁴, e está em vigor desde 1º de janeiro de 1996, sem ter sofrido nenhum reajuste desde então, apesar de ter obviamente havido alguma inflação, neste período⁸³⁵. Assim, se tal valor era suficiente para cobrir as despesas com a educação de uma pessoa, em 1996, certamente não o é em 2001. Observe-se que a legislação de alguns países, como, por exemplo, os Estados Unidos, prevê o reajuste anual dos valores máximos das deduções permitidas, de acordo com a inflação medida no ano-calendário imediatamente anterior⁸³⁶. Neste giro, como em regra, as despesas do contribuinte com instrução aumentam a cada ano, se seus rendimentos forem reajustados para manter o mesmo poder aquisitivo, o percentual de deduções sob esta rubrica, será gradativamente reduzido; ou seja, a renda tributável do contribuinte aumentará, o que implicará valor de imposto devido maior⁸³⁷.

⁸³² Idem.

⁸³³ Em 8 de janeiro de 2002, foi editada a Medida Provisória 22, que reajustou os valores de base de cálculo da "tabela" de alíquotas, assim como os limites de deduções, com efeitos retroativos a 1º de janeiro de 2002.

⁸³⁴ Art. 8º, II, b.

⁸³⁵ Vide item 5.3 deste Capítulo.

⁸³⁶ Vide Capítulo 3, item 3.

⁸³⁷ Sem considerar-se uma eventual mudança de alíquota máxima aplicável.

A fixação de limite para gastos com instrução, assim como para outros outros itens de despesas dedutíveis, não é, a nosso sentir, um mal em si. Ao contrário, a limitação do valor passível de ser abatido revela-se medida salutar e até necessária, na medida em desestimula a ocorrência de abusos. Gize-se que por mais rigorosa que seja a fiscalização dos gastos dedutíveis, em sede de educação, esta se revela especialmente difícil, mormente quando se preconiza, como nós o fazemos, uma sensível dilação do rol de pagamentos abrangidos pelo benefício⁸³⁸. O mal está em adotar valores flagrantemente baixos, incompatíveis com a realidade e, principalmente, e em não os reajustar periodicamente.

Ante o exposto, fica patente que o atual regramento da dedutibilidade de despesas com educação compromete a atuação do imposto como instrumento de Justiça Social, na medida em que implica o descumprimento do princípio da **capacidade contributiva**.

A correção das atuais distorções passa, na nossa ótica, pela alteração da legislação vigente, no que lhe diz respeito e da interpretação que as autoridades fiscais lhe emprestam, de sorte que os objetivos colimados pela lei, ao prever a dedutibilidade destas despesas, possa ser efetivamente alcançado, com pleno respeito aos princípios constitucionais.

e) valor fixo por dependente:

O desconto de um montante fixo por dependente também encontra amparo nos princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva. A idéia central aqui é a de que as pessoas que são “arrimos de família” se vêem obrigadas a enfrentar despesas em que o

⁸³⁸ Assim, por exemplo, é muito difícil controlar-se os gastos com aquisição de uniformes, livros, enciclopédias e material escolar em geral

contribuinte sem dependentes não incorre. Tais gastos, de natureza obviamente involuntária e necessária⁸³⁹ comprometem a capacidade contributiva do indivíduo, razão pela qual sua dedutibilidade dos rendimentos brutos destes se impõe. Por derradeiro, também se pode visualizar o abatimento das despesas com dependentes como um “subsídio” ou auxílio indireto prestado pelo Estado (que renuncia a uma parcela da receita do tributo) com fulcro na especial proteção à família assegurada pela Constituição⁸⁴⁰.

Conforme visto⁸⁴¹, a legislação brasileira permite que se abata a importância anual fixa de R\$ 1.080,00 por dependente⁸⁴², dispensada a comprovação de despesas. O grande óbice desta previsão reside na exigüidade do valor dedutível, em vigor desde 1o. de janeiro de 1996⁸⁴³, e que se mostra absolutamente incompatível com a realidade vivida pelas famílias brasileiras de classe média, principais contribuintes do IRPF. Cumpre registrar ainda que, a exemplo dos demais valores fixados pela legislação, este também não tem assegurado seu reajuste periódico, de molde a compensar o desgaste causado pela inflação.

⁸³⁹ Até em obediência a preceito constitucional, como *v.g.*, o disposto no art. 229, *verbis*:

“Art. 229- Os pais têm o dever de assistir, criar e educar os filhos menores, e os filhos maiores têm o dever de ajudar e amparar os pais na velhice, carência ou enfermidade.”

⁸⁴⁰ Veiculada, dentre outros, pelos seguintes dispositivos constitucionais, *verbis*:

“Art. 226 – A família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado.

.....
Par. 8º – O Estado assegurará a assistência à família na pessoa de cada um dos que a integram, criando mecanismos para coibir a violência no âmbito de suas relações.”

“Art. 227 – É dever da família, da sociedade e do Estado assegurar à criança e ao adolescente, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, além de colocá-los a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão.

.....
Par. 3º - O direito à proteção especial abrangerá os seguintes aspectos:

.....
VI – estímulo do Poder Público, através de assistência jurídica, incentivos fiscais e subsídios, nos termos da lei, ao acolhimento, sob a forma de guarda, de criança ou adolescente órfão ou abandonado;”

⁸⁴¹ Capítulo 2, item 2.3.

⁸⁴² Limite aplicável até o ano-calendário de 2001, inclusive.

⁸⁴³ Lei 9.250/95, art. 8º II, *c.*

Pode-se ainda aduzir que o restrito rol de dependentes veiculado pela legislação também se revela um empecilho para que os princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva sejam melhor respeitados. Com efeito, veja-se, por exemplo, no caso de **união estável**, reconhecida, pela própria Constituição, como entidade familiar⁸⁴⁴, a legislação exige que haja prole ou vida em comum por mais de cinco anos para que um convivente possa ser considerado dependente do outro⁸⁴⁵. No que concerne a menor, parente ou não, criado e educado pelo contribuinte, a legislação requer que este detenha a **guarda judicial** daquele. Tal exigência se, de um lado, minimiza a ocorrência de fraudes, de outro desestimula a prática da caridade e faz com que contribuintes que efetivamente sustentam, do ponto de vista econômico, uma pessoa que não seja seu dependente legal, não possam deduzir as despesas correspondentes, colocando-os em posição de nítida desvantagem perante os demais⁸⁴⁶.

Assim, ainda que a previsão em si de abatimento de um valor fixo por dependente milite no sentido de fazer com que o IRPF atue como instrumento de Justiça Social, as limitações impostas pela legislação comprometem sobremaneira a consecução deste objetivo.

a) pensão alimentícia judicial:

A dedutibilidade dos valores pagos pelo contribuinte a título de alimentos, em razão de decisão judicial ou de acordo homologado em juízo se apóia no mesmo

⁸⁴⁴ Art. 226, par. 3º, *verbis*:

“Art. 226 -.....

Par. 3º – Para efeito de proteção do Estado, é reconhecida a união estável entre homem e mulher como entidade familiar, devendo a lei facilitar sua conversão em casamento.”

⁸⁴⁵ RIR/99, art. 77, par. Iº, II.

⁸⁴⁶ Seria o caso, por exemplo, do filho menor de empregada doméstica que resida na casa do contribuinte às expensas deste ou, do(a) ex-empregado(a) idoso(a) e incapaz para o trabalho, sem família e que perceba uma aposentadoria irrisória, sustentado pelo ex-patrão..

fundamento que autoriza o abatimento das despesas com instrução dos dependentes e de um valor fixo anual por dependente: os **encargos de família**. Na hipótese ora em comento, o contribuinte não mais convive, sob o mesmo teto, com o(s) alimentando(s) que, dessarte, não mais reveste a condição de dependente, para fins de tributação da renda. No entanto, devido à natureza alimentícia das importâncias pagas, a legislação permite sua dedução integral dos rendimentos brutos do contribuinte. Frise-se que estes valores configuram **renda tributável** do alimentando. Assim, **em tese**, sua dedutibilidade não implica perda de receita da União, uma vez que a parcela de imposto que o alimentante deixar de pagar o será pelo alimentando⁸⁴⁷.

A crítica que pode, e deve, ser feita aqui é a atinente à limitação à pensão cujo pagamento decorre de sentença judicial. Neste passo, se o contribuinte presta voluntariamente alimentos a alguém, por se sentir moralmente obrigado a tal ou apenas por razões humanitárias, não poderá gozar do benefício. É o caso, por exemplo, bastante comum entre nós, do contribuinte recém-separado, apenas de fato, da esposa e que lhe paga, ou aos filhos que com esta permaneceram, alimentos, sem que haja qualquer decisão ou acordo judicial a respeito. Outra hipótese seria a da prestação espontânea de alimentos pelo pai ao filho havido fora do casamento.

Assim, conclui-se que embora a dedutibilidade da pensão judicial colabore para que o imposto aja em favor da Justiça Social, esta missão seria melhor cumprida com a flexibilização da legislação, de sorte a albergar também a prestação de alimentos que não decorra de decisão judicial.

⁸⁴⁷ Desde que, por óbvio, ultrapasse o limite mínimo de rendimentos tributáveis.

g) parcela isenta para aposentados e pensionistas maiores de 65 anos:

A legislação permite que, na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto, seja deduzida a quantia de R\$ 900,00, correspondente à parcela isenta dos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma, pagos pela Previdência Social, por qualquer pessoa jurídica de direito público interno ou por entidade de previdência privada, a partir do mês em que o contribuinte completar 65 anos de idade (RIR/99, art. 79; Lei 9.250/95, art. 4º, VI.)

Ao que parece, esta isenção veio a substituir a **imunidade** prevista no texto original da constituição de 1988 (art. 153, par. 2º, II), mais tarde revogada pela Emenda 20/98. A pedra-de-toque do benefício reside na proteção que os idosos, mormente os de baixa renda, merecem, e que está prevista na própria Carta da República⁸⁴⁸.

Sem dúvida, esta previsão da legislação contribui para que o imposto atue como instrumento de Justiça Social, na medida em que ajuda a assegurar um mínimo de dignidade àqueles que dedicaram toda uma vida ao trabalho ou à família⁸⁴⁹.

h) deduções do imposto devido:

Além de permitir o abatimento, dos rendimentos brutos, de alguns itens de despesas ou de parcela decorrente de isenção, a legislação também prevê a dedutibilidade, do imposto apurado na declaração de ajuste anual, de alguns valores desembolsados pelo contribuinte. Neste último caso, a repercussão na carga tributária a ser suportada é muito maior, uma vez que as importâncias dispendidas são abatidas diretamente do saldo de

⁸⁴⁸ Art. 230, cujo *caput* é do seguinte teor, *verbis*:

“Art. 230 – A família, a sociedade e o Estado têm o dever de amparar as pessoas idosas, assegurando sua participação na comunidade, defendendo sua dignidade e bem-estar e garantindo-lhes o direito à vida.”

⁸⁴⁹ No caso específico dos **pensionistas**.

imposto a pagar. Em última análise, estas deduções do imposto apurado implicam o **redirecionamento** do pagamento de parte do tributo: ao invés de recolhê-lo diretamente ao fisco o contribuinte aplica o valor correspondente no financiamento de atividades que, na visão do legislador, merecem o amparo do Estado. Assim, evitam-se a demora e os custos operacionais inerentes caso as verbas fossem arrecadadas e posteriormente investidas pelo governo nas atividades beneficiadas.

A legislação atual prevê apenas três hipóteses em que pode haver dedução do valor de imposto apurado, a saber:

- a) investimentos em projetos culturais e artísticos em geral;
- b) investimentos na produção de obras cinematográficas;
- c) doações a fundos controlados pelos Conselhos Nacional, Estaduais e Municipais dos Direitos da Criança e do Adolescente.

A soma das deduções não pode ultrapassar a 6% do valor do imposto devido (RIR/99, art. 87, par. 1º)

Embora a previsão destas deduções seja, em si, louvável e meritória, a verdade é que, seja por falta de informação, pelas próprias exigências legais, ou por razões de outra ordem, os contribuintes do IRPF de modo geral muito pouco a utilizam. Por outro lado, ainda que muitos contribuintes façam doações em dinheiro ou em bens para instituições de caridade, a grande maioria destas não reveste a condição de fundo controlado pelos Conselhos supra-mencionados.

Neste giro, a criação de mecanismos que facilitassem o acesso dos contribuintes a estas formas de redução da carga tributária revelar-se-ia de enorme importância.

devendo-se privilegiar as contribuições para entidades e obras de cunho eminentemente social, como asilos, creches, escolas de educação especial, hospitais de caridade, etc.

Assim, o exame do rol atual de itens dedutíveis dos rendimentos brutos mostra que a legislação brasileira é muito tímida neste aspecto. Com efeito, além da imposição de limites (não reajustados periodicamente) para algumas destas despesas, vê-se que outras que mereciam figurar nesta lista, não o fazem. Há gastos que, até 1988, eram dedutíveis e atualmente não o são mais, em razão da simplificação implantada no sistema de tributação da renda. É o caso, por exemplo, das despesas com **aluguel residencial**. Em um país como o Brasil com um *déficit* habitacional de grandes proporções, boa parte da população consome uma parcela substancial de seus rendimentos com o pagamento de aluguel do imóvel em que residem. Por outro lado, é indubitável que os gastos com aluguel residencial se incluem entre aqueles considerados necessários e que, nestes passos, comprometem a capacidade contributiva do locatário. Aduza-se que como nem todos os contribuintes pagam aluguel, os que o fazem se encontram em situação desvantajosa relativamente aos demais, o que não apenas justifica mas antes impõe tratamento tributário diferenciado.

De outra parte, com a dedutibilidade dos gastos com aluguel, a arrecadação do imposto decorrente dos rendimentos de locação aumentaria, porquanto os locatários se sentiriam estimulados a declarar os valores pagos, o que facilitaria a fiscalização quanto ao pagamento do tributo. Hoje em dia, embora a legislação determine que o contribuinte informe, em sua declaração anual de ajuste, **todos** os pagamentos que fez durante o ano-calendário, independentemente de estes se referirem a despesas dedutíveis ou não, ou de ultrapassarem o limite de abatimentos permitido, a verdade é que poucos o fazem. A grande massa de contribuintes se limita a declarar apenas os gastos passíveis de serem deduzidos

dos seus rendimentos brutos, até por razões de comodidade. Dessa forma, como os pagamentos de aluguéis raramente são declarados, o fisco encontra grandes dificuldades em verificar se os contribuintes/locadores efetivamente apuraram e pagaram o imposto devido pelos rendimentos percebidos decorrentes da locação de imóveis.

Neste passo, conclui-se que em respeito aos princípios constitucionais da igualdade tributária, da pessoalidade e da capacidade contributiva, e com vistas a que o IRPF melhor desempenhe suas funções enquanto instrumento de Justiça Social, faz-se mister que as despesas com aluguel residencial possam ser abatidas dos rendimentos brutos do contribuinte.

De natureza similar a dos gastos com aluguel residencial são os pagamentos para **aquisição ou construção de moradia própria**, com ou sem financiamento, que em nossa visão também mereceriam ser dedutíveis dos rendimentos brutos do contribuintes. Neste caso, a fixação de limite em termos de percentual da renda bruta revela-se medida necessária, de modo a evitar-se que o valor do imposto a pagar seja muito reduzido, ainda que os ganhos do contribuinte tenham sido vultosos⁸⁵⁰. Por óbvio que a dedutibilidade destas verbas exigiria normatização e fiscalização mais acuradas comparativamente as dos gastos com aluguel residencial. Todavia, cremos firmemente que a simplificação da sistemática do imposto não pode justificar o desrespeito a princípios constitucionais, neste caso, os da isonomia, da capacidade contributiva e da pessoalidade. Conforme esposado ao longo desta Tese, a pretexto de tornar menos complexas as obrigações acessórias relativas ao imposto sobre a renda, principalmente as concernentes à apuração do tributo, o

⁸⁵⁰ Seria a hipótese, por exemplo, de o contribuinte empregar recursos já existentes e não, parcela dos rendimentos auferidos durante o próprio ano-calendário.

legislador brasileiro acabou por desfigurar a exação, afastando-a do perfil desenhado pelo constituinte.

Outros gastos não dedutíveis segundo a legislação vigente e que deveriam sê-lo são as **doações para instituições de assistência social sem fins lucrativos**, tais como creches, asilos, orfanatos, hospitais de caridade, escolas para excepcionais e deficientes, etc. Atualmente, as contribuições para tais entidades não podem ser abatidas dos rendimentos brutos do contribuinte⁸⁵¹. A dedutibilidade destes desembolsos se justifica em face de seu indiscutível **caráter social**, que em países como o nosso adquire contornos mais fortes, à vista da incapacidade do Estado em atuar neste campo de forma mais eficaz.

5.3.4 A progressividade do imposto

Até 1988, as alíquotas do IRPF variavam de 3% a 55%, aplicadas progressivamente de acordo com o montante dos rendimentos tributáveis do contribuinte⁸⁵². Podia-se então afirmar que o imposto, àquela época, era efetivamente informado pelo **critério da progressividade**. Naquele ano, foi editada a Lei 7.713, que operou as maiores mudanças registradas na história recente da tributação da renda no Brasil⁸⁵³. Dentre as diversas inovações trazidas por aquele diploma legal incluem-se a **diminuição do número de alíquotas**, assim como do percentual correspondente à **alíquota máxima aplicável**.

⁸⁵¹ O que é possível é a dedução, do valor do imposto apurado, das contribuições para fundos controlados pelos Conselhos Nacional, Estaduais ou Municipais dos Direitos da Criança e do Adolescente (RIR/99, art. 102.).

⁸⁵² MACHADO, op. cit., p. 254.

⁸⁵³ Vide Capítulo 1, item 1.2.

Assim é que, a partir de 1989 as alíquotas aplicáveis ao IRPF passaram a ser apenas duas: 10% e 25%⁸⁵⁴, tendo a alíquota máxima sofrido brusca e brutal redução de 55% para apenas 25%.

A diminuição do número de alíquotas para apenas duas, assim como a fixação do percentual de 25% como alíquota máxima, comprometeram seriamente a **progressividade** com que o imposto brasileiro vinha até então se revestindo e que tem sido uma das suas características universalmente observadas. Paradoxalmente, tais mudanças ocorreram no ano em que foi promulgada uma nova Carta da República, que constitucionalizou a obrigatoriedade de o imposto sobre a renda e proventos de quaisquer natureza ser informado pelo critério da **progressividade**⁸⁵⁵. A este respeito, revela-se oportuno trazer à colação a opinião de **Hugo de Brito Machado**, *verbis*:

“Na verdade, tais alterações [as perpetradas pela Lei 7.713/88] retiraram do imposto o seu caráter pessoal, contrariando o disposto no art. 145, par. 1o., da Constituição Federal, **além de sua progressividade, contrariando também o art. 153, par. 2º, inciso I, da Carta de 1988**. O legislador ordinário demonstrou, com a referida lei, desconhecimento ou pouco apreço pela obra do Constituinte de 1988, valendo notar que o Congresso Nacional de então e a Assembléia Nacional Constituinte eram formados pelos mesmos deputados e senadores.”⁸⁵⁶ (grifos apostos.)

No mesmo sentido é a lição de **Ubaldo Cesar Balthazar**, para quem o Brasil “hoje possui uma pífia tabela”⁸⁵⁷, salientando que “não é tabela, verdadeiramente falando, apenas duas alíquotas.”⁸⁵⁸

⁸⁵⁴ Lei 7.713/88, art. 25. Mais tarde, a Lei 9.250/95 (arts. 3º e 11) passou as alíquotas para 15% e 25%. Posteriormente, a Lei 9.532/97 (art. 21) determinou que a alíquota máxima vigorasse ao percentual de 27,5% durante os anos-calendário de 1998 e 1999. Finalmente, a Lei 9.887/99 prorrogou a vigência da alíquota de 27,5% até 2002, de sorte que a partir de 1º de janeiro de 2003 deve voltar a vigorar a alíquota máxima de 25%.

⁸⁵⁵ Constituição, art. 153, par. 2º, I.

⁸⁵⁶ MACHADO, op. cit., p. 254.

⁸⁵⁷ BALTHAZAR, op. cit., p. 51.

⁸⁵⁸ BALTHAZAR, op. cit., p. 52.

A progressividade, embora geralmente não seja vista como uma decorrência necessária da aplicação dos princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva⁸⁵⁹, é sem dúvida um refinamento deste último e cumpre importante papel no auxílio à melhoria da **distribuição da renda**. Com efeito, a **progressividade** gradua a carga tributária de forma que quem pode mais não apenas pague mais (em termos absolutos) mas também comprometa um percentual maior de seus rendimentos, comparativamente aos contribuintes de menor capacidade. Por seu turno, o emprego da **proporcionalidade** produz o primeiro efeito (quem pode mais, paga mais) mas não, o segundo, uma vez que **todos** os contribuintes comprometem o **mesmo** percentual de seus rendimentos.

O uso da progressividade faz com que a **alíquota efetiva**, assim entendida a expressão percentual da razão entre o valor de imposto devido e a soma dos rendimentos tributáveis, não seja a mesma para todos os contribuintes. Na verdade, esta alíquota efetiva é tanto maior quanto maior for a base de cálculo do imposto. Em outras palavras: a progressividade faz com que as pessoas com grande capacidade contributiva sejam tributadas a uma alíquota efetiva maior, comparativamente àquela a que se sujeitariam em um sistema proporcional. De outra parte, os indivíduos dotados de pequena capacidade contributiva são tributados, sob a progressividade, a uma alíquota efetiva inferior à que seria vigente na proporcionalidade. O valor de tributo poupado representa assim um verdadeiro acréscimo nos rendimentos do contribuinte de menor poder econômico, às custas, obviamente, do aumento da carga fiscal daqueles dotados de maior capacidade contributiva. Pode-se afirmar então que o emprego da progressividade auxilia a melhoria da

⁸⁵⁹ Na medida em que estes postulados poderiam ser respeitados mediante o uso da **proporcionalidade**, i. é com a adoção de **alíquota única**. Neste sentido: AMARO, op. cit., p. 136.

distribuição da renda e, neste passo, a garantir condições mínimas de vida aos contribuintes de baixo poder aquisitivo⁸⁶⁰.

Vê-se então que a progressividade cumpre um importantíssimo papel na caracterização do IRPF como instrumento de Justiça Social. Com efeito, o uso de alíquotas progressivas além de assegurar, em grande medida, o respeito ao princípio da capacidade contributiva, auxilia na distribuição da renda e, por via de consequência, a garantir o **mínimo social**.

Infelizmente, conforme já exposto, a existência de apenas duas alíquotas faz com o imposto brasileiro seja, na verdade, muito pouco progressivo. A timidez das alíquotas aqui praticadas, sendo que a maior delas alcança modestos 27,5%, também contribui para que a tributação da renda das pessoas físicas, na prática, se comporte quase como se o sistema adotado fosse o proporcional. Aduza-se ainda o não desprezível fato de que os valores que delimitam as faixas de renda tributável que compõem a “tabela” de alíquotas foram fixados em 1995⁸⁶¹, estando em vigor desde ao ano-calendário de 1996, **sem nenhum reajuste desde então**⁸⁶².

Ora, é público e notório que entre 1996 e 2001 houve alguma inflação no país, ainda que em níveis sensivelmente inferiores aos que se verificavam antes da edição do assim chamado **Plano Real**, em meados de 1994. O próprio governo federal admite que a taxa média de inflação, medida pelo IPCA⁸⁶³, entre julho de 1994 e maio de 2000 foi de

⁸⁶⁰ HILDRETH; RICHARDSON, op. cit., p. 25; ROGERS, op. cit., p. 579.

⁸⁶¹ Lei 9.250/95, arts. 3º e 11.

⁸⁶² Até o ano-calendário de 2001, inclusive. Estes valores foram reajustados, a partir de 1o. de janeiro de 2002, pela Medida Provisória 22, de 8 de janeiro de 2002.

⁸⁶³ Índice de Preços ao Consumidor Amplo, medido pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE.

11,4% ao ano⁸⁶⁴. Ocorre que boa parte dos contribuintes do IRPF tiveram seus rendimentos reajustados neste período, com vistas à recuperação do poder aquisitivo desgastado pela inflação. Como a “tabela” de alíquotas não sofreu nenhum reajuste, operou-se uma **migração** de contribuintes que se encontravam na faixa de isenção para a sujeita à alíquota de 15% e, desta para a correspondente à alíquota de 27,5%.

Em outras palavras: há contribuintes pagando atualmente mais, a título de imposto, do que o faziam há poucos anos atrás, embora o poder aquisitivo de sua renda ou proventos não tenha sofrido qualquer alteração.

Tal fenômeno vem fazendo com que a progressividade do imposto, que já era reduzida, conforme esposado acima, diminua gradativamente, uma vez que há um fluxo contínuo, a cada ano, de contribuintes das faixas inferiores de renda tributável para aquela sujeita à alíquota máxima. A ter prosseguimento este processo, haverá tempo em que virtualmente todos os contribuintes do IRPF estarão sujeitos à alíquota máxima, ou seja a alíquota efetiva será quase a mesma para todos os contribuintes, extinguindo praticamente a progressividade.

Cálculos feitos pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT⁸⁶⁵ revelam que os contribuintes com renda anual igual ou superior a R\$ 36.000,00 e com dois dependentes estão pagando R\$ 1.734,00 a mais do que o fariam, caso a “tabela” de alíquotas tivesse sido corrigida entre 1996 e 2000 de acordo com o IPCA⁸⁶⁶.

⁸⁶⁴ BRASIL. Presidência da República. Plano Real. Disponível em: www.planalto.gov.br/publi_04/COLECAO/6anos2.htm. Acesso em: 10 maio 2001.

⁸⁶⁵ CÉZARI, Marcos. Classe média paga mais imposto a cada ano. *Folha de S. Paulo*, São Paulo, 25 mar. 2001. Folha Dinheiro, p. B 4.

⁸⁶⁶ Os índices utilizados foram: 1996: 9,56%; 1997: 5,22%; 1998: 1,65%; 1999: 8,94%; 2000: 5,97%, segundo CÉZARI, op. e loc. cit.

Por seu turno, o **Sindicato dos Auditores Fiscais da Receita Federal – UNAFISCO SINDICAL**, aponta que mais de cinco milhões e quinhentos mil das pessoas que apresentaram declaração de rendimentos no ano de 2000, relativamente a 1999, estariam desobrigadas de fazê-lo caso a “tabela” de alíquotas tivesse sido reajustada de acordo com a variação da UFIR⁸⁶⁷ entre 1996 e 1999⁸⁶⁸. Ainda conforme a **UNAFISCO SINDICAL**, o não reajustamento da “tabela” de alíquotas de acordo com a variação da UFIR ocasionou significativo aumento na carga tributária suportada por boa parte dos contribuintes, o que é demonstrado por dois exemplos hipotéticos abaixo reproduzidos⁸⁶⁹:

Exemplo 1:

Trabalhador com reajuste de 100% da variação da UFIR (28,4%)

Rendimentos brutos: R\$ 1.200,00

Deduções: 1 dependente e contribuições para o INSS

Aumento percentual no imposto devido: 533,5%.

Exemplo 2:

Trabalhador com reajuste de 100% da variação da UFIR (28,4%);

Rendimentos brutos: R\$ 1.500,00

Deduções: 1 dependente e contribuições para o INSS

Aumento percentual no imposto devido: 117,1%.

⁸⁶⁷ Unidade Fiscal de Referência, criada pela Lei 8.383/91 para fins de atualização monetária de tributos.

⁸⁶⁸ Sindicato dos Auditores Fiscais da Receita Federal - UNAFISCO SINDICAL. Fórum Social Mundial. Disponível em: www.unafisco.org.br/informativos/docs/fsm/default_arquivos/frame.htm. Acesso em: 10 maio 2001.

⁸⁶⁹ Idem.

A verdade é que a sistemática adotada pelo IRPF brasileiro em sede de alíquotas revela-se menos progressiva do que a usualmente recomendada pelas missões técnicas do **Fundo Monetário Internacional – FMI**. Com efeito, tais recomendações preconizam a adoção de três ou quatro alíquotas, sendo a máxima de até 40%⁸⁷⁰. Assim, conclui-se que, a despeito do que determina a Constituição, o imposto brasileiro incidente sobre a renda das pessoas físicas não é devidamente informado pela progressividade.

⁸⁷⁰ BURNS; KREVER, op. cit., p. 547; ZEE, Howell. *Technical Assistance on Tax Policy: A Review*. IMF Working Paper. International Monetary Fund. Fiscal Affairs Department. Tax Policy Division. Washington, DC: IMF, 1993, p. 5-6; 12-13; TANZI, Vito; ZEE, Howell H. *Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries*. IMF Working Paper WP/00/35. Washington, DC: International Monetary Fund, 2000, p. 15-16.

CONCLUSÃO

Ao longo desta Tese, procurou-se demonstrar, após delinear-se o perfil do imposto brasileiro sobre a renda das pessoas físicas, que este tributo ainda atua de maneira muito tímida como instrumento de **Justiça Social**. Esta atuação insatisfatória decorre precipuamente do perfil conferido à exação pela legislação infraconstitucional, o qual desrespeita o desenho insculpido na Carta da República.

Em outras palavras, concluiu-se que, em boa medida, as prescrições exaradas pelo constituinte de 1988 não foram devida e adequadamente seguidas pelo legislador, em sede de tributação da renda das pessoas físicas. Assim é que, conforme se pôde constatar, princípios tributários basilares, tais como os da legalidade, da igualdade, da capacidade contributiva e da personalidade não são integralmente atendidos pela legislação aplicável ao imposto sobre a renda – pessoa física.

Por seu turno, o tributo em comento também não está devidamente informado pelo critério da progressividade, a despeito do que determina a Constituição.

De outra parte, viu-se que, mesmo em países de tradição mais liberal e, neste passo, menos "social", que o nosso, como os Estados Unidos da América, por exemplo, a tributação da renda das pessoas físicas atua, em certa medida, como instrumento de **Justiça Social**, colaborando na melhoria da distribuição da renda e na manutenção do **mínimo social**.

Igualmente restou claro, na presente Tese, que a fórmula adotada pelas autoridades brasileiras, na estruturação do imposto sobre a renda das pessoas físicas, revela-

se mais rigorosa, em sede de número, progressividade e valores de alíquotas, do que a preconizada por instituições como o Fundo Monetário Internacional – FMI.

Boa parte, ainda que não a totalidade, da discrepância entre o modelo de imposto sobre a renda ditado pela Constituição de 1988 e aquele efetivamente adotado pela legislação deve ser debitada à simplificação da sistemática relativa a apuração do tributo, encetada a partir da edição da Lei 7.713/88. Tal simplificação implicou a desfiguração do instituto, com sacrifício, principalmente, do atendimento à progressividade e à pessoalidade.

Contudo, apesar deste quadro sombrio, as esperanças de que o imposto brasileiro sobre a renda das pessoas físicas venha a atuar eficazmente como instrumento de **Justiça Social** não se encontram integralmente soterradas. Como visto e demonstrado ao longo deste trabalho, não é preciso nenhuma reforma constitucional para que este desiderato seja alcançado. Ao contrário, o que se faz necessário é justamente o efetivo e integral respeito à nossa Carta Política. Ou seja: a atuação do imposto sobre a renda das pessoas físicas como eficaz instrumento de **Justiça Social** depende "apenas" de que os membros dos Três Poderes da República, Executivo, Legislativo e Judiciário, cada qual em sua seara, cumpram, e façam cumprir, os desígnios da Constituição. Pode-se afirmar, assim, que falta **vontade política**, para que a tributação da renda, entre nós, melhor exerça seu papel constitucional, histórico e universal de colaborar efetivamente para que a **Justiça Social** se realize e o Estado brasileiro possa cumprir adequadamente sua **função social**.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADAMS, Charles. *For good and evil: the impact of taxes on the course of civilization*. Lanham, MD: Madison, [1994?].

ALMANAQUE ABRIL 2000. Brasil: Abril Multimídia, 2000. 1 CD-ROM

ALT, Gary. (Ed.) *Microsoft Encarta Encyclopedia*. Estados Unidos: Microsoft, 2000. 1 CD-ROM

AGUIAR, Roberto A. R. De. *O que é justiça: uma abordagem dialética*. 2. Ed.

São Paulo: Alfa-Omega, 1987.

ANDREWS, William D. *Basic Federal Income Taxation*. 5th. ed. New York, NY: Aspen Law & Business, 1999.

_____. Fairness and the personal income tax: a reply to Professor Warren. *Harvard Law Review*. v. 88, p. 947-958.

_____. Personal Deductions on a Ideal Income Tax. *Harvard Law Review*. v. 86, p. 309-385.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997.

AMICO, Joseph. A. *Introduction to the US income tax system*. Deventer, Holanda: Kluwer, 1993.

AQUINAS, St. Thomas. *Summa theologica*. 2. ed. rev. Tradução para o inglês pelos Padres da Província Dominicana Inglesa. 1920. Copyright da ed. Online 2000 por Kevin Knight. Disponível em: <<http://www.newadvent.org/summa/>>. Acesso em: 24 jan. 2001.

ARISTÓTELES. *A Política*. Trad. Nestor Silveira Chaves. São Paulo: EDIPRO, 1995.

_____. *Ética a Nicômacos*. Tradução, introdução e notas: Mário da Gama Kury. 3.ed. Brasília: Ed. da UnB, 1999.

ARISTOTLE. The "Art" of Rhetoric. In: *Aristotle in twenty-three volumes*. Ed. Bi-língua grego-inglês. Trad. Para o inglês: John Henry Freese Cambridge, MA: Harvard University Press, 1982, v. XXII.

ASIMOV, Michael R. Income Tax I. In: SNYDER, Elizabeth L. (Ed.) *Gilbert Law Summaries*. 19th. ed. Chicago, IL: Harcourt Brace, 1998.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

_____. *Sistema constitucional tributário*. Texto preparado para o V Curso de Especialização em Direito Tributário. São Paulo: PUCSP, 1974.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Manual de direito tributário*. livro 1. Florianópolis: Diploma Legal, 1999.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1991.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BELL, Daniel. On Meritocracy and Equality. *Public Interest*. outono 1972.

BRASHARES, Edith. Replacing the federal income tax with a consumption tax. In: HILDRETH, W. B.; RICHARDSON, J.A. (Org.). *Handbook on taxation*. New York, NY: Marcel Dekker, 1999, p. 549-577.

BRASIL. *Código tributário nacional*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

BRASIL. Constituição (1988). Emenda Constitucional no. 32, de 11 de setembro de 2001. Altera dispositivos dos arts. 48, 57, 61, 62, 64, 66, 84 e 246 da Constituição Federal, e dá outras providências. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc32.htm Acesso em: 16 set. 2001.

BRASIL. *Constituições do Brasil: de 1824, 1891, 1934, 1937, 1946 e 1967 e suas alterações*. v.1. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 1986.

BRASIL. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 29 mar. 1999. Seção 1, p. 1-87.

BURNS, Lee; KREVER, Richard. Individual Income Tax. In: THURONYI, Victor (Ed.) *Tax Law Design and Drafting*. Washington, DC: International Monetary Fund, 1998, v. 2. p. 495-563.

BUTLER, Eamonn. *A contribuição de Hayek às idéias políticas e econômicas de nosso tempo*. Tradução de Carlos dos Santos Abreu. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1987.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

CARVALHO, A. A. Contreiras de. *Doutrina e Aplicação do Direito Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos [196-?].

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.
- CÉSARI, Marcos. Classe média paga mais imposto a cada ano. **Folha de S. Paulo**, São Paulo, 25 mar. 200, Folha Dinheiro, p. B 4.
- CHIRELSTEIN, Marvin A. *Federal income taxation*. 8th. ed. New York, NY: Foundation Press, 1999.
- CHU, Ke-young; DAVOODI, HAMIDI; GUPTA, Sanjeev. *Income Distribution and Tax and Government Social Spending Policies in developing Countries*. IMF Working Paper WP/00/62. Washington, DC: International Monetary Fund, 2000.
- CLAPP, James E. *Random House Webster's Dictionary of the Law*. New York, NY: Random House, 2000.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- CONTI, José Maurício. *Sistema Constitucional Tributário interpretado pelos Tribunais*. 1. ed. 2. tir. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998.
- CRETELLA JÚNIOR, José. *Curso de direito tributário constitucional*. São Paulo: Forense Universitária, 1993.
- CUNNINGHAM, Noel B.; SCHENK, Deborah H. The Case for a Capital Gains Preference. *Tax Law Review*. v. 48, p. 319-380.
- DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Os conceitos de renda e de patrimônio: efeitos da correção monetária insuficiente no imposto de renda*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.
- DOERNBERG, Richard. *The case against withholding*. *Texas Law Review* v. 61 p. 595-653.

- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Direito tributário intertemporal. In: ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. (Coord.) *VI Curso de Especialização em Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, v. 2.
- EDGAR, Tim. The concept of taxable consumption and the deductibility of expenses under an ideal personal income tax base. In: KREVER, Richard. (Ed.) *Tax Conversations*. [S. l.]: Kluwer Law International, 1997, p. 293-363.
- EDWARDS, Barbara M; WALLACE, Sally. Personal income tax. In: HILDRETH, W.B.; RICHARDSON, J. A. (Org.) *Handbook on taxation*. New York, NY: Marcel Dekker, 1999, p. 149-190.
- FALCÃO, Amilcar de Araujo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.
- FANUCCHI, Fábio. O instante do fato gerador do imposto de renda. *CEFIR*. v. 55, p. 29 e s.
- GELLIS, Ann J. Legal and constitutional foundations of taxation. In: HILDRETH, W. B.; RICHARDSON, J. A. (Org.) *Handbook on taxation*. New York, NY: Marcel Dekker, 1999, p.5-19.
- GITLITZ, Amy B. *Easy Review for Federal Income Tax*. 2nd. ed. Old Tappan, NJ: Law Rules Publishing, 2000.
- GRAETZ, Michael J. *Implementing a progressive consumption tax*. Harvard Law Review v. 92, p. 1575-1661.
- GRAETZ, Michael J.; SCHENK, Deborah H. *Federal income taxation*. 3th. ed. Westbury, NY: Foundation Press, 1995.
- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

GROVES, Harold M. *Tax Philosophers: two hundred years of thought in Great Britain and the United States*. Madison, WI: University of Wisconsin Press, 1974.

HAYEK, Friedrich A. The Mirage of Social Justice. In: *Law, Legislation and Liberty*. Chicago: University of Chicago Press, 1999, v.2.

_____. *O caminho da servidão*. Tradução de Leonel Vallandro. 2. ed. Porto Alegre: Globo, 1977.

_____. *Os fundamentos da liberdade*. São Paulo/Brasília: Visão/ Ed. da UnB, 1983.

_____. The Atavism of Social Justice. In: *New Studies in Philosophy, Politics, Economics and the History of Ideas*. London: Routledge, 1978, p. 57-68.

_____. What is Social? What does it mean? In: *Studies in Philosophy, Politics and Economics*. London: Routledge, 1967, p. 237-247.

HERBERMANN, Charles G. et. al. (Ed.) *Catholic Encyclopedia*. New York, NY: Encyclopedia Press, 1913. Copyright da edição on line por Kevin Knight, 2000. Disponível em: <<http://www.newadvent.org/cathen/>> Acesso em: 30 jan. 2001.

HILDRETH, W. Bartley; RICHARDSON, James A. Economic principles of taxation. In: HILDRETH; RICHARDSON (Org.) *Handbook on Taxation*. New York, NY: Marcel Dekker, 1999, p. 21-30.

HUSSEY, Ward M.; LUBICK, Donald C. *Basic world tax code and commentary*. Arlington, VA: Tax Analysts, 1996.

JOÃO XXIII. *Mater et Magistra*: Carta Encíclica. Trad. Tipografia Poliglota Vaticana. 9.ed. São Paulo: Paulinas, 1991.

JOÃO PAULO II. *Centesimus Annus*: Carta Encíclica. 3. ed. São Paulo: Paulinas, 1991.

_____. *Reconciliação e Penitência*. São Paulo: Paulinas, 1984.

_____. *Sobre o trabalho humano*: Carta Encíclica *Laborem Exercens*. Trad. Tipografia Poliglota Vaticana. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 1982.

_____. *Solicitududo Rei Socialis*: Encyclical on Social Concerns. Promulgada em 30 dez. 1987. Versão em inglês. Tradução não identificada. Disponível em: <http://www.newadvent.org/docs/> Acesso em: 30 jan. 2001.

KELSEN, Hans. *O problema da Justiça*. 3. ed. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LEÃO XIII. *Rerum Novarum*: Carta Encíclica. Trad. Manuel Alves da Silva, S.J. 10. ed. São Paulo: Paulinas, 1997.

LEONETTI, Carlos Araújo. A Constituição enjeitada. In: *O jurídico no cotidiano*. Florianópolis: OAB/SC, 1998, p. 55-57.

_____. *A contribuição de melhoria na Constituição de 1988*. Florianópolis: Diploma Legal, 2000.

_____. Função social da propriedade: mito ou realidade? *Seqüência* – Revista do Curso de Pós-Graduação em Direito da UFSC. v. 36. p. 47-59.

_____. Natureza vinculante das normas constitucionais programáticas. In: DOBROWOLSKI, Silvio. (Org.) *A Constituição no mundo globalizado*. Florianópolis: Diploma Legal, 2000, p. 205-224.

LEVI, Margaret. *Of Rule and Revenue*. Los Angeles, CA/London, UK: University of California Press, 1988.

LIMA, Alceu Amoroso. *Tudo é mistério*. Petrópolis: Vozes, 1983.

LONGO, Carlos Alberto. *Em defesa de um imposto de renda abrangente*. São Paulo: FIPE/Pioneira, 1984.

LOSANO, Mario G. Introdução. Trad. Ivone Castilho Benedetti. In: KELSEN, Hans. *O Problema da Justiça*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, Introdução, p. VII-XXXIII.

- MACEDO, Ubiratan Borges de. *Liberalismo e justiça social*. São Paulo: IBRASA, 1995.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- MARONE, José Rubens; MARTINS, Rogério Lindenmeyer Vidal Gandra da Silva. Comentários à Lei Complementar n. 104, de 10 de Janeiro de 2001. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 845-897.
- MARTINS, Ives Gandra. *Sistema tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.) *Curso de direito tributário*. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- _____. Imposto de Renda e o Artigo 43 do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*. v. 68 p. 77-79.
- _____. *Teoria da imposição tributária*. 2.ed. São Paulo: LTR, [1997?].
- McNULTY, John K. *Federal income taxation of individuals*. 5th ed. Saint Paul, MN: West, 1995 (impressão 1996).
- MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.
- MILL, John Stuart. *Utilitarismo*. Coimbra: Atlântida, 1961.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.
- NOGUEIRA, Alberto. *A reconstrução dos direitos humanos da tributação*. Rio de Janeiro: RENOVAR, 1997.
- NOWAK, John E.; ROTUNDA, Ronald D. *Constitutional law*. 5.th ed. Saint Paul, MN: West, 1995 (impressão 1999).

OLDMAN, Oliver; SCHENK, Alan. *Value added tax: a comparative approach, with materials and cases*. Ardsley, NY: Transnational, 2001.

OLIVEIRA, Olga Maria Boschi Aguiar de. *Monografia jurídica: orientações metodológicas para o Trabalho de Conclusão de Curso*. Porto Alegre: Síntese, 1999.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

PASOLD, Cesar Luiz. *Função social do Estado contemporâneo*. 2. ed. Florianópolis: Estudantil, 1988.

_____. *Prática da Pesquisa Jurídica: idéias e ferramentas úteis para o pesquisador do direito*. 5.ed. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2001.

PAULO VI. *Populorum Progressio: Carta Encíclica*. Trad. Tipografia Poliglota Vaticana. 12. ed. São Paulo: Paulinas, 1996.

PAULUS VI. *Pastoral Constitution on the Church in the Modern World: (Gaudium et Spes)*. Promulgada em 07 dez. 1965. Versão em inglês. Tradução não identificada. Disponível em: < <http://www.cin.org/v2modwor.html> > Acesso em: 30 jan. 2001.

PECHMAN, Joseph A. *Federal tax policy*. 4th ed. Washington, D.C.: Brookings, 1983.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: JUSTEC, 1971.

_____. *Imposto sobre a renda – pessoas jurídicas*. 2 v. Rio de Janeiro: ADCOAS/JUSTEC, 1979.

PEFFER, R. G. *Marxism, Morality and Social Justice*. Princeton, NJ: Princeton University Press, 1990.

PIO XI. *Sobre a Restauração e Aperfeiçoamento da Ordem Social*: Encíclica Quadragesimo Anno. Trad. Tipografia Poliglota Vaticana. 6. ed. Petrópolis: Vozes, 1962.

PIUS XI. *Divini Redemptoris*: Encyclical on Atheistic Communism. Promulgada em 19 mar. 1937. Versão em inglês. Tradução não identificada. Disponível em: <http://www.newadvent.org/docs/pi11dr.htm> Acesso em: 30 jan. 2001.

RAWLS, John. *A theory of justice*. ed. rev. Cambridge, MA: Harvard University Press, 1999 (impressão 2000).

_____. *Uma teoria da justiça*. Trad. Almiro Pisetta; Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997. Título original: *A theory of justice*.

ROGERS, Diane Lim. Federal income tax policy: issues of distribution and equity. In: HILDRETH, W. B.; RICHARDSON, J. A. (Org.). *Handbook on taxation*. New York, NY: Marcel Dekker, 1999, p. 579-607.

ROSEN, Harvey S. *Public Finance*. 4th ed. New York, NY: Irwin/McGraw-Hill, 1995.

ROSS, Alf. *On law and Justice*. Los Angeles, CA: University of California Press, 1959.

SELIGMAN, Edwin R. A.. *The Income Tax: a study of the history, theory, and practice of income taxation at home and abroad*. New York, NY: Macmillan, 1914.

SHAPIRO, Martin; TRESOLINI, Rocco J. *American constitutional law*. 6th ed. New York, NY: Macmillan, 1983.

SILVA, Fernando A. Rezende da. *O imposto sobre a renda e a justiça fiscal*. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1974.

SIMONS, Henry C. *Personal income taxation*. Chicago, IL: University of Chicago Press, 1938.

SMITH, Adam. *Inquérito sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações*. Lisboa: C. Gulbenkian, 1983.

- SOARES, Guido Fernando Silva. *Common law: introdução ao direito dos EUA*. 1. ed. 2. tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.
- SOUSA, Rubens Gomes de. A evolução do conceito de renda tributável. *Revista de Direito Público* n. 14, p. 339-346, out/dez 1970.
- _____. O imposto de renda e os créditos bancários vinculados. *Revista de Direito Público*. n. 18, p. 335-350, out/dez 1971.
- _____. O sistema tributário federal. In: *O sistema fazendário*. Brasília: Ministério da Fazenda, 1963.
- STEINMO, Sven. *Taxation and Democracy: Swedish, British, and American approaches to financing the modern state*. New Haven, CT/London, UK: Yale University Press, 1993.
- SURREY, Stanley S. *Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures*. Cambridge, MA: Harvard University Press, 1974.
- TANZI, Vito; ZEE, Howell H. *Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries*. IMF Working Paper WP/00/35. Washington, DC: International Monetary Fund, 2000.
- THURONYI, Victor. (Ed.) *Tax Law Design and Drafting*. v. 2. Washington, DC: International Monetary Fund, 1998.
- TILBERY, Henry. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. In: *Comentários ao Código Tributário Nacional*. v.1. São Paulo: Bushatsky, 1975.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: RENOVAR, 1995.
- UNITED STATES OF AMERICA. Department of the Treasury, Internal Revenue Service, Planning Division. *Administrative issues in implementing a federal value-added tax*. Washington, DC, 1993.

- UNITED STATES OF AMERICA. U.S. Congress, Joint Committee on Taxation. *Description and Analysis of Proposals to Replace the Federal Income Tax*. Washington, DC: U.S. Government Printing Office, 1995.
- UNITED STATES OF AMERICA. U.S. Congress, Congressional Budget Office. *Effects of adopting a value-added tax*. Washington, DC: U.S. Government Printing Office, 1992.
- UNITED STATES OF AMERICA. *Federal income tax code and regulations: selected sections*. Edição de 2000/2001. Editado por Martin B. Dickinson. Chicago, IL: CCH, 2000.
- UNITED STATES OF AMERICA. Constituição. *The U.S. Constitution: and fascinating facts about it*. Textos suplementares por Robert F. Tedeschi, Jr. 6th ed. Naperville, IL: Oak Hill, 1996.
- WARREN, Jr., Alvin C. *Fairness and a consumption-type or cash flow personal income tax*. Harvard Law Review. v.. 88, p. 931-946.
- XAVIER. Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.
- WEBSTER'S NEW WORLD DICTIONARY & THESAURUS. 1998. Versão 2.0. Macmillan Publishers. Copyright 1998 por Accent Software International. 1 CD-ROM.
- WHITE, Henry Crofut.. *The federal income tax law*. New York, NY: Banks Law Publishing, 1913
- YUDKIN, Leon. Self-assessment versus non-self-assessment, substitutes for direct Verification and declaration of estimated income. In: *Tax techniques Handbook: a legal structure for effective income tax administration*. Cambridge, MA: ITP/ Harvard Law School, 1967, p. 9-10.
- ZEE, Howell. *Technical Assistance on Tax Policy: A Review*. IMF Working Paper. International Monetary Fund. Fiscal Affairs Department. Tax Policy Division. Washington, DC: IMF, 1993.