

**FACULDADE DAMAS DA INSTRUÇÃO CRISTÃ
CURSO DE DIREITO**

SUEMAY AGRA LARANJEIRA

**TRIBUTAÇÃO DA RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS: uma Análise à Luz do Princípio
da Isonomia Tributária**

**Recife
2014**

SUEMAY AGRA LARANJEIRA

TRIBUTAÇÃO DA RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS: uma Análise à Luz do Princípio da Isonomia Tributária

Monografia apresentada à Faculdade Damas da Instrução Cristã como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Área de Concentração: Ciências Jurídicas.

Orientadora: Profa. Dra. Bruna Estima Borba.

**Recife
2014**

Laranjeira, S. A.

Tributação da renda das pessoas físicas: uma análise à luz do princípio da isonomia tributária.
Suemay Agra Laranjeira. Recife: O Autor, 2014.

65 folhas.

Orientador (a): Profª Bruna Estima Borba

Monografia (graduação) – Bacharelado em Direito - Faculdade Damas da Instrução Cristã.

Trabalho de conclusão de curso, 2014.

Inclui bibliografia.

1. Direito 2. Imposto de Renda 3. Isonomia Tributária 4. Participação nos Lucros e Resultados da Empresa.

340 CDU (2ªed.)

340 CDD (22ª ed.)

Faculdade Damas

TCC 2014 – 255

SUEMAY AGRA LARANJEIRA

**TRIBUTAÇÃO DA RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS: uma Análise à Luz do Princípio
da Isonomia Tributária**

DEFESA PÚBLICA em:

RECIFE, ____/____/____.

BANCA EXAMINADORA

Profa. Dra. Bruna Estima Borba
Orientador - Presidente

Primeiro Membro

Segundo Membro

Dedico ao meu pai Artur Marques Laranjeira, mais que presente em minha vida. E a minha mãe Salma Agra Laranjeira (*in memoriam*) uma das maiores incentivadoras em cursar Direito. Aos meus irmãos Marcelo e Rico, e as minhas sobrinhas Mariana, Ana Carla, Maria Luisa e Marina.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pois sem Ele nada seria possível. Pois sei que nada passa despercebido aos Seus olhos. E sei que Ele estava presente em cada minuto dessa caminhada.

Ao meu pai, meu exemplo, que me ensinou que sou capaz, que esteve presente durante este caminhar. Agradeço pelo seu amor incondicional. Pelas palavras de otimismo. Pelo companheirismo.

À minha mãe (*in memoriam*) que se fez presente através do seu amor, que pude sentir, mesmo que em outro plano. Por saber que seria advogada. Pelos seus conselhos não seguidos no primeiro curso. Mas que enfim, abriu meus olhos para que viesse a cursar Direito.

Aos meus irmãos, que sem eles não seria possível.

Aos meus amigos, especialmente aqueles que tiveram em oração durante todo esse tempo. Aos que me deram força. Aos que acreditaram em mim.

A esta Instituição, seu corpo docente, administração que oportunizaram a janela que hoje vislumbro num horizonte superior.

À professora doutora Bruna Estima Borba, pela sua dedicação. Pelo seu saber, pelo seu suporte, pelas suas correções e incentivos. Verdadeiro exemplo.

Agradeço, ainda, a alguns advogados, que serviram de exemplo.

E a todos, que diretamente ou indiretamente fizeram parte da minha formação, o meu muito obrigada.

“Bem aventurados o homem que não anda segundo os conselhos do ímpio, nem se detém no caminho dos pecadores, nem se assenta na roda dos escarnecidos.

Antes tem o seu prazer na lei do Senhor, e na sua lei medita dia e noite.

Pois será como uma árvore plantada junto a ribeiros de águas, a qual dá o seu fruto no seu tempo; as suas folhas não cairão, e tudo quanto fizer prosperará”.

(BÍBLIA SAGRADA, Salmo 1: 1-3).

RESUMO

O presente estudo objetiva analisar a tributação da renda das pessoas físicas, fundamentando-se no princípio da isonomia tributária, corolário do princípio maior da igualdade. Busca-se estudar o ideal da igualdade enquanto realidade político-jurídica e enquanto princípio norteador de toda a Constituição pátria, considerado parte eterna do Direito e limitador do poder de tributar do Estado. Percebe-se, que na tributação, o princípio igualdade revela-se no princípio da isonomia tributária, particularizado no artigo 150, II da Constituição Federal de 1988, este, por sua vez, possui um entrelaçamento com o princípio da capacidade contributiva e com a progressividade tributária. Na tributação a igualdade se faz presente na capacidade contributiva, revela-se como um critério para a imposição dos impostos. O desrespeito a tal princípio mostra-se arbitrária e conseqüentemente inconstitucional. O princípio da isonomia veda-se tratamento desigual entre os que se encontrem em situação equivalente, independentemente da denominação jurídica da renda auferida pelo contribuinte. O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é um imposto de suma importância para o Estado, vez que a sua arrecadação é a mais eficaz dos tributos, além de sempre representar uma retirada da parcela de riqueza do particular. A sua finalidade extrafiscal não obstante secundária, faz-se presente e acaba trazendo um efeito social econômico interessante. Para atender aos principais atributos da competência tributária que são, respectivamente, a exclusividade, a indelegabilidade, a intransferibilidade de competência pelo não exercício, o Imposto de Renda só poderá ser instituído e exigido privativamente pela União, pessoa jurídica de direito público indicada na Constituição Federal de 1988. Ressalta-se, que as suas características - generalidade, universalidade e progressividade, são pontos fundamentais no estudo em tela. Pois, a distinção feita com as tabelas que dispõem sobre base de cálculo e alíquota de tal imposto para com os contribuintes que não recebem participação nos lucros com os que percebem renda a título de participação nos lucros e resultados das empresas, gera uma ofensa a tais critérios e princípios. Esta ofensa é o fundamento do estudo em questão, revela-se quando na tributação há forma desigual entre estes contribuintes que possuem a mesma capacidade econômica.

Palavras-chave: Imposto de Renda. Isonomia tributária. Participação nos Lucros e Resultados da empresa.

ABSTRACT

The study aims to analyze the taxation of personal income, basing on the principle of tax equality, greater corollary of the principle of equality. We seek to study the ideal of equality as political-legal reality and as a guiding principle of all homeland Constitution, considered part of the eternal law and limiting the taxing power of the State. It is noticed that in taxation, the principle equality reveals the principle of tax equality, particularised in Article 150, II of the Federal Constitution of 1988, this, in turn, has a tangle with the principle of ability to pay and the tax progressivity. Equality in taxation is present on ability to pay, is revealed as a criterion for the imposition of taxes. Failure to comply with this principle proves arbitrary and therefore unconstitutional. The principle of equality, forbids unequal treatment is between those who are in a similar situation, regardless of the legal name of the income earned by the taxpayer. The tax on income and earnings of any nature is a tax of paramount importance to the State, since their storage is the most efficient taxes, and always represent a withdrawal of the share of private wealth. Its purpose extra tax despite secondary, is present and ends up bringing an interesting social economic effect. To meet the key attributes of taxing powers which are, respectively, the exclusivity, the non-delegable, the non-transferability of competence by not exercising, the income tax can only be imposed and required by privately Union, a legal entity under public law stated in the Federal Constitution 1988 is noteworthy, that its features - generally universality and progressivity are key points in the study on canvas. For the distinction with tables that provide for tax base and rate of such tax to taxpayers who do not receive profit sharing with those receiving income under profit sharing and corporate results, generates an offense to such criteria and principles. This offense is the basis of this study, it is revealed in taxation when there is unequal between those taxpayers who have the same economic capacity.

Keywords: Income Tax. Tax equality. Profit and results of the company.

LISTA DE ABREVIATURAS

Art.	Artigo
CF	Constituição Federal
CLT	Consolidação das Leis do Trabalho
CTN	Código Tributário Nacional
FGTS	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
INSS	Instituto Nacional de Seguro Social
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IR	Imposto de Renda
IRPF	Imposto de Renda Pessoa Física
PLR	Participação nos Lucros ou Resultados
STF	Supremo Tribunal Federal
TST	Tribunal Superior do Trabalho

LISTA DE TABELAS

Tabela 1. Tabela progressiva para cálculo do IRPF.....	50
Tabela 2. Participação nos lucros - tributação exclusiva na fonte - vigência de 01/01 a 31/12/2014.....	56

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1 PRINCÍPIOS NORTEADORES DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS	14
1.1 O Princípio da igualdade previsto no artigo 5º da Constituição Federal de 1988.....	17
1.2 Princípio da isonomia tributária.....	20
1.3 Princípio da capacidade contributiva.....	22
1.4 Progressividade tributária no imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.....	28
2 A TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS.....	33
2.1 Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza das pessoas físicas....	36
2.1.1 Competência e previsão legal.....	37
2.1.2 Contribuintes do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza incidente sobre as pessoas físicas - IRPF.....	38
2.1.3 Disposição legal no Código Tributário Nacional - CTN.....	40
2.1.4 Conceitos inerentes ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.....	41
2.1.4.1 Conceito de Aquisição e Disponibilidade.....	41
2.1.4.2 Conceito de “renda” e de “proventos”.....	41
2.1.4.2.1 Renda.....	42
2.1.4.2.2 Proventos.....	45
2.1.5 Características do imposto.....	46
2.1.5.1 Generalidade.....	47
2.1.5.2 Universalidade.....	47
2.1.5.3 Progressividade.....	48
2.1.6 A tributação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza sobre o que se denomina salário (Rendimento do trabalho Assalariado no país) – fato gerador e base de cálculo.....	49
3 A INDEVIDA DIFERENCIAÇÃO DE TRATAMENTO TRIBUTÁRIO ENTRE SALÁRIO E PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR).....	51
3.1 Conceitos	52
3.2 Desvinculação da remuneração.....	54
3.3 O Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e a participação nos lucros e resultados.....	55

3.4	Empresas excluídas da Lei nº 10.101/2000	57
3.5	Contribuintes	57
	CONCLUSÕES.....	58
	REFERÊNCIAS	62

INTRODUÇÃO

O presente estudo discute a tributação sobre a renda das pessoas físicas à luz do princípio da isonomia tributária. A principal finalidade deste estudo é uma análise comparativa da tributação entre os contribuintes que recebem e os que não recebem participação dos Lucros e Resultados da Empresa.

Para melhor explanação do tema em análise utiliza-se da metodologia dedutiva, de método descritivo, fundamento em legislações, doutrinas, artigos em internet e jurisprudências. E divide o estudo em três capítulos.

No primeiro capítulo aborda-se o princípio da igualdade, o princípio da isonomia tributária, o princípio da capacidade contributiva, a progressividade tributária e assuntos correlatos ao tema.

No segundo capítulo, discorre-se sobre o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, conceitos, fato gerador, contribuintes, entre outros quesitos inerentes ao imposto em questão.

No terceiro capítulo estuda-se a indevida tributação sobre a renda dos contribuintes que percebem participação nos lucros ou resultados da empresa, com fulcro na Lei nº 10.101/2000 que regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do artigo 7^a, inciso XI da Constituição da República Federativa do Brasil. Esta lei sofreu importantes alterações através da Lei nº 12.832 de 20 de junho de 2013 que alterou, também, a legislação do imposto de renda das pessoas físicas.

De forma conclusiva, busca-se demonstrar que a questionada tributação fere não apenas o princípio constitucional da isonomia tributária, corolário do princípio maior, norteador do todo o ordenamento jurídico, que é o princípio da igualdade.

A relevância deste trabalho pode ser considerada de irrefutável indispensabilidade quando se verifica uma afronta ao princípio da igualdade. Pois é justo uma tributação diferenciada entre os cidadãos que possuem a mesma capacidade contributiva?

O interesse pelo tema se deu em função das discussões atuais sobre o tema, que tem sido alvo de críticas de muitos tributaristas. Ademais, o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza é sempre um tema atual e relevante, tendo em vista a importância de sua arrecadação para o Estado e em contrapartida o desembolso realizado pelos contribuintes. Ademais, a igualdade, seja ela de que forma for, sempre foi e sempre será, uma busca

incessante dentro de um estado democrático de direito. Ao ferir-se tal princípio fere-se a dignidade da pessoa humana, tão almejada pelos homens.

A natureza jurídica deste tributo é de imposto, em razão do seu fato gerador não está vinculado a qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte como condição para sua cobrança, pois constitui exação decretada exclusivamente em função do seu *jus imperii*.

A principal receita pública é decorrente da arrecadação dos tributos. O imposto é o tributo não vinculado por excelência, por representar a mais importante e significativa das espécies tributárias e pela característica principal a exigência de transferência compulsória de recursos para os cofres públicos, ou seja, sua forte capacidade arrecadatória.

1 PRINCÍPIOS NORTEADORES DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS

Inicialmente é importante pontuar que a ideia de igualdade é tema de grande discussão entre juristas e filósofos. Desde a antiguidade já havia uma grande preocupação em se achar uma forma de igualar os homens que vivem em sociedade. De acordo com Godoi: “Em nome da igualdade revoluções foram tramadas e realizadas, reis e rainhas foram decapitados, teorias filosóficas foram construídas”¹.

Zilveti discorre que:

[...] a igualdade é um foco de preocupação humana, levando grandes filósofos a debruçar-se sobre o tema” [...]. Ainda que historicamente sejam encontrados vários partidários da tese da igualdade inata, a desigualdade natural foi afirmada por boa parte dos pensadores de expressão, antigos, modernos e contemporâneos, como PLATÃO, AQUINO, ROUSSEAU, LARENZE, KELSEN, BOBBIO E HARBEMANS, entre outros².

Em voto proferido pelo ministro relator do Supremo Tribunal Federal, Eros Grau, no julgamento do Mandado de Segurança nº 26.690, ele, também, aborda a preocupação dos filósofos sobre a igualdade, quando cita Platão e Aristóteles, nestes termos:

MANDADO DE SEGURANÇA. CONSTITUCIONAL. EMENDA CONSTITUCIONAL N. 45/04. AUSÊNCIA DE REGRAS DE TRANSIÇÃO DESTINADAS A SOLUCIONAR SITUAÇÕES LÍMITROFES NÃO ABRANGIDAS PELOS NOVOS PRECEITOS CONSTITUCIONAIS. MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. INGRESSO NA CARREIRA. INSCRIÇÃO DEFINITIVA NO CONCURSO PÚBLICO. CANDIDATA QUE, EMBORA NÃO POSSUÍSSE OS TRÊS ANOS DE ATIVIDADE JURÍDICA EXIGIDOS PELO ART. 129, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO, ERA PROMOTORA DE JUSTIÇA DE MINISTÉRIO PÚBLICO ESTADUAL. SITUAÇÃO DE EXCEÇÃO. PRINCÍPIO DA UNIDADE DO MINISTÉRIO PÚBLICO [ART. 128, I e II, DA CB/88]. PRINCÍPIO DA IGUALDADE [ART. 5º DA CB/88]. A IGUALDADE CONSISTE EM TRATAR-SE DESIGUALMENTE OS DESIGUAIS. ORDEM DEFERIDA. [...] 10. Além do mais eu diria que - e aqui estou acrescentando o meu voto escrito também - em relação à referência feita na manifestação do Subprocurador-Geral da República à eventual existência de bacharéis não membros do Ministério Público e a bacharéis membros do Ministério Público, para eventual acesso a concursos públicos, essa distinção não é incompatível com o princípio da igualdade. Porque nós sabemos, desde Platão a Aristóteles, que a igualdade consiste em tratar de modo desigual os desiguais. Então, eu diria que, neste sentido, a igualdade está sendo perfeitamente prestigiada quando se abre um concurso para ingresso de carreira no Ministério Público e se dá um tratamento distinto àqueles que já integram o Ministério Público, em relação àqueles que não são³.

¹ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 9.

² ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quatier Latin, 2004, p. 68.

³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. MS 26.690, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julg. 03-09-2008, DJE de 18.12.2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=570123>>. Acesso em: 15 abr. 2014.

Assinala Godoi que: “a doutrina e a jurisprudência da generalidade dos países concebem o ideal político da igualdade, enquanto realidade jurídico-constitucional, como princípio”⁴.

Em relação ao conceito de princípio e qual a sua função em nosso ordenamento jurídico, vários juristas e estudiosos do direito travaram batalha sobre o assunto. A maioria doutrinária, no entanto, remete-se ao conceito dado por Bandeira de Mello, nestas palavras:

Princípio [...] é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside as intelecções das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo. Violar um princípio é mais grave que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra. Isto porque, com ofendê-lo abatem-se as vigas que o sustentam e alui-se toda a estrutura neles esforçada⁵.

Para Robert Alexy:

Os princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e reais existentes. Assim, os princípios são *mandamentos de otimização*, caracterizados pelo fato de que podem ser cumpridos em diferentes graus, e de que seu cumprimento não somente depende das possibilidades reais, mas também das jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras postas⁶.

Ainda na lição de Carvalho:

Os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença⁷.

Roque Carraza oferece a seguinte definição:

Princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e por isso mesmo, vincula de modo inexorável o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam⁸.

⁴ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quatier Latin, 2004. p. 112.

⁵ MELLO, Celso Antonio Bandeira de *apud* COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 32.

⁶ ALEXY, Roberto *apud* NERY JÚNIOR, Nelson. **Princípios do processo na constituição federal: processo civil, penal e administrativo**. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. p. 25.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 167.

⁸ CARRAZA, Roque Antonio *apud* COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 32.

Quanto à relevância do princípio observa o Jesús Perez:

Os princípios jurídicos constituem a base ordenamento jurídico, a parte permanente e eterna do Direito, e, também, o fator cambiante e mutável que determina a evolução jurídica. São as ideias fundamentais e informadoras da organização jurídica da Nação [...] E, precisamente, por constituir a base mesma do ordenamento, não é concebível uma norma legal que o contravenha⁹.

Pode-se dizer que a igualdade e a liberdade são princípios inalienáveis de todos os cidadãos, e assim sendo, foi necessário torna-los positivos para que pudessem ser reclamados como legítimos e exigido o seu respeito pelo próprio Estado, e, conseqüentemente, pelos demais cidadãos¹⁰.

Quanto à positivação do princípio, Godoi observa que: “é fato notório que o ideal político da igualdade é positivado com maior ou menor detalhamento na generalidade das constituições do mundo contemporâneo”¹¹. Na atual Constituição Federal, além da previsão *caput* do artigo 5º, inserido no título dos direitos e garantias fundamentais, este princípio permeia toda a nossa legislação.

A nível da constitucionalização pátria tem-se presente a ideia de igualdade logo no título I, artigo 3º que dispõe sobre os princípios fundamentais da República Federativa do Brasil, nestes termos:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...] III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação¹².

Há, também, previsão do princípio em pauta em outros dispositivos constitucionais. O artigo 4º, inciso V, versa: “Art. 4º A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios: [...] V - igualdade entre os Estados”¹³. O artigo 5º, Inciso I, dispõe sobre a igualdade entre homens e mulheres; o artigo 7º, inciso XXXII, estabelece a igualdade trabalhista; o artigo 14 dispõe sobre a igualdade política ou ainda do artigo 150, inciso II, que disciplina a igualdade tributária.

Assim, o princípio da igualdade está presente em todo o ordenamento jurídico pátrio, inclusive o tributário. Conforme dispõe o artigo 60, § 4º, IV da CF: “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: [...]§ 4º - Não será objeto de

⁹ PEREZ, Jesús González *apud* COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 32.

¹⁰ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quatier Latin, 2004. p. 72.

¹¹ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 111.

¹² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 29 abr. 2014.

¹³ *Ibidem*.

deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: [...] IV - os direitos e garantias individuais”¹⁴. Assim, por se tratar de um direito fundamental, é considerada uma cláusula pétrea, portanto, não sujeito a emendas constitucionais.

Como disposto, o princípio da igualdade está entre os direitos e garantias fundamentais. E segundo a maioria doutrinaria estes direitos e garantias apresentam as seguintes características: universalidade, irrenunciabilidade, inalienabilidade e imprescritibilidade, além de outras. Com isto, concluí-se que o princípio da igualdade assim como os demais princípios constitucionais gozam destas prerrogativas.

1.1 O Princípio da igualdade previsto no artigo 5º da Constituição Federal de 1988

Na ordem constitucional brasileira tem destaque o Princípio da Igualdade no artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal, nestes termos: “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]”¹⁵.

Moraes ao falar do princípio da igualdade preceitua:

A Constituição Federal de 1988 adotou o princípio da igualdade de direitos, prevendo *a igualdade de aptidão, uma igualdade de possibilidades virtuais*, ou seja, todos os cidadãos têm o direito de tratamento idêntico pela lei, em consonância com os critérios albergados pelo ordenamento jurídico. Dessa forma o que se veda são as diferenciações arbitrárias, as discriminações absurdas, pois, o tratamento desigual nos casos desiguais, na medida em que se desiguam, é exigência tradicional do próprio conceito de Justiça, pois o que realmente protege são certas finalidades, somente se tendo por lesado o princípio constitucional quando o elemento discriminador não se encontra a serviço de uma finalidade acolhida pelo direito, sem que se esqueça, porém, [...] que as chamadas liberdades materiais têm por objetivo a igualdade de condições sociais, meta a ser alcançada, não só por meio de leis, mas também, pela aplicação de políticas ou de ação estatal¹⁶.

O que se propõe neste princípio e evitar as discriminações não justificáveis. Sua principal finalidade é limitar a atuação do legislador, do aplicador da lei, da autoridade pública e até ao particular. Este princípio pode ser relativizado a depender do caso concreto.

Moraes explica:

O princípio da igualdade consagrado pela constituição opera em dois planos distintos. De uma parte frente ao legislador ou do próprio executivo, na edição, respectivamente, de leis, atos normativos e medidas provisórias. Impedindo que

¹⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 29 abr. 2014.

¹⁵ *Ibidem*.

¹⁶ MORAES, Alexandre. **Direito constitucional**. 20 ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 31.

possam criar tratamentos abusivamente diferenciados a pessoas que encontram-se em situações idênticas. Em outro plano, na obrigatoriedade do interprete, basicamente a autoridade pública, de aplicar a lei e atos normativos de maneira igualitária, sem estabelecimento de diferenciações em razão de sexo, religião, convicções filosóficas ou políticas, classe social¹⁷.

Bandeira de Mello sintetiza: “assim, os tratamentos normativos diferenciados são compatíveis com a constituição quando verificada a existência de uma finalidade razoavelmente proporcional ao fim visado”¹⁸.

Outra grande contribuição, a respeito do princípio da igualdade, é sobre os parâmetros que este deve seguir, como expõe Lenza:

[...] parece ter encontrado parâmetros sólidos e coerentes em sua clássica monografia sobre o tema do **princípio da igualdade**, na qual estabelece três questões a serem observadas a fim de se verificar o respeito ou desrespeito ao aludido princípio. O desrespeito a qualquer delas leva à inexorável ofensa a isonomia. Resta, então, enumerá-las: ‘a) a primeira diz respeito com o elemento tomado como fator de desigualação; b) a segunda reporta-se à correlação lógica abstrata existente entre o fator erigido em critério de *díscrimen* e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado; c) a terceira atina à consonância desta correlação lógica com os interesses observados no sistema constitucional e destarte jurisdicizados’¹⁹.

Agra explica que o princípio da igualdade:

Dispõe que todos são legalmente iguais, significando que a lei não poderá criar diferenciações onde a realidade fática não criou; [...]. A igualdade almejada é a jurídica, em que a lei não pode discriminar cidadãos que estejam em semelhantes situações. Sua exceção somente pode ser amparada em uma racionalidade, que tenha por finalidade que este tratamento diferente amenize a uma disparidade fática. [...] Portanto, para que o princípio da igualdade não seja propiciador de injustiças, ele deve ser interpretado juntamente com o princípio da razoabilidade, verificando se os meios justificam os fins²⁰.

Coelho ainda defende que: “o princípio é salutar, evita privilégios, contém o legislador, ativa a crítica e a vigilância sociais e entrega ao Poder Judiciário a missão de sedimentá-lo ao longo da *práxis* que se seguirá no texto constitucional”²¹.

Há autores que afirmam que o princípio da igualdade se aplica a todos, inclusive ao particular.

A doutrina aponta para este princípio duas vertentes: a igualdade material (perante a lei) e a igualdade formal (na lei). Agra, ao falar das duas vertentes, afirma que:

A ‘igualdade perante a lei’ significa que o operador jurídico não pode aplicar a lei descurando a sua isonomia para os casos similares, com o objetivo de impedir o surgimento de discriminações. [...] o legislador, ao criar a lei, não poderá proceder

¹⁷ MORAES, Alexandre. **Direito constitucional**. 20 ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 32.

¹⁸ MELLO, Celso Antonio Bandeira de *apud* MORAES, Alexandre. **Direito constitucional**. 20 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

¹⁹ LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 680.

²⁰ AGRA, Walber de Moura. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 142.

²¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 240.

de modo a gerar casuísmos, privilégios, valendo, como postulado para os legisladores na confecção da norma. A igualdade na lei se destina aos elaboradores da norma, para que atuem seguindo o princípio da isonomia²².

Lenza ensina ainda que:

Deve-se, contudo, buscar não somente essa aparente igualdade formal (consagrada no liberalismo clássico), mas, principalmente, a igualdade material, na medida em que a lei deverá tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades²³.

A esse respeito, o STF julgou a seguinte ementa:

AGRAVO DE INSTRUMENTO - IPI - CANA-DE- -AÇÚCAR - OPERAÇÕES RELATIVAS A AÇÚCAR E ÁLCOOL - FIXAÇÃO DE ALÍQUOTA ESPECÍFICA PARA O AÇÚCAR - FINALIDADE EXTRAFISCAL - ALEGADA OFENSA AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA SELETIVIDADE - RELAÇÕES ENTRE O POSTULADO DA SELETIVIDADE E O CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE DO PRODUTO - DECISÃO EMBARGADA PROFERIDA EM MOMENTO NO QUAL O STF AINDA NÃO RECONHECERA A TRANSCENDÊNCIA DA CONTROVÉRSIA CONSTITUCIONAL - REPERCUSSÃO GERAL DA MATÉRIA QUE O PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, EM MOMENTO SUBSEQUENTE, VEIO A PROCLAMAR NA APRECIÇÃO DO RE 567.948-RG/RS, SUBSTITUÍDO PELO RE 592.145-RG/SP - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS. [...] O POSTULADO CONSTITUCIONAL DA ISONOMIA - A QUESTÃO DA IGUALDADE NA LEI E DA IGUALDADE PERANTE A LEI (RTJ RTJ 136/444 REL. P/ O ACORDÃO MIN. CELSO DE MELLO). Sabemos, tal como já decidiu o STF (RTJ 136/444, Rel. p/ o ac. Min. Celso de Mello), que o princípio da isonomia - cuja observância vincula todas as manifestações do Poder Público - deve ser considerado, em sua precípua função de obstar discriminações e de extinguir privilégios (RDA 55/114), sob duplo aspecto: a) o da igualdade na lei e b) o da igualdade perante a lei. A igualdade na lei - que opera numa fase de generalidade puramente abstrata - constitui exigência destinada ao legislador, que, no processo de formação do ato legislativo, nele não poderá incluir fatores de discriminação responsáveis pela ruptura da ordem isonômica. [...] A igualdade perante a lei, de outro lado, pressupondo lei já elaborada, traduz imposição destinada aos demais poderes estatais, que, na aplicação da norma legal, não poderão subordiná-la a critérios que ensejem tratamento seletivo ou discriminatório. A eventual inobservância desse postulado pelo legislador, em qualquer das dimensões referidas, imporá, ao ato estatal por ele elaborado e produzido, a eiva de inconstitucionalidade²⁴.

Ou seja, a igualdade material refere-se à realização de um determinado dispositivo normativo, devendo abarcar todas as pessoas, bens e situações de maneira uniforme. A igualdade perante a lei significa aplicar o direito ao caso concreto de forma isonômica. E por sua vez, a igualdade na lei pressupõe que as normas jurídicas não devem conter distinções, exceto quando constitucionalmente autorizadas.

²² AGRA, Walber de Moura. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 143.

²³ LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 679.

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 360.461-AgR, Rel. Celso de Mello, julg. 6-12-2005, Segunda Turma, DJE de 28-3-2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=624002>>. Acesso em: 15 abr. 2014.

Godoi, diz haver uma relação estreita entre tributo e, igualdade. E descreve:

[...] o sentido constitucional e o fundamento político do tributo nas sociedades contemporâneas são necessariamente alimentados pelos valores contidos nas idéias de igualdade e liberdade, sendo que uma análise dogmático-jurídica que não se dá conta desse fato perde muito em seu poder de compreensão totalizante da realidade²⁵ (*sic*).

Aliomar Baleeiro faz uma importante relação entre o princípio da igualdade e as características do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, a saber, a generalidade e a universalidade, nestes termos:

Entende-se que um imposto, para ser justo, dever ser geral ou universal: abranger a todos. Se todos tivessem igual faculdade, evidentemente o princípio não seria contestável. Mas a evidencia de que os indivíduos são iguais apenas em uma ficção jurídica, para gozo dos mesmos direitos e garantias, abre a questão das discriminações. Tratar igualmente os desiguais constitui a maior das iniquidades. Então o imposto há de encarar as diferenciações, exercitando uma ação compensatória ou, pelo menos, de reequilíbrio. A regra de que ‘todos são iguais perante a lei’, em termos fiscais, significa que o legislador não pode exigir impostos, mais gravosos de uns do que de outros dentro de um grupo que se acha nas mesmas condições. É vedado tratamento diferencial em identidade de circunstância²⁶.

Portanto, os tributos são criados dentro de limitações estabelecidas na Constituição Federal. Ocorre que essa outorga de competência tributária não é sem limites. No dizer de Amaro, “[...] a Constituição fixa vários balizamentos, que resguardam valores por ela reputados relevantes, com atenção especial para os direitos e garantias individuais”²⁷.

Como já explanado, o princípio da igualdade é um vetor constitucional. E como tal é encontrado em vários dispositivos constitucionais, inclusive em matéria tributária, que neste, é chamado de Princípio da isonomia tributária, que decorre do princípio maior, ou mais genérico, que é o princípio da igualdade aqui disposto. Não é cabível se falar em igualdade de todos diante da lei sem falar de igualdade perante os tributos²⁸.

1.2 Princípio da isonomia tributária

Sobre o Princípio da isonomia tributária, a primeira observação a ser feita é que este é um corolário do princípio da igualdade geral. E que por decorrer de cláusula pétrea, o entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre o princípio em questão, é que este, também, seja assim considerado.

²⁵ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 173.

²⁶ BALEEIRO, Aliomar *apud* COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 284.

²⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 172.

²⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1997. v. 4. p. 429.

O princípio da isonomia é particularizado no artigo 150, II da CF:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]. II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; [...]²⁹.

Esse princípio constitui uma limitação ao poder de tributar. É um regramento ao poder do Estado em constituir e cobrar tributos e tem como escopo resguardar os contribuintes que se encontrem com a mesma capacidade contributiva sejam tributados de forma diferenciada. E nesta capacidade contributiva, o que se deve observar é o valor, o quantum, independentemente da titulação da renda, como se depreende na leitura do dispositivo supracitado. Este dispositivo proíbe a desigualdade de tributação entre os iguais e tratamento diferenciado aos desiguais.

Diante de uma determinação legal, qualquer contribuinte que se encontre dentro da hipótese de incidência legalmente instituída ficará sujeito ao pagamento do tributo. Coêlho entende que o tributo é um dever e ao referir-se ao princípio da isonomia tributária alega que “o que se postula é puramente que esse dever seja idêntico para todos, importe em sacrifício igual a todos os cidadãos”³⁰.

Tanto o legislador quanto ao aplicador da lei é vedado qualquer tratamento desigual. Isto é o que explica Amaro, considerando que:

O aplicador da lei não pode diferenciar as pessoas, para efeito de ora submetê-las, ora não, ao mandamento legal, [...]. Mas há um segundo aspecto há ser analisado, no qual o princípio se dirige ao próprio legislador e veda que ele dê tratamento diverso para situações iguais ou equivalentes. Visa o princípio a garantia do indivíduo, evitando perseguições e favoritismos³¹.

Voltando ao entendimento de que o princípio da igualdade se reporta à máxima de que a igualdade consiste em tratar os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual. Explica Amaro que:

Deve ser diferenciado (com isenções ou com incidência tributária menos gravosa) o tratamento de situações que não revelem capacidade contributiva ou que mereçam um tratamento fiscal ajustado à sua menor expressão econômica. Não de ser tratados, pois com igualdade aqueles que tiverem igual *capacidade contributiva*, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes, e, portanto, diferentes capacidades de contribuir³².

²⁹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 29 abr. 2014.

³⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 237.

³¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 207.

³² *Idem*. *Ibidem*. p. 208.

Paulsen explica que a isonomia, dizendo:

Constitui uma limitação ao poder de tributar vinculada a ideia de justiça tributária [...] proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercidas, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. [...]. A isonomia imposta pelo art. 150, II da CF impede que haja diferenciação tributária entre contribuintes que estejam em situações equivalentes, ou seja, veda a discriminação arbitrária. Não há espaço, pois, para privilégios em favor de tais ou quais contribuintes. Há dois tipos de razões que podem dar sustentação a normas de tratamento diferenciado: a) razões de capacidade contributiva; b) razões extrafiscais. A razão vocacionada a fundamentar tratamento diferenciado em matéria tributária é a capacidade contributiva, medida de justiça fiscal com suporte expresso no art. 145, §1º da Constituição. Apenas excepcionalmente é que se poderá admitir tratamento diferenciado embasado em razões extrafiscais, as quais, ademais, terão que encontrar expresso amparo constitucional³³.

Neste termo, Zilveti esclarece:

O direito à igualdade rege os demais direitos individuais, atuando como um escudo da liberdade e da justiça, de modo que a lei não pode discriminar senão quando haja fundadas razões de fato, que indiquem a existência de diferenças reais. Na tributação, a igualdade se revela na capacidade contributiva. [...] A capacidade contributiva é o caminho para a justiça fiscal, sem a qual não será possível realizar a justiça distributiva, entendida como social e política, [...]. O Estado, por meio de seus três poderes harmonicamente relacionados, deve proporcionar, primeiramente, a justiça fiscal, de onde obterá os meios para realizar a justiça social. O contrário gerará desigualdades e insegurança jurídica, o que é nocivo para a democracia³⁴.

Assim, observa-se que o princípio da isonomia tributária se entrelaça com o princípio da capacidade contributiva. Para que o princípio da isonomia, em matéria tributária, atinja a sua finalidade é necessário que aqueles que possuem igual capacidade contributiva sejam tratados de forma igual.

1.3 Princípio da capacidade contributiva

Quanto ao princípio da capacidade contributiva é indiscutível a sua relação com o princípio da isonomia tributária. E que por constituir-se em princípio este, também, é um princípio limitador do Estado em seu exercício do poder de tributar. E sendo assim, também não deve ser violado sob qualquer aspecto. Quanto a esta ligação Costa dispõe:

[...] a igualdade está na essência da noção de capacidade contributiva, que não pode ser dissociada daquela. Podemos dizer que a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação de um princípio mais geral, que é o da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do Direito. [...] ao lado da capacidade

³³ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 49.

³⁴ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quatier Latin, 2004. p. 127-128.

contributiva, outras manifestações de igualdade tributária somam-se para completar o ideal da justiça tributária, ainda que a ideia de justiça do imposto, usualmente disseminada, confunda-se com a adequação deste ao princípio da capacidade contributiva³⁵.

A capacidade contributiva não constitui, apenas, um critério de justiça fiscal capaz de fundamentar tratamento tributário diferenciado de modo que seja considerado como promotor e não violador da isonomia. Configura verdadeiro princípio a orientar toda a tributação³⁶.

Assim, o princípio da capacidade contributiva é considerado direito fundamental do contribuinte, expressão do princípio da igualdade aplicado em matéria tributária. De acordo com Costa: “a capacidade contributiva está intimamente ligada a outros direitos constitucionais, traduzindo-se numa das mais significativas expressões do ‘Estatuto do Contribuinte’”³⁷.

Quanto à origem da noção de capacidade contributiva remonta a ideia de igualdade. Assim, sempre esteve presente no pensamento de filósofos e juristas, tanto da antiguidade clássica como contemporâneo. Costa afirma que:

Fincada da ideia de justiça fiscal, a noção de *capacidade contributiva* remonta sua origem ao surgimento do tributo. Registra-se que já no antigo Egito se concebia que os tributos deveriam guardar, de alguma forma, relação com a riqueza daqueles que os deveriam pagar³⁸.

Roland, ao falar da justiça como valor norteador da capacidade contributiva, faz a seguinte observação:

O tema foi inicialmente debatido na Antiguidade clássica pelo Pitagorismo, que formula a noção de justiça identificada com o termo ‘igualdade’, por uma visão numérica, [...]. O eixo filosófico de Platão foi a estreita relação entre a ideia de justiça e a ideia de bem, tendo em conta que, para o filósofo grego, a justiça era a virtude das virtudes. [...]. Foi na República de Platão que se atribuiu ao poeta Simônides a expressão definidora de justiça que se universalizou, constituindo-se na base do pensamento clássico, segundo o qual a justiça consiste em dar a cada um o que lhe convém ou o que é seu, *suum cuique tribuere*. Aristóteles influenciado pelas ideias de seu mestre Platão, apropriou-se da noção de justiça. [...] a justiça particular está indelevelmente vinculada à ideia de igualdade e de proporcionalidade [...]. Essa ideia assume importância nos dias de hoje em razão de imensa desigualdade entre ricos e pobres, entre a classe abastada dominante e a classe desprovida de dominada, ensejando discussões em diversas áreas do conhecimento humano sobre a redistribuição de bens e rendas³⁹.

Outros juristas e filósofos, também debateram sobre o tema, a exemplo de Rawls, Locke, Rousseau e Kant. Além desses também houve uma grande contribuição sobre o tema

³⁵ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 41.

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 50.

³⁷ COSTA, Regina Helena. *op. cit.* p. 163.

³⁸ *Ibidem*. p. 15.

³⁹ ROLAND, Débora da Silva. **Possibilidade jurídica da progressividade tributária**. São Paulo: Ministério Público, 2006. p. 20.

capacidade contributiva dada pelos economistas Adam Smith e Stuart Mill. O tributarista Carvalho chama atenção para o fato de que “a capacidade contributiva do sujeito passivo sempre foi o padrão de referência básica para aferir-se o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valores sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo”⁴⁰.

E, ao discorrer sobre a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva aos tributos não vinculados a uma atividade estatal, Costa faz a seguinte observação: “genericamente pode-se dizer que o grande efeito do princípio é limitar o poder de tributar (aspecto negativo) e, em contrapartida, assegurar os direitos subjetivos do cidadão-contribuinte (aspecto positivo)”⁴¹.

E sobre o conceito de capacidade contributiva, Costa leciona:

Ainda que o termo que o expressa padeça de ambiguidade e da imprecisão característica da linguagem do direito positivo, pode ser singelamente definido como a aptidão da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário para suportar a carga tributaria, numa obrigação cujo objeto é o pagamento do imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação⁴².

Zilveti traz o seguinte conceito a respeito da capacidade contributiva:

A capacidade contributiva é o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade contributiva. [...] serve esse princípio de instrumento para realizar a igualdade na tributação, atribuindo tratamento desigual aos desiguais, segundo a capacidade individual para arcar com o ônus, daí ser o princípio da capacidade contributiva considerado um corolário do princípio da igualdade⁴³.

Ainda sobre o conceito Carvalho aduz que:

Decorre desse princípio, basicamente, que o Estado deve exigir das pessoas que contribuam para as despesas públicas na medida de sua capacidade econômica, de modo que os mais ricos contribuam progressivamente mais em comparação com os menos providos de riqueza⁴⁴.

E sobre a importância de tal princípio, Zilveti destaca que: “a capacidade contributiva foi historicamente afirmando-se na doutrina e na jurisprudência como um princípio jurídico de grande valor no debate maior da igualdade em geral e, especialmente, da igualdade na tributação”⁴⁵.

De acordo com Ataliba:

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 181.

⁴¹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 52.

⁴² *Ibidem*. p. 107.

⁴³ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quatier Latin, 2004. p. 134.

⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *op. cit.* p. 50.

⁴⁵ ZILVETI, Fernando Aurélio. *op. cit.* p. 134.

A capacidade contributiva é o único critério para a modulação dos impostos. Todos os outros eventuais critérios que possam ser adotados pelo legislador e que não levem em conta a capacidade contributiva são arbitrários e, por via de consequência inconstitucionais⁴⁶.

Amaro explica que este princípio:

Inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto [...]. Na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica⁴⁷.

O princípio da capacidade contributiva vem positivado parágrafo primeiro do artigo 145 da atual Carta Magna, nestas palavras:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...]. § 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte⁴⁸.

Importante é que, embora a constituição federal se refira apenas aos impostos, este princípio deve orientar todas as espécies tributárias. É o que diz o ministro do Supremo Tribunal Federal. Joaquim Barbosa:

AGRAVO REGIMENTAL TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES, IPVA. PROGRESSIVIDADE. 1. Todos os tributos submetem-se ao princípio da capacidade contributiva (precedentes), ao menos em relação a um dos seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos⁴⁹.

Borba leciona:

A Constituição Federal, em seu art. 145, §1º, determinou que sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e sejam graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Portanto, o legislador, ao instituir um imposto, deve, na medida do possível, conformar a tributação às características peculiares da pessoa de cada contribuinte⁵⁰.

Costa continua, afirmando que:

⁴⁶ ATALIBA, Geraldo *apud* COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 53.

⁴⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 212.

⁴⁸ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 29 abr. 2014.

⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 406.955-AgR, Rel. Joaquim Barbosa, julg. 4/10/2011, Segunda Turma, DJE de 21-10-2011. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/20620370/agreg-no-recurso-extraordinario-re-406955-mg-stf>>. Acesso em: 22 abr. 2014.

⁵⁰ BORBA, Bruna Estima. **Imposto de renda das pessoas físicas**. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 2.

Como princípio informador dos impostos, a capacidade contributiva imprime a tendência de personalização dos mesmos. Desse modo na instituição dos impostos deverá ser considerado, o mais possível, as condições pessoais dos contribuintes". [...] A personalização dos impostos está condicionada à viabilidade jurídica de ser considerada a situação individual do sujeito passivo numa dada hipótese de incidência tributária⁵¹.

No mesmo sentido, Baleeiro ensina:

Na consciência contemporânea de todos os povos civilizados, a justiça do imposto, confunde-se com a adequação deste ao princípio da capacidade contributiva. Os impostos pessoais, fundando-se na capacidade econômica de cada indivíduo, são os mais idôneos para a realização da justiça fiscal, assim concebida⁵².

Ataliba, discorrendo sobre a classificação dos impostos em pessoais e reais expõe:

Uma classificação muito divulgada dos impostos diz respeito à influência maior ou menor, na estrutura do imposto, do aspecto material ou pessoal da hipótese de incidência. Com a Constituição de 1988, passou a ter enorme importância (art. 145, §1º) a distinção entre impostos pessoais e reais. [...]. São impostos pessoais, [...] aqueles cujos aspecto material da hipótese de incidência leva em consideração certas qualidades, juridicamente qualificadas, dos possíveis sujeitos passivos. Em outras palavras: estas qualidades jurídicas influem, para estabelecer diferenciações de tratamento, legislativo, inclusive do aspecto material da hipótese de incidência. [...]. A técnica geralmente adotada - no caso dos impostos pessoais - consiste em estabelecer diferenças na alíquotas ou na base impositiva, em função de características pessoais do sujeito passivo, juridicamente qualificadas. Conforme, também, certas condições pessoais do sujeito passivo, varia a própria base impositiva (insista no aspecto material)⁵³.

Para alguns autores a capacidade contributiva, além de estar intrinsecamente ligado ao princípio da igualdade, este possui, também, um íntimo relacionamento com o princípio do não confisco. Estes afirmam que o princípio do não confisco, também chamado da proibição de tributos confiscatórios, convoca o princípio da capacidade contributiva, e que ambos constituem em limitações ao poder de tributar.

Afirmam também, que estes princípios não podem deixar de atender aos princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade. E ressaltam que não pode haver desrespeito a qualquer princípio sob pena de se ferir valores constitucionais, e que não toleram qualquer arbitrariedade por parte do poder público em qualquer esfera. E estes alcançam tanto os atos praticados pelos legisladores como por seus agentes dos poderes executivos ou judiciários.

Sobre o princípio da capacidade contributiva e do princípio do não confisco, Mendes, Coelho e Branco afirmam o seguinte:

⁵¹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 53; 92.

⁵² BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16. ed. rev. e atual. por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 285.

⁵³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 125.

Intimamente ligado à garantia constitucional de que não se instituirão tributos ‘com efeito de confisco’, o *princípio da capacidade contributiva* adverte o legislador de que, sempre que possível, os impostos deverão ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, um princípio cujo núcleo essencial, apesar da abertura semântica do seu enunciado, consegue-se apreender a luz do senso comum, onde vigora, sem contestações, a máxima existencial de que ‘ao impossível ninguém pode ser obrigado. [...]’. Dessarte, quando a Constituição proíbe a tributação “com efeito de confisco”, o que está a dizer é que a propriedade privada, ao mesmo tempo que fornece o substrato por excelência para a imposição fiscal, exibe a barreira contra o tributo no seu contorno máximo, e que, por isso, para os fins dessa proteção constitucional, são confiscatórios os tributos que absorvem, parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de atividade lícita e moral. Em resumo, nisto como em tudo o que diz respeito à instituição de encargos fiscais, não é bom esquecer que ‘o poder de tributar implica o poder de destruir’. Como advertiu Jonh Marshall [...]. Mais concretamente, essa garantia constitucional significa, entre outras coisas, que os impostos, taxas e contribuições de melhoria devem ser compatíveis com a sua finalidade precípua, que é produzir receita pública em obediência a norma cujo conteúdo essencial Geraldo Ataliba resumiu em frase seca - ‘entregue dinheiro ao Estado’-, sem que essa “expropriação”, no entanto, implique exigir do contribuinte mais do que, efetivamente, ele pode pagar, ou seja, nada além do justo e razoável, do que é *adequado, necessário e proporcional* em sentido estrito [...]⁵⁴.

A própria Constituição Federal abarca tal entendimento disposto no inciso IV do artigo 150, nestes termos: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV - utilizar tributo com efeito de confisco”⁵⁵.

Veja-se o seguinte julgado do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ADESÃO DE EMPREGADO (INICIATIVA PRIVADA) À PROGRAMA DE DEMISSÃO VOLUNTÁRIA - PDV. NÃO INCIDÊNCIA. LIBERALIDADE DO EMPREGADOR. INOCORRÊNCIA. MONTANTE PAGO PARA GARANTIR O MÍNIMO EXISTENCIAL DO ADERENTE. A VERBA INDENIZATÓRIA DECORRENTE DO PDV NÃO TEM NATUREZA JURÍDICA DE RENDA. INTELIGÊNCIA DOS ARTIGOS 153, III, § 2º, I, E 145, § 1º, DA CF/88, C/C ARTIGO 43, DO CTN. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. ACÓRDÃO REGIONAL QUE PUGNA PELA INEXISTÊNCIA DE ADESÃO A PDV. SÚMULA 7/STJ. APLICAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1112745/SP, DJ DE 01/10/2009. JULGADO SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. [...] 13. O conceito doutrinário de renda tributável é, assim, cediço: "Estamos notando, assim, que para o Direito, os conceitos de renda e proventos não coincidem com os da Economia, que considera qualquer acréscimo patrimonial passível de sofrer a tributação em pauta. Nas hostes jurídicas tais conceitos tem uma extensão bem mais restrita: acréscimo patrimonial, experimentado durante certo lapso de tempo, que só pode ser levado à tributação quando atende aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da não confiscatoriedade - e, portanto, prestigia a vida, a dignidade da pessoa humana e a propriedade, preservando 'o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralistas e sem preconceitos valores supremos que levaram os representantes do Povo

⁵⁴ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 1527-1528.

⁵⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 29 abr. 2014.

Brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte, a inscrevê-los já no Preâmbulo da Constituição da República Federativa do Brasil. [...] Deveras, parecidos que dentre os diversos conceitos de renda e proventos de qualquer natureza, fornecido pela Ciência Econômica, pode o legislador ordinário apenas optar por um deles, e, ainda assim, desde que sua escolha permita compatibilizar a incidência com os princípios constitucionais que norteiam tal tributação, máxime o da capacidade contributiva. É que, de acordo com a Constituição, renda e proventos de qualquer natureza devem representar ganhos ou riquezas novas. Do contrário, não será atendido o princípio da capacidade contributiva. Realmente, os conceitos de renda e proventos de qualquer natureza precisam levar em conta, dentre outros princípios, o da capacidade contributiva do sujeito passivo tributário. [...] Porque o princípio da capacidade contributiva informa a tributação por via de impostos (art. 145, § 1º da CF). [...] ⁵⁶.

Amaro faz uma importante ligação entre o princípio da capacidade contributiva e o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza - IR e, nestas palavras:

O imposto de renda, por sua vez, também é informado por princípios constitucionais específicos: *generalidade, universalidade e progressividade* (art. 153, § 2º, I). Assim, esse tributo deve, em princípio, atingir todas as pessoas e todas as manifestações de renda, incidindo com alíquotas tanto maiores quanto for a capacidade econômica do contribuinte. É evidente, que por desdobramento do princípio da capacidade contributiva, com o qual aqueles postulados devem conjugar-se ⁵⁷.

Sendo assim, conclui-se que o princípio da capacidade contributiva tem uma íntima relação com o princípio da igualdade e por decorrência com o princípio da isonomia tributária. Pois os autores afirmam que a o princípio da capacidade contributiva deriva do princípio maior da igualdade correspondendo a uma das expressões da isonomia no campo do direito tributário.

1.4 Progressividade tributária no imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza

A progressividade mantém uma íntima relação com o princípio da igualdade - e como decorrência com o princípio da isonomia tributária - e com o princípio da capacidade contributiva.

Conti discorre que: “o estudo do princípio da capacidade contributiva envolve necessariamente a análise da questão da progressividade. [...] Este seria um instrumento necessário e inerente à observância da capacidade contributiva” ⁵⁸.

⁵⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.058.483 - RJ (2008/0106947-0) Rel. Luiz Fux, julg. 20-10-2009, Primeira Turma, DJE de 04-11-2009. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14656568/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1058483-rj-2008-0106947-0>>. Acesso em: 22 abr. 2014.

⁵⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 224.

⁵⁸ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996. p. 73.

Roland assinala que:

Com o propósito de explicar o surgimento da progressividade tributária, é possível extrair duas explicações que se complementam: a primeira informa que a tributação progressiva visa atender à formulação legal da repartição de encargos públicos, correspondendo a uma exigência político-social da classe mais pobre; a segunda estabelece que a progressividade é o corolário de certos princípios que se identificam com a origem da riqueza. A progressividade nasce assim, como um recurso ideal para atender a maioria desprovida, proporcionando uma tão sonhada igualdade econômica e realizando a justiça social⁵⁹.

Nas palavras de Costa:

O princípio da capacidade contributiva, como vimos, exige que a tributação seja feita em proporção à riqueza de cada um - assim entendida aquela manifestação pela fato imponible. É a chamada “proporcionalidade tributária”. Consoante essa técnica, a alíquota ou percentagem é sempre uniforme e invariável qualquer que seja o valor da matéria tributada. [...]. A progressividade tributária, por seu turno implica que a tributação seja mais do que proporcional à riqueza de cada um. Um imposto é progressivo quando a alíquota se eleva à medida que aumenta a quantidade gravada⁶⁰.

Ernesto Valcárcel dispõe a seguinte assertiva: “a progressividade do sistema tributário não é mais do que uma exigência iniludível do princípio da igualdade”⁶¹.

Busca-se com a progressividade a equidade da tributação entre os cidadãos com capacidade contributiva diferenciada. Não se pode esquecer que a estrutura tributária é um mecanismo de justiça, quando o Estado busca financiar os custos das suas obrigações.

Borba conceitua o que vem a ser progressividade, nas seguintes palavras:

A progressividade indica que, quanto maior a base de cálculo do tributo, isto é, quanto maior a renda, maior a alíquota aplicável. Dessa forma, os que ganham mais, pagam proporcionalmente mais. A progressividade do imposto tem origem na *Decima Escalata*, da Florença do século XV, instituída para custear a guerra de Pisa⁶².

Zilveti, ao falar de progressividade, diz que “indagações mais profundas sobre a progressividade, critério de tributação há muito utilizado, exigem que se parta de sua definição. A progressividade é um critério de fixação de alíquotas, segundo o qual se estabelecem alíquotas variáveis de tributos”⁶³. Acrescenta Roland:

A progressão tributaria é uma técnica que estabelece uma sucessão de alíquotas dispostas em estágios crescentes, distribuídas em diferentes percentuais na medida em que se aumenta a base de cálculo. Adentra o cenário econômico e jurídico por influência da escola utilitarista, que via na progressividade tributária um instrumento eficaz para a manutenção da estabilidade econômica, pois poderia fornecer o nivelamento da igualdade econômica⁶⁴.

⁵⁹ ROLAND, Débora da Silva. **Possibilidade jurídica da progressividade tributária**. São Paulo: MP, 2006. p. 35.

⁶⁰ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 78.

⁶¹ VALCÁRCCEL, Ernesto *apud* COSTA, Regina Helena. *Ibid.* p. 78.

⁶² BORBA, Bruna Estima. **Imposto de renda das pessoas físicas**. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 7.

⁶³ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quatier Latin, 2004. p. 168.

⁶⁴ ROLAND, Débora da Silva. *op. cit.* p. 35.

A progressividade na atual Constituição Federal está prevista para a aplicação de alguns impostos entre eles o Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Zilveti diz que: “na Constituição de 1988, em vigor, a progressividade tem previsão expressa, que faculta ao legislador graduar determinados impostos segundo o critério econômico da progressividade”⁶⁵.

Diz a Constituição: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...]. III - renda e proventos de qualquer natureza; [...] § 2º - O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei; [...]”⁶⁶.

Apenas nas previsões constitucionais há liberdade para o legislador aplicar o critério da progressividade. Em relação ao tema já decidiu o Supremo Tribunal Federal:

SERVIDORES PÚBLICOS FEDERAIS - CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL- LEI Nº 9.783/99 - ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL E MATERIAL DESSE DIPLOMA LEGISLATIVO - RELEVÂNCIA JURÍDICA DA TESE PERTINENTE A NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO DA SEGURIDADE SOCIAL SOBRE SERVIDORES INATIVOS E PENSIONISTAS DA UNIÃO FEDERAL (CF ART. 40, *CAPUT* E RESPECTIVO § 12º CC ART. 195, II NA REDAÇÃO DADA PELA EC Nº 20/98 - ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS - ESCALA DE PROGRESSIVIDADE DOS ADICIONAIS TEMPORÁRIOS (ART. 2º DA LEI Nº 9.783/99) - ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO QUE VEDA A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA (CF, ART. 150, IV) E DE DESCARACTERIZAÇÃO DA FUNÇÃO CONSTITUCIONAL INERENTE À CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL - PLAUSIBILIDADE JURÍDICA - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA EM PARTE. [...]. Tratando -se de matéria sujeita a estrita previsão constitucional - [...] (contribuição social devida pelo empregador) - inexistente espaço de liberdade decisória para o Congresso Nacional, em tema de progressividade tributária, instituir alíquotas progressivas em situações não autorizadas pelo texto da Constituição⁶⁷.

Outro aspecto que os autores abordam ao falar da progressividade é a questão de está prevista na maioria das Constituições acompanhada da capacidade contributiva. A progressividade figura como um elemento informativo da tributação. E dizem que não há como respeitar a capacidade contributiva sem a progressividade⁶⁸.

No entanto, como alerta Costa:

⁶⁵ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quatier Latin, 2004. p. 173.

⁶⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 29 abr. 2014.

⁶⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2.010-MC, Rel. Celso Mello, julg. 30.09.1999, Plenário, *DJ* de 12.04.2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347383>>. Acesso em: 25 abr. 2014.

⁶⁸ ZILVETI, Fernando Aurélio. *op. cit.* p. 170-176.

A inobservância da graduação dos impostos consoante a capacidade contributiva somente está autorizada diante da tributação extrafiscal, para o alcance de finalidades homenageadas pela ordem constitucional. Todavia, na instituição de tributos progressivos ou regressivos que atendam a fins extrafiscais a incidência do princípio não está totalmente afastada, pois o legislador não poderá descuidar-se da preservação dos limites que o mesmo impõe: a manutenção do “mínimo vital”, o não-atingimento do confisco e o não-cerceamento de outros direitos constitucionais. [...] A progressividade está limitada pelo princípio da capacidade contributiva, visando a não-confiscatoriedade e ao não cerceamento de outros direitos constitucionais⁶⁹.

A progressividade também pode ser vista como um veículo de controle sobre certos setores da economia. Diz Zilveti: “deve-se reconhecer, contudo, que a progressividade pode atingir seu objetivo regulatório extrafiscal por meio da pressão sobre determinadas atividades em certas circunstâncias da economia”⁷⁰. Neste sentido - o de justiça social - a progressividade concebe a graduação da tributação de acordo com a capacidade econômica dos cidadãos. Godoi ressalta que “a progressividade é uma decorrência lógica da capacidade contributiva”⁷¹.

Zilveti, ao se pronunciar sobre a progressividade como critério da tributação justa faz uma crítica ao sistema, pois, em suas palavras:

O que, à primeira vista encanta os defensores do Estado Social, no critério da progressividade é o sentido social de tributar o mais rico, e desta forma, praticar o que se denomina “justiça fiscal”. Os socialistas defendem a tese de que, por meio do afunilamento de maior tributação sobre aqueles de maior renda haveria uma pressão para uma distribuição de renda, reduzindo a desigualdade social. A técnica da progressividade inspira, de fato, um falso sentimento de justiça social. Por meio de maior tributação dos ricos seria possível ajudar os pobres a ingressar no planos social, e assim, passar a ser cidadãos com plenos direitos, capazes de suportar as obrigações que a mesma sociedade lhes impõe. [...]. O que está por trás da progressividade é, efetivamente, redistribuir a riqueza, induzindo o contribuinte neste sentido⁷².

Assim a progressividade possui o aspecto da extrafiscalidade ou pode ser visto como um fator de justiça social. Justiça social, assim entendida como aplicação de uma alíquota mais elevada a quem possui maior renda e uma menor carga tributária àqueles que possuem menor capacidade contributiva. Com essa ideia o Estado busca aplicar aos casos concretos a igualdade tanto almejada.

Machado chama atenção para o fato de que não se deve confundir a progressividade com a seletividade:

⁶⁹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 108.

⁷⁰ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quatier Latin, 2004. p. 177.

⁷¹ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 219.

⁷² ZILVETI, Fernando Aurélio. *op. cit.* p. 175.

É progressivo o imposto cuja alíquota é maior na medida em que aumenta a base tributável. Como a base imponible é sempre uma expressão da riqueza de cada um, a progressividade faz com que o imposto onere mais quem tem riqueza maior. Personaliza o imposto. [...] É seletivo o imposto cujas alíquotas são diferentes, para objetos diferentes, como acontece com o IPI, que tem alíquotas elevadas para certos produtos, e muito baixa, mesmo zero, para outros produtos. Na seletividade, não importa o sujeito, importa exclusivamente o objeto da tributação. Por isso se pode dizer que ela é adequada para os impostos reais, como o IPTU⁷³.

Costa, a respeito da aplicação da progressividade adverte que:

Acresça-se ser conclusão pacífica da doutrina especializada a afirmação segundo o qual a progressividade tributária deve reportar-se ao sistema tributário como um todo, e não a um tributo em particular. Assim, pode-se ter tributos em estrutura progressiva convivendo com tributos com natureza apenas proporcional. Mas a aplicação conjunta dos mesmos resultará numa tributação progressiva⁷⁴.

Assim, o aspecto *quantum*, segundo a doutrina, deve ser observado na instituição de qualquer tributo, para que o sujeito passivo possa suportar a carga tributária, respeitando o mínimo vital do sujeito passivo. Ou seja, a progressividade tributária deve ser observada em todo sistema tributário, sob pena de se ferir o princípio da capacidade contributiva e da igualdade.

⁷³ MACHADO, Hugo de Brito *apud* PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 58.

⁷⁴ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 79.

2 A TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS

Quando um homem vive em sociedade precisa que as suas necessidades sejam atendidas. Para isto é necessário que o Estado cumpra o papel de gerir e satisfazer tais necessidades. E para poder realizar estas, é necessária uma receita. Para que haja a materialização das aspirações de cada individuo, no sentido de ter segurança, educação, saúde, lazer, entre outras, o Estado tem que ter recursos. E uma das formas de obtenção dessas receitas, desde há muitos anos, é a instituição de tributos. Esta não é a única fonte de arrecadação de receita, mas sem dúvida uma das mais utilizadas e discutidas. O tributo é a maior fonte de receita financeira dos entes federativos.

Conti dispõe:

A organização dos indivíduos em sociedade faz surgir o Estado. O Estado nasce, desta forma, como uma entidade responsável pela organização da vida social. Ao assumir esta tarefa o Estado passa a ter encargos e a realizar determinadas funções[...]. O cumprimento dessas obrigações representa custos para a sociedade. E estes custos deverão ser financiados pelos membros desta sociedade ora organizada. [...] Um meio pelo qual o Estado obtém o recursos necessários à manutenção de suas atividades é a tributação. Pela tributação o Estado exige coercitivamente, o pagamento de determinada quantia pelos membros da sociedade com o objetivo de arrecadar o necessário para o financiamento de seus gastos⁷⁵.

O imposto, que está congenitamente consociado ao fenômeno político, é um fenômeno sociológico complexo. Os homens, ao viverem em sociedade, têm necessidades que só pelo grupo podem ser satisfeitas. Segundo Baleeiro:

Quando uma atitude humana atravessa milênios e consolida-se de século a século, adaptando-se às novas circunstâncias, é ociosa qualquer fundamentação. Existe porque instintivamente as sociedades a criaram e mantiveram, desde que não acharam solução melhor para alguns problemas perenes. A justificação dos impostos confunde-se com a do Estado ou a do poder político, do que eles são expressão e efeito⁷⁶.

Borba explica que:

[...] a receita decorrente da arrecadação dos impostos é utilizada para custeio geral da administração e das atividades públicas. Em regra, segundo o art. 167, IV, da Constituição Federal, não pode ocorrer a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa. Nesse sentido, o pagamento do IRPF, por exemplo, não pode está relacionado, ligado, vinculado ou condicionado a benefício específicos em relação ao contribuinte. Ele deve recolher o imposto devido, mesmo que não se utilize, eventualmente, dos serviços públicos de saúde, educação ou transporte, por exemplo⁷⁷.

⁷⁵ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996. p. 6.

⁷⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16. ed. rev. e atual. por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 270.

⁷⁷ BORBA, Bruna Estima. **Imposto de renda das pessoas físicas**. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 2.

Machado discorre sobre a necessidade de o Estado cobrar tributos e dispõe:

A tributação é, sem sombra de dúvidas, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ela não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia. Justifica-se o poder de tributar conforme a concepção que se adote do próprio Estado. A ideia mais generalizada parece ser a de que os indivíduos, por seus representantes, consentem na instituição do tributo, como de resto na elaboração de todas as regras jurídicas que regem a nação⁷⁸.

Paulsen destaca:

[...] a tributação predomina como fonte de receita, de modo que se pode falar num Estado fiscal ou num Estado Tributário.[...] os tributos são, efetivamente, a principal receita financeira do Estado, classificando-se como receita derivada (porque advinda do patrimônio privado) e compulsória (uma vez que decorre da Lei, independe da vontade das pessoas de contribuírem para o custeio da atividade estatal). Possuem, portanto, em geral, caráter predominantemente fiscal, devendo pautar-se essencialmente pelos princípios da segurança, da igualdade e da capacidade contributiva. [...]. É dever fundamental contribuir para as despesas públicas, sendo que o principal critério para a distribuição do ônus tributário, inspirado na ideia de justiça distributiva, é a capacidade contributiva⁷⁹.

No mesmo sentido Conti ressalta: “a estrutura tributária deve guiar-se no sentido da justiça fiscal [...] ela tem de ser justa, de modo a fazer com que haja uma adequada distribuição do ônus tributário sobre o indivíduo”⁸⁰.

O dever-direito de instituir, cobrar, legislar e administrar tributos é decorrente do poder constituinte original. Ou seja, a própria Constituição Federal trás a prerrogativa de o Estado gerir a matéria tributaria. Por ser a maior fonte de receita dos entes federativos há uma exagerada preocupação destes com a legislação e com a sua arrecadação. A relação jurídica entre o Estado e o contribuinte torna-se bastante atraente. Motivo pelo qual a legislação ter cunho a constitucional, abarcando tanto os aspectos materiais quanto os aspectos formais (administrativos).

Quando nos referimos aos impostos, o inciso I do artigo 145 da Constituição Pátria, prevê a competência dos entes federados para instituírem tributos.

Art. 145- A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - Impostos. [...]. § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte⁸¹.

⁷⁸MACHADO, Hugo de Brito *apud* COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 374.

⁷⁹PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 9, 23.

⁸⁰CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996. p. 11.

⁸¹BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 29 abr. 2014.

Na legislação complementar, a previsão legal de imposto e sua conceituação encontrassem no Título III, impostos, Capítulo I, disposições gerais, artigo 16 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), que assim dispõe: “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”⁸².

Baleeiro explica o conceito de imposto a partir da definição legal, da seguinte forma:

Entende-se por imposto a prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de direito público, por lei, exige coativamente de quantos lhes estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição desse pagamento⁸³.

Borba conceitua o imposto da seguinte forma:

O conceito legal de imposto, contido no art. 16 da Lei nº 5.172/1996, CTN define esta espécie tributária como uma exação desvinculada de qualquer contraprestação específica dirigida ao contribuinte. Isto é o que o distingue dos demais tributos: o fato de não ser relacionado a uma atividade estatal que venha a beneficiar o sujeito passivo obrigado, sendo, portanto, tributo não vinculado, ou não-causal. Em relação uns aos outros, os impostos distinguem-se pelos respectivos fatos geradores⁸⁴.

Carvalho, ao conceituar imposto diz que “podemos definir imposto como o tributo que tem por hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público”⁸⁵.

Amaro, sobre o fato gerador do imposto, leciona:

O fato gerador do imposto é uma situação (por exemplo, aquisição de renda, prestação de serviço, etc.) que não supõe nem se conecta com nenhuma atividade do Estado *especificamente dirigida ao contribuinte*. Ou seja, para exigir impostos de certo indivíduo, não é preciso que o Estado lhe preste algo determinado. A atuação do Estado dirigida a promover o bem comum beneficia o contribuinte, mas esse frui das utilidades que o Estado fornece porque é membro da comunidade não por ser contribuinte⁸⁶.

Assim, não há no imposto nenhuma relação com qualquer contraprestação direta atividade ou serviço ofertado ao contribuinte pelo Estado. Se paga o imposto por encontrar-se numa situação definida em lei, que é o chamado fato gerador. É a legislação ordinária que estabelece o fato gerador do imposto que é uma situação independente de qualquer atividade estatal. Para ser contribuinte do imposto, basta a pessoa encontrar-se numa das situações

⁸² BRASIL. **Lei nº 5.172, 25 de outubro de 1966**. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 26 abr. 2014.

⁸³ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16. ed. rev. e atual. por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 269.

⁸⁴ BORBA, Bruna Estima. **Imposto de renda das pessoas físicas**. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 2.

⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 55.

⁸⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 64.

definidas em lei. Esta pode ser em relação à pessoa ou mesmo de seus bens. O tributo pode incidir sobre pessoa física ou jurídica. Sobre o assunto esclarece Costa:

Se alguém está politicamente ou economicamente vinculado por qualquer modo a esse grupo, porque dele tira proveito, ou no âmbito dele exterioriza qualquer manifestação de capacidade contributiva, que pode ser objeto de arrecadação, compulsoriamente exigível, o imposto tem cabimento⁸⁷.

Ademais, apenas as pessoas jurídicas de direito público podem instituir impostos. Pode haver, no entanto, a delegação da competência na arrecadação do tributo. Baleeiro entende que “essas pessoas (pessoas jurídicas de direito público) podem delegar a cobrança do imposto a outra entidade estatal ou paraestatal, que então, arrecada os gravames em seu nome, para determinado fim, igualmente público”⁸⁸.

Entende-se, assim, que a instituição do imposto, por ser inerente à própria ideia de Estado, só pode ser instituída por pessoa jurídica de direito público. Aceitando-se apenas, a delegação quanto à arrecadação.

2.1 Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza das pessoas físicas

Antes de se adentrar no imposto supracitado, mister se faz conhecer a seguinte observação de Maia sobre o assunto, a saber:

O imposto sobre a renda, além de se destinar a cumprir os fins de arrecadação, uma vez que representa uma das maiores fontes de recursos no Brasil [...] também contribui para a realização dos fundamentos do Estado, à medida que pode ser utilizado, como instrumento de equilíbrio das desigualdades socioeconômicas e regionais e presta-se a melhor distribuição de riquezas, no sentido da efetivação da igualdade e justiça fiscal e social⁸⁹.

De acordo com Borba:

A relevância do imposto de renda e, em especial, do IRPF, decorre adjetivamente, da possibilidade de sua utilização como instrumento de política social e econômica, por meio de técnicas de redistribuição de renda e através de incentivos ou restrições a determinadas atividades ou regiões geográficas⁹⁰.

Constata-se que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, também pode exercer uma função extrafiscal e não apenas arrecadatória de receita. Ou seja, este imposto pode ter outro fim inerente ao interesse público, e não apenas a captação de

⁸⁷ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 270.

⁸⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16. ed. rev. e atual. por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 269.

⁸⁹ MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regras matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas**. São Paulo: Manole, 2004. p. 65.

⁹⁰ BORBA, Bruna Estima. **Imposto de renda das pessoas físicas**. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 2.

recursos para o erário. Insere-se o tributo com outros objetivos, que pode ser a defesa da economia nacional, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial, a depender do interesse do Estado.

2.1.1 Competência e previsão legal

A competência para a instituição do Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza - IR encontra seu suporte legal no artigo 153, inciso III da Constituição Federal em vigor, nestes termos: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] III - renda e proventos de qualquer natureza; [...] § 2º - O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei”⁹¹.

O dispositivo atribui competência impositiva à União em matéria de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Nascimento e Martins dizem que: “Acompanha o legislador uma tendência consagrada na legislação comparada no sentido de atribuir poder tributário em matéria de imposição sobre a renda ao ente político central da organização administrativa”⁹².

Quanto às normas gerais relativas a este imposto, assim como o fato gerador, base de cálculo e contribuintes, encontram-se dispostos nos artigos 43 a 45 do Código Tributário Nacional. O Imposto sobre a Renda da Pessoa Física - IRPF tem amparo legal nas Leis nº 7.713/88 e nº 9.250/95 dentre outras. Outra lei importante é o Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999, que dispõe sobre a cobrança, fiscalização, arrecadação, contribuintes, entre outras providências.

O Código Tributário Nacional, ao regulamentar o imposto em questão, diferencia as pessoas jurídicas e as pessoas físicas quanto à base de cálculo.

Coelho informa que: “o imposto de renda, propriamente dito, conhece três repartições: a) o IR das pessoas jurídicas; b) o IR das pessoas físicas, e c) O II incidente nas fontes quer como antecipação, quer como incidência única e final de dúvidas de constitucionalidade”⁹³.

⁹¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 29 abr. 2014.

⁹² NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional**: Lei nº 5.172 de 25.10.1996. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 93.

⁹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 300.

A Receita Federal do Brasil divide imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza em duas espécies, a saber: o imposto de renda das pessoas físicas - IRPF e o imposto de renda das pessoas jurídicas. O importante no presente estudo é o Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza incidente sobre as pessoas físicas - IRPF que “incide sobre a renda e proventos de contribuintes residentes no País ou residentes no exterior que recebam rendimentos de fontes no Brasil. Apresenta alíquotas variáveis conforme a renda do contribuinte, sendo que os de menor renda não são alcançados pela tributação.” Basta, para ser contribuinte de tal imposto, que possua renda anual auferida no país, superior ao mínimo legal, segundo coeficientes oficiais. Borba ensina que:

O Imposto de Renda é um tributo pessoal e direto. Pessoal, pois a tributação incide em razão de certas características da pessoa do sujeito passivo, em não em função de um objeto material, uma “coisa”, como ocorre com os impostos reais (IPTU, ICMS, IPI). Direto porque o contribuinte não tem a possibilidade de transferir, diretamente, o ônus econômico da carga fiscal. Ou seja, não há repercussão, de forma que o contribuinte de direito é também contribuinte de fato⁹⁴.

É pessoal, no sentido de estabelecer relação direta com o contribuinte de tal imposto, observando-se sempre a sua capacidade contributiva. Leva-se em conta as características do sujeito passivo. Por isso, o Imposto sobre a renda e os proventos da pessoa física, ser considerado um típico imposto pessoal. Pois, na hipótese de incidência leva-se em consideração o *quantum* suportável por este. E é direito diante da impossibilidade de se transferir o ônus para um terceiro.

2.1.2 Contribuintes do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza incidente sobre as pessoas físicas - IRPF

O Código Tributário Nacional, ao se pronunciar sobre os contribuintes do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, dispõe:

Art. 45 Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. Parágrafo único. A lei pode atribuir á fonte pagadora da renda ou proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção ou recebimento lhe caibam (BRASIL, 1966)⁹⁵.

Segundo o manual do imposto sobre a renda retido na fonte, de elaboração da Receita Federal do Brasil e do Ministério da Fazenda, são beneficiários do IRPF as “pessoas

⁹⁴ BORBA, Bruna Estima. **Imposto de renda das pessoas físicas**. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 7.

⁹⁵ BRASIL. **Lei nº 5.172, 25 de outubro de 1966**. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 26 abr. 2014.

físicas residentes no Brasil, remuneradas em virtude de trabalhos ou serviços prestados no exercício de empregos, cargos e funções”⁹⁶.

A respeito o Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999, do Presidente da República, que trata sobre a cobrança e a fiscalização do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza dispõe sobre quais os contribuintes de tal imposto, a saber:

Capítulo I. PESSOAS FÍSICAS DOMICILIADAS OU RESIDENTES NO BRASIL. Art. 2º- As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão. § 1º- São também contribuintes as pessoas físicas que perceberem rendimentos de bens de que tenham a posse como se lhes pertencessem, de acordo com a legislação em vigor. § 2º- O imposto será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85. Capítulo II. PESSOAS FÍSICAS DOMICILIADAS OU RESIDENTES NO EXTERIOR. Art. 3º A renda e os proventos de qualquer natureza percebidos no País por residentes ou domiciliados no exterior ou a eles equiparados, conforme o disposto nos arts. 22, § 1º, e 682, estão sujeitos ao imposto de acordo com as disposições do Livro III (BRASIL, 1999)⁹⁷.

Borba ensina que “As relações jurídicas são compostas pelos sujeitos - ativo/credor e passivo/devedor -. por um objeto - prestação de dar, fazer ou não fazer - e pelo vínculo jurídico entre os sujeitos - com fundamento na vontade das partes na lei”⁹⁸.

O falar do aspecto pessoal do imposto afirma que este diz respeito à definição dos sujeitos, que podem ser ativos ou passivos. Este último, contribuintes ou responsável, devedor e obrigado a pagar o tributo⁹⁹.

Ainda discorrendo sobre o mesmo assunto, Borba afirma que:

O sujeito passivo é a pessoa que deve figurar no polo passivo da relação obrigacional. [...] são sujeitos passivos do imposto as pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares da disponibilidade econômica ou jurídica dos proventos e rendas de qualquer natureza, e de qualquer origem, mesmo que pagos por fontes situadas no exterior. São, também, sujeitos passivos, as pessoas físicas residentes no exterior, quanto a fatos geradores ocorridos no Brasil¹⁰⁰.

Baleeiro diz que:

O sistema adota a técnica da declaração do contribuinte ao lado da arrecadação na fonte para vários casos. [...]. Os contribuintes são as pessoas físicas (indivíduos) ou pessoas jurídicas (comerciantes e negociantes individuais) [...]. São contribuintes,

⁹⁶ BRASIL. Receita Federal. **Manual do imposto sobre a renda retido na fonte**. Ministério da Fazenda, 2013. p. 9. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/dirf/Mafondirf2013/Mafon2013.pdf>>. Acesso em: 19 abr. 2014.

⁹⁷ BRASIL. **Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm>. Acesso em: 28 abr. 2014.

⁹⁸ BORBA, Bruna Estima. **Imposto de renda das pessoas físicas**. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 11.

⁹⁹ *Ibidem*. p. 11-13.

¹⁰⁰ *Ibidem*. p. 19-21.

como pessoa física, enquanto indivíduos, os domiciliados ou residentes no Brasil, [...] sem distinção de sexo, nacionalidade, idade, estado civil ou profissão. [...]. É sujeito ainda ao tributo, por arrecadação na fonte, o não-residente que recebe créditos de fonte no estrangeiro¹⁰¹.

E sobre o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza retido na fonte, Baleeiro faz a seguinte observação:

Os rendimentos do trabalho são arrecadados na fonte, dispensado de declaração do contribuinte, salvo se receber créditos de outras fontes ou cédulas ou não atingir certo limite. Uma tabela anual estabelece os descontos daqueles rendimentos em função do *quantum* destes e dos encargos¹⁰².

Assim, pode-se concluir que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza incidente sobre as pessoas físicas - IRPF é o imposto que incide sobre a renda do trabalhador, pessoa física, domiciliados ou residentes no Brasil ou fora dele. Basta, para ser contribuinte de tal imposto, que possua renda anual auferida no país, superior ao mínimo legal, segundo coeficientes oficiais.

2.1.3 Disposição legal no Código Tributário Nacional - CTN

O artigo 43 do Código Tributário Nacional dispõe:

Art. 43 O imposto, de competência da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I- Da 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.
§ 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. § 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 artigo¹⁰³.

O artigo 43 do Código Tributário Nacional traz a previsão legal do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, imposto esse de competência da União, conforme dispõe a Constituição Federal. Ao fazer tal previsão o aludido Código define o seu fato gerador assim como a sua hipótese de incidência. E apresenta também a definição jurídica de renda e de proventos.

¹⁰¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 336-337.

¹⁰² *Ibidem*. 2009. p. 338.

¹⁰³ BRASIL. **Lei nº 5.172, 25 de outubro de 1966**. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 26 abr. 2014.

2.1.4 Conceitos inerentes ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza

Os conceitos e características do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza vêm ocupando a mente de juristas e financistas desde a sua imposição. É de suma importância entender tais conceitos para utilizarmos como instrumento no presente estudo. Assim sendo, não se pode abarcar todo o conteúdo jurídico inerente a tal matéria, mas apenas o essencial.

2.1.4.1 Conceito de Aquisição e Disponibilidade

a) Aquisição

Sobre o termo aquisição, Paulsen leciona que “é o ato de adquirir, ou seja de obter, conseguir, passar a ter”¹⁰⁴.

Maia ensina que:

Na linguagem jurídica, indica ato ou fato em consequência do que se opera a transferência do domínio ou propriedade de coisa móvel ou imóvel, ou na posse, ou na transferência de direito. [...] No tocante ao Imposto sobre a Renda, *aquisição* assume o sentido de receber, adquirir, ser proprietário ou estar de posse, independente da condição, poder usufruir, tirar proveito ou destinar¹⁰⁵.

b) Disponibilidade

Falando sobre a disponibilidade, Maia esclarece que:

O melhor significado para *disponibilidade* é o de liberdade necessária a normalidade dos negócios, caracterizando-se como a situação em que o titular pode dar destinação livre e imediata à renda ou provento percebido, não alcançando disponibilidade apenas potencial¹⁰⁶.

Borba aduz:

Por disponibilidade econômica, entendem-se os valores efetivamente recebidos pelo contribuinte, como os salários pagos em dinheiro, ou creditados na conta corrente do contribuinte. Em ambos os casos, a aquisição de renda pode ser constatada, materialmente, pelo aumento do patrimônio econômico da pessoa física. A disponibilidade jurídica refere-se a valores que são postos à disposição da pessoa física, isto é, créditos líquidos e certos, reconhecidos como a ele pertencentes. É irrelevante que o indivíduo efetue qualquer gasto relacionado àquele valor. Tampouco descaracteriza o fato gerador a ausência de aumento de patrimônio, financeiro, ou sob forma de outros ativos (imóveis, por exemplo), do beneficiário.

¹⁰⁴PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 64.

¹⁰⁵MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regras matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas**. São Paulo: Manole, 2004. p. 71.

¹⁰⁶*Ibidem*. p. 72.

Assim, o recebimento de honorários por meio de cheques “pré-datados”, ou notas promissórias, caracteriza a disponibilidade jurídica da renda não incompatível com o regime de caixa aplicável às pessoas físicas, pois considerar-se-á (*sic*) auferida, a renda no momento da aquisição da referida disponibilidade, isto, é, no momento do recebimento do cheque antedatado, por exemplo¹⁰⁷.

Nas palavras de André Portella:

Por disponibilidade deve-se entender a prerrogativa outorgada ao sujeito de direito no sentido de usufruir a renda sem que se lhe possam ser opostos impedimentos. Nos termos no artigo em análise (art. 43 do CTN), a disponibilidade poderá ser de natureza jurídica ou puramente econômica. Jurídica é a disponibilidade que possui o titular da renda, aquele que detém, o direito de propriedade sobre a mesma, sendo-lhe permitido o seu uso e *gozo*. Econômica é a disponibilidade limitada, pertencente ao mero possuidor da quantia¹⁰⁸.

Disponibilidade é o que o sujeito passivo da obrigação tributaria em tese, pode suportar para o pagamento do imposto, sem ferir o “mínimo vital”. O entendimento da maioria doutrinaria é que esta disponibilidade prevista no artigo 43 do Código Tributário Nacional pode ser econômica ou jurídica.

2.1.4.2 Conceito de “renda” e de “proventos”

O legislador no inciso I do art. 43 do CTN define renda como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. E faz uma distinção entre renda e proventos quando no inciso II, do mesmo artigo preceitua proventos entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos, no inciso anterior.

Ao operador do direito compete, por meio de atividade cognitiva (intelectual científica), empregar um processo depurativo e interpretativo, procurando acabar com as imprecisões¹⁰⁹.

2.1.4.2.1 Renda

A maioria doutrinária afirma que o núcleo semântico de todo o dispositivo recai sobre o vocábulo renda. Chama-se atenção para o fato de que doutrinadores de renome debatem sobre o conceito de renda, seja sobre o ponto de vista econômico, jurídico ou legal¹¹⁰.

¹⁰⁷ BORBA, Bruna Estima. **Imposto de renda das pessoas físicas**. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 29.

¹⁰⁸ PORTELLA, André *apud* NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional**: Lei nº 5.172 de 25.10.1996. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 95.

¹⁰⁹ MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**: princípios, conceitos, regras matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas. São Paulo: Manole, 2004. p. 64.

¹¹⁰ BORBA, Bruna Estima. *op. cit.* p. 27-30.

Maia explica que “etimologicamente o vocábulo renda é formado do verbo latino *rendere*, significando ‘render’, termo plurívoco, que pode assumir acepções diversas [...]”¹¹¹. E expõe duas teorias para explicar o conceito de renda. Ela alega haver a teoria econômica, e as teorias fiscais. Esta última, subdividindo-se em três correntes.

Assim, Maia descreve:

a) **a teoria econômica**. Que visualiza a renda como uma riqueza nova derivada de fonte produtiva, considerando-se como tal a renda líquida (renda bruta menos despesas para a produção dos rendimentos), sendo que para alguns ainda é essencial que haja o consumo da renda. b) **as teorias fiscais**. i) **a teoria da renda produto**, para qual a renda é sempre riqueza nova, material, derivada da fonte produtiva, periódica, considerada como renda líquida (renda bruta menos as deduções dos gastos para a conservação e reconstrução do capital; ii) **a teoria renda-acrécimo patrimonial** que vê a renda como todo ingresso desde que passível de avaliação em moeda, independentemente de o ingresso ter sido consumido ou reinvestido, considerando na apuração da renda líquida a dedução dos gastos para a obtenção dos ingressos e para a manutenção da fonte; iii) **a teoria legalista** para a qual é renda tudo o que a lei estabelecer¹¹².

E, por fim, posiciona-se a autora, como a maioria doutrinária, que a melhor expressão para renda é renda-acrécimo. No mesmo sentido, o de renda acréscimo, outros autores. Paulsen esclarece que renda é acréscimo patrimonial produto do capital ou do trabalho, vejamos a sua explanação:

A **renda** é o acréscimo patrimonial produto do capital ou do trabalho. **Proventos** são os acréscimos patrimoniais decorrentes de uma atividade que já cessou. **Acrécimo patrimonial**, portanto, é o elemento comum e nuclear dos conceitos de renda e proventos, ressaltado pelo próprio art. 43 do CTN na definição do fato gerador de tal imposto (grifos do autor)¹¹³.

José Gonçalves entende que “o conceito de renda é gênero que encampa a espécie ‘proventos de qualquer natureza’ e esclarece que a ideia de acréscimo pressupõe comparação, relação, de modo que a noção de período é indispensável”¹¹⁴.

Para efeito do imposto em questão, que o vocábulo renda possui tanto o conceito jurídico como o conceito econômico, além de outros conceitos não pertinentes ao presente estudo. As discussões acerca do conceito de renda têm apresentado várias teorias.

Baleeiro leciona que estas podem ser assim divididas:

¹¹¹ MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regras matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas**. São Paulo: Manole, 2004. p. 67.

¹¹² *Ibidem*. p. 68.

¹¹³ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 162.

¹¹⁴ GONÇALVES, José Artur Lima *apud* PAULSEN, Leandro. *Ibid.* p. 52.

Este debate pode ser resumido em duas teorias, onde ambas têm sido invocadas pelas legislações fiscais dos vários países: a) Renda é atributo, quase sempre periódico, de fonte permanente da qual promana, como elemento novo criado e que com ela não se confunde (Strutz, Fuisting, Cohn); b) Renda é o acréscimo de valor pecuniário entre dois momentos (Schanz, Haig, Fisher)¹¹⁵.

Os legisladores, em geral, acolhem o conceito de renda-acréscimo. Ademais pondera Baleeiro: “O conceito teórico de renda, entretanto, esclarece o legislador para eliminar as lacunas (*loopholes* dos financistas americanos), através das quais se evade licitamente a capacidade contributiva e, que, por isso, constitui o melhor assento da imposição pessoal e progressiva”¹¹⁶.

Coêlho explica que:

O imposto de renda no Brasil, em sua primeira fase, incidiu sobre os salários. Na segunda fase, sobre outras rendas. Na terceira fase avançou para os proventos de qualquer natureza, que não possuem definição própria e são conceituados por *derivação* do conceito de renda, que é o produto do *capital trabalhado e da combinação de ambos*. [...] quer a renda, produto do capital, do trabalho e da combinação de ambos, quer os demais proventos não compreendidos na definição, devem traduzir *um aumento patrimonial entre dois momentos de tempo*. É o acréscimo patrimonial que constitui a substância tributável pelo imposto¹¹⁷.

André Portella aduz:

Renda é todo acréscimo patrimonial observado dentro do lapso temporal indicado pelo legislador. No Brasil, a exemplo do que se observa na legislação comparada, renda é aumento patrimonial de um sujeito considerado dentro de um determinado exercício fiscal, ou seja, dentro do ano-calendário [...] Por ser acréscimo patrimonial, a renda não se confunde com outros supostos fáticos¹¹⁸.

No entendimento de Carraza:

Renda é disponibilidade de riqueza nova, havida em dois momentos distintos [...] é o acréscimo patrimonial experimentado pelo contribuinte, ao longo de um determinado período de tempo. Ou ainda, é resultado positivo de uma subtração que tem, por minuendo, os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte, entre dois marcos temporais, e, por subtraendo, o total das deduções e abatimentos, que a Constituição e as leis que com ela se afinam permitem fazer. [...] tanto a renda quanto os proventos de qualquer natureza pressupõem ações que revelam mais-valias, isto é incrementos na capacidade contributiva. Só diante de realidades econômicas novas, que se incorporam ao patrimônio da pessoa [...] é que podemos juridicamente falar em renda ou proventos de qualquer natureza¹¹⁹.

¹¹⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 332.

¹¹⁶ *Ibidem*. p. 334.

¹¹⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 448.

¹¹⁸ PORTELLA, André *apud* NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional**: Lei nº 5.172 de 25.10.1996. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 94.

¹¹⁹ CARRAZA, Roque Antonio *apud* PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 53.

Rolim leciona:

1º O conceito jurídico mais adequado de renda é o acréscimo patrimonial, englobando os ganhos de capital, exceto as transferências de renda, tais como doações e heranças, segundo o ordenamento jurídico constitucional de 1988. 2º O conceito legalista (fiscalista) de renda, no sentido de ser considerado renda aquilo que a lei ordinária do imposto estabelecer que, é ultrapassado e superado pelo jurisprudência do STF, [...] 7º Quaisquer limitações temporais ou quantitativas com relação às despesas e provisões devem guardar estrita compatibilidade com a teoria do acréscimo patrimonial e com a atividade do contribuinte, sob pena de serem inconstitucionais, por violarem o conceito jurídico de renda, por implicarem tributação direta ou indireta do capital e não do seu efetivo acréscimo e pro afrontarem a capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária, além de mitigarem ou anularem a rígida discriminação da competência tributária ente União, Estados e Municípios¹²⁰.

Borba declara:

O conceito tradicional de renda, segundo a doutrina, está associado ao acréscimo do valor patrimonial da pessoa física, ressaltando-se que esse acréscimo pode ser: (i) instantâneo, caso todo o rendimento seja gasto ou consumido; ou (ii) permanente, quando, em razão de poupança, se incorpora ao capital acumulado do beneficiário. Concluindo, a rendada pessoa física compreende, nos termos do art. 43 do CTN e do art. 3º da Lei 7.713/1988. a) As rendas, do trabalho (salário, gratificações, comissões, ordenados, gorjetas, auxílios, prêmios) e do capital, isto é, os frutos das rendas acumuladas (alugueis, *royalties*, lucros, juros, dividendos)¹²¹.

Deduz-se do comentário supracitado, que o conceito de renda, para a maioria doutrinária é o de renda acréscimo. Entendido como o aumento do capital em um determinado período de tempo. E que este aumento pode ser instantâneo ou permanente. E que a renda pode ser fruto, ou do trabalho do contribuinte ou frutos de seu capital pessoal anteriormente conquistado.

2.1.4.2.2 Proventos

Maia esclarece

O vocábulo provento deriva do latim *proventus*, significando o resultado, lucro crédito. É o lucro ou ganho obtido em um negócio, e em sentido análogo a proventos ou resultado obtido. [...] a expressão *de qualquer natureza*, que acompanha o vocábulo proventos, serve para conferir-lhe uma maior amplitude, no sentido de englobar, no aspecto material da hipótese de incidência do imposto, quaisquer tipo de proventos, independentemente da natureza de que elas se revistam. O caráter do rendimento é conferido sem considerar a sua natureza, tipo, denominação, origem (capital, trabalho, produção, aposentadoria), localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte ou da forma de percepção¹²².

¹²⁰ ROLIM, João Dácio *apud* PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 54.

¹²¹ BORBA, Bruna Estima. **Imposto de renda das pessoas físicas**. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 31.

¹²² MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regras matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas**. São Paulo: Manole, 2004. p. 70.

Os proventos, ou seja, quaisquer acréscimos sejam estes patrimoniais, econômicos ou financeiros, não são incluídos no conceito de renda. Neste sentido de proventos, estão incluídos os rendimentos de origem ilícita, assim como aqueles de origem desconhecida¹²³.

Há, portanto, uma grande confusão a respeito do conceito de renda e de proventos de qualquer natureza. Mas há, também, pontos pacíficos como Misabel Derzi explica:

Há, na doutrina e na jurisprudência, pontos pacíficos em relação a: a) renda é produto, fluxo ou acréscimo patrimonial, inconfundível com o patrimônio de onde promana, assim entendido o capital, o trabalho ou sua combinação; b) Provento é a forma específica de rendimento tributável, tecnicamente compreendida como o que é fruto não da realização imediata e simultânea de um patrimônio, mas sim, do acréscimo patrimonial resultante de uma atividade que já cessou, mas que ainda produz rendimentos como as benfeitorias de origem previdenciária, pensões e aposentadorias. Já os proventos em acepção ampla, como acréscimos patrimoniais não resultantes do capital ou do trabalho, são todos aqueles de 'origem ilícita e bem aqueles cuja origem não seja identificável ou comprovável'. c) Os acréscimos patrimoniais sempre pressupõem a disponibilidade econômica ou jurídica, sendo certo, que, mesmo não havendo a jurídica, a incorporação física e material ao patrimônio do contribuinte é sempre necessária. d) No Brasil, tradicionalmente, quer na Constituição quer nas leis, tem-se feito a mesma diferenciação, e somente a propósito da pessoa jurídica, fala-se em patrimônio fixo e circulante a fim de distingui-los da renda tributável¹²⁴.

Ou seja, embora haja uma grande discussão doutrinária à respeito do que é renda e do que significa proventos para efeito de incidência do Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza das pessoas físicas - IRPF, no entanto, pontos em que estes juristas não divergem, como bem explicados nas lições da tributarista Mizabel Derzi.

2.1.5 Características do imposto

Como citado acima o artigo 153, inciso III, parágrafo 2º, I da CF preceitua que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei. Critérios estes, instituídos pelo legislador como pilares basilares da instituição e cobrança de tal imposto. Borba leciona:

Em razão de suas características, a incidência do imposto de renda possibilita a aplicação do princípio da capacidade econômica, previsto no § 1º do art. 145 da CF/1988. Por essa mesma razão é orientado pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade. (§ 2º, inc. I, art. 145 da CF/1988)¹²⁵.

¹²³ BORBA, Bruna Estima. **Imposto de renda das pessoas físicas**. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 31.

¹²⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado *apud* MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regras matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas**. São Paulo: Manole, 2004. p. 69.

¹²⁵ BORBA, Bruna Estima. *op. cit.* p. 7.

Sabe-se que o imposto em tese possui as características da universalidade, da generalidade e da progressividade, todos previstos constitucionalmente. E que estes buscam a equidade na tributação e têm em vista o respeito ao princípio da capacidade contributiva.

2.1.5.1 Generalidade

Em relação à generalidade Paulsen, explica que “é critério que diz respeito ao campo subjetivo, mais especificamente à sujeição passiva ao tributo”¹²⁶.

Borba leciona que: “Por generalidade, entende-se que o tributo deve abranger todos os contribuintes que pratiquem o ato ou estejam em igual situação. Impede a exclusão de determinada categoria de pessoas em função de sua ocupação, [...]”¹²⁷.

Oliveira aduz:

Generalidade significa tratar todas as situações sob uma norma geral, no sentido de ser aplicável a todos os contribuintes e em contraposição a seletividade. Generalidade significa que o imposto deve tratar por igual todo e qualquer aumento patrimonial, independentemente dos tipos de renda ou de proventos que contribuam para a formação, além de dever ser independente de quaisquer outras circunstâncias externas ao contexto de hipótese de incidência. Em outras palavras, generalidade significa que o imposto deve tratar por igual todo e qualquer tipo de renda ou proventos, de modo que qualquer acréscimo patrimonial universal receba o mesmo tratamento que seja atribuído aos demais. [...]. E melhor se compreende o princípio da generalidade contrapondo-se ao da seletividade, que é o seu oposto¹²⁸.

A generalidade se opõe a seletividade. Ambos são critérios de tributação. Ocorre que a generalidade busca atender ao princípio da igualdade da tributação e como consequência o atendimento ao princípio da capacidade contributiva. Já a seletividade busca restringir, através de aumentos ou diminuições de alíquotas, o consumo de certos bens ou de acelerar tal consumo.

2.1.5.2 Universalidade

Em relação à universalidade, Paulsen explica:

A universalidade é critério que diz respeito à extensão da base de cálculo, que deve abranger quaisquer rendas e proventos auferidos pelo contribuinte. É este, também o entendimento de DIFINI: [...] universalidade significa incidir tributo sobre todos os fatos descritos na hipótese de incidência (no caso do imposto de renda, incidir indistintamente sobre diversas espécies de rendimentos). Tais princípios não impedem, todavia a concessão de isenções objetivas ou subjetivas. Impedem é a

¹²⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 126.

¹²⁷ BORBA, Bruna Estima. **Imposto de renda das pessoas físicas**. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 7.

¹²⁸ OLIVEIRA, Ricardo Muniz de. **Fundamento do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latim, 2008. p. 254.

exclusão apriorística de determinada categoria de pessoas ou rendimentos do rol dos sujeitos passivos ou dos fatos tributáveis. Em face do critério constitucional da universalidade, ter-se-ia de considerar a totalidade das rendas do contribuinte como uma unidade, sem estabelecer distinções entre tipos de rendas para efeito de tributação diferenciada¹²⁹.

Renato Renk esclarece:

A base calculada, além de ser informada pela generalidade, terá de ter natureza universal. Ser universal é ser total. Logo de nada adianta apurar a base impositiva dividindo-a em espécies de renda quando, no final, se deve apurar o valor informado pela universalidade. Desta forma, para que a renda seja informada pelo critério da universalidade, os elementos integrados no processo de sua produção devem estar dispostos de forma tal que atendam a este critério. Ou seja, todos devem ser submetidos à tributação de forma absolutamente igual. Não há receita diferente da outra, como não há despesa diferente de outra¹³⁰.

Borba explica que:

A universalidade significa que o tributo deve levar em consideração a integralidade das rendas do contribuinte, para apurar sua efetiva capacidade econômica, sem considerações sobre a sua origem. Ou seja, incide sobre qualquer renda, mesmo as de origem ilícita, numa aplicação do brocardo *pecúnia non olet*, e as recebidas de fontes situadas no exterior¹³¹.

Todo o patrimônio do contribuinte deve ser considerado na sua integralidade, sem qualquer fracionamento¹³².

2.1.5.3 Progressividade

A tributação que mais se adapta à progressividade é o imposto. Esse é o entendimento da maioria doutrinária. Sob essa questão dispõe Roland:

É possível apontar dois motivos para se considerar que o imposto e a progressividade foram feitos um para o outro: O primeiro aspecto é o fato do conteúdo material da hipótese de incidência referir-se ao capital ou à renda do contribuinte, traduzindo-se como uma realidade econômica. Noutra giro, o imposto destina-se a gravar a riqueza do contribuinte¹³³.

Quanto à progressividade - assunto discutido no capítulo I - Paulsen diz: “a progressividade, por sua vez, é critério que exige variação positiva da alíquota à medida que há aumento da base de cálculo. [...] A progressividade, aliás, serve de instrumento para a tributação da renda conforme a capacidade contributiva”¹³⁴.

¹²⁹ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 62.

¹³⁰ RENK, Renato Romeu *apud* PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 62.

¹³¹ BORBA, Bruna Estima. **Imposto de renda das pessoas físicas**. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 7.

¹³² OLIVEIRA, Ricardo Muniz de. **Fundamento do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latim, 2008. p. 257.

¹³³ ROLAND, Débora da Silva. **Possibilidade jurídica da progressividade tributária**. São Paulo: MP, 2006. p. 58.

¹³⁴ PAULSEN, Leandro. *op. cit.* p. 58-59.

Oliveira ainda esclarece que:

Entretanto, a progressividade, que a Carta de 1988 acolheu como princípio, somente se mostra eficiente se for associada aos princípios da generalidade e da universalidade, eis que, por estes, as alíquotas crescentes têm mesma aplicação quaisquer que sejam as fontes de produção do acréscimo patrimonial (generalidade) e sobre a totalidade do acréscimo patrimonial, também sem qualquer distinção da sua fonte produtora e sem a sua fragmentação (universalidade)¹³⁵.

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza também se submete a outros princípios, a saber: O princípio da anterioridade, o princípio da irretroatividade. Ambos previstos constitucionalmente nos arts. 150, III, b, e 150, III, a.

2.1.6 A tributação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza sobre o que se denomina salário (Rendimento do trabalho Assalariado no país) - fato gerador e base de cálculo

O artigo 114 do aludido Código define como fato gerador da obrigação principal a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência.

Segundo Borba, “o fato gerador do IRPF é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos originados no Brasil ou no exterior”¹³⁶.

André Portella preceitua:

O fato gerador da obrigação tributária será a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos de qualquer natureza. A descrição do suposto da imposição apoia-se, portanto, em quatro conceitos fundamentais, quais sejam, os de: a) renda; b) proventos de qualquer natureza; c) disponibilidade econômica; e d) disponibilidade jurídica¹³⁷.

Sobre o fato gerador e a hipótese de incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza - IR, Borba esclarece, que segundo a maioria doutrinária há diferença entre estes:

A doutrina costuma diferenciar o fato gerador hipotético e abstratamente previsto na norma tributária (a percepção de renda, para o IR), denominando-a hipótese de incidência, do fato gerador efetivado, acontecimento no mundo dos fatos reais, do qual surge a obrigação tributária. A esse segundo, o fato gerador, o concreto e individualizado, costuma-se chamar ‘hipótese de incidência realizada’, ‘fato imponível’, ou como faz o CTN, fato gerador. Para que se possa considerar ocorrido um fato gerador, e nascida a relação jurídica obrigacional, é necessário que os fatos ocorridos no mundo se subsumam à descrição normativa, em todos os seus aspectos. [...] A hipótese de incidência é a descrição geral e abstrata, do fato que decorre a obrigação de pagar o imposto¹³⁸.

¹³⁵ OLIVEIRA, Ricardo Muniz de. **Fundamento do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latim, 2008. p. 259.

¹³⁶ BORBA, Bruna Estima. **Imposto de renda das pessoas físicas**. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 29.

¹³⁷ PORTELLA, André *apud* NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional**: Lei nº 5.172 de 25.10.1996. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 94.

¹³⁸ BORBA, Bruna Estima. *op. cit.* p. 12.

Sobre a base de cálculo do imposto em questão, dispõe o CTN em seu artigo 44:

A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis. A base de cálculo consiste na mensuração ou medição do fato gerador (para o IRPF, a base de cálculo é a renda líquida tributável). [...] Ou seja, a renda e proventos brutos diminuídos das deduções permitidas em lei, ou do desconto simplificado¹³⁹.

O manual do imposto sobre a renda retido na fonte da Receita Federal do Brasil ao definir a base de cálculo do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza das pessoas físicas - IRPF define quais são os rendimentos tributáveis do trabalhador assalariado no país.

Pagamento de salário, inclusive adiantamento de salário a qualquer título, indenização sujeita à tributação, ordenado, vencimento, soldo, *pro labore*, remuneração indireta, retirada, vantagem, subsídio, comissão, corretagem, benefício (remuneração mensal ou prestação única) da previdência social, remuneração de conselheiro fiscal e de administração, diretor e administrador de pessoa jurídica, titular de empresa individual, gratificação e participação dos dirigentes no lucro e demais remunerações decorrentes de vínculo empregatício, recebidos por pessoa física residente no Brasil¹⁴⁰.

A seguir, a Tabela Progressiva para o cálculo mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física para o exercício de 2014, ano-calendário 2013.

Tabela 1. Tabela progressiva para cálculo do IRPF - para o exercício de 2014, ano-calendário de 2013.

Base de Cálculo mensal em R\$	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 20.529,36	-	-
De 20.529,37 até 30.766,92	7,5	1.539,70
De 30.766,93 até 41.023,08	15,0	3.847,22
De 41.023,09 até 51.259,08	22,5	6.923,95
Acima de 51.259,08	27,5	9.486,91

Fonte: (BRASIL, 2012).

Consoante disposto no §6º do art. 3 da Lei 10.101/2000 (incluído pela Lei nº 12.832/2013), para o cálculo do IRF sobre a PLR não haverá dedução de dependentes e nem de qualquer outra despesa (saúde, educação, previdência privada e etc.), salvo a importância paga a título de pensão alimentícia incidente sobre a PLR (decorrente de determinação judicial), conforme § 10 do mesmo dispositivo legal.

¹³⁹ BORBA, Bruna Estima. **Imposto de renda das pessoas físicas**. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 15.

¹⁴⁰ BRASIL. Receita Federal. **Manual do imposto sobre a renda retido na fonte**. Ministério da Fazenda, 2013. p. 9. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/dirf/Mafondirf2013/Mafon2013.pdf>>. Acesso em: 19 abr. 2014.

3 A INDEVIDA DIFERENCIAÇÃO DE TRATAMENTO TRIBUTÁRIO ENTRE SALÁRIO E PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR)

A Constituição Federal de 1988, em seu capítulo II - dos direitos sociais - assegura em seu artigo 7º, inciso XI a participação nos lucros e resultados, nestes termos:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: [...]. XI – participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei; [...] Art. 218 O Estado proverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas. § 4º - A lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho¹⁴¹.

Conclui-se, do aludido dispositivo, que o direito à participação nos lucros das empresas é um direito social de cunho constitucional. Importante ressaltar que se trata de uma prerrogativa e não de uma obrigação por parte dos empregadores.

Martins afirma que: “a participação nos lucros induz a um sistema de flexibilização de direitos, pois o próprio art. 621 da CLT permite que seja estabelecida por acordo ou convenção coletiva, que proporciona melhor adaptação às peculiaridades de cada empresa”¹⁴².

Na Consolidação das Leis Trabalhistas a Participação nos Lucros e Resultados – PLR - está prevista na, nestes termos:

Art. 621. As Convenções e os Acordos poderão incluir entre suas cláusulas disposição sobre a constituição e funcionamento de comissões mistas de consulta e colaboração, no plano da empresa e sobre participação nos lucros. Estas disposições mencionarão a forma de constituição, o modo de funcionamento e as atribuições das comissões, assim como o plano de participação, quando for o caso¹⁴³.

A Lei nº 10.101 editada em de 19 de dezembro de 2000 é Lei Complementar que dispõe sobre essa participação dos trabalhadores nos Lucro e Resultado das empresas, a chamada PLR. Esta Lei sofreu uma recente alteração em vários de seus artigos, através da edição da Lei nº 12.823/2013, sancionada em junho de 2013.

Vale salientar, que houve várias medidas provisórias para regular a matéria, e que o instituto da participação nos lucros não é algo novo, nem exclusivo da legislação pátria.

¹⁴¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 29 abr. 2014.

¹⁴² MARTINS, Sergio Pinto. **Direito do trabalho**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 718.

¹⁴³ BRASIL. **Decreto-lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm>. Acesso em: 25 abr. 2014.

Além das diversas medidas provisórias sobre o assunto, entendimentos jurisprudenciais também já trataram do tema. Bem explica Delgado:

Note-se que desde os fins de dezembro de 1994, se buscou regulamentar o disposto no art. 7º da CF expedindo-se sucessivas medidas provisórias a respeito do instituto (a primeira foi a MP nº 794 de 29-12-94), verificando-se a conversão legal da última Medida Provisória apenas em 19.12.2000, através da Lei 10.101). Após sucessivas adaptações dos textos da MP, em face de seu real desrespeito ao art.8º, VI da CF (intervenção do sindicato no processo negocial), ficou normatizado que a estipulação da participação nos lucros faz-se mediante negociação coletiva ou através de comissão intraempresarial, mas com a participação de um representante do sindicato operário, arquivando-se o correspondente instrumento na entidade sindical obreira¹⁴⁴.

Versa o artigo 8º, inciso VI da Constituição Federal de 1988: “É livre a associação profissional ou sindical, observado o seguinte: [...] VI - é obrigatória a participação dos sindicatos nas negociações coletivas de trabalho”¹⁴⁵. Ocorre que este dispositivo constitucional não vinha sendo obedecido pelo legislador infraconstitucional no que se referia a Participação nos Lucros e Resultados. A Lei nº 10.101/2000 foi um verdadeiro processo, pois houveram sucessivas mudanças e edições de Medidas Provisórias para se chegar ao conteúdo atual.

3.1 Conceitos

A participação nos lucros é um tipo de remuneração que pode ser vista, sob a ótica administrativa, como um programa de incentivo ou um programa motivacional no sentido de aumentar a produtividade da empresa.

Marques declara que:

É um modo de remuneração flexível relacionado com o desempenho do funcionário ao alcance de metas e resultados estabelecidos para um determinado período de tempo. A participação nos resultados significa uma percentagem ou fatia do valor com que cada pessoa participa dos resultados da empresa ou do departamento que ajudou a atingir, através do seu trabalho pessoal ou em equipe¹⁴⁶.

Sob a ótica político-administrativa, o artigo 218 da Constituição Federal deixa claro que o Estado apoiará as empresas que adotarem tal programa. Seu intuito é o desenvolvimento social.

¹⁴⁴ DELGADO Mauricio Godinho. **Curso de direito do trabalho**. 13. ed. São Paulo: LTr, 2014. p. 751.

¹⁴⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 29 abr. 2014.

¹⁴⁶ MARQUES, Kelly. **Programa de participação nos lucros e resultados - PPLR**. 2009. Disponível em: <http://www.rh.com.br/Portal/Salario_Beneficio/Roteiro/5991/programa-de-participacao-nos-lucros-e-resultados--pplr.html>. Acesso em: 20 abr. 2014. p. 1.

Correa explica sobre o assunto e dispõe que:

A finalidade pretendida pela Lei Regulamentadora da PLR é fortalecer o Estado Democrático de Direito, agregando uma ferramenta que enalteça o Valor Social do Trabalho, de forma a construir uma sociedade mais justa e solidaria e sob vias de garantir o desenvolvimento nacional¹⁴⁷.

Sobre o conceito de lucros e resultados dispõe Martins:

O conceito de lucro diz respeito ao resultado da atividade econômica da empresa, abstraída as despesas do empreendimento. Verifica-se que o conceito de lucro é de natureza econômica, decorrente de atividade econômica de produtos, bens ou serviços no mercado. Havendo sobras do exercício da atividade econômica por parte da empresa é que se poderá falar em lucro. O lucro a que se refere a Constituição só pode ser o lucro líquido, ou seja, o lucro existente após deduzidas todas as despesas da receita obtida pela empresa. Não se tratando de lucro bruto, que pode ser considerado a diferença entre o valor da compra da mercadoria ou do serviço, sem a dedução das despesas operacionais da empresa. Na negociação as partes definirão o conceito de lucro, que poderá ser o lucro previsto na legislação do imposto de renda, o lucro decorrido da Lei das sociedades Anônimas (Lei 6.404/76) ou outro critério. Resultados. A norma Ápice declara ainda, que não se trata de participação apenas nos lucros, mas nos resultados. O resultado num sentido genérico pode ser entendido como o produto de uma operação. Do ponto de vista secundário pode ser compreendido como aquilo que resultou ou resulta de alguma coisa, ou seja, a sua conseqüente derivação, produto, efeito. Na acepção contábil, posso dizer que se trata da conclusão que se chegou no final do exercício da empresa. Assim, o resultado pode ser positivo ou negativo, ou seja: a empresa pode ter tanto lucro como prejuízo. [...] O certo é que o lucro não se confunde com o resultado. Até porque em direito cada elemento constante d norma jurídica possui significado próprio [...] O § 1º do artigo 2º da Lei 10.101/2000 indica algumas hipóteses de resultados, como: índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; programas de metas e prazos¹⁴⁸. (sic)

Vejamos o artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000:

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo: I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; II - convenção ou acordo coletivo¹⁴⁹.

Na interpretação deste artigo 2º, fica evidente que a Lei deixa a cargo dos patrões e empregados as negociações acerca de qual seria o percentual sobre a o lucro que o empregado receberá a título de participação nos lucros. Ou seja, há um silêncio sobre o percentual, nem que seja mínimo ou máximo, para a instituição de tal programa.

O art. 4º depreende que caso haja impasse entre as partes estas poderão utilizar-se de meios de soluções de conflitos, tais como a mediação e a arbitragem.

¹⁴⁷CORREA, Arthur Achiles de Souza. **Implantação de programa de participação nos lucros e resultados (PLR)**. Jus Navigandi, Teresina, ano 17, n. 3240, 15 maio 2012. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/21782/implantacao-de-programa-de-participacao-nos-lucros-e-resultados-plr>>. Acesso em: 19 abr. 2014.

¹⁴⁸MARTINS, Sergio Pinto. **Participação dos empregados nos lucros das empresas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 296.

¹⁴⁹BRASIL. **Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/110101.htm>. Acesso em: 20 abr. 2014.

3.2 Desvinculação da remuneração

O inciso XI do artigo 7º da Constituição Federal em vigor, artigo 3º da Lei 10.101/2000 dispõe que a participação nos lucros e resultados não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

Nas palavras do tributarista Delgado:

A presente parcela era tradicionalmente assimilada pela tradição jurisprudencial do país a figura salarial das gratificações habituais, integrando, desse modo, o salário obreiro para todos os fins (nessa linha o enunciado 251 do TST, cancelado em maio de 1994 pela resolução 33 daquela corte superior). Desde 1988, contudo, a Constituição já havia invalidado essa linha compreensiva a respeito da parcela, fixando, taxativamente, estar desvinculada da remuneração semelhante verba (art. 7º, XI, CF/88). Não sendo salário a verba participatória pode deixar de ser paga nos exercícios negativos, apresentados pela empresa, embora obviamente não possa a regra abstrata da participação em resultados positivos ser expurgado dos contratos anteriormente beneficiados (súmula 51 do TST), exceto se coletivamente negociado a exclusão. É inquestionável, porém, que apenas a *real* participação nos lucros é que se desveste de natureza salarial: parcela periódica paga pelo empregador sem qualquer relação com os resultados alcançados pela empresa. (paga inclusive em exercícios contábeis negativos, por exemplo) não se afasta da figura jurídica da gratificação habitual, ainda que batizada pelo epíteto eufemístico de ‘participação nos resultados’ ou semelhante. O Ônus da prova relativa à fraude é, contudo, do autor da ação, em face da presunção não salarial decorrente do designativo eleito¹⁵⁰.

Nas palavras de Martins:

A Constituição de 1988 eliminou, portanto, o caráter salarial da participação nos lucros, determinando que tal prestação venha a ser totalmente desvinculada da remuneração. O objetivo foi realmente este, de possibilitar que o empregador concedesse a participação nos lucros aos seus empregados, mas em contrapartida não tivesse nenhum encargo a mais com o tal ato. O empregador não tinha interesse em conceber um benefício gratuitamente e ainda suportar os encargos sociais sob tal valor. [...] ou seja, não haveria incidência de FGTS nem da contribuição previdenciária. A referida participação é uma forma de complementação do salário. Sendo uma forma de participação não é salário. Trata-se de um pagamento condicionado, ou seja, o pagamento só será feito na ocorrência de lucros, o que mostra que, existindo prejuízo, não haverá pagamento. Na verdade, a participação nos lucros é uma forma de participação do empregado na empresa, mediante a distribuição dos lucros desta última, os quais o trabalhador ajudou a conseguir¹⁵¹.

Assim, a participação nos lucros e resultados da empresa apresenta dois vieses: o primeiro é a desvinculação da remuneração; o outro a empresa não se obriga a pagar os encargos sociais inerentes ao trabalhador. Há, entretanto, um interesse nacional na questão, como o aumento da produtividade, por exemplo.

¹⁵⁰ DELGADO Mauricio Godinho. **Curso de direito do trabalho**. 13. ed. São Paulo: LTr, 2014. p. 751.

¹⁵¹ MARTINS, Sergio Pinto. **Direito do trabalho**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 719.

3.3 O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e a participação nos lucros e resultados

Quanto ao imposto sobre a renda, o parágrafo primeiro do artigo 3º da Lei 10.101/2000 deixa claro que para efeito de apuração de lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados. Ou seja, para a empresa, a PLR paga aos empregados pode ser deduzida do valor pago a título de imposto de renda e outros encargos sociais.

Além disso dispõem os parágrafos quinto e sexto deste mesmo artigo:

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade. [...].
 § 5º A participação de que trata este artigo será tributada pelo imposto sobre a renda exclusivamente na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos, no ano do recebimento ou crédito, com base na tabela progressiva anual constante do Anexo e não integrará a base de cálculo do imposto devido pelo beneficiário na Declaração de Ajuste Anual. (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013).
 § 6º Para efeito da apuração do imposto sobre a renda, a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa será integralmente tributada com base na tabela progressiva constante do Anexo. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013)¹⁵².

Sobre o artigo dispõe Hiromi:

A tributação na fonte, em separado dos rendimentos do salário do mês é boa para os empregados com menor salário, que ficam isentos na declaração de ajuste. Se a participação nos lucros fosse somada ao salário do mês, poderia ter retenção do imposto na fonte a ser restituído na declaração¹⁵³.

No mesmo sentido Delgado:

A lei 12.823, de 20.06.2013 instituiu significativa vantagem fiscal para o trabalhador que perceba PLR, alterando, para esse fim, o texto da Lei 10.101 e da Lei tributária n. 9.250/1995. A verba participativa passou a ter o seu IR cobrado exclusivamente na fonte, sendo também enquadrada em nova e específica tabela progressiva anual muito mais favorável do que as regras genéricas anteriormente vigentes (art. 3º, § 5º)¹⁵⁴.

Hoje vigora a seguinte tabela progressiva do IR, conforme demonstra-se abaixo.

¹⁵² BRASIL. Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/110101.htm>. Acesso em: 20 abr. 2014.

¹⁵³ HIROMI, Higuchi. **Imposto e renda das empresas**: interpretação e prática. São Paulo: MP, 2009. p. 569.

¹⁵⁴ DELGADO Mauricio Godinho. **Curso de direito do trabalho**. 13. ed. São Paulo: LTr, 2014. p. 751.

Tabela 2. Participação nos lucros - tributação exclusiva na fonte - vigência de 01/01 a 31/12/2014

Valor do PLR Anual (em R\$)	Alíquota	Parcela a deduzir do IR (em R\$)
de 0,00 a 6.000,00	0,0 %	-
de 6.000,01 a 9.000,00	7,5%	450,00
de 9.000,01 a 12.000,00	15%	1.125,00
de 12.000,01 a 15.000,00	22,5%	2.025,00
Acima de 15.000,00	27,5%	2.775,00

Fonte: BRASIL, 2013.

Deduz-se, da tabela acima, que todo trabalhador que receber até R\$ 6.000,00 (seis mil reais) a título de participação nos lucros da empresa está isento do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza - retido na fonte. Enquanto que, para os trabalhadores que receberem o valor de R\$ 6.000,00 será tributado a alíquota de 27,5%, segundo a tabela progressiva mensal do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Além de ter descontado todos os outros encargos trabalhistas. Ou seja INSS, FGTS, vale-transporte e todos os demais encargos incidentes sobre o salário.

Esse benefício concedido aos trabalhadores que recebem participação abaixo de R\$ 6.000,00 torna-se ainda menos isonômico quando comparado os outros valores da tabela.

Outro fator importante a ser observado é quando as deduções permitidas no imposto de renda em suas outras espécies e a proibição de deduções para quem recebe a PLR (participação nos lucros ou resultados). Enquanto que são permitidas várias deduções nas outras espécies de IR, nesta a única dedução permitida é a importância paga a título de pensão alimentícia. Vejamos o que depreende o Parágrafo 10 do artigo 3º:

§ 10. Na determinação da base de cálculo da participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados, poderão ser deduzidas as importâncias pagas em dinheiro a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial, de acordo homologado judicialmente ou de separação ou divórcio consensual realizado por escritura pública, desde que correspondentes a esse rendimento, não podendo ser utilizada a mesma parcela para a determinação da base de cálculo dos demais rendimentos. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013)¹⁵⁵.

Outra distorção da Lei da PLR é a apresentada no § 7º da Lei nº 10.101/2000:

§ 7º Na hipótese de pagamento de mais de 1 (uma) parcela referente a um mesmo ano-calendário, o imposto deve ser recalculado, com base no total da participação nos lucros recebida no ano-calendário, mediante a utilização da tabela constante do Anexo, deduzindo-se do imposto assim apurado o valor retido anteriormente. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013)¹⁵⁶.

¹⁵⁵ BRASIL. Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/110101.htm>. Acesso em: 20 abr. 2014.

¹⁵⁶ *Ibidem*.

Pois se, por exemplo, um trabalhador que tenha recebido R\$7.400,00 a título de participação nos lucros, e que por determinação judicial teve que pagar 20% a título de pensão alimentícia, este empregado fica isento do imposto sobre a renda. Pois ao recalcular o valor, este fica dentro da faixa de isenção. Ou seja, R\$ 7.400,00 - R\$ 1480,00 = R\$ 5.920,00. Portanto, abaixo de R\$ 6.000,00.

3.4 Empresas excluídas da Lei nº 10.101/2000

No parágrafo 3º do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000 excetuou quais as empresas que não se incluem na incidência desta Lei, a saber, a pessoa física e as entidades sem fins lucrativos que não preencham os requisitos definidos em Lei. Vejamos o dispositivo:

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo: [...]. § 3º Não se equipara a empresa, para os fins desta Lei: I - a pessoa física; II - a entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente: a) não distribua resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas; b) aplique integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no País; c) destine o seu patrimônio a entidade congênere ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades; d) mantenha escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos demais requisitos deste inciso, e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhe sejam aplicáveis¹⁵⁷.

Nesta mesma linha, o artigo 5º da Lei trata de maneira diferenciada empregados de empresas estatais. Isto é o que se entende da leitura do artigo abaixo.

Art. 5º A participação de que trata o art. 1º desta Lei, relativamente aos trabalhadores em empresas estatais, observará diretrizes específicas fixadas pelo Poder Executivo. Parágrafo único. Consideram-se empresas estatais as empresas públicas, sociedades de economia mista, suas subsidiárias e controladas e demais empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto.

Estes não estão sujeitos a negociações entre patrões e empregados e sim terão que observar as diretrizes específicas fixadas pelo Poder Executivo.

3.5 Contribuintes

Os contribuintes do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza que recebe participação nos lucros e resultados, segundo o manual do imposto de renda retido na fonte, serão as pessoas físicas residentes no Brasil.

¹⁵⁷BRASIL. Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/110101.htm>. Acesso em: 20 abr. 2014.

CONCLUSÕES

O presente estudo buscou realizar uma análise da tributação do Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza incidente sobre as pessoas físicas contribuintes de tal imposto à luz dos princípios da isonomia tributária com foco na tributação que ocorre entre os contribuintes que percebem Participação nos Lucros e Resultados e os que não percebem tal “vantagem”.

De início verificou-se que o instituto da igualdade não é algo novo nem próprio do Estado brasileiro. Desde a Grécia Antiga, filósofos como Aristóteles e Platão já manifestavam uma grande preocupação a respeito da igualdade entre os homens.

O princípio da igualdade previsto no *caput* do artigo 5º da Constituição pátria veda diferenciações arbitrárias. Deve-se obedecer a máxima de tratar os iguais de forma igual, e os desiguais de forma igual. Ver-se, também, que este princípio não se aplica apenas ao legislador do Direito, mas também ao aplicador da Lei, assim como as autoridades públicas e aos particulares.

A igualdade é um direito fundamental, portanto, uma cláusula pétrea, não podendo ser violado sob qualquer aspecto, muito menos por artimanhas políticas, ou ao bel prazer dos legisladores pátrios. Além disso, tais princípios gozam das prerrogativas da irrenunciabilidade, inalienabilidade e imprescritibilidade.

Verifica-se, que a igualdade é algo inerente a uma tributação justa. Assim, há uma íntima ligação entre a tributação e igualdade. O legislador não pode exigir tributos mais gravosos entre os que se encontrem em situações econômicas ou jurídicas iguais. Portanto, o poder de tributar do Estado não é sem limites. Para haver uma tributação, sem ferir a legislação e os contribuintes, deve-se observar o princípio da igualdade. No campo tributário a igualdade revela-se no “Princípio da Isonomia Tributária”, previsto constitucionalmente no inciso II do artigo 150.

Este inciso preceitua que é assegurada ao contribuinte a vedação de tratamento desigual entre os que se encontrem em situação equivalente, vedada qualquer discriminação, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, levando-se a conclusão que este dispositivo tem como escopo garantir que aqueles que se encontrem com a mesma capacidade contributiva devem contribuir de forma igual, independentemente dos nomes que se deem aos rendimentos. O importante é que se proponha um sacrifício econômico igual para todos os cidadãos. Na tributação a igualdade se faz presente na capacidade contributiva.

Assim, o princípio da isonomia tributária está entrelaçado com o princípio da capacidade contributiva, também, previsto constitucionalmente, no artigo 145, § 1º, que os impostos serão ponderados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Este princípio revela-se de grande valor quanto se trata de tributação. Há autores que afirmam que este é a realização do princípio da igualdade em matéria de tributação.

Não adianta instituir imposto onde não há riqueza, e também não se deve criar diferenciações onde há capacidade contributiva equivalente. Pois quando isto ocorre fere-se o princípio da isonomia tributária. A capacidade contributiva revela-se como um critério para a imposição dos impostos. O desrespeito a tal princípio mostra-se arbitrária e conseqüentemente inconstitucional.

O Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é um imposto de competência de União. O artigo 153 dispõe que sempre que possível este imposto será informado pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade, na forma da lei.

O Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza incidente sobre as rendas das pessoas físicas retido na fonte - IRPF é um tributo pessoal e direto. E que são contribuintes de tal imposto as pessoas físicas residentes no Brasil ou no exterior, discriminados no artigo 2º do decreto número 3000 de 26 de março de 1999, que trata de tal imposto.

O artigo 43 do Código Tributário Nacional ao dispor sobre o fato gerador do imposto em tela dispõe que ser este a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos. Renda, entendido como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. E proventos, entendido os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda.

Há um grande debate jurídico a respeito do termo renda, mas a maioria doutrinária entende que o conceito adotado pelo CTN é o de renda-acréscimo. O que interessa para a ocorrência do fato gerador de tal imposto é se houve um aumento patrimonial entre dois momentos de tempo, que pode ser mensal ou anual.

Outro fator determinado pelo legislador pátrio é que a incidência do imposto independe da denominação da receita, da localização, da condição jurídica ou da nacionalidade da fonte, ou da forma de percepção.

Quanto às características de tal imposto, conclui-se que deve obedecer a generalidade, universalidade e progressividade.

Generalidade, quer dizer que o imposto deve atingir todos os contribuintes que auferem renda e estejam em mesma condição. Ou seja, com a mesma capacidade contributiva,

para que não seja ferido o princípio da isonomia tributária. A universalidade diz respeito a extensão da base de cálculo, que deve abranger quaisquer renda, independentemente da denominação. E a progressividade é o aumento da alíquota quando há um aumento da base de cálculo, de forma a se promover a igualdade na tributação.

A tabela progressiva para o cálculo anual do imposto sobre a renda de pessoa física para o exercício de 2014, ano-calendário 2013, dispõe que são isentos de tributação os cidadãos que recebem até R\$ 20.529,36, sem haver, portanto, o que deduzir. Os cidadãos que receberem entre 20.529,37 a 30.766,92 contribuirão com tal imposto a uma alíquota de 7,5% ao ano e poderão deduzir da base de cálculo até R\$ 1.539,70; os que recebem de R\$ 30.766,93 até R\$ 41.023,08 anuais contribuirão com uma alíquota de 15% e poderão realizar deduções de até R\$ 3.847,22. Já os que recebem de R\$ 41.023,09 até R\$ 51.259,08, serão tributados a uma alíquota de 22,5% e deduzirão até R\$ 6.923,95. E por fim os que recebem acima de R\$ 51.259,08, contribuirá com 27,5% e poderão deduzir da base de cálculo até R\$ 9.486,91.

Em contrapartida, a tabela do utilizada para os que recebem renda a título de Participação dos Lucros e Resultados anual, apresentada pela Lei 10.101/2000, alterada pela Lei 12.832/2013 é a seguinte: até R\$ 6.000 a alíquota é zero; de R\$ 6.000,01 a R\$ 9.000,00, alíquota de 7,5% com dedução de R\$ 450,00; de R\$ 9.000,01 a R\$ 12.000,00, alíquota de 15% com dedução de R\$ 1.125,00; com a base de cálculo de R\$ 12.000,01 a R\$ 15.000,00, alíquota de 22,5%, e dedução de R\$ 2.025,00. E por fim, quem recebe anualmente a título de Participação nos Lucros e Resultados acima de R\$ acima de 15.000,00, contribuirá com 27,5% e poderá deduzir R\$ 2.775,00.

Observa-se, que consoante o §6º da Lei nº 10.101/2000, para o cálculo do Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza sobre a Participação nos Lucros e Resultados - PLR não haverá dedução de dependentes e nem qualquer outra despesa, salvo a importância paga a título de pensão alimentícia incidente sobre a PLR, decorrente de determinação judicial.

Verifica-se que há uma significativa diferença na base de cálculo das duas tabelas, assim como em suas alíquotas, e, como já apresentado, isto fere o princípio da isonomia tributária. Embora a aludida participação seja desvinculada da remuneração, viu-se que entendimento da maioria doutrinária, em relação ao termo renda para a incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é o de renda-acrécimo. E por que não incluir o renda advinda da Participação nos Lucros e Resultados?

A título exemplificativo, um contribuinte que recebe R\$ 50.000,00 de salários anuais será tributado a alíquota de 22,5%, representando um valor de R\$ 11.250,00. E um contribuinte que receba R\$ 44.000,00 a título de salário e R\$ 6.000,00 a título de Participação nos Lucros e Resultados. Pagará de Imposto sobre a renda o valor de R\$ 9.990,00. Ou seja, uma diferença de R\$ 1.260,00.

Diante do exposto e com singelo entendimento, após o presente estudo, conclui-se, que há um desrespeito aos princípios apontados, em especial ao princípio da isonomia tributária. Sendo, portanto, inconstitucional tal distinção feita com as tabelas para com os contribuintes de tal imposto.

Ademais, ao perceber renda a título de Participação nos lucros e Resultados das empresas o empregado deixa de receber direitos inalienáveis tais como o FGTS, INSS, férias e outros direitos sociais.

REFERÊNCIAS

- AGRA, Walber de Moura. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- _____. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16. ed. rev. e atual. por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1997. v. 4.
- BORBA, Bruna Estima. **Imposto de renda das pessoas físicas**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 29 abr. 2014.
- _____. **Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm>. Acesso em: 28 abr. 2014.
- _____. **Lei nº 5.172, 25 de outubro de 1966**. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 26 abr. 2014.
- _____. **Decreto-lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm>. Acesso em: 25 abr. 2014.
- _____. **Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/110101.htm>. Acesso em: 20 abr. 2014.
- _____. Receita Federal. **Manual do imposto sobre a renda retido na fonte**. Ministério da Fazenda, 2013. p. 9. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/dirf/Mafon_dirf2013/Mafon2013.pdf>. Acesso em: 19 abr. 2014.
- _____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Recurso Especial nº 1.058.483 - RJ (2008/0106947-0) Rel. Luiz Fux, julg. 20-10-2009, Primeira Turma, DJE de 04-11-2009. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14656568/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1058483-rj-2008-0106947-0>>. Acesso em: 22 abr. 2014.
- _____. Supremo Tribunal Federal. ADI 2.010-MC, Rel. Celso Mello, julg. 30.09.1999, Plenário, DJ de 12.04.2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347383>>. Acesso em: 25 abr. 2014.
- _____. _____. AI 360.461-AgR, Rel. Celso de Mello, julg. 6-12-2005, Segunda Turma, DJE de 28-3-2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=624002>>. Acesso em: 15 abr. 2014.

_____. _____. MS 26.690, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julg. 03-09-2008, DJE de 18.12.2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=570123>>. Acesso em: 15 abr. 2014.

_____. _____. RE 406.955-AgR, Rel. Joaquim Barbosa, julg. 4/10/2011, Segunda Turma, DJE de 21-10-2011. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/20620370/agreg-no-recurso-extraordinario-re-406955-mg-stf>>. Acesso em: 22 abr. 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

CORREA, Arthur Achilles de Souza. **Implantação de programa de participação nos lucros e resultados (PLR)**. Jus Navigandi, Teresina, ano 17, n. 3240, 15 maio 2012. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/21782/implantacao-de-programa-de-participacao-nos-lucros-e-resultados-plr>>. Acesso em: 19 abr. 2014.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

DELGADO Mauricio Godinho. **Curso de direito do trabalho**. 13. ed. São Paulo: LTr, 2014.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

HIROMI, Higuchi. **Imposto e renda das empresas: interpretação e prática**. São Paulo: MP, 2009.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regras matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas**. São Paulo: Manole, 2004.

MARQUES, Kelly. **Programa de participação nos lucros e resultados - PPLR**. 2009. Disponível em: <http://www.rh.com.br/Portal/Salario_Beneficio/Roteiro/5991/programa-de-participacao-nos-lucros-e-resultados--pplr.html>. Acesso em: 20 abr. 2014.

MARTINS, Sergio Pinto. **Direito do trabalho**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MARTINS, Sergio Pinto. **Participação dos empregados nos lucros das empresas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MORAES, Alexandre. **Direito constitucional**. 20 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao código tributário nacional: Lei nº 5.172 de 25.10.1996**. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao código tributário nacional**: Lei nº 5.172 de 25.10.1996. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

NERY JÚNIOR, Nelson. **Princípios do processo na constituição federal**: processo civil, penal e administrativo. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

OLIVEIRA, Ricardo Muniz de. **Fundamento do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

ROLAND, Débora da Silva. **Possibilidade jurídica da progressividade tributária**. São Paulo: MP, 2006.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quatier Latin, 2004.