

A INEFICÁCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA COMO INSTRUMENTO PARA A PROMOÇÃO DA JUSTIÇA SOCIAL

Rosali Krejci¹

RESUMO

O presente estudo busca demonstrar a ineficácia da tributação sobre a renda e proventos de qualquer natureza como instrumento para uma justiça social capaz de atenuar as desigualdades sociais e promover uma redistribuição de renda mais justa. Serão analisadas algumas questões controvertidas contidas na legislação ordinária do imposto sobre a renda e os preceitos tributários constitucionais. Procurou-se fazer um breve resumo do surgimento do imposto sobre a renda no mundo e no Brasil. Em seguida, foi abordada a estrutura do imposto sobre a renda das pessoas físicas vigente no Brasil, analisada a importância dos princípios tributários constitucionais e apresentadas algumas questões controvertidas da legislação ordinária que institui e regula o imposto sobre a renda.

Palavras-chave: Imposto sobre a Renda; Sistema Tributário Nacional, Princípios Tributários Constitucionais.

ABSTRACT

This study aims at trying to demonstrate the inefficacy of income and other types of taxation as an instrument for a social justice that can attenuate social unevenness and promote a fairer income distribution. Some controversial issues about the ordinary tax legislation and the Brazilian constitution tax precept will be analyzed and a short summary of taxation origin in Brazil has been attempted. Then there is the mention of the individual income tax structure as it works in Brazil, followed by an analysis of the importance of constitutional taxation principles and a presentation of some controversial issues concerning the ordinary law that institutes and regulates income taxation.

Keywords: Income Tax; Brazilian National Taxation System, Constitutional Taxation Principles.

INTRODUÇÃO

Estatísticas recentes revelam que o Brasil figura entre os países com maior carga tributária. Atualmente, essa carga está acima dos 35% do produto interno bruto (PIB).

¹ Advogada. Especialista em Direito Empresarial e Direito Tributário. Docente no Centro Universitário Geraldo Di Biase UGB.

Entretanto, o país ocupa o último lugar em uma lista de 30 países em relação à prestação de serviços públicos como saúde, educação, segurança pública que é a forma mais importante de retorno dos tributos pagos pela população.

Em 2013, o número de dias trabalhados pelo brasileiro para pagar os tributos a que está sujeito também cresceu. Agora é necessário trabalhar até o dia 29 de maio, ou seja, até essa data pode-se dizer que o cidadão trabalhou de graça para o Estado. No mês de novembro de 2013, o valor da arrecadação ultrapassou a marca de um trilhão de reais com previsão de crescimento na ordem de 0,5% para o ano de 2014.

Os números exorbitantes que dão os contornos da realidade tributária no Brasil aliados à péssima qualidade nos serviços públicos postos à disposição da população já revelam, por si só, a impossibilidade de se ter uma justiça social alcançada por meio de qualquer tipo de tributação. Embora o legislador constituinte tenha tentado criar um sistema tributário constitucional com força suficiente para coibir abuso no poder de tributar, a realidade hodierna revela que o legislador ordinário não valoriza e nem respeita o que está preconizado pela Carta Magna, sobretudo em relação aos princípios.

Assim, a sensação que se tem é a de que os princípios tributários constitucionais revelam-se inócuos frente à ganância de aumentar, cada vez mais, a arrecadação. Conseqüentemente, a realização da justiça social vai se tornando tarefa cada vez mais hercúlea.

Outra consequência direta afeta os contribuintes menos favorecidos que sofrem achatamento cada vez mais significativo de suas rendas, ao mesmo tempo, em que são privados de serviços públicos essenciais de qualidade. Em relação ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza das pessoas físicas, objeto de análise do presente estudo, buscou-se traçar um breve histórico do surgimento desse imposto no mundo e no Brasil, abordando, ainda que de forma resumida, as principais evoluções havidas nas últimas décadas. Em seguida, foram analisadas as principais características desse imposto, passando-se por conceitos básicos como renda, universalidade, generalidade e progressividade do que se entende por justiça social.

Na sequência, buscou-se demonstrar a importância dos princípios tributários constitucionais como forma de coibir o abuso do poder de tributar e inovações legislativas pelo legislador ordinário que destoem do sistema tributário constitucional. Por fim, foram levantadas algumas questões controvertidas constantes da legislação que regula o imposto

sobre a renda das pessoas físicas onde, procurou-se, também, demonstrar como essas questões resultam na ineficácia do IRPF como instrumento de promoção da justiça social.

O SURGIMENTO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

Para alguns historiadores a tributação sobre a renda dos indivíduos existe desde os primórdios da civilização. Ainda segundo os historiadores, o primeiro imposto sobre a renda teria surgido por volta de 1404, na Inglaterra. (LEONETTI, 2003). Porém, todos os documentos que faziam menção a esse imposto foram destruídos a mando do Parlamento Inglês em razão do imposto ser considerado um mal sem precedentes.

Seligman *apud* Leonetti (2003) aponta o tributo criado em Florença em 1451 durante a Dinastia dos Médicis como o primeiro imposto sobre a renda de que se tem notícia. O imposto florentino recebeu o nome de Catasto que, inicialmente, adotou alíquota única, mas, logo depois passou a adotar a progressividade mudando, também, o *nomen iuris* para Scala. Os impostos, inglês e florentino, instituídos no século XV tiveram uma curta duração devido ao fato de se tratar de um imposto que contava com grande rejeição pela população sendo, portanto, o tipo de imposto apolítico.

A tributação sobre a renda na Europa somente voltaria no século XVIII, sendo registrada na França que passava por um momento de grande desenvolvimento industrial e comercial. Publicistas de renome como Vauban e Boisguilbert foram encarregados de criar a estrutura do imposto francês sobre a renda. O referido imposto foi denominado *capitation gradue*, um imposto per capita cujas alíquotas variavam segundo a classe social do contribuinte. (LEONETTI, 2003)

Contudo, a adoção de alíquotas baseadas na classe social dos contribuintes não permaneceu por muito tempo. O *capitation gradue* permaneceu em vigor até o final do séc. XVIII quando, por determinação do rei Luis XV foi substituído pelo *dixième* (dízimo) que, como o próprio nome sugere, era tributado a uma alíquota única de 10%.

No ano de 1749 o *dixième* se transformou no *vintième* (vintena) e contou com uma redução na alíquota que passou a ser de 5%. A tributação sobre a renda na França vigorou até a Revolução Francesa (1789) quando houve uma profunda mudança no sistema tributário francês. (LEONETTI, 2003). A Grã-Bretanha criou o imposto sobre a renda no final do séc.

XVIII cabendo ao primeiro-ministro William Pitt, “O Jovem”², o encargo de instituí-lo O imposto britânico é considerado como o primeiro da história a adotar, de fato, a progressividade, não obstante, o imposto florentino o tivesse feito, porém de forma muito tímida se comparada à britânica.

As alíquotas eram definidas com base na renda do contribuinte e aqueles que tivessem renda anual superior a 200 libras eram incentivados a fazer contribuições voluntárias³. Famílias com mais de quatro filhos contavam com abatimentos. O imposto perdurou até 1816. (LEONETTI, *op cit.*2003) Somente em 1842, o imposto sobre a renda foi restituído na Grã-Bretanha pelo então primeiro-ministro, Sir. Robert Peel que tinha como objetivo minimizar os avassaladores déficits públicos existentes à época.

A lei de 1842 era uma réplica daquela criada em 1806. Leonetti (2003) relata que “o sistema cedular e de retenção na fonte foram novamente adotados”. O imposto vigorou até 1851, sendo restituído em 1853 por proposta de Gladstone. A partir de 1860, o imposto britânico sobre a renda tornou-se definitivo, apesar das inúmeras tentativas posteriores para banir sua cobrança.

Na opinião do professor de Economia Política da Universidade de Columbia em Nova York, Edwin Seligman (SELIGMAN apud LEONETTI, 2003), o sucesso da Grã-Bretanha na tributação da renda se deveu ao fato da adoção de alíquotas razoáveis pelo Governo. Até a primeira metade do século XX essas alíquotas não tinham ultrapassado a casa dos 6%.

Na França, após a extinção do *vingtième* e da *capitation*, o imposto sobre a renda voltou a ser cobrado, de forma direta, somente durante a Primeira Guerra Mundial. Contudo, a França jamais deixou de tributar a renda. Existiam impostos sobre a propriedade de bens imóveis – na verdade, sobre a produção presumida da terra e sobre os aluguéis recebidos -, sobre a propriedade pessoal⁴, sobre os negócios. O imposto francês sobre a renda instituído durante a Primeira Guerra Mundial foi baseado no modelo britânico. Alguns consideram que tenha recebido esse nome, justamente, em razão do incentivo às contribuições voluntárias para aqueles que contassem com renda anual superior a 200 libras.

²Denominação usada para distingui-lo de seu pai que tinha o mesmo nome e também havia sido primeiro ministro da Grã-Bretanha.

³O imposto britânico recebeu o nome de *Aidand Contribution Act* algo como “Lei da Ajuda e da Contribuição” Alguns consideram que tenha recebido esse nome, justamente, em razão do incentivo às contribuições voluntárias para aqueles que contassem com renda anual superior a 200 libras.

⁴O imposto sobre a propriedade pessoal era denominado *contribution personnelle mobilière* e correspondia a três dias de salário do contribuintes.

A experiência exitosa da Inglaterra na tributação sobre a renda serviu de inspiração e modelo para diversos países mundo afora. Tanto assim que em 1914 países como Estados Unidos, Grã-Bretanha, Áustria, Itália, Bélgica, Espanha, Suécia, Noruega, Dinamarca, Suíça, Holanda, Grécia, Luxemburgo, Finlândia, Austrália, Nova Zelândia, Japão, Índia e alguns países germânicos como Prússia e Bavária já tinham instituído imposto sobre a renda. (LEONETTI, 2003)

Nos Estados Unidos, desde 1913 o imposto federal sobre a renda se tornara definitivo e com um modelo próprio. Assim, naquela época, segundo Leonetti (2003), existiam três modelos de tributação sobre a renda: britânico, germânico e americano. Analisando a evolução da tributação sobre a renda, é possível se afirmar que as principais inovações havidas nos últimos tempos podem ser assim resumidas:

1º) Mudança gradual do sistema de cédular para o sistema global de tributação⁵;

2º) A evolução do método de retenção na fonte tradicional para o modelo britânico *PAYE-pay as you earn* em que o imposto é arrecado no momento em que a renda é auferida. O que difere essa modalidade tradicional de retenção na fonte é o recolhimento periódico do imposto para rendas auferidas e para as quais não há tributação na fonte, seja por falta de previsão legal, seja pelo montante recebido não atingir o valor mínimo estipulado para retenção do imposto;

3º) Aumento expressivo das alíquotas e redução das faixas de renda sujeita à tributação, acarretando um alargamento da base tributária, cuja causa principal é apontada como a redução das isenções e deduções permitidas.

O IMPOSTO SOBRE A RENDA NO BRASIL

Na esteira dos ensinamentos do memorável mestre Aliomar Baleeiro (2001), os primeiros projetos brasileiros para instituição do imposto sobre a renda das pessoas físicas datam do séc. XIX. Personalidades como Rui Barbosa, Visconde de Ouro Preto, entre outros, foram amplamente favoráveis à instituição do imposto sobre a renda das pessoas físicas.

⁵No sistema cédular, as rendas são classificadas em categorias, também chamadas de cédulas, ao passo que, no sistema global de tributação a renda é somada e do total apurado são feitas as deduções permitidas em leis para, então, se aplicar a alíquota incidente sobre a renda líquida.

Apesar do apoio de políticos de peso da época, a Constituição do Império (1824) foi silente em relação à tributação sobre a renda das pessoas físicas e a competência tributária.

Já a Constituição de 1891 tratou de reforçar o princípio do federalismo por ela implantado. Dessa forma, definiu a competência tributária da União e dos estados, nada mencionando sobre a competência dos municípios. A Constituição de 1934 tratou de definir a competência municipal, a criação do imposto residual e da contribuição de melhoria que poderia ser cobrada pelos entes federativos.

A Constituição de 1946 tornou a competência tributária mais rígida ao fazer uso de uma linguagem técnica mais apropriada, inclusive para os nomes jurídicos dos tributos. Por seu turno, a Emenda Constitucional 18, de dezembro de 1965, promoveu uma verdadeira mudança na política tributária nacional.

Nas palavras de Bernardo Ribeiro de Moraes “essa emenda trouxe ao país uma autêntica reforma tributária fazendo revisão e mudança completas no antigo sistema tributário”. (MORAES, 1994, v.1, p. 120) A maior mudança promovida pela EC 18/65 foi a adoção do critério econômico para classificação dos tributos, ou seja, “discriminou-os com referências às suas bases econômicas, facilitando-lhes assim a operacionalização”. (LEONETTI, 2003, p. 16)

Ao lado disso, a maior virtude da referida emenda foi “a de permitir que o princípio federativo pudesse ser efetivamente implementado, na medida em que as competências tributárias dos entes federativos restaram explicitadas”. (LEONETTI, 2003, p. 16) A Constituição de 1967, por sua vez, em nada alterou o que havia sido introduzido pela EC 18/65 mantendo, inclusive, a mesma redação utilizada.

O imposto sobre a renda brasileiro, apesar de contar com previsão na Constituição Republicana de 1891 que atribuía competência à União e as Estados (competência concorrente) para sua instituição, só veio a ser instituído em 1923 pela Lei Orçamentária 4.783 de 31 de dezembro.

O primeiro regulamento do imposto sobre a renda, Decreto 16.581, foi aprovado um ano após a sua instituição, em 04 de dezembro de 1924. O Brasil adotou o modelo cedular que vigorou por muitos anos. Nas palavras de Baleeiro “os rendimentos eram classificados em categorias tributárias e tributados proporcionalmente. A soma dos rendimentos constituía a renda bruta, que, depois de certas deduções, sofria o imposto complementar progressivo”. (BALEEIRO, 2001, p. 150)

A apuração mensal do imposto sobre a renda foi instituída pela Lei 7.713/88 que, igualmente, suprimiu o regime de classificação dos rendimentos em cédulas, introduzindo o chamado sistema global de apuração. Porém, logo no ano seguinte, 1989, o Brasil adotou o modelo denominado sistema em bases correntes que nada mais é do que uma versão nacional do sistema britânico representado pela sigla *PAYE* – *pay as you earn* - que pode ser traduzido como pague a medida que você recebe.

A Lei 7.713/88 é considerada pela maioria dos doutrinadores como uma lei que pareceu não dar muita importância ao texto constitucional de 1988. Isso por que, dentre as previsões feitas pela CF/88, está a progressividade do imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF). Entretanto, a indigitada lei reduziu para dois o número de alíquotas existentes, ferindo de morte o princípio constitucional da capacidade contributiva considerado como um dos pilares para a instituição de um sistema tributário que pretenda ser justo e equânime.

Nesse sentido, se pode afirmar que “os primados constitucionais foram tão desfigurados que hoje a exação que incide sobre rendas e proventos não mais guarda qualquer conexão com o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza como está previsto na Constituição.” (QUEIROZ, 2004, p.58) Não se pode deixar, aqui, de destacar que a edição da Lei 7.713/88 se deu logo após a promulgação da Constituição e, portanto, tratando-se, portanto, de lei elaborada pelos mesmos parlamentares que atuaram como legisladores constituintes originários.

Assim, o que se percebe é que, malgrado a Constituição de 88 tenha criado um sistema tributário com vistas à justiça social, baseado em princípios como capacidade contributiva, não confisco e progressividade, esse último de observância obrigatória na tributação da renda e proventos de qualquer natureza, a Lei 7.713/88 se distanciou, em certa medida, do regramento constitucional impedindo, assim, que se tenha uma tributação capaz de reduzir a imensa desigualdade social existente no Brasil, tese corroborada pelo texto pinçado de reportagem publicada no site da revista Carta Capital em 2010:

A estrutura tributária atual, como frisam os especialistas, perpetua as diferenças abissais entre os mais ricos e os mais pobres ao eleger os que têm menos para boi de piranha. Atualmente, metade da renda das famílias que ganham até dois salários mínimos (cerca de mil reais) segue para o governo federal, estados e municípios. A “mordida” cai a 26% para as famílias com rendimento mensal acima de 15 mil reais. (CINTRA, 2010, p.2)

Assim, o alcance de uma justiça social passa, necessariamente, por uma tributação que ajustas às diferenças sociais.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS E A PROMOÇÃO DA JUSTIÇA SOCIAL

O Sistema Tributário Nacional tem na Constituição de 1988 sua fonte primária. As regras constitucionais representam limites jurídicos ao poder de tributar do Estado, bem como, ao poder de criação do legislador ordinário em matéria tributária. Nesse sentido, precisa é a lição de Hugo de Brito Machado:

Organizado juridicamente o Estado, com a elaboração de sua Constituição, o Poder Tributário, como o Poder Político em geral, fica delimitado e, em confederações ou federações, dividido entre os diversos níveis de governo. No Brasil o poder tributário é partilhado entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios.

Ao poder tributário juridicamente delimitado e, sendo o caso, dividido dá-se o nome de competência tributária. O instrumento de atribuição de competência é a Constituição Federal, pois, como se disse, a atribuição de competência tributária faz parte da própria organização jurídica do Estado. Evidentemente só às pessoas jurídicas de Direito Público, dotadas de poder legislativo, pode ser atribuída competência tributária, posto que tal competência só pode ser exercida através da lei. (MACHADO, 2009, p.30)

Valendo-se, ainda, da lição de Machado, pode-se concluir que:

Essa norma atributiva de competência à União certamente impõe limites à parcela do Poder Tributário a ela outorgado, e em razão da posição hierárquica que ocupa no sistema, impõe-se ao legislador, limitando, indiscutivelmente, a liberdade deste no exercício dessa competência tributária. (MACHADO, 2009, p.31)

Portanto, a liberdade do legislador no exercício de sua competência tributária é exercida dentro de limites jurídicos que impedem, em tese, a não observância de princípios constitucionais que visam à garantia de um sistema de tributação justo e em consonância com as diferentes realidades sociais existentes na sociedade.

Nesse diapasão, o imposto sobre a renda das pessoas físicas revela-se como um dos principais impostos aptos a servir como instrumento para alcance de uma tributação justa

que, por sua vez, permita se alcançar uma justiça social. Porém, como se pretende demonstrar ao longo desse capítulo, a tributação sobre a renda das pessoas físicas, doravante representado pela sigla IRPF, nos moldes atuais não vem sendo instrumento para que se alcance uma justiça social, talvez porque, a legislação reguladora do referido imposto tenha, em pontos cruciais, caminhado em sentido contrário ao que fora estipulado pela Constituição de 88.

LEGISLAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA DAS PESSOAS FÍSICAS E O CONCEITO DE RENDA.

A competência para instituição do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza das pessoas físicas -IRPF encontra previsão constitucional albergada pelo art. 153, III da CF/88. O parágrafo 2º do mesmo artigo estabelece os critérios que deverão ser observados na instituição do indigitado tributo. No Código Tributário Nacional -CTN, por sua vez, os artigos 43 a 45 dispõem sobre as normais gerais, o arquétipo do fato gerador, a base de cálculo e quem é o contribuinte do IRPF.

A legislação ordinária que serve de base para o IRPF é representada, principalmente, pelas Leis 7.713/88 e 9.250/95. O Decreto 3.000/99, conhecido pela sigla RIR – Regulamento do Imposte de Renda, uma consolidação de toda a legislação pertinente, regulamenta a tributação, arrecadação, fiscalização e administração do imposto de renda em sentido amplo englobando regras tanto do IRPF quanto do imposto de renda das pessoas jurídicas. Os conceitos de “renda” e “proventos de qualquer natureza” delimitam aquilo que é passível de tributação, bem como, aquilo que não pode ser alcançado pela tributação. A definição desses conceitos representa, em uma última análise, atividade hermenêutica dos mandamentos constitucionais pelo legislador ordinário e, por essa razão, deverá ser feita dentro dos limites jurídicos estabelecidos pela própria Constituição.

Cite-se, a esse respeito, a didática lição do professor e jurista Hugo de Brito Machado:

É evidente, portanto, que a liberdade do legislador para definir a hipótese de incidência do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza não vai além da liberdade que tem o intérprete para escolher uma das significações razoáveis dessa expressão. Se, no exercício dessa liberdade, o legislador transpõe o quadro, ou moldura, que a Ciência do Direito estabelece, definindo como renda o que renda não é, em qualquer de seus significados

aceitáveis, agride a Constituição. E como qualquer lei, também aquela que direta ou indiretamente define o alcance da expressão renda e proventos de qualquer natureza, está sujeita ao controle de constitucionalidade. (MACHADO, 2011, p.03)

O CTN, em seu artigo 43, estabelece o fato gerador para o imposto de renda:

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

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

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

O texto do Código Tributário Nacional estabeleceu duas limitações ao legislador ordinário: uma quando definiu renda como acréscimo patrimonial e outra quando define a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda e dos proventos como fato gerador do imposto. Assim, como o CTN, embora seja uma lei ordinária, foi recepcionado pela CF/88 como Lei Complementar, o legislador ordinário não poderá estabelecer regras de tributação que incidam sobre aquilo que não seja a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza.

Portanto, o momento de ocorrência da hipótese de incidência tributária se dará com a disponibilidade da aquisição econômica ou jurídica da renda ou proventos pelo contribuinte e não a mera expectativa dessa disponibilidade. Nas palavras do professor José Antônio Minatel “o conceito [...] representa a delimitação mental de um objeto, apreendido segundo as convenções adotadas para a depuração da linguagem da ciência que o exterioriza”. (MINATEL, 2005, p.87)

O que se pode concluir da análise dos conceitos acima é que “acrécimo patrimonial” é elemento comum e nuclear aos dois conceitos. Portanto, renda ou proventos que não impliquem em acréscimo patrimonial não são passíveis de tributação a título de IRPF. Leandro Paulsen assevera que “Aquisição é o ato de adquirir, ou seja, de obter, conseguir, passar a ter ao passo que disponibilidade é a qualidade ou estado do que é disponível, do que se pode usar livremente”. (PAULSEN, MELO, 2012, p.37)

José Artur Lima Gonçalves afirma que “o conceito de renda é gênero que encampa a espécie ‘proventos de qualquer natureza’” e que a ideia de acréscimo patrimonial pressupõe comparação, relação, razão pela qual a determinação de um lapso temporal para

que haja essa comparação é imprescindível. (GONÇALVES, 2002, p.170) Ainda segundo Gonçalves há uma contraposição entre a “estática peculiar à ideia de patrimônio”, e a “dinâmica ínsita à ideia de renda.” (GONÇALVES, 2002, p.180). Roque Carraza conceitua, com precisão, renda para fins tributários:

[...] 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 o 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 revelem 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 natureza. (CARRAZA, 2008, p.109)

Para um conceito mais detalhado de proventos de qualquer natureza nos valem os ensinamentos da professora Misabel Derzi transcrito abaixo:

[...] provento é 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 os benefícios de origem previdenciária, pensões e aposentadoria. 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”. (DERZI, 1992, P.22)

Não se pode olvidar que foi atribuído a Rubens de Gomes Sousa, de forma equivocada na visão de Hugo de Brito Machado, a criação de um conceito legalista de renda. Esse conceito, segundo aqueles que o atribuem a um dos maiores estudiosos do Direito Tributário no Brasil, teria sido exarado em estudo lançado no ano de 1970, mas que, havia sido escrito cerca de vinte anos antes e já publicado na França.

No referido estudo, Ruben Gomes de Souza afirmou que “não seria, portanto, exagerado ampliar a definição para dizer que o imposto de renda é aquele que incide sobre o que a lei define como renda”. (SOUSA apud MACHADO, 2011, p.01) Entretanto, diz-se que a doutrina de Rubens Gomes data de uma época em que não havia surgido, ainda, o constitucionalismo e, portanto, a Constituição não era fonte de proteção do abuso do poder de tributar exercido pelo Estado.

Ao lado disso, tem-se, igualmente, àquela época a falta de um sistema jurídico organizado de forma hierarquizada. Contudo, Gomes de Sousa já defendendo um limite jurídico a possíveis exageros ou abusos no poder de tributar menciona no mesmo texto que:

É claro que essa conclusão pragmática é muito pouco satisfatória para os espíritos animados, ainda que modestamente, por um desejo de precisão científica. Interessa, portanto, pesquisar em que termos e em que medida seria possível conciliar a análise da legislação fiscal – aceita como situação de fato – com os dados teóricos em que respondem ao desejo de integrar os comandos do direito positivo num quadro sistemático. (SOUSA apud MACHADO, 2011, p.02)

Passando agora, para a análise dos aspectos constitucionais a serem observados na instituição do IRPF, mister que se destaque três aspectos importantes para que o imposto de renda ganhe os contornos pretendidos pelo legislador constituinte e possa representar um instrumento para o alcance de uma justiça social:

a) Generalidade = define que a tributação deve atingir todos os contribuintes que se enquadrarem na hipótese de incidência;

b) Universalidade = está associada ao objeto da tributação, ou seja, renda e proventos de qualquer natureza determinando a incidência do tributo sobre a disponibilidade econômica ou jurídica de toda renda e proventos de qualquer natureza auferidos pelo contribuinte no lapso temporal estabelecido em lei, e que acarretem em acréscimo patrimonial - elemento comum e nuclear aos conceitos de renda e proventos de qualquer natureza;

c) Progressividade = está relacionada à progressão positiva da alíquota na medida em que a base de cálculo aumenta. Base maior, maior alíquota.

O IRPF é um imposto com fato gerador complexo, ou seja, que se protai no tempo. Dessa forma, é necessário que se defina o momento legal que se considerará o fato gerador como ocorrido. A legislação do IRPF definiu essa data como 31 de dezembro do ano calendário. A entrega da declaração anual de ajuste deverá se dar até 30 de abril do ano subsequente.

No tocante ao aspecto espacial, o IRPF adotou o critério da extraterritorialidade, alcançando, assim, fatos geradores ocorridos fora do território nacional. A doutrina denomina como tributação em bases universais ou tributação em base global aquela que incide sobre “todos os rendimentos e ganhos de capital, independentemente de onde foram gerados (em qualquer parte do mundo), isto é, não importa se foram gerados no país ou no exterior. Devem

ser tributados no país onde a pessoa é residente ou onde tem seu domicílio tributário.” (PAULSEN, 2012, p.39)

A base de cálculo do IRPF é determinada pelo rendimento bruto do contribuinte, havendo um rol taxativo de despesas dedutíveis. Há cinco sistemas distintos para a apuração e o recolhimento do imposto de renda da pessoa física. Além desses sistemas, existem também as hipóteses de dispensa de recolhimento do tributo por isenção, não incidência e imunidade.

Esquemáticamente, esses sistemas podem ser assim apresentados:

| | |
|---|---|
| Fonte | 1) Exclusivo |
| | 2) Antecipação |
| | 3) Alíquota fixa |
| Auto recolhimento | 4) Recolhimento mensal obrigatório (RMO) |
| | 5) Complementação anual obrigatória (CAO) |
| 6) Isenção, não incidência e imunidade | |

Nos sistemas 1 e 3 (tributação exclusiva na fonte e auto recolhimento com alíquota fixa), há a incidência da tributação uma única vez e há a incomunicabilidade dessa tributação com as despesas apresentadas na declaração anual de ajuste. Ademais, não é permitida a dedução de despesas da base de cálculo.

A incidência do imposto sobre o pagamento de pessoa jurídica para pessoa física, conhecido como retenção na fonte por antecipação e o mais amplamente utilizado no Brasil, utiliza o sistema de tributação demonstrado no número 2. Exceção a regra é a tributação de rendimentos financeiros, que se sujeita ao sistema 1. Já, quando se têm pagamentos à pessoa física efetuados por outra pessoa física, incide o sistema 4 (recolhimento mensal obrigatório - RMO). A exceção, aqui, é o pagamento a empregado doméstico para o qual se aplica o sistema 2 (tributação na fonte por antecipação).

Da análise dos sistemas vigentes de tributação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza das pessoas físicas, conclui-se que o IRPF não incide sobre uma única base, ou seja, o tributo não é exigido sobre o acréscimo patrimonial auferido pelo contribuinte, mas por uma soma de acréscimos representados em rendimentos distintos e, por vezes, incomunicáveis. Diante desse cenário, pode-se afirmar que o IRPF hoje não tem a feição de imposto sobre renda; na verdade, é imposto sobre rendimentos.

Em apertada síntese, esses são os principais elementos da hodierna estrutura do IRPF. No item subsequente será analisada a importância dos princípios tributários constitucionais para que se alcance uma tributação justa e capaz de contribuir para uma melhor redistribuição de renda em um país como o Brasil, onde, paradoxalmente, desigualdade social e carga tributária figuram entre as maiores do mundo.

PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS CONSTITUCIONAIS – INSTRUMENTO PARA O ALCANCE DA JUSTIÇA SOCIAL

Inicia-se esse tópico com o seguinte questionamento: o que se denomina justiça social? As definições de estudiosos das mais diversas áreas – Sociologia, Filosofia, Ciência Política e Direito – demonstram que ainda não há consenso sobre o verdadeiro significado da expressão justiça social. Alguns atribuem grande e amplo significado ao termo, enquanto outros, *a contrário sensu*, consideram não haver qualquer significado especial para o termo justiça social.

César Luiz Pasold afirma que Justiça Social “é uma categoria jurídico-político sociológica sobre a qual não há, ainda, um compartilhar semiológico universal comum.” (PASOLD, 1988, p.72). Partindo do raciocínio de que toda justiça, necessariamente, deverá ser social, a expressão justiça social poderá soar como um pleonasma. Contudo, quando se atribui o distintivo social ao termo justiça, a intenção é chamar atenção para os aspectos ligados ao relacionamento entre indivíduo e sociedade e vice-versa. A esse respeito, Leonetti assim se manifesta:

Ainda que se reconheça que toda forma de Justiça é Social (na medida em que se aplica a vida em Sociedade), não podendo haver uma Justiça antissocial, também é de admitir-se que há certos aspectos, certas normas ou certos princípios de Justiça que dizem respeito especialmente às relações bilaterais entre o indivíduo e a sociedade como um todo, seja esta representada ou não, pelo Estado. Assim, esta acepção de Justiça se preocupa precipuamente com os aspectos qualitativos e quantitativos do intercâmbio indivíduo-Sociedade, vale dizer, com a prestação de um para com o outro (e vice-versa). (LEONETTI, 2002, p. 173)

Uma vez dado um conceito base para a expressão justiça social necessário se faz conceituar o que sejam princípios e a importância que esses desempenham no sistema

tributário brasileiro para que se possa, por fim, compreender como esses princípios se revelam imprescindíveis para que se alcance uma justiça social. Na esteira dos ensinamentos de Celso de Mello:

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 compreensão 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 a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo (MELLO, 1981, P.230)

Diante da inegável importância que, hodiernamente, os princípios exercem no ordenamento jurídico brasileiro, não seria demais afirmar que a intenção do legislador constituinte ao incluir uma série de princípios tributários explícitos na Carta Magna de 88 talvez tenha sido a de criar um sistema tributário “norteados pelo reforço ao federalismo e dirigido pela liberdade, igualdade, capacidade contributiva, segurança e certeza do direito.” (DERZI, 2002, p. xi).

Assim, princípios tributários constitucionais como o da capacidade contributiva, da igualdade, do não confisco, da progressividade e da pessoalidade se revelam imprescindíveis para que alcance uma tributação justa sobre a renda e, portanto, servem, também, como limites jurídicos para o legislador ordinário que, no afã de aumentar a arrecadação, elabore leis que entre em rota de colisão com esses princípios.

Mizabel Derzi, prefaciando com maestria a obra de Calos Araújo, Leonetti afirma que “não se trata apenas de reconhecer a existência de desigualdades, o Estado Democrático de Direito impõe que se utilize o Direito Tributário como instrumento de política social”. (DERZI, 2002, p. xi). Seguindo com sua explanação sobre a importância da observância aos princípios tributários constitucionais para que se alcance uma justiça social atenuadora das diferenças econômicas abissais existentes entre pessoas, grupos sociais e regiões, Derzi assevera que:

É a capacidade contributiva o princípio que serve de critério ou de instrumento à concretização dos direitos fundamentais individuais, quais sejam, a igualdade e o direito de propriedade ou vedação do confisco. Portanto, o princípio da capacidade contributiva não mais pode ser interpretado à luz da concepção de um Estado de Direito ultrapassado e abstencionista. Ao contrário. A Constituição de 1988 tende à concreção, à

efetividade e à consagração de princípios auto-aplicáveis, obrigatórios não apenas para o legislador, como também para o intérprete e aplicado da lei. (DERZI, 2002, p. XII)

Notadamente, a capacidade contributiva, a personalidade e a progressividade figuram como elementos nucleares para que o IRPF possa vir a servir ao propósito de funcionar como instrumento para uma política social mais justa. Entretanto, como se pretende demonstrar no tópico seguinte, tais princípios não foram amplamente observados pelo legislador ordinário na elaboração da Lei 7.713/88 que regula o indigitado imposto.

ALGUMAS QUESTÕES CONTROVERTIDAS NA LEGISLAÇÃO DO IRPF

Como dito alhures, a legislação ordinária do IRPF, em muitos pontos, caminham em sentido contrário daquele sinalizado pela Constituição Federal promulgada no mesmo ano e elaborada pelos mesmos legisladores que editaram a Lei 7.713/88, a Lei do Imposto de Renda. Essa dissonância legislativa demonstra certo menosprezo pelo legislador ordinário para com os princípios tributários constitucionais.

Embora, toda legislação tributária tenha como ponto de partida a CF/88 onde se encontra a base estruturante do Sistema Tributário Nacional, é possível encontrar na legislação infraconstitucional determinadas questões de constitucionalidade questionável. Com a mudança de paradigma de percepção do indivíduo como razão de ser do Direito e não o contrário, inaugurado pela Constituição de 88, – daí a denominação de Constituição Cidadã – ocorre o fenômeno conhecido como constitucionalização do Direito.

Essa constitucionalização do Direito passou a exigir uma leitura das leis infraconstitucionais atrelada aos princípios constitucionais, mormente aqueles relacionados aos direitos individuais fundamentais. Princípios constitucionais como dignidade da pessoa humana, isonomia passaram a servir como fundamento, per si, para decisões judiciais sobre temas de grande relevo social, político e econômico.

Essas decisões são a expressão maior da importância dos mandamentos constitucionais. Grandes viradas jurisprudenciais, sobretudo no Supremo Tribunal Federal, baseadas em uma interpretação extensiva da Constituição exigida por novas realidades sociais comprovam a máxima de que o Direito precisa ser dinâmico e flexível para acompanhar as

mudanças sociais e, nesse sentido os direitos fundamentais não podem ser considerados como mera perfumaria.

Assim é que ter respeito a sua capacidade contributiva, ter seus bens resguardados do confisco arbitrário pelo Poder Público, ter a segurança jurídica a impedir exações tributárias de inopino, são exemplos de direitos individuais do contribuinte que não podem ser desprezados pelo legislador ordinário sob pena de ferir de morte direitos tidos como fundamentais e resguardados pelo etiquetamento constitucional de cláusulas pétreas. Assim, após essa breve introdução, passa-se a análise de algumas questões relacionadas ao IRPF com constitucionalidade questionável.

Mitigação da Progressividade do IRPF

Não se afigura como possível o alcance de uma tributação sobre a renda capaz de resultar em uma justiça social sem que essa tributação seja norteadada por uma progressividade. Não obstante, a progressividade ser de fundamental importância para o desiderato pretendido pelo legislador constituinte, observa-se, a partir da edição da Lei 7.713/88 uma drástica mitigação na progressividade do IRPF.

Para que se tenha uma ideia das dimensões da mitigação da progressividade, ora em comento, registra-se que em dezembro de 1987 havia 10 alíquotas para o IRPF que variavam de 0,5% a 50% que foram reduzidas para duas com a edição da Lei 7.713/88. Atualmente, a tabela do IRPF conta com 4 alíquotas somente. Diz-se que, a Lei 7.713/88 foi promulgada em dezembro de 1988, portanto, dois meses após a promulgação da CF/88 que listou a progressividade como um dos aspectos a serem observados na instituição do IRPF.

Outra questão que merece ser levantada e que guarda relação com a progressividade da tabela do IRPF diz respeito ao mínimo existencial. Por uma questão muito mais lógica do que jurídica, presume-se que a primeira faixa de renda passível de tributação deveria conter valor acima daquele considerado como mínimo para uma existência digna, na forma do artigo 7º, IV da Constituição Federal.

Contudo, não há essa lógica na tributação sobre a renda. Para que se tenha uma ideia da defasagem entre os valores do mínimo existencial e aquele contido na primeira faixa passível de incidência do IRPF basta tomar como base informações contidas no site do DIEESE. Segundo o DIEESE o valor do mínimo existencial em 2013 – valor necessário às

despesas básicas de uma família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social conforme texto constitucional – deveria ser de R\$2.765,00 o que representa um valor 4,1 vezes superior o salário mínimo vigente no mesmo ano (R\$ 678,00).

De acordo com a primeira faixa da tabela do IRPF, estará sujeito à tributação o contribuinte com renda mensal de R\$ 1.787,77 (ano-calendário 2013), valor bem inferior aquele considerado como mínimo necessário para atender as despesas básicas elencadas pela Constituição, donde se conclui não haver justiça na forma atual de tributação da renda. Outrossim, a progressividade verificada na tabela do IRPF se revela insuficiente para promoção da justiça social e de uma redistribuição de renda capaz de atenuar as diferenças sociais existentes no Brasil.

Limite de Deduções de Despesas com Instrução

Os direitos fundamentais de segunda geração são aqueles que exigem um atuar positivo do Estado para sua concretização. São os chamados direitos sociais, entre os quais, figura o direito a educação. A Constituição de 88 preconiza por meio de seu artigo 205 que “a educação é direito de todos e dever do Estado” (BRASIL, 1988). Porém, há consenso em que o Estado não cumpre com seu dever de promover uma educação de qualidade que crie condições igualitárias para todos os indivíduos na sociedade.

O *déficit* na educação pública se comparada com a educação privada aumenta, ainda mais, as desigualdades sociais, criando, de certo modo, um círculo vicioso, onde, para aqueles que possuem recursos para custear uma educação em instituições privadas, as oportunidades são maiores e melhores, ao passo que, para aqueles outros que são atendidos pela rede pública de ensino as oportunidades são menores.

O Estado, por sua vez, adota medidas paliativas na tentativa de esfumegar a realidade. Uma dessas medidas se revela pela adoção das chamadas políticas afirmativas que, por exemplo, destina determinado número de vagas nas universidades públicas para aqueles que se declararem negros ou pardos. A adoção desse tipo de política – abstendo-se, aqui, de qualquer julgamento valorativo – revela que há uma diferença abissal entre a educação pública oferecida pelo Estado e a educação privada, custada pela família.

Diante dessa realidade, um número cada vez maior de contribuintes compromete percentual considerável de sua renda com o custeio da educação privada e, nesse sentido, a legislação do IRPF, novamente, não favorece o contribuinte. O valor legal estipulado para dedução com despesas com instrução é irrisório diante dos valores cobrados pelas instituições privadas, sem considerar, ainda, os valores despendidos com material.

Ademais, a Lei 7.713/88 promoveu considerável redução no rol das despesas com instrução passíveis de dedução. Hoje não mais é possível deduzir despesas com cursos de idiomas, com o valor despendido na compra de material escolar. Portanto, o valor máximo de dedução fixado pela legislação revela-se inócuo, girando em torno de R\$ 3.240,00 (exercício de 2014, ano base 2013) por dependente, o que não chega a R\$ 300,00 por mês. Esse valor, na maioria das situações não cobre sequer o custo da mensalidade escolar.

A hermenêutica do artigo 205 da Constituição revela que a educação é dever do Estado e da família, deixando transparecer a ideia de responsabilidade solidária entre as duas entidades. Pois bem. Partindo desse raciocínio, a legislação deveria possibilitar a dedução de, pelo menos, 50% dos gastos comprovados com educação. Não se pode olvidar que os contribuintes sofrem, ainda, a incidência de outros tributos quando realizam despesas com instrução como, por exemplo, do ICMS no ato da compra de material escolar, sem falar que toda a tributação suportada pelas instituições de ensino privado entra na composição dos valores das mensalidades cobradas.

Noutras palavras; o contribuinte acaba por pagar parcela da tributação de responsabilidade das instituições de ensino, aliás, como acontece com todas as despesas realizadas pelos brasileiros. O que se defende aqui é a adoção do mesmo sistema de dedução as despesas médicas para despesas com instrução, utilizando como fundamento o fato de os dois serviços, saúde e educação serem direitos sociais de suma relevância para a sociedade e de promoção obrigatória pelo Estado.

Uma vez que o Estado não consegue se desincumbir de sua obrigação constitucional de oferecer educação de qualidade e transfere esse ônus ao contribuinte, mister que os gastos com instrução sejam dedutíveis do imposto sobre a renda em sua totalidade e não limitar essa dedução a um valor-teto que não supre, nem mesmo, 50% das despesas suportadas pelo contribuinte. Portanto, a atual estrutura de dedução de despesas com instrução prevista na legislação do IRPF se mostra incipiente para promoção da justiça social.

Correção da Tabela do IRPF

O imposto de renda da pessoa física e jurídica representa uma grande fonte de arrecadação do Governo Federal, atingindo parcela considerável dos contribuintes. Na ganância desmedida da União em arrecadar cada vez mais, determinados preceitos constitucionais são atropelados resultando em determinadas situações de flagrante violação dos direitos dos contribuintes, também postos a salvo pela Constituição.

O princípio da capacidade contributiva, da pessoalidade e da vedação ao confisco parecem, muitas das vezes, desprovidos de qualquer valor axiológico que os permita funcionar como limite jurídico ao abuso do poder de tributar dos entes federativos, mormente a União. Indubitavelmente, os gastos públicos existentes no Brasil, considerados elevadíssimos, sobretudo aqueles destinados a manter a máquina administrativa impõem a necessidade de uma arrecadação cada vez maior e destoante do que fora idealizado como Sistema Tributário Constitucional em 1988.

Em meio a tantas outras imposições legais desvirtuadas dos princípios tributários alhures mencionados, verificam-se que os reajustes promovidos na tabela do IRPF revelam-se como uma dessas medidas que causam sérios prejuízos aos contribuintes e, por conseguinte, beneficiam os entes tributantes. Após passar por um longo período sem sofrer qualquer reajuste, a tabela do IRPF voltou a ser reajustada por índices que ficam abaixo dos índices inflacionários. Portanto, não há que se falar em reajuste real da tabela, mas sim, em uma mera redução da defasagem dos valores das tabelas frente à inflação.

Dessa falta de reajuste e de reajustes aquém dos índices inflacionários oficiais decorre, logicamente, o aumento considerável do número de contribuintes alcançados pela tributação sobre a renda. Volta-se a fazer menção a disparidade entre aquele valor considerado como mínimo existencial e o valor constante na primeira faixa passível de tributação da tabela do IRPF. Não há lógica, quer seja política, quer seja econômica em promover a tributação de uma renda que não alcança, sequer, o valor definido como mínimo para uma existência digna.

Parece pacífico entre os doutrinadores que a forma de reajuste a tabela do IRPF precisa ser revista sob pena de se praticar uma tributação injusta sobre a renda e proventos de qualquer natureza que atingiria com maior intensidade as camadas menos favorecidas da população. Todas as questões levantadas em linhas anteriores são alvo constante de críticas pelos doutrinadores da seara tributária que defendem a necessidade premente do ente

federativo respeitar os limites e a rigidez constitucionais que tiveram, justamente, por objetivo maior coibir abusos no poder de tributar e na inovação pelo legislador ordinário em matéria tributária.

A Constituição procurou deixar pouca margem discricionária para livre atuação do legislador ordinário. Porém, em momento recente, se presenciou verdadeira manobra do Poder Constituinte Derivado, ao promover mudança no texto constitucional por meio da Emenda Constitucional 39/02 que introduziu o artigo 149-A na Constituição, criando contribuição de custeio da iluminação pública dos municípios.

A indigitada contribuição foi criada após forte pressão política exercida pelos municípios que cobravam a taxa de iluminação pública (TIP) e que houvera sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF) por não se tratar de serviço universal e divisível utilizado ou posto à disposição dos contribuintes.

Sucumbindo a pressão exercida pelos municípios, o Poder Constituinte Derivado demonstrando, mais uma vez, pouco respeito pelos mandamentos constitucionais em matéria tributária limitou-se a mudar o *nomem iuris* do tributo para que o mesmo se tornasse constitucional. E, por mais absurdo que possa parecer, tal ato contou com a chancela do Supremo tribunal Federal, guardião da Constituição.

Portanto, revela-se tarefa hercúlea ter o IRPF atuando como instrumento para que se alcance uma justiça social que permita uma redistribuição de renda capaz de minimizar as desigualdades sociais, isto, porque, o legislador ordinário, no afã de aumentar a arrecadação para custear os gastos públicos, principalmente aqueles desprendidos com a máquina administrativa do Governo, passa por cima de regras e princípios tributários constitucionais como se os mesmos fossem meras figuras decorativas do ordenamento jurídico pátrio.

CONCLUSÃO

O Brasil figura entre os países com elevada carga tributária que, nos dias atuais, está em torno de 35% do produto interno bruto (PIB). Em contrapartida, o país ocupa o último lugar em lista com 30 países em relação à prestação de serviços públicos como saúde, educação, segurança pública que é a forma mais importante de retorno dos tributos pagos pela população.

Em 2013, a carga tributária consumiu a renda (salário) auferida até o dia 29 de maio. Noutras palavras, foram necessários, aproximadamente, 149 dias de trabalho do brasileiro para pagamento, tão somente, dos tributos exarados pelos entes federativos. Daí se concluir que tais números revelam a inexistência de uma justiça social promovida pelo Sistema Tributário Nacional. Muito pelo contrário. O Brasil investe muito pouco do que arrecada na prestação de serviços sociais essenciais à sociedade.

Essa deficiência congênita na prestação de serviços essenciais, torna a carga tributária ainda mais elevada, já que o contribuinte é obrigado a comprometer boa parte de sua renda com o custeio de parte desses serviços. A arrecadação no ano de 2013 ultrapassou a marca de 1 trilhão de reais, com previsão de crescimento na ordem de 0,5% para o ano de 2014. Porém, não se registrou melhora na prestação de serviços públicos, comprovando, assim, uma tributação muito mais injusta do que excessiva.

Diante desse cenário, os princípios tributários constitucionais revelam-se inócuos para frear a ganância do governo em arrecadar cada vez mais. A justiça social também vai sendo deixada para trás, na medida em que, os contribuintes menos favorecidos têm um chatamento de suas rendas, ao mesmo tempo em que são privados de usufruir de serviços públicos essenciais com qualidade, minimamente, aceitável.

No que se refere ao IRPF, tema do respectivo trabalho, fora abordado, sem a pretensão de esgotar o tema, pontos divergentes entre a legislação ordinária e os mandamentos constitucionais estruturantes do Sistema Tributário Nacional. Buscou-se comprovar por meio da leitura de renomados doutrinadores que uma tributação sobre a renda que pretenda ser justa deverá, obrigatoriamente, observar aspectos como a progressividade das alíquotas, pessoalidade do contribuinte, a carga tributária a que está sujeito e, sobretudo, a sua (in) capacidade contributiva.

A progressividade do imposto sobre a renda foi drasticamente reduzida com o advento da Lei 7.713/88 que reduziu as 10 alíquotas existentes para o IRPF pra, apenas, duas. Atualmente, existem 4 alíquotas previstas pela legislação tributária, revelando-se como uma regressividade tímida e amplamente desfavorável ao contribuinte, impedindo alcançar uma justiça social capaz de atenuar as desigualdades sociais. Também foi abordado o fato da má qualidade dos serviços públicos disponibilizados pelo Estado levar o contribuinte a comprometer grande parte de sua renda para custear serviços essenciais.

As despesas com educação foram citadas como exemplo. O contribuinte, diante da ineficácia da educação pública, é obrigado a comprometer percentual considerável de sua

renda com o custeio da educação privada. Entretanto, a legislação pertinente ao IRPF não favorece o ressarcimento do contribuinte que realizou uma despesa que deveria ter sido suportada pelo Estado, já que, sua responsabilidade lhe é atribuída pela Constituição.

Verificou-se que o valor permitido para dedução de despesas com instrução é ínfimo diante da realidade mercadológica. Diz-se que esse limite legal, em alguns casos, é inferior ao custo da mensalidade escolar.

O reajuste da tabela de IRPF é outro flagrante de desconsideração pelos princípios tributários, posto que, além de ter permanecido longo período sem sofrer qualquer reajuste, atualmente é feita por índices inferiores aos índices inflacionários usados, comumente, para reajustar a renda e os proventos de qualquer natureza. O resultado dessa discrepância no reajuste da tabela do IRPF é um número cada vez maior de contribuintes alcançados pela tributação da renda e proventos de qualquer natureza.

Nesse quesito, a desconsideração pela (in) capacidade contributiva do contribuinte se revela com clareza meridiana, visto que, aqueles que se enquadram nas primeiras faixas da tabela do IRPF pertencem às classes menos favorecidas da população que já sofrem com a elevada carga tributária incidente sobre o consumo de produtos de primeira necessidade, além de terem uma renda média abaixo daquela considerada como mínimo existencial. Uma justiça social eficaz é aquela que garanta a todos os indivíduos condições de auferirem renda, pelo menos, no patamar do valor do mínimo existencial porque esse é o valor considerado como mínimo necessário à uma vida digna.

Paradoxalmente, se o mesmo Estado fixa um valor para o mínimo existencial e falha em suas responsabilidades para que se alcance esse mínimo, não há que se cogitar da existência de uma justiça social, nem de qualquer outro tipo de justiça. Em linhas conclusivas, com as questões que foram abordadas no presente trabalho, é possível afirmar que o IRPF nos moldes em que está instituído não se presta para o papel de instrumento para a promoção de uma justiça social. Essa pretensão só será possível a partir do momento em que princípios constitucionais como progressividade, pessoalidade, capacidade contributiva forem, de fato, respeitados pelo legislador ordinário.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília-DF: Senado, 1988.

_____. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966 (CTN). Brasília-DF: Senado, 1966.

_____. **Lei nº 7.713**, de 22 de dezembro de 1988. Brasília-DF: Senado, 1988.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. **A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei nº 11.196/05**: o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais. São Paulo: Revista de Direito Tributário nº 154, 2008.

CINTRA, Luiz Antônio. **Carga tributária**: mais injusta que excessiva. Disponível em: <http://www.cartacapital.com.br/economia/mais-injusta-que-excessiva>. Acesso: 08 fev. 2014.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Os Conceitos de Renda e de Patrimônio**. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

DIEESE. **Salário Mínimo Constitucional**: Nota Técnica. Disponível em: <http://www.dieese.org.br/notatecnica/2005/notatecSMIF.pdf> Acesso em: 19 jan.2014.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda, pressupostos constitucionais**. 1.ed., 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2002

LEONETTI, Carlos Araújo. **O Imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**.. São Paulo: Manole, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **O conceito legalista de renda**. Disponível em: <http://www.professorsabbag.com.br>. Acesso em: 13 jun. 2013.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Elementos de direito administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

MINATEL, José Antônio. **Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação**. São Paulo: MP, 2005

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

PAULSEN, Leandro, MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7.ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PASOLD, César Luiz. **Função social do Estado contemporâneo**. 2.ed.. Florianópolis: Estudantil, 1988.

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