

**FACULDADES INTEGRADAS  
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”**

FACULDADE DE DIREITO DE PRESIDENTE PRUDENTE

**A INCONSTITUCIONALIDADE DOS LIMITES PARA ABATIMENTO  
NO IMPOSTO DE RENDA**

Beatriz Batistela Calixto

Presidente Prudente/SP  
2010

**FACULDADES INTEGRADAS  
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”**

FACULDADE DE DIREITO DE PRESIDENTE PRUDENTE

**A INCONSTITUCIONALIDADE DOS LIMITES PARA ABATIMENTO  
NO IMPOSTO DE RENDA**

Beatriz Batistela Calixto

Monografia apresentada como requisito parcial de Conclusão de Curso para obtenção do Grau de Bacharel em Direito, sob orientação do Prof. Jefferson Fernandes Negri.

Presidente Prudente/SP  
2010

# **A INCONSTITUCIONALIDADE DOS LIMITES PARA ABATIMENTO NO IMPOSTO DE RENDA**

Monografia aprovada como requisito  
parcial para obtenção do Grau de  
Bacharel em Direito.

---

Jefferson Fernandes Negri  
Orientador

---

José Maria Zanuto  
Examinador

---

Janio Konno Junior  
Examinador

Presidente Prudente, 29 de outubro de 2010.

## RESUMO

O presente trabalho defende a inconstitucionalidade dos limites para deduções no imposto de renda, mais especificamente os gastos com moradia e educação. A Constituição Federal traz em seu bojo inúmeros princípios que visam proteger o contribuinte, dentre eles, o princípio da capacidade contributiva. De acordo com este princípio, o contribuinte deve pagar imposto de renda de acordo com sua capacidade econômica subjetiva. Para tanto, faz-se anualmente abatimento do montante do imposto de renda paga à autoridade administrativa. Contudo, a lei limita às deduções com despesas de educação e saúde. Mas, se estes são direitos sociais, então, o Estado não pode limitá-los, sob pena de ofender o próprio princípio da capacidade contributiva. Se as despesas médicas não têm limite, exceto o valor efetivamente pago pelo contribuinte e se não há hierarquia entre os direitos sociais, então, as despesas com educação e os demais direitos sociais também não podem ser limitados na dedução da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física.

**Palavras-Chave:** Capacidade Contributiva. Direitos Sociais. Direito Tributário. Imposto de Renda.

## **ABSTRACT**

This paper defends the constitutionality of limits on deductions for income tax, specifically spending on housing and education. The Federal Constitution brings with it many principles that aim to protect the taxpayer, among them the principle of ability to pay. According to this principle, the taxpayer must pay income tax according to their economic capacity subjective. Thus, it yearly rebate of the amount of income tax paid to the administrative authority. However, the law limits deductions to costs of education and health. But if these are social rights, then the state can not restrict them, otherwise offend the very principle of ability to pay. If medical expenses have no limit, except the amount actually paid by the taxpayer and there is no hierarchy between social rights, then, spending on education and other social rights can not be limited in deducting the basis for calculating tax individual income.

**Keywords:** Ability to Pay. Social Rights. Tax Law. Income Tax.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>7</b>
<b>2 TRIBUTO E OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>9</b>
<b>3 O IMPOSTO DE RENDA .....</b>	<b>14</b>
<b>3.1 Conceito e Natureza Jurídica dos Impostos .....</b>	<b>14</b>
<b>3.2 História e Legislação do Imposto de Renda .....</b>	<b>15</b>
<b>3.3 Sujeito Ativo .....</b>	<b>17</b>
<b>3.4 Sujeito Passivo .....</b>	<b>18</b>
<b>3.5 Fato Gerador .....</b>	<b>19</b>
<b>3.6 Base de Cálculo.....</b>	<b>20</b>
<b>3.7 Alíquotas .....</b>	<b>21</b>
<b>3.8 Deduções .....</b>	<b>24</b>
<b>3.9 Lançamento .....</b>	<b>26</b>
<b>3.10 Classificação .....</b>	<b>29</b>
<b>4 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS .....</b>	<b>31</b>
<b>4.1 Princípios, regras e normas .....</b>	<b>31</b>
<b>4.2 Conceito .....</b>	<b>32</b>
<b>4.3 Classificação .....</b>	<b>33</b>
<b>5 PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA .....</b>	<b>35</b>
<b>5.1 Conceito .....</b>	<b>35</b>
<b>5.2 Destinatário.....</b>	<b>36</b>
<b>5.3 Eficácia.....</b>	<b>37</b>
<b>6 RESPEITO PELOS DIREITOS FUNDAMENTAIS.....</b>	<b>39</b>
<b>6.1 Respeito pelos Direitos Fundamentais como Princípio Tributário .....</b>	<b>39</b>
<b>6.2 Conceito de Direitos Fundamentais .....</b>	<b>40</b>
<b>6.3 Direitos e Garantias.....</b>	<b>41</b>
<b>6.4 Características dos Direitos Fundamentais.....</b>	<b>42</b>
<b>6.5 Classificação dos Direitos Fundamentais.....</b>	<b>43</b>
<b>6.6 Direitos Sociais .....</b>	<b>43</b>
<b>6.7 Eficácia dos Direitos Fundamentais .....</b>	<b>45</b>

<b>7 INCONSTITUCIONALIDADE DOS LIMITES PARA ABATIMENTO NO IMPOSTO DE RENDA.....</b>	<b>46</b>
<b>8 CONCLUSÃO .....</b>	<b>50</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>51</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Anualmente faz-se a restituição dos valores pagos a título de imposto de renda no exercício anterior. Isto ocorre porque o Fisco presume qual foi o acréscimo patrimonial do contribuinte durante aquele exercício, sem levar em consideração os valores passíveis de serem abatidos deste cálculo, por exemplo, gastos com medicamentos, educação e moradia.

Ocorre que, tais direitos constituem garantias fundamentais a serem protegidas e oferecidas pelo Estado. Desta forma, a Constituição Federal proíbe – mediante uma interpretação sistemática e teleológica – a limitação no abatimento destas despesas, ou seja, o abatimento dos gastos com medicamentos, educação e moradia no imposto de renda deve ser total.

O presente estudo se justifica dado à importância monetária recolhida pelos cofres públicos e despendidas pelos contribuintes. Também porque está em pauta princípios constitucionais e direitos fundamentais.

O objetivo deste trabalho foi estudar o imposto de renda, mais precisamente aquele pago pela pessoa física, bem como os princípios constitucionais tributários, realizando uma interpretação das bases legais deste tributo sob a ótica dos princípios constitucionais da tributação.

Inicialmente, realizou-se uma breve consideração sobre os tributos e a obrigação tributária.

No capítulo seguinte, fez-se um estudo legal e histórico do imposto de renda.

Posteriormente, os princípios constitucionais tributários foram analisados.

Em capítulo apartado discorreu-se sobre o princípio da capacidade contributiva.

Também em capítulo apartado discorreu-se sobre o respeito aos direitos fundamentais dentro da seara tributária, princípio que se encontra implícito na constituição pátria.

E, por derradeiro, estudou-se o imposto de renda sobre o prisma do princípio constitucional da capacidade contributiva e sob a ótica dos direitos humanos fundamentais.

Por meio de pesquisa bibliográfica, concluiu-se pela inconstitucionalidade nos limites para abatimento de gastos com a efetivação material dos direitos fundamentais na base de cálculo do imposto de renda.

## 2 TRIBUTO E OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Conforme a lição dada por Pontes de Miranda apud Luciano Amaro (2003, p. 238), obrigação “é a relação jurídica entre duas (ou mais) pessoas, de que decorre a uma delas, ao deutor, ou a algumas, poder ser exigida, pela outra, creditor, ou outras, prestação”.

Para Luciano Amaro (2003, p. 239), a obrigação tributária tem a mesma conotação dada pelo direito obrigacional comum, mas guarda particularidades: o credor é o Estado, o devedor é o contribuinte e o objeto da relação é sempre uma prestação de natureza tributária.

Desta forma, “consiste a obrigação tributária no poder que o Estado tem de exigir do contribuinte uma prestação positiva ou negativa, de acordo com a previsão da lei” (MARTINS, 2009, p. 144).

Sergio Pinto Martins (2009, p. 144) explica as características da obrigação tributária:

Na obrigação tributária, a prestação é determinada por força de lei, e não em decorrência do contrato mantido entre os envolvidos. Tem, portanto, a obrigação tributária natureza pública. É a obrigação proveniente da previsão legal (*obligatio ex lege*) e não em decorrência da vontade da pessoa (*ex voluntates*). Só pode ser a obrigação tributária alterada por força de lei. Na obrigação de natureza privada, é possível alterá-la pela vontade das partes.

Portanto, a obrigação tributária é “*ex lege*”, pois ela existe independente da vontade das partes – por exemplo, do contribuinte em pagar o tributo e do Estado em recebê-lo (AMARO, 2003, p. 240) – característica que decorre da natureza pública da obrigação tributária.

O artigo 113 do Código Tributário Nacional preceitua a existência de duas espécies de obrigação tributária (principal e acessória):

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Sergio Pinto Martins (2009, p. 145) define obrigação tributária principal:

Obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, que tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente (§ 1º do art. 113 do CTN). O conteúdo da obrigação principal é patrimonial. O sujeito passivo entrega numerário ao Estado.

Também, Sergio Pinto Martins (2009, p. 145) define obrigação tributária acessória:

Decorre a obrigação acessória da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Prestações positivas são escriturar livros fiscais, apresentar documentos, guardá-los por certo período, inscrever-se o contribuinte no cadastro fiscal. Prestações negativas são abster-se o contribuinte de receber mercadorias sem exigir nota fiscal. O contribuinte também tem de tolerar a fiscalização tributária, que irá examinar documentos e livros fiscais.

Portanto, há obrigações principais (que tem por objeto o pagamento do tributo) e obrigações acessórias (que tem por objeto dar meios à fiscalização tributária investigar e recolher os tributos) (AMARO, 2003, p. 242).

O conceito de tributo é dado pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional, com a seguinte redação:

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

Segundo Sergio Pinto Martins (2009, p. 79):

Tributo é uma receita pública originária que tem por objetivo uma prestação pecuniária compulsória, que não se constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Importa o tributo receita pública e não particular. É uma receita originária e não derivada do patrimônio do Estado, como de aluguéis, receitas financeiras etc.

Compreende o tributo prestação de dar, de pagar. Não se trata de obrigação de fazer ou não fazer. Tributo é o objeto da relação tributária. O tributo em por objetivo carrear para os cofres do Estado meios financeiros para a satisfação das necessidades da coletividade.

Prestação pecuniária é a que pode ser exigida em moeda ou valor que nela se possa exprimir. O tributo geralmente é cobrado em dinheiro.

A partir deste conceito pode-se afirmar que o tributo é objeto da obrigação tributária consistente em pagar determinada quantia ao Estado. Essa obrigação decorre da lei (independe da vontade das partes), mas não constitui sanção de ato ilícito.

O artigo 5º da Constituição Federal indica três espécies de tributos: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Posteriormente, a Constituição Federal estabeleceu as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios, totalizando cinco espécies de tributos (MARTINS, 2009, p. 81).

A taxa decorre de um serviço público específico e divisível, enquanto o imposto de renda não exige esta contraprestação estatal (MARTINS, 2009, p. 91).

Conforme Sérgio Pinto Martins (2009, p. 91), a taxa constitui “espécie de tributo que compreende atividade estatal específica em relação ao contribuinte, em razão da prestação de serviço público específico e divisível ou do poder de polícia estatal”.

Alexandre de Moraes (2007, p. 834) ensina que:

Taxas são tributos instituídos em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

Seu conceito está formulado no artigo 77 do Código Tributário Nacional:

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

A contribuição de melhoria é “tributo que visa custear obra pública, decorrente de valorização imobiliária” (MARTINS, 2009, p. 99). “A valorização imobiliária decorrente de obra pública, portanto, é requisito essencial à contribuição de melhoria, persistindo como fato gerador dessa espécie tributária” (MORAES, 2007, p. 836). Sua finalidade está postulada no artigo 81 do Código Tributário Nacional:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Observa-se que diferentemente dos impostos e das taxas as contribuições de melhoria decorrem de um fato específico: a valorização imobiliária atingida pela obra pública.

A contribuição social “é o tributo destinado a custear atividades específicas, que não são inerentes à função do Estado” (MARTINS, 2009, p. 107). Apesar das inúmeras discussões no passado, “as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, previstas no art. 149 da CF, têm natureza jurídica tributária” (MORAES, 2007, p. 837).

Estabelece o artigo 149 da Carta Maior:

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

Alexandre de Moraes (2007, p. 838) explica sobre os empréstimos compulsórios:

Nos termos do art. 148, a União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios, que são espécie tributária, em duas hipóteses: para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência e no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado, nesse último caso, o princípio da anterioridade.

Portanto, o empréstimo compulsório é tributo destinado a atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência ou para zelar pelo investimento público de caráter urgente ou de interesse nacional (MARTINS, 2009, p. 120). Ele está previsto no artigo 148 da Constituição Federal:

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

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

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

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

Quanto ao Imposto, este tributo será mais bem estudado no capítulo seguinte.

## 3 O IMPOSTO DE RENDA

### 3.1 Conceito e Natureza Jurídica dos Impostos

Conforme a lição de Hugo de Brito Machado (2007, p. 127):

Cogitar da natureza jurídica de alguma coisa é buscar sua identificação no sistema jurídico, identificar seu regime jurídico, as normas que lhe são aplicáveis. Quando se diz que certa relação jurídica é contratual, está-se a dizer que tem a natureza jurídica de contrato e, portanto, que os princípios e normas concernentes aos contratos são aplicáveis àquela relação.

Portanto, “dizer que determinada obrigação tem a natureza jurídica de tributo é dizer que essa obrigação submete-se aos princípios e normas do Direito Tributário. Que seu regime jurídico é o tributário” (MACHADO, 2007, p. 127).

Para Hugo de Brito Machado (2007, p. 127), não é esse o conceito dado pelo artigo 4º do Código Tributário Nacional. Segundo o autor, quando o dispositivo legal aduz à natureza jurídica específica do tributo, ele fornece critérios para identificar cada espécie tributária, quais sejam: imposto, taxa e contribuição de melhoria.

Conclui Hugo de Brito Machado (2007, p. 129):

Natureza jurídica específica quer dizer identificação como espécie. A norma em comentário, portanto, nada tem a ver com a natureza jurídica tributária, ou não tributária, de qualquer exceção. Não preceitua a respeito do gênero, mas da espécie de tributo.

Atentando-se para a nomenclatura, tem-se que o imposto de renda constitui uma espécie de tributo, conforme se vislumbra da redação dada pelo artigo 145 da Constituição Federal:

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

I - impostos;

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Segundo Zelmo Denari (2008, p. 72), imposto “é a prestação pecuniária imposta, legalmente, pelo Estado, e que independe de qualquer atuação relacionada com o obrigado”.

Para Yoshihari Ichihara (2001, p. 74), “inexistindo qualquer atuação estatal como condição para exigência do tributo, sem dúvida alguma estamos diante de um tributo da espécie ‘imposto’”.

Nos dizeres de Alexandre de Moraes (2007, p. 832):

A característica essencial do imposto é a inexistência de atividade estatal específica em favor do contribuinte e sua incidência sobre fatos descritos em lei só pela atuação do contribuinte. Trata-se da denominada atividade estatal em caráter *uti universi*, ou seja, destinada a beneficiar a população em geral.

Tais conceitos foram depreendidos da formulação legal dada pelo artigo 16 do Código Tributário Nacional, com a seguinte redação:

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

Em outras palavras, o imposto constitui uma obrigação em dinheiro imposta pelo Estado ao contribuinte, sendo que tal obrigação independe de qualquer forma de atuação estatal, ou seja, o imposto não é pago como forma de contraprestação. Por isto, diz-se que os impostos são tributos não vinculados (ICHIHARA, 2001, p. 76).

Portanto, não há dúvidas de que o imposto de renda tem natureza jurídica de tributo e natureza jurídica específica de imposto.

### **3.2 História e Legislação do Imposto de Renda**

A tributação da renda remonta os primórdios da civilização, mas no século XV surgiram os primeiros registros históricos de sua tributação explícita (LEONETTI, 2003, p. 1).

Na Inglaterra de 1472, o rei Eduardo IV instituiu imposto sobre a renda com alíquota de 10% (dez por cento) para financiar a guerra contra a França, mas ante a revolta dos contribuintes, o tributo não persistiu (LEONETTI, 2003, p. 2).

Seligman (1914) apud LEONETTI (2003, p. 2) afirma que o “catasto” introduzido em 1427 na Florença dos Medici foi o primeiro tributo sobre a renda que se tem notícia. Inicialmente fixado com alíquota única e depois progressiva, o tributo foi conseqüência dos movimentos democráticos na península itálica do século XV, ante a constatação de que o acúmulo de riquezas não estava mais baseado na terra, mas na indústria e no comércio.

Na França do século XVIII a tributação da renda marca seu ressurgimento na Europa, depois que desapareceu em Florença, com os seguintes aspectos: o tributo incidia sobre o bem que gerava a renda e não sobre a pessoa que a percebia, a base de cálculo do tributo era estimada e não se levavam em consideração as características do contribuinte (LEONETTI 2003, p. 9).

A partir de 1913 três modelos tributários passaram a vigorar no cenário mundial: o britânico, o germânico e o americano (LEONETTI 2003, p. 12). Estes modelos adotaram a modalidade de arrecadação do imposto de renda conhecido por sistema de pagamento corrente ou PAYE (Pay-As-You-Earn), em que o imposto é pago à medida que a renda é auferida (LEONETTI 2003, p. 13).

No Brasil, o imposto de renda remonta o século XIX (LEONETTI, 2003, p. 15).

Segundo Carlos Araújo Leonetti (2003, p. 16), embora a Constituição de 1891 não tenha previsto de forma expressa a tributação da renda, era permitida a sua instituição pela União e pelos Estados, mediante competência concorrente e cumulativa.

Carlos Araújo Leonetti (2003, p. 16), somente em 31 de dezembro de 1923, através da Lei 4.783, foi instituído o imposto federal sobre a renda no Brasil. Contudo, Ubaldo Cesar Balthazar (2005, p. 113) afirma que o imposto de renda foi criado em 1922, pelo artigo 31, da Lei de Orçamento nº 4.625, emendada em 1923. Porém, ambos os autores concordam que o imposto de renda somente passou a ser cobrado a partir de 1924 (LEONETTI, 2003, p. 16 e BALTHAZAR, 2005, p. 113).

A Constituição de 1934 atribuiu à União a competência para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis (BALTHAZAR, 2005, p. 116).

O artigo 153, inciso III, da Constituição Federal de 1988 determina o mesmo (BALTHAZAR, 2005, p. 181).

Atualmente, o imposto de renda está regulamentado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, intitulado Regulamento do Imposto de Renda (RIR).

Ademais, a Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007, com redação alterada pela Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009, atualiza as alíquotas do imposto de renda.

### 3.3 Sujeito Ativo

Para Yoshiaki Ichihara (2001, p. 128), “sujeito ativo da obrigação tributária é o detentor do poder de legislar e exigir tributos”.

Oportuno observar que o poder de legislar não se confunde com o poder de arrecadar. No primeiro caso, tem-se uma competência tributária, que é indelegável e constitucionalmente prevista; no segundo caso, tem-se capacidade tributária, esta sim delegável, podendo ser infraconstitucionalmente modificada (ICHIHARA, 2001, p. 128).

Eis o apontamento realizado por Hugo de Brito Machado (2007, p. 152):

Capacidade tributária não se confunde com a competência tributária, porque situada no plano da atividade administrativa e, portanto, estritamente jurídico, enquanto a competência tributária situa-se no plano da atividade legislativa, predominantemente político.

Desta afirmação extrai-se que competência tributária é o poder de legislar sobre tributos, enquanto capacidade tributária é a capacidade para ser sujeito ativo da obrigação tributária e que, portanto, decorre da legislação tributária.

O artigo 153, inciso III, da Constituição Federal confere competência à União para instituir o imposto de renda, veja-se:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

Conforme se vê do citado artigo, a União é a detentora do poder de legislar e exigir o imposto de renda. Daí retira-se mais uma conclusão, exarada por Yoshiaki Ichihara (2001, p. 215): o imposto de renda é um tributo federal.

A União figura também como sujeito ativo do imposto de renda, pois a ela compete a função administrativa de arrecadar o tributo, ou seja, o imposto de renda é pago à União (ICHIHARA, 2001, p. 215).

Portanto, a União possui tanto a competência quanto a capacidade tributária para, respectivamente, instituir e arrecadar o imposto de renda.

### **3.4 Sujeito Passivo**

Nas palavras de Hugo de Brito Machado (2009, p. 142), “o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa, natural ou jurídica, obrigada a seu cumprimento”. Em outras palavras, o sujeito passivo é o contribuinte ou o responsável pelo cumprimento da obrigação tributária.

Os contribuintes do Imposto de Renda são: pessoas físicas residentes ou domiciliadas no país que auferir rendimentos tributáveis; pessoas jurídicas, sejam de direito privado (domiciliada no país), sejam empresas públicas ou sociedades de economia mista (DENARI, 2008, p. 305).

Esta é a lição dada por Hugo de Brito Machado (2009, p. 325):

O contribuinte do imposto de renda pode ser pessoa física ou pessoa jurídica. Pessoa física é a pessoa natural, o indivíduo. Pessoa jurídica é aquela criada pelo Direito. É pessoa porque pode ser sujeito de direitos e obrigações, sendo distinta daquela ou daquelas pessoas naturais que a compõem.

Conclui-se que as pessoas físicas e jurídicas pagam imposto de renda e que não se pode confundir o sujeito passivo, por exemplo, a figura do sócio. Este paga seu próprio imposto de renda e a sua empresa paga o imposto de renda que lhe é inerente.

Importante observar que se equiparam à pessoa jurídica: as firmas individuais; as pessoas físicas que explorem atividades econômicas em caráter habitual ou que pratiquem com habitualidade operações imobiliárias (DENARI, 2008, p. 305/306).

### 3.5 Fato Gerador

Segundo Zelmo Denari (2008, p. 187), o fato gerador pode ser definido como “um evento de conteúdo econômico, previamente descrito e tipificado na lei tributária, cuja concreta realização determina o nascimento da obrigação de pagar tributo”. Portanto, é com a realização do fato gerador pelo contribuinte que surge a obrigação tributária.

Quanto a sua classificação, o fato gerador pode ser instantâneo ou periódico (complexivo), conforme a lição de Yoshiaki Ichihara (2001, p. 125):

Instantâneos são os fatos geradores que se exaurem instantaneamente e se repetem toda vez que ocorrer tal fato. Por exemplo, no caso do ICMS, a venda da mercadoria pelo industrial ao atacadista; do atacadista ao varejista; do varejista ao consumidor etc.; em cada uma dessas operações, instantaneamente, ocorre o fato gerador.

Periódicos ou complexivos são os fatos geradores que ocorrem apenas periodicamente, em dado momento determinado pela lei. Por exemplo, no caso do Imposto Predial e Territorial Urbano, Imposto de Renda etc. No caso do imposto de renda, para ressaltar, a empresa vende ou presta serviços o ano todo, sendo relevante para os efeitos do fato gerador somente o resultado no último dia do exercício social, como regra.

No caso do imposto de renda, seu fato gerador é estabelecido pelo artigo 43 do Código Tributário Nacional, abaixo transcrito:

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

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

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

Pelo disposto no referido artigo, o fato gerador do imposto de renda é a disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza.

Não bastassem, os incisos do dispositivo conceituam renda como produto do capital, do trabalho ou de ambos; e, proventos de qualquer natureza como acréscimo patrimonial que não se enquadre na primeira hipótese.

Segundo Hugo de Brito Machado (2009, p. 315 a 320), o conceito de renda e proventos estabelecidos pelo código são amplos e ainda é objeto de

discussão por parte de economistas e financistas, mas o autor afirma que não há renda ou proventos sem acréscimo patrimonial.

Este acréscimo patrimonial dá-se mediante a disponibilidade econômica ou jurídica, conforme cita o artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Ensina Hugo de Brito Machado (2009, p. 317):

Referindo-se o CTN à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, que dizer que a renda, ou os proventos, podem ser os que foram pagos ou simplesmente creditados. A disponibilidade econômica decorre do recebimento do valor que se vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte. Já a disponibilidade jurídica decorre do simples crédito desse valor, do qual o contribuinte passa a juridicamente dispor, embora este não lhe esteja ainda nas mãos.

Desta forma, o recebimento em dinheiro (disponibilidade econômica) ou em títulos de crédito (disponibilidade jurídica) gera acréscimo patrimonial passível de imposto de renda.

Ademais, a incidência deste imposto é anual, conforme ensina Hugo de Brito Machado (2009, p. 319):

Em se tratando de imposto de incidência anual, pode-se afirmar que o seu fato gerador é da espécie dos fatos continuados. E em virtude de ser a renda, ou o lucro, um resultado de um conjunto de fatos que acontecem durante determinado período, é razoável dizer-se também que se trata de fato gerador complexo.

Desta forma, o fato gerador do imposto de renda é continuado, pois ocorre durante o ano; e seu fato gerador é complexo, pois é o resultado de um conjunto de fatos, isto é, a renda (ou o lucro) final.

### **3.6 Base de Cálculo**

A base de cálculo pode ser definida como “a expressão econômica do fato gerador do tributo” (MACHADO, 2009, p. 135).

Segundo Hugo de Brito Machado (2009, p. 135), a base de cálculo expressa uma realidade economicamente quantificável, permitindo identificar a espécie de tributo e sobre o qual se aplica a alíquota, para ter-se como resultado o valor do tributo correspondente.

Quanto à base de cálculo para o imposto de renda, estabelece o artigo 44 do Código Tributário Nacional: “A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”.

Leciona Hugo de Brito Machado (2009, p. 321):

“Em se tratando de pessoa jurídica, a base de cálculo do imposto é o lucro, que pode ser, conforme o critério de determinação, real, arbitrado e presumido. Em se tratando de pessoa física, ou natural, a base de cálculo do imposto era a renda líquida, mas agora passou a ser o rendimento”.

Portanto, a base de cálculo depende do sujeito passivo: se pessoa jurídica, a base de cálculo será o lucro (que pode ser real, arbitrado ou presumido); se pessoa física, a base de cálculo será o rendimento.

Segundo Sergio Pinto Martins (2009, p. 259), lucro é “o resíduo da divisão do remanescente da atividade produtiva, depois de todos os pagamentos dos fatores da produção: capital (interesses), terra (aluguel), trabalho (salário)”.

Neste sentido, lucro real consiste no lucro líquido auferido pela empresa, ou seja, o resultado das receitas obtidas menos os gastos realizados; lucro presumido consiste, como o próprio nome aduz, em uma presunção legal do lucro obtido durante o ano-calendário; lucro arbitrado é aquele estabelecido de acordo com uma porcentagem da receita bruta, fixada por lei em alguns casos como forma de sanção (MARTINS, 2009, p. 2009, p. 259).

### **3.7 Alíquotas**

Segundo Hugo de Brito Machado (2009, p. 136), “a rigor, alíquota é a relação existente entre a expressão quantitativa, ou dimensível, do fato gerador e o valor do tributo correspondente”. Entenda-se, a alíquota é a quantia aplicada sobre a base de cálculo (expressão econômica do fato gerador) que resulta no valor do tributo a ser pago.

O artigo 1º, inciso IV, da Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007 (alterado pelo artigo 23, inciso IV, da Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009), fixa a tabela progressiva mensal para o ano-calendário de 2010, referente ao imposto de renda retido mensalmente na fonte.

Segundo a referida tabela, é isento do imposto de renda a pessoa física que auferir, mensalmente, a quantia de até R\$ 1.499,15 (um mil quatrocentos e noventa e nove reais e quinze centavos).

Há quatro alíquotas diferentes, a saber: 7,5% (sete e meio por cento) para quem auferir renda mensal de R\$ 1.499,16 (um mil quatrocentos e noventa e nove reais e dezesseis centavos) até R\$ 2.246,75 (dois mil duzentos e quarenta e seis reais e setenta e cinco centavos); 15% (quinze por cento) para quem auferir renda mensal entre R\$ 2.246,76 (dois mil duzentos e quarenta e seis reais e setenta e seis centavos) e R\$ 2.995,70 (dois mil novecentos e noventa e cinco reais e setenta centavos); 22,5% (vinte e dois e meio por cento) para quem auferir renda mensal entre R\$ 2.995,71 (dois mil novecentos e noventa e cinco reais e setenta e um centavos) e R\$ 3.743,19 (três mil setecentos e quarenta e três reais e dezenove centavos); 27,5% (vinte e sete e meio por cento) para quem auferir renda mensal igual ou superior a R\$ 3.743,20 (três mil setecentos e quarenta e três reais e vinte centavos).

O parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 11.482/07 (com redação dada pelo art. 23 da Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009) estabelece:

Parágrafo único. O imposto de renda anual devido incidente sobre os rendimentos de que trata o caput deste artigo será calculado de acordo com tabela progressiva anual correspondente à soma das tabelas progressivas mensais vigentes nos meses de cada ano-calendário.

Assim, por exemplo, a pessoa física que obter renda anual de até R\$ 17.989,80 (dezessete mil novecentos e oitenta e nove reais e oitenta centavos) durante o ano-calendário de 2010, está isento de pagar imposto de renda, pois este valor corresponde a soma anual (doze meses) de R\$ 1.499,15 (um mil quatrocentos e noventa e nove reais e quinze centavos). O mesmo ocorre com as alíquotas.

Verifica-se que o imposto de renda das pessoas físicas tem alíquotas progressivas, uma vez que há alíquotas diversas e crescentes para o cálculo do tributo (MACHADO, 2009, p. 320).

Por outro lado, o imposto de renda das pessoas jurídicas tem alíquotas proporcionais, pois o imposto de renda é calculado mediante alíquota única (ou seja, quanto maior o lucro, maior será o valor do imposto) (MACHADO, 2009, p. 320). Explica-se:

A alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas é de 15% (quinze por cento) sobre a base de cálculo (que é o lucro da empresa, seja ele real, presumido ou arbitrado), conforme estabelece o artigo 541 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), a seguir:

Art. 541. A pessoa jurídica, seja comercial ou civil o seu objeto, pagará o imposto à alíquota de quinze por cento sobre o lucro real, presumido ou arbitrado, apurado de conformidade com este Decreto (Lei nº 9.249, de 1995, art. 3º).

Ainda, deve ser observado o que estabelece o parágrafo único do artigo 228 do Regulamento do Imposto de Renda, a saber:

Art. 542. A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder o valor resultante da multiplicação de vinte mil reais pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto à alíquota de dez por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 3º, § 1º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 4º).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de incorporação, fusão ou cisão e de extinção da pessoa jurídica pelo encerramento da liquidação (Lei nº 9.249, de 1995, art. 3º, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 4º, § 2º).

§ 2º O disposto aplica-se, igualmente, à pessoa jurídica que explore atividade rural de que trata a Lei nº 8.023, de 1990 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 3º, § 3º).

§ 3º Na hipótese do art. 222, a parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a vinte mil reais, está sujeita à incidência do adicional de que trata este artigo (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 2º).

§ 4º O adicional será pago juntamente com o imposto de que trata o art. 541 (Decreto-Lei nº 1.967, de 1982, art. 24, § 3º).

O artigo aduz que se a base de cálculo (lucro) apurada mensalmente for mais que R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), então há uma segunda alíquota de 10% (dez por cento) a ser aplicada tão somente sobre o valor excedente. Tal valor deverá ser pago juntamente (mesma data) com o valor apurado de 15% sobre o que não exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) mensais. O dispositivo legal também observa que tal condição se aplica à pessoa jurídica que explore atividade rural e à pessoa jurídica incorporada, fundida ou liquidada.

### 3.8 Deduções

Ao calcular os rendimentos percebidos durante o exercício financeiro (base de cálculo), é possível deduzir deste valor determinadas despesas que o contribuinte (sujeito passivo) teve ao longo do período. Estas deduções estão previstas nos artigos 74 a 82 do Regulamento do Imposto de Renda. Segundo o regulamento, podem ser deduzidas: as contribuições previdenciárias (art. 74), as despesas escrituradas no livro caixa (arts. 75 e 76), as despesas mensais com dependentes (art. 77), os valores pagos mensalmente a título de pensão alimentícia (art. 78), os proventos e pensões mensais de maiores de 65 (sessenta e cinco) anos (art. 79), as despesas médicas anuais (art. 80), as despesas anuais com educação (art. 81), as contribuições anuais aos fundos de aposentadoria programada individual – FAPI (art. 82).

Tendo em vista o foco do presente trabalho, é importante atentar-se para as deduções das despesas médicas e com instrução.

Conforme obra coordenada por Marcelo Magalhães Peixoto (2009, p. 275), as despesas médicas são dedutíveis no limite em que tenham sido realizadas, pois a legislação tributária não fixa valor limite.

O artigo 8º, inciso II, alínea 'a', da Lei 9.250/95, estabelece como despesa médica os pagamentos efetuados a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem assim as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias. Essas despesas médicas devem ser relativas ao tratamento do próprio contribuinte ou de seus dependentes (§2º, inciso II).

Já as despesas com educação ou instrução possuem um valor limite para a sua dedução na base de cálculo do imposto de renda na declaração de ajuste anual. Esse valor está fixado no artigo 8º, inciso II, alínea 'b', da Lei 9.250/95, com redação dada pelo artigo 3º da Lei 11.482/07, "in verbis":

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de:

1. R\$ 2.480,66 (dois mil, quatrocentos e oitenta reais e sessenta e seis centavos) para o ano-calendário de 2007;

2. R\$ 2.592,29 (dois mil, quinhentos e noventa e dois reais e vinte e nove centavos) para o ano-calendário de 2008;

3. R\$ 2.708,94 (dois mil, setecentos e oito reais e noventa e quatro centavos) para o ano-calendário de 2009;

4. R\$ 2.830,84 (dois mil, oitocentos e trinta reais e oitenta e quatro centavos) a partir do ano-calendário de 2010;

Note-se que as despesas com instrução devem estar relacionadas com o contribuinte ou seus dependentes. Também, que as despesas compreendem todos os níveis de educação (desde infantil até superior).

Ainda, cumpre registrar que tabela prevista no artigo 1º, inciso IV, da Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007 estabelece qual o valor da parcela a deduzir do imposto de renda (retido na fonte). Para os rendimentos tributados com alíquota de 7,5% (sete e meio por cento), deduz-se R\$ 112,43 (cento e doze reais e quarenta e três centavos); para os rendimentos tributados com alíquota de 15% (quinze por cento), deduz-se R\$ 280,94 (duzentos e oitenta reais e noventa e quatro centavos); para os rendimentos tributados com alíquota de 22,5% (vinte e dois por cento e meio), deduz-se R\$ 505,62 (quinhentos e cinco reais e sessenta e dois centavos); por fim, para os rendimentos tributados com alíquota de 27% (vinte e sete por cento), deduz-se R\$ 692,78 (seiscentos e noventa e dois reais e setenta e oito centavos).

Importante observar que as deduções acima se referem ao imposto de renda da pessoa física.

No que diz respeito ao imposto de renda da pessoa jurídica, as deduções são outras. Estas deduções são resultantes de incentivos fiscais, previstas

em legislações específicas, tais como as citadas pelo artigo 229 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda): os incentivos fiscais concedidos pelo Programa de Alimentação do Trabalhador, doações aos Fundos da Criança e do Adolescente, Atividades Culturais ou Artísticas e Atividade Audiovisual.

### 3.9 Lançamento

O lançamento tributário é procedimento privativo da administração pública, nos termos do artigo 142, “caput”, do Código Tributário Nacional, “in verbis”:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Contudo, o artigo 150, “caput”, do mesmo diploma legal estabelece outra modalidade de lançamento:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Verifica-se, portanto, que a legislação pode atribuir ao contribuinte o dever de pagar antecipadamente o tributo, mediante o denominado lançamento por homologação.

Em vista do que estabelece o Código Tributário Nacional, é que conclui Zelmo Denari (2008, p. 209) pelo conceito de lançamento tributário como “o procedimento da administração, do contribuinte ou de ambos, tendente à constituição do crédito tributário, com vista na captação do tributo”.

Luciano Amaro (2003, p. 335) apresenta críticas ao conceito de lançamento instituído pelo código. Para ele, o lançamento não tem caráter constitutivo do crédito tributário, mas meramente declaratório; o lançamento é ato administrativo único e não procedimento (conjunto de atos dirigidos a uma mesma

finalidade); o lançamento não é tendente a verificar a ocorrência do fato gerador, mas já é o resultado desta verificação; por fim o lançamento não propõe aplicação de penalidades, pois ele não tem caráter investigativo para apuração de infrações.

Importante destacar as modalidades de lançamento.

Há lançamento por declaração, previsto no artigo 147 do Código Tributário Nacional:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

Luciano Amaro (2003, p. 348) explica:

Essa declaração destina-se a registrar os dados fáticos que, de acordo com a lei do tributo, sejam relevantes para a consecução, pela autoridade administrativa, do ato de lançamento. Se o declarante indicar fatos verdadeiros, e não omitir dados que deva declarar, a autoridade administrativa terá todos os elementos necessários à efetivação do lançamento.

Desta forma, o lançamento por declaração é aquele em que se declara ao Fisco todas as informações necessárias à verificação e cálculo do tributo devido para efetivar seu lançamento.

Há lançamento e revisão de ofício, previsto no artigo 149 do Código Tributário Nacional:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Leciona Yoshiaki Ichihara (2001, p. 148):

A denominação lançamento de ofício é empregada por alguns autores em virtude de este tipo de lançamento ser efetuado pela autoridade administrativa, em função do ofício que exerce. A denominação 'unilateral', utilizada por alguns autores, é em decorrência de que participa do lançamento apenas a autoridade administrativa, unilateralmente. Os que empregam 'direto' também levam em consideração as características de haver, nessa modalidade de lançamento, a participação direta e exclusiva da autoridade administrativa.

Esta modalidade de lançamento é utilizada também nos casos de revisão de ofício do lançamento por omissão de quem estava obrigado a prestar declaração, lavratura de infração etc.

Verifica-se, portanto, que o lançamento de ofício é exercido unilateralmente pela autoridade fiscal, sendo utilizado, também, nos casos em que o contribuinte omite informações que deveria prestar.

Por fim, há lançamento por homologação, previsto no artigo 150 do Código Tributário Nacional, já transcrito.

A seu respeito, ensina Luciano Amaro (2003, p. 352):

Cuida-se aqui de tributos que, por sua natureza (multiplicidade de fatos geradores, de caráter instantâneo, como, tipicamente, se dá com os chamados tributos indiretos e com os tributos sujeitos a retenção na fonte), têm o recolhimento exigido do devedor independentemente de prévia manifestação do sujeito ativo, vale dizer, sem que o sujeito ativo deva lançar para tornar exigível a prestação tributária.

Portanto, o lançamento por homologação “logra aplicação nas hipóteses em que a lei tributária determine ao sujeito passivo que antecipe o pagamento, sem prévio exame do credor” (AMARO, 2003, p. 353).

Em vista das modalidades de lançamento, conclui Yoshiaki Ichihara (2001, p. 150) que o Imposto de Renda possui lançamento por homologação, ou seja, o contribuinte paga o tributo sem prévia análise da autoridade administrativa.

### **3.10 Classificação**

Dentre os diversos critérios de classificação dos impostos, Hugo de Brito Machado (2009, p. 300) utiliza dois: a competência e a forma de quantificação.

No tocante à competência, o imposto pode ser federal, estadual ou municipal.

No tocante à forma de quantificação, ensina Hugo de Brito Machado (2009, p. 300):

Quanto à forma de quantificação os impostos podem ser fixos e graduados. Os fixos são quantificados diretamente pelo legislador. A lei estabelece os valores a serem pagos em cada caso. Os graduados dividem-se em proporcionais progressivos e regressivos.

Os impostos fixos estão praticamente em desuso. Na verdade, como o imposto deve ser suportado em razão da capacidade contributiva, e o fato gerador do imposto nada mais é do que um fato-signo presuntivo de capacidade contributiva, o valor do imposto deve ser determinado em função da quantificação desse fato. Deve ser proporcional à capacidade contributiva.

Seguindo esta classificação, os impostos fixos não existem em nosso sistema tributário, sob pena de ofender o princípio da capacidade contributiva que será objeto de estudo nos capítulos seguintes. Já os graduados, segundo Hugo de Brito Machado (2009, p. 300) se subdividem em imposto proporcional e imposto progressivo. “Diz-se que um imposto é proporcional quando seu valor é fixado em proporção à riqueza da qual o fato gerador é um fato-signo presuntivo” (MACHADO, 2009, p. 300), em outras palavras, há alíquota única e proporcional à base de cálculo. Por fim, Hugo de Brito Machado explica sobre os impostos progressivos (2009, p. 301):

Na linguagem da Ciência das Finanças Públicas e do Direito Tributário, progressividade dos impostos significa alíquotas diversas, crescentes na medida em que cresce a base de cálculo do imposto, ou excepcionalmente um outro elemento eleito pelo legislador para esse fim.

Nesse sentido, impostos progressivos são aqueles que possuem diversas alíquotas que aumentam conforme a base de cálculo, em outras palavras, quanto maior a base de cálculo, maior a alíquota aplicável.

Quanto ao imposto de renda, pode-se afirmar que sua classificação, no tocante à competência, é de imposto federal, conforme aduz o artigo 153, inciso III, da Constituição Federal (MACHADO, 2009, p. 315). No tocante à forma de quantificação, o imposto de renda da pessoa física é progressivo, pois há quatro alíquotas, variáveis conforme o aumento da base de cálculo; já o imposto de renda da pessoa jurídica possui alíquota única expressa em porcentagem e, portanto, trata-se de imposto proporcional (MACHADO, 2009, p. 320).

## 4 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Os princípios constitucionais tributários são valores contidos na Constituição Federal que norteiam a legislação, a interpretação e a aplicação da norma tributária. Mas, para uma melhor compreensão do objeto deste trabalho é mister realizar uma análise mais detida sobre o conceito de princípio e sua natureza jurídica. Também é imprescindível uma classificação sistêmica destes princípios, permitindo maior clareza sobre o assunto.

### 4.1 Princípios, regras e normas

A doutrina diferencia princípio, regra e norma. Em face desta distinção, é importante estabelecer seus conceitos.

Segundo Sergio Pinto Martins (2009, p. 53), “a norma é prescrição objetiva e obrigatória por meio da qual organizam-se, direcionam-se ou impõem-se condutas”. Neste sentido, as normas são atinentes a uma matéria, enquanto os princípios são gerais, ou seja, têm grau de abstração muito maior que as normas (MARTINS, 2009, p. 53).

Ainda, os princípios se distinguem das regras, conforme lição de Sergio Pinto Martins (2009, p. 54):

Os princípios diferenciam-se das regras por vários aspectos. As regras estão previstas no ordenamento jurídico. Os princípios nem sempre estão positivados, expressos no ordenamento jurídico, pois em alguns casos estão implícitos nesse ordenamento, contidos em alguma regra. Decorrem os princípios de estimação ética e social.

A regra serve de expressão a um princípio, quando, por exemplo, este é positivado, ou até como forma de interpretação da própria regra, que toma por base o princípio. Os princípios não servem de expressão às regras. As regras são a aplicação dos princípios, ou operam a concreção dos princípios sobre os quais se apóiam.

Isto significa dizer que as regras decorrem dos princípios, podendo expressá-los positivamente dentro do ordenamento jurídico, mas o inverso não é verdadeiro, ou seja, os princípios não decorrem das regras, mas da estimação ética e social, por isso diz-se que “tem o princípio acepção filosófica, enquanto a regra

tem natureza técnica” (MARTINS, 2009, p. 54). Por fim, os princípios ajudam a interpretar e a aplicar a regra.

Vale dizer, ainda, que tanto os princípios quanto as regras são espécies de norma, porque eles contêm um mandamento de permissão ou proibição, ou seja, tanto os princípios quanto as regras dizem o que deve ser feito (ALEXY, 2008, p. 87). Assim, Robert Alexy (2008, p. 90) aponta outra distinção entre princípios e regras:

Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida de vida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. Já as regras são normas que são sempre ou satisfeitas ou não. Se uma regra vale, então, deve-se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos. Regras contêm, portanto, determinações do âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível.

Portanto, os princípios são altamente abstratos e são efetivados conforme as possibilidades jurídicas e fáticas. Por outro lado, as regras são imediatamente exigíveis, porque sua execução é fática e juridicamente possível.

## 4.2 Conceito

O conceito de princípio não é unívoco, mas apresentam inúmeros sentidos, todos correlatos ou semelhantes.

O Novo Dicionário Aurélio de Língua Portuguesa (2009, p. 1631) remete os seguintes significados da palavra:

princípio. [Do lat. principiu.] S. m. 1. Momento ou local ou trecho em que algo tem origem; começo: o princípio de um incêndio; O princípio da estrada esta pavimentado. 2. Causa primária. 3. Elemento predominante na constituição de um corpo orgânico. 4. Preceito, regra, lei. 5. (...)

Do citado texto pode se extrair que o significado de princípio como “preceito, regra, lei” é o mais adequado às ciências jurídicas.

Para José Cretella Jr. (1991) apud Sergio Pinto Martins (2009, p. 52), “princípios de uma ciência são as proposições básicas, fundamentais, típicas que

condicionam todas as estruturações subseqüentes. Princípios, neste sentido, são os alicerces da ciência”.

Celso Antonio Bandeira de Mello (2010, p. 949) procura extrair uma definição mais adequada à seara jurídica do que se entende por princípio:

Princípio – como já averbamos alhures – é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhe o espírito e servindo de critério para 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 intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.

Desta forma, conclui-se que a definição constitucionalmente mais adequada à palavra princípio é de “mandamento nuclear de um sistema” (SILVA, 2009, p. 91). Isto significa que os princípios são valores básicos do ordenamento jurídico.

### **4.3 Classificação**

Dentre as diversas formas doutrinárias de classificação dos princípios constitucionais de natureza tributária, José Afonso da Silva (2009, p. 713) estabelece uma distinção em quatro categorias, quais sejam: os princípios gerais, princípios especiais, princípios específicos e imunidades tributárias.

Os princípios constitucionais tributários gerais são aplicáveis a toda espécie de tributos. Eles ainda se dividem em expressos e decorrentes (do texto constitucional).

Os princípios gerais expressos são: princípio da reserva da lei ou da legalidade estrita, princípio da igualdade tributária, princípio da personalização dos impostos e da capacidade contributiva, princípio da prévia definição legal do fato gerador ou princípio da irretroatividade tributária, princípio da anualidade do lançamento do tributo, princípio da carência, princípio da proporcionalidade razoável e princípio da ilimitabilidade do tráfego das pessoas ou bens.

Os princípios gerais decorrentes são: princípio da universalidade e princípio da destinação pública dos tributos.

Quanto aos princípios constitucionais tributários específicos, estes dizem respeito a um determinado tipo de tributo. São eles: princípio da progressividade, princípio da não cumulatividade do imposto e princípio da seletividade do imposto.

Os princípios constitucionais tributários especiais referem-se a uma determinada situação em especial, quais sejam: princípio da uniformidade tributária, princípio da limitabilidade da tributação da renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e dos proventos de agentes dos Estados e Municípios, princípio de que o poder de tributar é inseto ao poder de tributar e princípio da não-diferenciação tributária.

Por fim, as imunidades tributárias tratam das hipóteses (fatos geradores) não-tributáveis, quais sejam: imunidade recíproca entre a União, Estados e Municípios; imunidade dos templos de qualquer culto; imunidade do patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, além de imunidades específicas (por exemplo: não incidência de Imposto Territorial Rural sobre pequenas glebas rurais).

Segundo esta classificação, desenvolvida por José Afonso da Silva (2009, p. 713), o princípio da capacidade contributiva é um princípio geral expresso. Isto significa dizer que o princípio da capacidade contributiva tem previsão constitucional, mas que é aplicável a toda espécie tributária. Esta posição é compartilhada por Hugo de Brito Machado (2009, p. 40):

A nosso ver o princípio da capacidade contributiva, ou capacidade econômica, diz respeito aos tributos em geral e não apenas aos impostos, embora apenas em relação a estes esteja expressamente positivado na Constituição. Aliás, é esse princípio que justifica a isenção de certas taxas, e até da contribuição de melhoria, em situações nas quais é evidente a inexistência de capacidade contributiva daquele de quem teria de ser o tributo cobrado.

Desta forma, conclui-se que o princípio da capacidade contributiva deve ser aplicado a todos os tributos, mas é em relação aos impostos que possui expressa previsão constitucional.

## 5 PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

### 5.1 Conceito

O princípio da capacidade contributiva está consagrado no artigo 145, §1º, da Constituição Federal, a seguir transcrito:

Art. 145. [...]

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

O princípio da capacidade contributiva se aplica, não só, mas especialmente aos impostos. Ele está intimamente ligado ao princípio da igualdade, de tal sorte que constitui eficaz mecanismo para se alcançar a Justiça Fiscal (CARRAZZA, 2010, p. 94).

Leciona Roque Antonio Carrazza (2010, p. 97):

A capacidade contributiva à qual alude a Constituição e que a pessoa política é obrigada a levar em conta ao criar, legislativamente, os impostos de sua competência é objetiva, e não subjetiva. É objetiva porque se refere não às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas manifestações objetivas de riqueza (ter um imóvel, possuir um automóvel, ser proprietário de jóias ou obra de arte, operar em Bolsa, praticar operações mercantis etc.).

Portanto, o princípio da capacidade contributiva possui um aspecto objetivo, em que sua aplicação leva em conta as manifestações objetivas de riqueza. Em outras palavras, deve ser considerado mais capaz de contribuir aquele que exterioriza possuir riquezas, ainda que tal exteriorização não condiga com sua real capacidade econômica. Desta forma, conclui Roque Antonio Carrazza (2010, p. 98):

Pouco importa se o contribuinte que praticou o fato imponible ao imposto não reúne, por razões personalíssimas (v.g., está desempregado), condições para suportar a carga tributária.

Por outro lado, não se pode olvidar do aspecto subjetivo que o princípio da capacidade contributiva encerra, ao menos, naqueles impostos de caráter pessoal, tal qual o imposto de renda. É a lição de Roque Antonio Carrazza (2010, p. 99):

II – Importante destacar, ainda, que o legislador deve, enquanto descreve a norma jurídica instituidora dos impostos de caráter pessoal (v.g., do imposto sobre a renda), não só escolher fatos que exibam conteúdo econômico (capacidade contributiva objetiva), como atender às desigualdades próprias das diferentes categorias de contribuintes. Noutras palavras, a norma jurídica tributária deve trazer em seu bojo elementos suficientes para que, no momento da aplicação ao caso concreto, as especificidades econômicas de cada contribuinte, isoladamente considerado, sejam levadas em conta (capacidade contributiva subjetiva). A própria Constituição Federal sinaliza neste sentido quando manda dispensar tratamento privilegiado às cooperativas (art. 146, III, “c”, da CF), às microempresas e empresas de pequeno porte (art. 146, III, “d”, da CF) etc.

Desta forma, o legislador deve, ao descrever a norma que institui o imposto de caráter pessoal, atender às desigualdades inerentes aos diferentes contribuintes, levando em conta a capacidade contributiva subjetiva.

Pelo exposto, conclui-se que o princípio tributário da capacidade contributiva se desdobra em dois aspectos: o aspecto objetivo leva em consideração a manifestação objetiva de riqueza do contribuinte; o aspecto subjetivo leva em consideração a especificidade econômica de cada contribuinte.

Conclui-se também que o texto constitucional (artigo 145, § 1º) alude ao aspecto objetivo, que deve ser considerado para verificar a ocorrência do fato gerador (obter rendimento ou proventos de qualquer natureza); já o aspecto subjetivo deve ser considerado durante a legislação dos impostos de caráter pessoal, tal qual o imposto de renda (no momento em que o legislador estabelece a progressividade das alíquotas, por exemplo).

## **5.2 Destinatário**

De acordo com Roque Antonio Carrazza (2010, p. 100), “o princípio da capacidade contributiva tem por destinatário imediato o legislador ordinário das pessoas políticas”.

Isto significa que o legislador ao instituir os impostos “in abstracto”, deve graduá-los conforme a capacidade econômica dos contribuintes (CARRAZZA, 2010, p. 100).

Também, o Poder Judiciário não pode deixar de aplicar o princípio da capacidade contributiva, realizando, inclusive, controle de constitucionalidade sobre a legislação tributária. Portanto, o magistrado é destinatário mediato do princípio da capacidade contributiva (CARRAZZA, 2010, p. 101).

Desta forma, pode-se afirmar que o princípio da capacidade contributiva tem dois destinatários: o legislador (destinatário imediato) e o magistrado (destinatário mediato).

### **5.3 Eficácia**

Para entender a eficácia do princípio da capacidade contributiva é mister compreender a natureza constitucional da norma que o consagrou. Conforme aduz Alfredo Augusto Becker (2007, p. 517), há duas correntes doutrinárias frontalmente opostas: os que defendem a natureza programática e os que defendem a natureza jurídica do artigo 145, §1º da Constituição Federal.

Alfredo Augusto Becker (2007, p. 517) explica a natureza programática:

Natureza programática – A corrente doutrinária que reúne o maior número de juristas vê, na regra constitucional que consagrou o princípio da capacidade contributiva, uma regra de natureza meramente programática. Regra vazia de juridicidade. Regra de conduta à qual falece coercibilidade. Não obriga, nem o legislador ordinário, nem o juiz. Oferece uma orientação respeitável, porém não coercível.

Assim, para os programáticos a regra contida no §1º do artigo 145, da Carta Maior serve apenas de ideal a ser atingido, ou seja, trata-se de uma regra de mera orientação, que não gera efeitos na seara jurídica ou legislativa.

Ainda, Alfredo Augusto Becker (2007, p. 518) leciona acerca da natureza jurídica:

Natureza jurídica – A segunda corrente doutrinária considera a regra constitucional uma genuína regra jurídica. Regra jurídica que vincula o legislador ordinário, obrigando-o a escolher para a composição da hipótese de incidência das regras jurídicas tributárias, fatos que sejam signos presuntivos de renda ou capital acima do mínimo indispensável. A

desobediência pelo legislador ordinário desta regra jurídica constitucional provoca a inconstitucionalidade da lei tributária. A regra de conduta, juridicizada pela regra constitucional em foco, também se dirige ao juiz.

Segundo essa corrente, o princípio da capacidade contributiva deve vincular o legislador ordinário e o judiciário, ou seja, ele gera para o legislador e para o magistrado a obrigação de respeitá-lo e aplicá-lo, sob pena da norma ou decisão confrontante serem declaradas inconstitucionais.

Apesar das correntes divergentes, Roque Antonio Carrazza (2010, p. 101) defende a natureza programática do artigo 145, §1º, da Constituição Federal, sem, contudo, negar a sua obrigatoriedade:

Obviamente, o art. 145, § 1º, da CF não encerra mera diretriz programática, incapaz de produzir efeitos, seja junto ao legislador, seja junto ao juiz. Hodiernamente, a doutrina, de um modo geral, está de acordo quanto à natureza obrigatória do vínculo decorrente das normas constitucionais ditas “programáticas” e, destarte, quanto à inconstitucionalidade das leis que as afrontem.

Desta forma, há respaldo doutrinário em dizer que o artigo constitucional que consagra o princípio da capacidade contributiva é norma de natureza programática, mas cujo conteúdo vincula tanto o legislador quando o julgador. Portanto, é inconstitucional qualquer norma ou decisão sobre imposto de renda que ofenda a capacidade contributiva dos contribuintes.

## 6 RESPEITO PELOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

### 6.1 Respeito pelos Direitos Fundamentais como Princípio Tributário

Embora não esteja positivado no ordenamento jurídico brasileiro, pode-se afirmar a Constituição Federal de 1988 exige respeito aos direitos fundamentais, inclusive na seara tributária.

O respeito pelos direitos fundamentais, inclusive na seara tributária, decorre do Estado Democrático de Direito, categoria da qual a República Federativa do Brasil pertence, nos termos do artigo 1º da Carta Magna.

Assim como a Constituição Portuguesa, a ordem tributária brasileira deve respeitar os limites destes direitos e, mais que isso, deve procurar efetivá-los, realizá-los no campo material.

Esta é a lição de Jónatas E. M. Machado e Paulo Nogueira da Costa (2009, p. 46):

Numa ordem social livre e democrática, o sistema fiscal deve ser pensado por referência às finalidades substantivas de protecção e promoção dos direitos fundamentais na sua globalidade.

[...]

Em vez de ver o direito fiscal apenas como instrumento de agressão e restrição de direitos, deve sublinhar-se que, num Estado de direito democrático, o mesmo pode desempenhar um importante serviço a favor dos direitos de todos os cidadãos. Tendo em vista o facto de que as possibilidades de tributação aumentam com o crescimento económico, aumentando também assim as possibilidades de promoção e protecção dos direitos fundamentais, tal crescimento passa a ser também uma finalidade da tributação, devendo ser considerado, também ele, como factor de protecção dos direitos fundamentais.

Portanto, a ordem tributária nacional não pode ser limitadora de direitos, ao contrário, deve garantir a protecção e a promoção dos direitos fundamentais. Para que isto ocorra, necessário se faz medidas ativas, de forma que a tributação seja realizada de forma a realizar materialmente os direitos fundamentais.

Lecionam Jónatas E. M. Machado e Paulo Nogueira da Costa (2009, p. 45):

Os direitos fundamentais consubstanciam um limite ao legislador e à administração tributária, sendo os direitos, liberdades e garantias e demais de direitos fundamentais de natureza análoga directamente aplicáveis pelos tribunais administrativos e fiscais e pelo Tribunal Constitucional. A relação do sistema tributário com os direitos fundamentais exige: 1) que o sistema fiscal não viole os direitos, liberdades e garantias; 2) que o sistema não viole os direitos económicos, sociais e culturais; 3) que o sistema fiscal financie a realização satisfatória dos direitos fundamentais em geral; 4) que o sistema fiscal proteja os direitos fundamentais de agressões através do mercado.

Em analogia à constituição portuguesa, conclui-se que a constituição pátria também exige respeito pelos direitos fundamentais como limite ao poder de tributar, elencando esse axioma à princípio constitucional tributário geral e decorrente, dentro do sistema de classificação dado por José da Silva (2009, p. 713).

## **6.2 Conceito de Direitos Fundamentais**

Para Guilherme Peña de Moraes (2008, p. 499), os direitos fundamentais são “direitos subjetivos, assentes no direito objetivo, positivados no texto constitucional, ou não, com aplicação nas relações das pessoas com o Estado ou na sociedade”.

Conforme lição de José Afonso da Silva (2009, p. 178):

No qualificativo fundamentais acha-se a indicação de que se trata de situações jurídicas sem as quais a pessoa humana não se realiza, não convive e, às vezes, nem mesmo sobrevive; fundamentais do homem no sentido de que a todos, por igual, devem ser, não apenas formalmente reconhecidos, mas concreta e materialmente efetivados. Do homem, não como o macho da espécie, mas no sentido de pessoa humana. Direitos fundamentais do homem significa direitos fundamentais da pessoa humana ou direitos fundamentais. É com esse conteúdo que a expressão direitos fundamentais encabeça o Título II da Constituição, que se completa, como direitos fundamentais da pessoa humana, expressamente, no art. 17.

Conclui-se que as expressões “direitos fundamentais”, “direitos fundamentais do homem” e “direitos fundamentais da pessoa humana” possuem o mesmo sentido, ou seja, referem-se a direitos essenciais (“fundamentais”) e que devem ser efetivados igualmente entre todos os seres humanos (“do homem”).

### 6.3 Direitos e Garantias

Guilherme Peña de Moraes (2008, p. 518) estabelece duas acepções para garantias constitucionais:

Numa significação, as garantias constitucionais funcionam como instrumentos, próprios do Estado de Direito, de limitação do poder político, em proveito das pessoas. Far-se-á melhor designá-las como “garantismo constitucional”.

Noutra significação, as garantias constitucionais figuram como formalidades que asseguram o exercício dos direitos fundamentais, pelo mecanismo de coerção, das condutas contra eles direcionadas, a permanecerem nos limites da ordem jurídica, com a finalidade de proteger os seus titulares contra violações de qualquer natureza. Far-se-á melhor denominá-las “garantias constitucionais em sentido estrito”.

Portanto, as garantias constitucionais em sentido estrito constituem mecanismos de respeito e proteção aos direitos fundamentais, ou seja, elas têm caráter assecuratório.

Afirma Jorge Miranda (1990) apud Alexandre de Moraes (2007, p. 29):

clássica e bem actual é a contraposição dos direitos fundamentais, pela sua estrutura, pela sua natureza e pela sua função, em direitos propriamente ditos ou direitos e liberdades, por um lado, e garantias por outro lado. Os direitos representam só por si certos bens, as garantias destinam-se a assegurar a fruição desses bens; os direitos são principais, as garantias acessórias e, muitas delas, adjectivas (ainda que possam ser objecto de um regime constitucional substantivo); os direitos permitem a realização das pessoas e inserem-se directa e imediatamente, por isso, as respectivas esferas jurídicas, as garantias só nelas se projectam pelo nexo que possuem com os direitos; na acepção jusracionalista inicial, os direitos declaram-se, as garantias estabelecem-se.

Analisando tais conceitos, conclui-se que direitos são bens fornecidos pela Constituição e garantias são medidas de defesa desses bens (direitos). Outra conclusão consiste em afirmar que as garantias constituem acessórios dos direitos, elas existem para assegurar o direito, mas o inverso não é verdadeiro.

Assim, em exemplo dado por José Afonso da Silva (2009, p. 414), o artigo 5º, inciso X, da Constituição Federal estabelece que “são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem”, ou seja, fornece o direito à privacidade. Por outro lado, no mesmo dispositivo está escrito: “assegurado o direito de indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação”. Portanto, a

indenização pelo dano material ou moral constitui uma garantia que assegura o respeito e o cumprimento do direito à privacidade.

#### **6.4 Características dos Direitos Fundamentais**

Os direitos fundamentais são dotados de três características, a saber: inalienabilidade, historicidade e relatividade.

Guilherme Peña de Moraes (2008, p. 506) explica a inalienabilidade:

A inalienabilidade indica que os direitos fundamentais não são subordinados à disposição jurídica, pelos institutos de alienação e renúncia, ou disposição material, pelos instrumentos do abandono e destruição da coisa, de maneira que são nulos, por ilicitude do objeto, os negócios jurídicos que importem transmissão, a qualquer título, dos direitos fundamentais que visem guardar a vida biológica, assim como a integridade moral e física.

Verifica-se que inalienabilidade é a característica que proíbe a cessão dos direitos fundamentais, ou seja, ninguém pode “abrir mão” destes direitos, seja a título gratuito, seja a título oneroso e qualquer que seja a forma contratual.

Guilherme Peña de Moraes (2008, p. 507) define historicidade:

A historicidade indica que os direitos fundamentais são suscetíveis de transformação ao longo da história, retratadas por três gerações ou gestações, de acordo com os valores da Revolução Francesa: liberdade, igualdade e fraternidade.

Desta forma, afirma-se que há ao menos três gerações ou gestações de direitos: os direitos de primeira geração dizem respeito à liberdade individual; os direitos de segunda geração dizem respeito àqueles ligados à igualdade entre os cidadãos; e, os direitos de terceira geração, ligados à comunicação, meio ambiente, paz mundial, enfim, direitos ligados à fraternidade e solidariedade (MORAES, 2008, p. 507).

Não há consenso doutrinário de quais seriam os direitos de quarta geração (MORAES, 2008, p. 508), mas sem dúvida a justa tributação integra-se como um direito dessa nova geração, nas palavras de Alberto Nogueira (1997) apud Guilherme Peña de Moraes (2008, p. 508):

O tributo integra-se, como um direito de quarta geração, no Estado Democrático de Direito. Completa-se o ciclo histórico iniciado com a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, que se deflagrou com os postulados libertários de 1789.

Chega-se a conclusão de que enquanto o processo histórico continuar se transformando, haverá novas gerações de direitos fundamentais, pois estes são dotados de historicidade.

Outra característica dos direitos fundamentais é a relatividade. Explica Guilherme Peña de Moraes (2008, p. 509):

A relatividade informa a fenomenologia da colisão de direitos fundamentais, que deve ser solucionada na dimensão do peso, pelo mecanismo da ponderação, com a finalidade de obter harmonização entre os princípios em conflito.

Isto significa dizer que nenhum direito fundamental não é absoluto, nem hierarquicamente superior a outro e, havendo conflito entre eles, deve-se ponderar com outros princípios, sempre mediante o critério da proporcionalidade e da razoabilidade para solucionar a questão (MORAES, 2009, p. 511).

## **6.5 Classificação dos Direitos Fundamentais**

Com base na Constituição Federal, os direitos fundamentais podem ser classificados em cinco grupos: os direitos individuais, previstos no artigo 5º; os direitos à nacionalidade, previstos no artigo 12; os direitos políticos, previstos nos artigos 14 a 17; os direitos sociais, previstos nos artigos 6º e 193 e seguintes; os direitos coletivos, previstos no artigo 5º (SILVA, 2009, p. 184).

## **6.6 Direitos Sociais**

Dentre os direitos fundamentais, estão os direitos sociais, previstos nos artigos 6º e 193 e seguintes da Carta Maior (SILVA, 2009, p. 184).

No presente trabalho estes direitos têm uma importância fundamental porquanto são eles que justificam o abatimento de suas despesas na base de cálculo do imposto de renda, portanto, eles serão particularmente estudados.

Marcelo Nóbrega da Câmara Torres (1987) apud Guilherme Peña de Moraes (2008, p. 499) conceitua direitos sociais:

Os direitos sociais são direitos fundamentais próprios do homem-social, porque dizem respeito a um complexo de relações sociais, econômicas ou culturais que o indivíduo desenvolve para realização da vida em todas as suas potencialidades, sem as quais o seu titular não poderia alcançar e fruir dos bens de que necessita.

Alexandre de Moraes (2007, p. 187) estabelece conceito semelhante:

Direitos sociais são direitos fundamentais do homem, caracterizando-se como verdadeiras liberdades positivas de observância obrigatória em um Estado Social de Direito, tendo por finalidade a melhoria de condições de vida aos hipossuficientes, visando à concretização da igualdade social, e são consagrados como fundamentos do Estado democrático, pelo art. 1º, IV, da Constituição Federal.

Este conceito é reafirmado por José Afonso da Silva (2009, p. 286):

Assim, podemos dizer que os direitos sociais, como dimensão dos direitos fundamentais do homem, são prestações positivas proporcionadas pelo Estado direta ou indiretamente, enunciadas em normas constitucionais, que possibilitam melhores condições de vida aos mais fracos, direitos que tendem a realizar a igualização de situações sociais desiguais. São, portanto, direitos que se ligam ao direito de igualdade.

Ante esta gama de conceitos, pode-se concluir que direitos sociais são direitos fundamentais que visam atingir a igualdade social entre as pessoas, o que inclui os aspectos econômicos e culturais.

Os direitos sociais estão expressamente descritos no artigo 6º da Carta Magna (com nova redação dada pela Emenda Constitucional nº 64, de 4 de fevereiro de 2010):

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

Portanto, está expresso no texto constitucional que a educação, a saúde e a moradia constituem direitos fundamentais, mais especificamente sociais.

### **6.7 Eficácia dos Direitos Fundamentais**

O artigo 5º, §2º, da Constituição Federal estabelece que “as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”. A “*priori*” pode-se concluir que todas as normas definidoras dos direitos fundamentais são dotadas de eficácia imediata. Contudo, nem todas as normas desta natureza possuem tal aplicabilidade, conforme aponta José Afonso da Silva (2009, p. 180):

Por regra, as normas que consubstanciam os direitos fundamentais democráticos e individuais são de eficácia contida e aplicabilidade imediata, enquanto as que definem os direitos econômicos e sociais tendem a sê-lo também na Constituição vigente, mas algumas, especialmente as que mencionam uma lei integradora, são de eficácia limitada, de princípios programáticos e de aplicabilidade indireta, mas são tão jurídicas como as outras e exercem relevante função, porque, quanto mais se aperfeiçoam e adquirem eficácia mais ampla, mais se tornam garantias da democracia e do efetivo exercício dos demais direitos fundamentais.

Portanto, em regra, os direitos fundamentais têm eficácia imediata, ou seja, não precisam de uma norma legal que regulamentem a sua aplicação, exceto quando o texto constitucional assim mencionar, caso em que a norma definidora do direito fundamental terá natureza programática. De qualquer forma, assim como mencionado no capítulo anterior, não se pode negar eficácia às normas programáticas (CARRAZZA, 2010, 101), o que significa dizer que nenhuma norma infraconstitucional ou decisão judicial pode ofender ou suprimir os direitos fundamentais.

## 7 INCONSTITUCIONALIDADE DOS LIMITES PARA ABATIMENTO NO IMPOSTO DE RENDA

A fim de se atingir a Justiça Fiscal, mediante a aplicação do princípio constitucional tributário da capacidade contributiva, é possível deduzir do imposto de renda anual os gastos com sua subsistência e de seus dependentes. Dentre estas deduções estão as despesas médicas, com a educação e com a moradia, ou seja, com as despesas na realização dos direitos sociais.

Conforme abordado no capítulo anterior, os direitos sociais são aqueles que visam atingir uma igualdade social entre os sujeitos de direitos, possibilitando melhores condições de vida entre eles.

Conjugando tais direitos com o princípio da capacidade contributiva, verifica-se que ambos visam atingir uma situação de justiça (social e fiscal), portanto, a lei fiscal permite que as despesas anuais realizadas em prol de alguns direitos sociais, como a educação, a saúde e a moradia, que o contribuinte teve (propriamente ou com seus dependentes), sejam deduzidas da base de cálculo do imposto de renda a ser pago pela pessoa física (vide artigos 80 e 81 do Regulamento do Imposto de Renda).

Ao se realizar essa análise, por conta do reajuste anual, o princípio da capacidade contributiva é efetivado quanto ao seu aspecto subjetivo, pois o legislador considerou menos capaz de contribuir com o imposto de renda aquele que teve despesas na efetivação dos direitos sociais.

Contudo, algumas destas deduções são limitadas por lei ordinária, tais quais as despesas com educação (vide artigo 8º, inciso II, alínea 'b', da Lei 9.250/95).

Daí o seguinte raciocínio jurídico: se o contribuinte tem gastos para a efetivação destes direitos sociais e se o princípio da capacidade contributiva permite a dedução das despesas com estes direitos na base de cálculo do imposto de renda devido (capacidade contributiva subjetiva), então, esta dedução deve ser total.

Neste sentido, posiciona-se Roque Antonio Carrazza (2010, p. 129):

O acréscimo – aparentemente inócuo e que tem provocado as chacotas de muitos – acarreta, no mínimo, uma consequência jurídica: permitir que as

despesas com educação regular (aí incluída a universitária) e alugueres de imóveis para moradia venham integralmente deduzidas do montante a pagar de IR – Pessoa Física. Com efeito, se todos têm o direito constitucional subjetivo à educação e à moradia e se, para usufruí-lo, uma dada pessoa vê-se compelida a, respectivamente, pagar uma escola particular e locar um imóvel urbano, a ordem jurídica garante o total abatimento destas despesas, por ocasião do ajuste anual. E isto independentemente do que vier a dispor, a respeito, a legislação do IR, que, por óbvio, não se sobrepõe à Constituição. Nem se diga que esta é uma norma meramente programática, já que, nos dias atuais, a moderna Ciência do Direito ensina que todo dispositivo constitucional encerra norma de observância obrigatória, tornando, pois, inconstitucionais as leis, decretos, portarias, atos administrativos etc. que com ele se ponham em contraste.

Nesta linha, limitar a dedução das despesas com educação e moradia, enfim, com os direitos sociais, na base de cálculo do imposto de renda da pessoa física significa impedir que se alcance a igualdade fiscal e a igualdade social.

Impede a igualdade fiscal, pois a capacidade contributiva é um princípio que decorre da igualdade e que visa atingir, portanto, a Justiça Fiscal (CARRAZZA, 2010, p. 94).

Impede a igualdade social, pois coíbe a efetivação dos direitos sociais, cujo objetivo é justamente atingir essa igualdade (SILVA, 2009, p. 286).

Hugo de Brito Machado (2007, p. 261) discorre no mesmo sentido:

A conta da educação, porém, há de ser compartilhada com toda a sociedade e a melhor forma de fazê-lo, além da oferta de escola pública gratuita que a final é paga pelos contribuintes em geral, é, sem dúvida, admitir-se a dedução integral, sem limites, dos gastos com a educação. Gastos efetivos, é certo, mas a questão de possíveis fraudes é outro problema que reclama solução diversa, não sendo justo que a pretexto de evitar-se a fraude anule-se o direito constitucionalmente assegurado.

Desta forma, não basta alegar que a ausência de limites para abatimento dos gastos com a educação é inviável ante a existência fraudes, pois tal argumento não soluciona a problemática constitucional, nem justifica a anulação deste direito fundamental.

Ademais, a legislação exige que as instituições de ensino estejam regularmente cadastradas nos órgãos competentes para que possam atuar, o que significa um controle para se evitar as fraudes no âmbito tributário (MACHADO, 2007, p. 263).

Conclui Hugo de Brito Machado (2007, p. 262):

Assim, pelo menos para os que na interpretação da Constituição prestigiam o princípio da máxima efetividade de suas normas, é clara a inconstitucionalidade do dispositivo da legislação tributária que impõe limite para dedução dos gastos com educação.

Portanto, a legislação infraconstitucional não pode limitar aquilo que a Constituição garante como direito social a ser gozado por todo cidadão: a educação, a moradia e a saúde. Aceitar esse posicionamento é contrariar o princípio da capacidade contributiva, segundo o qual o contribuinte deve pagar segundo suas possibilidades.

Hugo de Brito Machado (2009, p. 40) também apresenta críticas quanto à desobediência ao princípio da capacidade contributiva pela lei infraconstitucional:

Não é razoável entender-se que o legislador tem ampla liberdade para resolver quando é e quando não é possível exigir-se obediência ao princípio da capacidade contributiva porque tal compreensão anula inteiramente a sua supremacia. Em outras palavras, essa interpretação rebaixa o princípio em questão do nível da Constituição para o nível das leis ordinárias, o que não é razoável admitir-se.

De fato, as limitações das deduções no imposto de renda pago pela pessoa física possuem previsões infraconstitucionais – artigo 8º, inciso II, alínea 'b', da Lei 9.250/95 – o que transfere ao nível das leis ordinárias qual o alcance ou quais os limites da obediência ao princípio da capacidade contributiva, o que não pode ser admitido.

Ademais, outra argumentação sugere que as despesas com educação e demais direitos fundamentais devem ser totalmente abatidas da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física: a analogia com as deduções das despesas médicas.

Conforme foi abordado, os abatimentos das despesas médicas não têm limite legal (PEIXOTO, 2009, p. 275). Por limite legal, entenda-se, um teto máximo, afinal, deduz-se no limite daquilo que foi efetivamente gasto com a saúde do contribuinte ou seus dependentes. Então, por analogia, as deduções com as despesas educacionais e com moradia também não podem ser limitadas, mas deduzidas no valor daquilo que efetivamente foi gasto pelo contribuinte. Isto porque não existe hierarquia entre os direitos fundamentais, ou seja, saúde, educação e moradia devem ser igualmente protegidas e garantidas (SILVA, 2009, p. 286).

Importante observar que não é qualquer espécie de despesa que deve ser integralmente abatida da base de cálculo do imposto de renda, mas aquelas ligadas à realização dos direitos fundamentais. Aliás, o respeito aos direitos fundamentais pode, conforme abordado no capítulo anterior, ser elevado à princípio constitucional tributário, em analogia ao Direito Português (MACHADO e COSTA, 2009, p. 45).

São, portanto, quatro os motivos que levam à inconstitucionalidade destes limites: a ofensa ao princípio da capacidade contributiva; o desrespeito aos direitos fundamentais; o desrespeito à hierarquia das normas; e a analogia com as despesas médicas, que são inteiramente abatidas da base de cálculo do imposto de renda e não há hierarquia entre os direitos fundamentais.

## 8 CONCLUSÃO

Através da análise do tributo estudado (imposto de renda) e dos princípios tributários de ordem constitucional que o permeiam, conclui-se que os gastos médicos e educacionais do contribuinte e de seus dependentes não podem ser limitados nas deduções da base de cálculo do imposto de renda, pois isto ofende o princípio da capacidade contributiva, bem como impede a efetivação destes direitos sociais.

Aliás, é dever do Estado efetivar estes direitos, inclusive na seara tributária, pois o respeito aos direitos fundamentais pode ser considerado um princípio constitucional tributário, afinal, o sistema tributário deve respeitar os direitos fundamentais e agir para que estes direitos – dentre eles os direitos sociais – sejam materialmente efetivados.

Assim como ocorre com as despesas médicas, os pagamentos efetuados às instituições de ensino devem ser totalmente deduzidos da base de cálculo do imposto de renda, pois não há distinção hierárquica entre o direito à saúde e qualquer outro direito fundamental (o que inclui o direito à educação).

Nem todas as despesas elencadas pela legislação devem ser ilimitadamente abatidas da base de cálculo do imposto de renda, mas tão somente aquelas que dizem respeito à efetivação dos direitos fundamentais, principalmente aqueles classificados como sociais.

Por fim, o direito que a Constituição confere não cabe à norma infraconstitucional limitar. Por estes motivos, conclui-se que os limites na dedução das despesas com educação e demais direitos fundamentais são inconstitucionais.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

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

\_\_\_\_\_. **Lei 9.250 de 26 de dezembro de 1995**. Regulamento Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L9250.htm>>. Acesso em: 03 jun. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1996**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 03 jun. 2010.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)>. Acesso em: 03 jun. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007**. Efetua alterações na tabela do imposto de renda da pessoa física; e dá outras providências. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil/\\_Ato2007-2010/2007/Lei/L11482.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11482.htm)>. Acesso em: 03 jun. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009.** Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/Lei/L11945.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/Lei/L11945.htm)>. Acesso em: 03 jun. 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 26. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010.

\_\_\_\_\_. **Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos.** 2. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa.** 4. ed. Curitiba: Positivo, 2009.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário: atualizado de acordo com as emendas constitucionais nº 3, de 17-3-93, 10, de 4-3-96, 12, de 15-8-96, 17, de 22-11-97, e 21, de 18-3-99, de 13-9-00,.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil.** 1. ed. Barueri, SP: Manole, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 30. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

\_\_\_\_\_, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional.** v. 1. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MACHADO, Jónatas Eduardo Mendes; COSTA, Paulo Nogueira da. **Curso de direito tributário.** Coimbra: Coimbra Ed., 2009.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 27. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010.

MORAES, Guilherme Braga Peña de. **Curso de direito constitucional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Regulamento do imposto de renda: anotado e comentado**: 2009. 4. ed., ampl. e atual. São Paulo: MP Ed., 2009.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 32. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009.