

1 INTRODUÇÃO

A questão do “mínimo existencial” ou “mínimo vital” tem sido amplamente debatida pela doutrina, como também nos tribunais. Trata-se de direito constitucional com fundamento no princípio da dignidade da pessoa humana, segundo o qual são assegurados ao indivíduo direitos sociais, os quais, ao menos em seu conteúdo mínimo, devem ser prestados pelo Estado.

Contudo, o debate em torno desse “conteúdo mínimo de dignidade”, que exige prestações positivas do Estado, tem se restringido muito mais à questão dos direitos sociais, de modo que a sua aplicação, no plano tributário, tem sido estudada de forma tímida pela doutrina, notadamente no Brasil, tendo, como reflexo, um número pouco significativo de decisões judiciais reconhecendo esta proteção contra o poder de tributar¹.

O objetivo deste trabalho é o estudo da proteção constitucional do “mínimo vital” no plano tributário, partindo de considerações gerais sobre o tema, buscando, com isso, analisar o modelo brasileiro de tributação sobre a renda das pessoas físicas, confrontando-o com a proteção mencionada.

Para tanto, cumpre verificar se existe de fato a referida proteção no ordenamento jurídico brasileiro e, neste sentido, se impõe o estudo de alguns princípios constitucionais relacionados com a questão da justiça tributária, como é o caso da dignidade da pessoa humana, da isonomia tributária e da capacidade contributiva, além da vedação de confisco e da função social da propriedade.

Deste modo, o exame da proteção do “mínimo imune”² se desenvolverá com base no texto da Constituição Brasileira de 1988, considerando, neste aspecto, o posicionamento da doutrina nacional e estrangeira, a qual, não de hoje, vem desenvolvendo o exame da matéria.

¹ No Brasil, em verdade, inexistem decisões neste sentido.

² Há várias denominações adotadas pela doutrina para se referir ao “mínimo existencial”, tais como “mínimo vital” ou “mínimo de sobrevivência”, e, ainda, quando o estudo se situa no plano tributário, “mínimo imponible” ou “mínimo isento”. Em razão de sua previsão constitucional, no ordenamento brasileiro, opta-se, neste trabalho, pela expressão “mínimo imune” numa clara referência à natureza jurídica que contém a mencionada proteção, conforme adiante será demonstrado.

A partir desse estudo do direito constitucional, é que se pretende, identificar a natureza, o fundamento e o conteúdo do “mínimo imune” protegido constitucionalmente, buscando, ainda, determinar sua abrangência, isto é, sua relação com as diversas espécies tributárias, e buscando, também, identificar se há ou não um critério constitucional para sua determinação, de modo a indagar qual deve ser e qual tem sido o papel do Poder Judiciário na defesa desse direito do cidadão.

Somente após ter desenvolvido essas premissas, é que se buscará verificar se o modelo de tributação da renda adotado pelo legislador brasileiro atende às determinações da Lei Maior na preservação do mínimo imune, examinado, com este intuito, o conceito de renda bem como as deduções da base de cálculo autorizadas pela legislação na apuração do imposto de renda devido.

Saliente-se, entretanto, que, embora o presente trabalho tenha como objeto o imposto sobre a renda, efetuou-se um corte metodológico, restringindo o estudo na tributação da pessoa física, em razão de uma constatação: o legislador brasileiro tem sido, lamentavelmente, mais generoso na tributação das pessoas jurídicas e do capital do que na tributação das pessoas físicas, notadamente do trabalhador.

Neste sentido, o presente trabalho, também, se ocupará, embora em breves linhas, do exame comparativo da tributação existente sobre a renda das pessoas físicas e das pessoas jurídicas, bem como da comparação da pressão tributária exercida sobre a renda decorrente do capital e do trabalho, de modo a evidenciar que, na tributação das pessoas físicas, a ofensa à proteção constitucional ora examinada revela-se inaceitável.

Vale registrar, ainda, que um sistema tributário, cuja ofensa à proteção do mínimo imune é uma realidade, traduz-se num sistema incapaz de cumprir sua valiosa função de promover a justiça tributária, e, conseqüentemente, a justiça social. Num país, como o Brasil, caracterizado por desigualdades tão profundas, isso não pode ser jamais tolerado.

2 MÍNIMO IMUNE: CONSIDERAÇÕES GERAIS

2.1 BREVE HISTÓRICO

A idéia da proteção do “mínimo existencial” em matéria de tributação é fenômeno de estudo recente pela doutrina. Pertence esta noção à nova configuração do Poder de Tributar, forjado dentro de um Estado dito Democrático e Social de Direito.

A necessidade de transferir recursos do particular para o financiamento das atividades estatais é antiga, tendo variado, ao longo do tempo, o fundamento da subordinação do cidadão ao poder de tributar do Estado.

No Estado Patrimonial, também chamado de Estado Liberal de Direito que se estendeu desde o feudalismo até o final século XVIII , tendo como pilares a propriedade absoluta e a liberdade econômica dos indivíduos, e, a tributação atingia até mesmo os pobres, resultando numa estrutura impositiva injusta e desatenta à questão da liberdade e da dignidade humana³.

No Estado de Polícia – fase final do patrimonialismo – a questão da pobreza passa a ser enxergada como responsabilidade do Estado, sendo retiradas do campo da incidência fiscal as pessoas que não possuíam renda mínima para seu sustento⁴. Mas somente mais tarde, mais precisamente a partir da segunda metade do séc. XIX, com as crescentes demandas sociais e conflitos entre a teoria liberal do Estado mínimo e a teoria do Estado interventor da economia, é que vai surgir a noção de Estado social.

Essa nova concepção de Estado, o Estado Social, emerge da percepção de que a não-intervenção do Estado nas relações entre os particulares resulta em desigualdade entre os indivíduos. O Estado passa, então, a adquirir um papel de provedor, notadamente aos mais pobres, de serviços públicos indispensáveis à existência digna, tais como saúde, moradia, educação, etc, garantindo direitos do trabalhador e regulando a atividade econômica.

³ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e tributação*. São Paulo: Renovar, 1999, v. 3. Segundo este autor, esta fase é caracterizada pela tributação proporcional de impostos (p. 138).

⁴ *Ibid.*, p. 139. Nesta fase, segundo este autor, inicia-se a defesa da progressividade da tributação.

Assim, no início do século passado, verifica-se uma tendência mundial de constitucionalização desses direitos, sendo a Constituição do México, de 1917, e a Constituição de *Weimar*, de 1918, as primeiras a inseri-los em seu texto, servindo de exemplo para diversos países. A Constituição, desde então, é identificada como “repositório de direitos fundamentais, que nascem com o homem e que se revelam de modo imediato à razão, assim reconhecidos pelo Estado, enquanto coordenador da sociedade civil, por legitimação desta”, conforme lição de Edvaldo Brito⁵.

Os direitos dos cidadãos alçados à hierarquia constitucional espraiam-se, assim, por todos os ramos do direito, não sendo diferente no direito tributário. Nesse contexto, o poder de tributar inerente ao Estado resta subordinado a uma série de princípios, que constituem verdadeiras garantias individuais, dentre os quais a isonomia tributária e a capacidade contributiva, impondo que a tributação somente poderia recair sobre aqueles que revelassem capacidade econômica para pagar tributos.

Esta mudança proporciona importantes repercussões na questão da tributação sobre os pobres, que são excluídos da tributação de uma série de tributos, notadamente de taxas⁶, a exemplo do que prescreve da Constituição brasileira de 1988 que, em seu art. 5º, inciso LXXVI, afasta a cobrança dos indivíduos reconhecidamente pobres de taxas cartorais para obtenção de certidão de nascimento e registro de óbito.

Para esta mudança de paradigma do Estado, a discussão em torno dos direitos humanos revelou-se decisiva. A positivação desses direitos impõe uma nova maneira de conceber o poder estatal de tributar, que encontra na dignidade da pessoa humana uma de suas mais importantes limitações⁷. Cumpre, portanto, analisar de que modo isto se dá.

⁵ BRITO, Edvaldo. *Limites da revisão constitucional*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1993. p.60.

⁶ Já na Constituição brasileira de 1824, existia, em seu art. 179, exemplo de desoneração da tributação dos pobres em relação a taxas, no caso, a gratuidade da instrução primária.

⁷ Ricardo Lobo Torres (1999) faz distinção entre o Estado Fiscal de Direito e o Estado Social Fiscal, salientando que, neste último, a questão dos direitos humanos adquire relevância em matéria de tributação.

2.2. A POSITIVAÇÃO DOS DIREITOS HUMANOS

Desde o final do século XVIII, inicia-se, na Europa, inúmeras discussões de cunho político, moral e social em torno da questão dos direitos humanos. Por sua vez, esses debates atravessaram o oceano, invadindo o continente americano, o que levou a formulação daquela que foi a primeira declaração de direitos fundamentais, a Declaração de Direitos do Bom Povo da Virgínia, datada de 12.1.1776, embora destaque maior tenha obtido a Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, promulgada quase treze anos depois, mais precisamente em 27.8.1789, na França⁸.

A necessidade de normatizar os direitos humanos, incorporando-os definitivamente à ordem jurídica, se impôs com o fim da Segunda Guerra, quando o mundo testemunhou os horrores cometidos pelo Nazismo, levando milhões de pessoas à morte. Deste modo, uma nova concepção de direitos humanos, como *referencial de ética e justiça*, foi introduzida com o advento da Declaração Universal de 1948.

Inspirados pelos valores e princípios da Declaração Universal, as ordens jurídicas de inúmeros países passam, por sua vez, a incorporar os direitos humanos em seus textos constitucionais, tendo sempre como fundamento a *primazia da pessoa humana*. Foi a Alemanha o primeiro país a alçar a dignidade humana à condição de direito fundamental, muito provavelmente em razão de o Estado nazista

⁸ Sobre a precedência da Declaração de Direitos Americana em relação à Francesa, “os autores costumam ressaltar a influência que a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, adotada pela Assembléia Constituinte francesa em 27.08.1789, sofreu da Revolução Americana, especialmente da Declaração de Virgínia, já que ela precedeu a Carta dos Direitos contida nas dez primeiras emendas à Constituição norte-americana, que foi apresentada em setembro de 1789. Na verdade, não foi assim, pois os revolucionários franceses já vinham preparando o advento do Estado Liberal ao longo de todo o século XVIII. As fontes filosóficas e ideológicas das declarações de direitos americanas como da francesa são européias, como bem assinalou Mirkin Guetzévitch, admitindo que os franceses de 1789 somente tomaram de empréstimo a técnica das declarações americanas, ‘mas estas não eram, por seu turno, senão o reflexo do pensamento político europeu e internacional do século XVIII - desta corrente da filosofia humanitária cujo objetivo era a liberação do homem esmagado pelas regras caducas do absolutismo e do regime feudal. E porque esta corrente era geral, comum a todas as Nações, aos pensadores de todos os países, a discussão sobre as origens intelectuais das Declarações de Direitos americanas e francesas não têm, a bem da verdade, objeto. Não se trata de demonstrar que as primeiras Declarações “provêm” de Locke ou de Rousseau. Elas provêm de Rousseau, e de Locke, e de Montesquieu, de todos os teóricos e de todos os filósofos. As Declarações são obra do pensamento político, moral e social de todo o século XVIII.’” (SILVA, José Afonso da, in *Curso de direito constitucional positivo*. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p.156-157),

ter brutalmente vulnerado este direito mediante a prática de crimes cometidos em nome do próprio Estado⁹.

Por sua vez, o constituinte brasileiro resolveu incluir a dignidade humana como um dos fundamentos da República e, deste modo, a Constituição brasileira de 1988, além de tratar, em seu art. 1.º, III, a dignidade humana como princípio fundamental do Estado Democrático de Direito, dispõe sobre a dignidade em diversas passagens, seja de forma explícita, como ocorre com seus artigos 170, caput, e 226, § 7º, ou seja de forma implícita, como ocorre com o artigo 6º¹⁰.

Nessa perspectiva, o homem passa a ser visto não como meio, mas sim como um fim em si mesmo e, portanto, dotado da dignidade que lhe é inerente, e é com base no pensamento kantiano¹¹, que a doutrina encontra inspiração para fundamentar a atual concepção jurídica de dignidade da pessoa humana.

Segundo Kant, importante filósofo alemão do século XVIII, o Homem, como ser racional que é, “existe como fim em si mesmo, e não apenas como meio

⁹ Assim, a Lei Fundamental alemã, de 24 de maio de 1959, estabelece expressamente em seu artigo 1º, n.º 1, que “a dignidade do homem é inviolável. Respeitá-la e protegê-la é obrigação de todo o poder público”. Também a Espanha e Portugal, assim como o Brasil, testemunhas do desrespeito à pessoa humana praticado durante o regime militar, consolidam a dignidade como princípio constitucional.

A Constituição portuguesa, datada de 25 de abril de 1976, em seu artigo primeiro, estabelece ser Portugal “uma República soberana, baseada na *dignidade da pessoa humana*⁹ e na vontade popular e empenhada na construção de uma sociedade livre, justa e solidária”.

Na seqüência, a Constituição da Espanha foi promulgada em 27 de dezembro de 1978, determinando que “*la dignidade dela persona, los derechos inviolables que le son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad, el respeto a ley e a los derechos de los demás son fundamento del orden político y de la paz social.*”

Assim como ocorre nesses países, inúmeras outras constituições mencionam a dignidade humana em seus textos, como é o caso do Peru, da Venezuela, da Colômbia, entre outros.

¹⁰ O art. 170 da CF/88 dispõe que a “a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna”, enquanto o § 7º do art. 226 estabelece a dignidade da pessoa humana como fundamento do planejamento familiar, enquanto que o assegura a todos direitos essenciais à existência digna. Já o art. 6º estabelece um rol, não taxativo, de direitos sociais, como educação, saúde, trabalho, moradia, lazer, segurança, previdência social, proteção à maternidade e à infância e assistência aos desamparados.

¹¹ Como salienta Ingo Starlet, já na Antiguidade Clássica, verifica-se a noção de dignidade (*dignitas*) da pessoa humana, muito embora esta estivesse associada apenas à posição social do indivíduo (in *Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais*, p. 31.). A dignidade era, então, *seletiva* (expressão usada por Marco Sotelo Felipe, in *Razão Jurídica e Dignidade Humana*, p. 34), vez que estava reservada apenas aos membros da polis, sendo considerados os escravos seres inferiores. Coube, entretanto, ao Cristianismo a propagação da idéia de dignidade da pessoa humana. De acordo com o pensamento cristão, sendo todos os homens filhos de Deus, concebidos à sua imagem e semelhança, independentemente de origem, raça ou gênero, há uma igualdade que os irmana e é a existência humana dotada de valor. Nos Evangelhos dos apóstolos, é identificado como maior mandamento da fé cristã, pregado por Jesus: “amar a Deus sobre todas as coisas e ao próximo como a si mesmo”. Aí, presentes, a idéia de igualdade entre os homens e a noção de fraternidade.

arbitrário, desta ou daquela vontade”¹². Ao contrário dos seres irracionais, que possuem um valor meramente relativo, e, por isso, são denominados *coisas*, “os seres racionais denominam-se *pessoas*, porque sua natureza os distingue já como fins em si mesmos, ou seja, como algo que não pode ser empregado como simples meio e que, portanto, nessa medida, limita todo o arbítrio (e é um objeto de respeito)”¹³.

A partir dessa concepção, inverte-se a lógica positivista, segundo a qual a coercitividade é característica essencial do Direito, de tal sorte que é possível afirmar não haver norma jurídica onde houver violação da dignidade humana.

Neste sentido, Marco Sotelo Felipe, em interessante obra sobre a dignidade humana, afirma que a “coerção não é característica essencial do Direito, pelo menos não no sentido em que dela se segue tudo mais”¹⁴. Com acerto, o autor conclui que a coerção se funda na ordem normativa, sendo consequência e não essência desta última¹⁵.

Sendo o homem um fim em si mesmo, a ordem normativa somente se legitima¹⁶ quando tem o homem como destinatário, ou seja, quando aquela está voltada à sua promoção e ao seu bem-estar, assegurando-lhe um rol de direitos humanos considerados fundamentais, como o direito à vida, à liberdade, à igualdade, entre outros.

Dotar a ordem normativa deste sentido ético não significa um simples retorno ao direito natural como temem muitos juristas, não no sentido da origem divina do

¹² KANT, Immanuel. *Fundamentos da metafísica dos costumes e outros escritos*. São Paulo: Martin Claret, 2003. p. 58.

¹³ *Ibid.*, p. 59.

¹⁴ *Ibid.*, p.23.

¹⁵ *Ibid.*, p. 24.

¹⁶ A legitimidade do direito é questão que tem sido bastante debatida desde o pós-guerra, a partir da percepção de que, até mesmo, crimes poderiam ser cometidos com apoio no ordenamento jurídico. Desde então, busca-se uma distinção entre legalidade e legitimidade do direito. De acordo com a concepção moderna ou pós-positivista, a questão da segurança jurídica ou da pacificação social deixa de ser o principal objetivo do direito ao mesmo tempo em que a idéia de *validade* da norma jurídica aproxima-se cada vez mais da idéia de sua *correção*, ou seja, a validade das normas jurídicas não depende tão-somente de serem proclamadas conforme as regras pré-estabelecidas e pelas instituições competentes. A validade do direito associa-se, então, à noção do *justo*. Neste aspecto, moral e direito se entrecruzam, sem, contudo, se confundirem, significando apenas, na lição de Habermas, que “certos conteúdos morais são trazidos para o código do direito e revestidos com um outro modo de validade” As normas ou princípios de direitos fundamentais são os veículos através dos quais estes conteúdos morais são trazidos para o direito positivado, e somente será legítima a legislação que encontre amparo nesses valores que a sociedade elege como fundamentais. (Habermas, Jürgen, In *Direito e Democracia* entre facticidade e validade, vol.I, p.256).

direito. Sem dúvida, há uma racionalidade jurídica na exigência de um direito ético e justo, fundamentada na idéia de liberdade e de igualdade, conforme demonstrado nas brilhantes palavras de Marco Sotelo Felipe:

De *todos para todos* é a essência do jurídico, a liberdade como autonomia, o critério da legitimidade. Está mal o que se organiza em torno de alguns. *Todos para alguns* é ilegítimo, mesmo apenas um para todos é ilegítimo. Ninguém é meio para ninguém. Todos são fins para todos. Esta é idéia que vai repercutir na razão kantiana, e o único fundamento possível do Estado democrático para Rosseau. De *todos para todos* significa concretizar plenamente a liberdade na condição humana. A liberdade é o axioma fundamental, e dela deduz-se a igualdade. [...] Justiça é o conceito síntese de liberdade e igualdade [...]”¹⁷. (*grifos do autor*).

Portanto, trata-se de uma a nova perspectiva dentro da qual o poder de tributar do Estado deve ser compreendido. O poder de tributar, sendo um poder constitucionalmente delimitado, traduzido na capacidade do Estado para criar tributo através da lei, impõe um controle da sua legitimidade. A noção de ética e justiça extrapola o aspecto da legalidade, autorizando a recusa de uma tributação realizada com a inobservância dos valores humanos.

2.3 NOÇÃO DO MÍNIMO EXISTENCIAL E SEU FUNDAMENTO

Poucos autores brasileiros se dedicaram ao estudo do tema, destacando-se, dentre eles, Ricardo Lobo Torres. Conforme leciona, “há um direito a condições mínimas de existência digna que não pode ser objeto de intervenção do Estado e que ainda exige prestações estatais positivas”¹⁸.

A doutrina, tradicionalmente, relaciona essas “condições mínimas” a uma garantia do “mínimo social”, isto é, a um núcleo de direitos sociais consagrados constitucionalmente, o qual corresponde a um dever indeclinável do Estado de densificação da dignidade humana.

No direito brasileiro, embora não tenha dicção constitucional própria, como salienta Ricardo Lobo Torres, o direito ao mínimo existencial está implícito em

¹⁷ Ibid., p.22.

¹⁸ Ibid, p.141.

diversas passagens do texto constitucional, servindo todas elas de fundamento do mesmo.

A exigência do mínimo existencial relaciona-se, sem dúvida, à noção de Estado Social de Direito¹⁹, como é o caso da República Federativa do Brasil, que tem, dentre seus objetivos fundamentais: a formação de uma sociedade livre, justa e solidária; a erradicação da pobreza e da marginalização; e a redução das desigualdades sociais e regionais, conforme dispõe o art. 3º da Constituição de 1988.

Relaciona-se, também, o mínimo existencial com a idéia de liberdade. Segundo Ricardo Lobo Torres, “sem o mínimo necessário à existência cessa a possibilidade de sobrevivência do homem e desaparecem as condições iniciais de liberdade”²⁰. E, mais adiante, salienta que “o fundamento do direito ao mínimo existencial, por conseguinte, está nas condições para o exercício da liberdade”²¹.

Portanto, a noção de liberdade, aqui relacionada ao mínimo existencial, diz respeito às condições fáticas para seu exercício. Trata-se da liberdade real, e não simplesmente formal, pois não é livre aquele a quem se assegura a inviolabilidade do domicílio, mas não possui direito a moradia; nem é livre a quem se assegura liberdade de expressão, mas não tem condições de formar a própria opinião; nem tampouco será livre aquele a quem se assegura o direito à vida e à integridade física, mas não tem direito a cuidados médicos²².

Assim, superada a visão patrimonialista do Estado liberal, constitui papel do Estado Social de Direito promover a expansão das liberdades reais ou substantivas dos indivíduos, até mesmo, como meio de alcançar o desenvolvimento social, o que,

¹⁹ A Constituição de 1988 consagrou o Brasil como Estado Democrático e Social de Direito, conforme dispõe, dentre outros, seus art. 1º e 3º, respectivamente. No entanto, embora complementares, a noção de Estado Social de Direito é distinta da noção de Estado Democrático de Direito, significando ambas expressões, “social” e “democrático”, adjetivos do Estado de Direito.

Este último é o Estado em que o poder político é delimitado pelo Direito, sendo *democrático* o Estado assentado na soberania popular, que *confere legitimidade do exercício do poder político*, conforme leciona Canotilho (CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 100).

Por sua vez, a concepção de Estado Social resulta da compreensão de que o Estado deve atuar como elemento garantidor da igualdade sob o ponto de vista material, assegurando a todos a prestação de determinados serviços, dos quais muitos cidadãos não seriam capazes suprir-se apenas com o esforço pessoal.

²⁰ Ibid., p. 146.

²¹ Ibid., p. 147.

²² Cf. Canotilho, Ibid, p. 480. Em magistral lição sobre a “liberdade igual”, para ele, pressuposto da igualdade real.

no caso brasileiro, constitui um objetivo fundamental da República (art. 3º, II, da CF/88). Assim, leciona Ivan Chemeris:

Vendo o desenvolvimento, no Estado social e democrático de Direito, como expansão de liberdades substantivas, prende a atenção para os fins que o tornam importante. O desenvolvimento requer que se removam as principais fontes de privação da liberdade, tais como a pobreza, a carência de oportunidades econômicas e a negligência dos serviços públicos.²³

Consoante, ainda, a preciosa lição do mencionado autor,

A ausência de liberdades substantivas relaciona-se diretamente com a pobreza econômica, que rouba das pessoas a liberdade de saciar a fome, de ter uma nutrição satisfatória ou remédios, a oportunidade de vestir-se, de ter um lugar para morar, com saneamento básico. Em outros casos, a privação de liberdade substantiva vincula-se à carência de serviços públicos e assistência social, bem como à ausência de um sistema de assistência médica e educação²⁴.

Segundo Ricardo Lobo Torres, pressuposto do mínimo existencial é, também, a idéia de igualdade relacionada à proteção contra a pobreza absoluta, uma vez que esta resulta da desigualdade social²⁵. Contudo, ele salienta que a idéia de igualdade, aí relacionada, corresponde aquela que “informa a liberdade e não a que penetra nas considerações de justiça, tendo em vista que esta vai fundamentar a política orçamentária dirigida ao combate à pobreza relativa”²⁶.

Ressalte-se, ainda, que a igualdade é fundamento para o mínimo existencial, na medida em que, sem exceção, deve ser assegurado a todos uma existência digna, e talvez, seja aí, na dignidade da pessoa humana, que resida o fundamento maior daquela proteção.

De fato, uma das dimensões de compreensão do *mínimo existencial* corresponde a um núcleo de dignidade traduzido no dever que tem o Estado de

²³ CHEMERIS, Ivan. A função social da propriedade: O papel do judiciário diante das invasões de terras. São Leopoldo: Unisinos, 2002, p.44.

²⁴ Ibid., p.45. Para Ivan Chemeris, somente a garantia de liberdades substantivas ou reais tornará possível a superação dessas dificuldades, a superação da exploração e a da opressão do homem pelo homem, assegurando uma maior participação social, refletida na capacidade de reivindicar direitos para a construção social da cidadania.

²⁵ Ibid., p. 150.

²⁶ Ibid., p. 150. Neste aspecto, estamos de pleno acordo com Ricardo Lobo Torres, pois, na linha de pensamento já esposada, conforme lição de Canotilho (Ibid., p. 480), a *liberdade igual* é pressuposto da *igualdade real*.

realizar determinadas prestações. A dignidade humana apresenta, neste aspecto, uma dimensão positiva correspondente a um direito subjetivo exigível perante o Poder Judiciário²⁷.

Não se pode olvidar, ainda, que, utilizando a terminologia empregada por Canotilho, o princípio da dignidade humana corresponde a um *princípio estruturante*²⁸ do sistema constitucional pátrio, constituindo, no dizer do eminente autor, em “trava-mestra” constitucional do estatuto jurídico-político. Ele explica que os princípios estruturantes “são constitutivos e indicativos das idéias diretivas básicas de toda ordem constitucional”.

Assim, para além da sua dimensão positiva, a dignidade humana, ao lado de outros princípios fundamentais, oferece as diretivas básicas de interpretação e vinculam o legislador em sua atividade legiferante, influenciando, de tal sorte, na produção e na interpretação de todas as normas jurídicas, notadamente as infraconstitucionais, independente do ramo do direito em que estejam inseridas. Neste último sentido, o da sua dimensão negativa e interpretativa, o princípio da dignidade humana impõe que o intérprete opte, dentre as exegeses possíveis, por aquela que melhor realiza o efeito pretendido pelo mencionado princípio, sendo inconstitucional qualquer decisão que não realize a dignidade humana, ao menos no seu conteúdo *mínimo*²⁹.

2.4 O MÍNIMO EXISTENCIAL NO PLANO TRIBUTÁRIO

2.4.1. A origem econômica da noção de “mínimo isento” (mínimo imune) e a moderna concepção

²⁷ Ana Paula Barcellos afirma que “a maioria das normas constitucionais que tratam dos aspectos materiais da dignidade humana, especialmente aquelas que de alguma forma envolvem prestações positivas, assumem a estrutura de normas-princípios”. (BARCELLOS, Ana Paula. *A eficácia dos princípios constitucionais. O princípio da dignidade da pessoa humana*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 193) Segundo a autora, “quanto mais fundamentais forem a circunstância regulada e os efeitos pretendidos pela norma, mais consistentes deverão ser as modalidades de eficácia jurídica a ela atribuídas, de modo que o efeito pretendido e a eficácia jurídica se aproximem o máximo possível. Isto é: idealmente, deverá ser possível exigir diante do Poder Judiciário, como direito subjetivo, toda extensão do efeito isoladamente pretendido pela norma. A modalidade positiva ou simétrica da eficácia jurídica será dessa forma, a que mais eficientemente produzirá esse resultado” (Ibid, p.202). Em sua dimensão positiva, portanto, as normas constitucionais atinentes à dignidade humana autorizam ao indivíduo exigir prestações do Estado para sua realização.

²⁸ Ibid., p. 1173.

²⁹ Cf. barcellos, Ibid, p.251-253.

A concepção do mínimo existencial não é privativa de um determinado ramo do direito, posto que, como visto no item anterior, encontra fundamento em diversos princípios e valores estruturantes de todo o sistema jurídico, tais como, dignidade da pessoa humana, liberdade e igualdade. No direito tributário, não é diferente. Entretanto, em lugar das expressões mais genéricas de “mínimo existencial” ou “mínimo vital”, a doutrina tem utilizado a denominação de “mínimo isento” para situar o objeto de estudo no plano tributário³⁰.

Conforme já dito anteriormente, o fenômeno do mínimo existencial tem sido, no direito brasileiro, objeto de estudo de poucos autores, e, no plano tributário, este número é ainda menor. Destaca-se, neste aspecto, a obra de Ricardo Lobo Torres, mencionada, por muitos, pelo ineditismo na discussão da matéria, embora o autor não tenha abordado o tema do mínimo existencial em todos os seus desdobramentos.

O ilustre professor reconhece a existência da proteção do mínimo existencial no plano tributário, vendo, nessa garantia, uma regra de imunidade, ancorada na ética e fundamentada na liberdade, na idéia de felicidade, nos direitos humanos e no princípio da igualdade. As bases de sua teoria para fundamentação do mínimo existencial no plano tributário, portanto, não se distanciam de modo substancial do fundamento dessa garantia nos moldes anteriormente mencionados.

Entretanto, não se pode deixar de mencionar que a teoria do “mínimo isento” (ou mínimo imune) não é objeto de estudo privativo do Direito, mas também de outros ramos do conhecimento, como da Economia e das Finanças Públicas. Emilio Cencerrado Millán, em interessante obra sobre o “mínimo isento” no direito espanhol³¹, menciona a “origem econômica” do instituto, dedicando algumas páginas do seu livro ao estudo das chamadas teorias objetiva e subjetiva³².

Apesar de o presente trabalho ter como objeto o estudo jurídico do *mínimo imune*, uma breve menção dessas teorias se faz necessária, uma vez que o Direito,

³⁰ Ver nota de rodapé n. ° 2.

³¹ MILLÁN, Emilio Cencerrado. *El minimo exento en el sistema tributario español*. Madri: Marcial Pons, 1999.

³² Além dessas duas teorias de maior relevo, outras teorias foram desenvolvidas, mas não as mesmas ao serão abordadas no presente trabalho.

notadamente no plano tributário, não pode se dissociar totalmente das concepções econômicas, sendo, por estas, influenciado, embora, não determinado.

A *teoria objetiva ou da reintegração do capital-homem*, também denominada, segundo Millán, de teoria da remuneração do fator trabalho, tem como pressuposto que somente a renda líquida pode ser objeto de tributação, ou seja, só constitui matéria tributável o montante da renda disponível após considerados os gastos necessários à manutenção da fonte produtiva³³. O mesmo raciocínio é aplicado ao fator trabalho, de cuja remuneração também devem ser deduzidos os gastos necessários ao sustento e às necessidades elementares do trabalhador, conforme salienta o doutrinador espanhol³⁴.

Já a *teoria subjetiva*, denominada também de *teoria do sacrifício*, de acordo com o que diz Millán, tem como ponto de partida a idéia de que a renda possui uma curva de utilidade marginal decrescente, ou seja, na medida em que vai se adicionando unidades sucessivas de renda para o indivíduo, a ela vai se adicionando cada vez menores níveis de utilidade. Em outras palavras, tem-se que, para satisfazer as necessidades básicas e vitais do homem, se necessita de um determinado nível de renda, acima do qual se destinará a renda excedente a necessidades supérfluas. De modo que, “*la exención de la renta mínima para la existencia quedaría suficientemente justificada por la gravedad del sacrificio que debería soportar quien tuviese que desprenderse de ella*”, afirma Millán³⁵.

Esta teoria terminou por servir de suporte teórico para justificação do princípio da capacidade econômica e do princípio da progressividade, sendo John Stuart Mill o responsável pelo primeiro estudo neste sentido, conforme salienta Millán³⁶. A idéia, desenvolvida pelo economista inglês, é hoje amplamente conhecida. Adaptando à atualidade, o que Stuart Mill demonstrou é que, se um indivíduo, por exemplo, recebe R\$ 10.000,00 de rendimentos mensais e paga R\$ 1.000, 00 em tributos, o mesmo não estará sujeito a nenhum sacrifício do seu sustento e de seu conforto, ao contrário do que ocorreria com aquele outro indivíduo que recebesse R\$ 1.000,00 de rendimentos e tivesse que pagar R\$ 100,00 em tributos.

³³ Ibid., p. 14. Tradução livre.

³⁴ Ibid., p.14. Tradução livre.

³⁵ Ibid., p. 20. Tradução livre: “a isenção da renda mínima existencial seria suficientemente justificada pela gravidade do sacrifício que deveria suportar aquele que tivesse de abri mão dela”.

³⁶ Ibid., p. 19.

Esta concepção inicialmente construída pela teoria econômica foi transposta para o plano do direito, de modo que muitos ordenamentos jurídicos passaram a considerar a capacidade contributiva como um princípio fundamental do Direito Tributário, permitindo que parte da doutrina vislumbrasse nesse princípio, a imposição constitucional de proteção do “mínimo isento” ou, melhor dizendo, *mínimo imune*, como será visto adiante.

Contudo, registre-se que, além da capacidade contributiva, outros princípios servem de fundamento à proteção do *mínimo imune*, como, por exemplo, a dignidade da pessoa humana³⁷. E, conforme lição de Klaus Tipke, assim orientado por valores, o Direito Tributário, no Estado de Direito, deixa de ser um direito meramente técnico para ser um direito socialmente justo³⁸.

2.4.2 Conexão do “mínimo isento” (*mínimo imune*) com os demais princípios de justiça tributária

Portanto, conforme visto anteriormente, o estudo da proteção do “mínimo isento” (*mínimo imune*) não pode prescindir do estudo dos princípios relacionados com a concepção de justiça tributária. Tradicionalmente, compõem este elenco o princípio da dignidade humana, da igualdade e da capacidade contributiva, mas é possível relacionar, ainda, o “mínimo isento” (*mínimo imune*) com o princípio da vedação de confisco e, até mesmo, com a função social da propriedade, como tem pretendido alguns autores alemães.

A seguir, passa-se à análise da conexão do “mínimo isento” (*mínimo imune*) com os princípios mencionados.

³⁷ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p.30. Importante tributarista alemão, menciona que, apesar da Constituição Alemã não tratar expressamente do princípio da capacidade contributiva, os estudiosos daquele país reconhecem a proteção constitucional do mínimo existencial no plano tributário. “O mínimo existencial é visto como parte da dignidade e do princípio do Estado Social”.

³⁸ *Ibid.*, p 15.

2.4.2.1 O princípio da dignidade da pessoa humana

Modernamente, não se concebe um Estado de Direito sem que a dignidade da pessoa humana seja observada. Daí, a razão de grande parte dos ordenamentos jurídicos contemplar a dignidade da pessoa humana como princípio fundamental.

Como já mencionado, a concepção de dignidade no direito deita suas raízes no pensamento kantiano. Para Kant, “todos os seres racionais estão, pois, submetidos a essa lei que ordena que cada um deles jamais se trate a si mesmos ou aos outros simplesmente como meios, mas sempre simultaneamente como fins em si mesmos”³⁹. Segundo o filósofo, portanto, o homem jamais pode servir de meio para obtenção de alguma coisa, devendo sempre ser considerado como um fim em si mesmo, e, deste modo, também, deve ser concebido pelo ordenamento jurídico.

Assim, a concepção atual de dignidade humana repudia “toda e qualquer espécie de coisificação e instrumentalização do Homem”, conforme atesta Ingo Sarlet⁴⁰, para quem a dignidade da pessoa humana, “continua, talvez mais do que nunca, a ocupar um lugar central no pensamento filosófico, político e jurídico, do que dá conta a sua já referida qualificação como valor fundamental da ordem jurídica, para expressivo número de ordens constitucionais”⁴¹.

O constitucionalista gaúcho lembra ainda que, independentemente de qualquer outra circunstância, a simples condição humana é o pressuposto da dignidade do homem, que passa assim a ser titular de direitos que devem ser reconhecidos e respeitados por seus semelhantes e pelo Estado⁴².

Sendo a dignidade, portanto, inerente à vida, é de se ressaltar que o sistema normativo não a constitui, mas, antes, se limita a reconhecê-la, de tal sorte que, mesmo naqueles sistemas jurídicos onde não se conceba, expressamente, a dignidade humana como fundamento da ordem jurídica, ela continuaria a prevalecer e a informar o direito positivo⁴³.

³⁹ Ibid., p. 64.

⁴⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, 35.

⁴¹ Ibid., p. 37.

⁴² Ibid, p. 37.

⁴³ Neste sentido, ver ROCHA, Carmem Lucia Antunes. O princípio da dignidade humana e a exclusão social. *Revista Interesse Público*, São Paulo, n. 4, p. 23-48, out./dez. 1999.

A dignidade nasce com o indivíduo. O homem é dotado de dignidade pelo simples fato de ser pessoa humana, e é esta condição que o torna titular de direitos que impõe sejam reconhecidos e respeitados pelos demais e também pelo Estado. Contudo, apesar da sua relevância, há uma certa dificuldade para se definir o conteúdo da dignidade humana, tendo em vista tratar-se de uma expressão vaga e imprecisa, com caráter profundamente axiológico⁴⁴.

Há consenso, no entanto, na compreensão da dignidade humana como fundamento para uma série de direitos fundamentais ou humanos, que congregam os direitos sociais, econômicos e culturais, além dos direitos individuais, relacionados com os direitos de liberdade, e dos direitos políticos, voltados a instrumentalizar a participação dos cidadãos na esfera política⁴⁵.

Assim, a dignidade humana passou a integrar o contexto normativo das diversas nações, figurando na Constituição brasileira de 1988, em seu art. 1º, inciso III, o qual expressamente a reconhece como valor fundamental destinado a preencher de sentido todos os direitos fundamentais. Assim, a lição de Ivan Chemeris ao afirmar: Concebida como referência constitucional unificadora de todos os direitos fundamentais, o conceito de dignidade humana obriga um posicionamento valorativo que leve em conta seu amplo sentido normativo-constitucional.⁴⁶

Analisando a dimensão normativa da dignidade humana, Humberto Ávila entende se tratar, em verdade, de um *sobreprincípio*, conforme lição a seguir:

Na perspectiva da espécie normativa que a exterioriza, a dignidade humana possui dimensão normativa preponderante ou sentido normativo direto de *sobreprincípio*, na medida em que estabelece o dever de buscar um ideal de *importância* e de *valorização* para o homem cidadão em qualquer forma de atuação do Poder Público. A importância do sobreprincípio da dignidade humana é tão grande na ordem constitucional que repercute até mesmo na atividade hermenêutica: a interpretação de qualquer norma deverá colocar o

⁴⁴ Sarlet (2001, p. 39), baseado no pensamento de P. Kunig, salienta que é mais fácil desvendar e dizer o que não é dignidade do que precisar qual é seu conteúdo.

⁴⁵ Os direitos sociais, incluídos aí também os econômicos, passaram a compor a esfera dos direitos fundamentais a partir do fim do século XIX, quando ficou evidenciado que o liberalismo era incapaz de promover plenamente o homem, cuja esfera de liberdade se restringia à possibilidade de prover o próprio sustento e de sua família. A partir de então, consolidou-se o entendimento segundo o qual os direitos sociais constituem uma exigência à viabilidade do exercício dos direitos individuais e políticos, contribuindo todos esses direitos juntos para a realização da dignidade humana.

⁴⁶ *Ibid.*, p. 42.

homem no centro de importância e de valorização. Nesse sentido, pode-se, até mesmo, aprofundar uma dimensão de postulado da dignidade humana.⁴⁷

Em estudo sobre a eficácia jurídica do princípio da dignidade humana, Ana Paula Barcellos define o *mínimo existencial* como “um núcleo de condições materiais que compõe a noção de dignidade de maneira tão fundamental que sua existência impõe-se como uma regra, um comando biunívoco, e não como um princípio”.⁴⁸ Ao mencionar um “núcleo de condições materiais” necessários à existência digna, a autora está a se referir, conforme se depreende do seu estudo, a uma série de direitos sociais, amparados na Constituição, tais como saúde, educação e moradia.

Exatamente aí, com este núcleo de direitos sociais que constituem exigência da dignidade, é que mínimo vital se relaciona. Ao contrário do que ocorre com os direitos individuais e políticos, o exercício dos direitos sociais exige determinadas prestações do Estado de modo a efetivar sua implementação. Ora, não faz sentido o Estado exigir do cidadão a sua contribuição, na forma de tributo, para custeio dessas prestações, se é seu dever – do próprio Estado – garantir a todos o acesso a esses mesmos direitos sociais.

Para Humberto Ávila, a dignidade humana, apesar de não possuir eficácia direta sobre a matéria tributária, tem uma eficácia indireta sobre as relações obrigacionais tributárias, vez que tais obrigações possuem efeitos patrimoniais e comportamentais, atingem a esfera privada e mantêm relação necessária com a liberdade e a propriedade, cuja disponibilidade é afetada. “O direito à vida não é violado pelas leis tributárias, desde que mantenha disponível um mínimo em liberdade e em propriedade”, diz. O autor acrescenta:

[...] A preservação do direito à vida e à dignidade e da garantia dos direitos fundamentais de liberdade alicerçam não apenas uma pretensão de defesa contra restrições injustificadas do Estado nesses bens jurídicos, mas exigem do Estado medidas efetivas para a proteção desses bens. O aspecto tributário dessa tarefa é a proibição de tributar o mínimo existencial do sujeito passivo⁴⁹.

⁴⁷ ÁVILA (a), Humberto. *Teoria dos princípios*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2004., p. 319.

⁴⁸ *Ibid*, p.193-194.

⁴⁹ ÁVILA (b), Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 318-319.

Portanto, representando, conforme já dito, a importância do homem para a ordem jurídica, a dignidade da pessoa humana surge como um manto, sob o qual devem ser elaboradas diversas normas jurídicas, incluso aquelas pertinentes ao direito tributário.

É exigência do princípio da dignidade humana que o Estado deixe de tributar parcela da renda do indivíduo, de modo a permitir que o cidadão mantenha, em suas mãos, recursos suficientes para a satisfação de suas necessidades relacionadas com alimentação, moradia, saúde, educação, entre outros. Não faz sentido o Estado retirar do cidadão aquela parcela de sua renda que será destinada ao atendimento de suas necessidades mais vitais, se o Estado está obrigado a lhe fornecer tais prestações⁵⁰.

A observância pelo legislador tributário da proteção ao mínimo imune significa, em última instância, oferecer ao cidadão a oportunidade para que ele próprio tenha condições de suprir suas necessidades, prescindindo assim do fornecimento estatal de serviços de saúde, escola, alimentação, moradia, entre outros. Deste modo, o Estado pode, de fato, cumprir o seu papel constitucional de assegurar o acesso de todos a direitos sociais consagrados na Constituição, ainda que seja de modo indireto, ao mesmo tempo em que as mencionadas prestações estatais ficariam reservadas para os indivíduos que, de fato, não tenham nenhuma condição de provê-las a partir do seu trabalho.

A partir da força normativa do princípio da dignidade humana, o Estado assim adquire uma nova dimensão, para além do Estado social de direito: a dimensão do Estado social e democrático de direito. Neste sentido, é a lição de Ivan Chemeris sobre qual deve ser o papel do Estado no mundo contemporâneo, consoante afirma:

Na fórmula Estado social e democrático de Direito, deve-se ter em conta a permanente ampliação de novas liberdades e novos direitos por meio do exercício da democracia no processo de contínua reinstituição da sociedade.

Assim, o Estado social e democrático de Direito caracteriza-se por ter um conteúdo transformador da realidade, não se restringindo, como o Estado social de Direito, a uma adaptação melhorada das condições sociais de existência, onde a questão da justiça permanece constantemente aberta⁵¹.

⁵⁰ Cf. Tipke (ibid., p.31), "o Estado Tributário não pode retirar do contribuinte aquilo, que como Estado Social, tem lhe devolver".

⁵¹ Ibid., p.44.

2.4.2.2 O princípio da igualdade

Pela primeira vez, na história constitucional brasileira, a igualdade surge no Preâmbulo da Constituição de 1988⁵², como um do valor supremo, ao lado de outros tais como liberdade, segurança, bem-estar, desenvolvimento e justiça, devendo assim constituir uma finalidade do Estado Democrático. A igualdade é, ainda, princípio constitucional expressamente previsto no art. 5º, *caput*, o qual dispõe que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”.

Consoante ensinamento de Humberto Ávila (b), na perspectiva da espécie normativa que a exterioriza, a igualdade é tridimensional. O eminente jurista explica:

Sua dimensão normativa preponderante é de *princípio*, na medida em que estabelece um dever de buscar um ideal de *igualdade, de equidade, generalidade, impessoalidade, objetividade, legitimidade, pluralidade e representatividade* no exercício das competências atribuídas aos entes federados. É necessário salientar, todavia, que a igualdade possui sentido normativo tanto de *regra*, na medida em que descreve o comportamento a ser adotado pelo Poder Legislativo e pelo Poder Executivo, determinando a igualdade de tratamento para situações equivalentes, quanto de *postulado*, porquanto exige do aplicador a consideração e avaliação dos sujeitos envolvidos, dos critérios de diferenciação e das finalidades justificadoras da diferenciação. [...] ⁵³.

Para Canotilho, a igualdade é princípio estruturante do regime geral dos direitos fundamentais, constituindo um pressuposto para a uniformização do regime das liberdades individuais a favor de todos os sujeitos do ordenamento jurídico⁵⁴. Segundo seu pensamento, compartilhado unanimemente pela doutrina, a igualdade tem um conteúdo formal, *igualdade na lei*, e também material, *igualdade perante a lei*.

O constitucionalista lusitano salienta ainda que o princípio da igualdade não é apenas um princípio de Estado de direito, mas também um princípio de Estado social, devendo, por consequência, ser considerado um **princípio de justiça social**,

⁵² Sobre a polêmica em torno da eficácia normativa do preâmbulo, Edvaldo Brito leciona (Ibid., p.38): “A função de nuncio das circunstâncias que medrou a Constituição *jurídica* e ou a fonte da validade da sua interpretação fazem com que o preâmbulo tenha não só alcance político e literário, mas também, uma *eficácia normativa* [...]”. (grifos do autor)

⁵³ Ibid., p.334-335.

⁵⁴ Ibid., p.426.

o qual “assume relevo enquanto princípio de igualdade de oportunidades (*Equality of opportunity*) e de condições reais de vida”.⁵⁵ (grifos do autor).

Segundo seu pensamento, garantir a ‘liberdade real’ ou ‘liberdade igual é o propósito de numerosas normas e princípios consagrados na Constituição. E explica:

Esta igualdade conexiona-se, por um lado, com uma política de ‘justiça social’ e com a concretização das imposições constitucionais tendentes à efetivação dos direitos econômicos, sociais e culturais. Por outro lado, ela é inerente à própria idéia de *igual dignidade social* (e de igual dignidade da pessoa humana) [...] que, deste modo, funciona não apenas como fundamento antropológico-axiológico contra discriminações, objetivas ou subjetivas, mas também como princípio jurídico-constitucional impositivo de compensação de desigualdade de oportunidades e como princípio sancionador da violação da igualdade de comportamentos omissivos (inconstitucionalidade por omissão)⁵⁶.

Importante salientar ainda que a igualdade pretendida pela Constituição não corresponde a uma igualdade de fato ou puramente formal, mas a igualdade jurídica ou material no sentido da justiça distributiva, a qual, segundo a concepção aristotélica, consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais. Em outras palavras, tem-se que o princípio da igualdade ou da isonomia impõe ao legislador discriminar os desiguais, na medida de suas desigualdades; não discriminar os iguais, que devem ser tratados igualmente.

Deste modo, a Constituição determina que não haja distinção onde o legislador não pode distinguir, ao mesmo tempo em assegura que ocorra a distinção onde, de fato, o legislador deve fazê-lo. Não está proibida, portanto, a discriminação, restando afastada, isto sim, a discriminação arbitrária⁵⁷, exigindo-se a presença de um nexos racional entre a diferença e o tratamento diferenciado, ao mesmo tempo em que este vínculo deve ser constitucionalmente pertinente⁵⁸. O legislador deve, no

⁵⁵ Ibid., p.430.

⁵⁶ Ibid., p.430.

⁵⁷ O Tribunal Constitucional Alemão, segundo Tipke (Ibid., p.23), interpretou, reiteradamente, o princípio da igualdade como proibição de arbitrariedade, considerando violado aquele princípio quando não se pudesse encontrar um motivo *razoável*, resultante da natureza da coisa ou de outro fato plausível, para uma diferenciação legal ou um tratamento igual entre desiguais. (*grifos nossos*)

⁵⁸ Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p.42.

caso, se valer de um *critério* constitucionalmente permitido ao adotar tal tratamento discriminatório, vez que a “presunção genérica e absoluta é a da igualdade”.⁵⁹

Apenas em casos excepcionais, o texto constitucional indica explicitamente os critérios de *discrímen* a serem adotados pelo legislador, o que dificulta, na aplicação da lei, o controle da racionalidade e, por conseguinte, da constitucionalidade do tratamento discriminatório previsto em uma norma⁶⁰. Em obra que trata do conteúdo jurídico do princípio da igualdade, Celso Antonio Bandeira de Mello fixa elementos para a indagação da constitucionalidade das desigualdades estabelecidas em uma norma. Assim, segundo seu pensamento, há ofensa ao preceito constitucional da isonomia quando:

I – A norma singulariza atual e definitivamente um destinatário determinado, ao invés de abranger uma categoria de pessoas, ou uma pessoa futura e indeterminada.

II – A norma adota como critério discriminador, para fins de diferenciação de regimes, elemento não residente nos fatos, situações ou pessoas por tal modo desequiparadas. É o que ocorre quando pretende tomar o fato “tempo” – que não descansa no objeto – como critério diferencial.

III – A norma atribui tratamentos jurídicos diferentes em atenção a fator de *discrímen* adotado que, entretanto, não guarda relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados.

IV – A norma supõe relação de pertinência lógica existente em abstrato, mas o *discrímen* estabelecido conduz a efeitos contrapostos ou de qualquer modo dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente.

V – A interpretação da norma extrai dela distinções, *discrímens*, desequiparações que não foram profedassamente assumidos por ela de modo claro, ainda que por via implícita.⁶¹

A igualdade, genericamente prevista como direito fundamental, se projeta no plano tributário, através de norma constitucional específica, conforme previsto no art. 150, II, que proíbe a todos os níveis de governo, em matéria de tributação, a instituição de tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Também, em matéria tributária, o *princípio-regra* da igualdade

⁵⁹ Cf. Mello, *Ibid.*, p.45.

⁶⁰ De acordo com o pensamento de Tipke (*Ibid.*, p.24), o princípio da igualdade é, assim, neste sentido, um ‘cheque em branco’, na medida em que ele mesmo não fornece esse critério. “Desde que a Constituição ou a lei pertinente não mencionem expressamente o critério de comparação, este deve ser extraído por indução dos dispositivos legais”, diz o professor alemão. Se com base no critério de comparação resultar um tratamento desigual, segundo ele ensina, deve-se indagar se esse tratamento desigual é justificado.

⁶¹ *Ibid.*, p.47-48.

ou da isonomia é dirigido ao legislador. Contudo, em se tratando de isonomia tributária, a Constituição estabelece, de forma expressa (consoante o art. 145, § 1º, parte inicial), o critério para o *discrímen*. Neste caso, o legislador tributário deve se orientar pelo critério da capacidade contributiva, segundo o qual os tributos devem ser exigidos apenas daqueles que podem pagar, não se exigindo daqueles que não possuem tal capacidade.

Em outras palavras, a capacidade contributiva consiste em critério constitucional para realização da igualdade no plano tributário, na medida em que trata desigualmente aqueles que podem pagar tributos e os que não podem. Assim, entende também Humberto Ávila (b), que afirma ser capacidade contributiva, na verdade, o critério de aplicação da igualdade, pois, de acordo com seu pensamento, sendo a igualdade uma *metanorma estruturadora* da aplicação de outras “somente adquire significado normativo, quando relacionada a critérios normativos materiais, sob pena de ser apenas uma forma despida de qualquer conteúdo”. Por essa razão, o autor conclui que a “igualdade tributária não é apenas igualdade proporcional, mas também igualdade medida na capacidade contributiva do sujeito passivo”⁶².

Compartilhando a mesma opinião, Regina Helena Costa leciona que, pela capacidade contributiva, o princípio da igualdade é, assim, “complementado por um critério material de justiça apto a distinguir quais as situações iguais e quais as desiguais”⁶³. A autora salienta, ainda, que “a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação de um princípio mais geral que é o da igualdade”⁶⁴, sendo que o fator de *discrímen* é a riqueza de cada potencial contribuinte revelada pelo fato imponible. “A discriminação é feita consoante diversas manifestações de capacidade econômica, de modo que é impossível que venha ela a atingir, de modo atual e absoluto, um único indivíduo”, diz⁶⁵.

Deste modo, é possível dizer que a capacidade contributiva se fundamenta na igualdade e serve de fundamento à proteção do “mínimo isento” (mínimo imune). Em outras palavras, pode-se afirmar, ainda, que é ditame do princípio da igualdade material a preservação do mínimo vital quando inexistente a capacidade contributiva.

⁶² Ibid., (b), p.358.

⁶³ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p.20.

⁶⁴ Ibid., 1996, p.39.

⁶⁵ COSTA, 1996, p.37.

Conforme visto até aqui, a proteção do mínimo isento está relacionada com a concepção de justiça no Estado Social de Direito, e não há como se falar em justiça sem se mencionar a igualdade⁶⁶. Ora, a Constituição Brasileira, em seu art. 3º, III, declara expressamente, como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”. Portanto, reconheceu o legislador constituinte a existência de desigualdades que precisam ser superadas, desigualdades estas, na maior parte das vezes, relacionadas com a pobreza, que, por sua vez, deve ser erradicada.

Existem diversos caminhos que precisam ser trilhados na superação das desigualdades decorrentes da pobreza que assola o país, e um deles consiste, logicamente, no fornecimento pelo Estado daquelas prestações sociais que assegurem a todos, *igualmente*, um patamar *mínimo* de dignidade. Sendo, portanto, um dever do Estado assegurar a preservação deste mínimo necessário à existência digna, o mínimo existencial não poderá ser subtraído pela tributação, parcial ou totalmente. Nem faria sentido, uma vez que o Estado Social teria que devolver aquilo que o Estado Tributário retirou⁶⁷.

2.4.2.3 O princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva talvez seja o mais importante, embora não o único, fundamento constitucional da proteção do “mínimo isento” (mínimo imune). No direito italiano e espanhol, a doutrina tem sustentado o reconhecimento constitucional do *mínimo exento*⁶⁸ através do princípio da capacidade econômica consagrado nas respectivas Constituições daqueles países.

Segundo Millán, que desenvolveu interessante obra sobre o assunto no direito espanhol, “o mínimo isento constitui uma consequência lógica da tributação conforme a capacidade contributiva, sempre que a mesma seja entendida como capacidade econômica apta para a contribuição”⁶⁹.

⁶⁶ Segundo Tipke (Ibid., p.17) “a justiça do Estado Social de Direito apóia-se em três fundamentos: no princípio da igualdade, no princípio do Estado Social e no princípio da liberdade”.

⁶⁷ Ver Tipke, p.34.

⁶⁸ Denominação utilizada pela doutrina estrangeira para referir-se à proteção do mínimo existencial no plano tributário.

⁶⁹ Ibid, p.31. (tradução livre).

Molina, por sua vez, analisando o princípio da capacidade contributiva também de acordo com o sistema espanhol, afirma que “*la capacidad económica para contribuir a los gastos públicos comienza una vez que se há cubierto el mínimo necesario para la existência*”⁷⁰.

Expressiva, também, é a lição de Perágon, para quem o *mínimo exento* deve ser entendido como aquele nível de riqueza abaixo do qual não se admite nenhum gravame, uma vez que esse nível se encontra protegido de modo a atender as exigências humanas mais elementares. Assim, o autor espanhol afirma:

[...] *no toda titularidad de riqueza supone capacidad económica para tributar. Por tal razón, la posesión de una determinada renta, que no supere lo estrictamente necesario para vivir, o el consumo de bienes de primera necesidad, non son índices de la capacidad contributiva, porque no demuestran tal capacidad, sino todo lo contrario: un estado de necesidad. Carece de todo sentido exigir una tributación, por mínima que sea, a quel que tiene y obtiene lo justo para sobrevivir. En esta situación límite, cualquier cantidad, que se deba satisfacer como impuesto, origina la ‘desaparición vital del contribuyente’ [...]*⁷¹.

Assim como as Constituições da Itália e da Espanha, também a Constituição brasileira de 1988 ⁷² prevê expressamente o princípio da capacidade contributiva,

⁷⁰ “A capacidade econômica para contribuir com os gastos públicos começa quando assegurado o mínimo necessário para a existência”. MOLINA, Pedro M. Herrera. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Madri: Marcial Pons, 1998, p 121. (tradução livre)

⁷¹ “[...] nem toda titularidade de riqueza supõe capacidade econômica para tributar. Por esta razão, a posse de uma determinada renda, que não supere o estritamente necessário para viver, ou o consumo de bens de primeira necessidade, não são índices de capacidade contributiva, porque não demonstram tal capacidade, senão ao contrário: um estado de necessidade. Carece de todo sentido exigir uma tributação, por mínima que seja, daquele que tem e obtém o justo para sobreviver. Nesta situação limite, qualquer quantidade, que se deva exigir como imposto, origina o ‘desaparecimento vital do contribuinte’ [...]”. PERAGÓN, José Manuel Gallego. *Los principios materiales de justicia tributaria*. Granada: Comares, 2003. p.111.

⁷² A primeira Constituição brasileira a oferecer realce ao princípio foi a CF de 1946, a qual, em seu art. 202, dispunha que “os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. Entretanto, a EC 18/65 fez-no desaparecer do texto constitucional, somente voltando a figurar na CF/88. Para Aliomar Baleeiro, apesar de não se haver disposição expressa na Constituição de 1969, a exigência de observar a capacidade contributiva na tributação encontrava-se subjacente em seu texto, em razão do regime democrático em que prevalecia a igualdade de todos. (BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 687). (COSTA, 1996, p.87-97) ressalta que a alusão a este princípio, na Constituição de 1988, não se resume ao art. 145, §1º, estando presente em outros dispositivos constitucionais como o art. 3º, III, que trata da redução das desigualdades sociais; o art. 150, II e IV, ao tratar respectivamente da isonomia tributária e da vedação de confisco; além dos dispositivos que tratam da progressividade do IR e do IPTU e da seletividade e não-cumulatividade do IPI e do ICMS, bem como o art. 7º, IV, que trata do salário mínimo, definindo as necessidades vitais e, conseqüentemente, o limite da tributação.

em seu art. 145, § 1º ⁷³, segundo o qual “sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes”.

A capacidade contributiva consiste em critério constitucional para realização da igualdade no plano tributário, segundo o qual somente serão chamados a contribuir às despesas do Estado aqueles indivíduos que detenham capacidade para tanto, ficando excluídos dessa exigência aqueles que não possuem tal capacidade. Em outras palavras, é a capacidade contributiva o critério (constitucional) de *discrimen* que autoriza o tratamento desigual entre aqueles que podem e os que não podem pagar tributos. Desta forma, o princípio da igualdade é concretizado através de “um critério material de justiça apto a distinguir quais as situações iguais e quais as desiguais”, sendo o fator de *discrimen* a riqueza de cada potencial contribuinte revelada pelo fato impositivo. ⁷⁴

A capacidade contributiva se fundamenta na igualdade e serve, de outra parte, como fundamento à proteção do mínimo existencial, uma vez que este último se encontra protegido da tributação em razão de inexistir capacidade para contribuir enquanto não esteja assegurada ao indivíduo a manutenção dos recursos mínimos necessários a sua existência digna e de sua família. Neste sentido, é a doutrina de Misabel Derzi:

A capacidade econômica de contribuir às despesas do Estado é aquela que se define após a dedução dos gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio, assim como do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais parcelas, correspondentes a tal passivo, não configuram capacidade econômica, assim como o seu ferimento pelo tributo terá efeito confiscatório da renda ou do patrimônio. ⁷⁵

Portanto, tem-se que a capacidade contributiva é princípio voltado não somente à concretização dos direitos fundamentais à dignidade da pessoa humana

⁷³ A doutrina apresenta vários conceitos de capacidade contributiva, havendo aqueles que a identificam com o conceito de “capacidade econômica”. Entretanto, não se deve confundir capacidade econômica com capacidade contributiva, uma vez que pode haver a primeira, onde não há a segunda, como bem salienta Regina Helena Costa, para quem o termo empregado pela CF/88 representa uma imprecisão técnica, sem, contudo, prejudicar o sentido da norma. (Ibid 1996, p.21-25)

⁷⁴ Cf. Costa (1996, p.37).

⁷⁵ BALEEIRO, Aliomar. Atualizado por Misabel Derzi. *Limitações constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 537.

e à igualdade, mas também do direito de propriedade, uma vez que a capacidade para contribuir constitui também um pressuposto do princípio da vedação de confisco, conforme salientado pela professora mineira.

Analisando a questão da capacidade contributiva no direito brasileiro, Regina Helena Costa leciona que “o grande efeito do princípio é limitar o poder de tributar (aspecto negativo) e, em contrapartida, assegurar os direitos subjetivos do cidadão-contribuinte (aspecto positivo)”. Com apoio na doutrina de Sainz de Bujanda e de Gustavo Ingresso, a autora reconhece que o mínimo vital é inseparável do princípio da capacidade contributiva, uma vez que só pode reputar existente esta última quando aferir-se alguma riqueza acima daquele mínimo vital. Para a autora, a capacidade contributiva é critério de graduação dos impostos, observado, como limite de tributação, o “mínimo vital” e evitando-se o confisco⁷⁶.

Klaus Tipke, embora jurista alemão, cuidou, também, de analisar o princípio da capacidade contributiva no direito brasileiro, concluindo em favor da sua estreita relação com o mínimo existencial, conforme transcrito a seguir:

O princípio da capacidade contributiva protege o mínimo existencial. Enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial não há capacidade contributiva. O mesmo resulta da dignidade humana e do princípio do Estado Social. O princípio da capacidade contributiva atende a ambos os princípios. Num Estado Liberal não é permitido que o mínimo existencial seja subtraído pela tributação, parcial ou totalmente, e uma compensação seja dada em benefício previdenciários. O Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que como Estado Social, deve devolver. Não apenas para o imposto de renda, mas para todos os impostos o mínimo social é um tabu. [...]”⁷⁷.

Para Humberto Ávila, a capacidade contributiva, aplicável, na opinião do autor, aos impostos, tem estreita relação com outros princípios constitucionais. Assim, afirma o autor:

Como os impostos devem ser graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes, eles não podem aniquilar essa capacidade econômica, no sentido de não permitir que o sujeito passivo possa ter a possibilidade de desenvolver sua existência digna (art. 1º.), sua livre iniciativa (art. 170, caput), o livre exercício

⁷⁶ Costa (1996, p.29).

⁷⁷ Ibid., p. 34.

da atividade econômica (art. 170, parágrafo único) e sua propriedade privada (art. 5.º, caput, e art. 170, II). O Poder Legislativo deve adotar decisões valorativas respeitando os bens e os direitos dos contribuintes. [...] ⁷⁸.

Com acerto, o autor relaciona a noção de capacidade contributiva com diversos princípios constitucionais, notadamente, com a dignidade humana. A conjugação da observância da capacidade contributiva com o respeito à dignidade humana na tributação resulta na proteção do mínimo existencial, pois, até esse ponto, onde existe apenas o mínimo indispensável a uma existência digna, não há capacidade para pagar *tributo*. Aqui, o ponto de discordância com o mencionado autor, vez que a capacidade contributiva é exigência aplicável a *todo e qualquer tributo*, e não somente aos impostos como defende Humberto Ávila. Outra não pode ser a conclusão, em razão, exatamente, da estreita relação entre os dois princípios, ou seja, capacidade contributiva e dignidade da pessoa (para o autor, este último, em verdade, *sobreprincípio*).

A questão da abrangência do princípio da capacidade contributiva, no entanto, é bastante controversa, sendo que, no Brasil, tradicionalmente, grande parte da doutrina tem se decidido por uma interpretação literal e, conseqüentemente, restritiva do mencionado dispositivo constitucional, no sentido de entender que apenas a tributação relacionada aos impostos se submeteria a tal exigência ⁷⁹. A justificativa para este entendimento reside não só em razão de o texto constitucional fazer referência expressa aos impostos ⁸⁰, mas também em razão de esta espécie tributária tomar como fato imponible os chamados “fatos presuntivos de riqueza” ⁸¹, indicativos, portanto, de capacidade contributiva.

⁷⁸ Ibid., (b), p. 356.

⁷⁹ Neste sentido Regina Helena Costa, Humberto Ávila, Misabel Derzi, Roque Antonio Carrazza, entre outros.

⁸⁰ Interessante notar que a CF de 1946, ao tratar expressamente, em seu art. 202, da capacidade contributiva, determinava que os “tributos” seriam graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Embora o texto da atual Constituição utilize a expressão “impostos”, deve-se buscar uma interpretação que melhor realize os direitos fundamentais, havendo, inclusive, conforme demonstrado, elementos históricos que permitem a ampliação do comando constitucional do art. 146, § 1.º.

⁸¹ Denominação utilizada por Alfredo Augusto Becker. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 263.

Há, ainda, a idéia, de parte da doutrina⁸² e do próprio STF, de que a expressão “sempre que possível” significa que o princípio da capacidade contributiva seria de observância obrigatória sempre que os *elementos pessoais* de incidência permitirem, isto é, apenas para os impostos ditos “pessoais”, como o imposto de renda⁸³. Segundo esse pensamento, no caso dos impostos ditos “reais”, em que a hipótese de incidência abrange um bem móvel ou imóvel (*res=coisa*) sem relação com as características pessoais do sujeito passivo, não haveria a mesma exigência de observar se o contribuinte reúne condições para suportar a carga tributária, pois a capacidade contributiva, nesse caso, seria revelada pelo próprio bem⁸⁴.

Contudo, com a nova redação dada pela Emenda Constitucional n.º 29 de 13 de setembro de 2000 ao § 1º, do art. 156, não há mais como sustentar este raciocínio, uma vez que o texto constitucional passou a autorizar, de forma expressa, a progressividade das alíquotas do IPTU (*imposto real*) em função do valor do imóvel, isto é, as alíquotas poderão ser majoradas na medida em que aumenta a base de cálculo do referido imposto⁸⁵. Ora, imóveis de maior valor revelam maior

⁸² Ver Roque Antonio Carrazza . CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 17 ed.São Paulo: Malheiros, 2002, p.77-78.

⁸³ Sobre a classificação dos impostos em reais e pessoais, vale lembrar a lição de Geraldo Ataliba (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p.141-142). Diz o professor: “São impostos reais aqueles cujo aspecto material da h.i.limita-se a descrever um fato, ou estudo de fato, independentemente do aspecto pessoa, ou seja indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades. A h.i. é um fato objetivamente considerado, com abstração feita das condições jurídicas do eventual sujeito passivo”. Quanto aos impostos pessoais, ensina o mestre que, pelo contrário, são “aqueles cujo aspecto material da h.i. leva em consideração certas qualidades juridicamente qualificadas, dos possíveis sujeitos passivos. Em outras palavras, estas qualidades jurídicas influem para estabelecer diferenciações de tratamento legislativo, inclusive do aspecto material da h.i.”.

⁸⁴ No julgamento do RE 153.771-MG, de que foi relator o Min. Moreira Alves, foi proferida decisão no sentido de considerar inconstitucional a progressividade do IPTU, por se tratar de imposto real, conforme demonstra a ementa do Acórdão a seguir reproduzida: “EMENTA: - IPTU. Progressividade. - No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. - Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico). - A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º. - Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o sub-tem 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no município de Belo Horizonte.” (cf. www.stf.gov.br, acesso em 19/10/2006). No mesmo sentido, ver também RREE 167.654; 234.105.

⁸⁵ A EC n.º 29/2000 seguiu-se a EC n.º 42/ 2003 que trouxe alterações no mesmo sentido, tornando obrigatória a progressividade para o ITR (§ 4º do art. 153) e facultando a adoção de alíquotas diferenciadas para o IPVA em função do tipo e utilização do veículo (art. 155, § 6º).

capacidade econômica de seu proprietário, resultando, portanto, que haverá uma graduação daquele imposto municipal de acordo com a capacidade contributiva⁸⁶.

Com relação, às demais espécies tributárias, especialmente tributos vinculados, como é o caso das taxas, a aplicação do princípio da capacidade contributiva é compreendida pela doutrina dentro de basicamente duas correntes de pensamento. A primeira delas rejeita a aplicação do princípio por entender que a hipótese de incidência da taxa independe da existência de capacidade contributiva já que se trata de uma atividade exercida pelo Estado. A outra tese é a de que, embora não seja exigência do art. 145, § 1º, da CF, não há impedimento para que tais tributos sejam graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes, ficando a critério do legislador ordinário observá-la ou não.⁸⁷

Quanto a primeira corrente, uma interpretação sistemática da Constituição somente pode levar à conclusão de ser equivocada a idéia de que haveria impedimento para aplicação do mencionado princípio com relação aos tributos vinculados. De fato, tem-se no art. 5º, incisos LXXIV, que será prestada assistência judiciária gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos, enquanto que o inciso LXXVI do mencionado artigo prevê a gratuidade do registro civil de nascimento e certidão de óbito para os reconhecidamente pobres. Portanto, há, no próprio texto constitucional previsão expressa em que a capacidade contributiva deve ser observada para a cobrança de taxa.

Do mesmo modo, também não pode prevalecer a concepção segundo a qual cabe ao legislador decidir quando há de observar a capacidade contributiva em matéria de tributos vinculados, sob a justificativa de que a Constituição não proíbe, mas também não exige tal aplicação. Ao contrário, tem-se que inexistindo capacidade econômica para contribuir com os gastos sociais resultantes da atuação do Estado, sejam estes financiados por impostos sejam financiados por taxas ou quaisquer outros tributos, vinculados ou não, a cobrança será inconstitucional. Não é razoável supor que a forma eleita para o financiamento da atividade estatal, se por tributo vinculado ou não vinculado, é que vai determinar quando será exigível ou não o pagamento daquele que não possui capacidade econômica para contribuir com tais gastos. Ou se tem capacidade econômica para contribuir, solidarizando-se

⁸⁶ No mesmo sentido, ver também Humberto Ávila (b, p. 373).

⁸⁷ Ver Roque Antonio Carrazza (Ibid, p. 74).

assim com os gastos coletivos, ou não se tem tal capacidade, e o tributo será inexigível⁸⁸.

No tocante à eficácia do princípio, a doutrina majoritária concorda tratar-se de norma que vincula a atuação do legislador⁸⁹, e não simplesmente de *mera diretriz programática*, sem qualquer efeito vinculante. Diz a Constituição em seu art. 145, §1º, em sua primeira parte, que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Apesar do emprego da expressão “sempre que possível”, não há de se interpretar como mera possibilidade ou permissão conferida ao legislador a observância do mencionado princípio.

Inicialmente, é de se considerar incabível, no estudo do direito constitucional, a concepção segundo a qual existem normas constitucionais que consagram *meros fins ou diretrizes* para programas de governo (daí, a expressão “programática”), sendo as mesmas desprovidas de força vinculante. De fato, parece consenso na doutrina constitucional a idéia de que todas as normas constitucionais, mesmo as ditas *programáticas*, emanam algum efeito, ainda que seja como *limite negativo*, ou seja, impedindo que sejam editadas leis que lhes sejam contrárias⁹⁰.

A norma constitucional contida no dispositivo relacionado com à capacidade contributiva em matéria de tributação (art. 145, § 1º) é, em verdade, uma regra e não um princípio como correntemente é chamado pela doutrina. A capacidade contributiva tem fundamento em um princípio, que o princípio da igualdade, entretanto, o materializa, uma vez que é um critério eleito pelo constituinte para

⁸⁸ No julgamento do RE AgR 216.259-CE, cujo relator foi o Ministro Celso de Mello, o STF admitiu a aplicabilidade da capacidade contributiva no tocante às taxas, conforme demonstra a seguir a transcrição parcial da ementa do respectivo acórdão: “A taxa de fiscalização da CVM, instituída pela Lei nº 7.940/89, qualifica-se como espécie tributária cujo fato gerador reside no exercício do Poder de polícia legalmente atribuído à Comissão de Valores Mobiliários. A base de cálculo dessa típica taxa de polícia não se identifica com o patrimônio líquido das empresas, incorrendo, em consequência, qualquer situação de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 145, § 2º, da Constituição da República. O critério adotado pelo legislador para a cobrança dessa taxa de polícia busca realizar o princípio constitucional da capacidade contributiva, também aplicável a essa modalidade de tributo, notadamente quando a taxa tem, como fato gerador, o exercício do poder de polícia”. (cf. www.stf.gov.br, acessado em 19/10/2006).

⁸⁹ Ver Carrazza (p. 80); Costa (1996, p.45); MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p.46); COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de direito tributário*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p.20, dentre outros.

⁹⁰ Neste sentido, em importante obra sobre a aplicabilidade das normas constitucionais, SILVA, ao tratar da eficácia das normas programáticas, menciona a sua “função condicionante da atividade do legislador ordinário, mas também da administração e da jurisdição, cujos atos hão de respeitar os princípios nelas consagrados”, sob pena de serem declarados inconstitucionais. (SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 158).

realizar a isonomia tributária. Sendo *regra*⁹¹, portanto, não comporta ponderação, devendo ser observada pelo legislador, sob pena de inconstitucionalidade da cobrança.

Uma análise sistemática do texto constitucional somente pode levar à conclusão que estará eivada de inconstitucionalidade a lei tributária, qualquer que seja o tributo envolvido, que seja editada sem observância do princípio da capacidade contributiva, especialmente, considerando tratar-se de exigência fundamentada no princípio da igualdade, cuja eficácia plena não há como ser negada, exigindo-se a sua aplicação imediata. Assim, também, leciona Regina Helena Costa:

Como expressão, no campo tributário, de princípio de maior amplitude, que é o da igualdade, o postulado da capacidade contributiva carrega consigo a plenitude de eficácia atribuída àquele. Na verdade, se não há discordância quanto à eficácia plena e aplicabilidade direta, imediata e integral do princípio da igualdade, parece desarrazoado entender-se diversamente no que concerne à diretriz da capacidade contributiva⁹².

É importante notar que, também, a omissão do legislador pode violar o princípio, o que ocorre, por exemplo, quando não se procede a correção monetária da tabela de retenção do Imposto de Renda. Neste sentido, é a lição de Regina Helena Costa:

[...] quer se trate de inconstitucionalidade positiva, quer se cuide de omissão constitucional, o contribuinte tem a seu dispor o instrumental necessário e suficiente para resguardar o respeito ao princípio,

⁹¹ Ao publicar, em 1967, seu artigo intitulado “The model of rules” (“O modelo de regras”), Dworkin terminou por permitir que se ampliasse, em nível internacional, a discussão sobre a diferença entre princípios e regras e suas implicações nas questões teórico-jurídicas. Pretendendo realizar o que ele mesmo denominou de “ataque geral contra o positivismo”, Dworkin afirma que a diferença entre princípios e regras é de natureza lógica, pois enquanto as regras são aplicáveis na *forma tudo-ou-nada*, os princípios, ao contrário, não são. Segundo seu pensamento, existem duas possibilidades na aplicação das regras. Ou a regra é válida e, nesse caso, impõe suas conseqüências jurídicas, ou então ela é inválida, e, desta forma, nada contribui para a decisão. Com relação aos princípios, Dworkin salienta seu funcionamento é diferente, pois eles “não apresentam conseqüências jurídicas que se seguem automaticamente quando as condições são dadas”. Deste modo, um princípio não determinaria uma decisão, como ocorre com as regras, mas, ao contrário, a sugere, podendo o princípio não prevalecer, sem que isso signifique sua inexistência (invalidade) dentro do sistema jurídico. (DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 35-41).

⁹² *Ibid.*, 1996, p.49

cumprindo ao Judiciário defendê-lo toda vez que lhe seja apresentada uma agressão ao mesmo.⁹³

No mesmo sentido, Sacha Calmon Navarro Coelho assevera:

O que precisa ficar bem claro é que o princípio da capacidade contributiva não é dispositivo programático, noção de resto superadíssima pelo moderno constitucionalismo, senão princípio constitucional de eficácia plena conferente de um direito público subjetivo ao cidadão-contribuinte, oponível ao legislador. Onde há direito há sempre ação, e não há ação sem Judiciário ou juiz. Como averbado pelo Ministro Moreira Alves, o juiz é legislador negativo. Não faz a lei, nega a sua aplicação.⁹⁴

Por entender que o princípio da capacidade contributiva se dirige tanto ao legislador quanto ao aplicador, Regina Helena Costa afirma que o Poder Judiciário pode atuar na apreciação da constitucionalidade de uma lei genericamente contestada, tendo em vista a noção de “capacidade contributiva absoluta”.⁹⁵ Neste caso, “se a situação hipotética não se mostrar indicadora de tal aptidão, a lei será irremediavelmente inconstitucional”, diz.⁹⁶

O problema se apresenta no controle jurisdicional de um caso concreto, quando se analisa a capacidade contributiva relativa. Para a autora, nesta hipótese, “o magistrado, ao entender a aplicação da lei inconstitucional *in casu*, deverá negar-lhe os efeitos, em homenagem ao princípio. Enfim, a análise da capacidade contributiva relativa, nessa hipótese, leva à mesma conclusão da inexistência de capacidade contributiva absoluta”. Só que, neste caso, o juiz não poderia modular a carga fiscal do indivíduo, uma vez que esta é tarefa exclusiva do Legislativo.

⁹³ Ibid., 1996, p.80

⁹⁴ Ibid., p.20.

⁹⁵ Alguns autores, destacando-se dentre eles, Regina Helena Costa, citada anteriormente e CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 335-337, distinguem entre capacidade econômica absoluta (ou objetiva) e relativa (ou subjetiva). De acordo com essa distinção, a capacidade absoluta obriga o legislador a tão-somente eleger como hipóteses de incidência aqueles fatos que, efetivamente, constituam indícios de capacidade econômica. Portanto, a capacidade absoluta se refere à aptidão abstrata e em tese para contribuir com os gastos públicos daquela pessoa que realiza fatos presuntivos de riqueza. Por outro lado, a capacidade relativa ou subjetiva se refere à aptidão concreta e real de determinada pessoa para o pagamento de tributos, e tem início após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna do contribuinte e sua família.

⁹⁶ Ibid., 1996, p.77

Segundo Regina Helena Costa, deve o “o Judiciário se limitar a considerar inaplicável a lei ao caso concreto, remetendo ao legislador a solução adequada”.⁹⁷

De acordo com esse pensamento, o qual tem prevalecido na doutrina e nos tribunais, o Poder Judiciário deve declarar inconstitucional a lei tributária editada com inobservância da capacidade contributiva objetiva, isto é, a lei tributária que eleger como hipótese de incidência fatos não reveladores da existência da mesma. Contudo, é polêmica a questão da inconstitucionalidade da lei tributária em decorrência da inobservância da capacidade contributiva subjetiva, resultando na tributação daqueles contribuintes que não a possuam em concreto. A polêmica se situa em saber qual o limite da atuação do Poder Judiciário, uma vez que, de acordo com a tese do “legislador negativo”, o mesmo pode negar a aplicação da lei inconstitucional, sem, contudo, poder adequar a carga tributária às possibilidades individuais.

A questão acima colocada está diretamente relacionada à proteção do mínimo existencial, uma vez que a referida proteção tem, conforme já dito, na capacidade contributiva, um de seus fundamentos. Do ponto de vista objetivo, o princípio da capacidade contributiva obriga o legislador ordinário a autorizar a dedução de despesas necessárias à produção da renda e à conservação do patrimônio, enquanto que, do ponto de vista subjetivo, a capacidade para contribuir somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna do contribuinte e sua família⁹⁸. Portanto, não basta que um determinado fato ou situação de fato seja indício ou manifestação de capacidade econômica para ser constitucionalmente assumido como pressuposto da exigência tributária; é necessário, além disso, que a tributação recaia sobre os indivíduos cuja capacidade econômica se revela concretamente superior ao mínimo vital.

2.4.2.4 O princípio da vedação de confisco

A Constituição Brasileira, em seu art. 150, IV, veda a utilização do tributo com “efeito de confisco”. O princípio do não confisco tributário proíbe a utilização do

⁹⁷ Ibid., 1996, p.79.

⁹⁸ (BALLEIRO, 1997, p.693).

tributo com fins expropriatórios, da mesma forma que a Constituição não admite a expropriação sem justa indenização (art. 5º, inciso XXIV), proibindo que o governo a pratique, de forma indireta mediante tributação exacerbada.

Para Tipke e Yamashita, “a proibição de tributo com efeito de confisco é um valor positivado como *princípio constitucional*, resultante de *três direitos fundamentais*”, quais sejam: o direito de propriedade (art. 5º, caput e inciso XXII, e 170, II, da CF/88), o direito à herança (art. 5º, caput, e inciso XXX da CF/88) e o direito ao livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão (arts. 1º, IV, e 5º, XIII, da CF/88)⁹⁹.

No mesmo sentido, é a lição de Estevão Horvath, para quem, através do princípio da vedação de confisco, a Constituição, ao proteger a propriedade privada, está proibindo “que o ônus da tributação comprometa de forma abusiva a renda e o patrimônio do cidadão (ou da pessoa jurídica), ou lhe iniba o consumo”.¹⁰⁰

Portanto, o mencionado princípio tem por base o direito de propriedade e da livre iniciativa, que restam protegidos pela vedação de uma tributação exacerbada, uma vez que poderia resultar na perda do bem ou na restrição ao exercício de determinada atividade econômica. Oportuna é a lição de Fabio Goldschmidt:

O primeiro direito a sofrer os efeitos da tributação, é verdade, sempre será o de propriedade, pois ela recairá sobre bens materiais, de valor pecuniário. Mas é absolutamente natural que, via de consequência, a tributação penalize pela obstaculização ao exercício pleno de diversos outros direitos. E sempre que isso acontecer, e a tributação servir de instrumento para frustrar o exercício de garantias constitucionais, essa tributação terá efeito de confisco.¹⁰¹

A respeito do assunto, tornou-se clássica a advertência de Orozimbo Nonato, consubstanciada em decisão proferida pelo STF (RE 18.331/SP)¹⁰², ao enfatizar, do mesmo modo que o fizera o juiz Marshall, quando do julgamento, em 1819, do célebre caso *McCulloch v. Maryland*, que “o poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir”. Para o mencionado magistrado brasileiro, o poder

⁹⁹ Ibid., p.68.

¹⁰⁰ HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p.49.

¹⁰¹ GOLDSCHIMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: RT, 2003, p.61.

¹⁰² BARROSO, Luís Roberto. *Constituição da República Federativa do Brasil Anotada*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 821

de tributar somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade. “É um poder, cujo exercício não deve ir até o abuso, o excesso, o desvio, sendo aplicável, ainda aqui, a doutrina fecunda do *détournement de pouvoir*¹⁰³”, disse o saudoso Ministro do STF.

Convém registrar que a inconstitucionalidade da tributação frente ao princípio ora em comento não é resultante apenas do tributo nitidamente confiscatório, bastando, para tanto, que o mesmo tenha “efeito de confisco”, conforme redação constitucional. Explicando a expressão, Fabio Goldschmidt lembra que “o tributo, com efeito, de confisco é aquele que afronta a sua própria natureza jurídica e converte a hipótese de incidência em mero pretexto para a tomada do patrimônio do contribuinte, sem indenização e sem que ao mesmo seja imputado qualquer ilícito”¹⁰⁴. Assim, segundo o autor, o efeito de confisco se evidenciaria a partir do momento em que “a tributação soasse como penalização injustificada, por exagerada e irrazoável, ou, ainda, deixasse de encontrar fundamento na manutenção do direito de propriedade para atacá-lo, minguá-lo, desestimulá-lo”¹⁰⁵.

Este também é o pensamento de Misabel Derzi, para quem a vedação de utilizar o tributo, com efeito, de confisco “parte, necessariamente, da premissa de que o tributo, não sendo sanção de ato ilícito, não pode desencadear conseqüências tão ou mais gravosas do que as sanções penais”.¹⁰⁶

Sampaio Dória, tratando do tema, afirma, com percuciência, que, em princípio, todo e qualquer tributo é confiscatório, uma vez que o confisco corresponde à absorção da propriedade particular, pelo Estado, sem justa indenização. No entanto, conforme salienta o mencionado autor, o direito de propriedade se concilia ao mesmo tempo em que se subordina ao poder de tributar, vez que a ausência do Estado tornaria precário a propriedade. “O poder tributário, legítimo, se desnatura em confisco, vedado, quando o imposto absorva substancial parcela da propriedade ou a totalidade da renda do indivíduo ou da empresa”, diz o

¹⁰³ Tradução: “desvio de poder”.

¹⁰⁴ Ibid., p.49.

¹⁰⁵ Ibid., p.50.

¹⁰⁶ (BALEEIRO, 1997, p.573).

saudoso mestre, para quem a distinção ente o tributo constitucional e o tributo confiscatório reside “em mera diferença de grau”¹⁰⁷.

Sacha Calmon, no entanto, reconhece, com acerto, que o constituinte previu a exacerbação da tributação para induzir comportamentos desejados ou para inibir comportamentos indesejados, como é o caso, por exemplo, do IPTU progressivo no tempo, consoante previsto no art. 182, § 4º, II, da CF/88. Para o professor mineiro, o princípio do não-confisco atua tão-somente no campo da fiscalidade, vez que a extrafiscalidade adota a progressividade exacerbada para atingir seus fins¹⁰⁸. Esta posição, entretanto, não é majoritária na doutrina brasileira.

Outra questão controvertida na doutrina pátria diz respeito à ausência de parâmetros para identificar a ofensa ao preceito constitucional do não-confisco tributário, pois, apesar da expressa proibição de utilizar o tributo, com efeito, de confisco, a Constituição é silente a esse respeito, ficando a cargo da doutrina e da jurisprudência a construção de critérios para sua determinação. .

Se, por um lado, não há consenso doutrinário a respeito do assunto, a jurisprudência do STF vem se incumbindo da formulação desses critérios de aferição do efeito confiscatório dos tributos. No julgamento da ADIn-MC 2.010-DF, foram estabelecidos alguns parâmetros através do qual se pretende identificar se há efeito de confisco na tributação. O Ministro Celso de Melo, relator do mencionado processo, assim proferiu seu voto, parcialmente transcrito a seguir:

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade – trate-se de tributos não vinculados ou cuide-se de tributos vinculados –, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). Dentro dessa perspectiva, entendo que se evidencia o caráter confiscatório, vedado pelo texto constitucional, sempre que o efeito cumulativo — resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal — afetar,

¹⁰⁷ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e "due process of law"*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p.194-195.

¹⁰⁸ *Ibid.*, p.134.

substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte.¹⁰⁹

A partir desse julgado, tem se estabelecido, na jurisprudência do STF, que a identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído. Contudo, é de se notar que, dentre os parâmetros estabelecidos pela jurisprudência do Tribunal Constitucional pátrio, ao menos um é passível de crítica. Trata-se da aferição do grau de *insuportabilidade* da carga tributária apenas em função do total de tributos cobrados pela mesma pessoa política. De acordo com essa concepção, ao verificar se um tributo federal, por exemplo, tem efeito de confisco, deve-se levar em consideração apenas a carga tributária total referente aos tributos federais, desprezando-se nessa aferição os demais tributos, estaduais e municipais.

Ora, não pode prosperar essa interpretação, quando se tem em mente que o pressuposto do princípio do não-confisco é a capacidade contributiva, a qual somente é revelada frente ao total de tributos federais, estaduais e municipais, exigidos do mesmo contribuinte. A carga tributária suportada pelo contribuinte correspondente ao *total* de tributos a que o mesmo está sujeito. Parcialmente considerada, a carga tributária pode ser *suportável*, mas, em sua totalidade (considerados todos os tributos federais, estaduais e municipais), pode vir a comprometer a existência digna. De acordo com o princípio da vedação de confisco, a carga tributária deve ser razoável, restando afastada a possibilidade de uma tributação que prive, no todo ou em parte a renda ou o patrimônio do contribuinte de modo a comprometer a sua existência digna.

Segundo leciona Fabio Goldschmidt, a *não-confiscatoriedade* implica em proteger não somente a propriedade como direito real, mas, também, o exercício de outros direitos constitucionalmente protegidos, que se realizam a partir da garantia da propriedade. “A Carta veda toda tributação que tenha o ‘efeito de confisco’, o que

¹⁰⁹ Cf www.stf.gov.br, consultado em 16/11/06. No mesmo sentido, ver ADC 8-MC, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 04/04/03. No julgamento da ADI 2.551-MC, DJ 20/04/06, em que também foi relator o Min. Celso de Mello, o STF declarou a inconstitucionalidade de taxa de expediente cobrada pelo Estado de Minas Gerais, em razão da “inobservância, na espécie, da relação de razoável equivalência que necessariamente deve haver entre o valor da taxa e o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte - ofensa aos princípios constitucionais da não- -confiscatoriedade (CF, art. 150, IV) e da proporcionalidade (CF, art. 5º, LIV)”.

implica dizer, que tenha o efeito de privar o contribuinte não de uma propriedade em particular, mas da propriedade como instituição”, diz. Isto significa que a propriedade como meio de produção de riqueza e como meio de sobrevivência também estão protegidos pela vedação de confisco¹¹⁰.

Consoante preleciona Tipke e Yamashita, “no âmbito do Direito Tributário o princípio do não-confisco encontra critérios objetivos na preservação do mínimo existencial individual e familiar”, enquanto que no âmbito do Direito Econômico, o critério proposto consiste na preservação ou destruição da fonte produtora da riqueza, o qual “fica sujeito ao exame casuístico de proporcionalidade ou razoabilidade dos tribunais”¹¹¹.

Nessa linha de pensamento, é possível afirmar que, ao se tributar uma renda ou patrimônio considerados o mínimo necessário a uma existência digna, incorre-se em ofensa o ao princípio da vedação de confisco conforme exigido pela Constituição. Somente a partir de determinado nível de renda em que já se encontram reservados os recursos necessários à manutenção da existência digna do indivíduo, é que se pode falar na existência de capacidade contributiva como limite mínimo a partir do qual pode existir tributação legítima constitucionalmente, ao passo em que a proibição de confisco se traduz no limite máximo a partir do qual a tributação deixa de ser constitucional. O mínimo vital se situa, exatamente, entre estes dois limites, não devendo ser tributado porque, nesse nível, não há riqueza a ser tributada, e, caso haja tributação desse mínimo, ter-se-ia um confisco tributário.

2.4.2.5 A função social da propriedade

Como mencionado acima, a vedação da tributação com efeito de confisco tem fundamento na proteção da propriedade e de direitos cuja realização dependem desta última, inclusive a proteção do mínimo existencial. Contudo, a relação existente entre o direito de propriedade e a proteção do mínimo existencial não se configura apenas com a vedação de confisco, mas, também, dentro de uma

¹¹⁰ Ibid., p.62.

¹¹¹ Ibid., p.68-69.

perspectiva, que apenas recentemente a doutrina começa a notar, notadamente na Itália e na Alemanha. Trata-se da função social da propriedade¹¹².

De acordo com essa nova abordagem, tem-se que a exigência de tributos daquelas pessoas que não possuem capacidade contributiva ofende não somente o mínimo vital, mas, também, a função social da propriedade porque, neste caso, ela cumpre uma função social de sobrevivência¹¹³.

Esta concepção da propriedade dentro de uma perspectiva de sua função social é, de certo modo, recente. O conceito tradicional de propriedade advém do direito romano e, a partir do Estado liberal, passa a integrar as necessidades da sociedade burguesa como um direito individual¹¹⁴. Com a chamada doutrina social da Igreja, a noção de propriedade passa a ser associada à idéia de função social. A propriedade não se destina somente à satisfação dos interesses do proprietário, mas, também, ao atendimento das necessidades de toda a sociedade.

No plano jurídico, Augusto Comte, considerado o criador do positivismo, provavelmente inspirado por essas concepções jusnaturalistas da Igreja, foi o primeiro a incorporar, já no início do século passado, a função social ao direito de propriedade. Porém, deve-se a Leon Duguit o desenvolvimento do tema.

De acordo com a lição desse importante jurista francês, a propriedade não compreende, em verdade, um direito subjetivo do proprietário, mas sim uma função social. Segundo seu pensamento, a propriedade constitui para todo aquele que possui riqueza um dever, uma obrigação de ordem objetiva, de empregar a riqueza que possui em manter e aumentar a solidariedade e a interdependência social¹¹⁵.

A partir da profusão dessas idéias, a noção de propriedade, afastada da antiga concepção civilista de um direito absoluto, termina por influenciar os textos constitucionais de diversas nações, sendo a Constituição do México de 1917 a primeira a incorporar ao direito de propriedade uma função social que condiciona e limita o seu exercício.

¹¹² Cf. SACCHETTO, Cláudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: o Ordenamento Italiano. In: *SOLIDARIEDADE social e tributação*. Marco Aurélio Greco, Marciano Seabra de Godoi (coords). São Paulo: Dialética, 2005, p. 32.

¹¹³ Sacchetto, *Ibid.*, p.32.

¹¹⁴ O art II da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, consagra como direito individual o direito de propriedade ao lado de outros direitos como direito à liberdade, à segurança e à resistência à opressão.

¹¹⁵ DUGUIT, Leon. *Las transformaciones generales Del Derecho privado desde el Código de Napoleón*. Traducción de Carlos G. Posada. 2 ed. Madri: Libreria Española e Extranjera, 1920, p 178.

É pacífico, no estudo constitucional brasileiro, que o regime jurídico da propriedade tem seu fundamento na Constituição, a qual assegura o direito de propriedade (art. 5º, XXII) desde que esta atenda sua função social (art. 5º, XXIII). Ademais, a propriedade privada e sua função social são, de acordo com o texto constitucional pátrio, princípios da ordem econômica (art. 170, II e III), que tem por finalidade *assegurar a todos existência digna, conforme ditames da justiça social* (art.170, caput).

Na Constituição, é possível encontrar, também, de forma explícita, a proteção do mínimo existencial relacionada com a função social da propriedade, a exemplo do art. 5º, XXVI que dispõe *in verbis*:

Art.5º

XXVI - a pequena propriedade rural, assim definida em lei, desde que trabalhada pela família, não será objeto de penhora para pagamentos de débitos decorrentes de sua atividade produtiva, dispondo a lei sobre os meios de financiar seu desenvolvimento.

O mencionado dispositivo reconhece expressamente que aquela pequena propriedade, que é fonte de subsistência do indivíduo e de sua família, está protegida da penhora por dívidas contraídas em razão da atividade produtiva exercida na propriedade. Ou seja, o interesse privado, ainda que legítimo, não pode se opor ao papel exercido pela pequena propriedade de suprir o mínimo existencial da família que nele vive e dela sobrevive.

Nem mesmo o interesse público pode ser oposto à manutenção da pequena propriedade que cumpre esse papel, consoante o disposto no art. 185, I, também da Constituição de 1988, *in verbis*:

Art. 185. São insuscetíveis de desapropriação para fins de reforma agrária:

I – a pequena e média propriedade rural, assim definida em lei, desde que o proprietário não possua outra; (grifos nossos)

II – a propriedade produtiva.

Interpretando o mencionado dispositivo, verifica-se que a pequena e a média propriedade está protegida da desapropriação, independente de ser ou não produtiva. Outra não pode ser a interpretação, vez que a propriedade produtiva encontra proteção expressa contra a desapropriação no inciso II do dispositivo ora

em comento. O que se protege, portanto, da desapropriação é a propriedade que cumpre sua função social (subsistência ou moradia) relacionada com o mínimo existencial (apenas a pequena e média propriedade, daquele que não possui outra).

Analisando o texto constitucional, verifica-se, até mesmo, no plano tributário, explicitamente, a proteção do mínimo existencial diretamente relacionada com a função social da propriedade, a exemplo do que dispõe o art. 153, § 4º, ao vedar a incidência do Imposto Territorial Rural – ITR, imposto patrimonial de competência da União (art. 153, VI, da CF/88), “sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel”. A finalidade pretendida pela norma constitucional mencionada é a proteção do patrimônio que cumpre uma função social, servindo de residência e de fonte de subsistência para o indivíduo e sua família. Portanto, a interpretação sistemática da Constituição brasileira demonstra claramente que se encontra protegida, inclusive do poder de tributar, a propriedade que cumpre função social relacionada com o mínimo existencial.

Note-se, ainda, que a noção da propriedade relacionada com a função social compreende não somente a propriedade como direito real, mas a “propriedade como instituição”, conforme expressão utilizada por Fabio Goldschmidt¹¹⁶. Conseqüentemente, a noção de função social da propriedade como fundamento da proteção do mínimo isento se relaciona amplamente com o direito de propriedade, envolvendo não apenas o direito de moradia, por exemplo, para abarcar os meios de produção de riqueza e de sobrevivência.

Tem-se, portanto, que a função social é pressuposto da propriedade, encetando uma condição e, porque não dizer, um *limite* ao exercício desta última, que somente encontrará proteção no ordenamento jurídico uma vez cumprida sua função social. Mas, visto de outra perspectiva, tem-se que, realizada função social, pressuposto constitucional exigido para o exercício legítimo da propriedade, esta última restará protegida pelo ordenamento até as últimas conseqüências.

No plano tributário, a proteção da propriedade realizadora de sua função social se materializa na vedação da utilização do tributo com *efeito* de confisco. O *efeito* de confisco, vedado pela Constituição, se verifica quando a tributação atinge a propriedade situada no limite do mínimo existencial. Em outras palavras: se tudo que

¹¹⁶ Ibid., p.62.

o cidadão possui de riqueza se traduz na posse de bens ou de renda em nível suficiente apenas para assegurar a sua existência digna e de sua família, tem-se que a propriedade, *in casu*, está cumprindo a sua função social e, restará, portanto, protegida da tributação.

Qualquer que seja seu conteúdo normativo, ou seja, quer se trate de bens móveis ou imóveis ou, até mesmo, em se tratando de valores mobiliários (renda), a propriedade, como instrumento garantidor da subsistência do indivíduo e de sua família, não pode ser tributada sem a devida proteção do mínimo existencial, em razão da ofensa, não só do princípio da dignidade, mas também em razão da ofensa à proteção da função social da propriedade, e, conseqüentemente, em ofensa à vedação de confisco. Portanto, a tributação, neste caso, implicaria em inviabilizar o direito de propriedade que está sendo exercido de forma constitucionalmente legítima, resultando em ofensa a direito fundamental e aos princípios da ordem econômica.

2.4.3 O conceito de “mínimo isento” (*mínimo imune*) e sua natureza jurídica

Conforme visto anteriormente, embora sem previsão expressa, a proteção do “mínimo isento” (*mínimo imune*) é exigência lógica decorrente de diversas normas constitucionais. Sendo derivada do conjunto das normas analisadas, cumpre agora definir qual a natureza jurídica de tal proteção constitucional do mínimo existencial, para, em seguida, definir a eficácia de tal norma constitucional.

A palavra natureza, derivada do latim *natura*, assume diversos significados, dentre os quais o de espécie, qualidade. Assim, definir a natureza jurídica de um direito significa estabelecer de qual espécie de direito se está tratando, algo que vai se definir a partir da própria essência (“natureza”) do direito, isto é, do estudo de seus elementos essenciais. O ponto de partida para a identificação da natureza jurídica do instituto, ora em análise, será, obviamente, o conceito do “mínimo isento” (*mínimo imune*) no plano tributário.

Conforme já mencionado, poucos autores brasileiros se dedicaram ao estudo da matéria. Talvez, por esta razão, a definição mais exata do que se constitui o *minimo exento* pode ser encontrada na obra de Millán sobre o instituto. Analisando o

direito espanhol, o autor encontra no princípio da capacidade contributiva, expresso na Constituição espanhola, o fundamento para formulação do seguinte conceito:

*[...] el mínimo exento constituye, a nuestro juicio, el requerimiento constitucional de justicia tributaria que, ante la ausencia de riqueza o ante su presencia de forma insuficiente, impide ele ejercicio del poder tributario por carecer éste del elemento básico que le sirve de fundamento y, correlativamente, exime legítimamente del deber de contribuir a los titulares de aquella riqueza.*¹¹⁷ (in verbis)

Ao mencionar expressamente a questão da “justiça tributária” e, implicitamente, a questão da “legitimidade” da tributação, o autor espanhol nos remete à noção da “ética na tributação”, o que revela uma identidade com a concepção de Ricardo Lobo Torres, para quem a garantia do mínimo isento “está ancorada na ética”.¹¹⁸

A discussão da ética dentro do direito, embora sofra resistência por parte de alguns, não é novidade no estudo jurídico. A concepção moderna daquilo que é jurídico não se restringe ao plano da legalidade, mas extrapola para a idéia de legitimidade. Esta, por sua vez, corresponde a um *plus* do direito: direito legítimo é *direito justo*.¹¹⁹ Portanto, assiste razão aos dois autores mencionados, quando associam a noção de ética, de legitimidade e de justiça ao direito tributário, utilizando tais concepções para fundamentar a garantia do “mínimo isento” (mínimo imune).

Segundo Klaus Tipke, “as Constituições dos Estados de Direito não permitem que o Direito Positivo seja dissociado da Ética”. Para o tributarista alemão, tais Constituições partem do pressuposto de que é possível reconhecer o que é justo e o que é injusto, não existindo, contudo, um critério uniforme de justiça para todo o Direito, uma vez que cada ramo tem o seu próprio. “Para o Direito Tributário”, diz, “é amplamente reconhecido que este deve ser orientado pelo princípio da capacidade contributiva”¹²⁰.

¹¹⁷ Ibid., p.63. “[...] o mínimo isento constitui, a nosso juízo, uma exigência constitucional de justiça tributária que, diante da ausência de riqueza ou diante de sua presença de forma insuficiente, impede o exercício do poder tributário por carecer este do elemento básico que lhe serve de fundamento e, correlativamente, exime legitimamente aos titulares daquela riqueza do dever de contribuir”. (tradução livre).

¹¹⁸ Ibid., p.146.

¹¹⁹ Ver nota de rodapé n.º 16.

¹²⁰ Ibid., p.21.

Assim, deixar de tributar onde não existe capacidade para contribuir é imposição do Direito, e agir de modo contrário significa agir injustamente e, portanto, sem legitimidade. Não pode o legislador exercer o poder de tributar sobre o mínimo existencial, sob pena de inconstitucionalidade.

De volta ao conceito de *mínimo exento* ofertado por Millán, este se refere ao mínimo isento como “impedimento ao exercício do poder de tributar”, noção esta muito semelhante à afirmação de Ricardo Lobo Torres, para quem trata-se de conceito “pré-constitucional como toda e qualquer imunidade”.

Ora, sendo, como o é, o poder de tributar¹²¹ poder inerente ao Estado, constitucionalmente delimitado, e relacionado com a capacidade para criar tributos, este poder encontra nas imunidades uma verdadeira vedação de seu exercício. Analisando o mínimo isento, verifica-se que este constitui um impedimento ao exercício do poder de tributar, vez que onde se configurar ausência de capacidade para contribuir não poderá ser instituída nenhuma forma de tributação. Portanto, o “mínimo isento” corresponde, em verdade, a uma imunidade, daí porque mais adequado, ao menos segundo o ordenamento brasileiro, utilizar a denominação de *mínimo imune*.

Para Paulo de Barros Carvalho, as normas relacionadas à imunidade tributária são sobrenormas que traçam o perfil da competência tributária dos entes políticos, mencionado-lhes os limites da atividade legiferante, constituindo, assim, uma proibição inequívoca dirigida aos legisladores infraconstitucionais, tolhendo-lhes a emissão de regras jurídicas instituidoras de tributos.

Por sua vez, Regina Helena Costa define a imunidade tributária “como a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva de atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação”.¹²²

¹²¹ Segundo Roque Antonio Carrazza, “no Brasil, por força de uma série de disposições constitucionais, não há falar em *poder tributário* (incontrastável, absoluto), mas, tão-somente, em *competência tributária* (regrada, disciplinada pelo direito)”. Sendo a competência tributária a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos, ela já nasce limitada. “Logo, a Constituição limita o exercício da competência tributária, seja de modo direto, mediante preceitos especificamente endereçados à tributação, seja de modo indireto, enquanto disciplina outros direitos [...]”, diz o autor. (Ibid., p.427-434).

¹²² COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2001.p.53-54.

Como se pode verificar, é exatamente isto que ocorre com a proteção do mínimo imune, que, embora não tenha previsão expressa, é “extraível” de mais de um princípio constitucional, tais como dignidade da pessoa humana, capacidade contributiva, igualdade, entre outros. Através destes princípios, os contribuintes têm *direito subjetivo*¹²³ de não se submeterem à tributação aquele patamar de renda ou aqueles bens que lhes garantem uma existência digna, e que, portanto, não são reveladores de capacidade para contribuir.

Ainda, quanto à natureza de um direito, esta se define, também, em razão da fonte normativa que consagra o direito. Estando a proteção do mínimo imune consagrada no texto constitucional, sem dúvida, se trata de um direito subjetivo público, traduzido pela faculdade de exigir a atuação do Poder Público com esta finalidade. Neste sentido, as normas constitucionais relacionadas à proteção do mínimo imune impõem um dever jurídico ao Poder Público, de perseguir determinadas finalidades e proteger determinados interesses. Trata-se, portanto, de *direito subjetivo público do cidadão de não ser tributado* naquela parcela de seus rendimentos e de seus bens que é imprescindível para seu sustento e de sua família.

Sendo direito subjetivo público decorrente de regra constitucional imunizante, tem-se, ainda, que a proteção do mínimo imune se traduz em cláusula pétrea, insuscetível de ser objeto de emenda. Conforme leciona de Regina Helena Costa, no caso do Brasil, no que tange às imunidades, a rigidez constitucional atinge seu grau máximo, posto que as imunidades são verdadeiras cláusulas pétreas, já que ao conferir a determinada pessoa o direito subjetivo de não ser tributada, confere-lhe um direito individual, não suprimível por emenda constitucional¹²⁴.

Neste sentido, é a lição de Regina Helena Costa:

¹²³ A expressão “direito subjetivo” tem sido objeto de inúmeras controvérsias, ao longo dos anos, existindo inúmeras teorias que tentam explicá-lo, dentre elas, a teoria da vontade, a teoria dos interesses e a teoria normativista, somente para citar algumas. Contudo, em virtude das limitações inerentes à presente monografia, se prestará relevância às divergências conceituais relacionadas com a expressão “direito subjetivo”. Para efeito do presente trabalho, a noção de “direito subjetivo” corresponde à idéia de faculdade, prerrogativa ou poder concedidos à pessoa (sujeito) pelo Direito objetivo, de exigir o que lhe pertence, devendo este último protegê-lo e garanti-lo. Em outras palavras, importa aqui considerar o “direito subjetivo” como um “direito exigível na via jurisdicional”, na expressão de José Afonso Da Silva (Ibid., p.412).

¹²⁴ Costa (2001, p.70).

[...] as imunidades tributárias são direitos fundamentais porque apresentam os atributos próprios do regime jurídico especial a que estes estão sujeitos, retomando: são normas constitucionais, erigidas ao status de cláusulas pétreas, e os comandos nelas contidos revestem-se de aplicabilidade direta e imediata¹²⁵.

Para a autora, as imunidades são direitos fundamentais de primeira geração, pelo aspecto vedatório que encerram com relação à atividade do próprio Estado, não constituindo princípios, mas sim aplicações de um princípio, denominado *princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação*. “A par dessa missão, as normas imunizantes operam como instrumentos de proteção de outros direitos fundamentais. Constituem, assim, ao mesmo tempo, direitos e garantias de outros direitos”, diz. Portanto, as imunidades, conforme afirma a autora, “além de densificar princípios e valores constitucionais, conferindo a determinados sujeitos autêntico direito público subjetivo de não-sujeição à imposição fiscal, revelam-se, também, instrumentos de proteção de outros direitos fundamentais”¹²⁶.

Como se vê, apesar da denominação, a proteção do mínimo imune não se confunde, no ordenamento brasileiro, com isenção. Segundo Paulo de Barros Carvalho, o paralelo que se faz entre os dois institutos advém do fato de que, em ambos os casos, inexistente o dever prestacional tributário. A aproximação entre os dois institutos, isto é, entre a imunidade e a isenção, segundo seu pensamento, é feita em razão de “três sinais comuns: a circunstância de serem normas jurídicas válidas no sistema; integrarem a classe das regras de estrutura; e tratarem de matéria tributária”. O autor esclarece:

O preceito de imunidade exerce função de colaborar, de forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em um instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento de percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo.¹²⁷

¹²⁵ Costa (2001, p.84).

¹²⁶ Costa (2001, p.85).

¹²⁷ Ibid., p.180-182.

De modo que é possível concluir que a proteção do mínimo imune consiste num direito subjetivo público do cidadão de não ser tributado, direito este assentado numa regra de imunidade, portanto, uma limitação constitucional ao poder de tributar, a qual numa Constituição rígida, como é a brasileira, pretende-se perene, ou seja, é insuscetível de supressão por emenda.

2.4.4 A proteção do *mínimo imune* e as diversas espécies tributárias

Embora o presente trabalho tenha como escopo o estudo da proteção constitucional do mínimo imune em matéria de Imposto de Renda das Pessoas Físicas – IRPF¹²⁸, isto não significa que a abrangência daquela proteção se resuma unicamente a este tributo. De fato, a referida proteção deve ser observada como limite da tributação em relação a quaisquer espécies tributárias, conforme se pretende demonstrar a seguir, ainda que de forma perfunctória.

Assim, na tributação sobre o patrimônio, também há de se levar em consideração a proteção constitucional do mínimo imune, afastando a incidência de tributos sobre determinados bens que cumprem a função econômica de assegurar a existência digna do cidadão¹²⁹. De acordo, por exemplo, com a proteção

¹²⁸ Conforme já dito anteriormente, embora reconhecendo que a doutrina tradicionalmente não reclame o reconhecimento da proteção do mínimo isento no caso das pessoas jurídicas, Millán defende tal posição, ao afirmar que, em sua opinião, “**el mínimo exento debe introducirse como una exoneración de la renta neta que constituye el objeto del impuesto, es decir, debe actuar una vez que ha sido calculada la diferencia de todos los ingresos y gastos de la sociedad durante el período impositivo, incluidas las amortizaciones. Además, su finalidad consiste en eximir de tributación un determinado nivel de renta que la comunidad entiende que no manifiesta la suficiente entidad para contribuir, en la medida en que debe destinarse al mantenimiento y crecimiento de los recursos propios de la sociedad**”. (grifos do autor). (Ibid.,p.207).

¹²⁹ No direito espanhol, o art. 28 da Lei do Imposto sobre Patrimônio (Ley 19/1991), ao tratar da base tributável, prevê a proteção do mínimo isento, dispondo *in verbis*:

“*Artículo 28. Base liquidable.*

1. En el supuesto de obligación personal, la base imponible se reducirá, en concepto de mínimo exento, en el importe que haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.
2. Si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado el mínimo exento a que se refiere el apartado anterior, la base imponible se reducirá en 108.182,18 euros.
3. El mínimo exento señalado en el apartado anterior será aplicable en el caso de sujetos pasivos no residentes que tributen por obligación personal de contribuir.
4. *El mínimo exento a que se refieren los apartados anteriores no será de aplicación cuando se trate de sujetos pasivos sometidos a obligación real de contribuir.*” (dados obtidos no site Notícias Jurídicas www.juridicas.com/base_datos/Fiscal/19-1991.html#a28, consultado em 26/05/06).

constitucional do mínimo imune, não pode sofrer tributação o único imóvel, que serve de residência para o indivíduo e sua família. Sendo dever do Estado o de assegurar o direito social de habitação, o patrimônio do indivíduo que cumpre essa função social não pode ser tributado.

A interpretação sistemática da Constituição corrobora este raciocínio, bastando lembrar o que dispõe o art. 153, § 4º, que veda a incidência do imposto Territorial Rural – ITR, imposto patrimonial de competência da União, “sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel”. A finalidade pretendida pela norma constitucional mencionada é a proteção do patrimônio que cumpre uma função social, servindo de residência e de fonte de subsistência para o indivíduo e sua família.

Embora não haja disposição expressa, no mesmo sentido, em matéria de outros impostos patrimoniais, tais como o IPTU – Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – ou o ITBI - Imposto sobre a transmissão *inter vivos* de bens imóveis – ambos de competência municipal (art. 156, I e II, respectivamente, da CF/88), a interpretação sistemática do texto constitucional conduz ao mesmo raciocínio, qual seja, a de que o imóvel onde reside o indivíduo e sua família cumpre uma função social, assegurando sua existência digna, e, portanto, não pode ser tributado.

A proteção do mínimo imune encontra aplicação, inclusive, em relação ao IPVA – Imposto sobre a propriedade de veículos automotores – e do ITD – imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação – ambos de competência estadual (art. 155, I e III, respectivamente, da CF/88) No primeiro caso, do imposto veicular, devem estar protegidos como mínimo imune àqueles veículos que cumprem alguma função social, de modo a assegurar a existência digna do indivíduo, como seria o caso, por exemplo, do automóvel utilizado pelo taxista para o transporte de passageiros, pois esta é a fonte de sua subsistência e de sua família. Ou ainda, o caminhão que o caminhoneiro utiliza para o transporte de cargas, através do qual retira os recursos para sua sobrevivência. Por sua vez, em se tratando do ITD, não pode, em razão da proteção do mínimo isento, haver a incidência desse tributo na transmissão de *único* imóvel havido em herança, que serve de residência para a família do *de cujus*.

Outrossim, vale salientar, no tocante aos tributos indiretos, a proteção do mínimo imune se realiza através da não incidência de tributos sobre o consumo relacionado com os bens e serviços de primeira necessidade. Assim, alimentos, remédios, material escolar básico, por exemplo, não devem sofrer tributação, ficando afastadas as incidências do Imposto sobre produtos industrializados – IPI - de competência federal (art. 153, IV, da CF/88) e do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços – ICMS -, de competência estadual (art. 155, II, da CF/88), bem como do Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza – ISS -, de competência municipal (art. 156, III, da CF/88), relacionado a serviços essenciais, como, por exemplo, serviços médicos.

Cumpre lembrar que, sob a égide da Constituição de 1946, a proteção do mínimo existencial relacionada à tributação de produtos essenciais, continha norma expressa, consoante dispunha o art. 15, § 1º, *in verbis*:

Art 15 -
 § 1º - São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.¹³⁰

Lamentavelmente, as Constituições que seguiram a Carta de 1946 não cuidaram dessa proteção de modo expresso. Contudo, a interpretação sistemática da Constituição de 1988 leva à inuvidosa conclusão que a proteção existe pelas razões já expostas nesse trabalho. Em conseqüência disso, de acordo com a ordem constitucional atualmente vigente, é possível afirmar que se traduz em flagrante inconstitucionalidade, em razão da ofensa à proteção do mínimo existencial, a incidência de tributos sobre o consumo de tais bens e serviços considerados de primeira necessidade, restando ao legislador infraconstitucional apenas a faculdade de identificar quais itens são considerados indispensáveis à existência digna¹³¹.

¹³⁰ A União, consoante *caput* do artigo, detinha, à época, a competência pra instituir o imposto de consumo, o qual foi desmembrado, posteriormente, no IPI – Imposto sobre produto industrializado - de competência federal e no ICMS, incidente sobre a circulação de mercadoria e de competência estadual (art. 155, II, da CF/88).

¹³¹ Millán salienta que não basta identificar o gênero de bens considerados de primeira necessidade, sendo necessário o legislador elencá-los, elaborando uma lista precisa. Neste sentido, o autor afirma (Ibid., p.241): “Además, dicha interpretación exigirá la elaboración de un listado preciso de bienes y servicios de primera necesidad, no siendo suficiente, a nuestro juicio, establecer, por ejemplo, que

Mesmo em relação às taxas, que são uma espécie de tributo vinculado, ou seja, cujo fato gerador relaciona-se com uma atividade estatal, a proteção do mínimo imune encontra aplicação, embora, a doutrina e jurisprudência mais tradicional tenham negado a exigência de aplicação do princípio da capacidade contributiva em relação a essa espécie tributária¹³². O argumento utilizado para justificar este pensamento reside no fato de que as taxas são tributos que remuneram um serviço público, cujo custo de prestação é o mesmo tanto para os que possuem como para os que não possuem capacidade para contribuir, ao contrário dos impostos, espécie tributária cujo fato gerador se traduz num fato da esfera do contribuinte que seja indício de aferição da capacidade econômica independente de atividade estatal¹³³.

Neste sentido, é a lição de Regina Helena Costa¹³⁴ para quem o princípio da capacidade contributiva é inaplicável às taxas, uma vez que rico ou pobre, o serviço prestado ou atividade de polícia desecandada são as mesmas, sendo a igualdade atendida desde que as pessoas chamadas a pagar sejam as mesmas às quais o serviço ou atividade de polícia é dirigida.¹³⁵

De outra parte, Roque Antonio Carrazza, entende que:

[...] nada impede que também as taxas e a contribuição de melhoria sejam graduadas segundo a capacidade econômica dos contribuintes, tendo em vista, inclusive, o princípio da igualdade. Apenas, isto fica ao talante do legislador ordinário, não sendo exigência do art. 145, § 1º, da CF¹³⁶.

todos los productos alimenticios son bienes de primera necesidad, en la medida en que creemos que el consumo de caviar o de marisco no manifiesta la misma capacidad económica que el consumo de pan común o de leche”.

¹³² No RE-AgR 216259/CE, 2ª Turma, DJ 09.05.2000, Celso de Mello, contudo, elaborou voto dando pela constitucionalidade da Taxa de Fiscalização da CVM, prescrevendo: “(...) A taxa de fiscalização da CVM, instituída pela Lei nº 7.940/89, qualifica-se como espécie tributária cujo fato gerador reside no exercício do poder de polícia legalmente atribuído à Comissão de Valores Mobiliários. A base de cálculo dessa típica taxa de polícia não se identifica com o patrimônio líquido das empresas, incorrendo, em consequência, qualquer situação de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 145, § 2º, da Constituição da República. O critério adotado pelo legislador para a cobrança dessa taxa de polícia busca realizar o princípio constitucional da capacidade contributiva, também aplicável a essa modalidade de tributo, notadamente quando a taxa tem, como fato gerador, o exercício do poder de polícia”, cf. www.stf.gov.br, em 10/10/2006.

¹³³ Cf. Ataliba (Ibid., p.137).

¹³⁴ Ibid (a), p.56.

¹³⁵ Mesmo na doutrina estrangeira, em países, como por exemplo a Itália, onde o princípio da capacidade contributiva também está expresso na Constituição, há importantes autores que se manifestam contra essa aplicação. Vide, cf. Frederico Maffezzoni apud Millán (Ibid., p.267) a título de exemplo, *Il principio di capacità nel diritto finanziario*, e MOSCHETTI, Francesco, In *El principio de capacidad contributiva* (traduzido para o espanhol por Juan M.Calero Gallego e Rafael Navas Vázquez).

¹³⁶ Ibid., p.74.

Douglas Yamashita, por sua vez, em obra conjunta com Klaus Tipke, afirma que a capacidade contributiva possui dois aspectos de eficácia: um negativo e outro positivo¹³⁷. O aspecto negativo relaciona-se com a vedação de confisco expressa no art. 150, IV, da CF/88, impedindo, assim, que a carga tributária desconsidere a capacidade contributiva a ponto de adquirir um caráter confiscatório. Já o aspecto positivo diz respeito à exigência de graduação na tributação de acordo com a capacidade econômica de cada contribuinte. Neste sentido, para o mencionado autor, os impostos estariam obrigados a ambos aspectos, enquanto que os demais tributos estão sujeitos apenas ao aspecto negativo. Vale dizer, de acordo com seu pensamento, apenas os impostos seriam graduados de acordo com a capacidade econômica, sendo vedados aos demais tributos, e também aos impostos, a tributação exacerbada.

Entretanto, uma análise criteriosa do texto constitucional somente pode levar a uma conclusão totalmente diversa, no sentido de entender que a cobrança de taxas deve ter em consideração a capacidade contributiva do indivíduo¹³⁸, havendo ofensa à proteção constitucional do mínimo imune, quando sejam tributados serviços ou atividades estatais essenciais daquelas pessoas cuja capacidade para contribuir inexistente¹³⁹. A concepção segundo a qual a tributação relacionada às taxas não se presta à observância do princípio da capacidade contributiva, em razão do custo dos serviços e do exercício do poder de polícia ser o mesmo para ricos e pobre não há de prevalecer diante da leitura sistêmica do texto constitucional.

Corroborando esse raciocínio hermenêutico, é possível mencionar, inclusive, disposição expressa no sentido de reconhecer a imunidade na cobrança de taxas para as pessoas sem capacidade de pagamento. É o caso do inciso LXXVI do art. 5º da CF/88, o qual dispõe que “são gratuitos para os reconhecidamente pobres, na forma da lei: a) o registro civil de nascimento; b) a certidão de óbito”. Tem-se, portanto, que tais serviços públicos não serão objeto de cobrança de taxa daqueles

¹³⁷ Ibid, p.67

¹³⁸ Neste sentido, Millán (Ibid., p.269), analisando a Constituição espanhola que, a exemplo da brasileira, contém norma expressa relacionada ao princípio da capacidade contributiva, afirma: “*la aplicación del principio de capacidad económica a las tasas viene impuesta, em todo caso, por la propia Constitución; por consiguiente, no son de recibo las timoratas manifestaciones sobre su aplicación cuando lo permitan las características o la naturaleza de la tasa, como si fuese posible establecer una tasa al margen del citado principio constitucional*”.

¹³⁹ Ver também Millán (Ibid., p.271).

que não possuem capacidade para contribuir. A expressão “na forma da lei” significa apenas que o legislador estabelecerá critérios objetivos para a definição “dos reconhecidamente pobres”, não havendo, entretanto, faculdade para dispor sobre a concessão do benefício, já que se trata de direito individual constitucionalmente garantido, mais precisamente, uma imunidade, conforme já dito anteriormente.

Em relação às taxas, no entanto, há de se considerar que a *essencialidade* das prestações estatais, relacionada com a proteção do mínimo imune, diz respeito àqueles serviços e atividades essenciais a uma existência digna, não incluindo, assim, a taxa cuja atividade estatal demandada pelo contribuinte seja, por si mesma, um indicador da existência de capacidade contributiva, como é o caso, das taxas aeroportuárias ou das taxas de emissão de passaporte¹⁴⁰.

Deste modo, é possível afirmar que a aplicação da proteção do mínimo imune não se circunscreve, como pretende boa parte da doutrina, ao âmbito exclusivo do imposto sobre a renda, sob o argumento de que esta, a renda, constitui a melhor manifestação da capacidade contributiva. Em verdade, o mandamento constitucional da proteção do mínimo imune abrange a totalidade de tributos, inclusive contribuições¹⁴¹, enquanto exigência de justiça aplicável a qualquer ausência de manifestação de riqueza subtraída pela incidência do tributo¹⁴².

2.5 A TUTELA JUDICIAL DA PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL DO MÍNIMO IMUNE

¹⁴⁰ Nesse sentido, ver Millán (Ibid., p.271).

¹⁴¹ No caso das contribuições de melhoria, valem as mesmas considerações feitas, nesse trabalho, em relação aos impostos patrimoniais, uma vez que aquelas são tributos cujo fato gerador diz respeito a uma valorização imobiliária decorrente da realização de uma obra pública. Assim, sendo o imóvel objeto da tributação essencial para existência digna do contribuinte, cumprindo, assim, uma função social como a moradia, por exemplo, e inexistindo capacidade contributiva do indivíduo, não pode, jamais, ser cobrada a contribuição de melhoria.

Mesmo, no caso das contribuições especiais, que são tributos cujo fato gerador, normalmente, constitui uma manifestação de capacidade contributiva do sujeito passivo (salários, remunerações de trabalho não assalariado, faturamento, lucro, etc), e cujo produto da arrecadação está vinculado a uma atividade estatal, não de ser efetuadas as mesmas considerações. Se não houver capacidade contributiva acima do indispensável para assegurar uma existência digna, o tributo não será cobrado, devendo, ainda assim, ser assegurada a prestação da atividade estatal. O art. 203 da CF/88 traduz expressamente essa concepção ao dispor que “a assistência social será prestada a quem dela necessitar, *independentemente* de contribuição à seguridade social”. (grifos nossos).

¹⁴² Esta, também, é a posição de Millán, para quem, no “*la totalidad de los tributos, en la medida en que hacen efectivo el deber de contribuir consagrado en el art. 31.1 de nuestra Constitución, deben respetar el mínimo exento*” (Ibid., p.66). Portanto, de acordo com o mencionado autor espanhol, o princípio da capacidade contributiva, presente tanto na Constituição espanhola como a brasileira, é fundamento suficiente para justificar a aplicação do mínimo imune a todos os tributos.

2.5.1 A eficácia da proteção constitucional do mínimo imune

Conforme salienta Canotilho, os sistemas constitucionais modernos constituem sistemas normativos abertos de regras e princípios. Portanto, regras e princípios são tipos de normas constitucionais, as quais possuem diferentes graus de concretização¹⁴³.

Para Alexy, a distinção entre regras e princípios constitui a base da fundamentação jurídica e é uma chave para a solução dos problemas centrais da dogmática dos direitos fundamentais¹⁴⁴. Ele salienta, ainda, que tanto as regras como os princípios são normas porque ambos são formulados por expressões deônticas básicas de mandato, permissão e proibição, e que, portanto, a distinção entre princípios e regras corresponde à distinção entre dois tipos de norma¹⁴⁵. Apesar da existência de numerosos critérios para distinguir princípios e regras, Alexy enfatiza que a diferença entre estes dois tipos de norma não é somente uma diferença de graduação, mas também qualitativa.

De acordo com o seu pensamento, os princípios são *mandamentos de otimização*¹⁴⁶, caracterizados pelo fato de poderem ser cumpridos em diferentes graus, segundo as possibilidades jurídicas e fáticas. Na aplicação de um princípio, portanto, é preciso examinar as possibilidades jurídicas (normativas) para identificar os demais princípios e regras que a ele se contrapõem, bem como examinar as possibilidades fáticas, uma vez que o conteúdo dos princípios somente pode ser determinado diante dos fatos.

Com as regras, segundo Alexy, ocorre o contrário, uma vez que estas são normas que somente podem ser cumpridas ou não podem ser cumpridas. Se uma regra é válida, então há de se fazer exatamente o que ela exige, nem mais nem menos¹⁴⁷. Regras contêm, segundo seu pensamento, *determinações*¹⁴⁸ no âmbito da possibilidade fática e jurídica. As regras jurídicas, portanto, são uma espécie de

¹⁴³ Cf. Canotilho. (Ibid., p.1159).

¹⁴⁴ Cf. ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 2001, p. 81. (Tradução livre do texto em espanhol).

¹⁴⁵ Ibid., p.83.

¹⁴⁶ Em itálico também no texto em espanhol, p.86. Alexy, em nota de rodapé, salienta que o conceito de mandamento possui um sentido amplo, compreendendo tanto permissões como proibições.

¹⁴⁷ Ibid, p.87.

¹⁴⁸ Em itálico também no texto em espanhol, p.87.

norma cuja aplicação se impõe se, e somente se, verificados seus pressupostos fáticos¹⁴⁹.

Sendo regras, as imunidades são normas que prescrevem imperativamente uma exigência (impõem, permitem ou proíbe) que é ou não é cumprida (“tudo-ou-nada”)¹⁵⁰. As regras não possuem, tal qual os princípios, tal dimensão de peso, e, portanto, não admitem ponderação. O conflito de regras implica na invalidade de uma delas, uma vez que contêm “fixações normativas” definitivas, devendo ser cumpridas na exata medida de suas prescrições, nem mais nem menos. As regras, portanto, suscitam apenas o problema da validade, sendo insustentável a validade simultânea de regras contraditórias¹⁵¹.

Tem-se que possui natureza de regra constitucional a norma relacionada com a proteção do mínimo imune, já que é, como já dito anteriormente, uma imunidade. Isto significa que a proteção do mínimo imune é aplicável sempre que se verifiquem seus pressupostos, isto é, um nível de riqueza suficiente apenas para assegurar a existência digna do indivíduo e de seus familiares. Sendo regra constitucional, a proteção do mínimo imune não admite ponderação, como ocorreria se princípio fosse.

Caso o legislador crie tributo incidente sobre aquele nível de riqueza não reveladora de capacidade contributiva, tem-se a colisão desta norma com a regra da imunidade que contém a proteção do mínimo existencial. Se duas regras entram em conflito, uma delas não pode ser válida¹⁵². A solução para decidir qual delas é válida será oferecida pelo próprio sistema jurídico através de outras regras que são formuladas neste sentido¹⁵³.

No caso, tendo status de norma constitucional, a regra de imunidade invalida a regra disciplinadora da tributação, de hierarquia inferior, o que significa dizer que

¹⁴⁹ Pretendendo realizar o que ele mesmo denominou de “ataque geral contra o positivismo”, Dworkin afirma que a diferença entre princípios e regras é de natureza lógica, pois enquanto as regras são aplicáveis na *forma tudo-ou-nada*, os princípios, ao contrário, não são. Segundo seu pensamento, existem duas possibilidades na aplicação das regras. Ou a regra é válida e, nesse caso, impõe suas consequências jurídicas, ou então ela é inválida, e, desta forma, nada contribui para a decisão. (DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*, p.35-46).

¹⁵⁰ Cf. Dworkin, (Ibid., p. 39).

¹⁵¹ Ver Canotilho, (Ibid., p.1161-1162).

¹⁵² Ver Dworkin, (Ibid., p. 39-40).

¹⁵³ É caso de regras do tipo *lex posterior derogati legi priori* (lei posterior revoga lei anterior), ou *lex specialis derogati legi generali* (lei específica revoga lei geral), as quais implicam em uma decisão tomada sobre a validade de outras regras, resultando, dessa decisão, que a regra considerada inválida não mais pertence ao ordenamento jurídico.

esta última não pertence ao ordenamento jurídico.¹⁵⁴ Portanto, caso o legislador infraconstitucional despreze a proteção constitucional do mínimo imune, caberá ao Tribunal Constitucional declarar a inconstitucionalidade da lei em evidência.

2.5.2 A definição do mínimo imune e o exame da razoabilidade e da proporcionalidade

Uma questão fundamental e tormentosa sobre a proteção do mínimo imune diz respeito à sua definição, pois como salienta Peragón, “*la dificultad que entraña el instituto do mínimo exento se pone de manifiesto em el momento de determinar el nivel, el grado de capacidad econômica, a partir del cual es aconsejable situar el gravamen*”¹⁵⁵. Esta dificuldade é tanto maior, quando se tem em mente que esse nível não é constante nem perpétuo, podendo variar em função do tempo e do lugar, já que fatores históricos e culturais podem influenciar a definição de qual é o mínimo necessário para uma existência digna.

Importar registrar que o conteúdo do “mínimo vital” pode abarcar não somente um mínimo visando garantir a cobertura de meras necessidades físicas do indivíduo, mas também o necessário para cobrir as suas necessidades intelectuais e espirituais. Em outras palavras, a noção do “mínimo vital” garante ao indivíduo os meios necessários não somente para a vida física, mas também para sua condição de indivíduo social, assegurando-lhe o mínimo de decoro e dignidade que lhe competem na sociedade na qual se insere¹⁵⁶.

Por outro lado, o reconhecimento do mínimo imune não pode se limitar apenas a meras exigências individuais devendo compreender ainda as exigências familiares. Assim, na definição do mínimo imune, além dos gastos necessários para a sobrevivência digna, do ponto de vista físico e social, do indivíduo, devem ser

¹⁵⁴ Neste caso, *lex superiori derogati legi inferiori* (lei superior revoga lei inferior).

¹⁵⁵ Ibid., p.112. “A dificuldade relacionada com o instituto do mínimo isento se manifesta no momento de determinar o nível, o grau de capacidade econômica, a partir do qual é aconselhável situar a tributação”. (tradução livre).

¹⁵⁶ Ver Millán Ibid, p. 39.

levados em consideração os gastos necessários à manutenção, com igual dignidade, de sua família, ou seja, daquelas pessoas que dele dependam¹⁵⁷.

De fato, a proteção constitucional da família deve ser incorporada também pelo direito tributário. Sendo a família base da sociedade, deve o Estado, consoante art. 226 da CF/88, oferecer-lhe especial proteção, razão pela qual não pode ser privada, parcial ou totalmente, pela tributação da renda ou bens considerados indispensáveis à sobrevivência digna dos seus membros. Neste sentido, Misabel Derzi adverte:

Ora, não podem ser outros, entre nós, os princípios norteadores do Direito Tributário. A Constituição Federal assegura especial proteção do Estado à família. [...] O casamento é a regra prestigiada na Constituição e uma vez individualmente aceita, não pode resultar em maiores encargos fiscais para quem se curva à ordem jurídica. Nem tampouco o dever de assistir, criar e educar os filhos menores, consagrado no art. 229, pode desencadear conseqüências fiscais mais gravosas. Sendo o planejamento familiar livre decisão do casal e restando vedada, na matéria, qualquer forma coercitiva por parte de instituições oficiais ou privadas (§ 7º do art. 226), a lei do imposto de renda não pode limitar o número de deduções por dependente, nem ainda ignorar os demais gastos necessários à criação, educação e plena assistência devida aos filhos. Ao cumprimento de um dever (o de sustentar, educar e assistir os filhos menores), que recebeu, entre nós, dignidade constitucional, o ordenamento tem de assegurar coerente e lógica eficácia.¹⁵⁸

A definição do mínimo imune sob essa perspectiva requer a identificação de quais são estes gastos necessários à manutenção da existência digna do indivíduo e de sua família, reportando-se, portanto, ao seu *aspecto qualitativo*. Neste sentido, o

¹⁵⁷ Fabio Goldschmidt afirma ainda que o mínimo existencial se destina não somente a preservar a sobrevivência digna do indivíduo e de sua família, mas também se destina a proteger as atividades produtivas. Deste modo, no caso das pessoas jurídicas, “é condição para incidência tributação a dedução de sua receita de todas as despesas necessárias ao seu funcionamento”, diz. (Ibid., p.171). De acordo com Millán (Ibid., p.70), “*la doctrina tradicional, tanto jurídica como económica, há entendido, salvo contadas excepciones, que la exención de la (sic) rentas mínimas debía aplicarse exclusivamente a las personas físicas, porque sólo éstas corren el riesgo de perecer si carecen de la renta necesaria para asegurar su supervivencia*”. O autor espanhol, por sua vez, entretanto, defende a aplicação do mínimo isento às pessoas jurídicas, tendo em vista duas considerações feitas por ele. Em primeiro lugar, segundo Millán, não se pode negar a existência de uma capacidade contributiva própria da pessoa jurídica, diferente da dos sócios, pessoas físicas. Em segundo lugar, o dispositivo da Constituição espanhola que trata da capacidade contributiva não faz distinção entre a riqueza recebida pela pessoa jurídica ou pessoa física, sendo válido para todos tributos. Essas considerações são plenamente compatíveis com o sistema brasileiro, mas, apesar do acerto desse pensamento, o presente trabalho prestará maior ênfase à questão do indivíduo, pessoa física, em razão do corte metodológico, já que se pretende analisar a tributação da renda das pessoas físicas.

¹⁵⁸ Cf. Baleeiro (1997, p. 539).

legislador não tem ampla margem de discricionariedade para definir quais são os gastos que correspondem a este mínimo necessário para a realização de direitos sociais básicos, sem os quais não se pode falar em uma existência digna.

De fato, a Constituição possui regra específica neste sentido. Trata-se do art. 7º, IV, que determina as necessidades vitais básicas do indivíduo e de sua família, as quais devem ser asseguradas por um nível mínimo de renda capaz de atender às necessidades “com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social”¹⁵⁹.

Obviamente que a relação do art. 7º, IV, não é exaustiva, pois, na medida em que a sociedade evolui, a noção do mínimo necessário à existência digna pode variar, ampliando-se as exigências individuais e familiares neste sentido. Portanto, o legislador pode ampliar o rol de gastos compreendidos no conceito de mínimo imune. O que o legislador não pode é desconsiderar a existência daqueles gastos relacionados no dispositivo constitucional ora em comento. Somente após considerados estes gastos, é que vai ser possível identificar a existência ou não da capacidade contributiva.

Outra questão, relacionada à definição do mínimo imune, diz respeito a seu *aspecto quantitativo*, ou seja, ao *quantum* a partir do qual não se encontra nenhuma limitação ao exercício do poder de tributar. Esta questão revela-se fundamental, vez que existe autores que negam interesse jurídico ao mínimo imune por considerar que a fixação de sua quantia seria realizada arbitrariamente pelo legislador, sem que se possa afirmar que o mesmo se encontre submetido a qualquer tipo de limitação¹⁶⁰.

Com acerto, Millán afirma:

[...] el legislador goza de um amplio margen para la fijación de la cuantía eximida, que no debe confundirse con arbitrariedad o absoluta discricionariedad, ya que, en nuestra opinión, el establecimiento del mínimo exento se encuentra protegido por la Norma Fundamental. Mas no solo su existencia simbólica, sino también su reconocimiento en una cuantía que se pueda calificar

¹⁵⁹ Comentando este dispositivo da Constituição brasileira, Peragón acentua que o mesmo coincide com a catalogação efetuada pela Ciência Econômica que qualifica as necessidades em primárias, secundárias e terciárias. As primárias, de acordo com a ciência econômica, correspondem à alimentação, moradia e vestuário. As secundárias, à educação, transporte, saúde, etc. E, finalmente, as terciárias correspondem às necessidades culturais, desportivas, de lazer, etc.

¹⁶⁰ Ver Maffezzoni apud Millán, In: *Il principio della capacità contributiva nell diritto finanziario*.

como razonable. Por conseguinte, no es verdad que el mínimo exento carezca de interés jurídico y que no vincule de ningún modo al legislador.¹⁶¹

Como se pode deduzir, embora exista uma margem de discricionariedade para o legislador fixar a quantia do “mínimo vital”, aquela não pode chegar a ponto de subverter a regra constitucional da imunidade do mínimo imune. O legislador deverá fixar o montante do nível de riqueza imune de forma *razoável*.

De acordo com Klaus Tipke, “o princípio da ‘unidade do ordenamento jurídico’ determina que o mínimo existencial fiscal não fique abaixo do mínimo existencial do direito de seguridade social”¹⁶².

Este, também, parece ter sido o entendimento adotado pelo Tribunal Constitucional espanhol, que tem fixado o mínimo de subsistência em função do salário mínimo interprofissional vigente na Espanha¹⁶³, o qual, consoante o art. 1º do Decreto Real 1.613 de 30/12/2005¹⁶⁴, foi fixado, para o ano de 2006, em 540,90 euros/mês¹⁶⁵.

No Brasil, entretanto, tal teoria não pode ser incorporada sem reservas, posto ser amplamente conhecido que o mínimo existencial da seguridade social, de acordo com a legislação brasileira, corresponde ao salário-mínimo de R\$ 350,00¹⁶⁶, sendo este, na maior parte das vezes, insuficiente para a satisfação das necessidades vitais do indivíduo e de sua família. Segundo o DIEESE – Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos –, o valor do salário mínimo necessário para atender às necessidades vitais básicas do indivíduo e às de sua família (considerando, para efeito do estudo, uma família composta de dois adultos e duas crianças) com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social (de acordo com o preceito constitucional disposto no

¹⁶¹ Ibid., p.35.

¹⁶² Ibid., p.34.

¹⁶³ Cf. Millán, (Ibid., p.73).

¹⁶⁴ Conforme www.boe.es, consultado em 26/05/06.

¹⁶⁵ Convertendo-se esse valor para reais, utilizando a cotação do euro para venda do dia 26/05/06 (R\$ 2, 86590 de acordo com o site do Banco Central do Brasil), o salário mínimo interprofissional da Espanha corresponde a R\$ 1.550, 16.

¹⁶⁶ Salário-mínimo vigente a partir de abril de 2006, conforme Medida Provisória n.º 288, de 30/03/06, convertida em Lei n.º 11.321, de 07/07/06.

art. 7º, IV), seria de R\$ 1.536,96¹⁶⁷, portanto, compatível com o salário mínimo vigente na Espanha e bem acima daquele fixado pelo legislador brasileiro.

Deste modo, não basta assegurar uma existência miserável ou a mera sobrevivência, é necessário assegurar ao indivíduo e sua família uma existência digna, seja do ponto de vista físico, seja do ponto de vista social. Este é o comando constitucional da regra de imunidade do mínimo vital. Não há como privar o indivíduo, através da tributação, dos meios indispensáveis para a realização de seus fins pessoais, assim como a proteção da sua família, a manutenção da saúde, uma moradia digna e educação adequada, entre outros. Não pode, assim, o legislador fixar a proteção do mínimo imune em valores tão insignificantes, de modo a resultar no cumprimento apenas formal do preceito constitucional.

Compete ao Tribunal Constitucional efetuar o controle da constitucionalidade relacionado com a definição do mínimo imune, uma vez que sua proteção decorre de exigência constitucional derivada do princípio da dignidade humana em conexão com outros princípios constitucionais, como, por exemplo, a capacidade contributiva, a vedação de confisco e a função social da propriedade.

Conforme lição de Millán:

Sin embargo, la mayoría de la doctrina ha entendido que es perfectamente posible efectuar un control de constitucionalidad sobre la cuantía del mínimo exento, ya que – a juicio de MOSCHETTI – ‘si la Constitución habla de retribución suficiente, no se puede negar de modo absoluto al juez constitucional el poder de decidir lo que contradice tal concepto. Le está vedado, por supuesto, fijar por sí mismo la cuantía que se considera suficiente con carácter general y abstracto, pero no le está impedido apreciar la insuficiencia cuando sea evidente para cualquiera, sin sombra de duda. Excluir el juicio incluso en estos casos de patente irracionalidad significa ignorar la norma de la Constitución’¹⁶⁸.

A proteção do mínimo imune não se traduz em mero benefício fiscal que possa ser livremente concedido ou suprimido pelo legislador, devendo este, ainda, fixar o montante do nível de riqueza imune de forma razoável, cabendo ao Tribunal Constitucional o controle dessa *razoabilidad*.

¹⁶⁷ Cf. www.dieese.org.br, consultado em 26/05/06.

¹⁶⁸ Ibid., p.58-59.

O controle da razoabilidade, segundo ensinamento de Humberto Ávila, pressupõe uma relação entre a medida adotada e o critério que a *dimensiona* ¹⁶⁹, sendo esta, exatamente, a situação quando se confronta o *quantum* (medida adotada) do mínimo imune definido pelo legislador com o critério constitucional da existência de capacidade econômica suficiente para assegurar uma existência digna e, ainda, contribuir com o pagamento do tributo.

Por outro lado, também, o argumento da *proibição de excesso*, muito utilizado pelo Supremo Tribunal Federal como um aspecto do princípio da proporcionalidade, aplica-se ao controle judicial do montante do mínimo imune definido pelo legislador. Pela proibição de excesso, tem-se a proibição de restrição excessiva de qualquer direito fundamental¹⁷⁰, não podendo, assim, no caso, o poder de tributar comprometer a existência digna do contribuinte.

Analisando o fundamento da proibição de excesso, Humberto Ávila afirma que o mesmo se assenta na idéia de que todos os direitos e princípios fundamentais, ainda que possam ser restringíveis, não podem ser atingidos no seu núcleo essencial. Esse núcleo, de acordo com o autor, corresponde àquela parte do conteúdo de um direito sem a qual ele perde a sua eficácia mínima e, por isso, deixa de ser reconhecível como direito fundamental. Portanto, o exercício da competência do Estado para tributar “não pode implicar a impossibilidade de aplicação de outra norma”.¹⁷¹

Assim, a proteção do mínimo imune, entendida como direito fundamental do cidadão de manter em seu poder os recursos necessários para a manutenção de uma existência digna, possui um *núcleo essencial* que não pode ser atingido pela norma tributária, sob pena de perder sua eficácia mínima.

Ainda, para a realização desse controle, pode o Tribunal Constitucional se valer da *proporcionalidade*, o qual, segundo Humberto Ávila, “como postulado estruturador da aplicação de princípios que concretamente se imbricam em torno de uma relação de causalidade entre um meio e um fim, não possui aplicabilidade restrita” ¹⁷².

Conforme leciona o mencionado autor, tem-se que:

¹⁶⁹ (AVILA (a), p.111).

¹⁷⁰ (AVILA (a), p.97).

¹⁷¹ (AVILA (b), p.389).

¹⁷² (AVILA (b), p.113).

O exame da proporcionalidade aplica-se sempre que houver uma *medida concreta* destinada a realizar uma *finalidade*. Nesse caso, devem ser analisadas as possibilidades de a medida levar à realização da finalidade (exame da adequação), de a medida ser a menos restritiva aos direitos envolvidos dentre aquelas que poderiam ter sido utilizadas para atingir a finalidade (exame da necessidade) e de a finalidade pública ser tão valorosa que justifique tamanha restrição (exame da proporcionalidade em sentido estrito).¹⁷³

Assim, no exame da quantificação do mínimo imune, o princípio da Separação de Poderes não pode servir de justificativa para que o Tribunal deixe de efetuar seu controle, pois se a inadequação da medida adotada pelo legislador for *evidente* e se não for *justificável*, deve ser declarada sua inconstitucionalidade¹⁷⁴. Conforme salienta, ainda, Humberto Ávila:

A jurisprudência do Supremo Tribunal demonstra, de um lado, a exigência na declaração de invalidade de uma medida por ser ela inadequada e, de outro, a circunstância de o exame de adequação – como, de resto, qualquer postulado – sempre envolver a violação de algum princípio constitucional¹⁷⁵.

Na apreciação da constitucionalidade de uma lei abstratamente contestada, se a situação hipotética não se mostrar indicadora da aptidão para contribuir¹⁷⁶ por restar desconsiderada a proteção do mínimo imune, o Poder Judiciário poderá declarar a lei irremediavelmente inconstitucional. O Poder Judiciário exercerá tal controle da constitucionalidade da tributação, examinando a *proporcionalidade* da medida tributária adotada, ou seja, verificando se a *medida concreta* adotada pelo legislador é capaz de realizar a finalidade constitucional de proteção da dignidade da pessoa humana (*exame da adequação*); se a medida é a menos restritiva aos direitos envolvidos dentre aquelas que poderiam ter sido utilizadas para atingir a finalidade (*exame da necessidade*); e se a finalidade pública justifica tamanha restrição (*exame da proporcionalidade em sentido estrito*).

¹⁷³ (AVILA (b), p.15). (grifos do autor).

¹⁷⁴ (AVILA (b), p.121).

¹⁷⁵ (AVILA (b), p.404).

¹⁷⁶ Neste caso, o legislador deixa de observar a exigência de capacidade tributária absoluta como pressuposto da tributação. Seria o caso, por exemplo, de a legislação do imposto de renda suprimir toda e qualquer dedução da base de cálculo do respectivo imposto, que passaria a incidir sobre a renda bruta, independentemente de ter sido esta consumida ou não.

Matéria polêmica, no entanto, se apresenta no controle jurisdicional de um caso concreto, ou seja, quando se analisa à ofensa da proteção do mínimo imune em relação a determinado contribuinte, que se vê impelido a contribuir além de sua capacidade para tanto¹⁷⁷. Também, nesta hipótese, o Poder Judiciário, ao entender a aplicação da lei inconstitucional *in casu*, deverá negar-lhe os efeitos. A questão é saber se o magistrado poderia ou não modular a carga fiscal do indivíduo.

Por considerar a definição da carga fiscal uma vez tarefa exclusiva do Legislativo, o entendimento doutrinário majoritário, tem sido no sentido de negar tal possibilidade, sendo esta a posição predominante nos tribunais, que têm adotado a tese do “legislador negativo”, segundo a qual pode o Poder Judiciário negar a aplicação da lei inconstitucional, sem, contudo, poder adequar a carga tributária às possibilidades individuais.

2.5.3 A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Conforme salienta Humberto Ávila, no Direito Tributário, ao contrário de outros ramos do direito, o Supremo Tribunal Federal não tem exercido sua competência de guardião da Constituição. “Nesses casos, foi decidido que o Poder Judiciário não é competente para garantir prestações positivas, quando o poder competente – o Poder Legislativo e o Poder Executivo – não cumpriu suas obrigações”, diz o autor¹⁷⁸.

Assiste razão ao autor naquilo que afirma. De fato, no plano tributário, a jurisprudência constitucional brasileira tende a resultar na omissão do respectivo Tribunal na realização de direitos e garantias constitucionais. Várias causas servem para explicar, sem, contudo, justificar essa atuação pouco significativa do Poder Judiciário em relação às questões tributárias. De acordo com a opinião do mencionado autor, uma dessas causas está relacionada com o pensamento corrente na doutrina brasileira segundo o qual, no âmbito do direito administrativo e do direito

¹⁷⁷ Aqui, tem-se ofensa à capacidade tributária relativa (ou subjetiva). É o caso, por exemplo, de a legislação do imposto de renda autorizar a dedução de toda e qualquer despesa necessária a existência digna do contribuinte e de sua família, porém, limitando o valor das mesmas de modo incompatível com a realidade. Do ponto de vista abstrato, a lei seria constitucional, havendo inconstitucionalidade no caso concreto, em razão dos limites impostos.

¹⁷⁸ (AVILA (b), p.268).

tributário, dentre os princípios que regulam a relação entre o Estado e o cidadão está o *princípio da supremacia do interesse público sobre o particular*, que termina por predeterminar uma decisão, em lugar de se buscar uma ponderação abstrata de bens jurídicos e interesses¹⁷⁹. Sobre a utilização desse princípio pelo Judiciário, leciona o eminente professor:

Em vez de atribuir importância a determinados valores, interesses ou bens e instituir pensamentos diretos para a futura determinação de uma regra, como ocorre com os princípios, ele impede ou restringe intensamente o processo dialético da ponderação com uma regra abstrata de preferência em favor do interesse público. Esta é mais uma das causas da falta de eficácia dos princípios constitucionais.¹⁸⁰

No caso da proteção do mínimo imune, a idéia da *supremacia do interesse público sobre o particular* não pode prevalecer jamais, pois conforme já dito, a referida proteção decorre do reconhecimento, pelo ordenamento jurídico, da importância da dignidade da pessoa, que, no caso brasileiro, constitui fundamento da República (art. 1º., III, da CF/88). *Res publica* é coisa pública, é o poder que emana do povo para o povo. O interesse é público e não do Estado, que, por conseguinte, não pode jamais perder de vista que o homem, em razão da sua dignidade, constitui o *fim* e não o *meio*. O cidadão paga o tributo com a finalidade de contribuir para que o Estado realize a sua finalidade de promover o cidadão.

Outra causa utilizada para explicar essa *apatia* jurisdicional reside no fato de que o direito constitucional tributário corresponde a um ramo do direito que depende do legislador para sua mediação, pois, conforme aponta Humberto Ávila, o Supremo Tribunal Federal vem adotando a “tese do legislador negativo”, que tem levado o Tribunal Constitucional, no âmbito do controle concentrado, a decisões que declaram a nulidade de uma norma jurídica (eficácia negativa das decisões), mas não alteram seu significado (eficácia positiva das decisões)¹⁸¹. A “tese do legislador negativo” fundamenta-se na concepção segundo a qual o Poder Judiciário não pode exercer

¹⁷⁹ (AVILA (b), p.269.)

¹⁸⁰ (AVILA (b), p.269.)

¹⁸¹ (AVILA (b), p.273.)

uma função positiva na concretização dos princípios jurídicos, sob pena de violar o princípio da separação de poderes.¹⁸²

O mencionado autor critica essa posição, entendendo que a tese do “legislador negativo” desconsidera, por vezes, a eficácia dos princípios¹⁸³, e afirma:

[...] Como já mencionado, quando o poder de tributar deve ser exercido de acordo com um interesse social ou econômico específico, qualquer afastamento *prima-facie* de tratamento isonômico de acordo com a capacidade contributiva do sujeito passivo deve ser fundamentada de tal forma que a promoção dos fins seja controlada pelos aspectos do postulado da proporcionalidade (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito).¹⁸⁴

Assiste razão ao autor e, sendo a capacidade contributiva um dos fundamentos da proteção do *mínimo imune*, o raciocínio, neste último caso, será o mesmo, exigindo-se o exame da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito da restrição do direito respectivo. Deste modo, em primeiro lugar, incumbe verificar se a ausência de proteção ao mínimo imune é o meio de atingir o fim proposto pela norma, inatingível de outro modo (*adequação*); em seguida, verificar se não existem medidas menos restritivas capazes de promover a finalidade da norma (*necessidade*); e, finalmente, comparar a intensidade da restrição com a

¹⁸² Somente, à guisa de exemplo, transcreve-se abaixo ementa da ADI-MC 896-DF, cujo relator foi o Ministro Moreira Alves, no julgamento da constitucionalidade da Lei complementar n.º 75, de 20/05/93, que tratava da reestruturação da carreira de Procurador da República:

EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. Lei Complementar n. 75, de 20.05.93 (artigo 270 e seus par. 1. e 2., bem como as expressões “não alcançados pelo artigo anterior” constantes do “caput” do artigo 271). - Não só a Corte está restrita a examinar os dispositivos ou expressões deles cuja inconstitucionalidade for argüida, mas também não pode ela declarar inconstitucionalidade parcial que mude o sentido e o alcance da norma impugnada (quando isso ocorre, a declaração de inconstitucionalidade tem de alcançar todo o dispositivo), porquanto, se assim não fosse, a Corte se transformaria em legislador positivo, uma vez que, com a supressão da expressão atacada, estaria modificando o sentido e o alcance da norma impugnada. E o controle de constitucionalidade dos atos normativos pelo Poder Judiciário só lhe permite agir como legislador negativo. Em consequência, se uma das alternativas necessárias ao julgamento da presente ação direta de inconstitucionalidade (a da procedência dessa ação) não pode ser acolhida por esta Corte, por não poder ela atuar como legislador positivo, o pedido de declaração de inconstitucionalidade como posto não atende a uma das condições da ação direta que é a da sua possibilidade jurídica. Ação direta de inconstitucionalidade que não se conhece por impossibilidade jurídica do pedido”. (Cf. www.stf.gov.br/jurisprudência, em 04/07/06)

¹⁸³ É interessante notar que há, na jurisprudência do SRF, julgados em que a Suprema Corte afastou a tese do legislador negativo, moldando a carga fiscal relativa à multa respectiva. Ver RE 82.510/SP, de 11/05/76, relator Min Leitão de Abreu; RE 60.964/SP, de 07/03/1967, relator Min. Aliomar Baleeiro; e RE 61.160, de 19/03/1968, relator Min. Evandro Lins e Silva.

¹⁸⁴ (AVILA (b), p.276).

importância da finalidade pretendida (*proporcionalidade em sentido estrito*). Somente sob essa perspectiva, é que se pode concluir se a restrição à proteção do mínimo imune está ou não eivada de inconstitucionalidade.

Por outro lado, pesquisando a jurisprudência do Tribunal Constitucional pátrio, não se é capaz de encontrar nenhuma decisão que tenha reconhecido a aplicação direta do princípio da dignidade da pessoa no plano tributário, como ocorre em outros ramos do direito. Nos julgados relativos à matéria tributária, o direito à existência digna é mencionado em decisões cujo fundamento da inconstitucionalidade da tributação reside na proibição de confisco. O julgamento da ADI 2010-DF, cujo relator foi o Min. Celso de Mello, onde se declarou que a cobrança de determinada contribuição para a seguridade social de servidores públicos tinha efeito de confisco, é um exemplo onde o direito à existência digna é mencionado, sem, contudo, servir de fundamento da inconstitucionalidade, conforme pequeno trecho *in verbis*:

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo).¹⁸⁵

Portanto, faz-se necessária uma ruptura com a concepção dominante do Tribunal Constitucional pátrio no sentido de reconhecer que o exercício da competência do Estado para instituir tributo não pode resultar na aniquilação de direitos fundamentais do cidadão, dentre estes, a proteção do *mínimo imune*.

¹⁸⁵ Cf. www.stf.gov.br, em 04/07/06. Ver também os julgados ADI-MC 2551-MG, publicado no DJ 20/04/06, e ADC-MC 8-DF, publicado no DJ 04/04/03, ambos de relatoria do Min. Celso Mello.

3 O MÍNIMO IMUNE E O IRPF NO BRASIL

3.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA

Segundo alguns historiadores, a primeira experiência de tributação sobre a renda se deu em Florença, na Itália, durante o século XV, quando se instituiu a *Decima Scalata*; décima, denominação que se dava aos impostos; e *scalata*, por ser gradual, progressivo¹⁸⁶. Este imposto teve vida curta, sendo extinto no século seguinte, quando assumiu o poder a aristocracia florentina, sem nenhuma intenção de manter uma tributação direta sobre o patrimônio dos ricos¹⁸⁷.

O imposto de renda, como o concebemos hoje, somente foi reaparecer no final do século XVIII, na Inglaterra, por iniciativa do Primeiro-Ministro inglês, William Pitt, que, pretendendo fazer face às despesas de guerra com a França, propõe a criação de “um imposto geral sobre todas as fontes de rendas mais importantes”.

A partir da experiência britânica, a tributação sobre a renda ocupou o cenário mundial, principalmente, a partir da Primeira Guerra Mundial, de modo que, em 1914, países como Itália, Áustria, Espanha, Bélgica, Estados Unidos, Noruega, Dinamarca, Japão, Índia, entre outros, já adotavam o imposto de renda¹⁸⁸.

No Brasil, a primeira manifestação de tributação sobre a renda ocorreu no início do segundo reinado, quando a Lei nº 317 de 21 de outubro de 1843, que fixou a despesa e orçou a receita para os exercícios de 1843-1844 e 1844-1845, estabelecendo, em seu art. 23, a cobrança de um imposto progressivo, semelhante a uma tributação exclusiva na fonte sobre os vencimentos percebidos pelos cofres públicos, que vigorou por dois anos.

A partir de então, houve várias tentativas de criação de um imposto de renda efetivo e definitivo, tendo encontrado, já no período republicano, um ardente e erudito defensor: Rui Barbosa. Ministro da Fazenda, primeiro da história republicana brasileira, Rui Barbosa, em seu relatório de janeiro de 1891, nas 38 páginas que

¹⁸⁶ Ver LEONETTI, Carlos Araújo. *O Imposto sobre a Renda como instrumento de justiça social no Brasil*. São Paulo: Manole, 2003, p. 2. Ver também site www.receita.fazenda.gov.br/memoria.

¹⁸⁷ O imposto, em verdade, não incidia sobre a renda como a concebemos hoje, e, sim, sobre o capital, mas é considerado a primeira expressão do imposto de renda, por ter sido a primeira vez, na história, em que houve uma tributação direta, e não somente, como havia até então, a tributação sobre o consumo.

¹⁸⁸ Ver Leonetti, (Ibid., p.12).

dedicou ao tema, reiterava a importância de se conceber um imposto “justo, indispensável e necessário”¹⁸⁹, conforme trecho abaixo transcrito:

No Brasil, porém, até hoje, a atenção dos governos se tem concentrado quase só na aplicação do imposto indireto, sob sua manifestação mais trivial, mais fácil e de resultados mais imediatos: os direitos de alfândega. E do imposto sobre a renda, por mais que se tenha falado, por mais que se lhe haja proclamado a conveniência e a moralidade, ainda não se curou em tentar a adaptação, que as nossas circunstâncias permitem, e as nossas necessidades reclamam.

Contudo, a despeito de memoráveis defesas em prol da criação do imposto de renda no Brasil, este somente foi instituído em 1922, pela Lei n.º 4.625, de 31 de dezembro. Em apenas um artigo e oito incisos, a mencionada lei, que cuidava do orçamento da República, instituiu um imposto *geral* sobre a renda, após décadas de debates e de diversos tributos baseados em rendimentos¹⁹⁰.

Assim dispunha o artigo 31 da mencionada lei que regulava o imposto de renda, *in verbis*:

Art.31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, anualmente, por toda a pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem.

As pessoas não residentes no país e as sociedades com sede no estrangeiro pagarão o imposto sobre a renda líquida, que lhes for apurada dentro do território nacional.

É isenta do imposto a renda anual inferior a 6:000\$ (seis contos de reis), vigorando para a que exceder dessa quantia a tarifa que for anualmente fixada pelo Congresso Nacional.

Será considerado líquido, para o fim do imposto, o conjunto dos rendimentos auferidos de qualquer fonte, feitas as deduções seguintes:

- impostos e taxas;
- juros de dívidas, por que responda o contribuinte;
- perdas extraordinárias, provenientes de casos fortuitos ou força maior, como incêndio, tempestade, naufrágio e accidentes semelhantes a esses, desde que tais perdas não sejam compensadas por seguros ou indenizações;
- as despesas ordinárias realizadas para conseguir assegurar a renda.

Os contribuintes de renda entre 6:000\$ (seis contos de reis) e 20:000\$ (vinte contos de reis) terão dedução de 2% (dois por cento) sobre o montante do imposto devido por pessoa que tenha

¹⁸⁹ Cf sitio www.receita.fazenda.gov.br/memoria.

¹⁹⁰ Cf sitio www.receita.fazenda.gov.br/memoria.

a seu cargo, não podendo exceder, em caso algum, essa dedução a 50% (cincoenta por cento) da importância normal do imposto.

O imposto será arrecadado por lançamento, servindo de base a declaração do contribuinte, revista pelo agente do fisco e com recurso para autoridade administrativa superior ou para arbitramento. Na falta de declaração o lançamento se fará ex-officio. A impugnação por parte do agente do fisco ou o lançamento ex-officio terão de apoiar-se em elementos comprobatórios do montante de renda e da taxa devida.

A cobrança do imposto será feita cada ano sobre a base do lançamento realizado no ano imediatamente anterior.

O Poder Executivo providenciará expedindo os precisos regulamentos e instruções, e executando as medidas necessárias, ao lançamento, por forma que a arrecadação do imposto se torne efectiva em 1924.

Em o regulamento que expedir o Poder Executivo poderá impor multas até o Maximo de 5:000\$ (cinco contos de réis).¹⁹¹

Analisando o dispositivo acima, é possível destacar algumas características do imposto de renda em sua origem que são mantidas até hoje, tendo as normas, mencionadas abaixo, adquirido, na atualidade, um *status* constitucional:

- o imposto de renda era geral e universal, sendo cobrado de todas as pessoas, físicas ou jurídicas, nacionais ou estrangeiras, e incidindo sobre os rendimentos de qualquer origem. De acordo com o art. 153, § 2º, I, da Constituição de 1988, o imposto de renda “*será informado pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade*”;

- o imposto de renda era dotado de pessoalidade, permitindo a dedução de despesas, tais como impostos, taxas, perdas, dependentes, além das despesas ordinárias destinadas à manutenção da fonte produtora da renda. A pessoalidade é indispensável para aferir a capacidade contributiva, expressamente prevista no art. 145, § 1.º, da atual Constituição;

- o imposto de renda, já naquela época, era cobrado com observância à proteção do mínimo isento, deixando de tributar renda anual inferior ao limite,

¹⁹¹ Cf sitio www.receita.fazenda.gov.br/memoria.

considerado pelo legislador, como o mínimo indispensável à manutenção de uma existência digna, no caso, 6:000\$ (seis contos de reis)¹⁹².

- o Poder Executivo possuía apenas o poder regulamentar, podendo expedir normas complementares necessárias para promover a cobrança do tributo, cabendo ao Congresso Nacional, ainda, definir anualmente a “tarifa” (na verdade, *alíquota*) a ser cobrada. Também, de acordo com a ordem constitucional atual, apenas o Legislativo pode instituir ou aumentar o imposto de renda, definindo seus elementos essenciais, cabendo apenas ao Executivo regulamentar o conteúdo das leis.

Assim, o imposto de renda foi instituído, embora a Constituição de 1891, vigente à época, não tratasse expressamente do mesmo ao discriminar as competências tributárias da União.

Desde sua criação, entretanto, a legislação do imposto de renda vem sofrendo inúmeras modificações, sendo mantida, contudo, até os dias atuais, a obrigação de declarar o imposto devido. Entretanto, esta declaração, hoje, tem um caráter apenas informativo, vez que o tributo é lançado *por homologação* e não *por declaração* como foi na sua origem e durante muito tempo de sua história¹⁹³.

Somente a partir da Constituição de 1934, o imposto de renda passou a fazer parte da Carta Magna na relação dos impostos de competência da União de acordo com aquele texto constitucional, a União possuía uma competência privativa para cobrar o imposto de renda geral, enquanto que aos Municípios competia a cobrança do imposto de renda cedular sobre a renda de imóveis.¹⁹⁴

¹⁹² Conforme já exposto neste trabalho, a proteção do mínimo isento encontra seu fundamento no texto constitucional de 1988.

¹⁹³ De acordo com as normas do Código Tributário Nacional, o lançamento por declaração (art. 147) é aquele em que o contribuinte ou terceiros, deve prestar as informações ao fisco, que, de posse daquelas efetua o lançamento, do qual notifica o sujeito passivo. Somente após notificado, é que o pagamento é exigido. Já, no lançamento por homologação, de acordo com o art. 150, § 4º, o contribuinte tem o dever de antecipar o pagamento independente de prévio exame da autoridade administrativa, a qual efetua o lançamento homologando, expressa ou tacitamente, o tributo pago.

¹⁹⁴ O artigo 6º do texto constitucional de 1934 assim dispunha:

“Art.6º Compete, também, privativamente à União:

I- decretar impostos:

.....
 c) de renda e proventos de qualquer natureza, *excetuada a renda cedular de imóveis.*” (grifos nossos)

Já o artigo 13 que cuidava da organização dos Municípios, dispunha em seu § 2º:

“Art.13.....

A Constituição de 1937, por sua vez, retirou a exceção da renda cedular dos imóveis, consoante seu artigo 20, passando, assim, o imposto sobre a renda, sem exceções, a ser de competência privativa da União.¹⁹⁵ Do mesmo modo, o imposto sobre a renda manteve-se na competência privativa da União, na Carta de 1946, consoante seu artigo 15, inciso IV.

Entretanto, talvez a modificação mais expressiva tenha ocorrido durante a reforma tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 18/1965, que modernizou o sistema tributário do país, dando-lhe um perfil *nacional*, integrando esse sistema no plano econômico e jurídico, e não somente político, como vinha ocorrendo até então, quando existiam sistemas autônomos de âmbito federal, estadual e municipal.

A criação desse sistema tributário nacional levou à aprovação do Código Tributário Nacional, através da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, após mais de uma década de debates em torno do anteprojeto elaborado sob a responsabilidade do tributarista Rubens Gomes de Souza. Com a edição desse Código, se impunha a observância, não somente da Constituição, mas, também, de normas gerais, isto é, normas de caráter nacional às quais deveria se submeter o legislador tributário, seja no âmbito federal, estadual ou municipal.¹⁹⁶

§ 2º - Além daqueles de que participam, *ex vi* dos arts. 8º, § 2º, e 10, parágrafo único, e dos que lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios:

.....
 IV - o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais;

¹⁹⁵ Assim dispunha o artigo 20 da Constituição de 1937:

“ Art 20 - É da competência privativa da União:

I - decretar impostos:

.....
 a) de renda e proventos de qualquer natureza;

¹⁹⁶ O próprio CTN, em seu artigo 1º, assim dispõe:

“Art. 1º Esta Lei regula, com fundamento na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, inciso XV, alínea *b*, da Constituição Federal, as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.”

Analisando essa competência da União para estabelecer normas gerais, GERALDO ATALIBA salienta que “a União não pode fazer normas peculiares, particulares, aplicáveis somente aos Municípios ou só aos Estados. Quando ela tiver a pretensão de fazer norma geral tem que fazer – e essa é uma lição de Rubens Gomes de Sousa – uma lei que seja aplicável a todos: para ela, para os

Tais normas gerais contidas no CTN - Código Tributário Nacional – são, portanto, normas que articulam o sistema tributário da Constituição às legislações fiscais das pessoas políticas, representando, assim, um fator de unificação e equalização do Direito Tributário, consoante salienta Sacha Coelho. “São normas sobre como fazer normas em sede de tributação”, diz o mencionado autor.¹⁹⁷

O texto constitucional de 1967, por sua vez, consoante seu artigo 22, inciso IV¹⁹⁸, manteve o imposto de renda na competência privativa da União, vedando a tributação sobre ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos, passando tais rendimentos a serem imunes. Assim, apesar da Carta Magna de 1967 dispor, em seu artigo 150, § 1º, que “todos são iguais perante a lei, sem distinção, de sexo, raça, trabalho, credo religioso e convicções políticas”, estabelecia-se um tratamento discriminatório entre contribuintes, o qual veio a ser rechaçado expressamente no texto constitucional de 1988. Por sua vez, a Constituição de 1988 manteve o imposto de renda na competência privativa da União, consoante seu artigo 153, inciso III, abolindo, entretanto, qualquer tratamento discriminatório entre contribuintes em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida ou da denominação jurídica dos *rendimentos*. Trata-se do princípio da isonomia tributária, previsto no artigo 150, inciso II, da Carta de 1988, cujo escopo é reforçar, no plano tributário, a idéia de igualdade prevista no art. 5º, de modo a evitar que ocorra, no presente, o favorecimento fiscal promovido pela Constituição que lhe antecedeu.

Estados e para os Municípios ao mesmo tempo.” Ela não pode – e será inconstitucional – fazer uma lei vinda do Congresso que mande só nos Municípios ou só nos Estados. Não. Ela tem que ser geral, aplicável aos três, sob pena de não ser geral e, portanto, não estar na competência e não ser aplicável”, diz o autor. (In *Lei Complementar em matéria tributária*. Revista de Direito Tributário n.º 48, p.86-87).

No mesmo sentido, Roque Carrazza leciona que, em se tratando, como no caso do Brasil, de uma Federação, a referência a normas gerais corresponde à produção de normas não peculiares, válidas para todas as pessoas políticas, incluída aí a própria União. (Ibid., p.779-789).

¹⁹⁷ Ibid., p.37-38.

¹⁹⁸ *In verbis*, artigo 22 da Constituição de 1967 assim preconizava:

Art 22 - Compete à União decretar impostos sobre:

.....

IV - rendas e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos;

.....

Assim, apesar de a Emenda Constitucional n.º 18/65 ser considerada como aquela que inaugurou a concepção de um sistema tributário brasileiro, a Constituição de 1988 foi decisiva para a implantação de um Sistema Tributário Nacional, não apenas organizado, do ponto de vista político, administrativo e jurídico, mas, essencialmente, pautado em valores de ética e justiça, conforme já visto anteriormente.

Deste modo, tem-se que o poder de tributar encontra-se limitado a uma série de garantias dos contribuintes, muitas das quais se teve oportunidade de analisar neste trabalho, como é o caso dos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da vedação de confisco, dentre outros. Em relação ao imposto de renda, o atual texto constitucional, inclusive, estabelece expressamente que será informado pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade, conforme § 1º do artigo 153.

Com isto, impõe-se que o estudo do imposto de renda se realize sob uma perspectiva constitucional, a partir de uma análise dos dispositivos normativos pertinentes.

3.2 O CONCEITO DE RENDA NO DIREITO BRASILEIRO

Segundo Tercio Sampaio Ferraz Junior, “a interpretação pede a decodificação e esta requer o conhecimento das regras *sintáticas*, que controlam as combinatórias possíveis das normas entre si; das regras *semânticas* de conotação e denotação das normas em relação ao objeto normado e das regras *pragmáticas* das normas em relação às suas funções”¹⁹⁹.

Segundo leciona o mencionado autor, “ao disciplinar a conduta humana, as normas jurídicas usam palavras, signos lingüísticos que devem expressar o sentido daquilo que deve ser”. De acordo com seu pensamento, este “uso” oscila entre o uso

¹⁹⁹ FERRAZ Jr., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1996, p. 17.

corrente para a designação de um fato e a sua significação normativa, e embora estes dois aspectos possam coincidir, isto nem sempre ocorre. “O legislador, nestes termos, usa vocábulos que tira da linguagem cotidiana, mas freqüentemente lhes atribui um sentido técnico apropriado à obtenção da disciplina desejada”, diz ²⁰⁰.

Deste modo, buscar o significado dos símbolos utilizados pelo legislador revela-se fundamental para o operador do direito, pois, através do processo interpretativo, é que vão ser eliminadas as vaguezas e ambigüidades, no sentido de se construir o verdadeiro sentido da norma. Entretanto, o significado dos símbolos (signos) considerados individualmente pouco tem a dizer, exigindo assim uma compreensão do mesmo no todo em que se insere.

Alf Ross, por sua vez, explica que “os problemas sintáticos”, relacionados à conexão das palavras na estrutura da frase, “não podem ser resolvidos com base em dados de interpretação puramente lingüísticos” ²⁰¹, do mesmo modo que “os problemas lógicos de interpretação” (inconsistências, redundâncias e pressuposições incorretas ou falhas)²⁰², referentes às relações de uma expressão com outras expressões dentro de um contexto, também não podem ser resolvidos por um processo mecânico de interpretação. ²⁰³ Para o autor, constitui um equívoco crer que, na interpretação semântica, atinge-se o significado da expressão pela soma dos significados parciais, isto é, pela soma dos significados das palavras individuais. “O ponto de partida é a expressão como um todo em seu contexto, e o problema do significado das palavras individuais está sempre unido a esse conceito”, diz. ²⁰⁴

Ainda, de acordo com o pensamento do mencionado autor, “toda interpretação tem seu ponto de partida na expressão como um todo, em combinação com o contexto e a situação nos quais aquela ocorre”, mas este ponto de partida lingüístico não é independente, pois, ao contrário, a interpretação, desde o início, se

²⁰⁰ Ibid., p.255.

²⁰¹ ROSS, Alf. *Direito e justiça*. Bauru: EDIPRO, 2000, p.157.

²⁰² Para Alf Ross, há *inconsistência* entre duas normas quando são imputados efeitos jurídicos incompatíveis às mesmas condições factuais. Por sua vez, há *redundância* quando uma norma estabelece um efeito jurídico que, nas mesmas circunstâncias factuais está estabelecido por outra norma. Já as *falsas pressuposições* podem ser tanto factuais como jurídicas e ocorrem quando a norma jurídica comete equívocos em relação à realidade ou ao direito vigente. (Ibid., p.158-164).

²⁰³ Ibid., p.163.

²⁰⁴ Ibid., p.164.

encontra codeterminada por considerações pragmáticas sob a forma do *sensu comum*²⁰⁵.

Assim, ao se trabalhar com a elaboração de um conceito, fundamental antes é conhecer o significado dos símbolos e signos que o compõem, tomados sob diversos aspectos, ou seja, em uma perspectiva sintática, semântica e pragmática devendo, ainda, o significado ser considerado em relação ao texto em que foi utilizado e ao contexto em que está inserido. O contexto a ser considerado envolve não somente o contexto jurídico, isto é, o ordenamento jurídico como um todo, visto de forma sistemática, mas também, o contexto social em que a norma insere. Portanto, o conceito de renda para ser determinado não depende tão-somente do significado individual da palavra “renda”, mas de seu uso no contexto jurídico e social em que se insere.

É de se notar que a formulação do conceito de renda tem sido objeto de discussão, ao longo do tempo, não somente para a ciência jurídica, mas também para a ciência econômica. Conforme salienta Gisele Lemke, existem inúmeras teorias econômicas e fiscais sobre a composição da renda.

Desde Adam Smith, os economistas vêm fazendo diversas formulações sobre o assunto, entendendo, de modo geral, que a renda é sempre uma riqueza nova, material ou imaterial, derivada de uma fonte produtiva. Para as teorias econômicas, importa considerar, no conceito de renda, a renda líquida, não sendo considerado essencial que a riqueza seja realizada ou separada do capital, nem tampouco a periodicidade é considerada requisito indispensável para o reconhecimento da renda.²⁰⁶

No tocante às teorias jurídicas sobre a renda, a polêmica se torna mais acentuada. Em seu estudo sobre o imposto de renda, Gisele Lemke sistematizou de forma interessante as diversas teorias *fiscais* da renda, abaixo resumidas²⁰⁷ :

²⁰⁵ Para Alf Ross, “a interpretação pragmática é a integração de uma multiplicidade de valorações; e o propósito da lei indica somente uma consideração única dentro dessa multiplicidade”. Considerando “impraticável enumerar ou classificar as possíveis valorações na interpretação pragmática”, o autor salienta que esta “pode considerar não só os efeitos sociais previsíveis, como também a acuidade técnica da interpretação e sua concordância com o sistema jurídico e as idéias culturais que servem de base a esse sistema” . (Ibid., p.174-175).

²⁰⁶ LEMKE, Gisele. *Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 17-18.

²⁰⁷ Ibid., p.18-30.

a) *teorias da renda-produto*, cujos adeptos entendem que a renda é sempre uma riqueza nova material, derivada de uma fonte produtiva, explorada pelo homem, e durável (não necessariamente permanente). De acordo essa teoria, a riqueza nova deve ser periódica ou suscetível de sê-lo, interessando, para sua configuração, a renda líquida, sendo dedutíveis os gastos necessários para a conservação e reconstrução do capital, não se admitindo, entretanto, a dedução dos gastos necessários para a aquisição do capital.

b) *teorias da renda-acréscimo patrimonial*, as quais não tomam por base um conceito econômico de renda, o que resulta numa expansão do conceito de renda com fins meramente fiscais. Assim, é considerada renda todo ingresso, independente de ter sido consumido ou reinvestido, desde que seja passível de avaliação em moeda. O ingresso pode ser periódico, transitório ou mesmo excepcional, não sendo necessário que a fonte se mantenha intacta, devendo, no entanto, ser calculada a renda líquida, obtida pela dedução dos gastos para obtenção do ingresso e manutenção da fonte.

c) *teorias legalistas*, cujos adeptos defendem ser renda tudo aquilo que a lei estabelece como tal, reconhecendo, assim, ampla liberdade para o legislador fixar o conceito de renda.

Esta última teoria, a teoria legalista, teve em Rubens Gomes de Souza, seu mais notório defensor. Para o autor, responsável pela redação do CTN, o conceito de renda é oferecido pela legislação de cada país. No entanto, esta opinião não é partilhada por inúmeros e renomados tributaristas pátrios²⁰⁸, que vêem, na Constituição brasileira, limites para elaboração do conceito de renda, negando, portanto, tal liberdade ao legislador.

Cumpre, portanto, examinar se o legislador infraconstitucional é livre para definir o que está compreendido no conceito de renda e proventos ou se, ao contrário, existe um conceito constitucional ao qual ele, o legislador, deve se

²⁰⁸ Dentre eles, Geraldo Ataliba, Aliomar Baleeiro, Misabel Derzi, Luciano Amaro, Roque Antonio Carraza, Hugo de Brito Machado, José Artur Lima Gonçalves, etc.

submeter, e, em caso positivo, importa determinar qual é o conceito de renda determinado pela Constituição.

3.2.1 O conceito constitucional de renda

Analisando o Imposto de Renda e Proventos de qualquer natureza, verifica-se, em primeiro lugar, que se trata de tributo de competência privativa da União, consoante dispõe a Constituição Federal em seu art. 153, III, *in verbis*:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

.....
 III – renda e proventos de qualquer natureza;

Contudo, é de se notar que o dispositivo constitucional supramencionado, ao outorgar a competência à União para instituir o imposto sobre a renda, não cuida de definir expressamente qual o conceito de renda ou de proventos, ambas expressões presentes em sua redação. Isto, entretanto, não significa plena liberdade para o legislador infraconstitucional definir o que é renda, conforme se pode concluir através do estudo lógico-sistemático da Constituição.

Sendo a Constituição, no direito brasileiro, a primeira fonte de onde “brota” (expressão utilizada por Aliomar Baleeiro) o Direito Tributário, conferindo ao legislador infraconstitucional as competências tributárias impositivas, é evidente que a liberdade deste último será limitada por aquela. Portanto, consoante salienta José Artur Lima Gonçalves, “o âmbito semântico dos veículos lingüísticos por ela adotados para traduzir o conteúdo dessas regras de competência não pode ficar à disposição de quem recebe a outorga de competência”.²⁰⁹

Para Hugo de Brito Machado, entender que o legislador possa fixar livremente o conceito de renda importa em deixar sem qualquer significação o preceito constitucional respectivo, admitindo-se, assim, que o legislador infraconstitucional pode ampliar, ilimitadamente, a atribuição de competências realizada pela Constituição, o que não pode ser concebido no sistema tributário como o brasileiro.

²⁰⁹ GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 171.

²¹⁰ Segundo o pensamento do autor, uma vez que a Constituição estabeleceu um sistema rígido de discriminação de competência, o poder de tributar somente poderá ser exercido com observância dos preceitos constitucionais, e não de maneira totalmente livre. E assevera:

É indubitoso que, em qualquer caso, se as palavras empregadas nas normas da constituição puderem ser livremente definidas pelo legislador ordinário, a supremacia da constituição não será mais que simples ornamento da literatura jurídica. Através de definições legais todos os dispositivos da lei maior poderão ser alterados pelo legislador ordinário.²¹¹

No mesmo sentido, é a lição de Geraldo Ataliba:

[...] Conceito jurídico de renda, portanto, no Brasil, é um conceito constitucional, ao contrário do que acontece em outros países, onde o legislador goza de liberdade para formular conceitos novos, igualmente com propostas da ciência econômica, da ciência das finanças, que possam até aperfeiçoar o conceito de renda. No Brasil, esta liberdade não há [...].²¹²

De fato, a análise sistemática dos dispositivos constitucionais não deixa dúvida de que, num sistema rígido como é o sistema tributário nacional, a liberdade do legislador na definição da renda não é total, havendo limites estabelecidos Constituição, ainda que seja de forma implícita. Além de fixar a competência tributária, a Constituição estabelece limites ao exercício da mesma, como é o caso dos princípios tributários e das imunidades. Portanto, “é impossível compreender qualquer conceito tratado pela Constituição sem tentar compreendê-lo no contexto constitucional globalmente considerado”, diz Geraldo Ataliba²¹³, para quem só é possível interpretar a Constituição para saber qual é o conceito de renda interpretando-se sistematicamente a Constituição²¹⁴.

Na mesma direção, Roque Carrazza leciona que:

²¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2003 p.277.

²¹¹ NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p.88-89.

²¹² *Ibid.*, p.22.

²¹³ Esta lição de Geraldo Ataliba está em consonância com o ensinamento acima mencionado de Alf Ross, para quem é equivocado crer que o significado de uma expressão pela é obtido pela soma dos significados parciais, isto é, pela soma dos significados das palavras individuais. “O ponto de partida é a expressão como um todo em seu contexto, e o problema do significado das palavras individuais está sempre unido a esse conceito”, diz o jurista. (*Ibid.*, p.164).

²¹⁴ *Ibid.*, p.19.

A Constituição, ao discriminar as competências tributárias estabeleceu - ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem de liberdade para o legislador – a *norma-padrão de incidência* (o *arquétipo*, a *regra-matriz*) de cada exação. Noutros termos, ela apontou a *hipótese de incidência possível*, o *sujeito ativo possível*, o *sujeito passivo possível*, a *base de cálculo possível* e a *alíquota possível*. Em síntese, o legislador, ao exercer a competência tributária, deverá ser fiel à *norma-padrão de incidência* do tributo, pré-traçada na Constituição. O legislador (federal, estadual, municipal ou distrital), enquanto cria o tributo, não pode fugir daquilo este arquétipo constitucional. [*Grifos do auto*].²¹⁵.

Assim, tem-se que Constituição, com o fito de proceder à repartição da competência tributária, utiliza-se da técnica de referir-se ao critério material da “regra-matriz” de incidência tributária, não podendo, deste modo, o conceito de renda ou proventos compreender conceitos pertinentes às regras de incidência relacionadas com os demais tributos. Neste sentido, é a seguinte a lição de Geraldo Ataliba:

[...] Só posso saber o que é renda começando por afirmar, diante da Constituição, que renda, fato econômico, não se confunde com operação financeira, com importação, com exportação, com produzir produtos, com ter propriedade rural, ou não se confunde com transmitir imóveis, prestar serviços, com ser proprietário de imóvel urbano, etc, etc.²¹⁶

Na mesma direção, Misabel Derzi ensina que, ao se analisar o texto da Constituição, é possível estabelecer uma relação daquelas materialidades que não podem estar compreendidas no conceito de renda, sob pena de ofensa à rigidez do sistema constitucional brasileiro de discriminação de competência. Para a mencionada autora, a Constituição Federal de 1988 subtraiu, ao campo de competência tributária federal, dentre outras materialidades, “o patrimônio imobiliário urbano, o de veículos automotores, aquele acrescido por heranças e doações, as meras transmissões onerosas (independentemente de lucro) de imóveis ou de mercadorias”.²¹⁷

²¹⁵ Ibid., p.440-441.

²¹⁶ Periodicidade do Imposto de Renda I, *Revista de Direito Tributário* n.º 63, p. 22.

²¹⁷ BALLEIRO, Aliomar. In *Direito Tributário Brasileiro*, atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. p. 287. Como se pode perceber pelo texto acima reproduzido, a autora faz referência aos impostos municipais (IPTU e ITIV) e estaduais (IPVA, ITD e ICMS), dos quais, sendo os mesmos de

Esta também é a opinião de Humberto Ávila, para quem “o conceito de renda pode ser construído a partir da própria Constituição também por meio da sua distinção relativamente a outras hipóteses de incidência que a própria Constituição estabelece”.²¹⁸ Portanto, se a Constituição não define explicitamente os conceitos de “renda” e de “proventos”, tais conceitos vão sendo construídos, inicialmente, por exclusão, isto é, a partir de outros conceitos que não podem ser concebidos como tal, dentre eles, o conceito de capital (ou patrimônio).²¹⁹

Ressalte-se, ainda, que o conceito constitucional de renda não é formulado apenas por exclusão daquelas matérias que não podem ser compreendidas como tal. Outras normas constitucionais há que conformam o referido conceito, estabelecendo elementos balizadores de sua definição. Este é o caso da regra do § 1º do art. 145 da Constituição, que estabelece a observância da capacidade contributiva na tributação, impondo que o imposto de renda, como de resto os demais tributos, somente seja exigido a partir do momento em que se configure a existência de capacidade econômica.

Esta compreensão reflete o pensamento majoritário da doutrina, segundo o qual o conceito de renda deve comportar a noção de acréscimo patrimonial, isto é, não será considerada renda, para efeito de apuração do respectivo imposto, a renda consumida. Esta última será objeto de tributação através de impostos indiretos, no caso de consumo de bens não duráveis ou serviços, ou impostos sobre o patrimônio, quando se converter na aquisição de bens duráveis, e não do imposto de renda.

Ensina Humberto Ávila, que o conceito de renda, apesar de não expressamente instituído, decorre de uma conexão entre direitos fundamentais e

competência dos Estados e Municípios, as respectivas “materialidades” não podem se constituir hipótese de incidência do imposto sobre a renda, que é tributo federal.

²¹⁸ (AVILA (b), p.368). Para o autor, de acordo com o *postulado* de unidade da Constituição, o conceito de renda não se confundiria com patrimônio, capital, faturamento, nem lucro (entendido como resultado positivo da atividade empresarial). No mesmo sentido, ver também José Artur Gonçalves, (Ibid., p.177-179).

²¹⁹ De fato, capital e renda não se confundem. Da própria redação constitucional, é possível entrever esta afirmação, vez que, dentro da competência federal para instituir impostos, figuram, ao lado do imposto sobre a renda, espécies tributárias próprias para o patrimônio, quais sejam, o imposto sobre a propriedade rural e o imposto sobre grandes fortunas, previstos no art. 153, incisos VI e VII, respectivamente.

Sem dúvida, o patrimônio (capital) tem uma aceção de investimento permanente, justamente o contrário da natureza dinâmica da renda (ver JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES, in op.cit., p. 178). É já senso comum a noção de que o capital corresponde a uma renda já acumulada e, portanto, realizada no passado, não sendo passível de tributação pelo imposto de renda. Por esta razão, é que o imposto de renda não pode atingir e, de fato não atinge, o valor da compra e venda, em que não há excedente ou lucro, mas mera reposição do capital aplicado.

gerais e regras de competência, decorrendo dessa conexão a desoneração daqueles gastos indispensáveis para a existência da pessoa e da família, como também a desoneração dos gastos indispensáveis para o livre exercício de atividade econômica ou para a manutenção da fonte produtora. Deste modo, afirma o autor que “o conceito legal de renda deve ser, portanto, definido de modo a abranger apenas o resultado líquido entre receitas e despesas em determinado período de tempo”.²²⁰

Para Carlos Araújo Leonetti, apesar de a Constituição não explicitar o fato gerador do imposto de renda, ela cuidou de traçar o desenho de seu campo de incidência, o qual se revela a partir da exegese do já mencionado artigo 153, I, da Carta Magna, onde se encontra o núcleo de tal campo, em conjunto os demais dispositivos que veiculam as competências tributárias, as normas que versam sobre as imunidades e os princípios diretores de tributação²²¹.

Tem-se, conforme exposto, que o conceito de renda é um conceito constitucional, o qual, embora não expresso, pode ser obtido através de uma interpretação sistemática da Constituição, que, ao fixar as regras de competência relativas aos demais impostos, determina aquilo que não pode ser compreendido como “renda”, ao mesmo tempo em que, ao garantir a observância da capacidade contributiva e a proteção do mínimo existencial, define que somente será tributada a renda excedente, ou seja, o *acréscimo patrimonial*.

Esta concepção de que somente será tributada a renda representada pelo *acréscimo patrimonial* encontra-se expressa no Código Tributário Nacional, o qual estabelece normas gerais relacionadas aos impostos, conforme dispõe a Constituição em seu art. 146, III, a.²²²

De acordo com esse dispositivo constitucional, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária especialmente sobre a definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados, incluindo aí, o imposto de renda. Eis, portanto, o fundamento constitucional de

²²⁰ (AVILA (b), p.366).

²²¹ O Imposto Sobre a Renda Como Instrumento da Justiça Social no Brasil, p.34.

²²² Importa salientar que Código Tributário Nacional, apesar de ser *formalmente* lei ordinária, uma vez que foi aprovado como tal, tem, desde a Constituição de 1967 (art.19, § 1º), *status* de lei complementar, somente sendo alterado pelo rito legislativo relativo a este último tipo de lei. Daí, se dizer que o CTN é *materialmente* uma lei complementar, porque contém matéria reservada pela Constituição a esta última modalidade legislativa, conforme dispõe o art. 146, III, da Constituição de 1988.

validade da norma contida no art. 43 do CTN - Código Tributário Nacional - que estabelece regras gerais sobre o fato gerador do imposto de renda, definindo a extensão do conceito de renda e de proventos.

Note-se que, em se tratando de lei complementar, o Código Tributário Nacional não está instituindo a cobrança do imposto de renda, mas tão-somente cumprindo seu papel constitucional de estabelecer normas gerais relacionadas ao fato gerador, base de cálculo e contribuintes do mencionado tributo.²²³ Tais dispositivos, por sua vez, devem ser interpretados à luz do texto constitucional, são instrumentos balizadores da atuação do legislador no momento da instituição do referido tributo.²²⁴

Assim, a concepção da doutrina e da jurisprudência de que a tributação do imposto de renda exige a demonstração de um determinado acréscimo patrimonial vem refletida em disposição expressa do Código Tributário Nacional, em seu art. 43. Resta, agora, analisar esse dispositivo frente ao pensamento doutrinário, buscando compreender o significado da expressão “acrécimo patrimonial”.

3.2.2 O conceito legal de renda

De acordo com o artigo 43 do Código Tributário Nacional, tem-se *in verbis* que:

²²³ O CTN traz, assim, importantes normas de caráter geral relacionadas ao imposto de renda, definindo o seu fato gerador (art. 43), a sua base de cálculo (art. 44) e seu contribuinte (art. 45), além de autorizar a atribuição da condição de responsável à fonte pagadora (parágrafo único do art. 45).

²²⁴ Com acerto, Roque Carrazza ensina que a lei que contém tais normas gerais (no caso, o Código Tributário Nacional) somente será válida se estiver de acordo com “as linhas mestras do Texto Supremo”, podendo somente explicitar aquilo que está implícito na Constituição. “Não pode inovar; mas, apenas declarar”, diz. Portanto, a interpretação dos mencionados dispositivos do CTN terá que ser feita à luz da Constituição, pois é nesta última que a lei complementar que trata de norma gerais encontra seu fundamento de validade. (Ibid., p.779-789).

Essa é a concepção partilhada por grande parte da doutrina, havendo, entretanto, uma corrente minoritária, representada por Paulo de Barros Carvalho, que discorda desse pensamento por considerá-lo fruto de um “processo hermenêutico, de cunho estritamente literal”. Para este autor, a função de tais normas gerais deve ser entendida à luz do princípio federativo, da isonomia das pessoas políticas e da autonomia dos Municípios. Segundo ensina este último autor, as normas gerais de direito tributário “são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar”. Por conseguinte, defende o mencionado tributarista, tais normas gerais somente poderiam “mexer no fato gerador, na base de cálculo e nos contribuintes de determinado imposto” tão somente com a finalidade de dirimir conflitos. (Ibid., p.193-212)

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.

Deste modo, além de definir o fato gerador do impostos de renda como “a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica” de renda ou proventos de qualquer natureza, o referido dispositivo do CTN cuida também de definir “renda” (inciso I) e “proventos de qualquer natureza” (inciso II).

Ao estabelecer que os “proventos de qualquer natureza” correspondem aos “acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”, o mencionado dispositivo do Código está também a definir, a *contrario sensu*, que a “renda” envolve também um acréscimo patrimonial. Conforme se depreende da redação do CTN, a diferença entre renda e provento reside no fato de que, embora ambas categorias correspondam a acréscimos patrimoniais, enquanto a renda é produto do capital, trabalho ou da combinação destes, o provento pode ter qualquer outra origem que não essas. Portanto, de acordo com o que estabelece o CTN, em se tratando de renda ou provento, o imposto de renda somente incidirá quando houver acréscimo patrimonial, sendo este também o entendimento majoritário da doutrina.

225

²²⁵ Para Geraldo Ataliba, consiste em uma “barbaridade” (expressão utilizada por ele), o CTN pretender “insinuar” que provento é instituto distinto de renda. “Isto é um despropósito, no Brasil de hoje, onde a noção de proventos é uma noção jurídica identificada, não é uma palavra vulgar comum, é um termo jurídico do Direito Administrativo, que foi constitucionalizado e que diz respeito rigorosamente ao dinheiro recebido por uma pessoa em razão do trabalho, mas depois que ela já deixou de trabalhar por motivo de idade ou doença”. (Periodicidade do Imposto de Renda I, *Revista de Direito Tributário* n. 63, p.57-58).

Misabel Derzi (in op.cit. p. 291), no entanto, com apoio na lição de Modesto Carvalhosa, ensina que provento é “fruto não da realização mediata e simultânea de um patrimônio, mas sim, do acréscimo patrimonial resultante de uma atividade que já cessou, mas que ainda produz rendimentos”, como é o caso dos benefícios de origem previdenciária, pensões e aposentadorias, compreendendo, ainda, todo aqueles acréscimos patrimoniais de “origem lícita e bem aqueles cuja origem não seja identificável ou comprovável”.

Luciano Amaro, por sua vez, afirma que o art. 43 do CTN, ao tentar conceituar renda e provento, cometeu uma arbitrariedade semântica. De acordo com seu entendimento, as normas constitucionais vigentes à época em que o Código foi editado, ao mencionar a expressão “proventos”, referiam-se aos proventos dos agentes públicos, de modo que mais adequado seria o CTN ter adotado a concepção de proventos como rendimentos do trabalho. Contudo, o mencionado autor entende que, apesar de arbitrário, o dispositivo em comento, somados seus dois incisos, apresenta um conceito de

Este entendimento é partilhado por Marçal Justen Filho ²²⁶, para quem o conceito de renda é um conceito relativo, uma vez que somente pode ser alcançado a partir da comparação entre duas ordens: a ordem dos desembolsos e a ordem dos ingressos. Assim, o autor afirma:

Se, porventura, a construção da hipótese de incidência não respeitar esse aspecto da relatividade, frustra-se a incidência, ou melhor, desnatura-se o imposto de renda, o imposto de renda deixa de incidir sobre aquele mínimo que nós consideraríamos renda para incidir sobre o faturamento, sobre o patrimônio, para ter um efeito confiscatório, para ofender a capacidade contributiva [...].²²⁷

Manifestando concordância com esse pensamento, Geraldo Ataliba afirma que é impossível haver renda absoluta no Direito Brasileiro, posto que somente haverá renda como sinônimo de “*resultado*” do confronto de entradas e saídas. “Se do confronto de entradas e saídas, se obtém saldo positivo há renda. Se não, não!”, diz com veemência.²²⁸

Consoante lição de Hugo de Brito Machado, “como acréscimo se há de entender o que foi auferido menos as parcelas que a lei, expressa ou implicitamente, sem violência à natureza das coisas, admite sejam diminuídas na determinação desse acréscimo” ²²⁹. Assim, assevera o autor que o acréscimo patrimonial implica em um incremento do seu valor líquido, não se admitindo a tributação pelo imposto de renda de algo que na verdade em momento algum ingressou no patrimônio.

No mesmo sentido, leciona Mary Elbe Queiroz que afirma:

O *acrécimo patrimonial* não deverá ser entendido como tudo que se somar ao patrimônio. Do contrário, o imposto incidirá sobre ingressos e não sobre a renda, pois, somente poderá ser considerado como “acrécimo” aquilo que efetivamente aumentou o patrimônio. Deve ser considerado como “acrécimo” o resultado do valor auferido

renda muito próximo ao conceito extraído da Constituição. (Periodicidade do Imposto de Renda I, *Revista de Direito Tributário* n. 63, p.26-27).

²²⁶ Marçal Justen Filho é um dos poucos autores que reconhecem certa margem de liberdade para o legislador infraconstitucional definir a hipótese de incidência de renda. Segundo seu pensamento (Periodicidade do Imposto de Renda I, *Revista de Direito Tributário* n. 63, p.18.), essa liberdade seria relativa, uma vez que o legislador infraconstitucional estaria “constrangido a observar além de todos os princípios constitucionais tributários – capacidade contributiva, igualdade, anterioridade, etc – e também terá de respeitar a definição atinente ao núcleo mínimo e intocável do conceito de renda”. Esse núcleo mínimo a que o autor se refere resulta exatamente ao confronto que ele mesmo propõe entre ingressos e desembolsos, a partir do qual se pode falar na existência de uma renda tributável.

²²⁷ In Periodicidade do Imposto de Renda I, *Revista de Direito Tributário* n. 63, p.18.

²²⁸ In Periodicidade do Imposto de Renda I, *Revista de Direito Tributário* n.º 63, p. 22.

²²⁹ *Ibid.*, p.278.

menos os recursos empregados na sua obtenção e na manutenção da fonte produtora. O “acréscimo” é o produto líquido (receitas menos custos e despesas), pois, nem toda a renda percebida ou todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos resulta em acréscimo patrimonial²³⁰.

Por outro lado, a noção de acréscimo patrimonial impõe, para sua apuração, uma outra concepção sem a qual não pode existir aquela: a periodicidade. De fato, somente se pode verificar acréscimo do patrimônio mediante a comparação da extensão deste último em dois momentos distintos, dentre os quais existe o transcurso de um lapso de tempo (período) definido.

Consoante ensina Geraldo Ataliba, “é impossível pensar em renda sem pensar em período”. De acordo com o seu pensamento, a noção de período é necessária à noção de renda, sendo esta opinião compartilhada por Misabel Derzi que afirma:

O conceito de rendimento, de fato, independe do tempo, mas não significa renda. A idéia de renda está ligada fundamentalmente à idéia de período, porque só é renda o que representar um excedente, um *plus*, um acréscimo ao patrimônio ou à riqueza [...] ²³¹.

As seguintes palavras do professor Americo Masset Lacombe, no entanto, talvez sejam as que melhor ilustram essa ligação entre a noção de período e entre a noção de renda:

O que é dez, o que é vinte, se nós abstrairmos o fator tempo? Um empresário, por exemplo, que tem um ganho de dez e outro que tem um ganho de vinte. Ganho de dez pode ser maior que de vinte, dependendo do fator tempo. Se ganho dez por ano, ganho pouco; se eu ganho dez por hora, ganho muito. Então o fator tempo está inserido em tudo. Não podemos dele abstrair, inclusive para medirmos ganho de capital ou de renda. ²³²

No mesmo sentido, Humberto Ávila salienta que não é possível “medir o que foi acrescentado ao patrimônio sem que exista um período de tempo que sirva de parâmetro, ao fim do qual possa ser averiguado o saldo dos elementos positivos e

²³⁰ QUEIROZ, Mary Elbe. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Barueri: Manole, 2004, p. 76.

²³¹ Periodicidade do Imposto de Renda II, *Revista de Direito Tributário* n. 63, p.45.

²³² Periodicidade do Imposto de Renda I, *Revista de Direito Tributário* n. 63, p.33.

negativos”.²³³ Segundo sua visão, esse período está implícito na Constituição como sendo de um ano.

Do mesmo modo pensa José Artur Lima Gonçalves, para quem é possível inferir que a Constituição trabalha, toda ela, com um padrão temporal básico, que seria, por coerência e unidade sistemática aplicável e definidor da noção de período necessária à verificação da percepção de renda²³⁴. Além disso, ainda segundo o mencionado autor, a partir de uma consideração sistemática, tais exigências implícitas à noção de período exigível ao conceito de renda devem ser consideradas em harmonia com as demais disposições que tratam da mesma questão. Conclui o autor que, em matéria de imposto de renda, portanto, “a Constituição não se limita a impor, implicitamente, a consideração de um período”, mas estabelece, também de forma implícita, que esse período seja anual.

Luciano Amaro, por sua vez, embora de acordo com a exigência de uma periodicidade na apuração do imposto de renda, entende que tal período não precisa corresponder necessariamente a um ano. Segundo o mencionado autor, “para atender aos princípios da capacidade contributiva, da igualdade, da progressividade, da pessoalidade do imposto de renda”, é preciso, em regra, trabalhar com a noção de período, que pode ser maior ou menor que um ano.²³⁵

De fato, desde a edição da Lei n.º 7713, de 22.12.1988, foi implantado o sistema de tributação da pessoa física em bases correntes²³⁶, onde o período-base em que os rendimentos são gerados coincide com o período-fiscal em que o imposto é devido²³⁷. Tal mudança provocada na periodicidade do fato gerador do imposto de renda, que deixou de ser anual para incidir mensalmente, foi amplamente debatida

²³³ (AVILA (b), p.368.

²³⁴ Ibid., p.184.

²³⁵ Periodicidade do Imposto de Renda I, *Revista de Direito Tributário* n. 63, p.31.

Compartilham essa opinião Sidney Saraiva Apocalypse (Imposto de Renda. Período-Base deve ser anual? *Revista de Direito Tributário* n. 60, p.107-108), Ricardo Mariz De Oliveira (*Imposto de Renda. Lei n. 8383/91. Questões principais*. p.27-60) e Ormezinho Paiva (Periodicidade do Imposto de Renda II, *Revista de Direito Tributário* n. 63, p.40-44). De acordo com este último autor, a depender da natureza jurídica do rendimento que deve ser submetido à tributação, “o legislador infraconstitucional pode, e às vezes tem necessidade de escolher um período menor” que um ano, podendo ser este período de um mês, três meses, seis meses ou até, segundo seu pensamento, um dia.

²³⁶ No caso das pessoas jurídicas, o sistema de bases correntes foi implantado com a Lei n.º 8383 de 31.12.1991.

²³⁷ De acordo com o art. 2º da mencionada Lei, o imposto seria devido mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital fossem percebidos, estando tais rendimentos sujeitos à retenção fonte (art. 7º.) ou ao pagamento pelo próprio beneficiário no mês subsequente ao da sua percepção (art. 8º.).

por renomados tributaristas brasileiros, que, em sua maioria, concluíram pela sua inconstitucionalidade.

Dentre aqueles que afirmam a inconstitucionalidade da periodicidade mensal do imposto de renda, encontra-se Geraldo Ataliba que considera tal disposição legal “uma agressão frontal à Constituição”. Para o autor, em todos os países do mundo, o legislador deve estabelecer qual é o termo inicial e qual é o termo final desse período, ao passo que, no Brasil, o legislador não precisa fazê-lo, uma vez que a Constituição “já diz de forma gritantemente clara” e só uma emenda constitucional pode mudar isso “.²³⁸

De acordo com o ensinamento de Geraldo Ataliba, existe uma “cadência anual” que “diz respeito aos dinheiros públicos, inclusive aos seus ingressos”, consagrada constitucionalmente “de modo mais do que explícito minucioso, mais ainda, assegurada na sua eficácia pública, por uma série de preceitos”. O autor esclarece que tais preceitos são aqueles que tratam da elaboração orçamentária, da execução orçamentária, do controle e fiscalização da execução orçamentária, da legislação, dos principais ingressos que são tributários, de modo que “qualquer imposto que dependa da noção de período necessariamente (necessidade constitucional) não pode deixar de adotar um período anual”.²³⁹

Essa mesma opinião é partilhada também por Sacha Calmon Navarro Coelho, para quem o legislador “está obrigado a periodizar porque é da natureza da tributação da renda que assim seja”, sob pena de se perder a idéia de renda e sua separação “indeclinável” do patrimônio. No entanto, ele ressalta que o legislador infraconstitucional não é livre para determinar uma periodicidade do imposto de renda distinta da periodicidade anual.²⁴⁰

Também, questionando a constitucionalidade da incidência mensal do imposto de renda, Misabel Derzi afirma que admitir ausência de padrões e limites constitucionais relacionados ao período de incidência do imposto de renda implica em ter que reconhecer a mesma liberdade para o legislador estadual e também o

²³⁸ Periodicidade do Imposto de Renda II, in *Revista de Direito Tributário* n. 63, p.59-60.

²³⁹ Imposto sobre a Renda, *Revista de Direito Tributário* n. 60, p.210-220. Ver também do mesmo autor Periodicidade do Imposto de Renda I, *Revista de Direito Tributário* n. 63, p.34-36.

²⁴⁰ Periodicidade do Imposto de Renda II, *Revista de Direito Tributário* n. 63.

legislador municipal, que nesse caso, segundo seu pensamento, poderiam periodizar igualmente o IPVA ou IPTU.²⁴¹

Deste modo, tem-se que a noção de acréscimo patrimonial implica em um *plus* no patrimônio que já existia, e que esse *plus* para ser aferido requer a consideração, dentro de um período (no caso do Brasil, anual) dos ingressos em relação aos custos e gastos despendidos para obter essa riqueza nova. Obviamente, tais despesas precisam ser qualificadas e quantificadas pelo legislador, não sendo permitido ao contribuinte, a seu juízo, deduzir todo e qualquer custo ou despesa.

Sobre o assunto, Luciano Amaro afirma que o fato gerador do imposto de renda não pode ser somente o resultado de uma soma algébrica do que entrou e do que saiu. “É o ingresso menos os dispêndios mais o consumo não dedutível porque o consumo não dedutível é dispêndio, mas não é um dispêndio para efeito de definição da base de cálculo do imposto de renda”, afirma. Para este autor, é necessário “qualificar o que saiu”.²⁴²

De igual modo, Geraldo Ataliba leciona que nem todas entradas e nem todas saídas “entram nessa conta”, cabendo ao legislador qualificá-las, consoante princípios e regras constitucionais sobre a matéria.

Misabel Derzi, por sua vez, afirma que a idéia de acréscimo patrimonial se relaciona com a idéia de acréscimo ao patrimônio líquido. “Nesse caso, despesas ou saídas desse patrimônio, que signifiquem despesas necessárias para a manutenção desse mesmo patrimônio são despesas obrigatoriamente dedutíveis que o legislador não pode deixar de considerar”, diz.

Segundo Sacha Calmon Navarro Coelho, para que haja uma tributação justa, conforme o princípio da igualdade e da capacidade contributiva, é preciso necessariamente que tanto a pessoa física como a pessoa jurídica tenha o direito de deduzir determinadas despesas básicas à sua existência e à percepção da renda.

²⁴¹ Periodicidade do Imposto de Renda II, *Revista de Direito Tributário* n.63, p.44-49.

Com relação aos impostos cujo fato gerador é considerado instantâneo (dentre estes, estão o ICMS, o IPI e o ISS), Geraldo Ataliba afirma, no entanto, que a consideração anual não tem o menor sentido, pela própria natureza do fato que compõe a sua hipótese de incidência. Assim, conforme leciona, haverá, por exemplo, incidência do ICMS toda vez que se realizar uma operação mercantil, uma vez que seu fato gerador se constitui em um negócio que é regulado pelo Direito Comercial. Caso o negócio não ocorra, não haverá, por outro lado, de se falar de incidência, independente do fator tempo.

²⁴² Periodicidade do Imposto de Renda I, *Revista de Direito Tributário* n.63, p.28-29.

Por seu turno, Mary Elbe Queiroz afirma que:

Visando o atendimento desse objetivo, deverá ser legalmente estabelecido um critério que possa compatibilizar e aferir, com maior precisão, a capacidade contributiva, que atenda à razoabilidade e consiga harmonizar a aplicação dos princípios à natureza e aos fins que se destina o próprio imposto. Para tanto, deverão ser admitidos, no mínimo, os custos e despesas necessárias à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, pois, seria ilógico, e até mesmo um confisco, permitir-se que por meio de um imposto fosse sendo exaurida a fonte que produz os rendimentos.²⁴³

Como se pode perceber, estando o fato gerador do imposto de renda relacionado com a noção de acréscimo patrimonial, impõe-se ao legislador reconhecer a existência de despesas dedutíveis nessa apuração, notadamente aquelas despesas *necessárias* à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte pagadora. Portanto, o legislador é quem vai, na definição do fato gerador do imposto de renda, definir quais são essas despesas que devem ser consideradas na apuração do acréscimo patrimonial tributável. Surge uma nova indagação: é o legislador totalmente livre para definir tais despesas? Partindo, mais uma vez, da leitura sistemática da Constituição, a conclusão a que se pode chegar é a seguinte: é óbvio que não.

No mesmo sentido, é também a lição de Américo Masset Lacombe, para quem a Constituição oferece, de duas formas, o critério para se estabelecer as despesas que podem ser deduzidas. Consoante ensina o autor, “as despesas necessárias à manutenção da fonte produtora obviamente podem ser consideradas, porque seria um contra-senso não se manter fonte produtora”. Quanto às despesas não necessárias à manutenção da fonte produtora que podem ser abatidas ou deduzidas do conceito de renda, ele afirma:

A meu ver são aquelas despesas que estão diretamente relacionadas com o que a Constituição define como fator obrigacional do Estado, e a pessoa particular tem que arcar com essa despesa. Por exemplo, educação e saúde é (*sic*) obrigação do Estado fornecer a todo cidadão. Logo, se o particular é obrigado a gastar com educação e saúde porque o Estado não implementa essa sua obrigação, obviamente essas despesas são por natureza constitucionais, porque se a Constituição diz que o Estado tem

²⁴³ Ibid., p.77.

obrigação de dar esses serviços e não os dá, obviamente não há como dizermos que essas despesas não têm que ser consideradas²⁴⁴.

Em resumo, de tudo que foi exposto, é possível concluir que o legislador não é totalmente livre para definir o conceito de renda, pois, embora a Constituição não afirme expressamente tal conceito, este está implícito no texto constitucional, dentro do qual se pode identificar: a) tudo aquilo que não comporta no conceito de renda nem de provento; e b) os elementos mínimos balizadores indispensáveis à formulação do referido conceito, quais sejam a noção de acréscimo patrimonial e a respectiva idéia de a periodicidade anual.

A partir dessas acepções, é que o legislador, bem como seu intérprete, deve buscar o conceito constitucional de renda, obtido com a interpretação sistemática das regras de competência e dos limites para o exercício da mesma, estabelecidos pelos princípios e regras de imunidade, dentre eles, a capacidade contributiva que exige o reconhecimento de despesas dedutíveis na apuração da renda. Caso contrário, na medida em que há uma tributação da renda em descompasso a capacidade contributiva, conseqüentemente, estará presente o caráter de confisco do tributo, ao suprimir aquela parcela do patrimônio que cumpre sua função social, qual seja a de assegurar a continuidade da fonte produtora de renda, deixando, portanto, de atender à proteção ao mínimo existencial.

Com essas premissas em mente, cumpre agora verificar se o legislador infraconstitucional vem observando tais determinações constitucionais, analisando as deduções da renda autorizadas pela lei.²⁴⁵

²⁴⁴ Periodicidade do Imposto de Renda I, *Revista de Direito Tributário* n. 63, p. 35

²⁴⁵ Conforme já manifestado anteriormente, em razão do corte epistemológico, o presente trabalho cuidará apenas das deduções previstas pela legislação na tributação da pessoa física, fazendo menção à legislação da pessoa jurídica excepcionalmente e a título de comparação,

3.3 AS DEDUÇÕES AUTORIZADAS PELA LEGISLAÇÃO NA TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS FÍSICAS

De acordo com o Regulamento do Imposto de Renda- RIR -, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, são dedutíveis do rendimento tributável da pessoa física as despesas a seguir relacionadas:

- a) a contribuição previdenciária (art. 74);
- b) despesas com dependentes (art. 77);
- c) despesas escrituradas em Livro Caixa (art.78);
- c) pensão alimentícia (art. 79);
- d) parcela isenta dos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma, pagos pela Previdência Oficial aos contribuintes com idade igual ou superior a sessenta e cinco anos de idade (art. 79);
- e) despesas médicas (art. 80);
- f) despesas com educação (art. 81); e
- g) as contribuições ao FAPI - Fundo de Aposentadoria Programada Individual (art. 82).

De acordo, ainda, com a legislação atualmente em vigor, a tributação da renda da pessoa física se dá pelo sistema de bases correntes mensais, ou seja, os rendimentos devem ser tributados na medida em que forem auferidos no ano-calendário²⁴⁶. Contudo, nem todas as deduções acima mencionadas podem ser

²⁴⁶ De acordo com a legislação pertinente, existem diferentes sistemáticas de recolhimento do imposto sobre a renda no Brasil, que variam de acordo com a natureza do rendimento: *a tributação definitiva, a tributação exclusiva e a tributação sujeita ao ajuste anual na declaração de rendimentos.*

Na *tributação definitiva ou tributação em separado*, o próprio contribuinte deve fazer a apuração e o respectivo recolhimento do imposto de renda devido no momento da ocorrência do fato gerador, não estando este rendimento sujeito ao ajuste na declaração anual. É o caso dos rendimentos de ganhos de capital (lucro na venda de bens móveis ou imóveis) e ganhos de renda variável (lucro na venda de ações e outros títulos no mercado de renda variável). No momento da entrega da declaração, estes rendimentos devem ser informados separadamente dos demais e o imposto respectivo não será objeto de compensação no ajuste anual.

Em se tratando da *tributação exclusiva*, também não há ajuste na declaração anual de rendimentos, devendo os rendimentos ser informados separados dos demais, não sendo objeto de compensação o imposto respectivo. A diferença é que, neste caso, o imposto de renda é retido, pela fonte pagadora do respectivo rendimento, no momento do pagamento do rendimento ao contribuinte, ao contrário do que ocorre na tributação definitiva, em que o contribuinte é quem deve providenciar o

computadas no cálculo mensal do imposto. Algumas dessas deduções somente são passíveis de dedução no momento da apresentação da declaração de ajuste anual, isto é, no exercício seguinte ao ano-calendário.

Na apuração mensal do rendimento tributável, podem ser deduzidas a contribuição previdenciária, as despesas com dependentes, as despesas escrituradas em Livro Caixa, a pensão alimentícia e a parcela isenta dos rendimentos pagos pela Previdência Oficial aos contribuintes com idade igual ou superior a sessenta e cinco anos de idade. As demais despesas mencionadas acima, no entanto, são dedutíveis somente na declaração *anual* de rendimentos.

Mesmo sem levar em consideração a ofensa ao preceito constitucional de tributação da renda com periodicidade anual, conforme já mencionado, há no regime de reconhecimento dessas despesas uma clara ofensa à proteção do mínimo existencial.

De fato, ainda que a Constituição não estabelecesse que a apuração *anual* do acréscimo patrimonial, admitindo-se, por hipótese, portanto, a constitucionalidade da tributação mensal da renda²⁴⁷, esta requer, do mesmo modo, a averiguação do valor líquido adicionado ao patrimônio no período, exigindo, assim, a dedução daquelas despesas necessárias, durante o curso do ano, à manutenção *digna* da fonte produtora do rendimento.

Por outro lado, cumpre examinar, ainda, o critério adotado pelo legislador ao fixar as despesas dedutíveis na apuração da renda da pessoa física, tanto em seu aspecto qualitativo como o quantitativo.

Analisando o rol de deduções autorizadas, acima relacionados, conforme dispõe o Regulamento do Imposto de Renda, observa-se que do ponto de vista qualitativo há uma clara ofensa à proteção constitucional do mínimo existencial, vez

recolhimento do tributo. Exemplos de rendimentos sujeitos à tributação exclusiva são o décimo terceiro salário e os prêmios de loteria.

Por sua vez, no tocante à *tributação sujeita ao ajuste anual*, os rendimentos correspondentes serão somados no momento da entrega da declaração e o imposto de renda recolhido mensalmente durante o ano-calendário²⁴⁶ será compensado com o imposto devido apurado no ajuste anual. Cumpre salientar, no entanto, que o recolhimento do imposto no curso do ano-calendário será efetuado através de retenção efetuada pela fonte pagadora do rendimento, quando estes forem recebidos de pessoa jurídica, ou através do recolhimento do carnê-leão efetuado pelo próprio contribuinte, quando os rendimentos forem recebidos de pessoa física.

²⁴⁷ Mesmo dentre os autores que sustentam a exigência de periodicidade anual na tributação da renda, alguns autores entendem não haver ofensa à Constituição por se tratar o imposto pago mensalmente de mera antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual.

que há despesas efetuadas pelo contribuinte que são indispensáveis à manutenção de uma existência digna, que foram desconsideradas pelo legislador.

Conforme afirmado anteriormente, a Constituição possui, em seu art. 7º, IV, regra específica no sentido de definir um núcleo básico de necessidades do indivíduo e de sua família, sem os quais não há como se falar em existência digna: moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social. Reafirmando-se o que também já foi dito anteriormente, cumpre assinalar que não se trata, é claro, de uma relação exaustiva, pois, na medida em que a sociedade evolui, a noção do mínimo necessário à existência digna pode variar, ampliando-se as exigências individuais e familiares neste sentido.

Pode o legislador, portanto, ampliar o rol de gastos dedutíveis na apuração de renda, de modo a assegurar uma existência digna, não somente do ponto de vista físico, mas também intelectual e espiritual. O que o legislador não pode é desconsiderar, como o fez, a existência daqueles gastos explicitamente mencionados no dispositivo constitucional em comento.

Assim, as despesas relacionadas com a moradia (seja pagamento de aluguel ou os juros pagos na prestação da casa própria), com transporte, com lazer, com vestuário e com higiene devem ser computadas na apuração da renda tributável, de modo a assegurar a proteção constitucional do mínimo existencial na tributação da renda.

Obviamente, o legislador, ao autorizar tais deduções, deve atender ao princípio da *razoabilidade*, determinando seus limites de modo a impedir que excessos sejam cometidos, como, por exemplo, a dedução de despesa com moradia em imóvel de luxo. Caberia ao legislador buscar identificar, dentro da realidade brasileira, parâmetros médios (razoáveis) com o fito de estabelecer um limite de valor na dedução de despesas com moradia. A inconstitucionalidade reside, de plano, em não permitir tais deduções na apuração do imposto de renda da pessoa física.

Importa aqui reiterar que o legislador não possui a discricionariedade para desconsiderar, na apuração da renda, as despesas relacionadas com aqueles itens considerados indispensáveis a uma existência digna consoante disposição expressa da Constituição (art. 7º, IV). A liberdade existe apenas para ampliar o rol, já que o mesmo não é exaustivo.

Por outro lado, conforme já dito, a *razoabilidade* impõe também ao legislador que, ao fixar os limites de dedução, os mesmos não sejam tão ínfimos que se tornem incapazes de assegurar a mencionada proteção do mínimo existencial no plano tributário, com observância da capacidade contributiva, respeitando-se a vedação de confisco e a função social da propriedade.

Portanto, quer do ponto de vista quantitativo (*quais* despesas), quer do ponto de vista qualitativo (*quanto* pode ser deduzido), pode o legislador fixar limites relacionados com as parcelas dedutíveis na apuração do imposto de renda. Não pode o legislador, contudo, deixar de reconhecer, na apuração do imposto de renda, a dedutibilidade daquelas despesas inevitáveis para a manutenção de uma existência digna do contribuinte e de sua família consoante exigência constitucional.

No mesmo sentido, analisando a exigência de capacidade contributiva relacionada com o imposto de renda, Humberto Ávila leciona:

[...] Dos deveres de proteção da dignidade, da família e da educação, pode-se inferir a obrigatoriedade de dedução dos gastos necessários à realização mínima desses bens e valores. Somente aquela parte dos rendimentos que esteja disponível para o sujeito passivo é que pode ser tributada. Despesas inevitáveis, que sejam necessárias para a manutenção da dignidade humana e da família, devem ficar de fora do âmbito da tributação. Do contrário, esse imposto não mais iria atingir a renda, mas qualquer receita. O imposto sobre a renda é um imposto sobre a renda líquida pessoal, isto é, sobre a renda economicamente disponível.²⁴⁸

3.3.1 Despesas dedutíveis na apuração do imposto de renda da pessoa física

O legislador não adotou nenhum limite quantitativo para as deduções de despesas com a contribuição previdenciária (desde que paga à Previdência Oficial), despesas escrituradas no Livro Caixa (autorizadas para os contribuintes que percebem rendimentos de trabalho não-assalariado), despesas médicas²⁴⁹ e pensão alimentícia (desde que decorrente de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente). Tais despesas podem, assim, ser deduzidas integralmente na

²⁴⁸ (AVILA (b), p.365).

²⁴⁹ Independentemente do valor, não serão dedutíveis as despesas médicas que tenham sido objeto de reembolso, de acordo com o § 1º, IV, do art. 80 do RIR/99.

apuração da renda, sendo exigida apenas a comprovação por meio hábil e idôneo (recibos ou notas fiscais, por exemplo).

Por sua vez, as despesas com a manutenção dos dependentes, com educação dos mesmos e do contribuinte, a parcela isenta dos aposentados com mais de 65 anos de idade e a contribuição paga à previdência complementar privada ou ao FAPI possuem limites quanto ao valor passível de ser deduzido na apuração do imposto de renda.

Dentre as despesas cuja dedução foi autorizada pelo legislador, merecem algumas considerações adicionais àquelas relacionadas com dependentes, educação e saúde, por duas razões, a saber: em primeiro lugar, porque compõem, ao lado de outros itens cuja dedução não é nem mesmo autorizada pelo legislador, o núcleo básico indispensável para assegurar uma existência digna; em segundo lugar, porque, apesar de autorizar a sua dedução na apuração do imposto de renda, o legislador efetuou restrições (quantitativas e/ou qualitativas) que implicam em ofensa à proteção constitucional do mínimo existencial no plano tributário. É o que se passa a demonstrar.

3.3.1.1 Despesas com dependentes

O valor que o contribuinte pode, atualmente, deduzir mensalmente por dependente R\$ 126,36²⁵⁰ (cento e vinte e seis reais e trinta e seis centavos), ou seja, R\$ 1.516,32 (mil quinhentos e dezesseis reais e trinta e dois centavos) ao ano. Como se pode perceber, o valor da dedução por dependente é ínfimo, não propiciando, ao contribuinte, condições de assistir a família, criar e alimentar filhos menores de maneira adequada e *digna*.

De acordo com estudos promovidos pelo DIEESE – Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos, tem-se que o Custo da Cesta Básica, tomando-se a cidade de Brasília como referência, corresponde a R\$ 167, 11 (cento e sessenta e sete reais e onze centavos)²⁵¹. De acordo com a

²⁵⁰ De acordo com os art. 4º, III e 8º, II, c, da Lei n.º 9.250 de 26 de dezembro de 1995, conforme alteração dada pelo art. 3º da Lei nº 11.311 de 13 de junho de 2006.

²⁵¹ Cf. www.dieese.org.br, consultado em 02/07/06. O Custo da Cesta Básica é diferente de uma cidade para outra, embora não seja significativa essa diferença.

metodologia adotada ²⁵², o DIEESE toma por base, para compor a cesta básica, o custo de itens 13 (treze) itens considerados “suficiente para o sustento e bem estar de *um* trabalhador em idade adulta”. (*grifos nossos*).

Este é, portanto, o custo mensal que o contribuinte tem com seu próprio sustento, sendo o mesmo valor correspondente ao necessário para o sustento de cada um de seus dependentes, dentro de uma perspectiva bastante razoável, já que a cesta básica, como o nome mesmo já diz, não compreende nenhum artigo de luxo, mas tão-somente carne, leite, feijão, arroz, farinha, batata, tomate, pão, café, banana, açúcar, óleo e manteiga²⁵³.

Por conseguinte, este seria, dentro de padrões *razoáveis*, o valor *mínimo* a que deveria corresponder a dedução com a manutenção do contribuinte e de cada um de seus dependentes, isto é, R\$ 167,11 (cento e sessenta e sete reais e onze centavos) por mês ou R\$ 2.005, 32 (dois mil e cinco reais e trinta e dois centavos) por ano²⁵⁴.

Tem-se, então, que o valor autorizado pelo legislador é insuficiente até mesmo para compra desses produtos alimentícios básicos, ficando a situação ainda pior na medida em que outras despesas com produtos de higiene, contas de água e energia elétrica não são computadas no cálculo para efeito de dedução do imposto de renda.

Por conseguinte, a opção feita pelo legislador, além de revelar-se incapaz de assegurar a proteção à família, a qual, de acordo com o art. 226 do texto constitucional, exige “especial proteção do Estado”, configura uma clara ofensa à proteção constitucional do mínimo necessário à existência digna do cidadão e de sua família, implicando, por conseguinte, na tributação sem a respectiva capacidade contributiva, gerando, assim, o efeito de confisco.

²⁵² Cf. <http://turandot.dieese.org.br/bdcesta/cesta.html>, em 02/07/2006

²⁵³ Cf. www.dieese.org.br, consultado em 02/07/06.

²⁵⁴ De acordo com estudos do Unafisco Sindical - Sindicato dos Auditores Fiscais da Receita Federal – a simples correção monetária dos valores previstos na legislação seria suficiente no sentido de assegurar a justiça tributária mediante a observância da capacidade contributiva. De acordo com mencionada instituição sindical, , “a correção de 8% na tabela do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), válida a partir de 1º de fevereiro de 2006, não repõe integralmente os efeitos da inflação no pagamento de Imposto de Renda (IR)”. O mencionado sindicato defende que, uma vez que a inflação de janeiro/1996 a janeiro/2006, apurada pelo Índice de Preço ao Consumidor Amplo (IPCA/IBGE), foi de 104,98%, descontando os reajustes já concedidos de 17,5% (2002), de 10% (2005) e de 8% (2006), a tabela do Imposto de Renda, ainda, precisa ser corrigida em 46,84%. Com essa correção, a dedução por dependente passaria dos atuais R\$ 126,36 mensais ou R\$ 1.516,32 ao ano, para R\$ 2.226,56 ao ano. Cf www.correcaodatabela.com.br, em 02/07/06.

Mesmo no aspecto quantitativo, o legislador estabeleceu restrições injustificáveis. De acordo com a legislação tributária²⁵⁵, podem ser dependentes, para efeito do imposto de renda:

- 1 - companheiro(a) com quem o contribuinte tenha filho ou viva há mais de 5 anos, ou cônjuge;
- 2 - filho(a) ou enteado(a), até 21 anos de idade, ou, em qualquer idade, quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;
- 3 - filho(a) ou enteado(a) universitário ou cursando escola técnica de segundo grau, até 24 anos;
- 4 - irmão(ã), neto(a) ou bisneto(a), sem arrimo dos pais, de quem o contribuinte detenha a guarda judicial, até 21 anos, ou em qualquer idade, quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;
- 5 - irmão(ã), neto(a) ou bisneto(a), sem arrimo dos pais, com idade de 21 anos até 24 anos, se ainda estiver cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau, desde que o contribuinte tenha detido sua guarda judicial até os 21 anos;
- 6 - pais, avós e bisavós que, em 2005, tenham recebido rendimentos, tributáveis ou não, até R\$ 13.968,00;
- 7 - menor pobre até 21 anos que o contribuinte crie e eduque e de quem detenha a guarda judicial;
- 8 - pessoa absolutamente incapaz, da qual o contribuinte seja tutor ou curador.

Do ponto de vista da justiça tributária, resultante da aplicação das normas constitucionais estudadas no presente trabalho, não aparece correto limitar a dedução das despesas com o dependente a um limite de idade, como ocorre na hipótese em que o dependente é filho, irmão, neto ou bisneto do contribuinte. Nem mesmo, no caso de menor pobre que o contribuinte crie e eduque e de quem detenha a guarda judicial. Se há dependência econômica comprovada, convertendo-se as despesas relacionadas com aqueles dependentes em subtração da capacidade contributiva, não pode o legislador desconsiderar tal fato sob pena de inconstitucionalidade.

Neste mesmo sentido, é a lição de Millán que, analisando a legislação espanhola, afirma:

²⁵⁵ Cf. Lei nº 9.250, de 1995, art. 35; Lei nº 11.119, de 2005, art. 1º; RIR/1999, art. 77, § 1º; IN SRF nº 15, de 2001, art. 38).

[...] el único requisito que debería exigirse para practicar las reducciones anteriores debiera ser la constatación de dependencia económica del familiar respecto del contribuyente, que lo convierte en carga económica para él y le minora su renta disponible, con independencia de cuál sea su estado civil (se exige la soltería del descendiente) o su edad [...]. (grifos nossos).²⁵⁶

Tanto mais grave se afigura a situação quando se leva em consideração o fato de que somente são dedutíveis as despesas com educação e saúde relacionadas com aqueles dependentes, cuja relação de dependência é admitida pela lei tributária.

Saliente-se, ainda, que o legislador não pode limitar o número de dependentes para efeito de dedução da base de cálculo do imposto sobre a renda, uma vez que o texto constitucional assegura liberdade para o planejamento familiar, consoante disposto no art. 226, § 7º.

3.3.1.2 Despesas com educação

Já a parcela dedutível anualmente relacionada a despesas com instrução corresponde a R\$ 2.373,84²⁵⁷ (dois mil trezentos e setenta e três reais e oitenta e quatro centavos) com a educação de cada dependente ou do próprio contribuinte. Este valor, que somente pode ser deduzido na declaração de ajuste anual, é bom registrar, corresponde a R\$ 197, 73 (cento e noventa e sete reais e setenta e três centavos) mensais, valor que se revela incompatível com o mercado, pois as mensalidades escolares são muito superiores a este montante²⁵⁸.

De fato, o cidadão que deseja oferecer ensino de qualidade a seus filhos tem de desembolsar para pagamento da mensalidade escolar uma soma bem superior ao valor considerado como dedutível na legislação do imposto de renda. Isto significa que os contribuintes do imposto de renda, notadamente aqueles que

²⁵⁶ Ibid., p.166.

²⁵⁷ De acordo com os art 8º., II, b, da Lei n.º 9.250 de 26 de dezembro de 1995, conforme alteração dada pelo art. 3º da Lei nº 11.311 de 13 de junho de 2006.

²⁵⁸ De acordo com estudos do Unafisco Sindical - Sindicato dos Auditores Fiscais da Receita Federal -, aplicando-se os índices de correção para a reposição da inflação no período em que ficou congelada a tabela do imposto de renda, este valor passaria para R\$ 3.485,75. Cf www.correcaodatabela.com.br, em 02/07/06.

pertencem à chamada “classe média”, estão sendo vítimas de confisco tributário, vez que estão pagando imposto sobre uma renda consumida, sem que tenha havido o “acréscimo patrimonial” exigido para que se configure o fato gerador daquele tributo.

Por outro lado, ao longo dos últimos anos, o legislador vem restringindo gradativamente a dedução das despesas relacionadas com instrução de modo que, atualmente, somente é permitido deduzir pagamentos relacionados ao ensino formal, a cursos de especialização e cursos profissionalizantes. Conseqüentemente, não é autorizada a dedução com outros gastos relacionados ao material, uniforme e transporte escolar; cursos de línguas estrangeiras e cursos esportivos.

O legislador, ao desprezar a existência dessas despesas, separa-se da realidade de forma absurda, ofendendo ao preceito constitucional que garante o amplo acesso à educação, consoante a redação do art. 205 da Constituição, reproduzido a seguir:

Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua *qualificação para o trabalho*. (grifos nossos).

Ora, qualquer cidadão do mundo sabe que, em tempos de globalização, como os nossos dias atuais, não há “qualificação para o trabalho” sem o conhecimento de, ao menos, uma língua estrangeira, notadamente o inglês. O Estado, assim, deixa de cumprir o seu papel constitucional de incentivar o *pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho*. Por outro lado, a vedação para contribuinte deduzir a despesa com curso de língua estrangeira significa que o mesmo está sendo tributado onde não revela capacidade contributiva, já que resta tributada uma renda consumida na educação do mesmo e de seus dependentes.

Por outro lado, também a educação para o esporte merece proteção do legislador infraconstitucional, exigindo, por conseguinte, que as despesas com ela relacionadas sejam dedutíveis na apuração do imposto de renda. É o que se depreende da leitura do art. 217 da Constituição que estabelece *in verbis*: “É dever do Estado fomentar práticas desportivas formais e não-formais, como direito de cada um [...]”.

Além do que foi exposto, cabe considerar que nem mesmo é permitido ao contribuinte deduzir as despesas com material, transporte e uniforme escolar, despesas essas que são uma realidade e uma exigência da atividade estudantil. Assim, impedir a dedução de todas essas despesas implica em confisco tributário, vez que o contribuinte sofre a tributação sem revelar capacidade contributiva para tanto, e, por se tratar de despesas relacionadas com a manutenção de uma existência digna para si e sua família, tem-se ofensa à proteção do mínimo existencial.

3.3.1.3 Despesas com saúde

Embora não apresente um limite quantitativo para a dedução das despesas com saúde, a legislação atual do Imposto de Renda restringe a mesma do ponto de vista qualitativo. Uma dessas restrições é a não permissão da dedução com medicamentos, exceto aqueles fornecidos pelo próprio estabelecimento hospitalar.

Ora, desnecessário lembrar que o medicamento não pode ser considerado algo supérfluo, antes, ao contrário, é fundamental, não somente para a recuperação da saúde, como também na prevenção. Neste sentido, cumpre lembrar o que estabelece o art. 196 da Constituição, *in verbis*:

Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universas e igualitário as ações e serviços de sua promoção, proteção e recuperação.

Portanto, ao vedar a possibilidade do contribuinte deduzir as despesas com medicamento, o legislador, na contramão do que dispõe o preceito constitucional supramencionado, o Estado deixa de cumprir o seu papel constitucional de garantir, mediante políticas sociais e econômicas, o direito à saúde. Ao contrário, o Estado opta por tributar o contribuinte sem que este revele capacidade contributiva, vez que essa somente se configura depois de deduzidas as despesas necessárias à sobrevivência. Em se tratando de despesas dessa natureza, indispensável à sobrevivência digna, tem-se clara a ofensa à proteção do mínimo existencial no plano tributário.

3.3.1.4 Despesas escrituradas no Livro-Caixa

Semelhante tratamento àquele dado às pessoas jurídicas quanto à dedução de despesas, recebeu do legislador o contribuinte, pessoa física, que seja titular de rendimentos do trabalho não-assalariado (como, por exemplo profissionais autônomos) ou titular de rendimentos decorrentes da atividade rural.

De acordo com o art. 4º, I, da Lei n.º 9.250 de 26/12/1995, os titulares de rendimento de trabalho não-assalariado podem deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade, desde que escrituradas em livro Caixa, as despesas de custeio²⁵⁹ pagas, necessárias à percepção da receita e a manutenção da fonte produtora.

Para a dedução dessas despesas escrituradas em livro Caixa, não há um limite específico com relação ao valor, estando este limitado apenas ao valor da receita mensal, podendo, contudo, o excesso (de despesas escrituradas em relação à receita recebida) ser somado às despesas dos meses subseqüentes até dezembro do ano-calendário²⁶⁰. Por sua vez, o excesso de despesas existente em dezembro não deve ser informado nesse mês, nem transposto para o próximo ano-calendário, ao contrário das pessoas jurídicas que podem compensar prejuízos obtidos em exercícios financeiros anteriores ao da apuração²⁶¹.

Semelhante, também, é o tratamento tributário da renda proveniente da atividade rural, cujo resultado é apurado mediante escrituração do livro Caixa, abrangendo as receitas das quais podem ser deduzidas as chamadas despesas de custeio, além dos investimentos realizados. O art. 62 do Regulamento do Imposto de Renda vigente (RIR/99) define em seus parágrafos 1º e 2º o que se entende como tal, *in verbis*:

Art. 62.

§ 1º As despesas de custeio e os investimentos são aqueles necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, relacionados com a natureza da atividade exercida.

²⁵⁹ Considera-se despesa de custeio aquela indispensável à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, como aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo, de acordo com a Lei nº 8.134, de 1990; art. 6º; RIR/1999, art. 76; IN SRF nº 15, de 2001, art. 51.

²⁶⁰ Cf. Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º; RIR/1999, art. 76; IN SRF nº 15, de 2001, art. 51

²⁶¹ De acordo com as regras do art. 509 a 511 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) aprovador pelo Decreto n.º 3.000, de 26/03/1999.

§ 2º Considera-se investimento na atividade rural a aplicação de recursos financeiros, durante o ano-calendário, exceto a parcela que corresponder ao valor da terra nua, com vistas ao desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade e seja realizada com (Lei nº 8.023, de 1990, art. 6º):

I - benfeitorias resultantes de construção, instalações, melhoramentos e reparos;

II - culturas permanentes, essências florestais e pastagens artificiais;

III - aquisição de utensílios e bens, tratores, implementos e equipamentos, máquinas, motores, veículos de carga ou utilitários de emprego exclusivo na exploração da atividade rural;

IV - animais de trabalho, de produção e de engorda;

V - serviços técnicos especializados, devidamente contratados, visando elevar a eficiência do uso dos recursos da propriedade ou exploração rural;

VI - insumos que contribuam destacadamente para a elevação da produtividade, tais como reprodutores e matrizes, girinos e alevinos, sementes e mudas selecionadas, corretivos do solo, fertilizantes, vacinas e defensivos vegetais e animais;

VII - atividades que visem especificamente a elevação sócio-econômica do trabalhador rural, tais como casas de trabalhadores, prédios e galpões para atividades recreativas, educacionais e de saúde;

VIII - estradas que facilitem o acesso ou a circulação na propriedade;

IX - instalação de aparelhagem de comunicação e de energia elétrica;

X - bolsas para formação de técnicos em atividades rurais, inclusive gerentes de estabelecimentos e contabilistas.

No caso, ainda, da atividade rural, de modo semelhante à tributação da renda da pessoa jurídica, é permitido, de acordo com o art. 65 do RIR/99, compensar os prejuízos apurados em anos-calendário anteriores no resultado positivo obtido na exploração da atividade rural pela pessoa física.

3.4 CONSIDERAÇÕES FINAIS SOBRE A TRIBUTAÇÃO DA RENDA DA PESSOA FÍSICA NO BRASIL

A partir do confronto da proteção constitucional do mínimo existencial em relação às deduções autorizadas pelo legislador na apuração do imposto de renda, verificou-se que a tributação sobre a renda da pessoa física, longe de assegurar a referida proteção, se caracteriza pela ofensa aos preceitos constitucionais relativos à capacidade contributiva, à vedação de confisco e, conseqüentemente, à função social da propriedade e à dignidade humana.

A análise da legislação pertinente à matéria evidencia uma certa desigualdade de tratamento conferida pelo legislador na tributação da renda da pessoa física em relação à renda da pessoa jurídica. De fato, enquanto a pessoa física somente faz jus à dedução de algumas despesas autorizadas pela legislação do imposto de renda e ainda assim com certos limites, a pessoa jurídica tributada pelo lucro real²⁶² está autorizada a deduzir da base de cálculo do imposto de renda, além dos custos²⁶³, todas as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, conforme dispõe o art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99.

Ao contrário do que ocorre com as pessoas físicas, cuja manutenção própria e de sua família dependem da realização de dispêndios que não são considerados

²⁶² De acordo com a forma de apuração do lucro, que é a base de cálculo do imposto de renda, há 3 (três) formas de tributação da pessoa jurídica: pelo lucro real, pelo lucro presumido e pelo lucro arbitrado. A forma de tributação é opção do contribuinte, a exceção de alguns casos cuja apuração do lucro real é obrigatória (art. 246 do RIR/99). O lucro real, como o nome já diz, corresponde ao lucro do exercício ajustado de acordo com a legislação fiscal (art. 247 do RIR/99). Este lucro do exercício, a partir do qual o lucro real é calculado, é obtido pela dedução, no total das receitas, dos custos e despesas incorridos pela empresa. Já o lucro presumido, também conforme já indica o nome, é apurado pela aplicação de percentuais de presunção legal do lucro que variam de acordo com o tipo de atividade das empresas (art. 519 do RIR/99), sendo o lucro arbitrado calculado da mesma forma, só que com percentuais maiores (art. 535 do RIR/99).

²⁶³ De acordo com o art. 289, 290 e 291 do RIR/99, respectivamente, são dedutíveis: a) o custo de aquisição das mercadorias revendidas, compreendidos aí os custos de transporte, seguro, tributos devidos na aquisição e gastos com desembaraço aduaneiro; b) o custo de produção, compreendendo, neste caso, o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior; o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção; os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção; os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção; e os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção; e c) das quebras e perdas consideradas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio; além das quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas.

dedutíveis na apuração do imposto de renda, na tributação da pessoa jurídica, o legislador adotou um critério mais condizente com o texto constitucional. De acordo com o artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda, são dedutíveis na apuração do imposto de renda da pessoa jurídica, além dos seus custos operacionais, as despesas consideradas “*necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora*”, exigindo-se, apenas, que tais despesas tenham sido “*pagas ou incorridas*” (§ 1.º) e que sejam “*usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa*” (§2.º)²⁶⁴. Este tratamento desigual, entretanto, não encontra nenhuma justificativa à luz do texto constitucional, resultando, assim, não somente em ofensa à proteção do mínimo existencial, mas também do princípio da isonomia tributária, previsto no art. 153, II, da Constituição de 1988.

De outra parte, examinando-se a legislação tributária pertinente ao imposto de renda, o que se percebe, de um modo geral, é uma maior *generosidade* na tributação dos rendimentos produzidos pelo capital em relação ao trabalho, sendo numerosos os exemplos de ofensa ao princípio da isonomia tributária. É o caso da tributação sobre lucros e dividendos. De acordo com o § 5º do art. 3º da Lei n.º 10.101, de 19/12/2000, que trata da participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, tem-se que:

Art. 3.º

§ 5º As participações de que trata este artigo serão tributadas na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, como antecipação do imposto de renda devido na declaração de rendimentos da pessoa física, competindo à pessoa jurídica a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto.

Por sua vez, os lucros e dividendos distribuídos aos sócios desde que apurados na escrituração comercial são considerados isentos conforme dispõe o art. 10 da Lei n.º 9.249/95. Portanto, há uma clara e inequívoca ofensa ao princípio da

²⁶⁴ (*Grifos nossos*). Esse critério adotado pelo legislador na tributação da renda da pessoa jurídica condiz com o conceito constitucional de renda, uma vez que se busca tributar a renda somente quando se verifica “*acréscimo patrimonial*”, ou seja, deduzidas todas as despesas necessárias à manutenção da fonte produtora de renda. Tributar a renda sem considerar essas despesas implica em tributação do patrimônio, o qual não constitui fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, previsto no art. 153, III, da CF/88, além de constituir ofensa aos preceitos constitucionais mencionados anteriormente.

isonomia tributária, vez que não há “nexo de causalidade” nem tampouco há finalidade constitucional que justifique essa diferença de tratamento²⁶⁵.

Outro problema na tributação do imposto sobre a renda da pessoa física diz respeito à exigência constitucional de progressividade, prevista expressamente no art. 153, § 2º, da Constituição de 1988. Ao contrário de outros tributos, como por exemplo o imposto sobre a propriedade de imóvel urbano – IPTU²⁶⁶ - para os quais a progressividade é facultativa, a progressividade para o imposto de renda é obrigatória, constituindo uma das técnicas adequadas à realização do princípio da capacidade contributiva na tributação²⁶⁷.

Contudo, no caso do imposto sobre a renda das pessoas físicas²⁶⁸, a progressividade adotada pelo legislador atende apenas de maneira formal o preceito mencionado, vez que, atualmente, de acordo com o art. 1º da Lei n.º 11.311, de 13 de junho de 2006, existem apenas 3 (três) faixas de tributação da renda, conforme a seguir:

²⁶⁵ De acordo com Celso Antonio Bandeira De Melo, para que um discrimen legal seja convivente com a isonomia exigida pela Constituição, requer a observação simultânea de quatro elementos, a saber: “a) que a desequiparação não atinja de modo atual e absoluto, um só indivíduo; b) que as situações ou pessoas desequiparadas pela regra de direito sejam efetivamente distintas entre si, vale dizer, possuam características, traços, *nelas residentes*, diferenciados; c) que exista, em abstrato, uma correlação lógica entre os fatores diferenciais existentes e a distinção de regime jurídico em função deles, estabelecida pela norma jurídica; d) que, in concreto, o vínculo de correlação supra-referido seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resulte em diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa – ao lume do texto constitucional – para o bem público”. (grifos nossos) (Ibid., p.41).

²⁶⁶ De acordo com o inciso I do § 1º do art. 156 da CF/88, o IPTU *poderá* “ser progressivo em razão do valor do imóvel” (grifos nossos).

²⁶⁷ Esta noção já foi desenvolvida no início deste trabalho, quando da análise do princípio da capacidade contributiva, o qual, antes de ser incorporado pela teoria jurídica, foi desenvolvida pela teoria econômica por Adam Smith.

²⁶⁸ Para as pessoas jurídicas, a alíquota do imposto de renda é única e corresponde a 15 % (quinze por cento) da base de cálculo, isto é, do lucro. Contudo, para atender a progressividade exigida pela Constituição, a lei determina a cobrança de mais um adicional de 10 % (dez por cento) sobre a parcela do lucro que exceder ao limite determinado em lei o qual atualmente corresponde a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) mensais.

Tabela 1. Faixas de tributação

Base de cálculo	Alíquota	Parcela a deduzir
Até R\$ 15.085, 44	-	-
De R\$ 15.085, 44 até 30.144,96	15%	R\$ 2.262,64
Acima de R\$ 30.144,96	27,5%	R\$ 6.030,96

Fonte: Lei n.º 11.311, de 13 de junho de 2006.

Irônico, no entanto, é pensar que, antes da atual Constituição de 1988, chegasse a ter, no Brasil, até 13 (treze) faixas de tributação da renda conforme demonstrado a seguir:

Tabela 2. Alíquotas de IRPF no Brasil

Período de vigência	Quantidade de classes de renda (faixas)	Alíquotas
1979 a 1982	12	0% a 55%
1983 a 1985	13	0% a 60%
1986 a 1987	11	0% a 50%
1988	9	0% a 45%
1989 a 1991	2	10% e 25%
1992	2	15% e 25%
1995	3	15% a 35%
1996 a 1997	2	15% e 25%
1998 a 2005	2	15% e 27,5%

Fonte: Unafisco Sindical. www.correcaodatabela.com.br, em 02/07/2006.

Somente para ilustrar, de acordo com a tabela atualmente vigente, acima exposta, todas as faixas de renda superiores a R\$ 30.144,96 (trinta mil cento e quarenta e quatro reais e noventa e seis centavos) serão tributadas em 27, 5 % (vinte e sete e meio por cento), o que significa que um contribuinte que, por exemplo, percebe R\$ 35.000, 00 (trinta e cinco mil reais) paga proporcionalmente igual àquele que recebe R\$ 350.000,00 (trezentos e cinquenta mil reais) ou R\$ 3.500.000,00 (três milhões e quinhentos mil reais). *Proporcionalmente* não significa progressivamente.

Tributar progressivamente implica numa alíquota maior quanto maior for a base de cálculo, e, portanto, se não houver faixas diferentes de tributação da renda, incorre-se em ofensa ao critério da progressividade e, conseqüentemente, ao princípio da capacidade contributiva²⁶⁹.

Não bastasse essa progressividade de caráter puramente formal da tabela de alíquotas do imposto sobre a renda da pessoa física, a mesma revela uma inconstitucionalidade menos visível. Tal inconstitucionalidade diz respeito à sua não atualização monetária. Explica-se: desde o ano-calendário²⁷⁰ de 1996, que a tabela vem sendo corrigida com índices inferiores aos índices oficiais de inflação do período.

De 1996 até agora, isto é, até 2006, houve as seguintes correções da tabela do imposto sobre a renda da pessoa física: em 2002, 17,5%; 2005 10%; e 2006, 8%. Por outro lado, a inflação no período compreendido de janeiro/1996 a janeiro/2006 apurada pelo Índice de Preço ao Consumidor Amplo (IPCA/IBGE) foi de 104,98%, significando que a tabela precisaria ainda ser corrigida em mais 46,84%.

A seguinte tabela fornece os dados para comparação entre os valores atualmente vigentes e os valores com a correção que deixou de ser realizada:

Tabela 3. Tabela progressiva mensal (em R\$)

Alíquotas	Em 2005 (com a correção de 8%)	Com o reajuste necessário de 46,84 % (IPCA)
isento	Até 1.257,12	Até 1.845,96
15 %	De 1.257,12 até 2.512,08	De 1.845,96 até 3.688,74
27,5 %	Acima de 2.512,08	Acima de 3.688,74

Fonte: Unafisco Sindical. www.correcaodatabela.com.br, em 02/07/2006.

A partir dos dados acima, verifica-se, por exemplo, que um trabalhador com a renda mensal de R\$ 3.000,00 (três mil reais) é atualmente tributado na alíquota de 27,5%, quando deveria ser tributado pela alíquota de 15%, caso a tabela estivesse

²⁶⁹ Segundo Regina Helena Costa, as alíquotas progressivas, isto é, aquelas que se elevam à medida que se eleva a base de cálculo, são o tipo de alíquota que permite atender a capacidade contributiva. (Ibid., p.74).

²⁷⁰ A expressão “ano-calendário” é usada para indicar o período em que ocorre o fato gerador, sendo distinto do “exercício” que corresponde ao ano em que a declaração do imposto de renda é entregue.

devidamente corrigida.²⁷¹ Portanto, esse trabalhador está pagando, ano após ano, desde 1996, um imposto de renda acima do que sua “real” capacidade contributiva permite.

Ao se efetuar a conversão para o salário-mínimo dos valores das chamadas “parcelas isentas” constantes da tabela do imposto de renda, a correção da tabela em índices inferiores à inflação do período revela algo mais grave: o cidadão cuja renda, em salários-mínimos, já foi considerada, no passado, uma renda não passível de tributação, atualmente é considerado contribuinte do imposto de renda. Observe a tabela a seguir:

Tabela 4. Tabela progressiva anual (em R\$) – 1996-2006

Ano-Calendarário	Valor da parcela isenta constante da tabela em Reais	Valor do salário-mínimo em Reais vigente em 31/12	Valor da Parcela isenta em salários mínimos
(1)	(2)	(3)	(4)
1996	10.800,00	112,00	96,43
1997	10.800,00	120,00	90
1998	10.800,00	130,00	83,08
1999	10.800,00	136,00	79,41
2000	10.800,00	151,00	71,52
2001	10.800,00	180,00	60
2002	12.696,00	200,00	63,48
2003	12.696,00	240,00	52,9
2004	12.696,00	260,00	48,83
2005	13.968,00	300,00	32,32
2006	14.992,32	350,00	42,83

Fonte: Esta pesquisa²⁷²

²⁷¹ Note-se que os valores constantes da tabela são anuais, devendo-se dividir cada um daqueles valores por 12 (doze) para identificar-se a tabela mensal.

²⁷² A coluna (1) é referente ao ano no qual os rendimentos foram percebidos. Os dados da coluna (2) foram obtidos no site www.receita.fazenda.gov.br/aliquota/TabProgressiva.htm consultado em 21/01/2007, enquanto que os dados da coluna (3) foram retirados no site www.portalbrasil.net/salariominimo.htm, consultado na mesma data. Já os dados da coluna (4) é resultado da divisão dos valores da coluna (2) pela (3).

Em primeiro lugar, cabe registrar que aquilo que o legislador denominou “parcela isenta”, na verdade, corresponde juridicamente ao mínimo imune aqui estudado, ou seja, aquela parcela de renda considerada a mínima necessária para a manutenção da existência digna do indivíduo e de sua família. Trata-se, portanto, de imunidade decorrente de exigência constitucional e não de isenção, termo utilizado inapropriadamente pelo legislador ordinário.

Assim, analisando os dados da tabela acima, percebe-se que, em 1996, o legislador tributário considerava que somente os indivíduos, cuja renda superasse o limite de 96,43 (noventa e seis vírgula quarenta e três) salários-mínimos, possuíam capacidade para contribuir para o imposto de renda. Portanto, a renda inferior a este valor não era tributada por ser considerada, conforme já dito, o patamar mínimo de renda capaz de assegurar uma existência digna.

Contudo, o que se percebe é que, ano após ano, esse limite mínimo vem sendo reduzido, tendo chegado, em 2005, a pouco mais de 32 (trinta e dois) salários-mínimos, sendo atualmente o equivalente a aproximadamente 43 (quarenta e três) salários-mínimos. Com esta análise, torna-se evidente que a tributação do imposto de renda tem avançado cada vez mais sobre a renda de subsistência das camadas mais pobres da população.

É importante, porém, salientar que a necessidade de arrecadações crescentes para fazer face às despesas públicas não pode justificar as inconstitucionalidades apontadas. Menos ainda, quando se verifica, simultaneamente, a existência de renúncia fiscal igualmente injustificável, do ponto de vista constitucional, de imposto de renda. É o caso, por exemplo, da isenção dos juros sobre o capital próprio das empresas e da remessa de lucros e dividendos ao exterior. No primeiro caso, tem-se que é dedutível do lucro real, portanto, não compõe a base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica (e nem da contribuição social sobre o lucro líquido, vale dizer) a remuneração efetuada às pessoas físicas e jurídicas a título de juros sobre capital próprio. No segundo caso, deixa-se de tributar valores remetidos ao exterior a título de participação societária.²⁷³

²⁷³ De acordo com estudos do Unafisco Sindical – Sindicato dos Auditores Fiscais da Receita Federal, estas isenções somadas à isenção de lucros e dividendos distribuídos ao sócio resultaram, em 2004, numa renúncia fiscal da ordem R\$ 11,3 (onze vírgula três) bilhões. Cf. “A renúncia fiscal a favor do capital” in www.unafisco.org.br, acessado em 20/09/2006.

Diante das inconstitucionalidades, que apresenta a legislação do imposto sobre a renda, apontadas à guisa de exemplo no presente trabalho, resta demonstrado que o modelo tributação adotado no Brasil é regressivo, onerando cada vez aqueles indivíduos que apresentam menor capacidade para contribuir, comprometendo, assim, parcela de sua renda que deveria ser destinada à manutenção de sua existência digna, favorecendo, por outro lado, muitas vezes, aqueles que deveriam efetivamente contribuir mais, posto deter maior capacidade de pagamento.

Com isto, o imposto sobre a renda das pessoas físicas não cumpre seu papel no sentido de alcançar os objetivos fundamentais da República, estabelecidos no texto da Constituição (art. 3º), de redução das desigualdades sociais e de promoção da justiça social, resultando, assim, em mero instrumento de arrecadação.

4 CONCLUSÃO

A necessidade de oferecer recursos ao Estado para que o mesmo possa promover seus fins é antiga, porém, a inserção dos direitos humanos nas cartas constitucionais de diversos países requer uma mudança de paradigma: ao poder de tributar impõem-se princípios de *justiça* tributária.

No Brasil, a Constituição estabelece como objetivo fundamental do Estado Democrático de Direito, a necessidade de se promover uma sociedade livre, justa e solidária, com a respectiva erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais, e somente uma *justa tributação* é capaz de realizar esses objetivos.

Destarte, no texto constitucional, encontram-se expressos preceitos que devem ser observados pelo legislador de modo a construir um modelo tributário voltado para a consecução daquele objetivo. Assim, são preceitos de justiça tributária o respeito à dignidade da pessoa humana e à observância da capacidade contributiva, da vedação de confisco e da função social da propriedade, sem os quais o sistema tributário nacional será incapaz de promover a igualdade exigida pela Constituição: igualdade de oportunidade e de acesso aos bens da vida. E sem igualdade, não há de se falar em liberdade, inclusive, de escolha.

Da conjunção desses preceitos constitucionais, um outro se extrai: a *proteção do mínimo existencial* no plano tributário. Trata-se de exigência constitucional que afasta a cobrança de tributos onde não se apresenta a capacidade para contribuir, pois, caso contrário, implicaria num confisco tributário, resultante da desconsideração da função social da propriedade relacionada com a manutenção da existência digna do contribuinte e de sua família.

Apesar de sua importância, do ponto de vista da realização de diversos princípios e fundamentos constitucionais, a proteção do mínimo existencial no plano tributário não tem sido objeto de maior consideração nem por parte da doutrina, nem por parte dos tribunais pátrios. Muito tem sido discutido sobre o “conteúdo mínimo” de direitos sociais indispensáveis a uma existência digna a serem exigidos na forma de prestações do Estado por serem indispensáveis a uma existência digna. No entanto, assim, não tem sido quando se relaciona ao exercício do poder de tributar.

Para explicar a esse “descaso”, do ponto de vista científico, pelo assunto, tem sido alegada a falta de interesse jurídico, uma vez que a Constituição não fixa parâmetros para atuação do legislador, que teria, assim, liberdade plena para

legislar. Outros ainda acrescentam que se trata de norma programática, não se exigindo assim sua imediata aplicação. Há equívoco numa e noutra afirmação.

Em primeiro lugar, a Constituição oferece regras que balizam a atuação do legislador, tolhendo-lhe, assim, a liberdade para legislar. Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade são bons exemplos disto.

Por outro lado, tendo como fundamento, não somente a dignidade da pessoa, mas também regras constitucionais de tributação, a exemplo da capacidade contributiva e a vedação de confisco, não se pode dizer, ao menos do ponto de vista tributário, que a proteção do mínimo existencial tenha conteúdo programático.

Em verdade, trata-se de *regra de imunidade* que, ao contrário do que ocorre com os princípios, não admite ponderação, implicando na indubitosa inconstitucionalidade da legislação que lhe seja contrária. Ademais, a regra de proteção do mínimo imune aplica-se a todos os tributos previstos no ordenamento brasileiro, sejam tributos diretos ou indiretos, sejam taxas, impostos ou contribuições, embora seja, na tributação da renda, onde a proteção do mínimo existencial ou mínimo imune seja mais fácil de ser identificada.

Apesar dessa facilidade, o legislador brasileiro não tem favorecido a realização da proteção do mínimo imune na tributação da renda, notadamente, quando se trata da renda da pessoa física, e, mais especialmente ainda, quando se trata da renda decorrente do trabalho.

A Constituição somente autoriza a tributação da renda quando esta revele a existência de um “acréscimo patrimonial”, exigindo-se, assim, que sejam deduzidas, dos rendimentos percebidos, todas as despesas que sejam necessárias à manutenção da fonte pagadora. Somente a partir daí é que se pode falar em capacidade contributiva, e a tributação ocorrida antes da dedução de tais despesas implica em confisco tributário.

No caso das pessoas físicas, os limites são inúmeros, quer do ponto de vista qualitativo, isto é, da descrição das despesas dedutíveis, quer do ponto de vista quantitativo, ou seja, quanto ao montante dedutível.

Ao vedar, por exemplo, a dedução de despesas com moradia e com medicamentos, e ao limitar, em valores irrisórios, despesas com o dependente ou com educação, o legislador ofende a proteção constitucional do mínimo imune, posto que tributa parcela da renda do contribuinte, que foi destinada à manutenção da existência digna dele próprio e de sua família. Por conseguinte, ofende à

proteção da propriedade que cumpre sua função social, vez que tributa os recursos que o contribuinte *possui* e que são destinados a moradia, saúde e educação, entre outras necessidades, de si próprio e de sua família.

Por outro lado, a lei se revela mais generosa quando se trata da tributação da pessoa jurídica. Mesmo entre pessoas físicas, o legislador tem sido mais benevolente na tributação da renda que é produto do capital em relação à renda que é fruto do trabalho. Tem-se, assim, um sistema tributário perverso, que, em lugar de promover uma sociedade justa, comete *injustiças na tributação* da renda.

Portanto, o que se verifica é que o modelo de tributação da renda adotado pelo legislador infraconstitucional brasileiro é caracterizado por inúmeras inconstitucionalidades, notadamente no que se refere à renda do trabalhador, resultando num sistema injusto, incapaz de promover a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais, conforme exigência constitucional (art. 3º, I e III, da CF).

O jurista, seja ele julgador ou cientista do direito, não pode assistir pacificamente a tamanha ofensa à Constituição. É preciso ampliar a visão da Carta, buscando, de forma sistêmica e harmônica, promover o desenvolvimento da força normativa da Constituição, o qual depende não apenas do seu conteúdo, mas também da sua práxis.

Devem, portanto, todos os partícipes da vida constitucional partilhar a vontade de Constituição (*Wille zur Verfassung*), mencionada por Konrad Hesse²⁷⁴, cujas palavras encerram este trabalho:

[...] A interpretação adequada é aquela que consegue concretizar, de forma excelente, o sentido (*Sinn*) da proposição normativa dentro das condições reais dominantes numa determinada situação. [...] A dinâmica existente na interpretação construtiva constitui condição fundamental da força normativa da Constituição e, por conseguinte, da sua estabilidade. Caso ela venha a faltar, tornar-se-á inevitável, cedo ou tarde, a ruptura da situação jurídica vigente.²⁷⁵

²⁷⁴ HESSE, KONRAD. A força normativa da constituição. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991, p. 21.

²⁷⁵ Ibid., p.24.

REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 2001.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- ÁVILA (a), Humberto. *Teoria dos princípios*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- _____. (b). *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BALEEIRO, Aliomar. Atualizado por Misabel Derzi. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- _____. *Direito tributário brasileiro*. 11 ed. Revista por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BARCELLOS, Ana Paula. *A eficácia dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
- BARROSO, Luís Roberto. *Constituição da República Federativa do Brasil Anotada*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. São Paulo: Atlas, 1990.
- BRITO, Edvaldo. *Limites da revisão constitucional*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1993.
- CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- CHEMERIS, Ivan. *A função social da propriedade: o papel do Judiciário diante das invasões de terras*. São Leopoldo: Unisinos, 2002.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de direito tributário*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

_____. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2001.

DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTUDOS ECONÔMICOS E ESTATÍSTICAS. Disponível em www.dieese.org.br.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e "due process of law"*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

DUGUIT, Leon. *Las transformaciones generales Del Derecho privado desde el Código de Napoleón*. Tradución de Carlos G. Posada. 2 ed. Madri: Libreria Española e Extranjera, 1920.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FELIPPE, Marco Sotelo. *Razão Jurídica e Dignidade Humana*. São Paulo: Max Limonad, 1996.

FERRAZ Jr., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GOLDSCHIMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: RT, 2003.

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

GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra (Coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

HABERMAS, Jürgen. *Direito e Democracia entre facticidade e validade*. Vol. I. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003.

HESSE, KONRAD. *A força normativa da constituição*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991.

HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Periodicidade do Imposto de Renda I*, Revista de Direito Tributário n. 63.

KANT, Immanuel. *Fundamentos da metafísica dos costumes e outros escritos*. São Paulo: Martin Claret, 2003.

LACOMBE, Américo Masset. *Periodicidade do Imposto de Renda I*, Revista de Direito Tributário n. 63

LEMKE, Gisele. *Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998.

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

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MILLÁN, Emilio Cencerrado. *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*. Madri: Marcial Pons, 1999.

MOLINA, Pedro M. Herrera. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Madri: Marcial Pons, 1998.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

NOTÍCIAS JURÍDICAS. www.juridicas.com/base_datos/Fiscal/19-1991.html#a28.

PERAGÓN, José Manuel Gallego. *Los principios materiales de justicia tributaria*. Granada: Comares, 2003.

PERIODICIDADE do Imposto de Renda. *Revista de Direito Tributário*. n. 63, 1997, p.22.

PORTAL BRASIL. Disponível em: www.portalbrasil.net/salariominimo.htm.

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

ROCHA, Carmem Lucia Antunes. *O princípio da dignidade humana e a exclusão social*. Revista Interesse Público, São Paulo, n. 4, p. 23-48, out./dez. 1999.

ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. Bauru: EDIPRO, 2000.

SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Disponível em www.receita.fazenda.gov.br

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

SOLIDARIEDADE social e tributação. Marco Aurélio Greco, Marciano Seabra de Godoi (coords). São Paulo: Dialética, 2005, 239 p.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Disponível em < www.stj.gov.br> Acesso em 15/02/2005.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Disponível em < www.stf.gov.br>. Acesso em 15/02/2005.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v.3.

UNAFISCO SINDICAL – Sindicato dos Auditores da Receita Federal. Disponível em www.unafisco.org.br.

REFERÊNCIAS CONSULTADAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BARROSO, Luís Roberto. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

BOAVENTURA, Edivaldo. *Como ordenar as idéias*. 8 ed. São Paulo: Ática, 2004.

FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. *Normas Constitucionais Programáticas. Normatividade, Operatividade e Efetividade*. São Paulo: RT Editora, 2001.

GODOI, Marciano Seabra. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dailética, 1999.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1988*. 9 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

LEITE, George Salomão (Org.). *Dos princípios constitucionais*. São Paulo, Malheiros, 2003.

LUBISCO, Nidia M.L.; VIEIRA, Sônia Chagas. *Manual de estilo acadêmico: monografias, dissertações e teses*. 2 ed. Salvador: Edufba, 2003.

NUNES, Rizzatto. *O princípio constitucional da dignidade da pessoa humana: doutrina e jurisprudência*. São Paulo: Saraiva, 2002.

RABENHORST, Eduardo Ramalho. *Dignidade Humana e Moralidade Democrática*. Brasília: Brasília Jurídica, 2001.

SANTOS, Fernando Ferreira. *Princípio Constitucional da Dignidade da Pessoa Humana. Uma análise do inciso III, do art. 1º, da Constituição Federal de 1988*. Fortaleza: Celso Bastos Editor, 1999.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

TAVARES, André Ramos. *Direito constitucional econômico*. São Paulo: Método, 2003.

VIEIRA, Oscar Vilhena. *Direitos Fundamentais. Uma leitura da jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2006.