

ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 28/01/2010

All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/28842-cassandra-libel-esteves-barbosa-boggi-a-justifica-o-da-justi-a-e-os-princ-pios-constitucionais-para-o-consenso-na-tributa-o-do-imposto-de-renda-da-pessoa-f-sica>

Autore: Cassandra Libel Esteves Barbosa Boggi

**Cassandra libel esteves barbosa boggi, a justificação da justiça e os princípios constitucionais para o consenso na tributação do imposto de renda da pessoa física**

# **A JUSTIFICAÇÃO DA JUSTIÇA E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS PARA O CONSENSO NA TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA**

THE JUSTICE JUSTIFYING AND CONSTITUTIONAL PRINCIPLES TO THE CONSENSUS IN TAXATION PHYSICAL PERSON'S INCOME TAX

*Cassandra Libel Esteves Barbosa Boggi\**

## **RESUMO**

O artigo direciona-se ao campo da justiça e da tributação do imposto sobre a renda, que objetivou analisar a questão da capacidade contributiva e da progressividade no contexto da justiça social. A relevância social se faz presente, pois buscou trazer os fomentos desta chamada “justiça social” entre os que possuem mais e os que possuem menos, ou seja, os realmente viáveis a serem contribuintes de maior peso e os que se enquadram na situação de não viabilidade de mais encargo. O que sustenta esta situação é a indevida observância aos princípios constitucionais implícitos na matéria, trazendo lesão inclusive ao mínimo existencial. Há que se buscar uma ordem tributária que traga benefícios para todos, entende-se que, o que está em vigor busca atender a minoria. O princípio da progressividade é uma decorrência do princípio da isonomia. Está relacionado também com os princípios da capacidade contributiva e da pessoalidade. Esse princípio determina a existência de diversas alíquotas para o imposto sobre a renda, de acordo com a faixa de renda do contribuinte. Atualmente no Brasil a tabela progressiva vigente, para o cálculo do imposto sobre a renda possui apenas quatro alíquotas, dando a entender que existem apenas quatro grupos de pessoas, ou seja, quatro níveis de capacidade contributiva.

**PALAVRAS-CHAVE:** JUSTIÇA SOCIAL; PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS; IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA.

## **ABSTRACT**

The article focus on justice field and in the taxation of tax on income that had as an objective to analyze the question of contributive capacity and the progress in the social justice context. The social relevance has been present, because it has brought fomentation of this named “social justice” between who has more and who has less, it means, in fact, those viable to be who contribute more and those included in no viability situations of affording more tax. What does support this situation is the improper observance of the implicit constitutional principles in the subject, bringing injured inclusively the minimum existential. A tax order must be searched for bringing benefits for everybody, it understands what is in period of validity tries to watch the minority. The progress principle is a consequence of isonomy principle. It is also

---

\* Mestranda em Direito pela Universidade de Marília (UNIMAR), Marília, SP. Bacharel em Direito. Contadora. Especialista em Contabilidade Financeira e em Auditoria. Perita do Juízo na Comarca de São Gabriel do Oeste – MS – BRASIL.

related to contributive and personality capacity principles. This principle determines the existence of a large number of aliquot for the tax on income, according to income average of contributor. Nowadays, in Brazil the effective progressive table to calculate the tax on income has just four aliquots, it understands there are just four groups of people, it means, four levels of contributive capacity.

**KEY-WORDS:** SOCIAL JUSTICE; CONSTITUTIONAL PRINCIPLES; TAX ON INCOME OF PHYSICAL PERSON.

**SUMÁRIO:** Introdução. 1 As faces da justiça e a igualdade. 2 A razão e fundamentação da justiça. 3 Particularidades da justiça social e fiscal. 4 A tributação e a capacidade contributiva. 5 Justificação ou consenso na tributação sobre a renda. Considerações Finais. Referências.

## **INTRODUÇÃO**

As primeiras manifestações do presente estudo trás a questão da justiça, em razão do bem comum e do mínimo existencial, apresentando ainda, considerações acerca da fundamentação e das particularidades da chamada justiça social e fiscal.

Para tanto, compara-se a justiça à igualdade, deixando claro que esta última tem forma certa para ser interpretada, sob pena de aumentar as diferenças sociais. A igualdade que se aborda está ligada a uma justa igualdade, esta por sua vez não deve ser aplicada na literalidade de sua expressão.

Aponta-se que, as desigualdades foram causadas pela própria sociedade, onde a mesma deve procurar resolvê-las, para que, os direitos e garantias individuais sejam de fato respeitados.

O Objetivo principal direciona-se a tributação do imposto sobre a renda enfocando a capacidade contributiva e a progressividade no modelo de aplicação vigente, confrontando com alguns princípios constitucionais implícitos a matéria tributária.

Questiona-se sobre a Tabela Progressiva para o cálculo mensal do Imposto de Renda de Pessoa Física vigente, não só quanto suas alíquotas, mas inclusive suas bases de incidência.

Por fim, analisa-se perante os preceitos constitucionais se a justiça social

está sendo aplicada com intuito único de abrandamento das desigualdades sociais considerando a real capacidade financeira do contribuinte.

## **1 AS FACES DA JUSTIÇA E A IGUALDADE**

O conceito de justiça abarca diversas facetas ao longo da história e dentro destas, tentam responder as lacunas deixadas pelas diferenças vivenciadas por parâmetros e valores distintos estampados na sociedade.

Há que se reconhecer que até o presente, nenhuma sociedade conseguiu aplicar uma justiça que se possa definir e ser defendida como ideal, podendo assim, resultar em uma condição digna desta expressão, afinal as palavras, os pensamentos são apenas estímulos para a efetivação, necessitando mesmo da ação impreterivelmente do homem.

Dentre tantas manifestações acerca da expressão justiça que já foram laboradas, defendidas, aplicadas e tão somente sonhadas, pode-se destacar algumas, como a de Aristóteles, que sustenta a teoria da justiça na compreensão integral da ética, no qual toda a ação e omissão humanas em sociedade visam a um bem específico.<sup>1</sup>

Para o filósofo existe apenas um único bem social que se busca em si mesmo, sendo este objeto da política, uma vez que através das normas jurídicas se igualaria como ferramenta para as outras ciências orientando a ação do homem para o alcance do bem comum.

O bem comum a que se refere, na verdade, é de fim social, pois toda a sociedade é detentora e não apenas um ser individual, bem como, a filosofia aristotélica conduz que o bem comum deveria ser elevado a um patamar onde todos os indivíduos sem distinção fizessem gozo de um estado de autossuficiência, ou seja, sem carências.

Entretanto para se chegar à ausência de carências, a conduta humana é de fundamental importância, sendo que deveria esta ser realizada com a ética e o bom senso. Os sujeitos do bem comum são a sociedade e os indivíduos.

No pensamento aristotélico a justiça está ligada à legalidade, enfim às normas que regem a sociedade. As circunstâncias de justiça podem contornar uma sociedade democrática ou simplesmente um liberalismo político, ou até mesmo,

---

<sup>1</sup> ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. Tradução Pietro Nasseti. São Paulo: Martin Claret, 2007, p. 17.

ambas.

Ao referir-se a sociedade democrática, endossa-se a proteção jurídica da garantia da liberdade e dos direitos humanos, no qual todos são submetidos, inclusive o Estado. No liberalismo político a justiça parte de uma concepção política, ou seja, de uma estrutura básica da sociedade mediante a uma razoabilidade.

A razoabilidade numa concepção política de justiça deve ser compatível à concepção pública de justiça, mesmo porque ambas as concepções se integram e validam os deveres e obrigações de uma política social legitimada de liberdade e de responsabilidades que se liga a uma cooperação social.

Para uma sociedade ser regida por uma concepção política de justiça não necessariamente a mesma deve ser ordenada por uma conotação particular; alguns entendem que pode partir de um sistema eqüitativo de mútua cooperação.

Ademais, pode haver diversas doutrinas que sopesem os princípios fundamentais intrínsecos à justiça resultando na justificação de um pluralismo razoável, ou seja, de um perfil democrático.

John Rawls<sup>2</sup> defende que a teoria da justiça como eqüidade volta-se a estrutura básica da sociedade democrática contemporânea como sendo uma concepção política de justiça. A “justiça como equidade” apresentada por Rawls contempla as liberdades básicas e as desigualdades econômicas e sociais.

Em síntese, parte do pressuposto que não há justificação nem compensação quando o assunto é a violação de liberdades básicas, mesmo que estas envolvam significativas vantagens, quais sejam sociais ou econômicas. Estas liberdades básicas que Rawls<sup>3</sup> vislumbra são aquelas consideradas compatíveis dentro de uma conotação de liberdade igual para todos.

Pode-se afirmar que a igualdade é complexa e diante deste princípio, a lei não deve fazer distinções entre os indivíduos, ou seja, todos são iguais perante a lei, mandamento devidamente previsto no artigo 5º da Constituição Federal.

Diante desta retórica, questiona-se: Como dar tratamento igualitário para os desiguais tão presentes na sociedade? Sabiamente, o memorável Ruy Barbosa aludiu o que se segue:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se

---

<sup>2</sup> RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. Organizado por Erin Kelly; tradução Claudia Beliner; revisão técnica e da tradução Álvaro de Vita. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 19.

<sup>3</sup> *Id Ibidem*, p. 60.

desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios de inveja, do orgulho ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais ou a desiguais com igualdade seria desigualdade flagrante e não igualdade real.<sup>4</sup>

Neste ponto, deve-se salientar que a lei em matéria tributária, conforme o texto da Constituição Federal, artigo 150, inciso II, também, enfatiza o tratamento de Ruy Barbosa descrito acima, ao especificar o tributo diante de sua definição e de seu recolhimento, onde o mesmo deve demonstrar tratamento igual para àqueles considerados equivalentes, ou seja, que possuam condições iguais.

Observa-se que, a Constituição Federal de 1988 trás um pluralismo ideológico sobre a justiça, tomando como base uma opção política para a estrutura basilar de uma sociedade, inseridos de tal maneira na ordem econômica, social e política do Estado. Sobretudo, os fundamentos constitucionais devem ser prioridades na razão pública da justiça.

## **2 A RAZÃO E FUNDAMENTAÇÃO DA JUSTIÇA**

A razão e a fundamentação da justiça pressupõem a existência de princípios, se, por motivo alheio um princípio venha a ser violado sem justificativa, esta afronta gerará uma vantagem ou uma discriminação. A violação a princípios não pode prevalecer, inclusive deve a mesma ser evitada, porém pode ser justificada por outro princípio de igual ou maior peso.

Não há um único critério de justiça para o Direito, o que se presencia é uma justiça adequada a certa matéria. É salutar dizer que a isonomia é corolário da justiça, desse modo à permanência de critérios de justiça é fundamental, caso contrário o princípio da igualdade não poderia ser um fruto da justiça.

Nota-se que, o princípio da igualdade não postula somente um tratamento igualitário, mas referencia um tratamento desigual para os desiguais. Destarte, este princípio carece de uma norma que retribua num equilíbrio das diferenças, diminuindo assim as desigualdades já existentes por motivos diversos, mesmo porque a consideração das desigualdades é a única forma de tratar os indivíduos de maneira igual.

---

<sup>4</sup> BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 1949, p. 33 e 34 *apud* COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 86.

Cabe a política jurídica orientar às leis por princípios adequados a matéria, não forjando critério de comparação sob pena de sacrificar o bem comum, protegendo a não existência ou permanência de razão inadequada de justiça.

Quando se fala em princípios está-se falando em direito justo, ambos se relacionam. Os princípios são necessários quando direitos e deveres devem ser rateados entre todos que compõe a sociedade. De modo geral, se os princípios não forem levados em consideração estar-se-á diante de ato arbitrário e uma medida nada igualitária, tão pouco justa.

Este dever instituído pelas normas acaba por determinar a obrigatoriedade do indivíduo perante a justiça a partir de suas próprias condutas, uma vez que o conteúdo das normas vai de encontro aos interesses da sociedade, que deseja a ordem pública e a coesão na manutenção da vida, desta forma, entende-se que seguir as normas é na verdade estar nutrindo o bem comum tão consagrado.

Esta noção de justiça através de virtudes foi defendida por Aristóteles, denominada por ele de Justiça Geral e tratada por *virtude completa*.<sup>5</sup> A idéia de Justiça Geral se identifica com a ordem da lei e abrange toda e qualquer virtude, sejam elas específicas ou particulares. No âmbito da Justiça Geral independem da natureza as ações ou omissões, bastando estas serem justas para a sociedade.

Assim, diante deste plexo de conhecimento sobre justiça ao longo da história, o autor Carlos Araújo Leonetti<sup>6</sup> explica em sua obra que toda Justiça é social, alegando que não se pode conceber justiça que não seja social, uma vez que a mesma é comprometida para com toda a sociedade.

Continuando, Leonetti<sup>7</sup> coloca que a prática da Justiça Social só ocorre quando os encargos e benefícios inerentes à vida social são divididas entre todos segundo a capacidade e necessidade de cada um, assegurando o mínimo para uma vida digna.

Nesta linha de pensamento, pode-se dizer que a justiça social se reveste num papel essencial nas relações sociais e econômicas do Estado brasileiro. É seguro afirmar que no atual constitucionalismo consagra-se a justiça social e a dignidade da pessoa humana como verdadeiro escopo dos direitos sociais.

<sup>5</sup> ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. Tradução Pietro Nassetti. São Paulo: Martin Claret, 2007, p. 105.

<sup>6</sup> LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. São Paulo: Manole, 2003, p. 173.

<sup>7</sup> *Id Ibidem*, pp. 174 e 175.

### 3 PARTICULARIDADES DA JUSTIÇA SOCIAL E FISCAL

A justiça social está ligada à questão dos direitos sociais dos indivíduos impondo ao Estado a assegurabilidade de tais direitos, uma ressalva é importante quanto a esta afirmação, afinal diante da atual conjuntura social que vivencia não só o país, mas todo o globo, a responsabilidade não pode e nem deve ser exclusiva do Estado, esta responsabilidade deve ser compartilhada entre todos para que de fato seja alcançada essa tão almejada justiça.

Fernando Aurélio Zilveti<sup>8</sup> leciona que a definição mais plausível para a justiça social está para a redistribuição de riquezas, visto que para atingir esta distribuição é imperativo que seja pela renda líquida considerando o mínimo vital e a condição em que possa vir a contribuir.

Como se vê, a distribuição de riqueza neste sentido acaba querendo exprimir a retirada de bens daqueles que possuem posses para distribuir a àqueles que não têm, ao mesmo tempo, que afirma ao Estado o seu dever de oferecer aos indivíduos o mínimo para sua existência, quais sejam: educação, saúde, alimentação, dentre outros, enfim direitos dignos inerentes ao homem, sendo também de cunho social.

Discute-se muito a questão da justiça em si, principalmente em discursos políticos. É interessante ver, que até então, as pessoas não perceberam que as mesmas fissuras sociais, como a desigualdade econômica, continuam a persistir na sociedade. Percebe-se que, a má distribuição da renda foi à sociedade persuasiva que deu causa e será tão somente a mesma capaz de solucionar.

No ponto que economia social chegou se assim, pode-se dizer não se provoca e nem poderia haver uma distribuição de riqueza equitativa, mas seria nobre, se ao menos as desigualdades excessivas pudessem ser evitadas. Parte-se da premissa que abarca inclusive uma questão moral, neste pensar, não se quer aqui registrar sentimentos, mas sim uma realidade vivida pela maioria.

É um disparate dizer que existe democracia, afinal esta palavra significa tanta coisa quanto possível para esboçar a vontade do povo e este em sua maioria não é se quer dotado do mínimo existencial.

É necessário esclarecer que esta justiça social busca na tributação um

---

<sup>8</sup> ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 122.



meio de redistribuição de riqueza, através de normas de fins sociais, mas ao adentrarmos nas normas de cunho financeiro dá-se atenção à justiça fiscal.

A justiça fiscal por sua vez trata-se da questão da capacidade contributiva, como vislumbrado no artigo 145, parágrafo 1º da Constituição Federal, identificando uma relação entre o Estado e os indivíduos.

Sabe-se que as leis tributárias possuem como fim a arrecadação de recursos para as necessidades financeiras do Estado, todavia, além dessa função, estas normas possuem outra função, que é a distributiva.

É oportuno então destacar no tocante a arrecadação, que os fins fiscais estão ligados à atividade de tributação que o Estado desenvolve com o fim de arrecadar, isto é, buscar recolher dinheiro da área privada para a área pública (cofres públicos).

No entanto os fins extrafiscais incentivam ou não condutas de interesse da sociedade, podendo ser através de uma tributação progressiva ou regressiva. A política extrafiscal acaba por interferir na economia do país, neste caso pode citar a circulação de riqueza. Klaus Tipke esclarece estas finalidades:

[...] finalidade fiscal seriam precisamente aquelas que dentre todas as possibilidades a serem examinadas de alguma forma se deixam compreender como reprodução da *justiça distributiva*.

[...] normas de finalidade extrafiscal seriam precisamente aquelas que dentre todas as possibilidades a serem examinadas de nenhuma forma se deixam compreender como reprodução da *justiça distributiva*.<sup>9</sup>

Klaus Tipke<sup>10</sup> entende que a justiça distributiva está nas normas de finalidade fiscal, desta forma, a finalidade extrafiscal não compreende a distributividade, o autor ainda diz que o tributo ou a lei de qualquer forma que se justifique a capacidade contributiva é uma norma de finalidade fiscal, mesmo que o legislador entenda estar seguindo finalidade extrafiscal, esta por sua vez não se deixa justificar pela capacidade contributiva.

O filósofo grego Aristóteles afirmava que quando a justiça é direcionada aos outros é uma virtude inteira e não apenas parte, e a injustiça quando voltada aos demais, não se resume somente em uma parte da deficiência moral, mas sim nela

---

<sup>9</sup> TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 63.

<sup>10</sup> *Id Ibidem*, p. 63 e 64.

por inteiro, o filósofo ainda garantia que:

Em todas as ciências e em todas as artes o alvo é um bem; e o maior dos bens acha-se principalmente naquela dentre todas as ciências que é a mais elevada; ora, essa ciência é a Política, e o bem em Política é a Justiça, isto é, a utilidade geral. [...] A justiça é uma virtude social, que forçosamente arrasta consigo todas as outras.<sup>11</sup>

Em suma, a justiça social expressa a idéia de que todos devem visar o bem comum e para isso devem contribuir. Esta justiça social visa à distribuição do que é comum ou a razão proporcional em virtude da capacidade e necessidade de cada indivíduo.

#### **4 A TRIBUTAÇÃO E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

A Constituição Federal não cria tributo, cabendo a mesma definir as competências tributárias dos entes políticos da Federação, ao mesmo tempo, consagra os princípios e normas gerais de direito tributário, instituindo os limites da tributação e determinando a repartição das receitas tributárias.

Os princípios funcionam como verdadeiros limites ao poder de tributar inibindo possíveis conflitos entre o Estado e os contribuintes. O tributo pode ser entendido como uma contribuição devida por todo cidadão ao Estado, onde o que se pretende é alcançar recursos financeiros para prover-se, gerir e aplicar os mesmos para atingir seus fins.

Não resta dúvida que, ao analisar o já mencionado parágrafo 1º do artigo 145 da Constituição Federal, o pagamento do imposto será de acordo com a respectiva aptidão contributiva, pode-se dizer, situação econômica do indivíduo (aspecto estritamente pessoal), não havendo quaisquer vantagens.

No presente entendimento e de Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>12</sup>, o princípio da capacidade contributiva busca a justiça fiscal e social no tocante às exigências tributárias, exigindo mais, dos que tem mais condição econômica, e conseqüentemente o inverso para os não privilegiados financeiramente, inclusive isenta a incidência tributária para àqueles com capacidade contributiva inferior.

---

<sup>11</sup> ARISTÓTELES. *A política*. Tradução de Nestor Silveira Chaves. São Paulo: Edipro, 1995, p. 108 e 110.

<sup>12</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, *passim*.

O princípio da capacidade contributiva atende o imperativo da redistribuição de renda, desta forma, em função do mesmo, a legislação tributária deve aplicar alíquotas diferenciadas e efetuar redução parcial ou total da base de cálculo, objetivando confrontar o tributo o mais próximo possível da real capacidade de pagamento de cada contribuinte.

Como mostrado este princípio está expressamente consagrado na Constituição Federal, assim, Sacha Calmon<sup>13</sup> salienta que além de jurídico é constitucional, completa o autor que a lei é veículo de qualquer conteúdo, seja, justiça ou injustiça, igualdade ou desigualdade.

Prosseguindo, o respeitável autor<sup>14</sup> entende que a união do princípio da capacidade contributiva com os princípios da igualdade e o da generalidade possui a possibilidade de efetivo controle político e até mesmo jurisdicional da tributação. Para alguns doutrinadores o Poder Judiciário tem em suas mãos o poder de controle, da constitucionalidade das leis, por sua vez, Sacha conclui que o controle de constitucionalidade das leis é um controle de justiça.

O princípio da igualdade na tributação revela-se através da capacidade contributiva. Esta igualdade encontra-se na individualidade da pessoa promovendo assim a ética na tributação.

Em relação ao princípio da generalidade previsto no inciso I, parágrafo 2º do artigo 153 da Constituição Federal, o mesmo decorre do princípio da igualdade, sendo este analisado por Carraza,<sup>15</sup> destacando que o imposto alcança todas as pessoas que realizam o fato imponible vendando qualquer discriminação ou privilégio.

Para a tributação, é de se considerar que a capacidade individual de contribuição para àqueles que realizam o fato imponible terá mais eficiência quando analisado o nível de renda do indivíduo, atrelado a progressividade, pode-se citar neste caso, o imposto sobre a renda de pessoa física.

Com efeito, a capacidade de contribuir deve ser consideravelmente observada, sob pena de se criar mais desigualdades na sociedade.

## **5 JUSTIFICAÇÃO OU CONSENSO NA TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA**

<sup>13</sup> *Id Ibdem*, p. 83.

<sup>14</sup> *Id Ibdem*, pp. 87 e 88.

<sup>15</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, pp. 65 e 66.

O que se nota no Brasil é que a primeira opção do Estado está sempre no aumento da carga tributária não havendo nenhuma preocupação em reduzir custos trazendo um equilíbrio entre despesa e receita, em consequência desta política vê-se uma cobrança de tributos cada vez mais onerosa afetando diretamente àqueles com menor capacidade financeira.

O que é preciso lembrar urgentemente é que as leis tributárias não possuem o fim específico e único de cunho arrecadatório, elas vão muito além, abrangendo a função social que está ligada à justiça social e distributiva.

A idéia de sociedade não é apenas regras de conduta e deveres, inerentes a isso, também há, os direitos e estes estão inteiramente intrínsecos na chamada Justiça Social. O imposto de renda é um instrumento arrecadatório, porém não se resume apenas nesta premissa, afinal a arrecadação do imposto em tela não serve apenas para a manutenção do Estado, devendo por sua vez ter função social.

A função social está diretamente ligada aos princípios da progressividade e da capacidade contributiva, ou seja, se estes princípios forem devidamente aplicados chegar-se-á a justiça social.

Alguns princípios constitucionais tributários já foram mencionados, porém ao adentrarmos na matéria de imposto sobre a renda perspicaz se torna falar sobre o princípio da progressividade previsto no artigo 153, § 2º, I, da Constituição Federal.

A realização dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tem sua fonte na progressividade, pois diante do estudo vê-se que o seu fundamento está na busca da justiça fiscal e social a fim de se ajustar às desigualdades sociais.

A Constituição Federal estabelece que a progressividade seja estabelecida por meio da graduação dos tributos em razão da capacidade econômica do contribuinte, isto é, à medida que a renda auferida (base de cálculo) pelo contribuinte aumenta, respectivamente aumentar-se-á a alíquota.

Em sede a este imposto e no entendimento do princípio da capacidade contributiva, salienta-se que, o princípio da pessoalidade também previsto no § 1º do artigo 145 da Constituição Federal deve ser analisado, no qual declara que os impostos dentro de uma possibilidade terão caráter pessoal sendo graduados conforme a capacidade contributiva de cada um.

É necessário observar, em consenso com Gisele Lemke<sup>16</sup> que o caráter pessoal que o princípio enfatiza denota que o imposto da pessoa tributada deva incidir em suas características pessoais não podendo transferir o encargo para outrem. Deve-se observar que o imposto sobre a renda é por excelência um tributo pessoal.

Hugo de Brito Machado<sup>17</sup> por seu turno, sustenta que a função essencial deste princípio está na redistribuição de riqueza, pois com a progressividade do tributo àquele que tiver mais contribuirá na igual proporção, ou seja, progressivamente pagará mais, tal posicionamento faz com que os socialistas entendam que este princípio serve como instrumento de reforma social.

A justiça social está para a contribuição da mesma forma que para a distribuição, portanto justiça social e justiça distributiva se entrelaçam no mesmo fim: bem comum da sociedade, podendo pronunciar que se trata de uma única justiça.

O Estado é soberano e nas relações internas (território) detêm o poder de governar todos os indivíduos. Hugo de Brito Machado<sup>18</sup> nos leva a compreender que a soberania por sua vez não possui nenhum superior, porém para o Estado exercê-la necessita de recursos que são fornecidos pelos indivíduos, no qual consegue através do seu exercício de tributar.

Insta saber, que o exercício de tributar deve ater-se ao tratamento constitucional, assim, Mary Elbe Queiroz<sup>19</sup> apresenta que o tratamento designado para progressividade está em aferir a capacidade de contribuir na individualidade do contribuinte, pois de acordo com o aumento da renda, ou seja, da base de cálculo aumenta-se à alíquota a ser aplicada.

O Brasil até o exercício 2009, ano calendário 2008 possuía apenas duas alíquotas, quantidade esta ínfima e comprometedora da progressividade brasileira. Na atualidade o imposto sobre a renda apresenta quatro alíquotas que variam entre 7,5% a 27,5%<sup>20</sup>, que mediante tantas desigualdades sociais se apresentam como uma tímida progressividade.

---

<sup>16</sup> LEMKE, Gisele. *Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 33.

<sup>17</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2004, pp.139 e 140.

<sup>18</sup> *Id Ibdem*, pp. 42 e 45.

<sup>19</sup> QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 40.

<sup>20</sup> RFB – Receita Federativa do Brasil.

Disponível: <http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/ContribFont.htm>. Acesso em 18.07.2009.

Diante das quatro alíquotas disponíveis (7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%), estas são consideradas muito pouco para abranger o mundo de rendimentos mensais possíveis das pessoas físicas, caso contrário, as bases de cálculos incidentes deveriam ser outras, uma vez que, o permitido a deduzir é inexecutável.

Os patamares de renda são diversos no país, desta forma se a alíquota máxima é de 27,5% para aqueles que, percebe igual ou superior a R\$ 3.582,00 mensais, a alíquota mínima não poderia ser de 7,5% para os que auferem entre R\$ 1.434,60 a R\$ 2.150,00 mensais.

Se a tabela progressiva continuar sendo reajustada da maneira que está, a tendência é crescer cada vez mais o universo do imposto de renda, compreendendo mais e mais contribuintes. Entretanto a maioria destes contribuintes são os assalariados e contemplam uma renda que não atende na plenitude o mínimo vital.

Opinião diversa existe, podendo até virem a comparar as bases de incidência do imposto em relação ao salário mínimo vigente, mas se por ventura esta comparação ocorra, não pode ser levada em consideração, uma vez que na insignificância do salário mínimo o Estado, a sociedade e o terceiro setor devem entendê-lo como “base mínima”, nem se quer e longe disso, como base justa.

Os rendimentos sujeitos à tributação são todos aqueles recebidos independentemente de sua denominação, salvo os rendimentos isentos, porém aos tributáveis são admitidas as deduções previstas em lei, respeitando os limites e restrições.

A renda da pessoa física é sopesada em razão de sua natureza, sendo que a forma de tributação vincula-se diretamente às fontes pagadoras, ao domicílio fiscal do contribuinte e as rendas juridicamente à sua disposição, estas por sua vez incluem àquelas provenientes do exterior.

A tributação da pessoa física se baseia na renda líquida, que provém da receita bruta menos os abatimentos. Em regra, a incidência é mensal e resulta da aplicação da tabela progressiva.

Para que melhor se entenda o alcance da tributação da pessoa física, é essencial saber que o montante total do imposto devido é o resultado da soma dos valores de tributo correspondentes a cada uma das faixas de base de cálculo, considerando que, a porção da base de cálculo que não ultrapassar o limite especificado pela norma em vigor não sofrerá incidência de imposto. O contribuinte

deve obrigatoriamente recolher o imposto apurado até o último dia útil do mês imediatamente subsequente àquele em que os rendimentos foram auferidos.<sup>21</sup>

Por fim, cumpre consignar que não são obrigatoriamente reajustados anualmente de acordo com a inflação os valores que trazem delimitação às faixas de rendimentos tributáveis correspondentes a cada uma das alíquotas, assim como os limites máximos para descontos permitidos.

No Brasil, requer lei de iniciativa privativa do Presidente da República (artigo 61, §1º, II, “b” da Constituição) para reajustar esses valores, o que contribui para que se mantenham inalterados por vários anos, trazendo com isso grandes benefícios ao erário, uma vez que a cada ano diversos contribuintes migram de uma faixa de renda para outra.

E é óbvio que àqueles que estavam na faixa de isenção acabam indo para a faixa de incidência, sendo que seus rendimentos foram acrescidos de insignificantes reajustes, em consequência sua base de cálculo acaba por crescer.

Há de se conferir um tratamento distinto maior aos contribuintes do imposto sobre a renda da pessoa física balizando os princípios constitucionais. De fato, existe um tratamento diferenciado denominado de parcela a deduzir, no qual alegam realizar a progressividade, resultando para o contribuinte uma alíquota efetiva.

Paulo Ayres Barreto<sup>22</sup> preconiza que ao aplicar a parcela a deduzir à alíquota nominal, a progressividade do imposto sobre a renda da pessoa física é mais bem atendida, contudo a partir de certos ganhos auferidos pelos contribuintes, as alíquotas efetivas se igualam. Entende-se que, ocorre certa igualação de diferentes categorias de contribuintes, não respeitando a progressividade e tão pouco a capacidade de contribuir.

É certa que a referida equiparação das alíquotas efetivas não atende ainda os preceitos constitucionais. Quando se estuda a Justiça Social há a certeza de que o imposto sobre a renda pode ser utilizado como um meio de uma política social de abrandamento perante as desigualdades ora existentes, fazendo com que pessoas (contribuintes) com menor riqueza possuam um tratamento diferenciado daqueles, inversamente proporcional.

---

<sup>21</sup> RIR/1999, art. 852.

<sup>22</sup> BARRETO, Paulo Ayres. “O imposto sobre a renda: pessoa física, pessoa jurídica e regime na fonte”. *Curso de iniciação em Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 129.

Enfim, ao longo da existência humana, ouviu-se e ouve-se falar em justiça, independentemente de sua denominação, sendo esta, objeto de contínuos estudos e de discussões, mas até então muito pouco se concretizou.

Os desafios, a serem vencidos vão muito além do entendimento de justiça, podendo dizer que se trata de consciência social.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

No decorrer da história percebe-se que a justiça tem como escopo preencher as lacunas das desigualdades. A filosofia aristotélica coloca que a justiça existirá quando atender o bem comum, transformando os indivíduos autossuficientes, nesta fase, significa chegar a uma ausência de carências.

Esta manifestação depende da ética, do bom senso e principalmente da conduta humana, lembrando ainda que a justiça está ligada à legalidade.

É de grande complexidade falar de justiça, pois não se permite entender a igualdade na acepção literal desta expressão, pois a igualdade que se busca é àquela que tratará com igualdade os iguais e com desigualdade os desiguais, caso contrário estaria violando a própria justiça. Esta afirmativa é notória quando invocado o disposto do inciso II do artigo 150 da Constituição Federal.

A razão e a fundamentação da justiça estão em seus norteadores, que podem ser denominados de princípios, havendo os mesmos têm-se o direito justo, visto que, acabam assegurando os direitos e garantias dos indivíduos. Feitas essas ressalvas, cabe a política jurídica orientar as leis por meio dos princípios.

No estudo em tela, conclui-se que toda justiça acaba sendo social, afinal não se imagina uma que não seja, pois seu comprometimento está para com a sociedade, que deve ter como bem comum à dignidade da pessoa humana, garantindo assim o mínimo vital. Como demonstrado há doutrinador que entende que a justiça social se define na redistribuição de riquezas.

Essa necessidade de enfatizar a distribuição de riquezas é para demonstrar que as desigualdades persistem na sociedade, sendo que, a mesma deu causa a esta situação. Entretanto, estas diferenças podem ser amenizadas através da tributação, consistindo inclusive uma forma de redistribuição de riqueza.

O Estado necessita de recursos para sua manutenção, estes por sua vez são alcançados com o efetivo exercício de tributar, mas esta função deve obedecer



aos princípios constitucionais que são verdadeiros limites ao poder da tributação.

Voltando a esfera da distributividade da renda, esta está diretamente ligada ao princípio da capacidade contributiva que no entendimento da doutrina busca a justiça fiscal e ou social, pois o pagamento do imposto deve ser de acordo com a aptidão contributiva de cada indivíduo. Desta forma, acaba-se por referir ao princípio da pessoalidade que veda a transferência do encargo (débito) para outrem.

Na atualidade, a progressividade continua não sendo atendida, da mesma forma que a capacidade contributiva e a justiça social, uma vez que, existem apenas quatro alíquotas aplicáveis sobre a base de cálculo, que variam entre 7,5% e 27,5% e é notório que, com tamanha desigualdade vivenciada pelo povo brasileiro, não existem apenas, quatro categorias de contribuintes.

Não próspera no ponto de vista deste estudo que as alíquotas efetivas dêem a progressividade devida ao imposto sobre a renda da pessoa física, mesmo porque, na medida em que a renda vai aumentando estas chamadas alíquotas efetivas vão se igualando, sendo assim, a mudança é mínima e não atende a progressividade, nem tão pouco a capacidade contributiva.

A Constituição Federal diz que a tributação do imposto de renda da pessoa física deve ser progressiva na medida em que a renda do contribuinte aumenta, sendo que a alíquota incidente também deverá ser maior, então, na medida em que cresce o montante tributável a alíquota deveria crescer.

Neste caso é de inteira compreensão que a Constituição Federal não deve sofrer distorções, validando desta forma a democracia do país, por isso é imperativa a sua interpretação.

Finalmente, salienta-se que, o imposto sobre a renda poderá auxiliar a distributividade da renda desde que atendidos os princípios da progressividade e o da capacidade contributiva, abrandando dessa maneira as desigualdades, alcançando a justiça social.

Substancialmente na atualidade a participação tem que ser de todos, ou seja, Estado, sociedade e terceiro setor.

## **REFERÊNCIAS**

ARISTÓTELES. *A política*. Tradução de Nestor Silveira Chaves. São Paulo: Edipro, 1995.

ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. Tradução Pietro Nasseti. São Paulo: Martin Claret, 2007.

BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 1949, p. 33-34 *apud* COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BARRETO, Paulo Ayres. "O imposto sobre a renda: pessoa física, pessoa jurídica e regime na fonte". *Curso de iniciação em Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Promulgada em 05 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 2007.

\_\_\_\_\_. *Regulamento do Imposto de Renda*. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. São Paulo: Sugestões Literárias, 1999.

CARRAZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

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*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

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

RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. Organizado por Erin Kelly; tradução Claudia Beliner; revisão técnica e da tradução Álvaro de Vita. São Paulo: Martins Fontes, 2003. Título original: *Justice as fairness: a restatement*.

RFB – Receita Federativa do Brasil. Disponível:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/ContribFont.htm>. Acesso em 18.07.2009.

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

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