

A DEDUÇÃO INTEGRAL DAS DESPESAS RELATIVAS À PERQUISIÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA

Adolpho Salim Simonetti Jamaledine¹

Ronaldo Alencar²

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo a análise sobre a dedução integral da base de cálculo do imposto sobre a renda de pessoa física das verbas despendidas com a perquisição dos direitos fundamentais. Para tanto, utiliza como argumentos expressos as obrigações positivo-negativas do Estado, o princípio da dignidade da pessoa humana, elevando a concepção do mínimo existencial a um mínimo de dignidade; o conceito constitucional de renda e o princípio da capacidade contributiva e, de forma esparsa, tratando sobre a matéria em diversos pontos, a função tributária do Estado. Poderia a tributação ser um modo de realização-concretização dos direitos fundamentais? De que modo a utilização do Imposto de Renda distancia sua existência do real propósito do Estado em garantir a todos uma existência digna? Trata-se de uma pesquisa exploratória, de cunho teórico que tem por escopo contrapor os diferentes pontos de vista da doutrina brasileira acerca do tema. Por fim, defendemos a tese do modo equivocado, para não se falar inconstitucional, com que o Estado brasileiro vem realizando a tributação do imposto sobre a renda da pessoa física.

Palavras-chave: Imposto sobre a renda; direitos Fundamentais; dignidade da pessoa humana.

¹ Discente do Curso de Direito do Centro Universitário do Rio Grande do Norte.
E-mail: adolphosionetti@yahoo.com.br

² Professor orientador. Docente do Curso de Direito do Centro Universitário do Rio Grande do Norte.
E-mail: ronaldo_alencar@hotmail.com

ABSTRACT

This *paper* main objective is to analyze the totally deduction of the money spent with the accomplishment of the fundamental rights from the calculation basis of the personal income tax. To show it, uses arguments like the positive-negative obligations from the state, the human dignity, turning the conception of the existential minimum to a minimum of dignity; the constitutional concept of income, the contributive capacity principle and, in a sparse way, touching the subject in several points, the tributary function from the state. Could the taxation be a way of concretize the fundamental rights? In which way the utilization of the income tax alienates the purpose of the state in provide a dignity life to its citizens? It's an exploratory research, of a theoric basis, which has as scope to demonstrate the differents points of view of the Brazilian doctrine about the subject. In the end, it shows the equivocal way, for not to say unconstitutional, of how the Brazilian state is doing the taxation of the personal income tax.

Key-words: income tax; fundamental rights; human dignity.

1 BREVE INTRODUÇÃO HISTÓRICA

Ao longo da história, conhecida, da humanidade, o Homem, na busca por uma existência digna, tentou, e ainda tenta obter certos direitos que possam proporcionar aquilo que considera requisito mínimo para certa qualidade de vida².

Esses direitos devem ser ínsitos a condição humana, deriva da natureza, portanto, possui cunho *jus naturalista*, por isso se denominarem de Direitos do Homem. Todavia, especificar quais são os direitos do Homem não é uma questão tão simples quanto aparenta, na verdade a tarefa se mostra um tanto árdua, pois a transitoriedade é característica inerente a tais direitos. Tomemos o exemplo dado por BOBBIO (2004, P. 18), quando o autor menciona que direitos considerados

² Devemos ter em mente aqui o que seria uma qualidade de vida para o Homem durante o curso histórico. É claro, para até mesmo o homem médio, a existência de divergências entre o pensamento da humanidade de uma geração para outra, quanto mais dos Homens separados por séculos e/ou milênios, logo, a concepção do que seriam condições mínimas de sobrevivência para um indivíduo do passado era, certamente, deveras distinta da que tem o Ser Humano atual. Dessarte, como estamos lidando com uma noção histórica devemos, para entender o contexto descrito, ter plena convicção desta assertiva, ou seja, queremos expressar que o motivo para os Direitos Humanos serem tão relativos é a própria noção de qualidade de vida das diversas gerações e grupos sociais.

absolutos no final do século XVIII, como a propriedade *sacre et inviolable*, foram submetidos a radicais limitações nas declarações contemporâneas (...) **ou** (grifo nosso) direitos que as declarações do século XVIII nem sequer mencionavam, como os direitos sociais, são proclamados com grande ostentação nas recentes declarações.

Destarte, dada a sua constante mutação não seria possível identificarmos, com precisão, todos os Direitos dessa natureza, e, em razão disso, somente após diversos movimentos de classe, *exempli gratia*, a revolução francesa, onde o povo, tomado como fonte do poder estatal, através de seus representantes, legiferou os direitos naturais que vislumbrava como essenciais, os identificando e dando a estes, além de força normativa, o título de Direitos Fundamentais.

O CANOTILHO (2011, P.397), ao tempo em que define o conceito dos Direitos do Homem os distingue dos Direitos Fundamentais, *in verbis*:

direitos do homem são direitos válidos para todos os povos e em todos os tempos (dimensão jusnaturalista-universalista); **direitos fundamentais** são os direitos do homem, jurídico-institucionalmente garantidos e limitados espacio-temporalmente.

Assim, podemos concluir que os Direitos Fundamentais são os Direitos do Homem após terem passado por um processo legislativo constitucional e, conseqüentemente, ganhado proteção jurídica - Estatal³, tendo sua aplicação limitada a uma área (jurisdição da Instituição⁴), ao tempo (em decorrência da natureza mutacional) e, infelizmente, ao interprete⁵, posto haver inúmeros modos de interpretar um direito, principalmente em uma ordem jurídica pós-positivista, o que possibilita ao Estado-Juiz negar sua aplicabilidade em razão de outro direito fundamental, a tão famosa ponderação dos Direitos Fundamentais.

Na atualidade temos alguns desses direitos, outrora perquiridos, positivados em nossa Carta Constitucional vigente, inclusive, o da dignidade da pessoa humana que, em nosso ponto de vista, é o princípio basilar de todos os demais, e está elevado, na ordem jurídica interna, a fundamento da República (art.1º, III, CF). Porém, apesar da humanidade

³ Entenda-se o Estado como uma instituição garantidora do Direito, até mesmo porque é este quem detém o monopólio do *juris dicere*.

⁴ Consideraremos aqui a Instituição/Estado. Preferimos a ideia de Instituição, pois, hodiernamente, é a que mais se coaduna com a realidade, a exemplo, da União Européia, é certo que não se trata de um Estado, mas sim, de um conjunto formado por estes, entretanto, é indubitável a existência de normas por ela editadas e vigentes sobre todos os Países.

⁵ Lembremos das divergências de pensamentos existentes entre os interpretes da norma e, a exemplo do nosso ordenamento jurídico, há Países em que, mesmo estando o direito fundamental positivado, sua aplicação pode ser prejudicada pela mera interpretação do conjunto das normas.

haver conseguido atingir o nível político-jurídico presente, para tanto, foram necessários vários séculos de evolução, evolução esta que, com o fito de construirmos nossa tese, passará a ser nosso objeto de análise.

2 DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Tendo visto que os Direitos Fundamentais são, basicamente, os Direitos do Homem positivados, passemos a sua análise evolucionária.

Primeiramente, cabe enfatizarmos a ideia disseminada, principalmente, por Jean-Jacques Rousseau em sua obra “O contrato social”, de que o Estado é formado por todas as pessoas que nele habitam e sejam capazes de exercer seus direitos políticos, tornando-se seus cidadãos, os quais concedem a Instituição um poder capaz de restringir suas liberdades individuais em prol de um bem coletivo.

Tal pensamento reflete à finalidade originária do Estado, é o fim para o qual foi criado qual seja, servir a população e garantir o exercício e efetivação dos seus direitos, seria, portanto, o “bem da vida” estatal, sem o qual não há sequer motivo para sua existência.

Em consequência dessa ideia são fixados os objetivos⁶ da Instituição e, desta feita, pode-se, através de um profundo trabalho hermenêutico, determinar o que se pode nomear de Interesse Público. Este interesse não seria apenas o interesse de um indivíduo ou de uma coletividade, seria o expressado por toda a população. Temos aqui um ponto a tratar, como distinguiríamos o interesse da população do interesse dos governantes, uma vez que, em não raras ocasiões, os gestores públicos camuflam seus próprios interesses ou interesses secundários⁷ sob o manto do Interesse Público e executam ações reprováveis por toda ou a maioria da nação. Não queremos tomar uma posição simplista, no entanto, por não ser o objeto principal em questão, tomamos a liberdade de surgir com uma solução altanto básica, qual seja, dever-se-ia considerar os fundamentos, princípios e, principalmente, os objetivos da República elencados no texto constitucional, pois, teoricamente, a Constituição é formada pela vontade popular e, dessa forma, é a carta em que estão registrados, também, seus interesses. Assim sendo, quando o interesse utilizado como justificativa para um ato for

⁶ Na Constituição Federal de 1988 os objetivos, em consonância com esse pensamento, estão disposto nos incisos do artigo 3º, quais sejam: construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

⁷ São, conforme, Bandeira de Mello (2011, P. 66), os interesses do Estado “que lhe são particulares, individuais”.

ponderado à luz dos objetivos da República, ou, caso seja possível extrair do corpo da Carta Magna o real interesse do povo para a situação em concreto, do interesse constitucional, poder-se-á avaliar se é realmente Público⁸, secundário ou meramente pessoal do gestor.

Não querendo esgotar o tema, mas é de indúbia pertinência, trazemos a baila, o pensamento de BANDEIRA DE MELLO (2011, P.66) quanto ao interesse secundário do Estado, o qual será revisto mais adiante, *ad litteram*:

O Estado (...) só poderá defender seus próprios interesses privados quando, sobre não se chocarem com os interesses públicos propriamente ditos, coincidam com a realização deles.

Continuando a dissertar sobre os direitos fundamentais, insta salientar a inexistência, no início da implementação desses direitos, da obrigação do Estado em garantir sua efetivação, este ponto somente passou a ser componente do objetivo estatal após o surgimento dos direitos fundamentais de segunda geração.

Por fim, visando à contextualização do nosso leitor, passaremos a discorrer de modo perfunctório, acerca das gerações dos direitos fundamentais.

2.1 DAS GERAÇÕES DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Dentre as diversas formas de classificação dos direitos fundamentais, preferimos separá-los pelas suas gerações, pois, assim, tem-se uma noção dos momentos históricos e a concepção dos respectivos direitos. Como leciona BRANCO (2009, P. 268) “*Essa distinção entre gerações dos direitos fundamentais é estabelecida apenas com o propósito de situar os diferentes momentos em que esses grupos de direitos surgem como reivindicações acolhidas pela ordem jurídica*”.

Em um primeiro momento, mais precisamente no século XVIII, surgiram os direitos classificados, hoje, como de primeira geração. Seriam aqueles de imposição de um dever negativo (um *non facere*) ao Estado, o dever de abstenção, a exemplo do Direito a vida, a liberdade, o direito de ir e vir, a propriedade, dentre outros. Portanto, são direitos integradores da órbita individual, não importando, ainda, a esfera social.

⁸ O Interesse Público mencionado é o que consideramos legítimo, ou seja, o definido, pela doutrina, como primário.

Os direitos de primeira geração refletem uma característica típica, sob a nossa ótica, de um sistema pós-absolutista, posto ser a primeira experiência da sonhada liberdade, após anos de submissão a um “Príncipe”, tendo seus direitos naturais condicionados ao arbítrio de um soberano.

Ao vivenciar a, aparente⁹, liberdade, o Homem ao percorrer do século XX¹⁰ percebeu a necessidade da criação de direitos sociais, uma vez que não era possível uma existência digna unicamente sendo “livre”, era, outrossim, imprescindível uma contraprestação estatal no sentido de equilibrar as desigualdades sociais, derivadas de anos sob um regime que beneficiava minorias em detrimento da chamada grande massa.

Assim como o princípio da liberdade fora de fundamental importância para o desenvolvimento dos direitos de primeira geração, em se tratando dos direitos de segunda geração devemos atribuir esse crédito ao princípio da igualdade (como o filósofo Jean-Paul Sartre bem colocou: “um homem não pode ser mais homem do que os outros, porque a liberdade é semelhantemente infinita em cada um”). Graças à isonomia que a raça humana percebe a insuficiência de apenas limitar o poder do Estado e passa a dá relevância as questões sociais.

Em nossa Carta Magna vigente temos tais direitos relacionados no artigo 6º, são eles: a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados.

Da análise dos direitos acima elencados, podemos verificar a imposição de obrigações positivas ao Estado, seria uma alteração do contrato social, um rompimento com o até então modelo de gestão estatal, razão pela qual foi tão árdua a transição, e, nos parece, que tais direitos ainda não foram, totalmente, assimilados pelo organismo institucional, ponto ao qual retornaremos mais adiante.

No final do século passado, em decorrência dos acontecimentos globais, *verbi gratia*, as duas grandes guerras mundiais, a guerra fria, o aquecimento global e o eminente risco da deterioração ambiental; foram considerados como fundamentais direitos relativos à vida saudável e pacífica, a um meio ambiente equilibrado, o progresso, a autodeterminação dos povos e demais direitos coletivos e difusos¹¹.

⁹ A liberdade plena, ressalvada a hipótese de estado de natureza, não poderá coexistir com o Estado, uma vez que o Homem renuncia sua liberdade natural ao Estado-Instituição em troca da efetivação de direitos e garantias estabelecidas no contrato social.

¹⁰ FERNANDES. 2011, P. 234.

¹¹ BULOS. 2011, P. 519.

Essa geração é marcada pela exaltação do princípio da fraternidade ou solidariedade dando ênfase, dessarte, ao próximo passo no desenvolvimento, não mais do Homem como ser individual, mas como ser coletivo.

Há, ainda, autores que se referem à quarta, quinta e, até mesmo, uma sexta geração dos direitos fundamentais.

A quarta geração, consoante BULOS¹², é o que se denomina direito dos povos. São os relativos à informática, *softwares*, alimentos transgênicos e outras espécies de fatos concernentes a engenharia genética.

Sobre a quinta geração o referido autor considera como o direito à paz. Aduz que a paz esta inserida no corpo de diversas declarações e diplomas internacionais, inclusive, na Declaração das Nações Unidas e na Organização para a proscricção de Armas Nucleares na América Latina.

Alfim, temos os direitos fundamentais da sexta geração referentes à democracia, á informação e ao pluralismo jurídico¹³.

Apesar de não ser o cerne do presente artigo, é curial gravarmos a ideia de democracia como um direito fundamental, pois, de todos os regimes de governo existentes, a democracia é o que mais permite ao cidadão ser ouvido pelos governantes, e, sem, ao menos isto, a fonte originária do poder, ficaria, infelizmente, mais uma vez, sem o seu controle, resultando na privação da liberdade, da igualdade, da fraternidade, enfim, de todos os direitos fundamentais conquistados.

2.2 DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA E DO MÍNIMO EXISTENCIAL

Ao termos a noção da continua mutação e evolução dos direitos fundamentais, podemos adentrar na definição da dignidade da pessoa humana, posto, consoante acima afirmado, ser este princípio, a nosso ver, o alicerce para todos os demais.

Definir a dignidade da pessoa humana em minúcia é uma das tarefas mais árduas existentes no meio acadêmico, justamente pela constante alteração da concepção da palavra “dignidade”. Vejamos.

No início do século XIX, se fossemos pensar em uma mínima dignidade de vida, pensaríamos na condição de uma pessoa ter alimento, uma vez que, nesta época, os alimentos

¹² Idem.

¹³ Ibidem. P. 520.

eram escassos na classe menos favorecida. Com a crescente importância dos direitos humanos no cenário internacional, principalmente após a segunda grande guerra, corroborado com a Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948, houve uma mudança do significado do princípio da dignidade da pessoa humana. Passou-se a considerar uma vida digna aquela em que o Ser poderia usufruir dos direitos humanos, a exemplo da educação de qualidade, saúde, lazer, entre outros.

No campo tributário, com o fito de preservar-se a dignidade humana, veio à tona o princípio do mínimo existencial. Percebeu-se a premente necessidade do Estado garantir os direitos fundamentais, devendo, dessa forma, utilizar da tributação para arrecadar um capital suficiente para promovê-los. Contudo, não poderia o Ente governamental tributar excessivamente, pois, do contrário, ao invés de proporcionar uma vida digna aos seus cidadãos a inviabilizaria.

Nesse diapasão, foi idealizado um limite mínimo a tributação, devendo ficar isento um montante garantidor da condição mínima de existência do ser humano. Daí a ideia do mínimo existencial, a qual o resultado prático é manifestamente refletido pelas palavras de Humberto Ávila (2011, P.17), “Despesas indispensáveis à manutenção da dignidade humana e da família devem ser excluídas da tributação”.

No entanto, nos parece estar à noção de mínimo existencial destoante da idealização da dignidade do ser humano. O mínimo existencial garante uma condição de sobrevivência para o cidadão, ou seja, a única certeza que tem é que não irá morrer por inanição. Entretanto, dada a história dos direitos humanos e, principalmente, o espírito da nossa Carta Magna, pensamos não mais ser condizente com a realidade um limite que somente assegure o direito de viver, mas sim, um limite que garanta o direito de viver com dignidade, portanto, não poderíamos nomear esse limite de mínimo existencial, e sim, de mínimo de dignidade. Resta-nos saber o que seria esse mínimo de dignidade.

Analisando o corpo constitucional podemos verificar a riqueza de direitos fundamentais estipulados pelo constituinte originário, em especial, os direitos sociais. Dentre os direitos sociais, está o direito a um salário mínimo “capaz de atender suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social”.¹⁴ Da leitura deste rol de direitos selecionados pelo constituinte genuíno, podemos dizer que a própria Carta Fundamental estabelece o que seria o mínimo assegurador de uma dignidade de vida.

¹⁴ Art. 7º, inciso IV, da Constituição Federal.

Tais direitos, por sua natureza essencial, não deveriam, de qualquer modo, ser tributados. Como exposto, o termo dignidade não mais possui o mesmo significado de outrora, uma vida digna não é simplesmente ter o trivial (no popular brasileiro o feijão e arroz de cada dia e um teto para morar), isso há muito deixou de ser o que entendemos por digno. O Homem moderno deseja uma vida saudável, que possa desenvolver suas habilidades intelectuais e ver seus familiares, também, instruídos. Quer, outrossim, sua livre locomoção, possibilidade de lazer e boa alimentação. Isso, senhores, é o que se entende por vida digna no momento. Por que renegar tais atributos a grande parte da população? Por que realizar tamanha atrocidade, pois não se trata sequer de um privilégio, mas de um direito dos cidadãos inerente a sua condição humana.

Fala-se muito da impossibilidade de se instituir um salário mínimo ordenado pela Carta da República, justificando-se, juridicamente, pela teoria da reserva do possível. Contudo, esquece o Estado da sua obrigação em proporcionar meios para a consecução dos direitos fundamentais, sem perceber que ao tributar os rendimentos dos cidadãos (veremos que são tributados os rendimentos e não a renda) deixando de deduzir da base do imposto as verbas despendidas com a obtenção desses direitos, cai no erro de não mais ajudar o homem na busca pela qualidade de vida, tolhendo a oportunidade de alcançá-los, e passa a exercer, assim, a mesma atividade administrativa dos antigos Estados absolutistas, os quais não existiam para servir aos cidadãos, mas sim, os cidadãos que existiam para servi-los.

2.3 DAS OBRIGAÇÕES POSITIVO-NEGATIVAS DO ESTADO

Finalmente, após expormos as gerações dos direitos fundamentais, bem como tecermos alguns comentários sobre o princípio da dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial, podemos adentrar no tema ora proposto, a dedução integral das despesas relativas à perquisição dos direitos fundamentais da base de cálculo do imposto de renda.

Como foi visto o Estado possui obrigações negativas (direitos de primeira geração) e positivas (segunda geração), não obstante, analisando alguns dos direitos aqui expostos, pode-se vislumbrar a obrigação estatal de concomitantemente agir e se abster para que alguns direitos sejam concretizados.

Ab initio, a afirmação acima pode causar certa contradição, todavia, com uma simples explanação nossos problemas serão devidamente sanados.

Pois bem, ao criar direitos para os cidadãos e impondo sua implementação ao Estado, o legislador originário determinou, por assim dizer, que o Ente utilizasse de todos os meios possíveis e legais para proporcionar aqueles direitos, com o mínimo de qualidade¹⁵, a exemplo da educação (art. 205, da Carta Política), inclusive, se abster de realizar determinados atos que possam prejudicar sua consecução.

Assim, o Estado deve, continuemos com o exemplo supracitado, prestar um serviço educacional a população brasileira (obrigação positiva) e, reconhecendo que seja incapaz de, sozinho, prestar tais serviços, como pensamos ter acontecido no nosso País¹⁶, deve proporcionar meios para os cidadãos conseguir obtê-los.

Não obstante, hodiernamente, o que se vê é exatamente o contrário. O Ente estatal, apesar de não conseguir cumprir com seu ofício, ainda, interpõe empecilhos a concretização desses direitos pelo particular, impingindo a tributação das verbas despendidas com os meios para alcançá-los (a obrigação negativa aqui seria a de não tributar e, com isso, possibilitar o maior acesso da população aos seus direitos fundamentais).

Parece-nos, no mínimo, desarrazoada a cobrança de tributos para se ter um direito que é, literalmente, dever do Estado em prover, e, diga-se de passagem, sem cobrar qualquer custo do beneficiário. O que faz da presente situação não somente uma aberração jurídica, mas sim, uma abominação em todos os aspectos.

Felizmente, a Lei Nº 9.250/95, prevê nas alíneas do inciso II, do artigo 8º a dedução da base de cálculo do Imposto de Renda¹⁷ do montante integral utilizado com o pagamento de certas despesas, *ipsis litteris*:

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

II - das deduções relativas:

- a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;
- d) às contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

¹⁵ Pois, sem um mínimo de qualidade seria impossível proporcionar dignidade a população.

¹⁶ Ao deduzir da base do imposto de renda parte da verba despendida com a educação, mesmo que inexpressiva (art.8º, inciso II, alínea b, da Lei Nº 9.250/1995), posto ser limitada a um valor destoante do praticado pelo mercado, o Estado admitiu, ainda que implicitamente, a insuficiência na prestação do serviço educacional. E, ainda que não fosse, não podemos, literalmente, “fechar os olhos” a realidade social brasileira.

¹⁷ **Ao nos referenciarmos ao imposto sobre a renda, ao longo desse trabalho, leia-se imposto sobre a renda de pessoa física, não sendo o sobre a pessoa jurídica objeto da presente análise.**

- e) às contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social;
- f) às importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial, inclusive a prestação de alimentos provisionais, de acordo homologado judicialmente, ou de escritura pública a que se refere o art. 1.124-A da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil;
- g) às despesas escrituradas no Livro Caixa, previstas nos incisos I a III do art. 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, no caso de trabalho não-assalariado, inclusive dos leiloeiros e dos titulares de serviços notariais e de registro.

Como podemos notar da leitura das verbas isentas da tributação muitas possuem relação aos direitos fundamentais, tais como a saúde (alínea *a*), contribuições para as previdências sociais (alíneas *d* e *e*) e as verbas gastas com as pensões alimentícias, portanto, o legislador ordinário concede, também, a isenção ao caráter alimentar, todavia, sob uma condição, somente quando em cumprimento de decisão judicial (alínea *f*).

Ao interpretar a alínea *f* surgem as seguintes indagações: qual seria a diferença entre o gasto com o pagamento de uma pensão alimentícia e o utilizado com um filho em condições normais¹⁸? Por que tributar os gastos com a alimentação, em sentindo amplo, quando não for determinação judicial? Não teriam os pais às mesmas ou até mais despesas com os filhos? Qual seria o argumento utilizado pelo legislador ordinário ao isentar integralmente as despesas acima comentadas e não as realizadas com a educação, moradia, segurança, alimentação (*conditio sine qua non* de vida para qualquer ser humano), e o lazer? (em relação a este direito poderia haver uma limitação dos custos a serem deduzidos da base de cálculo do imposto de renda, o que se propõe é apenas a isenção até um certo valor entendido satisfatório para o exercício do direito ao lazer, pois o lazer, moderado, também, é direito fundamental).

Certamente, insurgiriam respostas como a necessidade de arrecadação para o funcionamento da máquina estatal, para a utilização em ações com fins a promover os direitos fundamentais, dentre tantas outras. Entrementes, não podemos simplesmente ignorar os fatos relatados, e principalmente, necessitamos ter em mente que o interesse secundário do Estado somente pode ser concretizado quando não conflitante com o *Interesse Público propriamente dito*¹⁹. Não se tem aqui a intenção de discutir a forma de gerir o País, mas, tão somente, de reconhecer o direito propriamente dito, deixando aos gestores o papel de adequarem a Administração a nova realidade.

¹⁸ Entenda-se como condição normal uma família não divorciada ou que não há o pagamento de pensão alimentícia.

¹⁹ BANDEIRA DE MELLO. P. 66 – 2011.

Como demonstrado, não estamos diante de obrigações somente positivas ou meramente negativas, e sim, de ambas, pois, *a contrario sensu*, em virtude da realidade dos fatos²⁰, além dos direitos fundamentais jamais poderem ser assegurados com sucesso, estar-se-ia incorrendo em flagrante desrespeito a *mens constitutiones*.

3. DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

Dentre todos os impostos previstos na Carta Magna, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, devido a seus critérios, ou princípios informadores²¹, expressos, de generalidade, universalidade e de progressividade, (art. 153, §2º, I, da CF) sem mencionar ser o imposto em que mais se pode aperfeiçoar o princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, da CF), é o que mais desperta curiosidade.

Seu conceito é, provavelmente, o mais controvertido de todos os impostos. O Código Tributário Nacional conceitua renda como sendo “o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos” e proventos de qualquer natureza como “os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”, em outras palavras, o legislador ordinário, na ânsia arrecadatória, tenta englobar no campo de incidência do imposto qualquer rendimento possível. Todavia, como demonstraremos adiante, incidindo sobre o que se entende por conceito constitucional de renda, esse imposto possibilita realizar-se aquilo tido, por muitos, como uma das questões mais complexas do Direito, qual seja, equilibrar a necessidade arrecadatória do Estado com o direito dos cidadãos de exercer, em total plenitude, seus direitos fundamentais e, assim, proporcionar o cumprimento da função tributária estatal.

Almejando transferir um conhecimento do assunto, ainda que introdutório, ao nosso leitor, faz-se mister tecermos alguns comentários sobre o imposto em exame, especialmente em relação aos seus princípios informadores.

3.1 GENERALIDADE, UNIVERSALIDADE E PROGRESSIVIDADE – PRINCÍPIOS INFORMADORES

²⁰ Princípio tão aclamado e consagrado no Direito do Trabalho que, ao nosso ver, não deveria ser apenas um princípio aplicável àquela área do Direito, mas ser tido como Princípio Geral do Direito.

²¹ MARIZ DE OLIVEIRA. 2008, P. 250.

Precipuamente, é pertinente informarmos a nossa filiação ao entendimento defendido por Ricardo Mariz de Oliveira no que tange a classificação dos “critérios” da generalidade, universalidade e progressividade como verdadeiros princípios e não meros critérios em si.

Conforme lecionado pelo referido autor, o texto constitucional é expresso em determinar “que o imposto de renda será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei, em que o “será informado” imperativo demonstra a superioridade inafastável desses princípios”.²² Ou seja, a Constituição Federal é clara ao ordenar que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza será informado, no sentido de orientado, guiado, e, desse modo, dá a esses “critérios” estrutura de princípios.

A presente posição torna-se importante quando na avaliação dos valores atribuídos a cada princípio. Se tomada a noção de critérios, poder-se-ia, eventualmente, aceitar a superioridade de algum deles sobre os outros ou até mesmo afastar sua aplicação em virtude de lei ordinária, no entanto, sob a forma de princípios, ter-se-á à igualdade de pesos típica dos princípios, e, não poderão ser sobrepujados por qualquer lei ou ato normativo.

Vendo a importância da classificação dos “critérios” em princípios, passemos a análise específica de cada um.

3.1.1 Generalidade

Podemos entender como princípio da generalidade o fato do imposto ter que incidir sobre todos os indivíduos e tudo o que possa ser considerado como renda, não devendo haver qualquer tipo de distinção ou variação de alíquota em razão da pessoa ou da natureza da renda, sob pena de afrontar-se o princípio da igualdade.²³

Comentando o princípio da generalidade temos CARRAZZA (2005, P.62), *ipsis litteris*:

Por generalidade entendemos que o imposto há de alcançar todas as pessoas que realizam seu pato impositivo. E isto independentemente de raça, sexo

²² Idem.

²³ Note-se o dever de se respeitar os tratados internacionais que versem sobre o imposto. O que se afirma é a não permissão de isenções em razão da pessoa ou profissão, e.g. a imunidade conferida aos escritores, jornalistas e professores no art. 113, nº 36, da Constituição Federal de 1934.

convicções políticas, credo religioso, cargos ocupados e.t.c. Noutros falares, este critério veda discriminações e privilégios entre os contribuintes.

Para esclarecermos o “critério” da generalidade utilizamos as palavras do doutrinador MARIZ DE OLIVEIRA (2008, P.254), *verbis*:

(...), por força da generalidade, qualquer aumento patrimonial deve ser tratado por igual com todos os demais, sem distinções derivadas de quaisquer critérios discriminatórios. Sejam os aumentos patrimoniais derivados do trabalho ou do capital, sejam do trabalho autônomo ou assalariado, ou sejam produzidos por atividades ilegais, isto é, de qualquer causa pessoal ou patrimonial eficiente, devem todos receber tratamento idêntico.

Dos ensinamentos acima destacados, depreendemos que não se pode fazer qualquer discriminação ou conceder isenções em decorrência da origem da verba, mantendo-se sempre um tratamento isonômico em relação ao aumento patrimonial. Todavia, isso não compromete totalmente qualquer isenção. É o que leciona MARIZ DE OLIVEIRA (2008, P.254), *ipsis verbis*:

A generalidade também não impede a instituição de critérios distintos entre pessoas físicas e pessoas jurídicas, desde que o tratamento para elas previsto também seja de caráter geral.

Assim, verifica-se a compatibilidade com o princípio da generalidade em excluir da base de cálculo do imposto sobre a renda de pessoas físicas (verdadeira isenção) verbas em razão, não da sua origem, mas da sua aplicação, pois a isenção teria, indubitavelmente, caráter geral. Vejamos.

Ao auferir rendimentos, a conduta do particular é, normalmente, identificar e realizar as despesas tidas como essenciais para sua sobrevivência (são custos como alimentação, moradia, remédios, tratamentos médicos e outras dessa natureza), após exaurir suas necessidades prementes o passo comum seria destinar uma parte desse rendimento a sua educação e de seus dependentes, seguindo pelo vestuário e transporte. Por fim, somente depois de haver obtido suas necessidades básicas, despenderá um pouco com o lazer, deixando o restante do montante guardado ou aplicado para algum objetivo ou simplesmente para utilizar em situações emergenciais. Assim, podemos, de pronto, identificarmos a diferença astronômica na natureza da utilização do ganho mensal, só sendo permitido, a nosso

ver, a tributação sobre a parte disponível do patrimônio, ou seja, devido a natureza dos primeiros e segundos gastos dever-se-ia isentá-los da tributação.

Dessa forma, em respeito ao princípio da generalidade, bem como do *non olet*²⁴ não nos importa a origem do capital para incidência do imposto, o que nos importa é como ele esta sendo despendido. Se é realmente um aumento patrimonial ou meramente um rendimento utilizado para garantir uma existência digna.

3.1.2 Universalidade

Concebe-se como princípio da universalidade a determinação de que todos os proventos e receitas dos particulares sejam compreendidos em sua totalidade quando da apuração do valor abarcado pelo imposto. Nas palavras de CARRAZA (P. 63 – 2005): “temos que o IR deve alcançar todos os ganhos ou lucros, de quaisquer espécies ou gêneros, obtidos pelo contribuinte no território brasileiro”.

É “critério” determinante quando da medição da capacidade contributiva dos sujeitos, pois se levando em conta todas as “entradas” de capital, independente da origem, é possível tratar com isonomia os contribuintes, do contrário, caso a incidência se desse sobre uma parte do capital haveria grande disparidade nas contribuições oriundas de sujeitos com o mesmo rendimento.

Tomemos como exemplo a seguinte situação hipotética. Digamos que existam dois homens, ambos, possuindo um ganho mensal equivalente a R\$ 10.000 (dez mil reais), o primeiro nominaremos **A**, que percebe seus rendimentos na forma de salário e o segundo **B**, recebe de 3 (três) fontes diversas, sendo R\$ 3.500 (três mil e quinhentos reais) provenientes de salário, R\$ 3.500 (três mil e quinhentos reais) advindos de honorários e R\$ 3.000 (três mil reais) resultantes de um aluguel. Consoante a tabela mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física para o exercício de 2013, ano-calendário de 2012, e, caso não fosse levado em consideração o princípio da universalidade dos rendimentos, o recolhimento do tributo dar-se-ia da seguinte forma:

I) **A** depois de haver realizado a dedução de R\$ 756,53 (setecentos e cinquenta e seis reais e cinquenta e três centavos) sobre os R\$ 10.000 (dez mil reais), pois recebe acima de R\$ 4.087,65 (quatro mil e oitenta e sete reais e sessenta e cinco centavos), pagaria uma

²⁴ Este princípio reflete a ideia de que o “dinheiro não tem cheiro”, em outras palavras, o imposto deve incidir não importando a origem da verba, inclusive se for proveniente de atividade ilícita.

alíquota nominal equivalente 27,5 % (vinte e sete vírgula cinco por cento) incidente sobre R\$ 9.243,47 (nove mil duzentos e quarenta e três reais e quarenta e sete centavos), recolhendo aos cofres públicos o montante correspondente a R\$ 2.541,95 (dois mil, quinhentos e quarenta e um reais e noventa e cinco centavos);

II) **B** descontaria do seu salário, equivalente a R\$ 3.500 (três mil e quinhentos reais), o valor de R\$ 552, 15 (quinhentos e cinqüenta e dois reais e quinze centavos), uma vez que não ultrapassa R\$ 4.087,65 (quatro mil e oitenta e sete reais e sessenta e cinco centavos), resultando em R\$ 2.947,85 (dois mil, novecentos e quarenta e sete reais e oitenta e cinco centavos) sobre o qual incidiria a alíquota nominal de 22,5% (vinte e dois vírgula cinco por cento) recolhendo a quantia de R\$ 663,27 (seiscentos e sessenta e três reais e vinte e sete centavos) a Fazenda Nacional; Em relação aos seus honorários aplicar-se-iam os mesmos cálculos pagando, também, R\$ 663,27 (seiscentos e sessenta e três reais e vinte e sete centavos); Quanto ao aluguel no valor de R\$ 3.000,00 (três mil reais), por ser inferior a R\$ 3.130,51 (três mil, cento e trinta reais e cinqüenta e um centavos), segunda a tabela mensal da Receita Federal para o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física para o exercício de 2013, ano-calendário de 2012, seria deduzido R\$ 293,58 (duzentos e noventa e três reais e cinqüenta e oito centavos) resultando em R\$ 2.706,42 (dois mil, setecentos e seis reais e quarenta e dois centavos) sobre o qual incidirá a alíquota nominal de 15% (quinze por cento) devendo **B** pagar em relação ao aluguel R\$ 405,96 (quatrocentos e cinco reais e noventa e seis centavos). Somando o pago por todos os rendimentos daria o valor de R\$ 1.732,50 (mil, setecentos e trinta e dois reais e cinqüenta centavos).

Destarte, enquanto **A** é tributado na fonte em R\$ 2.541,95 (dois mil, quinhentos e quarenta e um reais e noventa e cinco centavos) **B**, recebendo rendimentos da mesma monta, recolhe aos cofres públicos R\$ 1.732,50 (mil, setecentos e trinta e dois reais e cinqüenta centavos). Neste exemplo fica claro o imprescindível papel do princípio da universalidade para concretização do princípio da igualdade e, por que não, o da justiça.

Concluindo, nas palavras de Mariz de Oliveira (2008, P. 256):

(...) o princípio da universalidade exige que se tribute todo o aumento patrimonial ocorrido no período previsto em lei, por inteiro e em conjunto, sem fracioná-lo e (...) sem distinguir as espécies de rendas e proventos, ajustando-se, assim, ao princípio da generalidade.

3.1.3 progressividade

Finalmente, chegamos ao princípio da progressividade. Tal “critério” regula a secular noção de que quem ganha mais deve pagar mais. É o princípio em que a correlação com a capacidade contributiva é mais evidente.

De fato, seria, no mínimo, injusto se tanto quem auferisse renda mínima quanto quem gerasse uma renda nababesca contribuísse com o mesmo percentual. É cristalino, até mesmo pelo exposto no item 2.2, a não incidência do imposto sobre os rendimentos de quem percebe uma quantia mínima, capaz de, tão somente, garantir sua sobrevivência e de sua família, *a contrario sensu*, estar-se-ia tornando o tributo altamente pernicioso à condição existencial humana, esbarrando no limite mínimo do tributo e desvirtuando a função tributária do Estado.

Não obstante, a progressividade é bem mais do que a mera proporcionalidade da contribuição. Não fosse assim, bastava o Estado estipular uma alíquota única e todos pagariam na proporção de seus rendimentos.

A Carta da República não exige só a proporcionalidade do imposto sobre a renda, exige uma progressividade proporcional. “...a legislação deve imprimir às alíquotas aplicáveis ao imposto um desenvolvimento gradual, de sorte que serão percentualmente maiores, quanto maior for sua base de cálculo”²⁵.

A fim de distinguir o princípio da progressividade em relação ao da proporcionalidade, é curial citarmos CARRAZA (2008, P. 65), *litteram*:

A progressividade não se confunde com a proporcionalidade. Esta é alcançada com a simples aplicação de uma única alíquota sobre a base de cálculo. Quanto maior a base de cálculo in concreto, tanto maior será o montante de tributo a pagar. Proporcionalmente, todos os contribuintes suportam o mesmo quantum debeatur, embora o desembolso de cada um varie de acordo com a expressão econômica do fato realizado (fato imponível).

Sobre a progressividade MARIZ DE OLIVEIRA²⁶ se pronuncia do seguinte modo, *magister dixit*:

...a progressividade, que a carta de 1988 acolheu como princípio, somente se mostra eficiente se for associada aos princípios da generalidade e da universalidade, eis que, por estes, as alíquotas crescentes têm a mesma aplicação quaisquer que sejam as fontes de produção do acréscimo

²⁵CARRAZZA. 2005, P.64/65

²⁶MARIZ DE OLIVEIRA. 2008, P. 259.

patrimonial (generalidade) e sobre a totalidade do acréscimo patrimonial, também sem qualquer distinção de sua fonte produtora e sem a sua fragmentação (universalidade).

Os ensinamentos do mestre são assaz pertinentes, uma vez que, conforme explicitado nos itens 3.1.2 e 3.1.1, a ausência da universalidade e generalidade, quando da aplicação da progressividade, causaria um abismo entre contribuintes, relativamente, na mesma situação.

Destarte, empós uma análise, meramente perfunctória, dos princípios informadores do imposto de renda, é imprescindível, a fim de atingirmos o nosso objetivo, discutirmos acerca do conceito de renda, principalmente o extraído da Carta da República.

3.2 DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA

É cediço a instituição da competência tributária, em qualquer das esferas federativas, pela Carta da República e em relação ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza faz isso em seu artigo 153, inciso III, conferindo este mister a União.

Consoante GONÇALVES (2002, P.170) a Magna Carta utilizou da técnica de “referir-se ao texto ao critério material da regra-matriz de incidência tributária para o fim de proceder à repartição da competência tributária impositiva”, e continua o autor:

...o conceito de renda e proventos de qualquer natureza foi utilizado para esse fim, sendo intuitivo que o respectivo âmbito não poderá ficar à disposição do legislador ordinário.
Admitir o contrário implica conferir ao legislador infraconstitucional competência para bulir com o âmbito das próprias competências tributárias impositivas constitucionalmente estabelecidas, o que é – para quem aceita o pressuposto básico do escalonamento hierárquico da ordem jurídica – impossível.

Partindo desse pressuposto, mostra-se, no mínimo, curiosa a pretensão do legislador infraconstitucional em legislar o conteúdo semântico dos impostos. Conforme nos ensina GONÇALVES (2002, P.171), não pode o legislador ordinário dispor sobre conceitos dos impostos, posto derivarem da própria Carta Magna, sendo conceitos puramente de direito constitucional, o legislador ordinário ficaria, portanto, somente com o ofício de especificar as “variáveis que determinam o valor do imposto, ou de alguns elementos do suporte fático (e.g., tantos por cento, se a renda não excede de x); não pode alterar de modo nenhum, o conceito

do imposto.” O que o legislador infraconstitucional pode fazer é somente refletir em lei o significado do imposto tratado pela Constituição Federal.

Não obstante, ao ler o texto Fundamental não se identifica, ao menos de forma expressa, o conceito de *renda* ou de *proventos de qualquer natureza*, talvez seja este o motivo para se acreditar na competência do legislador comum em fixar o conceito do imposto, por essa razão, cabe ao hermenêuta jurídico extrair o conceito dos vários dispositivos constitucionais, utilizando-se do princípio da unidade da Constituição, sob pena de desvirtuá-la.

Para demonstramos o conceito constitucional de *renda* utilizaremos da técnica de José Arthur Lima Gonçalves, por ter sido exatamente ele o precursor deste conhecimento doutrinário.

O supracitado autor passa a estreimar o conceito a partir de entidades próximas, porém “não completamente com ele identificadas.²⁷”, quais sejam, faturamento, capital, lucro, ganho, resultado e patrimônio. Após tecer alguns comentários realiza a seguinte conclusão, *in verbis*:

... a expressão “faturamento”, utilizada pelo art. 195, I da Constituição, refere-se a ingressos, de forma descompromissada em relação a noção de resultado (positivo ou negativo) em relação a noção de resultado.

(...)

“Capital” aparece no texto constitucional nos seguintes arts.: 156, §2º, I, 165, §1º, §2º e §5º, II, 167, III, 170, IX, 172, 192, III, 222, §1º e §2º; e, no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a expressão aparece no artigo 52, II.

A expressão “capital” é tomada pela Constituição na acepção de investimento permanente, de titulação de um patrimônio, em nada relacionando-se à natureza dinâmica e relativa...que caracteriza a noção de renda.

(...)

“Lucro”, por sua vez, é expressão que aparece nos seguintes artigos da Constituição: 7º, IX, 172, 173, §4º, E 195, I. Em todas as referências a expressão “lucro” é tomada como resultado positivo de atividade empresarial, de mais-valia obtida por sociedade empresária. É... não parcial em relação à renda; é, por assim dizer, espécie do gênero renda. Lucro é noção menos ampla que renda.

A locução “ganho” surge nos arts. 201, §4º e 218, §4º da Constituição, para referir ingressos, de forma descompromissada da noção de saldo positivo.

(...)

²⁷ 2002, P.176

“Resultado”, por sua vez, é utilizado nos arts. 7º, IX, 20, §1º, 71, VIII, 77, §3º, 109, V, 111, §2º, 176, §2º, 195, §8º, 231, §3º e 235, IX, todos da Constituição, e 12, §1º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. ... “resultado” é tomado como situação terminal de processo, sem qualificação valorativa relativamente à manifestação de capacidade contributiva.

Todas as referências a patrimônio objetivam significar conjunto estático de bens ou direitos titulados por uma pessoa, pública ou privada.

Por fim, o autor define renda como sendo o “saldo positivo resultante do confronto entre certas entradas e certas saídas, ocorridas ao longo de um dado período.”²⁸

Analisando, outrossim, o conceito constitucional de renda, ÁVILA (2011, P.34) entende como sendo o “produto líquido (receitas menos as despesas necessárias à manutenção da fonte produtora ou da existência digna do contribuinte) calculado durante o período de um ano”.

Diante do exposto, não adentrando no mérito do lapso temporal mencionado por Ávila, podemos compreender *renda* como sendo o fator resultante dos rendimentos após a dedução das despesas para a manutenção da dignidade da pessoa humana, durante um certo lapso temporal, ou seja, a *renda*, extraída da Constituição, é a parcela dos rendimentos disponível, depois dos gastos com a concretização dos direitos fundamentais.

Dessarte, o Estado somente pode tributar essa noção de renda acima apontada e não os rendimentos em si, sob pena do imposto sobre a renda se transformar em imposto sobre os rendimentos, indo de encontro a Magna Carta.

3.3 DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA APLICADO AO IMPOSTO SOBRE A RENDA

O princípio da capacidade contributiva, expresso na Carta da República em seu artigo 145, §1º, é, talvez, um dos mais antigos princípios que retratam a ideia social de justiça, segundo afirma BECKER (2007, P. 509) “Jones reporta-se a um excerto de Eródoto, do qual se deduz que o princípio da capacidade contributiva já vigoraria entre os antigos egípcios”. Reflete o pensamento popular de que quem ganha mais, mais deve pagar. Visando uma

²⁸ Ibidem, p. 179.

análise mais aprofundada, faz-se mister a transcrição da sua previsão constitucional, *ipsis verbis*:

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

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

Primeiramente, volvemos nossa atenção à expressão utilizada pelo legislador constitucional “sempre que possível”. Tal previsão, conforme leciona MACHADO (2007, P. 69), somente deverá ser interpretada em relação ao caráter pessoal do imposto, por não ser sempre possível um imposto com caráter pessoal, e não de forma a excluir a aplicação do princípio em determinada ocasião.

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, por ser de natureza estritamente pessoal, é o tributo em que a capacidade contributiva poderá ser mais facilmente mensurada, e, por esse motivo, é o imposto em que o princípio pode ser melhor observado.

Dirigimos o nosso leitor à seguinte indagação: como poderia o legislador afirmar, através de mandamentos concretos, posto ser o do texto constitucional meramente informativo, o princípio em exame? Lembremos a extrema dificuldade em identificar o que seria necessariamente renda dado em seu conceito constitucional no item 3.2.

Outrossim, impende destacar o comentário de BECKER (2007, P. 530) sobre as obrigações jurídicas impostas ao legislador pelo princípio, *magister dixit*:

O dever jurídico que a regra constitucional impõe ao legislador ordinário não é apenas o de escolher fatos-signos presuntivos de renda ou de capital para a composição da hipótese de incidência do tributo, mas também e principalmente o dever de criar *isenções tributárias* que resguardecam a imunidade tributária do mínimo indispensável de capital e renda. A omissão neste sentido do legislador ordinário acarretará a inconstitucionalidade de lei tributária, se a hipótese de incidência do tributo, por si mesma, não constituir fatos-signos presuntivos de renda ou de capital acima do mínimo indispensável.

Importante frisar o nosso conceito de mínimo indispensável, conforme tivemos a oportunidade de esclarecer no item 2.2 deste trabalho, através do exercício de análise e hermenêutica histórico-constitucional, primando pela aplicação do princípio da unidade da

Constituição, **definimos o mínimo indispensável ou existencial**, consoante cita boa parte da doutrina, **como sendo o mínimo necessário para assegurar os direitos fundamentais, a fim de promover o desenvolvimento do Ser humano e não sua mera sobrevivência**.

Não sendo o princípio da capacidade contributiva respeitado, como ocorre nos dias atuais, situações de profundas desigualdades poderão advir, *verbi gratia*, imaginemos duas pessoas, **A** e **B**, ambas assalariadas, com rendimentos equivalentes a R\$ 5.000 (cinco mil reais), todavia, **A** possui uma família plenamente dependente, enquanto **B** é solteiro e vive sozinho não possuindo gasto com outrem. Pela atual legislação do imposto sobre a renda enquanto **A** despende seus rendimentos com a educação e saúde para sua família, provem seus alimentos, além, de possuir despesas com moradia e transporte; **B**, somente concretizado seus próprios direitos fundamentais, recolhe praticamente o mesmo imposto sobre sua renda do que **A** possuindo um capital líquido, disponível, bem maior que este. Logo, caso o legislador não isente os gastos de **A** com a concretização dos direitos fundamentais de **forma integral** do imposto, jamais o princípio da capacidade contributiva será efetivado e, conseqüentemente, a injustiça tributária-social continuará a persistir em nosso tão afamado, alardeado, exaltado, enaltecido e sublime Estado “Democrático” de Direito.

4. CONCLUSÃO

A Constituição Federal de 1988 ao dispor sobre direitos fundamentais e aspectos tributários tenta equilibrar a ânsia arrecadatória da Administração com o respeito dos direitos dos cidadãos, somente permitindo a tributação do ponto de vista saudável, ou seja, no momento em que os impostos incidirem sobre capital fundamental a concretização dos direitos por ela garantidos serão, inevitavelmente, inconstitucionais.

No corpo do presente artigo ficou demonstrada a obrigação positivo-negativa do Estado em relação a certos direitos. Tais obrigações consistem em proporcionar condições e fornecer os meios necessários para a concretização dos direitos fundamentais (obrigação positiva), e ainda, não tributar a integralidade das verbas despendidas com a concretização desses direitos (obrigação negativa). Caso a tributação continue sendo imposta, por serem direitos, tomando por referencia a realidade social do Brasil, em sua maioria, por muitos inalcançáveis, cabe a Instituição desonerá-los, do contrário, dificilmente, poderão ser usufruídos em sua plenitude pelos administrados.

Ademais, foi exposto e adotado o conceito constitucional de renda extraído por GONÇALVES, oportunidade em que, com base no pesquisado, formulamos um conceito jurídico próprio, qual seja, o fator resultante dos rendimentos após a dedução das despesas para a manutenção da dignidade da pessoa humana, durante certo lapso temporal.

Tomando como premissa o conceito constitucional não podemos admitir qualquer hipótese de incidência tributária sobre capital que não se enquadre nessa definição, devendo somente o montante disponível dos rendimentos ser destinado aos cofres públicos para cumprir com a função do tributo.

Do modo em que a base de cálculo do imposto sobre a renda é atualmente composta o legislador ordinário desvirtua a previsão constitucional de um imposto sobre a renda e subverte os preceitos magnos a ponto de criar um imposto completamente destoante, em forma e função, do previsto, um imposto sobre os rendimentos, destarte, ignorando, também, o princípio do não-confisco.

Por fim, fora analisado o princípio da capacidade contributiva aplicada ao imposto *sub examine*, reforçando, novamente, a injustiça social dos efeitos do imposto sobre rendimentos e, assim, sedimentando definitivamente o alicerce argumentativo aqui construído.

Diante dos fundamentos ventilados, podemos concluir pela incompatibilidade da incidência do imposto de renda sobre parcelas imprescindíveis para o desenvolvimento humano com a visão constitucional, devendo o Estado rever sua tributação e afirmar a soberania dos direitos basilares sobre os demais, conferindo, finalmente, esse direito a população, pois uma sociedade que não concede aos cidadãos seus direitos não respeita, nem mesmo, a si própria.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**. Trad. Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e a Teoria da Constituição**. 7º. Ed. Coimbra. Almedina, 2011.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 28º. Ed. São Paulo. Malheiros, 2011.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 3º. Ed. Rio de Janeiro. Lumen Juris, 2011.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 4º. Ed. São Paulo. Saraiva, 2009.

ÁVILA, Humberto. **Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais**. São Paulo. Malheiros, 2011.

MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo. Quartier Latin, 2008.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**. 6º. Ed. São Paulo. Saraiva, 2011.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 8 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm> Acesso em: 03 jul. 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**. São Paulo. Malheiros, 2005.

BRASIL. **Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9250.htm. Acesso em 14 de julho de 2012.

GONÇALVES, José Arthur Lima. **Imposto sobre a Renda: Pressupostos Constitucionais**. 1º Ed. São Paulo. Malheiros, 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4º Ed. São Paulo. Noeses, 2007.

MACHADO, Hugo de Britto. **Curso de Direito Tributário**. 28º Ed. São Paulo. Malheiros, 2007.