

# IMPOSTO DE RENDA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA \*

Regina Helena Costa

---

## RESUMO

Traça um panorama histórico acerca da instituição do Imposto de Renda no Brasil, ao abordar sua origem, implementação e evolução frente ao ordenamento jurídico brasileiro.

Promove, constitucionalmente, a distinção entre os termos “renda” e “proventos”, bem como aborda os critérios orientadores da imposição fiscal, ao considerá-los como desdobramentos da idéia de isonomia.

Discorre a respeito do princípio inserto no § 1º do art. 145 da Constituição Federal, cujo conteúdo se divide em: capacidade contributiva “absoluta” ou “objetiva” e capacidade contributiva “relativa” ou “subjéctiva”.

Ao final, sinaliza para necessidade de observância ao princípio da capacidade contributiva, mormente quanto ao dever de se imprimir aos impostos a personalização e a progressividade de alíquotas, a fim de se cumprir a vontade constitucional, a qual defende a idéia de proporcionalidade entre a capacidade contributiva e o gravame tributário a ser suportado pelo contribuinte.

## PALAVRAS-CHAVE

Imposto de Renda; sistema tributário brasileiro; renda; provento; tributação; Constituição Federal.

---

\* Conferência proferida no “Seminário sobre a Reforma Tributária”, realizado pelo Centro de Estudos Judiciários, nos dias 20 e 21 de março de 2003, no auditório da Seção Judiciária do Ceará, Fortaleza-CE.

O Imposto de Renda, da forma como o conhecemos hoje, incidente sobre a renda total do contribuinte, foi, após diversas tentativas, instituído no Brasil em 1922, mediante a Lei de Orçamento n. 4.625, de 31 de dezembro.

O apontado diploma legal, em seu art. 31, dispunha:

*Art. 31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido anualmente, por toda pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem<sup>1</sup>.*

Tendo em vista a constatação de algumas dificuldades para arrecadá-lo, tal como previsto nesse dispositivo, foram procedidas alterações por meio da Lei Orçamentária n. 4.728, de 31 de dezembro de 1923 (art. 3º), a fim de facilitar a sua implantação, o que ocorreu em 1924. Optou-se, então, pela progressividade de suas alíquotas, estabelecidas entre 0,5% e 8%<sup>2</sup>.

Desde então, o Imposto sobre a Renda, o mais pessoal de todos os impostos, tem-se revelado importante imposto da União, ao lado do Imposto sobre Produtos Industrializados. No entanto, estudos econômicos demonstram que a participação da tributação da renda na carga tributária brasileira é baixa, atingindo apenas 23%, enquanto, em países desenvolvidos, essa participação representa 70%<sup>3</sup>.

Em contrapartida, a carga tributária brasileira é muito dependente de impostos sobre produção e circulação de bens e serviços, que significam 60% do total<sup>4</sup>.

Tais dados fazem concluir que o sistema tributário brasileiro apresenta pequeno grau de progressividade, chegando, mesmo, a ser regressivo, dado o elevado número de tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços. A consequência é a imposição de maior ônus àqueles que ostentam menor aptidão de contribuir às despesas do Estado, posto que, em regra, quem possui renda e patrimônio revela maior capacidade contributiva.

Diante desse quadro e, passados 80 anos da instituição do Imposto sobre a Renda, oportuno fazer-se algumas reflexões, pelo quê recomendável sejam lembrados alguns conceitos básicos pertinentes a essa imposição fiscal.

A Constituição da República contempla o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza dentre aqueles de competência da União (art. 153, inc. III), acrescentando que este *será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei* (art. 153, § 2º, II).

Primeiramente, cabe lembrar que o conceito de renda encontra-se delimitado constitucionalmente. Traduz acréscimo patrimonial, riqueza nova, que vem se incorporar a patrimônio preexistente, considerado determinado período de tempo. Constitui sempre um *plus*, jamais algo que venha apenas substituir uma perda no patrimônio do contribuinte. Proventos, por seu turno, é a denominação dada aos rendimentos recebidos em função de aposentadoria. Em ambos os casos, temos acréscimos de capacidade contributiva.

Anote-se que a existência de um conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza implica a pouca liberdade do legislador infraconstitucional para estabelecer as hipóteses de incidência<sup>5</sup>.

Os critérios orientadores da imposição fiscal em foco também merecem ser abordados, devendo salientar-se que todos eles constituem desdobramentos da idéia de isonomia: generalidade, universalidade e progressividade.

A generalidade, por primeiro, significa que todas as pessoas que auferem renda e proventos de qualquer natureza devem submeter-se à imposição tributária, sem privilégios e discriminações<sup>6</sup>.

Já a universalidade, por sua vez, impõe que *nenhuma forma de renda, advinda do trabalho, do capital, ou da combinação de ambos, pode estar fora do campo de incidência do tributo*<sup>7</sup>.

A progressividade, dada sua íntima conexão com o princípio da capacidade contributiva, merecerá análise mais detida adiante.

### 3 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Relembradas tais noções básicas, mister abordar o conteúdo essencial do princípio da capacidade contributiva. Informador de todos os impostos, somente com a democrática Constituição de 1946 vem a ganhar o merecido realce, em face da dicção de seu art. 202, assim vazado:

**(...) o Imposto sobre a Renda, o mais pessoal de todos os impostos, tem-se revelado importante imposto da União, ao lado do Imposto sobre Produtos Industrializados. No entanto, estudos econômicos demonstram que a participação da tributação da renda na carga tributária brasileira é baixa, atingindo apenas 23%, enquanto, em países desenvolvidos, essa participação representa 70%.**

*Art. 202 – Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.*

Todavia, a Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, ao imprimir a reforma constitucional tributária, veio a retirar aquele preceito do Texto Fundamental, não-reproduzido pela Constituição de 1967 nem pela Emenda Constitucional n. 1, de 1969.

Presentemente, encontra-se expressamente inculcado no § 1º do art. 145 da Constituição, nos seguintes termos:

*Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados consoante a capacidade econômica do contribuinte (...).*

Doutrinariamente, podemos conceber dúplici acepção ao conceito de capacidade contributiva. Fala-se em capacidade contributiva absoluta ou objetiva quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza; refere-se o termo, nessa acepção, à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas. Tais eventos, assim escolhidos, apontam para a existência de um sujeito passivo em potencial. Nesse sentido, a capaci-

dade contributiva atua como pressuposto ou fundamento jurídico do imposto, constituindo diretriz para a eleição das hipóteses de incidência de impostos.

Diversamente, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva – como a própria designação indica – reporta-se a um sujeito individualmente considerado. Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa. Nesse plano, presente a capacidade contributiva *in concreto*, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo, apto, pois, a absorver o impacto tributário. Nessa outra acepção, a capacidade contributiva opera, desse modo, como critério de graduação do imposto e limite à tributação.

#### 4 EFICÁCIA DO PRINCÍPIO

Posto isto, impende examinar a eficácia do princípio, naquilo em que mais de perto se relaciona com o imposto sobre a Renda. Logo, mister abordar-se a personalização dos impostos, a preservação do mínimo vital e a orientação para o legislador no estabelecimento de critério na definição da base de cálculo e da alíquota e na indicação da natureza confiscatória do imposto.

Sendo o imposto a espécie tributária cuja hipótese de incidência consiste *num fato qualquer que não se constitua numa atuação estatal*<sup>8</sup>, já se depreende que essa modalidade de exação só pode fundar-se na capacidade contributiva do sujeito passivo. E assim é porque, nos impostos, o sujeito passivo realiza comportamento indicador de riqueza, que não foi, de nenhuma maneira, provocada ou proporcionada pelo Poder Público. Tal riqueza, portanto, é a única diretriz que pode ser seguida pela tributação não vinculada a uma atuação estatal.

#### 4.1 PERSONALIZAÇÃO DOS IMPOSTOS

Como diretriz orientadora da exigência de impostos, a capacidade contributiva imprime a tendência da personalização destes. Desse modo, na instituição dos impostos deverão ser consideradas, o mais possível, as condições pessoais dos contribuintes.

Cumprido, nesse passo, tecer uma breve explanação do que se impõe entender por impostos pessoais e impostos reais, ainda que essa

classificação seja tida, por muitos, mais como de natureza econômico-financeira do que jurídica. No entanto, seu caráter jurídico é inegável, à vista do tema ora abordado.

Ensina o mestre Ataliba que a apontada classificação apóia-se na existência de uma conexão maior ou menor entre a estrutura do aspecto material com o aspecto pessoal da hipótese de incidência. Logo, são impostos reais *aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência limita-se a descrever um fato, acontecimento ou coisa independentemente do elemento pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades*<sup>9</sup>, vale dizer, o aspecto pessoal desses impostos não tem relação com a estrutura do aspecto material dos mesmos.

Diversamente, impostos pessoais são aqueles *cujo aspecto material da hipótese de incidência leva em consideração certas qualidades juridicamente qualificadas do sujeito passivo*<sup>10</sup>. Nesse caso, as qualidades jurídicas dos sujeitos passivos refletem-se no aspecto material da hipótese de incidência para estabelecer diferenciação no tratamento destes. Várias técnicas podem ser empregadas para o atingimento dessa finalidade, sendo de citar-se, como a mais usual, as distinções na alíquota ou na base impositiva<sup>11</sup>. São os impostos pessoais, portanto, os mais idôneos à realização da justiça fiscal<sup>12</sup>.

Em conclusão, para atender-se ao comando inserto no § 1º do art. 145 do Texto Fundamental, parece-nos que a personalização do imposto há de ser observada sempre que a estrutura do aspecto material da hipótese de incidência o comporte, mesmo que se esteja diante dos chamados impostos reais<sup>13</sup>.

#### 4.2 PRESERVAÇÃO DO MÍNIMO VITAL

Outro efeito da diretriz em exame vem a ser a preservação do chamado “Mínimo Vital”, assim entendida a quantidade de riqueza mínima, suficiente para a manutenção do indivíduo e de sua família, intangível pela tributação por via de impostos.

Para Sainz de Bujanda, a isenção do mínimo vital é inseparável do princípio da capacidade contributiva<sup>14</sup>. Isto porque a capacidade contributiva só pode se reputar existente quando aferir-se alguma riqueza acima do mínimo vital. Este deve ser, pois, intocável.

A fixação do mínimo vital, destarte, variará de acordo com o

conceito que se tiver de necessitar das básicas. O problema é tormentoso, pois concerne a decisão política do legislador. Em se tratando de pessoas físicas, este deverá basear-se, à falta de normas constitucionais específicas, no que, numa sociedade dada, razoavelmente se reputarem necessidades fundamentais do indivíduo e de sua família<sup>15</sup>.

O conceito de mínimo vital, em consequência, varia no tempo e no espaço<sup>16</sup>.

#### 4.3 PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS

O princípio em foco traça, ainda, orientação para o legislador no estabelecimento de critério para a graduação dos impostos.

Como anotado precedentemente, a noção de capacidade contributiva absoluta ou objetiva relaciona-se àqueles fatos legislativamente escolhidos por representarem manifestações de riqueza. Já a capacidade contributiva relativa ou subjetiva corresponde à aptidão de um determinado sujeito para suportar o impacto tributário, avaliável consoante suas possibilidades econômicas. A expressão econômica do fato protagonizado pelo sujeito em questão é mensurada, justamente, pela base de cálculo, para a qual se deve aliar a alíquota.

A base de cálculo, em consequência, deverá reportar-se àquele fato de conteúdo econômico inserto na hipótese de incidência tributária, ou seja, deverá guardar pertinência com a capacidade absoluta ou objetiva apreendida pelo legislador. Ausente essa correlação necessária entre a base de cálculo e a hipótese de incidência tributária, a imposição será inconstitucional, por desrespeito, também, ao princípio estudado.

A alíquota, por sua vez, é uma fração da base de cálculo que, conjugada a esta, conduz à determinação do *quantum* objeto da prestação tributária. Nas palavras de Geraldo Ataliba, é a quota (fração), ou parte da grandeza contida no fato impositivo que o Estado se atribui (editando a lei tributária)<sup>17</sup>.

Com relação a esta, é que se coloca o tema da progressividade dos impostos, critério expressamente apontado como orientador da exigência do imposto sobre a Renda (art. 153, § 2º, II, CF).

O princípio da capacidade contributiva, como vimos, exige que a tributação seja feita em proporção à riqueza de cada um, assim enten-

dida aquela manifestada pelo fato impositivo.

Mediante a técnica chamada “proporcionalidade tributária”, a alíquota ou percentagem é sempre uniforme e invariável, qualquer que seja o valor da matéria tributada. Muito utilizados na Idade Moderna e ocupando, ainda hoje, posição de destaque nos sistemas fiscais contemporâneos, os impostos proporcionais já não são considerados os mais idôneos a atender o princípio da capacidade contributiva, persistindo sua aplicação em casos pouco ajustáveis à progressividade<sup>18</sup>.

A progressividade tributária, por seu turno, implica seja a tributação mais do que proporcional à riqueza de cada um. Um imposto é progressivo quando a alíquota se eleva à medida que aumenta a quantidade gravada<sup>19</sup>.

Com efeito, se a igualdade na sua aceção material, concreta, é o ideal para o qual se volta todo o ordenamento jurídico-positivo, a progressividade dos impostos é a técnica mais adequada ao seu alcance. Isto porque a graduação dos impostos meramente proporcional à capacidade contributiva dos sujeitos não colabora para aquele fim. Diversamente, na tributação progressiva, aqueles que detêm maior riqueza arcarão, efetivamente mais, pelos serviços públicos em geral, em favor daqueles que pouco ou nada possuem e, portanto, não podem pagar.

Enfaticamente, Misabel Derzi assevera que a progressividade é a *única técnica que permite a personalização dos impostos, como determina, expressamente, o art. 145, § 1º, da Constituição de 1988*, acrescentando que, na medida em que o legislador considera as necessidades pessoais dos contribuintes, passa, também, a conceder reduções e isenções. E arremata: *Tais renúncias de receitas, ocorrentes em favor do princípio da igualdade, têm de ser compensadas por meio da progressividade, a fim de que o montante da arrecadação se mantenha o mesmo no total*<sup>20</sup>.

Acresça-se ser conclusão pacífica da doutrina especializada a afirmação de que a progressividade tributária deve reportar-se ao sistema tributário como um todo e não a um tributo em particular. Logo, pode-se ter tributos em estrutura progressiva convivendo com tributos com natureza apenas proporcional. Mas a aplicação conjunta dos mesmos resultará numa tributação progressiva<sup>21</sup>.

#### 4.4 NÃO-CONFISCATORIEDADE E NÃO-CERCEAMENTO DE DIREITOS CONSTITUCIONAIS

Finalmente, não se pode olvidar do trato dos limites da progressão fiscal. São eles os postos pelo princípio da capacidade contributiva, a saber: a não-confiscatoriedade e o não-cerceamento de direitos constitucionalmente contemplados.

O confisco, em definição singular, é a absorção total ou substancial da propriedade privada, pelo Poder Público, sem a correspondente indenização.

Como se depreende de tal definição, em nosso sistema jurídico, o confisco é medida de caráter sancionatório, sendo admitida apenas excepcionalmente. Se o tributo, na própria dicção legal, é prestação pecuniária compulsória *que não constitua sanção de ato ilícito* (art. 3º do CTN), lógica a conclusão segundo a qual não pode ele ser utilizado com efeito confiscatório.

Desse modo, o tributo será confiscatório quando exceder a capacidade contributiva relativa ou subjetiva visada.

Nem sempre é fácil, contudo, aquilatar até que ponto um tributo não é confiscatório e a partir de quando passa a sê-lo. Certo é que a resposta variará conforme o caso concreto e deverá apoiar-se na equidade e na razoabilidade<sup>22</sup>.

Ainda, uma palavra sobre o não-cerceamento de direitos fundamentais.

Assim como o direito de propriedade não pode ser indevidamente restringido ou aniquilado pela tributação, outros direitos constitucionais, igualmente, não podem ser cerceados, tais como o direito à educação, o direito à saúde, a liberdade de iniciativa e a liberdade de profissão, pois, se de um lado o ordenamento constitucional os incentiva e ampara, não pode, ao mesmo tempo, compactuar com a obstância ao seu exercício por uma atividade tributante desvirtuada<sup>23</sup>.

#### 5 PROPOSTAS

De tudo quanto foi exposto, cremos ter demonstrado a importância da observância do princípio da capacidade contributiva, notadamente quanto ao dever de imprimir-se, aos impostos, a personalização e a progressividade de alíquotas.

No que tange especialmente ao Imposto sobre a Renda, impende

**A progressividade tributária (...) implica seja a tributação mais do que proporcional à riqueza de cada um. Um imposto é progressivo quando a alíquota se eleva à medida que aumenta a quantidade gravada. (...) se a igualdade na sua aceção material, concreta, é o ideal para o qual se volta todo o ordenamento jurídico-positivo, a progressividade dos impostos é a técnica mais adequada ao seu alcance. (...)**

que a lei, o quanto possível, leve em conta as condições pessoais dos contribuintes, sejam pessoas físicas ou jurídicas. Isso implica seja efetuada a fixação de um “mínimo vital” compatível com a realidade, bem como seja aplicado um adequado grau de progressividade de alíquotas, em função da quantidade de renda auferida, como também de um amplo número de deduções permitidas, visando a modular a exigência fiscal ao perfil do contribuinte.

Há que se imprimir maior progressividade às alíquotas, de modo a cumprir, efetivamente, a vontade constitucional segundo a qual aqueles que possuem maior capacidade contributiva, devem suportar maior gravame tributário. Num país com tanta diversidade do ponto de vista econômico, afigura-se-nos inconcebível a previsão de apenas duas alíquotas, sendo razoável pensar-se num leque de quatro ou cinco<sup>24</sup>.

Quanto às deduções, especialmente em relação ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, devem ser consideradas dedutíveis todas as despesas necessárias à manutenção do indivíduo e de sua família, sem limitações, as quais, evidentemente, não podem integrar o conceito de “renda”.

Despesas médicas e as referentes à educação e aos dependentes, por exemplo, devem ser consideradas de maneira abrangente, incluindo a aquisição de medicamentos e de material escolar, diversamente da previsão restritiva contida na atual legislação do Imposto sobre a Renda. Outrossim, novas deduções devem ser admitidas, como o valor do aluguel de imóvel destinado à residência, com vistas a personalizar, devidamente, a imposição fiscal em tela.

Por derradeiro, não se pode esquecer que o art. 6º da Constituição da República, com a redação dada pela Emenda Constitucional n. 26, de 2000, arrola, como direitos sociais, a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados. Portanto, impende que tais valores sejam protegidos e prestigiados pelo Estado, inclusive mediante a legislação do Imposto sobre a Renda.

## NOTAS BIBLIOGRÁFICAS

- 1 Registre-se, todavia, que, desde 1843, o Fisco imperial exigia tributos sobre determinadas categorias de rendas, denominando-se genericamente esse conglomerado de impostos, pagos separadamente pelo contribuinte, de "impostos sobre rendimentos" (AMED, Fernando José, NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. *História dos Tributos no Brasil*. São Paulo: SINAFRESP, 2000. p. 250).
- 2 Idem, p. 255.
- 3 VERSANO, Ricardo *et al.* *Uma Análise da Carga Tributária no Brasil*, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, 1998, texto para discussão n. 583, p. 18. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br>> O mesmo estudo aponta também a pouca expressividade da participação da tributação sobre o patrimônio na carga tributária brasileira, que fica em torno de 4,6%. 1996. p. 18.
- 4 Idem, p. 17.
- 5 O art. 43 do CTN traça normas gerais acerca dessa imposição fiscal e, como não poderia deixar de ser, ao definir os conceitos de renda e proventos, não destoa do conceito constitucional: *Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica:*  
I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos;  
II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

- 6 Misabel Derzi, nota ao *Direito Tributário Brasileiro*, de Aliomar Baleeiro, 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 293.
- 7 Idem, p. 292.
- 8 ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 121.
- 9 Idem.
- 10 Idem.
- 11 Debates do VII Curso de Especialização em Direito Tributário. PUC/SP-IDEPE, *Revista de Direito Tributário* 4/142.
- 12 BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. p. 268. O mesmo jurista chama-nos a atenção para o fato de que a legislação contemporânea tende para a personalização dos impostos reais, consequência da elevação do nível de civilização e cultura de um país, por meio de isenções e de presunção de capacidade econômica em razão das coisas ou serviços tributados (idem, p. 265). O preclaro Sainz de Bujanda ressalta as virtudes da imposição pessoal: *Lo que acontece es que la imposición personal, por la estructura de sus presupuestos de hecho, ofrece posibilidades más amplias de que actúe el principio de justicia distributiva través de una discriminación cuantitativa de la renta y de una estimación de las circunstancias individuales y familiares del sujeto pasivo. En tal sentido, la tensión entre el criterio real y el personal en el reparto impositivo imperó como uno de los factores mas importantes a tener en cuenta dentro del campo de la justicia tributaria e influye en la estimación critica que desde el aludido punto de vista se haga de cada sistema, en su conjunto. Pero ello no es óbice, claro está, para que ese problema de justicia se plantee asimismo dentro de cada uno de esos dos sectores impositivos fundamentales.* (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, v. 3, p. 127-218.
- 13 BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7. ed. Atualizado por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- 14 BUJANDA, *op. cit.*, v. 34. p. 197. Encontramos como expressões equivalentes a "mínimo vital" as seguintes: "mínimo necessário", "mínimo de existência", "mínimo indispensável" e "mínimo impositivo". Entendemos tratar-se de verdadeira isenção e não de imunidade, mesmo decorrendo da aplicação de princípio de magnitude constitucional. Isso porque a Constituição não traz o desenho típico da situação imune, deixando que o legislador infraconstitucional o faça. Portanto, se a tipificação não advém da Lei Maior, seu status não pode ser de imunidade, e sim, de isenção.
- 15 O art. 7º, inc. IV, da Constituição, ao disciplinar os itens que compõem o salário-mínimo, fornece, a nosso ver, parâmetros para a fixação do mínimo vital.

- 16 No mesmo sentido BORGES, Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980. p. 62.
- 17 ATALIBA, *op. cit.*, 101. Anote-se a crítica de Aires Barreto, para quem essa definição merece reformulação, posto que a parte que se toma do todo é o *quantum debeat* e porque a mesma não se adequa às hipóteses em que a alíquota é fixada em percentual não inferior a 100% (BARRETO, Alves. *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*. São Paulo: RT, 1987. p. 41-42).
- 18 BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças* 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. p. 202-203.
- 19 Paulo de Barros Carvalho assim disserta sobre as feições que a alíquota pode assumir: "Infere-se do exposto que as alíquotas podem assumir duas feições: a) um valor monetário fixo, ou variável em função de escalas progressivas de base de cálculo (...), ou b) uma fração, percentual ou não, da base de cálculo (que neste caso será representada por quantia monetária). Aparecendo sob a forma de fração (b), a alíquota pode ser proporcional invariável (por ex., 1/25 da base de cálculo, seja qual for seu valor monetário); proporcional progressiva (aumentando a base de cálculo, aumenta a proporção) ou proporcional regressiva (aumentando a base de cálculo, diminui a proporção). Além disso, as alíquotas proporcionais progressivas podem aumentar por degraus ou escalões (caso do nosso IR – pessoa física) ou de maneira contínua e ininterrupta, até o limite máximo que a lei indicar. *Curso de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 227-228).
- 20 Nota ao *Direito Tributário Brasileiro*, de Aliomar Baleeiro, *op. cit.*, p. 293.
- 21 NEUMARK, Fritz. *Princípios de la Imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 219 e BUJANDA, Sainz de, *op. cit.*, v. 3, p. 223.
- 22 *No entanto, é bom frisar, o princípio do não-confisco tem sido utilizado também para fixar padrões ou patamares de tributação tidos por suportáveis, de acordo com a cultura e as condições de cada povo em particular, ao sabor das conjunturas mais ou menos adversas que estejam se passando. Neste sentido, o princípio do não-confisco se nos parece mais como um princípio de razoabilidade na tributação...* COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 336.
- 23 Nesse sentido, dissertamos em COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 103-110.
- 24 A legislação regente do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, consigna, presentemente, tão-somente, duas alíquotas (15% e 25%, sendo atualmente exigível a alíquota provisória de 27,5%. Para obter-se a legislação atualizada, veja-se o *site* <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Até 1995, havia também a previsão de uma terceira alíquota, de 35%.

## BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR

---

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 17. ed. revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2002.

### ABSTRACT

---

The authoress outlines a historical view about the establishment of the Income Tax in Brazil, by approaching its origin, implementation, and evolution before the Brazilian legal system.

She promotes, constitutionally, the difference between the terms "income" and "revenues", as well as she approaches the criteria that guide the fiscal imposition, by considering them as developments of the isonomy idea.

She discourses on the principle that is inserted in the first paragraph of the article 145 of the Brazilian Constitution, whose content is divided into: "absolute" or "objective" tax-paying ability and "relative" or "subjective" one.

Finally, she displays the necessity of observance of the principle of the tax-paying ability, mainly in relation to the duty of giving the taxes the personalization and the escalation of rates, in order to execute the constitutional will that defends the idea of proportionality between the tax-paying ability and the tax onus that will be paid by the taxpayer.

KEYWORDS - Tax Income; Brazilian taxation system; income; revenue; taxation; Brazilian Constitution.

---

Regina Helena Costa é Desembargadora Federal do Tribunal Regional Federal da 3ª Região e Professora da Faculdade de Direito da PUC/SP.