

juízo de julgamento quando o Conselho Federal, pretendendo manter a decisão do Conselho Seccional, fixa pena diversa e mais gravosa do que a penitência estabelecida em primeiro grau” (Proc. 1.493/94/SC, *DJ* de 25/09/95, p. 31387); “Julgamento proferido em processo disciplinar, quando a prescrição da pretensão punitiva já se consumara, considera-se eivado de falha, caracterizando erro de julgamento e ensejando, portanto, pedido de revisão” (Proc. 0138/2003/SCA/DF, *DJ* de 16/07/03, p. 48, s. 1);

b) é calcada em falsa prova;

A figura análoga dos arts. 621 a 627 do Código de Processo Penal (que se aplica subsidiariamente ao processo disciplinar, como já mencionado) permite extrair algumas conclusões: a) apenas detém legitimidade o advogado punido; b) revisão não é recurso; pressupõe o trânsito em julgado da decisão condenatória; c) pode ser parcial, com redução da pena, ou total, resultando na absolvição.

Princípio da Anterioridade e Princípio da Capacidade Contributiva: Correta Aplicação ao Imposto sobre a Renda

Vinícius Caldas da Gama e Abreu*

Introdução

Qualquer ciência, seja ela jurídica ou não, tem como base uma série de preceitos que orientam todos os seus demais fundamentos, a fim de confirmar a veracidade de suas posições e postulados elaborados. São os mecanismos dos quais os cientistas fazem uso para colocar em prática suas idéias, de modo a formar o núcleo de sua ciência.

Não é de modo diverso que a ciência jurídica se estrutura. É cediço que o Direito não se configura apenas em um conjunto desordenado de normas agrupadas de acordo com a vontade discricionária do legislador. O Direito, dinâmico e preciso, é um complexo de normas agregadas entre si de maneira a respeitar um sistema coerente de regras de valor, disciplinando as condutas sociais. Esse sistema de regras, esse valor, esse fator de agregação das normas são os princípios.

O festejado Miguel Reale foi buscar nas palavras do Professor Titular de Direito Constitucional da Universidade Federal do Paraná, Walter Claudius Rothenburg, uma louvável definição de princípio. Na ótica daquele doutrinador, princípios são “verdades ou juízos fundamentais, que servem de alicerce ou

* Advogado em Goiânia/GO e pós-graduando em Direito Tributário pelo Instituto Goiano de Direito Tributário – IGDT/UCC.

de garantia de certeza a um conjunto de juízos ordenados em um sistema de conceitos relativos a dada porção da realidade. Às vezes, também se denominam princípios certas proposições que, apesar de não serem evidentes ou resultantes de evidências, são assumidas como fundantes de validade de um sistema particular de conhecimentos, como seus pressupostos necessários”.¹

Dessa forma, princípios são quaisquer proposições fundamentais que dão estrutura e forma ao ordenamento jurídico. São as afirmações nucleares e indispensáveis de um sistema, o sustentáculo de um ordenamento. Configuram-se, pois, como bem observou José Afonso da Silva citando Gomes Canotilho e Vital Moreira, “núcleos de condensações”², nos quais confluem valores e bens constitucionais.

Alicerces do ordenamento jurídico que são, sua violação é muito mais grave do que a violação de uma norma. A transgressão de um princípio implica a ofensa de não apenas uma proposição obrigatória, mas de todo o mandamento de um sistema normativo. No dizer de Celso Antônio Bandeira de Mello, “é a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais”.³

Os princípios podem ou não estar expressamente escritos no ordenamento jurídico, muito embora em sua maioria não estejam. Eles informam, orientam e inspiram preceitos legais por dedução e podem deles ser extraídos, via raciocínio indutivo.

Nesse breve trabalho será apresentada uma visão panorâmica dos princípios da capacidade contributiva e da anterioridade, bem como das questões controversas no que se refere à sua aplicação ao Imposto sobre a Renda.

1. Do princípio da capacidade contributiva

O ordenamento jurídico de uma nação é sempre elaborado com o intuito de buscar a justiça social através da atenuação das desigualdades que porventura existam. Na maioria das vezes, com raríssimas exceções, a desigualdade mais latente ocorre no que diz respeito à distribuição de riquezas.

A desigualdade no campo da distribuição de rendas gera um grande problema no que diz respeito ao Direito Tributário. O legislador não pode instituir tributos da mesma intensidade a todos os cidadãos sob pena de levar aqueles que têm pouco à ruína total. Para a solução desse empecilho, o legislador, ao elaborar a norma tributante, deve observar uma série de princípios, dentre eles o princípio da capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva nada mais é do que um corolário do princípio da igualdade. Está expressamente disposto no art. 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988:

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

A norma constitucional é clara. De forma técnica, ela prevê que quem, em termos econômicos, possui mais deve pagar, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Entretanto, para que tal assertiva seja devidamente cumprida, o princípio da capacidade contributiva remete-nos à idéia de progressividade, que alguns classificam como princípio informativo do Direito Tributário e também corolário do princípio da igualdade. Vejamos a lição do Prof. Dr. Roque Antônio Carrazza:

É por isso que, em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. Por quê? Porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva. ⁴

Ora, nada mais justo e preciso para atender ao princípio da capacidade contributiva do que fazer com que aqueles que têm mais paguem impostos com alíquotas progressivamente maiores daqueles que têm menos, de forma que o seu sacrifício econômico seja proporcionalmente maior.

2. Do princípio da anterioridade

É cediço que é direito do contribuinte organizar suas finanças no sentido de não ser pego desprevenido com despesas extras, sejam elas advindas de quaisquer tipo de tributos. Não pensando de outra maneira, o legislador constitucional incluiu no texto da Carta Magna o seguinte dispositivo:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III – cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Dessa forma, de acordo com o princípio da anterioridade, nenhum tributo será cobrado sem que a lei que o instituiu ou aumentou tenha sido publicada no exercício financeiro anterior (que, no Brasil, tem seu início e fim coincidente com o ano civil). Ele veda a tributação de surpresa, não permitindo, em teoria, que da noite para o dia o contribuinte veja-se compelido a pagar tributo que não conhecia ou em valor maior àquele que estava acostumado. Roque Carrazza demonstra esse pensamento:

É ele, ainda, que exige que o contribuinte se depare com regras tributárias.
Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, v. 17, n. 3, mar. 2005

rias claras, estáveis e seguras. E, mais do que isso: que tenha o conhecimento antecipado dos tributos que lhe serão exigidos ao longo do exercício financeiro, justamente para que possa planejar sua vida econômica.⁵

Muito embora não venha cumprindo eficazmente o seu papel, já que não raro vê-se a majoração (e até mesmo a criação) de tributos ao apagar das luzes dos exercícios financeiros, o princípio da anterioridade ainda é um dos principais garantidores da segurança dos contribuintes.

3. Da aplicação dos princípios da capacidade contributiva e da anterioridade ao Imposto sobre a Renda da pessoa física

Assim como quaisquer outros princípios do Direito, os princípios da capacidade contributiva e da anterioridade aplicam-se, em todos os seus efeitos, ao Imposto sobre a Renda, uma vez que não existe norma dispondo em contrário.

Apesar disso, tais princípios não vêm sendo devidamente aplicados no que toca ao Imposto sobre a Renda, ora por verdadeira preguiça legislativa, ora por uma interpretação legal errônea por parte do aplicador do Direito, corroborada pelos órgãos do Poder Judiciário. Vejamos.

3.1. Imposto sobre a Renda e capacidade contributiva

O Imposto sobre a Renda da pessoa física é, indiscutivelmente, aquele que mais onera o contribuinte de forma direta, uma vez que ele tem caráter personalíssimo. Dessa maneira, tal imposto, em teoria, teria maior capacidade de cumprir o disposto no já citado art. 145, § 1º, da Constituição Federal, promovendo uma tributação progressivamente maior naqueles economicamente mais abastados e uma menor tributação igualmente progressiva naqueles que pouco têm, alcançado assim a tão desejada justiça fiscal.

No entanto, no que tange à aplicação do princípio da capacidade contributiva ao Imposto sobre a Renda, a teoria anda muito distante do que realmente é feito na prática. Explico o porquê.

Atualmente, o Imposto sobre a Renda da pessoa física possui duas alíquotas e uma faixa de isenção. Aqueles que percebem rendimentos de até R\$ 1.058,00 mensais estão isentos de recolher o referido imposto. Já os que percebem entre R\$ 1.058,01 e R\$ 2.115,00 mensais estão sujeitos a uma alíquota de 15%. Os que percebem rendimentos maiores que R\$ 2.115,00 mensais estão submetidos à alíquota mais alta, de 27,5%.

Não obstante a intenção do legislador em promover a justiça social e alcançar o pleno cumprimento do disposto no supracitado art. 145, § 1º, da CF/88, a instituição de apenas duas alíquotas aplicáveis ao Imposto sobre a Renda acabou tendo efeito contrário. Da maneira como fez, o legislador pátrio considerou a existência de apenas duas qualidades de contribuintes em um País de dimensões tão grandes e de conhecida disparidade social, violando assim, sobremaneira, o princípio da capacidade contributiva.

Tomemos um exemplo prático para melhor ilustrar a questão: na visão do legislador, aquele que percebe R\$ 3.000,00 mensais deve pagar, proporcionalmente, a mesma quantidade de Imposto sobre a Renda daquele que percebe R\$ 30.000,00. Nessa situação, considerando hipoteticamente o recolhimento mensal dos valores devidos a título de Imposto sobre a Renda da pessoa física, o primeiro recolheria periodicamente aos cofres públicos a quantia de R\$ 825,00, e o segundo recolheria R\$ 8.250,00. Todavia o sacrifício econômico daquele que ganha R\$ 3.000,00 mensais é infinitamente maior, já que restariam a ele R\$ 2.175,00 para promover o seu sustento, enquanto ao outro sobriariam confortáveis R\$ 21.750,00.

O legislador, obviamente, esqueceu-se de aplicar a progressividade, em seu sentido mais óbvio, no que tange às alíquotas a serem aplicadas ao imposto de renda. E, sem o devido respeito à progressividade das alíquotas, é impossível o respeito ao princípio da capacidade contributiva.

3.2. Imposto de Renda e anterioridade

O imposto sobre a renda é *sui generis* no que tange à sua apuração. Ela é feita mediante a declaração dos acontecimentos que, ao decorrer do ano fiscal, preencheram a hipótese de incidência descrita na norma tributária. Desde o primeiro dia do ano, a cada salário ou qualquer outro tipo de renda que o contribuinte percebia, o fato gerador do imposto estaria se formando. Ao final desse mesmo ano, todas aquelas “seqüências” de fato gerador são reunidas em um só acontecimento, formando-se, definitivamente, o fato gerador do imposto sobre a renda, que seria declarado no ano seguinte.

Nada mais simples, portanto, fazer-se cumprir o princípio da anterioridade no que diz respeito ao imposto sobre a renda. Cumpre-se apenas observar que aos fatos geradores ocorridos em um determinado ano fiscal aplica-se a lei que estava em vigor no ano anterior. Nesse sentido é a lição do Prof. de Direito Tributário da Universidade Federal de Minas Gerais Sacha Calmon Navarro Coelho:

Assim sendo, faz-se necessário não apenas precisar o dia em que ocorre o fato gerador, mas precisar igualmente o *dies a quo* e o *dies ad quem* quando se tratar de “fato gerador” composto de conjunto de fatos na duração do tempo. Caso contrário, não se teria como operacionalizar em relação a estes

o princípio da anterioridade. O imposto sobre a renda anual caracteriza bem a hipótese. Neste, importa saber quando começa o fato gerador... A lei deve ser prévia ao seu início".⁶

Não obstante a simplicidade da questão, não é assim o posicionamento jurisprudencial sacramentado pelo egrégio Supremo Tribunal Federal na forma da Súmula 584:

Ao Imposto de Renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deva ser apresentada a declaração.

Tal opinião formada pelos julgadores daquela colenda Corte é bastante errônea. Primeiramente, porque fere de morte o princípio da anterioridade. Em segundo lugar, porque torna o Imposto de Renda retroativo, subvertendo tal princípio geral do Direito. Na forma do entendimento da Suprema Corte, se uma lei majoradora das alíquotas do Imposto de Renda é publicada no final deste ano, todos os fatos geradores do tributo que aconteceram ao decorrer do ano, mesmo antes de sua efetiva publicação, estão sujeitas à majoração nela prevista, uma vez que a declaração do Imposto de Renda se daria apenas no ano seguinte. Um absurdo.

Tal interpretação adotada pelo Supremo Tribunal Federal e transformada em Súmula no ano de 1976 era endossada pela doutrina da época e baseava-se na crença de que o fato gerador do Imposto Sobre a Renda ocorria no dia 1º dia do exercício da declaração, e não no último dia do efetivo exercício fiscal. Pensamento deveras equivocado, uma vez que a renda não é adquirida de uma vez só. Ela é, como já foi dito, uma série de fatos que acontecem ao decorrer do ano fiscal e que, somente para efeito da declaração do Imposto de Renda, é reunida. E tal reunião para apuração se dá, obviamente, no último dia do ano, já que a série de acontecimentos deu-se no decorrer daquele ano.

Dessa forma, a lei que majora o Imposto sobre a Renda deve ser sempre anterior aos acontecimentos que dão origem ao conjunto que se considera renda para efeitos fiscais, não importando se esses fatos acontecem no início, no meio ou no fim do ano fiscal. O que realmente importa é que o contribuinte saiba, com a antecedência prevista na Constituição, todos os elementos estruturais da norma do Imposto sobre a Renda para que ele possa programar devidamente sua vida financeira naquele ano. É essa a posição da moderna doutrina, representada por nomes do porte de Luciano Amaro, Sacha Calmon Navarro Coelho e Roque Antônio Carrazza.

O que esperamos é que os Tribunais Federais, no julgamento de eventuais ações que versem sobre a matéria ora discorrida, corrijam tal posicionamento, servindo de base para que o próprio o STF tome a iniciativa de revogar a Súmula

584, eivada de flagrante inconstitucionalidade, por total desrespeito ao princípio da anterioridade e da irretroatividade da lei tributária.

Conclusão

Assim como qualquer questão que envolva tributação, a adequação do Imposto sobre a Renda aos princípios da capacidade contributiva e da anterioridade é muito discutida. É certo, entretanto, que a correta aplicação de tais princípios ao IR depende apenas do bom senso e da boa vontade por parte dos legisladores e dos operadores do Direito.

O problema em torno da aplicação do princípio da anterioridade ao Imposto sobre a Renda parece ser mais simples de ser resolvido. Muito embora o posicionamento do Supremo Tribunal Federal não tenha se modificado desde a edição da Súmula 584, tendo sido recentemente confirmado no julgamento do RE 194.612/SC em 24/03/98, nem os julgadores monocráticos nem os Tribunais Federais são obrigados a segui-la. Podem, portanto, com a ajuda da boa doutrina, que, em uníssono, manifesta-se pela inconstitucionalidade da aludida súmula, levar a Suprema Corte a modificar seu posicionamento.

Já a problemática da adequação do Imposto sobre a Renda ao princípio da capacidade contributiva é mais difícil de ser solucionada, uma vez que requer a apresentação de um projeto de lei propondo a criação de mais alíquotas e, conseqüentemente, a mobilização do Poder Legislativo para sua aprovação. E, nos dias de hoje, é cada vez mais difícil que o Legislativo entre em algum consenso no que concerne às questões tributárias, mesmo àquelas necessárias a promover a tão almejada justiça social.

Notas

¹ ROTHENBURG, Walter Claudius *apud* REALE, Miguel. *Princípios constitucionais*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1999, p. 14/15.

² SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 82.

³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Elementos de Direito Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 230.

⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 74/75.

⁵ *Op. cit.*, p. 168.

⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 235.

Referências Bibliográficas

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2003.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2001.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Elementos de Direito Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.
- REALE, Miguel. *Princípios constitucionais*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1999.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

Acórdãos Inteiros Teores

Corte Especial

Conflito de Competência

2000.01.00.081603-3/DF

Relator:	O Exmo. Sr. Des. Federal José Amílcar Machado
Parte Autora:	Superintendência de Seguros Privados – Susep
Advogado:	Dr. Guilherme Baldaia Cabral dos Santos
Parte Ré:	Movimento das Donas de Casa e Consumidores de Minas Gerais
Advogados:	Dr. Délio de Jesus Mameiros e outros
Suscitante:	O Exmo. Sr. Des. Federal da 1ª Seção do Tribunal Regional Federal da 1ª Região
Suscitado:	O Exmo. Sr. Des. Federal da 2ª Seção do Tribunal Regional Federal da 1ª Região
Publicação:	07 de 22/02/05

Ementa

Conflito de competência. DPVAT. Discussão acerca da legalidade da majoração. Indenização por danos pessoais.

Compete à Segunda Seção apreciar e julgar agravo contra liminar deferida em ação em que é discutida a legalidade da majoração do prêmio do DPVAT, uma vez que esse seguro tem natureza de indenização por danos pessoais. Com o advento do novo Regimento Interno em 14/12/00, que alterou a competência Interna