

FUNDAÇÃO DE ENSINO “EURÍPIDES SOARES DA ROCHA”
CENTRO UNIVERSITÁRIO EURÍPIDES DE MARÍLIA” - UNIVEM
CURSO DE DIREITO

EDIVALDO LACERDA ROCHA

**A NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA
RETIDO NA FONTE SOBRE O SALÁRIO
DO TRABALHADOR**

MARÍLIA
2009

EDIVALDO LACERDA ROCHA

A NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA
RETIDO NA FONTE SOBRE O SALÁRIO
DO TRABALHADOR

Trabalho de Curso apresentado ao Curso de Direito da Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador:

Prof. Dr. LAFAYETTE POZZOLI

MARÍLIA
2009

Rocha, Edivaldo Lacerda

A não incidência do imposto de renda retido na fonte sobre o salário do trabalhador / Edivaldo Lacerda Rocha;

orientador: Laffayette Pozzoli. Marília, SP: [s.n.], 2009.

59f.

Trabalho de Curso (Graduação em Direito) - Curso de Direito, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília –UNIVEM, Marília, 2009.

1. Breve histórico sobre o Imposto de Renda 2. A Constituição da República e o Imposto de Renda no Brasil 3. A capacidade econômica do Contribuinte

CDD: 341.396216



FUNDAÇÃO DE ENSINO "EURÍPIDES SOARES DA ROCHA"

MANTENEDORA DO CENTRO UNIVERSITÁRIO EURÍPIDES DE MARÍLIA – UNIVEM

Curso de Direito

Edivaldo Lacerda Rocha

RA: 34359-5

**A NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE
SOBRE O SALÁRIO DO TRABALHADOR**

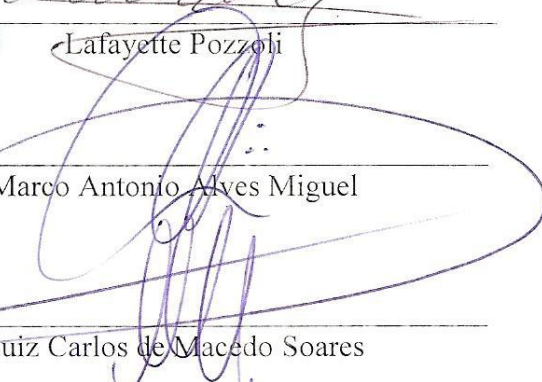
Banca examinadora do Trabalho de Conclusão de Curso apresentada ao Programa de Graduação em Direito da UNIVEM, F.E.E.S.R, para obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Nota: 9,6 (nove e seis)

ORIENTADOR(A):


Lafayette Pozzoli

1º EXAMINADOR(A):


Marco Antonio Alves Miguel

2º EXAMINADOR(A):


Luiz Carlos de Macedo Soares

Marília, 09 de novembro de 2009.

ERRATA

FOLHA	LINHA	ONDE SE LÊ	LEIA-SE
10	02	baseia-se	baseiar-se
13	20	artigo 43	artigo 43, I
14	01	Relativos	relativos
21	21	estandardizadas	padronizadas
22	10	inflacionários	decorrentes
29	06	191 países	192 países
35	18	parcos	reduzidos
35	32	signo	sinal
36	02	signo	sinal
37	04	o CPMF	a então CPMF
37	14	da CPMF	da então CPMF
39	04	tema do nosso trabalho	tema deste subitem
39	19	1988 que,	1988 cita que,
40	06	os referidos autores	que a
42	01	§ 4º da CF	§ 1º da CF
45	27	Ela	Justifica-se o
45	28	I.	I
46	01	a meu ver	entendemos que
47	20	artigo 53	artigo 153, VII

A Deus, pelo esplendor da vida, presente em todas as atividades;

Aos amigos pelo incentivo;

Em especial, à minha esposa Elma e às filhas Vanessa e Letícia, pelo apoio, compreensão e carinho.

AGRADECIMENTOS

Agradeço as manifestações de carinho e apreço, recebidas de todos os colegas da Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, os quais foram os artifícios e a luz inspiradora, para o sucesso deste trabalho.

Agradeço de modo particular:

Aos colegas e companheiros Cleriston Franco Nascimento e André Luis da Silva Dutra, pelo estímulo e companheirismo, que notadamente foram decisivos para a conclusão desta jornada.

Ao Prof. Dr. Laffayete Pozzoli, pelo auxílio seguro e oportuno na orientação, aliados à experiência intelectual e profissional, que foram imprescindíveis para o desenvolvimento e conclusão deste trabalho.

"O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem mais riqueza, deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza".

Roque Antonio Carazza

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CONDECA - Conselho Estadual dos Direitos da Criança e Adolescente

CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

DIRF – Declaração de Imposto de Renda Federal

FMI – Fundo Monetário Internacional

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras

IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano

IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor

IR – Imposto de Renda

IRPJ – Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

NAFTA – Tratado Norte Americano de Livre Comércio

ONU – Organizações das Nações Unidas

PLC – Projeto de Lei Complementar

STF – Supremo Tribunal Federal

ROCHA, Edivaldo Lacerda Rocha. **A não incidência do imposto de renda retido na fonte sobre o salário do trabalhador**. 2009. 59 f. Trabalho de Curso Bacharelado em Direito – Centro Universitário Eurípides de Marília, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, Marília, 2009.

RESUMO

A presente monografia tem como objeto de estudo, “A não incidência do imposto de renda retido na fonte sobre o salário do trabalhador”. O sistema tributário nacional consubstancia-se nos princípios constitucionais que fornecem subsídios à proteção do indivíduo contra a alta carga tributária. O debate é oportuno e necessário, bem como tem por objetivo formular uma proposta de alteração na tributação dos lucros e dividendos distribuídos pelas empresas, assim como o incremento da progressividade do imposto de renda da pessoa física retido na fonte do trabalhador assalariado, de modo a atender aos princípios constitucionais. Esta forma de tributação é injusta e inaceitável, pois ferem os princípios da igualdade e da unicidade da renda, os quais decorrem do conceito constitucional de renda, exigindo também o respeito aos princípios da capacidade contributiva, da pessoalidade, da progressividade e da repartição constitucional de competências. A não incidência da tributação do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre os salários dos trabalhadores, a priori, necessita de uma urgente mudança, reestruturação, discussão e análise, visto que atinge grande parte dos assalariados, onerando sensivelmente o produto resultante de seu labor, tornando-se um contra senso o preceito constitucional que define o salário em seu artigo 7º, como um direito social, levando-se em conta também que o salário tem por objetivo primordial uma função social, devendo atender às necessidades vitais básicas e às de suas famílias, tais como: moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social. Crédito se faz frisar que além da função social do salário, não se pode admitir que o salário seja considerado renda, visto que caso o trabalhador perca sua atividade laborativa, a característica salarial como renda deixa de existir, partindo desta premissa, devemos considerar que o salário não poderia ser atribuído como sendo renda para fins especificamente tributários.

Palavras-chave: Princípios da Igualdade, Isonomia, Unicidade, Capacidade Contributiva, Proporcionalidade e Progressividade.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
CAPÍTULO 1 - BREVE HISTÓRICO SOBRE O IMPOSTO DE RENDA	12
1.1 Conceito de Renda na Constituição da República de 1988 – Regras de Competência....	13
1.2 Princípios Constitucionais relativos ao Imposto de Renda.....	14
1.3 Proventos de qualquer natureza.....	16
1.4 Imposto de Renda Retido na Fonte do trabalhador assalariado.....	16
1.4.1 Retenção na Fonte.....	21
1.5 Impostos Indiretos.....	21
1.6 Adequação aos princípios da generalidade e da universalidade.....	22
1.7 Amoldamento ao princípio da progressividade.....	23
CAPITULO 2 – A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA E O IMPOSTO DE RENDA NO BRASIL	25
2.1 Sonegação Tributária e o Contribuinte.....	26
2.2 São Paulo: Projeto Piloto de Educação Fiscal.....	28
2.3 O Brasil precisa de rever seu sistema tributário, avalia a ONU.....	29
2.4 A Carga Tributária no País.....	29
2.5 O Conselho de Política Tributária e a Defesa do Contribuinte.....	30
CAPÍTULO 3 - A CAPACIDADE ECONÔMICA DO CONTRIBUINTE	34
3.1 Os Princípios Constitucionais Gerais e os Princípios Constitucionais Tributários.....	38
3.2 O Princípio da Capacidade Contributiva.....	39
CONCLUSÃO	47
REFERÊNCIAS	48
ANEXO	50

INTRODUÇÃO

O sistema tributário nacional foi instituído para promover o bem estar comum de toda a sociedade brasileira, devendo, para tanto, baseia-se em princípios constitucionais fundamentais e norteadores da boa gestão pública, entretanto, o que se verifica é uma total afronta a estes dispositivos, principalmente no que tange as graduações segundo a capacidade econômica do contribuinte.

O interesse em desenvolver este tema, deu-se em razão da altíssima carga tributária sobre a massa assalariada de nosso país, principalmente, daqueles em que o imposto de renda é diretamente debitado no demonstrativo de pagamento, ou seja, retido na fonte, acarretando um acentuado desfalque no salário, cujo objetivo constitucional é o de suprir as necessidades básicas do cidadão, inclusive desvirtuando sobremaneira a real função social a que se destina.

O trabalho de pesquisa tem por objetivo conhecer e aprofundar melhor sobre o sistema de tributação e, principalmente, qual a sua importância para a sociedade, sem, contudo, esboçar opinião pessoal sobre o tema. O problema que norteia esta pesquisa surgiu por meio do interesse de saber a fundo quais as razões que levam o poder público a sobrecarregar a grande massa trabalhadora, em especial, os servidores públicos. O que seria mais apropriado e justo para que a maioria dos contribuintes não sofra as consequências diretas dos tributos, bem como de que forma esse quadro poderia ser revertido, tudo em prol daqueles que, sem sombra de dúvidas, são acometidos da incidência do imposto de renda retido diretamente na fonte pagadora?

A hipótese que orienta esta pesquisa é a de que a não incidência do imposto de renda retido na fonte sobre o salário do trabalhador é um processo, no qual toda a sociedade deve estar envolvida e, notadamente, os legisladores que estão investidos de autoridade para se promover as devidas alterações no sistema tributário, por intermédio da reforma que se encontra em trâmite no congresso nacional.

Este estudo, apesar de ser um tema de difícil abordagem e de extrema complexidade, refere-se, todavia, a uma efetiva arrecadação governamental, se não a maior delas, aliado ao fato de ser de suma importância para o desenvolvimento social, pois atinge diretamente àquelas pessoas envolvidas no crescimento econômico da sociedade brasileira.

Outro enfoque desta pesquisa é desenvolver, ou melhor, dar início a uma questão para que se possa chegar a um consenso único, qual seja o de fomentar uma mudança no sistema tributário vigente, para que haja melhor qualidade de vida para todos e não tão somente para a classe elitista, existente em nosso país. Especificamente, busca-se

compreender a contribuição do trabalho para a melhoria das práticas tributárias vigentes no Brasil.

Essa pesquisa será bibliográfica de cunho teórico, leitura do material encontrado, buscando-se realizar leituras exploratória, seletiva, analítica e interpretativa.

O primeiro capítulo resume-se num breve histórico do imposto de renda. Nesta parte verifica-se que o imposto teve como origem na Inglaterra, cuja finalidade inicial tinha como fito um imposto temporário, para fazer frente às despesas da guerra e só mais tarde é que se tornou definitivo.

No Brasil, a tributação sobre a renda existe desde o Império, porém, apenas sobre determinados tipos de rendimentos, cuja denominação era “décima secular” ou “directa”.

Já o segundo capítulo, diz respeito a uma explanação sobre a Constituição da República e o Imposto de Renda no Brasil, onde se verifica a clareza constitucional em citar que são direitos sociais, a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade, à infância e assistência aos desamparados, que sem dúvida os termos devem ser interpretados de maneira autêntica e sem melindres, isto, em se tratando que vivemos sob a égide de um regime de estado democrático de direito.

A gestão democrática pressupõe que haja realmente democracia, permitindo a participação de todos no processo tributário, sem distinção de quaisquer naturezas e, principalmente, sem sonegação tributária.

O terceiro capítulo, por sua vez, destaca a capacidade econômica do contribuinte, ressaltando-se o pressuposto do princípio da capacidade contributiva que consiste na não exigência de impostos, além da capacidade econômica do contribuinte, ou seja, ninguém será obrigado a pagar imposto, além dos indícios de riqueza que ostente. Sendo que a cidadania plena busca a transformação da sociedade e, não apenas a adequação a ela. Será por meio de práticas tributárias conscientes, que são (ou ao menos deveriam ser) utilizadas na efetiva aplicação dos meios disponíveis para a efetiva arrecadação dos recursos inerentes ao imposto de renda, tendo como foco corresponder às expectativas da sociedade.

Verificamos, então, que será somente a partir de uma elaboração participativa na reforma tributária, que poderá haver dentro da sociedade brasileira maior interação de seus membros, entre si e com a comunidade na qual está inserida. Isto facilitará o trabalho de todos e possibilitará maior efetividade no montante a ser angariado pelo poder público legalmente constituído.

CAPITULO 1 – BREVE HISTÓRICO SOBRE O IMPOSTO DE RENDA

Trata o presente trabalho de promover o debate sobre uma dentre as inúmeras injustiças presentes na política tributária existente no Brasil, qual seja, a grande regressividade e sufocante carga dos tributos em geral.

O imposto sobre os rendimentos das pessoas físicas, ora abordado, não atende a princípios constitucionais fundamentais, tais como: a progressividade (existente, mas, baixíssima, uma das menores do Mundo); a universalidade e a generalidade.

Para fomentar o debate, necessário se faz formular uma proposta de alteração na tributação dos lucros e dividendos distribuídos pelas empresas, assim como o incremento da progressividade do imposto de renda da pessoa física retido na fonte do trabalhador assalariado, de modo a atender aos princípios constitucionais.

A instituição do imposto de renda teve início na Inglaterra, cuja finalidade inicial era de um imposto temporário, para fazer frente às despesas da guerra e só mais tarde é que se tornou definitivo. De certa forma, pode-se dizer que no século XIX foi criado como imposto permanente. A partir de então e, sobretudo, após a Primeira Guerra Mundial é que o imposto de renda foi se espalhando para a legislação de outros países, até tornar-se um imposto universal, como acontece atualmente.

No Brasil, a tributação sobre a renda existe desde o Império, porém, apenas recaía sobre determinados tipos de rendimentos. Antes, ainda do Império, no Brasil colonial, havia um imposto desse gênero, conhecido como “décima secular” ou “directa”, com alíquotas de 10%, estando a ela sujeitas todas as pessoas, de qualquer qualidade ou condição (VIVEIROS, 1914).

No início da República, a situação continuou a mesma. Naquela época o Ministro da Fazenda, em 1891, apresentou um relatório acerca da matéria. Em um dos trechos do relatório, procurando demonstrar a importância do IR, menciona o relator:

“As leis financeiras não poderão deixar de apoiar-se consideravelmente no recurso dos tributos indiretos, menos eqüitativos, mas mais prontos, mais elásticos, mais progressivamente fecundos. Mas, de outra parte, como os impostos indiretos não se proporcionam à graduação das fortunas entre os contribuintes, antes se derramam principalmente e exercem pressão muito mais grave sobre as classes menos favorecidas, roçando apenas à superfície os maiores cimos da riqueza, não pode um sistema de orçamento, que consulte os princípios de justiça e as aspirações morais da democracia, deixar de procurar no imposto

direto, o corretivo compensador contra as iniquidades da taxaçaõ indireta não retificada por este contrapeso” (BARBOSA, 1891).

O imposto geral sobre a renda só foi instituído no Brasil em 1922, através da Lei nº 4.625, de 31/12/22 “Lei do Orçamento”, cujo artigo 31, assim dispunha:

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

1.1 Conceito de Renda na Constituição da República de 1988

Sobre o sentido da expressão constitucional “renda e proventos de qualquer natureza”, artigo 153, III, muito já se escreveu em nosso país, e, apesar das formas distintas de abordagem do tema, algumas estritamente jurídicas, outras amparadas em argumentos econômicos mais ou menos determinantes e amplos, há pontos incontroversos na doutrina e nas jurisprudências brasileira, que, aliás, tem cunho praticamente universal, sendo aceitos na teoria e na prática do Direito dos mais variados países.

Para fins de tributação, a renda a ser considerada é sempre a pessoal. Representa ganho econômico por certo período de tempo, assim como a idéia de renda nacional. Mas, por ser de pessoas, somente constituirá renda tributável aquele proveniente de capital (ou fonte patrimonial) pertencente à própria pessoa (CARVALHOSA, p. 190).

O Código Tributário Nacional, por sua vez, em seu artigo 43, adota um conceito amplo de renda, a saber, “o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”, assim como, “os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”. Restam-nos, apenas, conciliar tais conceitos com as limitações trazidas pela Constituição da República de 1988, que consagra expressamente, os princípios da pessoalidade, da capacidade contributiva, da universalidade, que enrija a discriminação de competências entre os entes estatais e, finalmente, que exige a edição de lei complementar, quer para a instituição de empréstimos compulsórios, vinculados a certos pressupostos, quer para a criação de qualquer imposto novo.

1.2 Princípios Constitucionais Relativos ao Imposto de Renda

A Constituição da República prevê no § 1º do artigo 145, que os impostos terão caráter pessoal e serão graduados, segundo à capacidade econômica do contribuinte, assim entendida como a possibilidade econômica de pagar imposto, acarretando maior incidência para os contribuintes situados nos patamares superiores da pirâmide de rendimentos, excetuando-se, portanto, os assalariados. Determina ainda, no inciso I do § 2º do art. 153, que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza será informado pelos critérios da universalidade (sem distinção entre contribuintes - independe de nacionalidade, sexo, raça, idade etc...), da generalidade (sem distinção entre diferentes tipos de rendas ou proventos - o imposto é devido inclusive, quando resultante de atividades ilícitas ou criminosas), (*grifo nosso*), e da progressividade, na forma da lei. Estes princípios expressos não constituem meras normas programáticas, mas, possui exatamente uma função diretiva, condicionando a ação do legislador infraconstitucional, e também função derogatória da legislação anterior que com eles for incompatível. No mesmo sentido, quando se afirma que, o princípio é constitucional, e a sua aplicação é obrigatória. Todavia, na prática, estes princípios constitucionais vêm sendo demasiadamente desrespeitados pelo Estado. Os poderes, Executivo e Legislativo têm demonstrado nitidamente tal desrespeito pela evolução da legislação tributária federal a partir da promulgação da Constituição.

Foi justamente após a promulgação desta "Constituição Cidadã", que se iniciou o desmonte destes princípios pela justiça fiscal, especialmente a progressividade. Em parte, ou talvez, porque uma determinada casta, dentro e fora do serviço público, não pagasse imposto de renda, até 1988, e depois passaram a ser tributados como os demais cidadãos assalariados. Por outro lado, pela implantação, nos governos de Fernando Collor, de Fernando Henrique e de Lula, de uma política nitidamente neoliberal voltada à desoneração do capital, com o conseqüente aumento da regressividade, na contramão não só da justiça fiscal, mas também do modelo adotado quase que na totalidade dos países desenvolvidos.

Esta política procura reorganizar o Estado, segundo uma filosofia típica da iniciativa privada, em que o enfoque está na simplificação de procedimentos e na redução de custos, visando a uma maior rentabilidade, porém, sem maiores compromissos sociais. Assim, privilegia-se a simplificação da arrecadação e a redução do custo da máquina administrativa, com sacrifício da justiça fiscal e social.

Nesta perspectiva, a ênfase da política tributária concentra-se nos impostos indiretos e, em especial, os diretos que oneram indiscriminadamente a todos, independentemente de sua capacidade contributiva. Como resultado desta política, nos últimos anos houve expressivo aumento da carga de tributos diretos e indiretos, o que, sem sombra de dúvidas, desvia a função social que se destina o salário do trabalhador, cuja principal questão seria a manutenção das necessidades vitais e básicas da família, bem como a alimentação, lazer, saúde, moradia, vestuário, higiene, transporte e educação, direitos sociais capitulados e insertos na Constituição da República.

Verifica-se, também, que os princípios constitucionais que norteiam a matéria de renda tributável no Brasil são: o princípio da igualdade, princípio de pessoalidade, princípio da capacidade contributiva, princípio da vedação de efeito confiscatório, princípio da repartição constitucional de competências, princípio da generalidade, princípio da universalidade e, por derradeiro, o princípio da progressividade.

O princípio da igualdade é o que mais se encaixa no tema desta pesquisa, senão vejamos, o termo igualdade é de difícil aplicação em nosso país, sendo de certa forma tratada de maneira desigualitária. Notoriamente, não se pode estabelecer uma igualdade absoluta entre as pessoas, pelo menos não no sistema econômico capitalista, que, em princípio, não se preocupa com a eliminação da desigualdade, função notadamente percebida como sendo uma das principais características do Estado atual, o que certamente não deveria ocorrer. Contudo, temperando-se esse sistema com idéia de justiça social, presente na Constituição, é possível e, de rigor constitucional procurar reduzir em parte ou em sua totalidade essas desigualdades. Considerando-se, porém, que as pessoas são naturalmente desiguais, isso só pode ser feito, tratando-se “desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade”, como já dizia Rui Barbosa em idéia amplamente divulgada por nossa doutrina. A abordagem desse princípio há de se considerar ainda outro pressuposto, o de que a lei existe exatamente para estabelecer discriminações.

Na Constituição da República, esse princípio aparece repetidas vezes. No que interessa, além de constar entre os direitos e garantias fundamentais, aparece também no capítulo constitucional destinado ao Sistema Tributário Nacional (artigo 150, II do CTN), em que se proíbe a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontra em situação equivalente. Cabe salientar que no país existe uma enorme desigualdade social, talvez isso se justifique em razão de que muitos contribuintes que deveriam arcar com seus compromissos fiscais, sonégam os tributos e tampouco são compelidos a pagá-los, por ineficiência do poder fiscalizatório do órgão público, concorrendo, inclusive para o crime de

sonegação fiscal, que em detrimento desta prática burlatória, a grande massa de arrecadação recai sobre àqueles contribuintes, cujos descontos são promovidos diretamente como forma de retenção na fonte pagadora.

1.3 Proventos de qualquer natureza

A Constituição da República, ao tratar do assunto quanto aos proventos, refere-se primordialmente das aposentadorias em geral, levando-se a crer que não se trata de “salários”, o que de certa maneira, diz respeito aos acréscimos patrimoniais não compreendidos na noção de renda. A expressão proventos de qualquer natureza insta a pensar que os advindos de atos ilícitos e não identificados são perfeitamente aceitáveis, o que contraria sobremaneira o princípio da legalidade, ferindo, portanto, diretamente nosso ordenamento jurídico.

1.4 Imposto de Renda Retido na Fonte do trabalhador assalariado

Esta forma de tributação é injusta e inaceitável, pois ferem os princípios da igualdade e da unicidade da renda, os quais decorrem do conceito constitucional de renda, exigindo também o respeito aos princípios da capacidade contributiva, da pessoalidade, progressividade e repartição constitucional de competências.

A não incidência da tributação do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre os salários dos trabalhadores, necessita de uma urgente mudança e reformulação, visto que atinge grande parte dos assalariados, onerando sensivelmente o produto resultante de seu labor, tornando-se um contra senso o preceito constitucional que define o salário em seu artigo 7º, como sendo um direito social, levando-se em conta também que o salário tem por objetivo primordial uma função social, devendo atender às necessidades vitais básicas e às de suas famílias, tais como: moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social.

Frisa-se que, além da função social do salário, não se pode admitir que o salário seja considerado renda, visto que caso o trabalhador perca sua atividade laborativa, a característica salarial como renda deixa de existir, partindo desta premissa devemos considerar que o salário não poderia ser atribuído como sendo renda para fins especificamente tributários.

A legislação vigente sobre o Imposto de Renda, é clara e objetiva em destacar que o contribuinte deverá declarar os rendimentos tributáveis e não tributáveis que a pessoa física obteve dentro de um determinado período, entretanto, não faz nenhuma alusão diretamente sobre o montante de bens patrimoniais que a pessoa possui, embora tenha de ser exposto na declaração anual, entretanto, o que realmente importa para o fisco é saber quais os rendimentos ou proventos de quaisquer naturezas auferidos ao final do período, para que sobre ele se pague ou não o imposto devido, como por exemplo, a caderneta de poupança, o que se espera saber pela Receita Federal, realmente, é o quanto rendeu a modalidade bancária durante um determinado período.

O Ministério da Fazenda e do Tribunal do Tesouro Público (1824) era o órgão que administrava os impostos, em 1831, transformou-se no Tribunal do Tesouro Nacional. Em 1843 surgiram às primeiras leis que regulamentavam os impostos e eles não se assemelhavam ao "Imposto de Renda" que hoje conhecemos. As arrecadações foram fixadas sobre pessoas físicas divididas em categorias.

Devido ao sistema econômico imperialista da época, que era muito elitista e ainda utilizava os escravos, o número de contribuintes era muito reduzido, porque poucas pessoas recebiam rendas e além de tudo, o controle era impossível pela extensão do país.

As declarações eram conhecidas como “fórmula” para a apuração do imposto somente mais tarde ficou a denominação de formulário.

Em 1867 surgiu o imposto pessoal sobre moradia e bens imóveis. Houve algumas tentativas de estabelecer o imposto sobre a renda e que não resultaram na aprovação da lei. Em 1867, Visconde de Jequitinhonha expôs sua teoria de um imposto sobre a renda; em 1879, Afonso Celso, o Visconde de Ouro Preto, atuando como Ministro da Fazenda, após solicitar opiniões de financistas da época. Dentre elas algumas favoráveis que já mencionavam a necessidade de um bom sistema tributário e outras em oposição que já receavam os abusos do arbítrio na execução, não foram aprovadas.

Dizia-se que o país não estava preparado para um imposto tão complexo e com sua larga repercussão.

O primeiro Ministro da Fazenda do período republicano escreveu um relatório em 1891 e defendeu o tema abordando as injustiças e concentrações de impostos que dificultava a vida dos contribuintes da época. Suas sugestões não tinham um respaldo eficaz e não foram colocadas em prática.

Cronologicamente, as mais importantes tentativas de instituição do imposto sobre a renda da pessoa física: a emenda do senador Muniz Freire na Assembléia Constituinte de 1890/1891, que incluía os impostos; a idéia de implantação do ministro Francisco de Paula Rodrigues Alves, em 1896; Serzedelo Corrêa e Augusto Montenegro na participação da Comissão do Orçamento de 1896; em projeto de lei pelo Deputado Felisbello Freire; em destaque no relatório do orçamento da receita de 1904, pelo Deputado Anízio de Abreu; na lei nº 2.919 de 31 de dezembro de 1914; em 1920, com um projeto do Deputado Otávio Rocha e em defesa na Comissão de Finanças de 1921, pelo Deputado Mário Brant. Todas recusadas, contestadas e reprovadas. O imposto de renda não teve aprovação política financeira para seu início.

Embora, atravessando crises econômicas e financeiras nos primeiros anos da República o imposto sobre a renda foi diversas vezes rejeitado, mesmo com defensores apontando a arrecadação para a redução do déficit orçamentário. Mesmo com os apontamentos e aconselhamentos para a reversão da situação financeira do Brasil, havia sempre a opinião dos opositores que prevalecia com teorias como a de que o Brasil gastaria mais para instituir um imposto complexo na máquina administrativa do que arrecadaria com a nova prática.

A partir de 1923, com a declaração do imposto sobre renda de pessoa física, a máquina arrecadadora e fiscalizadora precisou-se de modernizar. As declarações precisaram passar por melhorias para que houvesse melhor integração contribuinte/fisco, a fim de se promover a obrigação e solucionassem os problemas de cada cidadão residente no Brasil.

Passados alguns anos a Constituição da República de 1988, prevê em seu artigo 7º que dentre os direitos dos trabalhadores: “são direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: [...] IV – salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim; [...] VI – irredutibilidade do salário, salvo o disposto em convenção ou acordo coletivo; VII – garantia de salário, nunca inferior ao mínimo, para os que percebem remuneração variável; [...]”.

Quando todos os cidadãos forem moralmente levados a funcionários sociais, como exige a harmonia humana, é necessário estender a cada função útil, a dignidade da apreciação material, o já reconhecido respeito, as das mais eminentes (COMTE, Política Positiva, p. 410).

O salário é uma doação da sociedade pelo qual cumpre o dever de alimentar a todos os seus entes, que trabalhem ou não (mendigos, aposentados, desempregados e inválidos); ninguém está aqui, alimentando e apoiando a existência de mendigos, dentre outros, mas se existem, por certo, não de má fé, e sim por problemas de desgraça na vida, servem como exemplos negativos, para os que estão se formando, não cometam os mesmos erros, ao entrar no cotidiano da vida.

O único destino do salário é o de restituir as despesas pessoais e domésticas, de cada funcionário social e, portanto, o salário não tem nenhuma relação com a atividade ou função que desempenha. Muitas vezes a função que se destina, exige despesas especiais, as quais o salário deve suprir.

A distribuição de renda, das provisões, em forma de salário, constitui um dos deveres fundamentais dos patronais que, tendo recebido em contrapartida o produto do trabalho, repartem aos operários, as suas provisões de consumo necessárias. Quando o patronal entrega o salário ao proletário, não lhe cobra juros, pois o dinheiro não é dele e sim da sociedade.

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é considerado o imposto que mais se identifica com os princípios da igualdade e da capacidade contributiva (CASSONE, Direito Tributário, p. 242).

Renda, segundo Cassone, é a expressão jurídico-tributária consistente em acréscimo patrimonial, de caráter pessoal e cuja tributação deve ser graduada segundo a capacidade econômica do contribuinte.

A capacidade econômica não diz exatamente respeito a cada contribuinte, individualmente considerado, mas em função da base de cálculo ou do acréscimo patrimonial tido no regime jurídico que orienta a tributação, verificado durante certo período de tempo estabelecido pela lei.

O imposto de renda das pessoas físicas, até a bem pouco tempo, pesava muito pouco no bolso do contribuinte. Hoje, entretanto, a realidade é outra. O imposto, sim, é oneroso, e praticamente toda e qualquer modificação na legislação tem, antes de qualquer coisa, os objetivos, implícitos e explícitos, de aumentar as bases de arrecadação, seja corrigindo distorções ou injustiças, seja de forma a cercear a sonegação (FRANCO, Os Negócios e o Direito, p. 30).

A Constituição da República elenca, em suas disposições, alguns princípios básicos que representam verdadeiras garantias dos contribuintes contra eventuais abusos do poder

tributante. Dentre eles, citamos abaixo dois princípios que dizem respeito diretamente às pessoas físicas:

a) o princípio da isonomia, pelo qual a lei deve dar tratamento igualitário às pessoas em situação equivalente;

b) o princípio da capacidade contributiva, através do qual a legislação deve, sempre que possível, fazer com que os impostos tenham caráter pessoal e sejam graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte, facultando a Administração Tributária, especialmente para conferir efetividade a esse objetivo, identificar, respeitados os direitos individuais e os termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Além do mais, a Constituição da República de 1988, em seu artigo 150, II, dispõe que:

“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedada a União, Estados e Municípios: “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente [...], independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

Analisando-se em sentido “lato sensu” o dispositivo legal, verifica-se que se trata especificamente sobre as limitações do poder de tributar dos órgãos competentes, principalmente, no que tange a inviolabilidade do salário que tem por objetivo a subsistência da família, bem como da sociedade de um modo amplo.

Nota-se, também, que o exemplo a ser citado, dentre vários, mas, especificamente, é a classe de servidores públicos cuja retenção se faz diretamente na fonte, enquadrando-se perfeitamente no dispositivo acima descrito, levando-se em consideração àqueles que percebem a mesma faixa salarial, bem como os que trabalham na informalidade ou não, são beneficiados com a não retenção do imposto na fonte, vindo a ferir sobremaneira o princípio da isonomia, equidade e o da igualdade.

O artigo 153 da Constituição da República menciona em seu inciso III que: “Compete à União instituir imposto sobre: renda e proventos de qualquer natureza”. Parfraseando novamente o fato de que salário não pode ser considerado como sendo renda para todos os efeitos, observa-se outro contra senso, partindo da tese de que ao salário não se deve atribuir à titularidade de renda, pois na falta dele o contribuinte fica totalmente desprovido de condições de subsistência, caso diverso é verdadeiro, renda, segundo o

Dicionário Aurélio, significa: “Resultado financeiro de aplicação de capitais ou economias, ou de locação ou arrendamento de bens patrimoniais; vive de rendas; lucro de transações comerciais ou financeiras, de investimento de capital”.

Em sendo assim, a lei infraconstitucional não poderá chamar de renda o que não é verdadeiramente renda, sob pena de ruir, nesse ponto, o sistema tributário, como já o disse o Ministro Marco Aurélio, do STF.

No caso dos tributos diretos, fica evidente que o trabalhador assalariado paga muito. O detalhamento só reforça o que já é de conhecimento de todos, que os tributos no Brasil atuam de forma distorcida.

1.4.1 Retenção na Fonte

Ainda por simples facilidade ou comodidade de arrecadação e controle, a lei poderá determinar que a fonte pagadora da renda ou dos proventos assumam a posição de responsáveis pelo tributo, calculando, descontando do pagamento ao titular e recolhendo, nos prazos à repartição arrecadadora.

É a técnica da retenção ou desconto na fonte, que imprime eficiência maior à máquina de arrecadação do imposto sobre a renda, já que previne a sonegação ou a displicência do titular dos créditos, funcionando com maior rapidez, comodidade, simplicidade e economia.

Perde, com isso, a natureza pessoal do imposto, porque a técnica da retenção necessita de homogeneização, ao máximo, situações individuais diversas, reduzindo-as a poucos tipos ou categorias estandardizadas.

1.5 Impostos Indiretos

Segundo esta política neoliberal, o imposto deve ser neutro. Modernamente, entretanto, o imposto é visto pelos mais ilustres mestres da Ciência das Finanças e da Política Fiscal como instrumento de intervenção do Estado na economia e, especialmente, como instrumento de redistribuição de riqueza. De acordo com Sérgio Abranches: "não tomamos consciência de como os impostos que pagamos são usados para agravar as desigualdades, subsidiando os ricos e remediados, e não para reduzi-las" (<http://www.fdc.br/Artigos/..%5CArquivos%5CArtigos%5C20%5CImpostoRenda.pdf>).

De acordo com levantamentos de distribuição de renda disponíveis no portal da Fundação Getúlio Vargas, o percentual de 1% mais ricos do país detém 13,42% da renda nacional, enquanto que os 50% mais pobres ficam somente com 12,98% (dados de 2002). Assim, sendo o Brasil um dos países com maior concentração de renda e de patrimônio do mundo, é justamente aqui, que se deve primar pela progressividade na política tributária (aumento da alíquota à medida que aumenta a respectiva base de cálculo, ou equidade vertical), de forma a reverter o atual quadro, onde os que podem menos pagam mais.

As pequenas correções da tabela progressiva do imposto de renda nos últimos anos (em 2001 e 2004, após intensa luta de setores da sociedade civil, duramente resistida pelo Governo Federal) não foram suficientes para anular os efeitos inflacionários, e esta falta de correção notadamente, mais uma vez, penaliza os contribuintes de mais baixa renda.

1.6 Adequação aos princípios da generalidade e da universalidade

A partir de janeiro de 1996 (Lei nº 9.249/95, artigo 10), a distribuição de lucros e dividendos passou à condição de rendimento isento na declaração das pessoas físicas. A justificativa seria evitar a bitributação sobre estes lucros, que já teria sido tributado pelo imposto de renda na pessoa jurídica. Esta medida, por si só, já se mostra injusta, por falta de progressividade adequada (a alíquota do IRPJ era fixada de 15%, havendo um adicional de 10% acima de determinado valor do lucro apurado).

Entretanto, no caso de empresas tributadas com base no lucro presumido, a injustiça pode se mostrar mais claramente. A parcela do lucro contábil apurado que ultrapassar o valor do lucro presumido também poderá ser distribuído como rendimentos isentos para o sócio, configurando uma situação em que o rendimento não é tributado em nenhum momento, nem na empresa, nem na pessoa física, uma situação típica de paraíso fiscal. A isenção dos lucros e dividendos distribuídos na declaração de ajuste anual fere frontalmente aos princípios da generalidade e universalidade exigidos pela Constituição da República.

Estudo da Secretaria da Receita Federal relativo às declarações de ajuste do exercício 1999 mostrou que os empresários são titulares de 30,9% das declarações entregues, sendo a ocupação de maior participação quanto ao número de declarantes. Já quanto aos rendimentos tributáveis declarados, eles estão na "lanterninha". Situaram-se em 31º lugar, perdendo apenas para os estudantes. É inadmissível que tal situação permaneça inalterada até os dias atuais.

Na maioria dos países desenvolvidos (USA, Alemanha, Inglaterra, Japão, etc), as pessoas jurídicas pagam imposto de renda a alíquotas que variam de 15% a 40%. No Brasil, a alíquota é de 15%, podendo haver mais 10% de adicional, dependendo do lucro apurado. Nestes países os lucros e dividendos distribuídos são tributados na declaração anual do sócio (pessoa física), concedendo-se o crédito (total ou parcial) do imposto já pago pela empresa, relativo àquela parcela distribuída. Quando se dá o crédito total à pessoa física, ocorre o denominado "sistema completo de imputação", o qual evita a bitributação sobre o rendimento.

Na presente proposta, os lucros e dividendos distribuídos deixam de ser isentos e passam a tributáveis na Declaração de Ajuste Anual. O contribuinte, pessoa física, receberá, em contrapartida, o crédito do imposto já pago pela empresa, referente àquela parcela de lucro/dividendo a ele distribuído. Será permitido considerar como antecipação do imposto o valor do imposto de renda pago pela empresa, incluindo o adicional de imposto de renda, devidamente proporcionalizado entre os sócios. O procedimento será análogo àquele aplicado ao imposto de renda retido na fonte (dos assalariados e dos prestadores de serviços), em que as empresas informam o imposto antecipado através de DIRF. Idêntico tratamento deve ter o rendimento proveniente de juros sobre capital próprio.

Com esta medida, evita-se a bitributação do lucro, aplicando-se o mesmo tratamento dos demais rendimentos. Impede-se também a isenção que hoje ocorre com parte dos lucros distribuídos pelas empresas que apuram lucro presumido.

Somente os sócios de microempresas e de empresas de pequeno porte, que adotam o pagamento de impostos através do Simples permanecerão com seus rendimentos (lucros obtidos nestas empresas) isentos na declaração de ajuste anual, em respeito ao disposto no art. 179 da Constituição da República, que lhes prescreve tratamento fiscal privilegiado.

1.7 Amoldamento ao princípio da progressividade

No exercício de 1986, a tabela de Imposto de Renda para Pessoas Físicas possuía doze diferentes alíquotas, variando de 5% a 60%, com variação de 5% entre faixas. Tal distribuição garantia a progressividade do imposto. A progressividade já vinha diminuindo antes da Constituição de 1988, na qual consta expressamente como princípio. Paradoxalmente, foi logo após sua promulgação que a progressividade praticamente desapareceu, sendo as doze alíquotas de alguns anos atrás reduzidas a apenas duas alíquotas, a partir de 1997. Além de a alíquota máxima ter sido reduzida a menos da metade daquela

existente no exercício de 1986 (era 60%, atualmente está em 27,5%), a alíquota mínima triplicou de valor (passando de 5% para 15%). No entanto, a tabela continua sendo chamada "Tabela Progressiva Anual do Imposto de Renda", nome que não se justifica nas condições atuais.

O trabalho de pesquisa tem por foco e objetivo não só mostrar tal injustiça, mas também apontar uma proposta de modificação deste "status quo".

CAPITULO 2 – A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA E O IMPOSTO DE RENDA NO BRASIL

A Constituição da República é clara em citar que são direitos sociais, a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade, à infância e assistência aos desamparados.

Preceitua, ainda, que são direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social, dentre eles:

“Artigo 7º, inciso IV salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender as suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim.”

É fato que, devemos analisar a conceituação acima descrita, de forma “lato sensu”, ou seja, considerar o salário mínimo, como sendo o salário do trabalhador, visto que é ele que tem por objetivo preservar a manutenção da família, bem como a sua destinação social.

Podemos verificar, também, que no mesmo dispositivo legal, menciona outro direito social do trabalhador, qual seja: “Artigo 7º, inciso VI irredutibilidade do salário, salvo disposto em convenção ou acordo coletivo”, demonstrando claramente que o imposto de renda retido na fonte, fere e contraria consubstancialmente o dispositivo legal.

Oportuno se faz ressaltar que a própria Constituição de República, em seu contexto, especialmente, na seção das limitações do poder de tributar, menciona que é vedado a União, aos Estados, Distrito Federal e aos Municípios:

“Artigo 150, inciso II instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontre em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

É notório que no Brasil a classe assalariada sofre tratamento desigual, visto que sobre esta recai a maior carga tributária, cerca de 47%, enquanto outra nem sequer são compelidas a cumprir sua obrigação para com o fisco, tornando-se o dispositivo legal inepto, ineficaz e evasivo, a ponto de causar prejuízos irreparáveis à grande massa do povo brasileiro.

Podemos ressaltar ainda que a renda e proventos de qualquer natureza serão informados pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, princípios que não excluem contribuintes abastados, cujas prerrogativas, embora constem, expressamente, tipificação em nosso ordenamento jurídico o crime de sonegação fiscal, não obstam tais pessoas em afrontar o Poder Público, legalmente constituído para a escalada do enriquecimento ilícito, em detrimento da classe trabalhadora, o que se torna inadmissível tal comportamento.

2.1 Sonegação Tributária e o Contribuinte

Um tributo se impõe como legítimo, quando a relação custo-benefício é avaliada como satisfatória pelo grupo social sobre o qual incidiu a tributação. Via de regra, visto pelos entes tributados como um ônus, face à predominância de um interesse individual mensurável e relativamente a um interesse social encarado como distante e abstrato, o tributo pode ter essa imagem alterada desde que, ambos os envolvidos, governo e sociedade, trabalhem juntos no sentido de propiciar que a função social do tributo se exerça de forma mais plena, ou seja, mais próxima da proposta que se encontra na origem do ato de tributar.

A sociedade, formada pelos entes tributados e pelos cidadãos em geral, tem um papel importante a cumprir e, ao que tudo indica, não parece estar consciente dele. Conforme já mencionado, a questão passa pela necessidade de uma educação tributária que resgate o conceito de cidadão relativamente à questão da geração e o uso dos recursos públicos via tributação. Em outros termos, trata-se de conscientizar cada indivíduo de seus direitos e deveres na geração e destinação dos recursos públicos obtidos via tributação.

No caso do ente tributado, faz-se importante uma revisão do termo "contribuinte", uma vez que ele contribui claramente para uma distorção quanto ao entendimento da interação governo/sociedade do ponto de vista tributário. O termo "contribuinte" é geralmente definido como àquele que paga contribuições.

Ora, o conceito de "contribuinte" ocasiona um inconveniente no contexto das relações sociais. Ao focar literalmente o ente tributado como alguém que cumpre uma mera função de *contribuir* para a geração das finanças públicas, ele viabiliza uma visão unidimensional da interação entre sociedade e poder público: ao ente tributado cabe apenas o *dever* de contribuir, enquanto ao ente tributante cabe apenas o *direito* de receber. Nessa perspectiva, o poder público tem, no máximo, o dever de fiscalizar, previsto em lei, para

garantir o seu direito de receber. Com isso, fica negligenciado o outro lado da relação entre sociedade e Estado, a saber: o *direito* do indivíduo/ente tributado de receber/exigir do Estado, em retorno, benefícios na forma de serviços públicos prestados com qualidade, e da parte do Estado, é claro, o *dever* de prestá-los em tais condições, possibilitando uma real melhoria das condições de vida da população.

No Brasil, a compreensão redutora que permeia a relação entre sociedade e Estado adquire um caráter cada vez mais dramático quanto às possibilidades de sua transposição. O motivo para tal reside na crescente descrença por parte dos indivíduos relativamente ao Estado como instituição capaz de cumprir o seu papel social. Apesar de todos os seus esforços, e de alguns indicadores a seu favor, a relativa inércia do poder público na área social faz com que fique cada vez mais distante da mente individual a consciência de exigir seus direitos como legítimo destinatário dos recursos públicos.

Por outro lado, tem-se um governo, de que precisa dar sinais constantes de eficiência/eficácia na administração e uso do dinheiro público. Fatores como desperdício no uso do dinheiro público, assim como a manipulação daquele à margem dos interesses da maioria da população, contribuindo de modo negativo para a imagem do poder público, causando riscos sérios de regressão na luta pela legitimação do tributo. A administração e o uso do dinheiro público por parte do governo formam, na verdade, um circuito recorrente relativamente à participação dos cidadãos/entes tributados na geração do erário público. Sinais evidentes de má administração e de má versação do dinheiro público, por parte do governo, tendem a estimular (e mesmo a serem usados como argumentos para) ações de sonegação. Inversamente, atos de sonegação fazem com que o governo, não raras vezes, precise manter e até mesmo aumentar a carga tributária, a fim de fazer frente aos investimentos e desafios sociais.

Além do problema da geração e o uso social do tributo, tem-se também a questão da carga tributária.

A legitimidade do "quantum" tributário estabelecido pela legislação pressupõe transparência não apenas das necessidades do poder público para fazer frente aos seus compromissos visando ao bem-estar social, como também dos cidadãos/entes tributados, para fazerem frente às suas necessidades de competição e/ou sobrevivência. Tal transparência, à medida que comece a tomar corpo, tende a funcionar como elemento capaz de agir contra a simplificação que abarca as visões do problema, expressas tanto por governo como pela sociedade. Por um lado, combate a visão redutora do governo representada pelo poder

fiscalizador que, em via de regra, reduz o problema complexo da sonegação a uma questão de natureza apenas ético-comportamental.

O envolvimento por intermédio do desafio da legitimação com os outros desafios é evidente. Todo avanço no sentido de uma maior aceitação/compreensão da função social do tributo representa sempre uma barreira ao desejo de sonegar, atenuando, com isso, os desafios da detecção, diminuição e da ética. Mas, acima de tudo, a interação mais próxima se verifica relativamente ao desafio da prevenção.

A interação entre indivíduo e Estado configura uma relação que simultaneamente se verifica como complementar e como antagônica. *Complementar*, por um lado, quando se pensa o capitalismo moderno em termos da idéia de que os vícios individuais se transformam em virtudes coletivas, gerando o bem-estar social. *Antagônica*, por outro lado, quando se revela, no âmbito dessas mesmas relações capitalistas, que alguns desses vícios individuais podem ter outra face, não necessariamente favorável aos interesses coletivos, como é o caso, por exemplo, de uma conduta pautada pela sonegação de tributos.

2.2 São Paulo: Projeto Piloto de Educação Fiscal

O pólo Noroeste Paulista foi alvo do projeto piloto da Receita Federal sobre educação fiscal em parceria com o CONDECA e Rede Social Votuporanga. Os auditores fiscais da Receita e também representantes do Programa Nacional de Educação Fiscal, apresentaram a iniciativa que busca orientar a população quanto aos tributos.

O objetivo do encontro foi promover e institucionalizar o programa para o pleno exercício da cidadania. De acordo com o programa, a educação fiscal é um processo que visa à construção de uma consciência voltada ao exercício da cidadania. O objetivo é propiciar a participação do cidadão no funcionamento e aperfeiçoamento dos instrumentos de controles social e fiscal do Estado.

A questão dos tributos servirá como um instrumento que pode e deve ser utilizado para promover as mudanças e reduzir as desigualdades sociais. O programa também visa a preparar o cidadão para a consciência da função social do tributo como forma de redistribuição da renda nacional e elemento de justiça social, é capaz de participar do processo de arrecadação, aplicação e fiscalização do dinheiro público. Fonte: (<http://www.regiaonoroeste.com/home.php?Content=materias&id=15720>).

2.3 O Brasil precisa de rever seu sistema tributário, avalia a ONU

A avaliação faz parte de documento da Organização das Nações Unidas que elaborou pela 1ª vez, um raio X sobre a capacidade do País de atrair investimentos.

O Brasil precisa de rever seu sistema tributário se quiser atrair um volume maior de investimentos. O documento, que há algum tempo vem sendo discutido entre o governo e os economistas das Nações Unidas, cujo tema foi avaliado por todos os 191 países da organização.

Um dos pontos do relatório é a questão do sistema de impostos no País, considerado como pouco eficiente e que não estaria colaborando para atrair investidores. Oficialmente, a ONU prefere ainda não comentar o relatório, já que por meses o conteúdo da revisão das políticas brasileiras está sendo alvo de uma verdadeira negociação entre o que as Nações Unidas escrevem e o que o governo brasileiro avalia que seja correto. Mas, fontes em Genebra confirmam que a crítica sobre o sistema de impostos constará em documento oficial.

De acordo com o relatório, a carga tributária nacional não seria competitiva e o sistema atua como um obstáculo aos investidores que queiram entrar no País. O próprio diretor-gerente do FMI pediu durante um encontro na Basiléia, que o governo aproveitasse, quando do segundo mandato do presidente Luiz Inácio Lula Silva para promover uma reforma tributária no país para dar espaço para mais investimento, até então não conclusa.

Em 2006, enquanto o mundo presenciou um crescimento de mais de 35% no fluxo de investimentos, o Brasil conseguiu um aumento de apenas 5% na entrada de capital externo. Segundo a própria ONU, os investimentos no País somaram US\$ 16 bilhões no ano passado, contra mais de US\$ 60 bilhões na China. Fonte: (<http://www.estadao.com.br/ultimas/economia/noticias/2007/jan/15/231.htm>).

2.4 A Carga Tributária no País

Não é a primeira vez que a questão dos impostos é mencionada por entidades internacionais. Empresa de consultoria apontou que o Brasil tem uma das cargas tributárias sobre empresas mais altas do mundo. A avaliação aponta que o imposto médio sobre uma empresa é de 34% sobre a receita anual. Em apenas 16 economias as companhias estão sujeitas a taxas mais elevadas que no Brasil. O País ainda tem carga tributária bem acima da média mundial, de 27,1%, e da média latino-americana, de 28,1%.

Segundo a consultoria, a concorrência internacional fez com que países reduzissem seus impostos nos últimos 14 anos. Para a empresa, há uma relação entre o sistema tributário e o desempenho econômico dos países, já que taxas menores podem dar vantagens competitivas e garantir o crescimento para as economias em desenvolvimento. Não por acaso, a média dos impostos nessas 86 economias caiu de 38%, em 1993, para 27,1%, atualmente.

No caso do Brasil, porém, o País passou de taxas médias de 25%, em 1998, para 33%, em 1999, 37%, em 2000, e 34%, desde 2001. Os impostos brasileiros sobre o setor privado são superiores ao que se cobra no Chile, México, Uruguai e equivalentes aos aplicados pela Venezuela.

Na avaliação da consultoria, os impostos são vistos por empresas multinacionais como o preço que precisam de pagar em um país para usar a infra-estrutura local. Se não há uma boa estrutura ou se o preço é visto como excessivo, buscam países onde as taxas são menores. ([http:// www.cgimoveis.com.br/economia/brasil-precisa-rever-sistema-tributario - avalia-onu](http://www.cgimoveis.com.br/economia/brasil-precisa-rever-sistema-tributario-avalia-onu)).

2.5 O Conselho de Política Tributária e a Defesa do Contribuinte

Discute-se, atualmente, no País a possibilidade de se criar um Código de Defesa do Contribuinte. Existem algumas proposições de leis tramitando no Congresso Nacional e nas Assembléias Legislativas Estaduais. Em Minas Gerais já existe a Lei nº 13.515, de 07/04/2000, que instituiu o Código de Defesa do Contribuinte do Estado de Minas Gerais. No Rio Grande do Sul existem duas proposições sendo discutidas no parlamento.

Os defensores desta idéia alegam a necessidade de se estabelecer o equilíbrio das situações jurídicas entre a Administração Tributária e os contribuintes, favorecendo o cumprimento voluntário das obrigações tributárias. Os que criticam a instituição do Código acima mencionado salientam que muitos dos dispositivos propostos resultam no estabelecimento de prerrogativas individuais, criando restrições ao exercício das atividades voltadas à garantia dos interesses coletivos (a função de fiscalização tributária). O governo de Minas Gerais vai mais além, denominando a lei mineira de “Código de Defesa do Sonegador”.

A elaboração de normas que disciplinam as garantias dos contribuintes em relação ao fisco não é novidade e deve ser sempre vista, em princípio, como positiva. Com efeito, independentemente da forma jurídica na qual se expressa, a iniciativa de regramentos desta

natureza é prática adotada em diversos países. Os projetos de lei em discussão no Brasil têm inspiração principalmente nas legislações espanhola (Ley 1/1998, de Derechos y Garantias de los Contribuyentes) e americana (Taxpayer Bill of Rights II).

A Secretaria da Receita Federal, entretanto, em nota técnica contendo o posicionamento do órgão acerca do PLC 646/99, considera mais apropriado para se garantir um perfeito equilíbrio entre os interesses individuais e os coletivos que um projeto dessa espécie tratasse também das obrigações dos contribuintes, principalmente em relação ao dever de prestar informações à autoridade fiscal dando condições a um efetivo combate à evasão fiscal.

Caso típico desta relação conflituosa foi o envio dos projetos de mudança da matriz tributária, no Estado do Rio Grande do Sul.

Também é muito criticada a faculdade de o Poder Executivo enviar constantemente projetos de alteração da política tributária sem um aprofundamento do debate com a sociedade.

A regulação do relacionamento entre o fisco e o contribuinte é, sem dúvida, matéria polêmica. Nota-se, no entanto, uma evolução do pensamento do Fisco em relação a esta questão.

Nesse aspecto, faz-se oportuno aduzir a mudança que vem ocorrendo no padrão de relacionamento entre o fisco e o contribuinte em nível internacional. Nos países do NAFTA, mais especificamente nos Estados Unidos e no Canadá, já se está adotando uma alteração importante na denominação do contribuinte. Do tradicional “taxpayer” (pagador de imposto) passa-se a usar a palavra “customer” (cliente). Não é apenas uma mudança de estética terminológica. Na verdade, envolve uma transformação na postura do fisco em relação ao contribuinte. Nesses países, em que a base de financiamento do setor público é constituída pelo imposto de renda sobre a pessoa física, a relação de poder e submissão que envolve as autoridades fiscais e os pagadores dos tributos tem sido revista e suavizada.

Com efeito, sendo tributos do tipo “declaratórios”, os contribuintes dos impostos sobre a renda ou mesmo sobre a venda de bens e serviços têm uma participação ativa no processo de materialização da receita. É o contribuinte que escreve, registra, apura, declara e paga o imposto. Existe uma forte dependência do fisco em relação à atitude do contribuinte. Em sendo assim, para que haja o cumprimento espontâneo das obrigações fiscais por parte do contribuinte é imperioso um bom relacionamento do fisco com os seus clientes preferenciais (os pagadores de tributos). A quase totalidade dos sistemas fiscais dos países é fundamentada essencialmente no sistema de declaração espontânea, proveniente do princípio de livre

consentimento dos cidadãos de contribuir para os encargos do Estado. As leis tributárias devem assegurar o equilíbrio entre as responsabilidades e as garantias dos contribuintes, entre o poder de controle da administração e o respeito aos direitos dos cidadãos. A aceitação do controle fiscal passa por este equilíbrio.

Diversos são os motivos que levam o contribuinte a não cumprir com seus compromissos fiscais. A maioria deve-se a problemas de administração tributária. Poderíamos elencar: o baixo risco de não declarar corretamente os tributos, a ineficácia do aparelho fiscalizador, a falta de publicidade e informação acerca das regras tributárias, a complexidade da legislação tributária e dos procedimentos necessários ao recolhimento dos tributos, a falta de educação e conscientização tributárias e a existência de uma carga tributária elevada. No entanto, alguns fatores que influem no entendimento entre o fisco e o contribuinte são exógenos à administração tributária. São os casos da situação econômica do País e a desconfiança do contribuinte em relação à correta gestão governamental.

Num Estado moderno e democrático a igualdade de tratamento e o respeito a quem financia o setor público é requisito essencial. Daí a importância de que o fisco trate corretamente o cidadão-contribuinte, fornecendo-lhe as informações solicitadas e dando-lhe um tratamento atencioso e eficaz. Só assim ele será cativado e motivado a pagar espontaneamente. Essa mudança da mentalidade burocrática e institucional é urgente no Brasil e algumas coisas já estão sendo praticadas em nível federal e até em alguns Estados. No Rio Grande do Sul, por exemplo, a fiscalização tributária por intermédio de base setorial está sendo estimulada, pois ela privilegia a prevenção do ilícito e garante um tratamento equânime a todos os contribuintes.

Falta, no entanto, maior participação do cidadão-contribuinte no próprio processo de formulação da política tributária. Na era digital, a democracia representativa, abre espaços crescentes para a participação direta dos cidadãos. O cidadão passivo cede lugar ao parceiro ativo, cada vez mais informado por canais fora do controle e da censura do Estado, como é o caso da Internet.

Nesse contexto, devem-se estender as experiências no Brasil e no exterior para abertura à discussão popular dos orçamentos públicos. Em particular, debates sobre gastos relativos aos investimentos nas áreas de infra-estrutura, da saúde e da educação. Na área da receita e, mais especificamente, na área tributária também já existe, na União e nos Estados, uma participação direta dos contribuintes. Mas, ela se limita ao julgamento, em recurso administrativo, de autuações realizadas pelo fisco. No caso federal, trata-se do Conselho de Contribuintes, e, no caso estadual, dos Tribunais Administrativos de Recursos Fiscais.

O que se torna aconselhável, hoje, é a criação de um espaço de participação direta do contribuinte também antes da aplicação da lei, quer dizer, na sua formulação. Essa medida seria, portanto, uma novidade para o Brasil e adequaria sua gestão tributária à nova realidade da participação do cidadão eleitor-contribuinte.

Experiência semelhante já existe, por exemplo, na Dinamarca, através do "National Assessment Board", composto de 19 membros, sendo 6 apontados pelo Parlamento e 13 pelo Ministério de Tributação (órgão específico para a área tributária apartado, portanto, das demais áreas fazendárias).

No caso dos Estados, por exemplo, o conselho poderia ser integrado:

a) pelos Secretários da área econômica do governo (Fazenda, Planejamento, Desenvolvimento e Agricultura. No caso federal, os respectivos ministros);

b) por técnicos do governo (oriundos da área econômico-tributária do Departamento da Receita Tributária), especializados em política tributária nacional e internacional, desde que não integrantes de cargos de confiança no governo;

c) ex-secretários da Fazenda (ex-ministros, no caso federal);

d) representantes das entidades das classes empresariais, das entidades do Fisco e dos trabalhadores e de donas de casa;

e) representantes dos partidos políticos com bancada na Assembléia Legislativa (na Câmara dos Deputados, no caso federal).

Como se vê, é um conselho que integra o governo e a sociedade, com a presença de técnicos da área, em condições de tornarem viáveis as intenções e as iniciativas da sociedade.

O entendimento prévio sobre a formulação da política tributária produziria, por certo, uma melhoria na relação fisco-contribuinte, facilitando o objetivo de se atingir a justiça fiscal e evitando que se privilegiem as prerrogativas individuais ou as políticas do governo em detrimento dos interesses coletivos. Fonte: (http://www.bndes.gov.br/clientes/federativo/bf_bancos/n0001923.pdf).

CAPÍTULO 3 - A CAPACIDADE ECONÔMICA DO CONTRIBUINTE

O tema é de suma importância para se questionar, antes de tudo, sobre a conscientização de que o estudo do Direito nunca se esgota em si mesmo, pois sempre haverá quem consiga enxergar algo nas lacunas da lei não vista anteriormente. Por mais que uma lei, cujo sentido se ache claramente revelado em seu texto, a sua interpretação será sempre imprescindível e inevitável.

Aqueles acostumados ao manuseio da legislação sabem muito bem que, por vezes, uma lei aparentemente clara contém sentido que, à primeira vista, não se mostra. O texto pode parecer límpido e, contudo, possuir um sentido que não se patenteia de imediato.

O jurista ressalta:

"A descoberta das razões histórico-sociológicas da lei, a revelação dos objetivos do legislador esclarecem, por vezes, um pensamento que não está expresso em palavras" (ACQUAVIVA, p. 129).

Tal orientação, porém, nem sempre foi obedecida ao longo da história. Houve época em que o brocardo "in claris cessat interpretatio", isto é, a clareza da lei dispensaria a interpretação, prevalecia da maneira absoluta. Assim é que o imperador Justiniano (482-565 da era cristã), autor da imorredoura compilação de leis denominada *Corpus Juris Civilis*, determinou a seguinte cláusula no Terceiro Prefácio do Digesto:

"Quem ousar tecer comentários à nossa compilação de leis cometerá crime de falso, e as obras que compuser serão apreendidas e destruídas."

Esta norma encontrou, porém, oposição na doutrina. No Digesto, Livro 25, Título 4º, fragmento 1º, § 11: "Embora claríssimo o edito do pretor, não cabe descuidar de sua interpretação".

Por sua vez, afirmava-se que: "Saber as leis não consiste em conhecer-lhes as palavras, mas sua força e poder" (Digesto, Livro 1º, Título 3º, Fragmento 17).

Dessa forma, consciente das dificuldades que certamente existem no estudo de um tema, principalmente de natureza tributária, pois são ínfimas as correntes diametralmente opostas que se debatem na busca de um entendimento sobre determinada questão, ousou aprofundar-me no estudo do princípio da capacidade contributiva na tentativa de entender-lhe o significado e quais são realmente os seus efeitos em face do contribuinte.

Muitos autores têm se debruçado no estudo desse princípio expresso no § 1º, do art. 145, da Constituição Federal, com o intuito de dissecar o seu significado, a sua abrangência e a sua relação com os demais princípios constitucionais. Assim dispõe o referido dispositivo: "Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo à capacidade econômica do Contribuinte".

Ademais, o princípio da capacidade contributiva consiste na não exigência de impostos, além da capacidade econômica do contribuinte, ou seja, ninguém será obrigado a pagar imposto, além dos indícios de riqueza que ostente.

Acerca do significado do princípio da capacidade contributiva têm acirrado debates entre vários estudiosos do direito tributário. Afinal, o que realmente significa tal princípio, quando se diz que ninguém poderá pagar mais impostos do que realmente possa pagar? Tal princípio, por acaso, refere-se ao dinheiro ou fortuna que o contribuinte dispõe e, nesse caso, haveria uma limitação que impediria tirar desses recursos apenas uma parcela para pagamento do imposto?

Há quem pense que se um cidadão possui uma mansão numa região nobre, mas que aufera uma renda insignificante, não poderia pagar um IPTU, cuja base de cálculo levasse em conta o valor daquele imóvel, na qual uma tabela progressiva exigisse um valor em patamar insuportável para aquele proprietário. Ou, em outro caso, alguém de poucos recursos que ganhasse um automóvel importado naqueles sorteios que amiúde ocorrem nos Shopping Center, não deveria pagar o IPVA.

Afinal, não seria esse o sentido correto da capacidade contributiva? Como se poderia pagar um imposto incidente sobre um patrimônio tão valioso, se não houvesse uma renda capaz de suportá-lo?

Seria razoável alguém afirmar que a imposição tributária sobre a mansão colocada, como exemplo, tendo o sujeito passivo uma renda tão miserável, que obviamente não tivesse como pagar o tributo, acabaria por perdê-la para o Estado, o que resultaria em confisco, o que é vedado por lei?

É óbvio que, se esse sujeito, não recolhendo o imposto, provavelmente, veria o seu bem ser objeto de penhora numa execução fiscal, que seria alienado para fins de pagamento do imposto que incidiu sobre ele. Não haveria como evitar que o proprietário da mansão ou o sorteado do veículo não pagassem os respectivos impostos incidentes sobre esses bens. É que, o que vale para efeito da capacidade contributiva, é o signo de riqueza e não as condições econômicas do contribuinte.

Uma maneira mais compreensível seria perfeitamente exemplificada como sendo um patrimônio, seja um carro ou uma mansão, que representa um signo de riqueza, é que se um deles for vendido, o cidadão o substituirá por dinheiro. Por conseguinte, não poderá afirmar que o seu possuidor não tenha recursos para pagar tributo. Esse seria o significado básico da capacidade contributiva.

Outra especulação, qual relação poderá existir entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio da proibição da exigência de tributo, com efeito, de confisco? Ora, ao mencionarmos a pouco um sujeito que seja proprietário de uma mansão, mas que não tenha renda suficiente para pagar o tributo incidente sobre abastada propriedade não estaria isento de tributo. Não teríamos nesse caso um confisco? A dúvida parece ser pertinente, pois se ele não pode pagar, e perder tal bem em benefício do Estado, não haveria aí um confisco?

Tais dúvidas certamente não são somente nossas. Ao iniciar os estudos sobre o Princípio da Capacidade Contributiva e nos compêndios dos mais avalizados cientistas do Direito Tributário, na busca de artigos dos mais eminentes profissionais da área jurídica, para verificar se alguém já escrevera sobre o tema. Na internet, há uma abundância de trabalhos sobre o assunto, alguns tangenciando superficialmente a questão, outro indo diretamente ao ponto do significado ou restringindo-se quanto ao alcance do Princípio.

Dentre várias monografias, deveras interessante é a do advogado tributarista mineiro Alberto Monteiro Alves. Indaga o ilustre jurista: "Qual o alcance do princípio da capacidade contributiva, abrigado no artigo 145, § 1º da Constituição Federal?"

Ele mesmo responde: "O tema da capacidade contributiva vem sendo discutido há muito pela doutrina".

No Brasil, o assunto foi objeto de acirrados debates por parte dos especialistas a partir da Constituição Federal de 1946, onde coloca, através do art. 202, o princípio segundo o qual os tributos deveriam ser graduados conforme a capacidade econômica dos contribuintes.

A Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, retira o dispositivo do texto constitucional; o mesmo aconteceu com a Carta de 1967 e a Emenda nº 1, de 1969.

A Constituição de 1988 traz dentre suas inúmeras virtudes, a de devolver ao princípio da capacidade contributiva a atenção constitucional que este tema requer. Este princípio encontra importantes aplicações nas relações entre o fisco e o contribuinte, constituindo-se no centro do Estado Democrático de Direito no campo tributário.

Apesar de norma fundamental, a linha de contorno não está suficientemente bem definida, gerando dúvidas no seu campo de aplicação quanto aos seus efeitos. A capacidade contributiva envereda por caminhos diversos de outros princípios e institutos jurídicos.

Em que pese a importante contribuição do citado jurista, ele não avança no esclarecimento do significado do princípio, mas apenas corrobora o nosso entendimento quanto às dúvidas já mencionadas. Quando percebemos a avidez do Estado na criação de novos impostos, tais como o CPMF e a carga pesada nos nossos ombros gerada pelo imposto de renda, nota-se que, ou o princípio da capacidade contributiva não é respeitado, ou realmente os fundamentos que o norteiam não são bem compreendidos pela maioria, nem pelo fisco e nem pelo contribuinte.

Não é fácil aceitar que a exigência do Imposto de Renda e outros Proventos respeitem o princípio da capacidade contributiva. Optando o Estado por não corrigir anualmente a tabela desse imposto, a cada ano, ele abocanha importante parcela das nossas rendas, as quais não se sabem realmente se são rendas, pois parte substancial delas imprescindível ao sustento da família serve para amansar o famoso "leão".

O princípio da capacidade contributiva parece também ser ignorado na exigência da CPMF, um imposto que incide sobre movimentação de contas correntes bancárias, cujos valores taxados já foram alvos de outros impostos, tais como o imposto de renda e a IOF.

Portanto, este estudo rastreará o entendimento dentre vários doutrinadores de ponta do Direito Tributário e levar-se-á em conta o que contém a jurisprudência, para, ao final, concluirmos quanto ao significado do princípio e quais impostos que realmente acolhem a sua abrangência.

Para levarmos adiante este modesto trabalho de forma satisfatória, vale a pena considerar o que Roberto Quiroga Mosquera orienta na sua obra "Renda e Proventos de Qualquer Natureza – O Imposto e o Conceito Constitucional". Aduz esse autor:

"Geraldo Ataliba dizia que é totalmente impossível cogitar-se de estudar qualquer conceito que tenha sido tratado pelo Texto Maior sem almejar compreendê-lo no contexto da Constituição globalmente considerada, isto é, somente uma interpretação sistemática da Carta Constitucional é que nos dará os contornos precisos de um conceito nela injetado. Maximiliano, ao discorrer sobre o processo sistemático de interpretação, qualifica-o como método comparativo de determinados dispositivos com outros do mesmo repositório ou de leis diversas, mas que se refiram ao mesmo objeto. Ensina o ilustre hermeneuta que o Direito não constitui um conglomerado de preceitos caóticos, sem sentido e desprovidos de uma conexão íntima. O Direito, diz ele, constitui vasta unidade, organismo regular, sistema, conjunto harmônico de normas coordenadas, em interdependência metódica, embora fixada *cada* uma no seu lugar próprio. Cada um desses preceitos é membro de um grande todo, por isso do exame em conjunto resulta bastante luz para o processo interpretativo" (MOSQUERA, 1996).

Ao valer-se dessas valiosas lições, teve em mente extrair um conceito constitucional da palavra "renda" e da expressão "proventos de qualquer natureza", meta que coincide de certa forma com a que perseguimos neste trabalho, pois é isto que pretendemos captar um conceito ou uma significação do princípio da capacidade contributiva. Para atingirmos tal objetivo teremos mesmo de atuar, como muito bem salienta esse autor, num contexto maior onde o referido princípio situa-se que também é a Constituição Federal.

Tentar estudar determinado fenômeno, seja jurídico ou não, fora do seu contexto, pode-se chegar a conclusões equivocadas. No caso do princípio da capacidade contributiva será necessário transitar por toda a Carta Magna e absorver desde os princípios fundamentais e garantias individuais do cidadão até àqueles restritos ao sistema do Direito Tributário.

3.1 Os Princípios Constitucionais Gerais e os Princípios Constitucionais Tributários

A Constituição Federal é regida por muitos princípios. Três deles, em especial, devem ser considerados como fulcro em torno do qual se ergue o edifício das instituições republicanas, no direito positivo brasileiro, operando como premissas básicas. Em grau de igualdade de importância estão os princípios da legalidade, da isonomia e da intangibilidade das liberdades públicas.

Os princípios gerais que influem mais diretamente nos fenômenos jurídicos tributários, são eles: o princípio da justiça, o princípio da certeza do direito, o princípio da segurança jurídica, o princípio da igualdade, princípio da legalidade, princípio da irretroatividade das leis, princípio da universalidade da jurisdição, princípio que consagra o direito de ampla defesa e o devido processo legal, princípio de isonomia das pessoas constitucionais, princípio que afirma o direito de propriedade, princípio da liberdade do trabalho, princípio que prestigia o direito de petição, princípio da supremacia do interesse público ao do particular e o princípio da indisponibilidade dos interesses públicos.

Nos princípios constitucionais estritamente tributários, encontraremos o princípio da estrita legalidade, princípio da anterioridade, princípio da irretroatividade da lei tributária, princípio da tipologia tributária, princípio da proibição de tributo, com efeito, de confisco, princípio da vinculabilidade da tributação, princípio da uniformidade geográfica, princípio da não-discriminação tributária, em razão da procedência ou do destino dos bens, princípio da territorialidade da tributação e o princípio da indelegabilidade da competência tributária.

Todavia, no rol dos princípios constitucionais tributários, não se faz referência ao princípio da capacidade contributiva. Porém, quando ele trata do princípio da proibição de tributo, com efeito, de confisco, faz considerações como se estivesse cogitando do princípio tema do nosso trabalho. Destarte, observa-se que é evidente que qualquer excesso impositivo acarretará em cada um de nós a sensação de confisco. Leva-nos a pensar que dentro desse pensamento também esteja implícito o princípio da capacidade contributiva.

Chegar a essa dedução, não seria absurdo, pois há entre os dois princípios uma íntima relação, uma vez que quando se cobra tributo além da capacidade contributiva, teremos como efeito um verdadeiro confisco.

Verifica-se, portanto, que a capacidade contributiva e a não confiscatoriedade, contido no art. 150, IV, da CF, é vedada "utilizar tributo, com efeito, de confisco", deriva do princípio da capacidade contributiva.

Realmente, as leis que criam impostos, ao levarem em conta a capacidade econômica dos contribuintes, não podem compeli-los a colaborar com os gastos públicos além de suas possibilidades. Observamos que é confiscatório o imposto que, por assim dizer, "esgota" a riqueza tributável das pessoas, isto é, não levam em conta suas capacidades contributivas.

3.2 O Princípio da Capacidade Contributiva

O § 1º, do art. 145 da Constituição Federal de 1988 que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Imediatamente, já poderemos extrair um entendimento de que o princípio da capacidade contributiva não se refere aos tributos, mas tão somente a impostos. Não haverá a sua aplicação à taxa nem tampouco à contribuição de melhoria.

Outra menção, digna de nota, que se extrai do aludido dispositivo, é o caráter de pessoalidade do princípio, o que se pode compreender como a condição estrita do contribuinte alvo da incidência, ou seja, somente haverá interesse da condição econômica daquele indivíduo e não de um terceiro.

A condição econômica do contribuinte é outro requisito para que se aplique o princípio em questão. É nele que supomos haver controvérsias, no que se refere ao sentido do que seja realmente a condição econômica. O que se pretende averiguar é se condição econômica é a renda do sujeito passivo, proveniente de salário, quando se refere ao

empregado ou honorários no caso do profissional liberal, ou pró-labore de empresário, bem como dividendos pagos aos sócios de uma empresa, ou estamos falando do seu patrimônio físico, tal como imóvel, veículo etc...

A capacidade econômica absoluta se refere à aptidão abstrata para concorrer aos gastos públicos, tendo a ver com a definição legal de quem são os sujeitos e quais os fatos que têm ou indicam a existência daquela idoneidade. Por outro lado, acrescentam os referidos autores, capacidade econômica relativa, que supõe a absoluta, dirige-se a delimitar o grau de capacidade, o "*quantum*". Opera, pois, no momento de determinações da quota. Nesta segunda vertente, a capacidade contributiva tem a ver com a aptidão específica e concreta de cada contribuinte em face dos fatos geradores previstos na lei.

O dispositivo constitucional é uma condicionante representada "sempre que possível", a qual poderá se entendida por mais um afoito, de que a capacidade contributiva será aplicada ao alvedrio do fisco, o que não é verdade. Quando a lei diz "sempre que possível", na verdade está impondo a necessária observância da capacidade sempre que houver a condição, desobrigando o sujeito ativo, quando realmente não haja alguma forma de mensurar a condição econômica do contribuinte para fins da tributação nos limites da sua capacidade.

Sobre o assunto o mestre Aliomar Baleeiro leciona:

"O art. 145, §1º, fala em pessoalidade sempre que possível. A cláusula sempre que possível não é permissiva, nem confere poder discricionário ao legislador. Ao contrário, o advérbio sempre acentua o grau da imperatividade e abrangência do dispositivo, deixando claro que, apenas sendo impossível, deixará o legislador de considerar a pessoalidade para graduar os impostos de acordo com a capacidade econômica subjetiva do contribuinte. E quando será impossível? A doutrina costuma apontar a hipótese dos impostos que são suportados pelo consumidor final, como exemplo de tributação não-pessoal. É que nos impostos incidentes sobre a importação, a produção ou a circulação, o sujeito passivo, que recolhe o tributo aos cofres públicos (o industrial ou o comerciante), transfere a um terceiro, o consumidor final, os encargos tributários incidentes. Tornar-se-ia muito difícil, senão impossível, graduar o imposto sobre produtos industrializados ou sobre operação de circulação de mercadoria de acordo com a capacidade econômica da pessoa que adquire o produto ou a mercadoria para o consumo". (BALEEIRO, A., 1997 apud PAOLIELLO, op. cit. nota 20)

Como podemos observar os impostos indiretos, conforme são denominados pela doutrina a uma categoria de impostos dentro daqueles previstos na Constituição Federal, realmente, configuram a hipótese da impossibilidade da aplicação do princípio da capacidade

contributiva, pois comportam, por sua natureza de transferência do respectivo encargo financeiro, conforme a definição disposta no artigo 166, do CTN.

A impossibilidade justifica-se pelo fato desses impostos serem gerados dentro de um ciclo de industrialização e de circulação dos produtos, surgindo, em consequência, vários fatos geradores, bem como várias obrigações tributárias com os respectivos entes federados constitucionalmente competentes para exigir o tributo.

Sobre a questão, Baleeiro ainda nos salienta:

"O fenômeno, que estamos referindo, da translação ou da repercussão ocorrente nos impostos ditos 'indiretos', exigirá um tratamento especial frente aos dois princípios que estamos pondo em contato e resolver-se-á, exclusivamente, na seletividade de alíquotas ou na isenção dos gêneros de primeira necessidade. É que a capacidade econômica demonstrada por quem tem aptidão para o consumo, somente está disponível para o pagamento de tributos, em se tratando de consumo de gêneros e produtos de necessidade média, de luxo ou supérfluos." (BALEEIRO, A., 1997 apud PAOLIELLO, op. cit. nota 20)

Eis também oportuna lição do Professor Paulo Roberto Coimbra:

"Quanto à capacidade contributiva, abra-se neste ponto necessário parêntesis para frisar, desde logo, que nos impostos plurifásicos incidentes sobre o consumo, busca-se tributar a renda gasta no consumo. Nestes casos, a capacidade contributiva a ser atingida é a do consumidor final, não se podendo onerar o agente intermediário obrigado a recolher o tributo, seja ele contribuinte de jure ou responsável. O industrial, o comerciante e o prestador de serviços, juridicamente obrigados a recolhê-los, não suportam o seu ônus econômico, mas se esquivam de seu encargo financeiro, repassando-o ao consumidor – contribuinte de facto." (COIMBRA, 2001)

Vittorio Cassone faz as seguintes considerações sobre o princípio em comento:

"Com essa disposição, a CF está determinando, como princípio, que a lei deve estabelecer de modo que quem pode mais paga mais, e quem pode menos paga menos, quanto aos impostos. Mas, diz o texto, "sempre que possível", pelo que caberá ao legislador verificar sobre a possibilidade, estabelecendo graduação segundo a capacidade contributiva ou econômica, mas não em relação a cada contribuinte, mas em tese, genericamente." (CASSONE, V., op. cit. nota 26)

O XIV Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado em São Paulo em 21/10/89, coordenado por Ives Gandra da Silva Martins, conferência inaugural do Ministro Moreira Alves, e a relatoria de Vittorio Cassone, resolveu que:

"A expressão 'sempre que possível' contida no art. 145, § 4º da CF, significa que os impostos deverão ter, obrigatoriamente, caráter pessoal e ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, salvo se, por sua natureza, isso for impossível." (CASSONE, V., op. cit. nota 26)

Vale também transcrever mais uma contribuição de Luiz Carlos Trouche Ramina:

"Note-se que este princípio refere-se aos impostos, espécie tributária não vinculada a qualquer atuação estatal, ou seja, independente de qualquer atividade específica do governo tributante em relação ao contribuinte. No que se refere às taxas, o legislador competente deve observar a regra da retributividade ou remuneração. Na contribuição de melhoria respeitar-se-á a regra do benefício advindo da realização de obra pública. O princípio da capacidade contributiva, em matéria de imposto, fica, portanto, limitada: do mesmo modo que não se pode, igualmente, aniquilar a riqueza por meio da tributação. É a possibilidade de instituir tratamento discriminatório, devendo, entretanto, estar devidamente controlada a relação de pertinência entre a distinção de tratamento tributário e a efetividade da alegada existência de discrepância no grau de riqueza manifestada pelos sujeitos alcançados pela norma de tributação." (RAMINA, op. cit. p. 75).

Em sua obra, "Sujeição Passiva Tributária", Luís Cesar Souza de Queiroz, define o conceito do princípio constitucional da capacidade contributiva, da seguinte forma:

"Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva é o complemento, necessário e condicionante, do aspecto declaratório prescritivo do antecedente da norma constitucional de produção normativa (que dispõe sobre criação de normas impositivas de imposto), portador de elevada carga axiológica, o qual exige que o antecedente da norma impositiva de imposto descreva um fato que ostente sinal de riqueza pessoal, e que o seu conseqüente prescreva a conduta (obrigatória) do titular dessa riqueza de entregar parte dela ao Estado." (QUEIRÓZ, L.C.S., Sujeição passiva Rio de Janeiro: Forense, 1998.p. 168)

Roque Antonio Carrazza fez profundas reflexões sobre o Princípio da Capacidade Contributiva e concluiu o seguinte:

"O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem mais riqueza, deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa

pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza." (CARRAZZA, op. cit. p. 65).

Acrescenta ainda o seguinte entendimento:

"O princípio da capacidade contributiva informa a tributação por meio de impostos. Intimamente ligado ao princípio da igualdade, é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada Justiça Fiscal." (Ibid, p. 65).

Roberto Quiroga Mosquera, concordando com Carrazza quanto à capacidade contributiva objetiva, já que não se refere às condições econômicas reais dos indivíduos, mas às suas manifestações objetivas de riquezas, salienta que o professor espanhol Lapatzka é incisivo, quando analisa a questão da capacidade contributiva em sua pátria. Repassa-nos, Quiroga, a lição do referido professor:

"A capacidade contributiva como capacidade econômica significa possuir riqueza, ou, utilizando outros termos, possuir um conjunto de bens econômicos materiais ou imateriais. Em vista disso, o legislador tem como finalidade precípua tributar a riqueza do indivíduo. Muitas vezes, afirma o ilustre ibérico, o legislador delimita quais elementos da riqueza do contribuinte quer gravar: a renda, o patrimônio etc; em outras ocasiões, o legislador quer tributar a riqueza do contribuinte, sem maiores especificações. Portanto, gravar a riqueza é um fim primário, fundamental; é um ponto de referência material das intenções do legislador." (MOSQUERA, op. cit. Nota 4).

Para Lapatzka e, segundo Mosquera:

"O objeto material de cada tributo é um bem econômico. Mas nem todos os bens econômicos, é óbvio, são gravados pelos tributos. Cada um grava um ou alguns de determinados bens. A renda, o patrimônio, os bens imóveis, o tabaco, a gasolina, os direitos de hipoteca, os títulos mobiliários, os serviços profissionais, a atividade comercial etc" (MOSQUERA, op. cit. Nota 4).

Oportuno também são as considerações do advogado, Alberto Monteiro Alves, quanto à significação do termo capacidade jurídica: "Pode ser dada, sem distinção, no Plano Jurídico-Positivo; Ético-Econômico e Técnico-Econômico".

No Plano Jurídico-Positivo, a capacidade contributiva significa que um sujeito é titular de direitos e obrigações com fundamento na legislação tributária vigente, que é quem vai definir aquela capacidade e seu âmbito.

No Plano Ético-Econômico relaciona-se com a justiça econômica material. Aqui a capacidade contributiva é a aptidão econômica do sujeito para suportar ou ser destinatário de impostos, que depende de dois elementos:

Volume de Recursos que o sujeito possui para satisfazer o gravame; e a necessidade que tem tais recursos.

No Plano Técnico-Econômico, ainda, são considerados todos os princípios, regras, procedimentos e categorias relativas à operacionalidade e eficácia arrecadatória dos tributos. Segunda esta concepção tem capacidade tributária àqueles que: “Constituam unidades econômicas de posse e de emprego de recursos produtivos ou de riqueza, sejam facilmente identificáveis e avaliados pela Fazenda Pública como suscetíveis de imposição; e estejam em situação de solvência presumidamente suficiente para suportar o tributo.”

Alberto Xavier, citado pelo mesmo advogado, traz-nos a seguinte lição:

"Nem todas as situações da vida abstratamente suscetíveis de desencadear efeitos tributários podem, pois, ser designadas pelo legislador como fatos tributáveis. Este se a situação da vida a integrar na previsão da norma seja reveladora de capacidade contributiva, isto é, de capacidade econômica, de riqueza, cuja expressão sob qualquer forma se pretende submeter a tributo. Pode o Legislador escolher livremente as manifestações de riqueza que repute relevantes para efeitos tributários, bem como delimitá-las por uma ou outra forma, mas sempre deverá proceder a essa escolha de entre as situações da vida reveladoras de capacidade contributiva e sempre a estas se há de referir na definição dos critérios de medida do tributo." (XAVIER, Manual de Direito Fiscal, Volume I, p. 108)

Francisco José de Castro Rezek leciona que:

“O princípio da capacidade contributiva é corolário do princípio da igualdade (art. 5º. da Constituição da República), sendo que, deste modo, todos os contribuintes devem concorrer "com o mesmo sacrifício para suportar as despesas e os investimentos necessários à manutenção da atividade estatal” (REZEK, p.279, 2002).

Salienta-se, ainda, considerando que a igualdade real é uma idéia utópica, de escabroso alcance pelo operador do Direito, deve-se tentar buscar as desigualdades do homem, com relação aos bens da vida e em consonância com o ordenamento jurídico, vinculando-se a máxima de que "igualdade é tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades". Deste modo, todos que se encontra em posições

diferentes devem ser tratados de forma diferentes, procurando assim, harmonia e igualdade na contribuição para o financiamento do Estado.

Ressalta que o princípio da igualdade guarda íntima relação com o princípio progressividade, e em decorrência disso, conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva.

A progressividade não deve ser confundida com a proporcionalidade, pois, existe obstáculo com o princípio da capacidade contributiva, fazendo com que pessoas economicamente fortes paguem impostos, com as mesmas alíquotas. Deste modo, tanto as pessoas economicamente fortes, como as mais fracas estariam pagando tributos na mesma proporção, deixando-se de levar em consideração a capacidade econômica de cada um.

Pelo princípio da proporcionalidade, considerável contingente da população, que não tem a mínima condição de contribuir com o Estado estariam em débito. Enquanto, o princípio da progressividade, de forma mais justa e humana, fica longe de empecilho com o princípio da capacidade tributária, atingindo de forma igualitária tanto os economicamente fortes, quanto os economicamente fracos.

Dessa forma, as tributações por alíquotas fixas, tendem a contribuir com a desigualdade econômica, obrigando que pessoas, que não tem condições de contribuir, suportem um sacrifício injustificável.

Conseqüentemente, sem a progressividade não há como atingir a igualdade tributária.

O art. 154, inciso I da Constituição da República, também expressa o princípio da capacidade contributiva. Preceitua o referido dispositivo:

Art. 154 – A União poderá instituir:

I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que não sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprio dos discriminados nesta Constituição.

Ela justifica o seu entendimento com os seguintes argumentos:

"Assim o inciso I. está proibindo a criação e a existência de impostos com a mesma base de cálculo ou o mesmo fato gerador e, ainda, proibindo, neste caso, o tributo cumulativo. O princípio da não cumulatividade, para os impostos sobre operação de circulação de mercadoria é expressão do princípio da capacidade contributiva. Por este evita-se a superposição da tributação sobre a mesma base de cálculo" (PACHECO, op. cit. Nota 16).

As razões da ilustre tratadista, a meu ver, são consistentes, pois, na medida em que se possa admitir que um imposto seja exigido do contribuinte, na incidência sobre determinado produto que já vem, desde o início, onerado pelo mesmo imposto, sem o mecanismo da não-cumulatividade, acabará por extrapolar os limites do suportável e tornando inviável a comercialização do referido produto, violando frontalmente o princípio da capacidade contributiva.

A partir de tantas e abalizadas opiniões de conceituados cientistas do Direito Tributário, o princípio da capacidade contributiva realmente é um conceito econômico e de justiça social e, em conseqüência, verdadeiro pressuposto da lei tributária.

O princípio da capacidade contributiva visa a promover justiça social, onde todos pagam o imposto como pode e recebem os serviços do Estado de forma igualitária. Explicando em outra vertente, paga menos imposto quem pode pagar menos, e paga mais quem pode pagar mais, mas não de forma simples como quem tem dois, paga um, quem tem quatro pagam dois, mas sim, por intermédio de critérios técnicos aplicados em uma tabela progressiva que contemplem as condições dos desiguais, pelo menos em tese.

CONCLUSÃO

O trabalho de pesquisa apresentado visa a analisar e discutir a semântica de que a carga tributária incidente diretamente sobre o salário do trabalhador é demasiadamente alta, visto que, se houvesse uma desoneração, por exemplo, dos contribuintes com ganhos mensais de até dez salários mínimos, começasse a ser ajustado o percentual da tabela gradativa de cálculo para fins de tributação, ou seja, iniciando-se na mais baixa porcentagem até ao limite máximo exigido pela lei, com isso certamente teríamos um ganho real nos salários que, por sua vez, incrementaria alguns setores da economia, gerando emprego e renda.

Notadamente, seria promovida justiça com a classe assalariada, tão oprimida pelos impostos ao longo dos últimos anos, para tanto, existe a necessidade de uma mudança urgente no quadro tributário atual brasileiro, por força de uma reforma, a qual está em trâmite pelo Congresso Nacional.

O que mais impressiona, é que, especificamente, no caso das pessoas físicas, cidadãos trabalhadores e honestos, são estes contribuintes compulsórios e com desconto em folha, portanto, sem oportunidade de se discutir individualmente a tributação a que está obrigado, tanto no setor público como no privado, aliado ao silêncio e inércia da classe política, das centrais sindicais, e da sociedade como um todo, para se reverter esta situação lamentável, uma vez que ninguém está defendendo o interesse comum dos cidadãos na tão propalada reforma tributária.

Ademais, o imposto sobre grandes fortunas até a presente data não foi regulamentado por força de Lei Complementar, conforme dispõe o artigo 53 da Constituição da República, o que, sem sombra de dúvidas, vem a favorecer ainda mais a classe elitizada brasileira, corroborando, ainda mais com o tema deste trabalho científico, já que aduz maçadamente uma afronta aos princípios da igualdade, unicidade, proporcionalidade, progressividade, generalidade, isonomia e, principalmente, o da capacidade contributiva, princípios estes basilares para uma efetiva e coerente aplicação do sistema tributário aos cidadãos brasileiros, dentro de um Estado Democrático de Direito, cuja grande massa é a classe média assalariada.

REFERÊNCIAS

ABRANCHES, Sérgio, **Coluna Em Foco, As Desigualdades do Brasil**, revista VEJA, 24 de janeiro de 2001, fls. 105.

ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. **Teoria e Prática do Direito** – Volume 1. São Paulo: Brasiliense Coleções.

BALEEIRO, A., 1997 apud PAOLIELLO, op. cit. nota 20.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder Tributário**. Atual. Mizabel Abreu Machado Derzi. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **O Conteúdo jurídico do Princípio da Igualdade**. São Paulo: Editora Malheiros, 1993.

BONAVIDES, Paulo, **Curso de Direito Constitucional**, Malheiros Editores, 12ª ed., São Paulo, 2002.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 16ª. Edição, 2001.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. São Paulo: Editora Atlas, 8ª Edição, 1995.

CASTRO, Augusto O. V. **Tratado de ciência da administração e Direito Administrativo**. Rio de Janeiro : Jacintho Ribeiro Santos, 1914.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999.

COELHO, Sacha Calmon Navarro, **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1999.

COIMBRA, Paulo Roberto. **A Substituição Tributária Progressiva nos Impostos Plurifásicos e Não-cumulativos**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

GANDRA DA SILVA MARTINS, Ives. (Coord.). **Curso de direito tributário**.

LEMKE, Gisele, **Imposto de Renda – Os conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica**, Editora Dialética, São Paulo, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito, **Gastos com Educação e Imposto de Renda**, <http://www.hugomachado.adv.br>.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Editora Dialética, 2001.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e Proventos de Qualquer Natureza – O Imposto e o Conceito Constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 1999.

PACHECO, Ângela Maria da Motta. **Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias**, Editora Max Limonad, op. cit. Nota 16.

PAOLIELLO, Patrícia Brandão. **O Princípio da Capacidade Contributiva**. Jus Navigandi, Terezina, a.7, n.66, jun.2003. Disponível em: www.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=4138.

RAMINA, Luiz Carlos Trouche, **Iniciação ao Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 2ª edição, 1996.

ANEXO – Lei Nº 13.515, de 07 de abril de 2000.

Contém o Código de Defesa do Contribuinte do Estado de Minas Gerais.

O povo do Estado de Minas Gerais, por seus representantes, aprovou, e eu, em seu nome, nos termos do § 8º do art. 70 da Constituição do Estado de Minas Gerais, promulgo a seguinte lei:

Seção I

Dos Princípios

Art. 1º - Esta lei contém o Código de Defesa do Contribuinte de Minas Gerais - CDC-MG -, de ordem pública e interesse social.

Art. 2º - São objetivos do Código:

I - promover o bom relacionamento entre o fisco e o contribuinte, baseado na cooperação, no respeito mútuo e na parceria, visando a fornecer ao Estado recursos necessários ao cumprimento de suas atribuições;

II - proteger o contribuinte contra o exercício abusivo do poder de fiscalizar, de lançar e de cobrar tributo instituído em lei;

III - assegurar a ampla defesa dos direitos do contribuinte no âmbito dos processos administrativos;

IV - prevenir e reparar os danos patrimoniais e morais decorrentes de abuso de poder por parte do Estado na fiscalização, no lançamento e na cobrança de tributos de sua competência;

V - assegurar a adequada e eficaz prestação de serviços gratuitos de orientação aos contribuintes.

Art. 3º - Para efeito do disposto neste Código, contribuinte é a pessoa física ou jurídica que a lei obriga ao cumprimento de obrigação tributária e que, independentemente de estar inscrita como tal, pratique ações que se enquadrem como fato gerador de tributos de competência do Estado.

Seção II

Dos Direitos do Contribuinte

Art. 4º - São direitos do contribuinte:

I - a igualdade de tratamento, com respeito e urbanidade, em qualquer repartição administrativa ou fazendária do Estado;

II - o acesso aos dados e informações de seu interesse registrados nos sistemas de tributação, arrecadação e fiscalização, e o fornecimento de certidões, se solicitadas;

III - a adequada e eficaz prestação de serviços públicos em geral e, em especial, daqueles prestados pelos órgãos e unidades da Secretaria de Estado da Fazenda;

IV - a efetiva educação tributária e a orientação sobre procedimentos administrativos;

V - a identificação do servidor nas repartições administrativas e fazendárias e nas ações fiscais; VI - a apresentação de ordem de serviço nas ações fiscais, dispensada essa nos casos de controle do trânsito de mercadorias, flagrantes e irregularidades constatadas pelo fisco, nas correspondentes ações fiscais continuadas nas empresas inclusive;

VII - o recebimento de comprovante detalhado dos documentos, livros e mercadorias entregues à fiscalização ou por ela apreendidos;

VIII - a recusa a prestar informações por requisição verbal, se preferir intimação por escrito;

IX - a informação sobre os prazos de pagamento e reduções de multa, quando autuado;

X - a exigência de mandado judicial para permitir busca em local que não contenha mercadoria ou documento de interesse da fiscalização, observado o disposto no parágrafo único deste artigo;

XI - a não-obrigatoriedade de pagamento imediato de qualquer autuação e o exercício do direito de defesa, se assim o desejar;

XII - a faculdade de, independentemente do pagamento de taxas, apresentar petição aos órgãos públicos para defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;

XIII - a obtenção de certidões em repartições públicas para defesa de direitos e esclarecimento de situações de seu interesse, observado o prazo de quinze dias pela autoridade competente para fornecimento das informações e certidões solicitadas;

XIV - a observância, pela Administração Pública, dos princípios da legalidade, igualdade, anterioridade, irretroatividade, publicidade, capacidade contributiva, impessoalidade, uniformidade, não-diferenciação e vedação de confisco;

XV - a faculdade de se comunicar com seu advogado ou entidade de classe quando sofrer ação fiscal, sem prejuízo da continuidade desta;

XVI - a proteção contra o exercício arbitrário ou abusivo do poder público nos atos de constituição e cobrança de tributo;

XVII - a ampla defesa no âmbito do processo administrativo e judicial e a reparação dos danos causados aos seus direitos;

XVIII - a fiscalização dos valores que servirem de base à instituição de taxas.

Parágrafo único - Na hipótese de recusa da exibição de mercadorias, livros e documentos, a fiscalização poderá lacrar os móveis ou depósitos em que possivelmente eles estejam, lavrando termo desse procedimento, do qual deixará cópia com o contribuinte, solicitando, de

imediate, à autoridade administrativa a que estiver subordinada as providências necessárias para que se faça a exibição judicial.

Art. 5º - O contribuinte tem direito de gerir seu próprio negócio, sob o regime da livre iniciativa, sendo vedada a divulgação, para qualquer fim, por parte da Fazenda Pública ou de seus funcionários, de qualquer informação, obtida em razão do ofício, sobre a situação econômica ou financeira dos sujeitos passivos ou de terceiros e sobre a natureza e o estado dos seus negócios e atividades. Parágrafo único - Excetuam-se do disposto neste artigo os casos previstos no art. 199 do Código Tributário Nacional e os de requisição regular da autoridade judiciária no interesse da justiça.

Art. 6º - O contribuinte poderá recompor sua conta gráfica quando for detectado erro que não resulte em recolhimento atrasado de imposto, bem como escriturar créditos a que tiver direito, não apropriados na época própria.

Art. 7º - O contribuinte terá acesso pleno às informações existentes em cadastros, fichas, registros e dados pessoais e empresariais a seu respeito na repartição fazendária e no Departamento de Trânsito de Minas Gerais - DETRAN-MG -, bem como sobre as suas respectivas fontes.

Art. 8º - Os cadastros de que trata o art. 7º serão objetivos, claros, atualizados e escritos em linguagem de fácil compreensão.

Parágrafo único - A Administração Pública não poderá impor ao contribuinte obrigações que decorram de fatos alcançados pela prescrição.

Art. 9º - O contribuinte, sempre que encontrar inexatidão nos seus dados cadastrais à qual não deu causa, poderá exigir sua imediata correção, sem quaisquer ônus, devendo o órgão competente providenciá-la no prazo de quarenta e oito horas e comunicar a alteração ao requerente no prazo de cinco dias.

Art. 10 - Consumada a prescrição relativa aos créditos tributários e a outros débitos de responsabilidade do contribuinte, as repartições fazendárias, de ofício, excluirão de seus sistemas quaisquer referências a eles.

Art. 11 - Os direitos previstos neste Código não excluem outros decorrentes de tratados ou convenções, da legislação ordinária, de regulamentos expedidos pelas autoridades competentes, bem como os que derivem da analogia, dos costumes e dos princípios gerais do direito.

Seção III

Da Proteção, da Informação e da Orientação ao Contribuinte

Art. 12 - O Estado estabelecerá normas e rotinas de atendimento nas repartições administrativas e fazendárias, que permitam ao contribuinte:

I - o acesso imediato aos superiores hierárquicos, quando considerar violados seus direitos;

II - a ampla defesa de seus direitos, nos processos administrativos e tributários, com o acesso a todas as informações que serviram de base para a autuação;

III - a proteção contra o exercício abusivo do poder de cobrança de tributo;

IV - o sigilo sobre sua condição de contribuinte pontual ou inadimplente, para com a Administração Fazendária, vedada a divulgação, nos meios de comunicação, de dados sobre seus débitos;

V - a efetiva prevenção e reparação de danos patrimoniais e morais, individuais ou coletivos, na forma da lei, decorrentes da violação dos seus direitos.

Art. 13 - Cabe ao Estado:

I - implantar, no prazo de cento e oitenta dias contados da data de publicação desta lei, um serviço gratuito e permanente de orientação e informação ao contribuinte, subordinado à Secretaria de Estado da Fazenda, na forma que dispuser o regulamento;

II - realizar, anualmente, no âmbito da Secretaria de Estado da Casa Civil e Comunicação Social, campanha educativa com o objetivo de orientar o contribuinte sobre seus direitos e deveres;

III - implantar programa permanente de educação tributária, bem como programa permanente de treinamento para os servidores das áreas de arrecadação e fiscalização.

Art. 14 - Do produto da arrecadação das taxas de expediente relativas a atos de autoridade administrativa da Secretaria da Fazenda, de que trata o item 2 da Tabela A anexa à Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, serão aplicados, no mínimo, 20% (vinte por cento) para a efetivação do disposto no art. 13 desta lei.

Seção IV

Das Vedações

Art. 15 - É vedado ao Estado, sem prejuízo das garantias asseguradas ao contribuinte e do disposto no art. 150 da Constituição da República, no art. 18, I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado, e na legislação complementar específica:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território estadual, ou que implique distinção ou preferência em relação a um município em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivo fiscal destinado a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do Estado;

II - estabelecer diferença tributária entre bens e serviços de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Art. 16 - A concessão de benefícios e incentivos fiscais atenderá aos princípios da legalidade e da igualdade entre os contribuintes, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, "g", da Constituição da República.

§ 1º - Os benefícios e incentivos fiscais assegurados às empresas em implantação no Estado serão estendidos àquelas já existentes, desde que comprovem a execução de projetos para a geração de novos empregos.

§ 2º - O benefício ou incentivo para a implantação ou manutenção de empresa no Estado só poderá ser concedido mediante garantia de permanência e funcionamento da beneficiária nas novas instalações pelo dobro do tempo relativo à percepção dos benefícios.

§ 3º - O não-cumprimento do disposto no § 2º deste artigo implicará a reposição aos cofres públicos do montante correspondente ao benefício ou incentivo fiscal recebido pela empresa.

Art. 17 - É vedado ao Estado impor restrição à fruição de qualquer benefício ou incentivo fiscal ao contribuinte por motivo de litígio em processo administrativo ou judicial, antes da coisa julgada administrativa ou de sentença transitada em julgado.

Art. 18 - É vedada a inscrição de crédito tributário em dívida ativa sem a prévia intimação do contribuinte.

Parágrafo único - Fica suspensa a inscrição em dívida ativa, até final do julgamento, de crédito tributário garantido por depósito judicial no valor total do tributo exigido, objeto de ação que vise a anular ou desconstituir o crédito ou o seu lançamento.

Art. 19 - Não será exigida certidão negativa quando o contribuinte se dirigir à repartição fazendária competente para formular consultas e requerer regime especial de tributação, celebração de termo de acordo e restituição de impostos, resguardado à Fazenda Pública o indeferimento da concessão em caso de constatação de descumprimento de obrigação de natureza tributária.

Seção V

Das Normas e Das Práticas Abusivas

Art. 20 - São nulas de pleno direito as exigências administrativas que:

- I - estabeleçam obrigações com base em presunção não prevista na legislação tributária;
- II- infrinjam ou possibilitem a violação de normas de bom relacionamento entre o Fisco e o contribuinte;
- III - estejam em desacordo com o sistema de proteção do contribuinte;
- IV - obriguem à renúncia do direito de indenização.

Art. 21 - Considera-se abusiva, entre outros casos, a exigência que:

- I - estabeleça obrigações incompatíveis com a boa-fé, a equidade e os bons costumes;
- II - ofenda os princípios fundamentais do sistema jurídico;

III - seja excessivamente onerosa para o contribuinte, ultrapassando sua capacidade econômica e financeira e reduzindo sua competitividade no seu ramo de atividade;

IV - interfira nas decisões gerenciais dos negócios do contribuinte, fora do âmbito tributário.

Art. 22 - É vedado à autoridade administrativa, tributária e fiscal, sob pena de responsabilidade:

I - condicionar a prestação de serviço ao cumprimento de exigências burocráticas, sem previsão legal;

II - fazer exigência ao contribuinte de obrigação não prevista na legislação tributária ou criá-la fora do âmbito de sua competência;

III - recusar atendimento às petições do contribuinte de forma a restringir-lhe as operações;

IV - negar ao contribuinte a autorização para impressão de documentos fiscais, usando como argumento a existência de débito de obrigação principal ou acessória;

V - criar ou fazer exigências burocráticas ilegais;

VI - impor ao contribuinte a cobrança ou induzir a autodenúncia de débito cujo fato gerador não tenha sido devidamente apurado e demonstrado;

VII - arbitrar o valor da operação ou prestação presumindo circunstâncias não comprovadas em relação ao estabelecimento autuado, ressalvadas as hipóteses legalmente previstas;

VIII - fazer-se acompanhar de força policial nas ações fiscais, apenas para efeito coativo, em estabelecimentos comerciais e industriais, sem que tenha sofrido nenhum embaraço ou desacato, sem prejuízo das demais ações fiscais em que a requisição de força policial é necessária à efetivação de medidas previstas na legislação tributária;

IX - determinar agência bancária para o pagamento de tributos;

X - repassar informação depreciativa referente a ato praticado pelo contribuinte no exercício de sua atividade econômica;

XI - bloquear, suspender ou cancelar inscrição do contribuinte sem motivo fundamentado ou comprovado por agente do Fisco;

XII - recusar-se a se identificar quando solicitado;

XIII - inscrever o crédito tributário em dívida ativa ou ajuizar ação executiva fiscal quando souber indevida;

XIV - submeter o contribuinte inadimplente a qualquer tipo de constrangimento ilegal na cobrança de débitos.

XV - exigir honorários advocatícios na cobrança de crédito tributário antes de ajuizada a ação, ainda que inscrito em dívida ativa;

XVI - utilizar-se dos dados cadastrais para dificultar o exercício dos direitos assegurados no art. 4º desta lei.

Seção VI

Do Sistema Estadual de Defesa do Contribuinte

Art. 23 - Fica instituído o Sistema Estadual de Defesa do Contribuinte - SISDECON -, composto pela Câmara de Defesa do Contribuinte - CADECON - e pelos Serviços de Proteção dos Direitos do Contribuinte - DECON.

Art. 24 - A CADECON é composta por representantes dos Poderes Públicos e das entidades empresariais e de classe, com atuação em defesa dos direitos do contribuinte, na forma desta lei e conforme dispuser o regulamento.

§ 1º - Os representantes, indicados por seus respectivos órgãos e entidades, serão nomeados, no prazo de trinta dias contados da data de publicação desta lei, pelo Governador do Estado, para um mandato de dois anos, permitida a recondução.

§ 2º - Os membros da CADECON não serão remunerados, e suas funções são consideradas serviço público relevante.

Art. 25 - Integram a CADECON representantes dos seguintes órgãos e entidades:

I - Assembléia Legislativa do Estado de Minas Gerais;

II - Ministério Público;

III - Secretaria de Estado da Fazenda;

IV - Departamento Estadual de Trânsito - DETRAN -;

V - Federação das Câmaras de Dirigentes Lojistas de Minas Gerais - FCDL-MG -;

VI - Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas de Minas Gerais - SEBRAE -;

VII - Organização das Cooperativas do Estado de Minas Gerais- OCEMG -;

VIII - Federação da Agricultura do Estado de Minas Gerais -FAEMG -;

IX - Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais -FIEMG -;

X - Federação das Associações Comerciais do Estado de Minas Gerais;

XI - Federação das Empresas de Transporte de Carga do Estado de Minas Gerais - FETCEMG -;

XII - União dos Varejistas de Minas Gerais - UVMG -;

XIII - Sindicato dos Fiscais e Agentes Fiscais de Tributos do Estado de Minas Gerais - SINDIFISCO -;

XIV - Associação dos Funcionários Fiscais do Estado de Minas Gerais - AFFEMG -;

XV - Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais -CRC-MG -;

XVI - Ordem dos Advogados do Brasil, Seção Minas Gerais - OAB-MG -;

XVII - Federação do Comércio do Estado de Minas Gerais.

§ 1º - No prazo de cento e vinte dias contados da data de publicação desta lei, os representantes das entidades mencionadas neste artigo reunir-se-ão para escolher o Presidente, o Vice-Presidente e o Secretário do SISDECON, bem como para elaborar e aprovar o seu regimento.

§ 2º - Os órgãos e as entidades relacionados neste artigo bem como outros órgãos e entidades que se interessarem em atuar na defesa dos direitos do contribuinte poderão implantar DECONs, desde que credenciados pela CADECON.

Art. 26 - Compete à CADECON:

I - credenciar os Serviços de Proteção dos Direitos do Contribuinte - DECON -;

II - planejar, elaborar, propor, coordenar e executar a política estadual de proteção ao contribuinte;

III - receber, analisar, avaliar e encaminhar consultas, denúncias ou sugestões apresentadas por contribuintes ou entidades representativas dos contribuintes;

IV - prestar orientação permanente ao contribuinte sobre seus direitos e garantias;

V - atuar como assistente nos processos administrativos e no processo disciplinar.

Seção VII

Das Sanções

Art. 27 - Constatada infração ao disposto neste Código, o contribuinte poderá apresentar reclamação fundamentada e instruída, quando possível, à CADECON ou aos DECONs.

Art. 28 - Julgada procedente a reclamação do contribuinte, a CADECON, diretamente ou provocada pelo DECON, com vistas a coibir novas infrações ao disposto neste Código ou garantir o direito do contribuinte, tomará as seguintes providências:

I - rerepresentar contra o servidor responsável ao órgão competente, devendo ser imediatamente aberta sindicância ou processo administrativo disciplinar, assegurada ao acusado ampla defesa;

II - dar conhecimento à autoridade competente que, até que seja sanada a irregularidade, suspenderá os efeitos ou executará o ato administrativo, nas seguintes hipóteses:

- a) recusa de autorização para impressão de documentos fiscais a contribuinte regularmente inscrito;
- b) cancelamento, de ofício, sem motivo fundamentado ou comprovado, de inscrição de contribuinte que se encontre no exercício regular de suas atividades;
- c) lavratura de Termo de Ocorrência ou Auto de Infração sem indicação dos procedimentos realizados para levantamento, sem a descrição dos fatos que conduziram à autuação ou baseada em informações falsas, incorretas ou enganosas;
- d) inscrição indevida de crédito tributário em dívida ativa;
- e) adoção de procedimento de cobrança que interfira na administração do estabelecimento;
- f) impedimento ou dificuldade de acesso do contribuinte às informações sobre sua empresa, constantes em banco de dados, fichas e registros;
- g) não-correção de informação inexata, a que o contribuinte não tenha dado causa, no prazo de quarenta e oito horas contado da reclamação.

Parágrafo único - Na hipótese do não-atendimento do disposto no inciso II deste artigo, a autoridade administrativa dará conhecimento à CADECON, com as justificativas de sua decisão.

Art. 29 - A iniciativa de propositura da ação reparatória ou outro procedimento judicial pertinente será sempre do contribuinte, facultado ao DECON intervir no processo como assistente, na forma processual civil.

Parágrafo único - O disposto neste artigo aplica-se às entidades de classes, associações e cooperativas de contribuintes, que poderão agir em nome coletivo na defesa dos direitos dos contribuintes e até mesmo propor ação reparatória ou outro procedimento judicial cabível.

Seção VIII

Das Disposições Gerais

Art. 30 - A antecipação da data de recolhimento de tributo de competência do Estado surtirá efeito noventa dias após a data de publicação do instrumento modificativo.

Art. 31 - Ressalvadas as normas contidas nos arts. 111 e 112 do Código Tributário Nacional, a interpretação e a aplicação da legislação tributária atenderão, sempre que for possível, aos princípios de continuidade das empresas e de manutenção dos empregos.

Art. 32 - O valor da taxa cobrada pelos serviços públicos não ultrapassará seu efetivo custo, e o seu recebimento não estará vinculado ao pagamento de qualquer outro tributo.

Art. 33 - A Secretaria de Estado da Fazenda adotará providências para ampliar a rede de estabelecimentos autorizados a arrecadar tributos estaduais e para combater as medidas restritivas dos bancos.

Art. 34 - Não será exigido visto prévio no Documento de Arrecadação Estadual para pagamento de imposto fora do prazo, responsabilizando-se o contribuinte pela exatidão dos cálculos e pelo pagamento de eventuais diferenças, com os acréscimos legais.

Art. 35 - Fica assegurada ao contribuinte a possibilidade de liquidação antecipada, total ou parcial, do crédito tributário parcelado, com redução proporcional dos juros e demais acréscimos incidentes sobre a parcela remanescente.

Art. 36 - A norma que estabeleça condição mais favorável ao contribuinte será aplicada ao parcelamento de crédito tributário já deferido ou que se encontre em tramitação.

Art. 37 - Em qualquer fase do processo tributário administrativo em que for juntado documento novo, o contribuinte será intimado e terá o prazo de cinco dias para se manifestar. Parágrafo único - O contribuinte, pessoalmente ou por seu representante legal, terá direito de requisitar cópia de inteiro teor do processo tributário administrativo em que figure como parte.

Art. 38 - Em cada sede das Superintendências Regionais da Fazenda funcionará uma Auditoria Fiscal do Conselho de Contribuintes, à qual caberá o saneamento, a instrução, o parecer de mérito e o julgamento de questões que não envolvam o mérito da exigência tributária, sem prejuízo de outras atribuições que lhe forem conferidas, encaminhando em seguida o processo tributário administrativo para julgamento do Conselho de Contribuintes.

Parágrafo único - As atribuições de saneamento, instrução e parecer de mérito não serão exercidas pela Auditoria Fiscal na fase de impugnação de PTA submetido ao rito sumário.

Art. 39 - O Poder Executivo regulamentará esta lei no prazo de sessenta dias contados da data de sua publicação.

Art. 40 - Esta lei entra vigor na data de sua publicação.

Art. 41 - Revogam-se as disposições em contrário.

Palácio da Inconfidência, em Belo Horizonte, aos 7 de abril de 2000.

Deputado Anderson Aduato - Presidente da ALMG

Deputado Dilzon Melo - 1º Secretário

Deputado Gil Pereira - 2º Secretário