

O critério quantitativo da regra matriz da incidência tributária do imposto de renda da pessoa física

*Marcelo Magalhães Peixoto**

INTRODUÇÃO

O Critério Quantitativo está contido no conseqüente da norma Padrão de Incidência Tributária “denominada Regra Matriz”. Esse critério compreende os institutos da Base de Cálculo e da Alíquota. Destarte, far-se-á análise jurídico-tributária dos respectivos institutos a luz da legislação infraconstitucional – verificando a compatibilidades dessa – com a vigente norma fundamental, qual seja, a Constituição Federal.

COMENTÁRIOS

Os doutrinadores contemporâneos do Direito Tributário admitem duas funções básicas para o instituto da Base de Cálculo. A primeira consiste na faculdade de identificar a própria materialidade da hipótese de incidência impositiva; a segunda, por sua vez, diz respeito a sua propriedade de quantificar o critério material da hipótese de incidência do imposto.

Dessa forma, mediante um criterioso estudo da Base de Cálculo, pode-se conhecer, por um lado, a conduta ou ação inserida na órbita de incidência do imposto (critério material) e, de outro, a grandeza específica à quantificação da aludida conduta.

AYRES FERNANDINO BARRETO[1] conceitua Base de Cálculo como “o padrão, critério ou referência para medir um fato tributário”.

O Professor PAULO DE BARROS CARVALHO[2], adotando a distinção proposta por AYRES FERNANDINO BARRETO, assevera:

“A base de cálculo é a grandeza presente no elemento quantitativo da relação jurídica tributária, cumprindo papel mensurador e determinativo do valor que deve ser prestado a título de tributo”.

O festejado Professor enxerga três funções na Base de Cálculo:

“1º) medir as proporções reais do fato, ou função mensuradora;

2º) compor a específica determinação da dívida, ou função objetiva;

3º) confirmar, infirmar ou afirmar o correto elemento material do antecedente normativo, ou função comparativa”.

Diante das lições dos ilustres professores, verifiquemos, à luz do Direito Positivo, a Base de Cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, na declaração de ajuste anual.

Podemos afirmar que o artigo 8º da lei 9.250 de 26.12.1995 prescreve que a base de cálculo do imposto devido é a diferença entre a soma dos rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, não-tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte ou sujeitos à tributação definitiva, e as deduções permitidas pela legislação pertinente.

Com relação à tributação definitiva, é nosso entendimento que o sistema de tributação na fonte de forma exclusiva e sem a utilização de uma tabela progressiva, bem como o sistema de tributação a uma alíquota fixa definitiva, ofendem o princípio da generalidade e progressividade, previsto no artigo 153 da Carta Maior, e conseqüentemente o princípio da capacidade contributiva.

Da mesma forma, vedar a compensação de prejuízos de determinada natureza com lucros de outra espécie ofende, também, nos dizeres de ROBERTO QUIROGA[3], os princípios informadores da tributação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS

Podem ser deduzidas da Base de Cálculo do Imposto de Renda Pessoas Físicas as seguintes despesas, desde que efetuada no período base:

a) Contribuições aos fundos controlados pelos Conselhos Municipais, Estaduais e Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente – Estatuto da Criança e do Adolescente;

b) Contribuições em favor de projetos culturais disciplinados pelo Programa Nacional de Apoio à Cultura - PRONAC;

c) Investimentos na produção de obras audiovisuais cinematográficas brasileiras de produção independente, por meio de aquisição de quotas representativas de direitos de comercialização, caracterizadas por Certificados de Investimentos - Incentivo à Atividade Audiovisual.

Essa dedução está condicionada a:

- que os investimentos sejam realizados no mercado de capitais em ativos previstos em lei e autorizados pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM; e
- que os projetos de produção tenham sido previamente aprovados pelo Ministério da Cultura.

Ressaltamos que os artigos 12 e 22, da Lei 9.532 de 10.12.97 determinam que o somatório dessas deduções está limitado a 6% do imposto apurado na Declaração de Rendimentos; de toda forma, os referidos dispositivos legais informam que os recolhimentos, efetuados na Relação de Pagamentos e Doações Efetuados, venham contidos com o nome da entidade beneficiada, o seu CNPJ, o código e o valor pago.

Destarte, segue a descrição da Base de Cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Físicas prescrita no artigo 8º da lei 9.250 de 26.12.95, que será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

b) a pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1º, 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, até o limite anual individual de R\$ 1.700,00 (um mil e setecentos reais);

c) à quantia de R\$ 1.080,00 (um mil e oitenta reais) por dependente;

d) às contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

e) às contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social; (cujo limite de dedução não poderá superar 20% do base tributável).

f) às importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais;

g) às despesas escrituradas no Livro Caixa, previstas nos incisos I a III do artigo 6º da Lei n.º 8.134, de 27 de dezembro de 1990, no caso de trabalho não-assalariado, inclusive dos leiloeiros e dos titulares de serviços notariais e de registro.

§ 1º A quantia correspondente à parcela isenta dos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma, pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, por qualquer pessoa jurídica de direito público interno, ou por entidade de previdência privada, representada pela soma dos valores mensais computados a partir do mês em que o contribuinte completar sessenta e cinco anos de idade, não integrará a soma de que trata o inciso I.

§ 2º O disposto na alínea a do inciso II:

I - aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC (A partir do ano de 1998 passou a ser CNPJ) de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

IV - não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;

V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.

§ 3º As despesas médicas e de educação dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo do imposto de renda na declaração, observado, no caso de despesas de educação, o limite previsto na alínea "b" do inciso II deste artigo.

Com relação à atividade rural, a legislação pertinente prescreve que se deve apurar o resultado da atividade rural, na forma da Lei n.º 8.023, de 12 de abril de 1990 e alterações posteriores, e o resultado positivo integrará a Base de Cálculo do Imposto definida no artigo anterior.

APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA

Destarte, com relação à Alíquota, podemos afirmar que este instituto representa o fator aplicável à Base de Cálculo para se conseguir o montante que o sujeito passivo deve ao sujeito ativo em face da concretização da hipótese de incidência. AYRES FERNANDINO BARRETO[4] assevera que:

“a proporcionalidade e a progressividade estão ilaqueadas à alíquota, e à base de cálculo. Um tributo só é proporcional, progressivo ou regressivo à medida que o é a alíquota aplicável, diante da relação jurídico-tributária.”.

Destarte, o artigo nº11 da lei n.º 9.250 de 27.12.95, prescreve que o Imposto de Renda das Pessoas Físicas, devido na Declaração de Ajuste Anual, será calculado mediante a utilização da seguinte tabela cujas alíquotas progressivas a saber:[5]

Base de Cálculo

Alíquota

Parcela a Deduzir

até R\$900,00

Isento

-

de R\$900,00 a R\$1.800,00

15%

R\$135,00

Acima de R\$1.800,00

27,5%

R\$360,00

Com relação ao Imposto de Renda e suas respectivas alíquotas, SACHA CALMON NAVARRO COELHO[6] professora que:

“o Imposto de Renda, propriamente dito, conhece três repartições: o IR das pessoas jurídicas, o IR das pessoas físicas, o IR incidente nas fontes”. (Destques Nossos)

Segue o professor da escola de Minas:

“o imposto de renda das pessoas físicas, por ser o mais sensível às gentes, está se encaminhando para a simplificação e a praticabilidade, ainda que com sacrifício de alguns princípios jurídicos caros, quais sejam, o da progressividade e o da capacidade contributiva” (Destques Nossos)[7].

Em oposição à respeitável doutrina, PAULO AYRES BARRETO[8] em trabalho recente efetua as seguintes refutações:

“é tradição no direito brasileiro, na definição da alíquota desse imposto em relação às pessoas físicas, a estipulação da chamada “parcela a deduzir[i]”. (Destques Nossos); e continua Paulo Ayres; “o conjugarmos alíquota e parcela a deduzir surge, ao lado da alíquota nominal, a alíquota efetiva, aplicável a cada caso concreto, evidenciadora de inequívoca progressividade”.

Ainda nos referindo às considerações de PAULO AYRES BARRETO[9], para evidenciar as alíquotas reais e efetivas para as diferentes bases de cálculos, o aludido professor transcreve a tabela abaixo:

Remuneração – R\$
Alíquota Nominal

Alíquota Efetiva

Até 900,00

0

0

1.000,00

15%

1,5%

1.500,00

15%

6%

3.000,00

27,5%

15,5%

6.000,00

27,5%

21,5%

30.000,00

27,5%

26,30%

100.000,00

27,5%

27,14%

1.000.000,00

27,5%

27,46%

Após a elaboração da referida tabela, PAULO AYRES BARRETO introduziu argumento irrefutável sobre a efetiva progressividade do Imposto de Renda das Pessoas Físicas no Brasil, pois a parcela a deduzir – esconde a alíquota efetiva incidente sobre o Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas. De sorte, fazemos coro com PAULO AYRES BARRETO, ou seja, pelo menos com relação à progressividade do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, o legislador infraconstitucional seguiu o que preceitua a Carta Republicana.

Diante do exposto, podemos aduzir que o Critério Quantitativo da Regra Matriz da Incidência Tributária do Imposto de Renda da Pessoa Física compreende os institutos da Base de Cálculo e Alíquota.

A Base de Cálculo em nossa opinião possui três funções, como ensina PAULO DE BARROS CARVALHO, são elas: medir as proporções reais do fato, ou função mensuradora; compor a específica determinação da dívida, ou função objetiva; confirmar, infirmar ou afirmar o correto elemento material do antecedente normativo, ou função comparativa.

Ainda sobre a Base de Cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Física, estamos absolutamente convencidos de que a tributação exclusiva na fonte[10], sem a utilização de uma tabela progressiva, bem como o sistema de tributação a uma alíquota fixa definitiva, ofende “vergonhosamente” os princípios constitucionais da generalidade, e progressividade.

Com relação ao princípio da Progressividade[11], partindo dos pressupostos que a tabela progressiva do IRPF possui alíquotas nominais e efetivas, podemos afirmar que o referido princípio foi observado pelo legislador infraconstitucional.

[1] In Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais, p.51 – editora Max Limonad 2ª edição 1998.

[2] Direito Tributário, Fundamentos Jurídicos da Incidência, p.172 – Editora Saraiva – 1998.

[3] Tributação no Mercado Financeiro e de Capitais, Editora Dialética 1999, p.173.).

[4] Ibidem pág.128

[5] Os valores descritos na tabela acima provavelmente serão substituídos por esses valores:

Base de Cálculo

Alíquota
Dedução

Até R\$1.057,50
Isento
-

De R\$1.057,51 até R\$2.115,00
15%
R\$158,60

Acima de R\$2.116,00
27,5%
R\$423,00

[6] Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário – 8º edição – Editora Forense- pág. 353.

[7] Por apenas existirem duas alíquotas (15% e 27,5%) para o IRPF, Sacha Calmon juntamente com outros doutrinadores não menos ilustres sustentam a violação do princípio da progressividade.

[8] Imposto de Renda e Preços de Transferência. Editora Dialética, 2001. Pág. 95.

[9] Ibidem, pág. 95 e 96

[10] Podemos dar como exemplo de tributação exclusiva na fonte (alíquota de 15% de forma definitiva) os ganhos de capital na alienação de veículos, imóveis, etc.

[11] Com a utilização da tabela progressiva descrita nesse trabalho.

BIBLIOGRAFIA

Barreto, Ayres Fernandino. In Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais – Editora Max Limonad 2º edição 1998.

Carvalho, Paulo de Barros. Direito Tributário, Fundamentos Jurídicos da Incidência, – Editora Saraiva – 1998.

Mosqueira, Roberto Quiroga. Tributação no Mercado Financeiro e de Capitais, Editora Dialética 1999.

Coelho, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário – 8ª edição – Editora Forense.

Barreto, Paulo Ayres. Imposto de Renda e Preços de Transferência. Editora Dialética, 2001.

* Consultor de Tributos em SP, Bacharelado em Direito, Contabilista.

Disponível em: <http://www.direitovirtual.com.br/artigos.php?details=1&id=113>

Acesso em: 06/04/09.