

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO

GABRIEL MARGONARI RIBEIRO

**A ANÁLISE ECONÔMICA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE A PESSOA FÍSICA:
SUPERANDO A REGRESSIVIDADE PELO IPCA.**

FLORIANÓPOLIS

2014

GABRIEL MARGONARI RIBEIRO

**A ANÁLISE ECONÔMICA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE A PESSOA FÍSICA:
SUPERANDO A REGRESSIVIDADE PELO IPCA.**

Monografia submetida ao Programa de Graduação da Universidade Federal de Santa Catarina para obtenção do Grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Everton das Neves Gonçalves.

FLORIANÓPOLIS

2014



Universidade Federal de Santa Catarina
Centro de Ciências Jurídicas
Colegiado do Curso de Graduação em Direito

TERMO DE APROVAÇÃO

Em tempo: A análise Econômica do Imposto de Renda sobre a
Pessoa Física: superando a representatividade pelo IPCA.

A correção da Tabela do Imposto de Renda Pessoa Física
pelo Índice de Preços do Consumidor Amplo. —

elaborada presente pelo monografia, acadêmico

Gabriel Marconari Ribeiro

defendida nesta data e aprovada pela Banca Examinadora composta pelos membros
abaixo assinados, obteve aprovação com nota 10,0
(dez inteiros), sendo julgada adequada para o cumprimento do
requisito legal previsto no art. 9º da Portaria nº 1886/94/MEC, regulamentado pela
Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução n. 003/95/CEPE, bem
como, pela Res. CNE/CES/09/2004.

Florianópolis, 11 / 07 /2014.

[Assinatura]
(nome do orientador)

Prof. Dr. Greice das Neves Gonçalves

Lyza Anzanello de Lacerda

(nome de um membro titular)

APG. Lyza Anzanello

Eduardo Venturim

(nome do outro membro titular)

APG. EDUARDO VENTURIM

Dedico este trabalho aos meus pais, Sérgio Ribeiro e Ivana Alves Margonari Ribeiro, que com apoio e dedicação não mediram esforços para que eu pudesse vencer esta etapa da minha vida.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pelas oportunidades e bênçãos que me foram dadas, em especial pela minha família, cujo amor e carinho iluminaram esta caminhada.

Agradeço aos meus pais, Sérgio Ribeiro e Ivana Alves Margonari Ribeiro, por todos os esforços despendidos para que não apenas este trabalho fosse possível, mas como toda a minha graduação.

Agradeço ao meu orientador, Prof. Dr. Everton das Neves Gonçalves, cujos ensinamentos sobre as intersecções entre as ciências jurídica e econômica fizeram despertar o meu interesse que motivou este trabalho.

Agradeço aos meus amigos, Paul Veit Bublitz e Rafael Király, pelas inspiradas discussões que contribuíram para o desenvolvimento das ideias que suscitaram este trabalho.

RESUMO

A presente monografia busca analisar a inadequação da atualização monetária da tabela progressiva para o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física pelas metas de inflação, trazendo discussões doutrinárias a respeito da matéria. Inicialmente, apresenta-se uma abordagem acerca dos tributos e suas espécies e uma breve análise da regra-matriz de incidência do Imposto sobre a Renda, até o exame da tributação da pessoa física. Aborda-se também a questão da defasagem das bases de cálculo estipuladas na tabela à luz dos fundamentos jurídicos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.096, demonstrando a ofensa direta aos princípios da dignidade da pessoa humana; capacidade contributiva; não-confisco tributário; razoabilidade e proporcionalidade. Ademais, faz-se a análise econômica do direito tributário sob a perspectiva macroeconômica da tributação, explanando como políticas fiscais e monetárias contribuem para a inflação e demonstrando os efeitos da tributação sobre a renda na curva de demanda agregada e a função consumo. Por fim, conclui-se pelo recuo do intervencionismo estatal a partir da correção monetária da tabela conforme o Índice de Preços ao Consumidor Amplo.

Palavras-chave: Imposto sobre a Renda. Tabela Progressiva. Dignidade da Pessoa Humana. Capacidade Contributiva. Não-confisco. Razoabilidade. Proporcionalidade. Demanda Agregada. Teoria Quantitativa da Moeda. Inflação. Senhoriagem. Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA).

ABSTRACT

The present monograph aims to analyze the inadequacy of the current indexation of the progressive table for Income Tax of Individuals by inflation targets, bringing doctrinal discussions on the matter. Initially, it is presented an approach on taxes and their species, and a brief analysis of the matrix incidence rule of Income Tax, up to the examination of the individuals Income Taxation. Also addresses the issue of delayed calculation bases set forth in the table in the light of the legal basis of the Direct Action of Unconstitutionality nº 5,096, demonstrating the direct affront to the principles of human dignity, capacity to contribute, non tributary confiscation, reasonableness and proportionality. Moreover, one does the economic analysis of tax law under the macroeconomic perspective of taxation, explaining how fiscal and monetary policies contribute to inflation and demonstrating the effects of taxation on income in the aggregate demand curve and the consumption function. Finally, it follows by the retreat of state intervention through the restatement of the table according to the Broad Consumer Price Index.

Keywords: Income Tax. Progressive Table. Dignity of the Human Person. Non tributary forfeiture. Reasonableness. Proportionality. Aggregate Demand. Quantity Theory of Money. Inflation. Seigniorage. Broad Consumer Price Index (IPCA).

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil

Dieese – Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos

Fapi – Fundo de Aposentadoria Programa Individual

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributário

IDH – Índice de Desenvolvimento Humano

IOF – Imposto Sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e Sobre Operações Financeiras

IPCA – Índice de Preços do Consumidor Amplo

Ipea – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

IR – Imposto sobre a Renda

IRPF – Imposto sobre a Renda da Pessoa Física

IRPJ – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica

IVAT – Índice de Variação da Arrecadação Tributária

OAB – Ordem dos advogados do Brasil

PIB – Produto Interno Bruto

PNAD – Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios

POF – Pesquisa de Orçamento Familiar

RE – Recurso Extraordinário

RFB – Receita Federal do Brasil

RIR – Regulamento do Imposto de Renda

SRF – Secretaria de Receita Federal

STF – Supremo Tribunal Federal

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1. A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA	12
1.1 Conceito e espécies de tributos	13
1.1.1 Conceito	13
1.1.2 Espécies tributárias	17
1.1.2.1 Impostos	19
1.1.2.2 Taxas.....	21
1.1.2.3 Empréstimo compulsório.....	22
1.1.2.4 Contribuições de melhoria.....	24
1.1.2.5 Contribuições.....	25
1.2 Regra-matriz do Imposto sobre a Renda	27
1.3 Tributação do Imposto de Renda da Pessoa Física.....	35
2. OS FUNDAMENTOS JURÍDICOS DA ADI nº 5.096	43
2.1 A Dignidade da Pessoa Humana	44
2.2 A inconstitucionalidade por violação ao conceito de renda, princípio da capacidade contributiva e do não-confisco tributário	47
2.3 A inconstitucionalidade por violação aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade	51
3. ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO: A DEFASAGEM DA TABELA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA	53
3.1 O aumento da Tributação sobre a Curva de Demanda Agregada	53
3.2 Teoria Quantitativa da Moeda e a Senhoriagem	59
3.3 Tributação e Intervencionismo	64
CONCLUSÃO	72
REFERÊNCIAS	75

INTRODUÇÃO

A República Federativa do Brasil tem como objetivos fundamentais a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; promover o bem de todos sem quaisquer preconceitos, conforme consagrado no art. 3º da CRFB.

A partir da simples leitura do sumário da Constituição pode-se notar que o Estado toma para si uma enorme variedade de atividades, essas concernentes aos três poderes e, ainda, saúde; educação; cultura; Forças Armadas e segurança pública; ciência e tecnologia; Meio Ambiente; família; criança; adolescente; idoso; desporto. Inclusive é investido de competência para a função de agente direto em políticas econômicas, urbanas e fundiárias.

Este rol de competências demanda uma estrutura física e de pessoal correspondente às respectivas atribuições constitucionais, sendo necessário, para tanto, servidores públicos e autônomos; bem como a construção e manutenção das obras públicas destinadas à alocação deste pessoal e para a prestação dos serviços públicos à população.

Desse modo, a máquina pública requer receita própria, essa proveniente primordialmente dos tributos pagos pelas pessoas físicas e jurídicas contribuintes, cujo sistema possui tratamento constitucional especial, justificado no atendimento e promoção dos direitos e garantias fundamentais, em estrita observância às diretrizes e limitações constitucionais.

Na Carta Magna de 1988, o sistema constitucional tributário inicia com a instituição do gênero tributo e de suas espécies. O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza possui previsão no inciso III, do art. 153, da CRFB, e é regido por regime infraconstitucional próprio, cuja tributação sobre a pessoa física constitui objeto de análise do primeiro capítulo deste trabalho.

Assim, o imposto sobre a renda é espécie emblemática do gênero, pois que, enquanto tributo incidente sobre os rendimentos mensais voltados ao sustento, evidencia justamente a relação de sujeição do contribuinte ao poder público através da arrecadação, representada pela apropriação de bens dos cidadãos. A exação, entretanto, deve atentar para os princípios constitucionais que a norteiam.

Atualmente, a tabela progressiva do imposto sobre a renda da pessoa física não é corrigida adequadamente. Conforme estudo elaborado pelo Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos, as bases de cálculo estipuladas na tabela têm sido

atualizadas por metas de inflação não alcançadas, em oposição aos índices reais, acumulando defasagem na ordem de 61,24%.

Diante disso, em março de 2014, a Ordem dos Advogados do Brasil impetrou Ação Direta de Inconstitucionalidade, com fundamento na afronta direta aos princípios constitucionais da dignidade da pessoa humana; capacidade contributiva; não-confisco tributário; razoabilidade e proporcionalidade, objeto de análise do segundo capítulo deste trabalho.

Por meio da inflação, ocorre tributação indireta, sem que seja preciso elevar expressamente as alíquotas dos impostos, de modo que as bases de cálculo inalteradas no decorrer do tempo representam valores reais cada vez menores diante da perda do poder aquisitivo da moeda.

Utilizou-se das teorias macroeconômicas sobre a curva de demanda agregada, a teoria quantitativa da moeda, e a função consumo, para analisar os efeitos do aumento da tributação e do imposto inflacionário.

Por fim, cotejadas as conclusões retiradas da interpretação das funções com os dados estatísticos obtidos dos estudos promovidos pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada; Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, Tesouro Nacional e o Dieese: o terceiro capítulo cuida da Análise Econômica do Direito Tributário, no que atine à desatualização da tabela progressiva, objeto de questionamento da ADI 5.096.

1 A TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA

Antes de traçar as considerações sobre a tabela do IRPF, faz-se necessário explicitar alguns esclarecimentos sobre os conceitos de tributo e suas diferentes espécies e classificações.

O Estado, no exercício de sua soberania, tem o poder de exigir dos cidadãos prestações pecuniárias para custear os gastos realizados com a máquina pública, esta indispensável para consecução do bem comum como sua finalidade primordial. Sob a égide do Estado Democrático de Direito, o poder de tributar tem sua gênese na CRFB:

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

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

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

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

O poder de tributar, por sua vez, não é apenas um aspecto da soberania estatal, mas é uma das diversas manifestações dos poderes públicos que encontra seu edifício normativo alicerçado sobre a CRFB, cuja autorização para cobrança de tributos não é ilimitada, sobre a qual incidem regras a fim de proteger o cidadão contra os abusos desse poder. Sobre essa questão é elucidativa a lição do professor Solon Sehn:

Da supremacia do texto constitucional decorre a obrigatoriedade de interpretação conforme a Constituição. Nos sistemas assentados na preeminência do texto constitucional, todas as normas jurídicas devem ser lidas à luz da Constituição, e não o contrário. (...)

Desse modo, o fundamento do poder de tributar não pode mais ser buscado unicamente na noção de soberania nem tampouco pode ser visto como algo inerente ao conceito de Estado, desvinculado do texto constitucional. O poder público institui e cobra seus tributos porque tem competência constitucional para tanto. Fora dos parâmetros constitucionais nada há além de pura arbitrariedade¹.

Portanto, as imposições fiscais aos contribuintes são realizadas de maneira a resguardar os direitos e garantias fundamentais consagrados no próprio Texto Constitucional, em consonância com as limitações do poder de tributar constantes dos artigos 150 e seguintes,

¹ SEHN, Solon. *Cofins incidente sobre a receita bruta*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 22-23.

assim como em respeito às imunidades tributárias e aos princípios da legalidade; da anterioridade; da irretroatividade, do não-confisco e da igualdade.

Superado esse ponto, cumpre delimitar o conceito de tributo, suas diferentes espécies, bem como a forma da tributação da renda no tocante às pessoas físicas.

1.1 Conceito e espécies de tributos

1.1.1 Conceito

A CRFB confere aos entes federativos suas respectivas competências para instituição de tributos, contudo não esclarece o que efetivamente vem a ser um “tributo”. Entretanto, tendo em vista a importância da arrecadação enquanto a maior fonte de renda para o Estado, delegou à Lei Complementar a possibilidade de abordar a “definição de tributos”, como se depreende do art. 146, III, “a”:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) **definição de tributos e de suas espécies**, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

(...) (Grifei)

Aqui o termo “definição” não está empregado como o verdadeiro sentido; a significação precisa de algo, mas exprime a ideia de estabelecer limites, delimitar atribuições. De fato, o referido artigo deixa em aberto a conceituação de “tributo”, porém fornece elementos para tanto, ao passo que elenca as atribuições das leis complementares no tocante a instituição dos tributos, lançando as bases para a definição do vocábulo em questão.

Dentre os textos do direito positivo, as lições da doutrina e as manifestações da jurisprudência, segundo Paulo de Barros Carvalho² há seis diferentes significações para o vocábulo tributo: quantia em dinheiro; prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; sinônimo de relação jurídica tributária; norma, fato e relação jurídica.

Conforme o referido autor, a acepção mais semanticamente pobre que se poderia adotar para a palavra tributo é justamente aquela que alude apenas a uma prestação

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 51.

pecuniária, ou seja, ao considerá-la apenas como um sinônimo de dinheiro. Esse equívoco, no entanto, em parte encontra justificativa diante do vasto respaldo deste particular uso em diversas leis, regulamentos e portarias, como se pode notar no art. 166 do Código Tributário Nacional:

Art. 166. **A restituição de tributos** que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la. (Grifei)

De acordo com esta escolha semântica, o conceito de “tributo” está centrado no objeto da obrigação da relação jurídica tributária, conteúdo do dever jurídico, que consiste na dívida a ser paga, essa traduzida em dinheiro ³.

Há também situações em que o vocábulo “tributo” é utilizado como uma referência ao ato de uma determinada pessoa física ou jurídica conduzir o montante da soma devida ao agente ativo da obrigação tributária, importando o pagamento ao fisco. Essa concepção, portanto, admite que o referido vocábulo significa a ação de executar o pagamento.

Diferentemente da primeira, essa acepção não consiste propriamente no dinheiro, mas no comportamento do agente passivo que, compelido pelo caráter coercitivo inerente a natureza não voluntária da relação jurídica tributária, o entrega para adimplir o débito e livrar-se do vínculo obrigacional ⁴.

Por sua vez, a terceira significação proposta se encarrega de enfatizar a perspectiva estatal do vínculo obrigacional jurídico-tributário. Por esse prisma, o referido termo é definido a partir do caráter de exigibilidade da prestação em favor do sujeito ativo. Assim, a significação ora em comento qualifica “tributo” como aquilo que o Estado arrecada para integrar sua receita em função de sua soberania ⁵.

Ainda, há um quarto significado segundo o qual o étimo “tributo” abarca todo o complexo dos elementos integrantes da obrigação tributária. Ou seja, o termo é empregado para designar a relação jurídica tributária, abrangendo, portanto, o sujeito ativo; o sujeito passivo; o objeto da obrigação; e o vínculo obrigacional que os une. Nesse sentido é a lição de Paulo de Barros Carvalho:

Com o relato em linguagem competente do evento descrito na hipótese de incidência da regra tributária, instala-se, por força da imputação deôntica,

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 51.

⁴ *Ibidem*.

⁵ *Ibidem*.

um liame de conteúdo patrimonial, pois seu objeto é expresso em termos econômicos. Assim, numerosas construções doutrinárias empregam “tributo” para designar a relação jurídica que se instaura por virtude do acontecimento daquele fato previsto no antecedente da norma.

Nesta altura, já é considerado como laço jurídico de substância patrimonial, abrangendo, desse modo, o complexo formado pelo direito subjetivo, pelo dever jurídico e pelo objeto da prestação. O magistério de Geraldo Ataliba é bem elucidativo: Com efeito, juridicamente, tributo se define como uma relação obrigacional ⁶.

O quinto alcance semântico atribuído ao vocábulo pode ser encontrado com frequência na CRFB, como, por exemplo, no art. 153 “Compete à União **instituir impostos sobre (...)**” (Grifei). Assim, tributo é utilizado como de norma jurídica, ou de dispositivo legal.

Por fim, a sexta significação atribuída ao termo é aquela que compreende não somente a relação obrigacional jurídico-tributária e seus elementos constituintes, mas, todo o fenômeno de incidência, desde a norma instituidora do tributo até a ocorrência do fato nela descrito.

Tal é o significado que o CTN traz no corpo do art. 3º, com o seguinte teor:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Da breve análise do dispositivo legal mencionado extrai-se, em síntese, que tributo é i) prestação pecuniária, ii) compulsória, iii) instituído em lei e iv) cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Não obstante, o referido dispositivo legal denota que tributo não é sanção ou multa decorrente de atos ilícitos. Vejamos em partes:

A “prestação pecuniária compulsória” reporta à conduta obrigatória dos agentes integrantes da relação jurídica. Tanto há incumbência do ente público em cobrar os impostos de sua competência, quanto existe dever do sujeito passivo de recolhê-lo. É imediatamente afastado, portanto, o caráter voluntário da referida prestação pecuniária, pois que esta não é decorrente de um contrato ou de uma avença, não sendo de forma alguma dependente do arbítrio do contribuinte.

O entendimento aqui exarado está em consonância com a doutrina do Professor Luis Eduardo Schoueri:

O tributo não é pago por um ato de vontade, mas em estrito cumprimento de uma determinação legal. Já se disse, jocosamente, que se o imposto fosse voluntário, então ele mudaria de nome: de “imposto” para “voluntário”. É nesse sentido que se deve compreender a natureza compulsória do tributo:

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 54.

não se deve questionar seu mérito, uma vez surgida a obrigação. Ao contribuinte não resta outra opção, senão cumprir sua obrigação e o Fisco, por outro lado, deve recebê-la ⁷.

Aprofundando, prestação pecuniária, em tese, é o pagamento em dinheiro, cabendo dizer que tal entendimento, entretanto, não é absoluto já que a breve análise do art. 156, XI, do CTN permite concluir que a “dação em pagamento” também é autorizada para fins de extinção do crédito tributário.

No mesmo sentido ensina sobre o termo “prestação pecuniária” Luis Eduardo Schoueri:

(...) o legislador complementar afastou-se da querela quanto à natureza jurídica do tributo, se é o resultado de uma relação obrigacional, ou se é o exercício do poder do Estado. Ao empregar o termo “prestação”, o legislador complementar já informa que se pode falar em “obrigação tributária”, já que a prestação é o objeto do cumprimento de uma obrigação ⁸.

A seguinte expressão “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir” reforça a ideia de dinheiro já satisfatoriamente impressa pelo vocábulo “pecuniária”. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

A linguagem natural de que falamos fica bem evidenciada nessa estipulação, prescindível e redundante, em que o político, despreocupado com o rigor, comete dois erros grosseiros: primeiro, ao repetir o caráter pecuniário da prestação. Se já dissera que se trata de prestação pecuniária, para que insistir com a locução “em moeda”? Segundo, ao agregar a cláusula “ou cujo valor nela possa se exprimir”, pois com isso ampliou exageradamente o âmbito das prestações tributárias. Note-se que quase todos os bens são suscetíveis de avaliação pecuniária, principalmente o trabalho humano que ganharia a possibilidade jurídica de formar o substrato de relação de natureza fiscal ⁹.

Derradeiramente, deve ser destacado que tributo não é multa, isto porque em diversas ocasiões multas e tributos andam juntos e fazem parte do passivo do devedor de forma autônoma. Tanto o é CTN justifica tal assertiva quando assim dispõe em seu art. 157: “A imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário.”

Já o termo “instituída em lei” estabelece a incidência da norma jurídica abstrata que emerge com a ocorrência do fato por esta descrito. A instituição dos tributos, portanto, somente se dará por meio de lei, instrumento indispensável à obrigatoriedade do pagamento em face da exação imposta, de modo que reflete fielmente o princípio da “legalidade tributária”, coadunando perfeitamente com a limitação inerente aos poderes do Estado

⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 230.

⁸ *Ibidem*. p. 228.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 57

Democrático de Direito, previsto no art. 1º, *caput*, da CRFB. Luis Eduardo Schoueri ensina também que:

O legislador complementar já firma, aqui, o Princípio da Legalidade, em matéria tributária. Segundo esse princípio, que será estudado no Capítulo VII, é necessária uma lei para que se exija um tributo. Mais ainda: todos os elementos necessários para o nascimento da obrigação tributária devem estar previstos naquela lei. Se o legislador se “esquecer” de algum deles, não há tributo válido. O legislador não pode sequer deixar para o Executivo a tarefa de completar o seu trabalho. A relação tributária surge, insista-se, a partir de sua previsão, pelo próprio legislador¹⁰.

A cobrança de tributos não possibilita à autoridade administrativa qualquer juízo de valor quanto à oportunidade e conveniência de tal cobrança, sendo esta, em outras palavras, a definição de um “ato administrativo vinculado”. De outra forma, a lei, como visto, impõe à autoridade proceder a cobrança dos tributos sem qualquer opção ou discricionariedade neste tocante, como se vê do entendimento do Professor Luis Eduardo Schoueri:

O procedimento de cobrança é regrado e, na determinação do Código Tributário Nacional, não deve haver espaço para qualquer decisão da Administração quanto à sua conveniência. Em síntese: a Administração deve apenas seguir o que for determinado pelo legislador e este não pode abrir espaço para aquela exercer seu juízo de conveniência e oportunidade na atividade de cobrança¹¹.

Cumprido destacar que tributo não é multa, tampouco sanção por ato ilícito, isto porque em diversas ocasiões multas e tributos andam juntos e fazem parte do passivo do devedor de forma autônoma. Tanto o é CTN justifica tal assertiva quando dispõe em seu art. 157 que “a imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário.”

Assim, tendo a completa noção do que dispõe a legislação e a doutrina acerca dos requisitos e elementos imprescindíveis para a caracterização dos tributos, é importante, neste momento, adentrar nas modalidades de tributo existentes e teorias a eles aplicáveis.

1.1.2 Espécies tributárias

Como visto, a CRFB estabelece, especificamente em seu artigo 145 os tributos que poderão ser instituídos pelos entes da federação, no caso, União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Em síntese, o texto constitucional dispõe que poderão ser i) impostos, ii) taxas e iii) contribuições de melhoria. Além destes, os artigos 148 e 149 da CRFB trazem que

¹⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 232.

¹¹ *Ibidem*. p. 242.

poderão ser instituídos empréstimos compulsórios e contribuições sociais, sendo que também são tratados pela doutrina e jurisprudência dominantes como hipóteses de tributos.

Há bastante discussão na doutrina e até mesmo na jurisprudência acerca de um possível conflito entre a CRFB e o art. 5º do CTN, na medida em que lá constaram apenas e três modalidades de tributos.

A teoria pentapartida é dominante na jurisprudência, tanto o é que o Ministro Moreira Alves, do Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 146.733-9 assim consignou:

De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. No tocante às contribuições sociais - que dessas duas modalidades tributárias é a que interessa para este julgamento -, não só as referidas no artigo 149 - que se subordina ao capítulo concernente ao sistema tributário nacional - têm natureza tributária, como resulta, igualmente, da observância que devem ao disposto nos artigos 146, III, e 153, I e III, mas também as relativas à seguridade social previstas no artigo 195, que pertence ao título 'Da Ordem Social'. **Por terem esta natureza tributária é que o artigo 149, que determina que as contribuições sociais observem o inciso III do artigo 150 (cuja letra b consagra o princípio da anterioridade), exclui dessa observância as contribuições para a seguridade social previstas no artigo 195, em conformidade com o disposto no par. 6º deste dispositivo, que, aliás, em seu par. 4º, ao admitir a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, determina se obedeça ao disposto no art.154, I, norma tributária, o que reforça o entendimento favorável à natureza tributária dessas contribuições sociais**¹². (Grifei)

Como se vê, o STF, nos termos do julgado acima, já exarou o seu posicionamento de modo que, para fins do presente estudo, conclui-se que há cinco modalidades de tributos.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho¹³, são diversos os critérios que podem orientar as classificações dos tributos, sendo que as mais comuns estão impregnadas de critérios não pertinentes ao universo jurídico, especialmente carregadas de conotações econômicas. Por essa razão a opção pelo critério de tributos vinculados e não vinculados à atuação do Estado é a mais adequada do ponto de vista exclusivamente jurídico:

¹² Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 146.733-9/SP, Rel. Min. Moreira Alves. j. em 29 de junho 1992.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 66-67.

Esse motivo pelo qual nos inclinamos por aquela que tem como fonte inspiradora a circunstância de existir, na hipótese normativa, um vínculo entre o fato descrito e uma atuação do Estado (no sentido amplo). Trata-se da classificação dos tributos em vinculados e não vinculados a uma atuação do Poder Público didaticamente exposta por Geraldo Ataliba. Seu substrato é eminentemente jurídico, pois repousa na observação fiel das hipóteses de incidência dos vários tributos, em confronto com as respectivas bases de cálculo. Toda vez que o binômio expressar um acontecimento que envolva atuação do Estado, estaremos diante de um tributo vinculado. Por exemplo: o Estado prestar serviços de assistência médica; o Estado exercer o poder de polícia, autorizando a realização de um baile; o Estado prestar serviços de abastecimento de águas etc. A vinculação poderá ser direta, como nos casos mencionados, ou indireta, como na realização de uma obra pública que suscite valorização dos imóveis adjacentes. Sempre que nos depararmos com a vinculação direta, imediata, teremos as taxas, ao passo que a vinculação indireta, mediata, indica a existência de uma contribuição de melhoria, consoante o último exemplo que enunciamos ¹⁴.

A partir desta classificação as taxas e contribuições de melhoria são vinculadas a uma atuação do Estado, enquanto os impostos não são vinculados. As contribuições, por assumirem ora características de tributos vinculados, ora de impostos, não integram categoria diferenciada, mas se enquadram em uma das duas espécies de acordo com as circunstâncias.

1.1.2.1 Impostos

Os impostos, mencionados no corpo do art. 145 da CRFB e no art. 5º do CTN têm definição insculpida no art. 16 deste diploma legal, *in verbis*: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte.”

Da leitura do referido dispositivo legal verifica-se que ao contrário das demais hipóteses de “tributos” não há qualquer dever estatal quanto à destinação dos valores pagos a título de impostos. Destaque-se que a inexistência de liame entre os impostos e uma realização específica pelo Estado não significa dizer que o Estado poderá utilizar as verbas decorrentes do recolhimento da referida exação em prol de causas que não sejam do interesse público.

A principal finalidade dos impostos é custear a atividade estatal de um modo geral, não havendo uma obrigação específica por parte do Estado no tocante à destinação de tais verbas, sendo certo que a destinação deve obrigatoriamente ser do interesse da coletiva.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 67.

Tal coletividade, entretanto, não pode ser determinada por um “grupo”, não sendo possível delimitar os que efetivamente estão interessados em custear as despesas estatais: justamente porque, todos os cidadãos, ao menos por hipótese, gozam das benesses inerentes ao custeio do Estado.

Paulo de Barros Carvalho assim se posiciona sobre o assunto:

Sendo assim, podemos definir imposto como o tributo que tem por hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público. Tal enunciado concorda bem com a definição que o Código Tributário Nacional nos oferece.

(...)

Com efeito, debalde procuraremos na hipótese de incidência dos impostos uma participação do Estado dirigida ao contribuinte. São fatos quaisquer — uma pessoa física auferir renda líquida; industrializar produtos; praticar operações financeiras; ser proprietária de bem imóvel; realizar operações relativas à circulação de mercadorias; prestar serviços etc. A formulação linguística o denuncia e a base de cálculo o comprova. É da índole do imposto, no nosso direito positivo, a inexistência de participação do Estado, desenvolvendo atuosidade atinente ao administrado¹⁵. (Grifei)

O regime jurídico e constitucional dos impostos é escalonado de acordo com as competências fixadas pelo legislador constituinte para instituí-los, divididos entre as pessoas jurídicas de direito público interno.

Segundo Carvalho¹⁶, a distribuição da competência entre os entes federados fora realizada pelo critério material dos diferentes impostos, conforme o disposto nos arts. 153 a 156 da CRFB, da seguinte forma: impostos que gravam o comércio exterior; impostos sobre o patrimônio e a renda; impostos sobre a transmissão, circulação e produção; impostos extraordinários e impostos previamente indeterminados.

Ademais, há diferentes classificações entre os impostos, de acordo com critérios variáveis, agrupando-os em diretos e indiretos; pessoais e reais; fiscais e extrafiscais; progressivos, proporcionais e seletivos. Contudo, estas demais classificações “não têm nenhum científico, mas mero cunho didático, uma vez que o aspecto marcante do imposto reside em sua materialidade”¹⁷.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 68.

¹⁶ *Ibidem*. p. 68-70.

¹⁷ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Dialética, 2010, p.63.

1.1.2.2 Taxas

As taxas constituem tributos cobrados em decorrência da prestação de serviços públicos específicos dirigidos diretamente aos contribuintes ou, ao menos, colocados à disposição. Elucidativa é a explicação de Paulo de Barros Carvalho: “Nisso diferem dos impostos, e a análise de suas bases de cálculo deverá exhibir, forçosamente, a medida da intensidade da participação do Estado”¹⁸.

Há, ainda, duas modalidades de taxas: aquelas cobradas em virtude da prestação de serviços públicos, e as taxas em razão do exercício regular do poder de polícia. Quanto as primeiras, somente podem ser cobradas as referidas taxas pelos serviços públicos que fizerem parte da pessoa política que as institui.

Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, serviço público:

(...) É toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade fruível diretamente pelos administrados, prestada pelo Estado ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de direito público – portanto consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições pessoais – instituído pelo Estado em favor dos interesses que houver definido como próprios do sistema normativo¹⁹.

Por sua vez, o art. 79 do CTN elenca os serviços públicos que permitem a instituição de taxas:

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte:

- a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;
- b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas;

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

Há também a hipótese de cobrança de taxa em virtude de exercício do poder de polícia pelo Estado, cuja definição se extrai da lição de Bandeira de Mello:

O poder de polícia compreende a atividade estatal, sempre e necessariamente fundada na lei, tendente a limitar a propriedade tendo em vista assegurar a igualdade no seu exercício, compatibilizar os interesses dos que exercem liberdade e propriedade, assegurar a ordem pública, e garantir a supremacia

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 71.

¹⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Prestação de Serviços Públicos e Administração Indireta*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 1.

do interesse público sobre o privado, de tal sorte que a liberdade e a propriedade sejam asseguradas a todos os integrantes da comunidade²⁰.

Em verdade, nos termos do art. 78 do CTN conceitua o poder de polícia como a atividade da administração que regula direitos e a prática de atos “em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público.”

Conforme entende o professor Alberto Xavier²¹, em ambas as hipóteses para a instituição de taxas, é cediço que para assim sejam consideradas, deverá estar presente, necessariamente, o caráter sinalagmático próprio desta espécie de tributo, quer dizer, deve se verificar a contraprestação do Estado referente ao pagamento da respectiva taxa.

1.1.2.3 Empréstimo compulsório

Os incisos I e II do art. 148 da CRFB assim dispõe sobre os empréstimos compulsórios:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

A respeito, cabe mencionar a superada Súmula nº 418 do STF, que desconsiderava os empréstimos compulsórios como tributos. Tal entendimento caiu por terra após a promulgação da emenda constitucional nº 01/1967, que modificou o art. 21, §2º, II, da CRFB, *in verbis*:

Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre:

(...)

§ 2º A União pode instituir:

(...)

²⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Prestação de Serviços Públicos e Administração Indireta*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 65.

²¹ XAVIER, Alberto. *Manual de direito fiscal*. Lisboa, 1974, v. 1, p. 43. apud CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 72.

II - empréstimos compulsórios, nos casos especiais definidos em lei complementar, aos quais se aplicarão as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais do direito tributário.

São distintas as correntes doutrinárias sobre a natureza dos empréstimos compulsórios, contudo considerá-lo-emos tributos, pois possuem todos os pressupostos atinentes à estrutura de um tributo, quais sejam: hipótese de incidência e base de cálculo, bem como satisfeitas as condições elencadas no corpo do art. 3º, do CTN.

Em realidade, é tributo de competência exclusiva da União, que deve ser regulado por lei complementar, para o qual possui duas hipóteses de incidência. É espécie do gênero tributo, conforme elucidativa lição do professor José Eduardo Soares de Melo:

A natureza tributária não decorre da singela circunstância de os “empréstimos” estarem previstos no Capítulo do “Sistema Tributário Nacional”, pois é cediço que a situação topográfica é irrelevante. O que importa é a essência jurídica da exação, consoante lição de que “o empréstimo compulsório corresponde, seja à noção genérica de tributo, contida na constituição (relação jurídica que se estabelece tendo entre o Poder Público e o contribuinte, tendo por base a lei, em moeda, igualitária e decorrente de um fato ilícito qualquer), seja à definição de tributo que o art. 3º do CTN nos oferece”, salientando-se que o “empréstimo compulsório é uma prestação em dinheiro que, nos termos da lei, (complementar), a União coativamente exige das pessoas que praticam certos fatos lícitos. Posto sob o regime tributário, o empréstimo compulsório é um tributo”²².

O termo “guerra externa ou sua iminência” presente no inciso I do art. 148, do CTN, não cogita dúvidas acerca de sua significação. Pela ocorrência da situação de “calamidade pública” o entendimento da melhor doutrina é de que não apenas estão limitadas às circunstâncias impostas por catástrofes e desastres de causas naturais, mas abrange também eventuais crises de socioeconômias, uma vez que “as palavras da lei, como unidades simbólicas de todo e qualquer sistema de linguagem, cumprem seu papel sintático, além de terem uma dimensão semântica e outra pragmática”²³.

O inciso II do art. 148, em seu turno, trata da de “investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional”. Há, no entanto, uma ressalva no tocante à instituição de empréstimos por esta hipótese. Deverá ser observado o princípio da anterioridade tributária antes que a mencionada espécie tributária seja exigida dos contribuintes.

²² CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 559-560. apud MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 85.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 64.

Entretanto, há uma particularidade quanto esta espécie tributária. Ainda que esta integre o rol de tributos, não seria corretamente designada como “empréstimo” caso os valores eventualmente arrecadados sob esta hipótese não fossem restituídos, devendo a norma jurídica tributária estabelecer “de modo específico e exaustivo, as condições de restituição do valor mutuado (ainda que coativamente), de modo a se recompor o patrimônio do contribuinte em sua situação original (anterior à ocorrência do empréstimo).”²⁴

Portanto, não é adequado se falar em empréstimo sem que haja a efetiva devolução das quantias tomadas compulsoriamente.

1.1.2.4 Contribuições de melhoria

A CRFB permite às pessoas políticas de direito constitucional interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) que instituem contribuições de melhoria, conforme dispostos no art. 145, III:

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

(...)

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

A hipótese estipulada pela norma aponta a ocorrência de obras públicas que resultem em valorização dos imóveis de propriedade dos contribuintes beneficiados por estas para que incida o tributo da modalidade “contribuição de melhoria”. Portanto, temos como hipótese de incidência a valorização imobiliária em virtude de obras estatais, enquanto a base de cálculo constitui na medida da “valorização” decorrente daquelas.

Nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello, entende-se por obra pública “a construção, edificação, reparação, ampliação ou manutenção de um bem imóvel, pertencente ou incorporado ao patrimônio público”²⁵.

Para que a realização de obra pública enseje a cobrança de contribuição de melhoria, não é bastante que estas tenham sido efetuadas. Ademais, é imperativo que seja possível observar a sucedida valorização dos imóveis vizinhos, pois, como demonstra Paulo de Barros Carvalho, não é certo que esta de fato ocorra:

A efetivação da obra pública por si só não é suficiente. Impõe-se um fator exógeno que, acrescentado à atuação do Estado, complemente a descrição factual. E a valorização imobiliária nem sempre é corolário da realização de

²⁴ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 86-87.

²⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Taxa de Serviço*. Revista de Direito Tributário nº 9, pp. 10-29 apud MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 82.

obras públicas. Muitas há que, sobre mão acarretam incremento de valor nos imóveis adjacentes, até colaboram para a diminuição de seu preço de mercado. Por isso, do crescimento valorativo que o imóvel experimente, em razão da obra efetuada pelo Estado, quer o direito positivo brasileiro que seu proprietário colabore com o Erário, pagando a chamada contribuição de melhoria²⁶.

Verificando-se o acréscimo do valor dos imóveis nas redondezas da obra pública é que serão instituídas e cobradas as contribuições de melhoria. Todavia, acatar para o montante exigido dos contribuintes, pois que não se pode admitir que os valores cobrados excedam a valorização efetivamente ocorrida, ou transpassem o valor global da empreitada. Desde a emenda constitucional nº 23/83 restou estabelecido que o limite para tanto é o correspondente aos gastos totais com a obra pública.

Nesse sentido, o professor Paulo de Barros Carvalho ressalta a importância de se respeitar a quantidade de acréscimo patrimonial individualmente verificado:

Ninguém pode ser compelido a recolher, a esse título, quantia superior à vantagem que sobreveio a seu imóvel, por virtude de realização da obra pública. Extrapassar esse limite representaria ferir, frontalmente, o princípio da capacidade contributiva, substância semântica sobre que se funda a implantação do primado da igualdade, no campo das relações tributárias²⁷.

Desse modo, o Estado deve se ater estritamente ao aumento da riqueza advindo da valorização do imóvel em virtude da obra pública, não podendo se utilizar desta espécie tributária para auferir valor que a extrapola, vez que restaria caracterizada violação ao princípio da capacidade contributiva, eivando a exação de inconstitucionalidade.

1.1.2.5 Contribuições

Contribuições, de acordo com o professor Geraldo Ataliba, é o “tributo vinculado cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal indireta e mediadamente (mediante uma circunstância intermediária) referida ao obrigado”²⁸.

Assim, consistem em espécie de tributo vinculado à atividade administrativa do Estado que resultar em benefícios a coletividade, como ocorre no caso das contribuições de melhoria, contudo estas também implicam vantagens específicas a certos grupos de contribuintes que se encontram em determinada situação.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 74.

²⁷ *Ibidem*.

²⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª Ed. São Paulo: 1999, Malheiros, p. 134.

Nesse sentido, Leandro Paulsen:

Há situações em que o Estado atua relativamente a um determinado grupo de contribuintes. Não se trata de ações gerais, a serem custeadas por impostos, tampouco específicas e divisíveis, a serem custeadas por taxa, mas de ações voltadas a finalidades específicas que se referem a determinados grupos de contribuintes, de modo que se busca, destes, o seu custeio através de tributo que se denomina de contribuições. Não pressupondo nenhuma atividade direta, específica e divisível, as contribuições não são dimensionadas por critérios comutativos, mas por critérios distributivos, podendo variar conforme a capacidade contributiva de cada um ²⁹.

Por sua vez, José Eduardo Soares de Melo esclarece que a característica fundamental que distingue as contribuições das demais espécies de tributos reside na sua vinculação a fundos, entidades, categorias profissionais, que “beneficiando indiretamente a terceiros, que não os seus contribuintes” ³⁰.

Ainda, segundo Soares de Melo:

Essa assertiva tem especial fundamento na própria Constituição, uma vez que há determinação obrigatória da elaboração de orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público ³¹.

A CRFB se atém a estabelecer a competência exclusiva da União para a instituição de contribuições, conforme a redação do *caput* do art. 149:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Assim, temos as três espécies de contribuições: as de atuação i) no âmbito social; ii) as interventivas no domínio econômico e iii) as concernentes aos interesses das categorias profissionais. As contribuições sociais comportam, ainda, uma nova classificação em função de suas finalidades: “i) genéricas, voltadas aos diversos setores compreendidos no conjunto da ordem social, como educação, habitação etc. (art. 149, *caput*); e ii) destinadas ao custeio da

²⁹ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 4ª ed. Porto Alegre: 2012, p. 44.

³⁰ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 88.

³¹ *Ibidem*.

seguridade social, compreendendo a saúde, previdência e assistência social (art. 149, *caput*, e §1º, conjugados com o art. 195)”³².

1.2 A Regra-matriz do Imposto sobre a Renda

O art. 153, III, da CRFB estabelece a competência privativa da União para a instituição do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, enquanto o parágrafo segundo desse artigo estabelece os critérios que norteiam a instituição do imposto de renda, quais sejam: i) a generalidade; a ii) a universalidade e iii) a progressividade, conforme a seguir:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
 I - importação de produtos estrangeiros;
 II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
III - renda e proventos de qualquer natureza;
 (...)
 § 2º O imposto previsto no inciso III:
 I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;
 (...) (Grifei)

Já o CTN trata de definir os aspectos da hipótese de incidência para o IR, pois dispõe sobre os fatos geradores, bases de cálculo e os sujeitos passivos, consoante os artigos 43 a 45.

O Decreto nº 3.000/99 – Regulamento do Imposto de Renda – regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto. O IRPF é regulamentado pela legislação ordinária, principalmente pelas Leis 7.713/88 e 9.250/95, enquanto o Imposto de renda da Pessoa Jurídica tem seu regime explicitado primordialmente nas Leis 8.981/95 e 9.430/96.

Primeiramente, para a adequada compreensão do tema, necessário se faz perscrutar a precisa significação dos termos e expressões que compõe a regra matriz de incidência do imposto de renda.

O art. 43 do CTN assim dispõe sobre os fatos geradores do IR:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

³² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 76-77.

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

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

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

As expressões “renda” e “proventos de qualquer natureza” comportam elevada amplitude semântica, sendo que carecem de delimitação. Neles está implícita a ideia daquilo que é passível de ser tributado no tocante ao imposto sobre a renda.

Quanto à tarefa de conceituação dos referidos termos, Hugo de Brito Machado assevera que não se pode admitir a delimitação semântica destes pela legislação ordinária sob pena de se incorrer em inconstitucionalidade:

Entender que o legislador é inteiramente livre para fixar o conceito de *renda* e de *proventos* importa deixar sem significação o preceito constitucional respectivo. A Constituição, ao atribuir competência à União, alude a *renda* e a *proveitos*. Assim, entender-se que o legislador ordinário pode conceituar livremente essas categorias implica admitir que o legislador ordinário pode ampliar, ilimitadamente, essa atribuição de competências, e tal não se pode conceber em um sistema tributário como o brasileiro³³.

Desse modo, o que busca é uma definição para o conceito de renda que esteja em conformidade com os ditames constitucionais. Para o professor Leandro Paulsen:

Renda é o acréscimo patrimonial produto do capital ou do trabalho. Proventos são os acréscimos patrimoniais decorrentes de uma atividade que já cessou. ‘Acréscimo patrimonial’, portanto, é o elemento comum e nuclear dos conceitos de renda e de proventos, ressaltado pelo próprio art. 43 do CTN na definição do fato gerador de tal imposto³⁴.

Nesse mesmo sentido, o mestre Antônio Roque Carrazza esclarece que a renda deve ser entendida como saldo total que constitua riqueza que ingressara no patrimônio:

Renda é disponibilidade de riqueza nova, havida em dois momentos distintos. (...) é o acréscimo patrimonial experimentado pelo contribuinte, ao longo de um determinado período de tempo. Ou, ainda, é o resultado positivo de uma subtração que tem, por minuendo, os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte, entre dois marcos temporais, e, por subtraendo,

³³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 332-333.

³⁴ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 304.

o total das deduções e abatimentos, que a Constituição e as leis que com ela se afinam permitem fazer.

(...) tanto a renda quanto os proventos de qualquer natureza pressupõem ações que revelem mais-valias, isto é, incrementos na capacidade contributiva. Só diante de realidades econômicas novas, que se incorporam ao patrimônio da pessoa, é que podemos juridicamente falar em renda ou proventos de qualquer natureza ³⁵.

Ou seja, a renda deve ser compreendida como as quantias obtidas pelos contribuintes que sejam signos de riqueza, não bastando meros ingressos nominais, pois que estes devem corresponder a um acréscimo patrimonial efetivo.

Destarte, é necessário que se verifique a “aquisição” de “disponibilidade econômica ou jurídica”. Mary Elbe Queiroz ³⁶ esclarece que no tocante ao imposto sobre a renda, aquisição assume o sentido de receber, adquirir, ser proprietário ou estar de posse, independentemente de condição, poder usufruir, tirar proveito ou destinar.

Assim sendo, o IR tem como fato gerador a “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza”, sendo que não é suficiente mera expectativa de futuros ganhos.

Sobre a disponibilidade, Eduardo Sabbag ensina que essa pode ser econômica ou jurídica:

a) Disponibilidade econômica: é a obtenção da faculdade de usar, gozar e dispor de dinheiro ou de coisas conversíveis. É ter o fato concretamente. A disponibilidade “financeira” não é sinônimo de disponibilidade econômica. Esta última é somente aquela que representa incorporação ao patrimônio.

Nada impede, no entanto, que a lei ordinária agregue o “elemento financeiro” ao fato gerador, desde que tenha havido prévia disponibilidade econômica ou jurídica.

b) Disponibilidade jurídica: é a obtenção de direitos de créditos não sujeitos condição suspensiva, representados por títulos ou documentos de liquidez e certeza. Representa o “ter o direito, abstratamente”. O IR só pode incidir quando há acréscimo patrimonial, salientando-se que não há a necessidade de o rendimento ser efetivamente recebido pelo sujeito passivo, sendo suficiente que este tenha adquirido o direito de crédito sobre ele, ou seja, a disponibilidade jurídica. Portanto, se um comerciante vende um produto no último dia do ano, porém só recebe o pagamento no 1º dia do ano subsecutivo, considera-se, para fins de tributação, a data da venda, e não a

³⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei 11.196/05, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais*. RDDT 154, jul/08, p. 109. apud PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 305.

³⁶ QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto de Renda e Proveitos de Qualquer Natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 71.

do “recebimento”, pois com a venda o contribuinte adquire a disponibilidade jurídica sobre o rendimento tributável³⁷.

Portanto, o que a expressão “aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica” revela é a necessidade de se confirmar o real acréscimo patrimonial auferido pelo contribuinte, a título de renda, receita, rendimento, ou proventos de qualquer natureza e, ainda, que estes se encontrem livres de desembaraços, para que seja realizado o fato gerador do imposto.

Nesse mesmo sentido é o entendimento de Hugo de Brito Machado:

Quando afirmamos que o conceito de *renda* envolve acréscimo patrimonial, como o conceito de *proventos* também envolve acréscimo patrimonial, não queremos dizer que escape a tributação a renda consumida. O que não se admite e a tributação de algo que na verdade em momento algum ingressou no patrimônio, implicando incremento do valor líquido deste.

Como acréscimo se há de entender o que foi auferido, menos parcelas que a lei, expressa ou implicitamente, e sem violência a natureza das coisas, admite sejam diminuídas na determinação desse acréscimo do contribuinte, vaie dizer, o crédito do qual este possa lançar mão sem quaisquer obstáculos, de fato ou de direito. Para que se considere consumado o fato gerador do imposto de renda e necessário que exista a efetiva disponibilidade da renda ou dos proventos³⁸.

Ainda, os parágrafos 1º e 2º do art. 43 fazem menção a outra expressão: “receita ou rendimento”. O conceito de receita possui significação mais ampla que a de renda ou proventos, bem como a de acréscimo patrimonial, uma vez que abrange quaisquer valores recebidos. “De fato, receita vem do latim *recepta*, significando coisas recebidas.”³⁹

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

³⁷ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 1135.

³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito Tributário*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 333.

³⁹ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 309.

O critério temporal, portanto, refere-se ao instante do surgimento da relação jurídico tributária, pois com a ocorrência do fato gerador se forma o vínculo obrigacional entre o contribuinte e a União. Esse surge quando se verificam todos os elementos descritos na hipótese da norma.

No mesmo sentido é a lição do professor Paulo de Barros Carvalho, cujo entendimento é que a subsunção somente ocorre quando o conceito do fato gerador possuir plena identidade com o conceito descrito pela hipótese da norma tributária, que se estabelece com a ocorrência do fato no mundo concreto:

O laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficara na contingência de cumpri-la.

(...) para que seja tido o fato jurídico tributário, a ocorrência da vida real tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese⁴⁰.

A partir desse entendimento, a subsunção ocorre assim que se verifica o fato gerador, de modo que, para Mary Elbe Queiroz, “conclui-se ser equivocada a distinção entre fatos geradores instantâneos e complexivos, tendo em vista que a incidência tributária se dá, infalivelmente, em um único instante”⁴¹.

Isso porque uma vez presentes todos os elementos da regra-matriz do tributo, ocorre imediatamente a incidência. Diante da ocorrência do fato no mundo concreto ocorre sua gênese como fato jurídico tributário, concluindo-se, portanto, que “somente existem fatos geradores instantâneos”⁴².

Destarte, é fundamental estabelecer o exato momento em que ocorre o fato gerador para que sejam devidamente observados os princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade tributários, isso porque é necessário aplicar as leis vigentes no momento de sua ocorrência, uma vez que eventuais majorações, apenas têm efeito no próximo exercício financeiro, sendo vedada a irretroatividade quanto aos fatos geradores anteriores à vigência da nova lei.

O art. 144, do CTN, estabelece que o “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 160-161.

⁴¹ QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 126.

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 263.

Desse modo, o lançamento necessariamente deve abranger os fatos geradores que se realizaram sob a vigência da lei no período apurado. Por conseguinte, uma vez ocorrido o fato gerador, instaura-se a relação obrigacional jurídico-tributária, fundada na lei vigente no momento em que este ocorrer, de modo que a referida lei não deixa de reger o fato mesmo com o advento de lei nova, salvo para as normas mais benéficas no tocante a infrações.

Por fim, é de suma importância precisar o instante em que surge o fato gerador para computar corretamente o prazo decadencial no tocante ao direito subjetivo da Fazenda Pública para efetuar o lançamento.

O sujeito que ocupa a posição do polo ativo na relação jurídico-tributária é o titular do direito subjetivo da prestação pecuniária, portanto, é o credor da relação obrigacional. Podem ser pessoas jurídicas públicas ou privadas.

Nesse sentido é a lição de Paulo de Barros Carvalho:

Entre as pessoas de direito público, temos aquelas investidas de capacidade política – são as pessoas políticas de direito constitucional interno – dotadas de poder legislativo e habilitadas, por isso mesmo, a inovar a organização jurídica, editando normas. Há outras, sem competência tributária, mas credenciadas à titularidade de direitos subjetivos, como integrantes de relações obrigacionais. Entre as pessoas de direito privado, sobressaem as entidades paraestatais que, guardando a personalidade jurídico-privada, exercitam funções de grande interesse para o desenvolvimento de finalidades públicas⁴³.

O art. 119 do CTN dispõe que o “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

O referido artigo enumera os entes tributantes diretos: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, limitando-os às pessoas jurídicas de direito público investidas de personalidade política.

Contudo, há de se considerar que existem normas constitucionais que permitem configurar no polo ativo da obrigação tributária outras pessoas jurídicas, públicas ou privadas, ainda que somente para arrecadar e fiscalizar tributos, a exemplo dos Conselhos de categorias profissionais, nos termos do art. 7º do CTN:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 369.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

No polo passivo se encontra o devedor da obrigação tributária. Esse compreende as pessoas físicas ou jurídicas, privadas ou públicas, das quais são exigidas a prestação pecuniária e as respectivas obrigações acessórias, correspondente à obrigação principal.

Assim, o sujeito passivo é aquele que guarda relação direta ou indireta ao fato gerador, de modo que “está visceralmente ligado à materialidade da regra-matriz, quando essa é formada por um verbo pessoal, que designa ação, e seu complemento”⁴⁴.

O art. 121 do CTN dispõe que o sujeito passivo abrange tanto a figura do contribuinte, que está vinculado ao fato gerador de maneira direta, como o responsável tributário, que se liga ao fato gerado indiretamente, por expressa determinação legal:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é de competência federal, portanto o sujeito ativo é a União, sendo que à Secretaria de Receita Federal incumbe a administração do imposto, nos termos do *caput* do art. 43 do CTN.

O art. 45 do CTN, por sua vez, dispõe sobre o sujeito passivo do imposto:

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Por sua vez, os contribuintes do imposto abarcam tanto pessoas físicas como jurídicas. O art.1º da Lei 7.713/88 estipula que são contribuintes do imposto de renda “as pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil”. Bem como, são contribuintes do imposto as pessoas jurídicas e as empresas individuais, nos termos do art. 146 do RIR.

⁴⁴ QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 138.

Segundo Mary Elbe Queiroz:

Contribuinte, pois, é aquele que realiza, no mundo factual, a hipótese prevista na lei. No caso do IR, é a pessoa que adquire a disponibilidade de renda ou provento e, por decorrência tem o seu patrimônio acrescido por riqueza nova, que será a base (critério quantitativo da hipótese) que revela a capacidade contributiva sobre a qual incidirá a alíquota (critério quantitativo) do imposto ⁴⁵.

Desse modo, o sujeito passivo do IR é o contribuinte que realiza a hipótese descrita na norma: aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, ou seja:

É a pessoa que aufera as vantagens econômicas relativas ao fato gerador, isto é, quem adquire rendas ou proventos, caracterizados como riqueza nova ou acréscimo patrimonial, seja sob a forma de salários, rendimentos de autônomos, alugueis, ganhos de capital, rendimentos do mercado financeiro, no caso das pessoas físicas, seja como faturamento, receitas de vendas, prestação de serviços, industrialização de produtos, para as pessoas jurídicas etc. ⁴⁶.

Os tributos são normalmente cobrados daqueles que realizam o fato gerador descrito na hipótese da norma jurídico-tributária: são os sujeitos passivos diretos, ou seja, os contribuintes.

Todavia, por questões de praticidade administrativas de natureza arrecadatória, a lei dispõe quanto à possibilidade de efetuar a cobrança do tributo de outras pessoas indiretamente relacionadas ao fato gerador, que não os próprios sujeitos passivos. Esses são denominados responsáveis tributários, cujas hipóteses estão elencadas nos artigos 128 a 138 do CTN, bem como estão presentes no regulamento do IR.

O *quantum* correspondente à prestação pecuniária da obrigação tributária é estabelecido pela base de cálculo e a alíquota. Através desses dois fatores se obtém o montante da dívida, cujo Estado tem o direito subjetivo de exigir do contribuinte, que possui, por sua vez, o dever de adimplir.

A base de cálculo constitui no resultado da soma de todas as entradas e saídas patrimoniais, compreendendo os valores positivos e negativos. Conforme o art. 44 do CTN “A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”. Conforme o entendimento de Mary Elbe Queiroz:

⁴⁵ QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 139.

⁴⁶ *Ibidem*. p. 139.

Inserida no critério quantitativo e como um dos elementos relevantes, apesar de todos eles representarem igual importância, encontra-se a base de cálculo, que deve confirmar a materialidade da hipótese de incidência, que se junta aos demais elementos para dar nascimento a obrigação tributária. Para que surja a relação jurídico-tributária todos os elementos precisam ser inteiramente coincidentes e enquadrarem-se perfeitamente na hipótese abstrata da lei.

Se a materialidade do IR e a aquisição de renda ou provento como riqueza nova, e exatamente a base de cálculo que vai ratificar (confirmar) se a incidência do tributo efetivamente atende as exigências da hipótese, no sentido de mostrar o *quantum* que foi acrescido ao patrimônio ⁴⁷.

Para Paulo de Barros Carvalho define base de cálculo como “a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico” ⁴⁸.

Assim, a base de cálculo, combinada à alíquota, é capaz de determinar o valor da prestação pecuniária. Ao mesmo tempo, para Carvalho, “paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo” ⁴⁹.

Portanto tem-se que a base de cálculo do IR é o montante da renda ou provento do qual se adquiriu disponibilidade e que, concomitantemente, constitua riqueza nova ou acréscimo patrimonial efetivamente auferida pelo contribuinte.

1.3 A Tributação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física

O imposto incide sobre a disponibilidade adquirida sobre a renda e proventos, enquanto que a base de cálculo corresponde ao valor referente à totalidade da riqueza nova ou acréscimo patrimonial. Por essa razão, Mary Elbe Queiroz ⁵⁰ entende que não há de se admitir tributação de renda por ficção legal, pois tal medida acarretaria instituição de tributo pelo legislador ordinário, sendo que este não possui competência para tanto.

⁴⁷ QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto de Renda e Proveitos de Qualquer Natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 141.

⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 400.

⁴⁹ Ibidem.

⁵⁰ QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto de Renda e Proveitos de Qualquer Natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 142.

Ademais, Rubens Gomes de Souza⁵¹ ressalta que a opção por uma base de cálculo equivocada pode implicar a descaracterização do próprio imposto, alterando-se sua natureza ou inclusive sua espécie tributária.

Em verdade, a CRFB, no artigo 145, § 2º reconhece a relevância da base de cálculo para a caracterização do imposto, pois determina que as taxas devem ter base de cálculo próprias, distintas daquelas típicas dos impostos, bem como no art. 154, I, autoriza a instituição de impostos não previstos na CRFB desde que suas bases de cálculo não sejam coincidentes com a dos impostos nela discriminados.

É nesse sentido que o art. 44 do CTN trata de designar os parâmetros para delimitar adequadamente a base de cálculo, estipulando que esta será o montante real, presumido ou arbitrado, referente à renda ou ao provento que constitua acréscimo para as pessoas físicas e lucro para as pessoas jurídicas.

Já o art. 3º da Lei 7.713/88 estabelece o rendimento bruto como base de cálculo para o imposto de renda da pessoa física. No entanto, há certas despesas consideradas essenciais em atenção ao “mínimo existencial”, cujo RIR autoriza a dedução.

As referidas despesas fundamentais para a manutenção das mínimas condições existenciais contempladas pela legislação tributária são aquelas consagradas nos artigos 196 e 205 da CRFB, que reconhecem a saúde e a educação, respectivamente, como direitos fundamentais sob responsabilidade do Estado:

Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

Outrossim, as despesas com saúde e educação são indispensáveis para que os contribuintes estejam possibilitados para auferir renda. Portanto, os gastos médicos efetuados coma manutenção da saúde, bem como relativos à formação pessoal e qualificação técnica ou profissional, não estão sujeitos à tributação do imposto de renda, posto que não representam acréscimo patrimonial algum, conforme o artigos 80 e 81, do RIR.

⁵¹ SOUZA, Rubens Gomes de. *Um caso de ficção legal no direito tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM*. In Revista de Direito Público. São Paulo: v. 11 p. 16. apud QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto de Renda e Proveitos de Qualquer Natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 142.

Ainda, são dedutíveis os dispêndios com prestação de alimentos provisionais ou pensão alimentícia; Previdência Social da União, do Distrito Federal e dos Municípios; contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País cujo ônus tenha sido arcado pelo contribuinte; Fundos de Aposentadoria Programa Individual; soma das parcelas recebidas a título de aposentadoria, pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma, pagas pela previdência social ou privada, a partir dos 65 anos de idade; nos termos do artigo 82 do RIR.

Além disso, há determinados rendimentos considerados isentos, que tampouco estão submetidos à tributação, conforme o estipulado pelo art. 39 do RIR, tais como: doações; indenizações trabalhistas, por acidentes, em decorrência da reforma agrária; valor do prêmio de seguros recebidos; o valor da alienação de bens de pequeno valor; rendimentos de caderneta de poupança etc.

Desse modo, o art. 83 do RIR delimita a base de cálculo como a receita auferida no ano-calendário, descontadas as referidas deduções:

Art. 83. A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário 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 ao somatório dos valores de que tratam os arts. 74, 75, 78 a 81, e 82, e da quantia de um mil e oitenta reais por dependente.

Parágrafo único. O resultado da atividade rural apurado na forma dos arts. 63 a 69 ou 71, quando positivo, integrará a base de cálculo do imposto

Portanto, da leitura do art. 83 do RIR, pode-se concluir que a base de cálculo para o IR não é estritamente a renda bruta, apesar do disposto no art. 3º da Lei 7.713/88, visto que admite alguns descontos, mas tampouco se pode dizer que é efetivamente a renda líquida, porque as referidas deduções são bastante limitadas.

Passa-se, agora, à análise da alíquota na tributação sobre a renda. Consoante o ensinamento de Barros Carvalho⁵², a alíquota é estabelecida por lei, e compõe a estrutura da norma jurídico-tributária, integrando a regra-matriz de incidência, cumprindo seu papel no critério quantitativo, combina-se com a base de cálculo para delimitar o montante devido a título de tributo, valor este a ser exigido do contribuinte, enquanto objeto da obrigação originada pela realização do fato gerador.

⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 410.

Queiroz⁵³ esclarece que o vocábulo possui o significado de “parte”, ou seja, percentual, com que um tributo incide sobre um valor a ser tributado, de modo que para a quantificação aritmética do montante do *debitum* tributário, a alíquota conjuga-se com a base de cálculo para fornecer o valor do imposto devido.

De acordo com Carvalho, além de sua função dentro da moldura da regra-matriz de incidência, junto à base de cálculo, para aferir o *quantum debeatur*, a alíquota relevante papel na aplicação do princípio da igualdade tributária: “Com efeito. É por mantê-la constante, sob a forma de fração, ou por fazê-la progredir, continuamente ou por degraus, que o legislador busca realizar e assegurar o princípio da igualdade tributária”⁵⁴.

Ainda, segundo Carvalho, mediante o controle da alíquota a autoridade legislativa cuida de mantê-la dentro de patamares em que a tributação não implique confisco, ao passo que revela seu caráter político, podendo utilizá-la para fins extrafiscais.

Em atenção à legalidade tributária, as alíquotas do imposto de renda devem observar a progressividade, bem como a capacidade contributiva do contribuinte, na consecução da isonomia.

Na tributação das pessoas físicas são computadas como renda todas as entradas de valores, independentemente das diferentes denominações que possam receber, ressalvadas as isenções, bem como as hipóteses que comportam dedução, ou seja, é realizada sobre a renda líquida, que resulta da diferença entre a renda bruta e os abatimentos legalmente autorizados.

O atual sistema consagrou a incidência mensal com base na tabela progressiva e, em alguns casos, pela incidência com base em alíquotas fixas, de maneira que as rendas deverão ser percebidas conforme forem sendo auferidas pelo contribuinte, em conformidade com os artigos 37 e 38 do RIR:

Art. 37. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados. Parágrafo único. Os que declararem rendimentos havidos de quaisquer bens em condomínio deverão mencionar esta circunstância.

Art. 38. A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

⁵³ QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 153.

⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 412.

Parágrafo único. Os rendimentos serão tributados no mês em que forem recebidos, considerado como tal o da entrega de recursos pela fonte pagadora, mesmo mediante depósito em instituição financeira em favor do beneficiário.

Mary Elbe Queiroz⁵⁵ esclarece que a forma de tributação do imposto sobre a renda das pessoas físicas se dá em conformidade com a natureza da renda, as fontes pagadoras e o domicílio fiscal dos contribuintes, sendo que essa admite as formas de tributação na fonte; tributação exclusivamente na fonte; tributação pelo próprio beneficiário do rendimento e declaração de rendimentos anual.

A tributação na fonte é uma antecipação dos valores devidos arrecadados pelo contribuinte no momento do ajuste ou da apuração da base de cálculo. “Nesse caso, de acordo com a periodicidade a que estiver submetido o rendimento, a lei impõe à fonte pagadora, como responsável tributário, a obrigação de efetuar a retenção e o recolhimento”⁵⁶.

Se a fonte pagadora deixar de efetuar a retenção do imposto, a Receita Federal poderá exigir o tributo diretamente desta. Contudo, em cumprimento da obrigação acessória de entregar a declaração de rendimentos anual, “o beneficiário do rendimento passa a ter legalmente a obrigação de informar e tributar o conjunto dos rendimentos percebidos no curso do ano-calendário”⁵⁷, a partir de quando o Fisco poderá exigir o imposto devido tanto da fonte pagadora quanto do beneficiário.

Estão submetidos à tributação na fonte os rendimentos provenientes de trabalho assalariado; trabalho não assalariado, ou autônomo, recebido de pessoa jurídica; alugueres e royalties e pensões. Pela tributação mensal são contadas no cálculo do imposto as deduções e isenções permitidas pela legislação. O recolhimento pela fonte pagadora é realizado mensalmente, sempre no mês subsequente àquele que houve o pagamento, consoante arts. 620 e seguintes, do RIR.

No regime de tributação exclusivamente na fonte, assim como na primeira hipótese, a fonte pagadora tem o dever de reter o imposto, enquanto responsável tributária. A distinção entre as duas formas de tributação reside no critério de exigibilidade, de modo que na modalidade exclusivamente na fonte o Fisco poderá exigir somente da fonte pagadora, porém não do beneficiário.

⁵⁵ QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 159.

⁵⁶ *Ibidem*.

⁵⁷ *Ibidem*.

Como essa tributação é realizada pela fonte pagadora, o contribuinte não as levará em conta durante o ajuste, esta apenas deverá ser oportunamente mencionada na declaração anual.

Segundo Queiroz⁵⁸, a tributação exclusivamente na fonte é cabível nas hipóteses do pagamento do décimo terceiro salário; rendimentos de operações financeiras; lucros decorrentes de prêmios obtidos em loterias; rendimentos pagos a beneficiário não identificado; prêmios distribuídos sobre a forma de bens e serviços por meio de concursos ou sorteios e rendimentos de beneficiário residente no exterior. Esses ganhos são tributados pela fonte pagadora diariamente quanto aos rendimentos decorrentes de títulos, aplicações financeiras e valores mobiliários de renda fixa; e em cada operação de resgate das quotas de valores mobiliários.

Queiroz⁵⁹ explica, ainda, que são admitidas as deduções referentes aos valores que sofreram incidência do Imposto Sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e Sobre Operações Financeiras, de maneira que o valor tributável é o ganho nominal do investimento, menos o valor aplicado e a quantia recolhida a título de IOF.

Há ainda, segundo a autora⁶⁰, tributação da renda realizada pelo próprio contribuinte, que cuida de apurar a base de cálculo anualmente, sob a forma de carnê-leão, pela qual o beneficiário da renda realiza o recolhimento com uso da tabela de alíquotas. Os valores recolhidos deverão ser informados pelo contribuinte no momento da apuração da base de cálculo, bem como na declaração de rendimentos anual.

Seguem o formato de tributação pelo próprio beneficiário, conforme Queiroz⁶¹, os rendimentos recebidos de pessoas físicas sem vínculo empregatício, ou de fontes do exterior que não sejam tributadas na fonte: emolumentos, custas dos serventuários do Poder Judiciário; alimentos e pensões recebidos de pessoas físicas; rendimentos recebidos por residente ou domiciliados no Brasil que prestem serviços a órgãos consulares; rendimentos de alugueres e rendimentos de transporte de carga ou passageiros.

Já nas hipóteses de ganhos líquidos de renda variável e ganhos de capital, a tributação realizada pelo beneficiário é definitiva e ocorre em separado dos demais rendimentos.

⁵⁸ QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 160.

⁵⁹ *Ibidem*. p. 166.

⁶⁰ *Ibidem*. p. 161.

⁶¹ *Ibidem*. p. 167-168.

Simplesmente aplica-se a alíquota sobre o total do ganho apurado e efetua-se o recolhimento do respectivo imposto.

Por fim, das formas de tributação pelo próprio contribuinte consta ainda a realizada no ajuste anual, cujos valores deverão ser informados na declaração de rendimentos anual e os rendimentos que sofreram tributação exclusiva na fonte.

A declaração de rendimentos anual é a obrigação acessória pela qual se informam todos os ganhos e gastos dedutíveis durante o ano-calendário, confirmando ou modificando os recolhimentos realizados mês a mês:

Na declaração serão informadas todas as rendas, proventos, ganhos, lucros, pagamentos, gastos, custos e despesas admitidos pela legislação, variações patrimoniais e os valores dos impostos já recolhidos, bem como deverá ser demonstrada a base de cálculo do imposto relativamente a cada período de apuração (trimestral ou anual) e o respectivo saldo do imposto a pagar ou a restituir. A declaração apresentada não mais se caracteriza como de ajuste, constituindo-se em mero cumprimento de obrigação acessória ou dever instrumental ⁶².

Tanto as pessoas físicas como as pessoas jurídicas estão obrigadas a apresentar declaração de rendimentos anual. Para as pessoas físicas o prazo para sua entrega é até o mês de abril do ano seguinte ao ano-calendário em que ocorreram os fatos geradores.

Desse modo, com exceção dos rendimentos sujeitos à tributação em separado (ganhos de capital, mercado de renda variável e decorrentes de atividade rural), a tributação das pessoas físicas obedece à tabela progressiva para o cálculo mensal do IIRPF.

Segue abaixo as bases de cálculo e suas respectivas alíquotas estabelecidas para o exercício de 2015, ano-calendário de 2014, consoante o estampado no RIR:

⁶² QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto de Renda e Proveitos de Qualquer Natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 163.

Base de cálculo mensal em R\$	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 1.787,77	-	-
De 1.787,78 até 2.679,29	7,5	134,08
De 2.679,30 até 3.572,43	15,0	335,03
De 3.572,44 até 4.463,81	22,5	602,96
Acima de 4.463,81	27,5	826,15

O art. 153, § 2º, I, da CRFB, consagra que o IR deverá observar os critérios de generalidade, universalidade e progressividade:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

III - renda e proventos de qualquer natureza;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei; (...)

De acordo com o critério da generalidade, todas as pessoas que praticarem o fato gerador do imposto devem sofrer a incidência da norma sem distinção.

Por sua vez, o critério da universalidade se refere à base de cálculo do imposto sobre a renda, cuja amplitude deve compreender as rendas e proventos de qualquer natureza percebidos pelo contribuinte, independentemente da denominação, nos termos do art. 43, §1º, CTN.

Por fim, a progressividade diz respeito à variação da alíquota do imposto que deverá aumentar gradativamente quanto maior se verificar a base de cálculo. De acordo com o professor Eduardo Sabbag a tributação do IR no sistema tributário nacional é insuficientemente progressivo:

(...) o sistema tributário brasileiro, apresentando um pequeno grau de progressividade no IR, transborda para o terreno da *regressividade*, em face do elevado número de tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços. Daí haver a imposição de maior ônus àqueles que ostentam menor aptidão de contribuir para o custeio das despesas do Estado, uma vez que, em regra quem possui maiores renda e patrimônio, revelando maior

capacidade, para contribuir, é destinatário de uma imposição tributária menos gravosa.

(...) há que se imprimir maior progressividade às alíquotas, de modo a cumprir, efetivamente, o desígnio constitucional⁶³.

Assim, segundo o referido autor, considerando-se a modesta progressividade do imposto sobre a renda junto à totalidade do sistema tributário brasileiro, nota-se que há de fato uma regressividade, em que os contribuintes de menor capacidade contributiva são mais onerados pela carga tributária.

O cerne do presente trabalho reside justamente na análise das bases de cálculo estampadas na tabela progressiva do IRPF, cuja atualização se pretende questionar, ao analisar os efeitos de sua defasagem no tocante não somente ao princípio da progressividade, corolário da isonomia, mas também em relação aos princípios da dignidade da pessoa humana, capacidade contributiva, não-confisco, razoabilidade e proporcionalidade.

2 OS FUNDAMENTOS JURÍDICOS DA ADI n° 5.096

A OAB, no dia 10 de março de 2014, impetrou ADI para reivindicar a adequada atualização das alíquotas progressivas estipuladas na referida tabela, que atualmente é corrigida a partir das metas de inflação e, portanto, não corresponde aos índices reais de inflação.

A tabela se encontra defasada em 61,24%, de acordo com os estudos do Dieese. Assim, a OAB pretende seja realizada a correção com base no Índice de Preços do Consumidor Amplo, por ser o índice oficial empregado na medida da inflação, correspondente à verdadeira perda de valor da moeda.

Os fundamentos jurídicos da ADI n° 5.096 consistem na alegação de que o descompasso entre a inflação e as faixas salariais contempladas pelas respectivas alíquotas da tabela progressiva violam: i) o princípio constitucional da dignidade da pessoa humana, diante da tributação do mínimo existencial; ii) conceito de “renda”; iii) princípio da capacidade contributiva; iv) princípio do não-confisco tributário; v) princípio da razoabilidade; vi) princípio da proporcionalidade.

⁶³ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 1136.

2.1 A Dignidade da Pessoa Humana

Conforme Eduardo Sabbag⁶⁴, o Estado necessita, em sua atividade financeira, captar recursos para manter a sua estrutura, disponibilizando ao cidadão-contribuinte os serviços que lhe compete como autêntico provedor das necessidades coletivas, em que a cobrança de tributos se mostra a principal fonte das receitas públicas, voltadas ao atingimento dos objetivos fundamentais, consoante o art. 3º da CRFB.

No mesmo sentido, Leandro Paulsen compreende que não se concebe a tributação senão como instrumento da própria sociedade para a consecução dos seus objetivos, de modo que “pagar tributo já não é mais uma submissão ao Estado, tampouco um mal necessário. É, isto sim, dever fundamental de toda pessoa que integra uma sociedade e que, por isso, tem responsabilidade pela sua organização e manutenção”⁶⁵.

Ainda, segundo Paulsen, a tributação cumpre relevante função na efetivação dos direitos fundamentais e sociais:

Na Constituição de 1988, a pessoa humana assume papel central, enunciando-se, já em seu início, direitos fundamentais e sociais, e funcionalizando-se a tributação mediante um novo modo de outorga de competência tributária em que ganha relevância a justificação da tributação em função da sua finalidade.

Aliás, resta clara a concepção da tributação como instrumento da sociedade quando são elencados os direitos fundamentais e sociais e estruturado o estado para que mantenha instituições capazes de proclamar, promover e assegurar tais direitos⁶⁶.

Nesse diapasão, Alexandre de Moraes esclarece que devemos conceber a dignidade da pessoa humana como “o valor espiritual e moral, unificador dos direitos fundamentais, inerente às personalidades humanas, que se manifesta singularmente na autodeterminação consciente e responsável da própria vida”⁶⁷ e que carrega a ideia do respeito mútuo entre todas as pessoas, devendo ser o mínimo garantido por todos e quaisquer estatutos jurídicos.

O art. 1º, III da CRFB consagra a dignidade da pessoa humana como um dos fundamentos da República:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado democrático de direito e tem como fundamentos:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

⁶⁴ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 39.

⁶⁵ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 4ª ed. Porto Alegre: 2012, p. 22.

⁶⁶ Ibidem.

⁶⁷ MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. São Paulo: Atlas, 2010, p. 22.

II - garantir o desenvolvimento nacional;
III - a **dignidade da pessoa humana**; (...) (Grifei)

Consoante o ensinamento de Luis Roberto Barroso, o princípio da dignidade da pessoa humana expressa um conjunto de valores civilizatórios que se pode considerar “incorporado ao patrimônio da humanidade, do qual se extrai o sentido mais nuclear dos direitos fundamentais, para tutela da liberdade, da igualdade e para a promoção da justiça”⁶⁸.

Para ele, a dignidade da pessoa está no núcleo essencial dos direitos fundamentais, e dela se extrai a tutela do mínimo existencial e da personalidade humana, tanto na sua dimensão física como moral.

Por sua vez, o mínimo existencial pode ser compreendido como o “conjunto de bens e utilidades básicas para a subsistência física e indispensável ao disfrute dos direitos em geral,” ao passo que “aquém daquele patamar, ainda quando haja sobrevivência, não há dignidade”⁶⁹. Para Barroso, parece haver razoável consenso de que inclui, pelo menos: renda mínima, saúde básica e educação fundamental.

De acordo com Ricardo Lobo Torres, “o mínimo existencial não possui dicção constitucional própria, contudo está implícito nos princípios constitucionais que o fundamentam, como da igualdade e da dignidade da pessoa humana.” Ainda, segundo o autor, abrange “qualquer direito, ainda que não fundamental, considerado em sua dimensão essencial e inalienável”⁷⁰.

Ainda que a legislação ordinária rotule equivocadamente a proteção ao mínimo existencial como isenção, trata-se verdadeiramente de imunidade, pois as normas de imunidade são constitucionais, enquanto as isenções são previstas em lei.

Paulo de Barros Carvalho assevera que as normas instituidoras de imunidade tributária são de ordem constitucional, ou seja, estruturais, e por isso não tratam diretamente do fenômeno da incidência, “atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária”⁷¹.

Enquanto as normas instituidoras de isenção ocorrem no plano da legislação ordinária, vez que “sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera

⁶⁸ BARROSO, Luis Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 253.

⁶⁹ *Ibidem*. p. 254.

⁷⁰ TORRES. Ricardo Lobo. *O Mínimo Existencial e os Direitos Fundamentais*. Revista de Direito da Procuradoria-Geral, Rio de Janeiro, n. 42, 1990, p. 69.

⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 239.

como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios de hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo”⁷².

Diante disso, pode-se concluir que o mínimo existencial consiste uma imunidade, pois é subjacente aos princípios constitucionais que o fundamentam, em especial a dignidade da pessoa humana.

Ademais, Torres assevera que “o mínimo existencial é direito protegido negativamente contra a intervenção do Estado e, ao mesmo tempo, garantido positivamente pelas prestações estatais”⁷³.

Elucida que essa proteção negativa se afirma principalmente no campo tributário, por meio das imunidades fiscais, porquanto o Estado não pode invadir a esfera da liberdade mínima do cidadão representada pelo direito à subsistência:

O Imposto de Renda não incide sobre um mínimo necessário a sobrevivência do declarante, nem sobre as quantias necessárias à subsistência de seus dependentes, dedutíveis da renda bruta. Cuida-se de imunidade do mínimo existencial, embora apareça na lei ordinária, posto que materialmente remonta às fontes constitucionais⁷⁴.

Logo, não se pode admitir que a tributação do imposto de renda, enquanto instrumento para concretização dos direitos fundamentais, invada o âmbito do mínimo indispensável a uma existência digna, violando o próprio núcleo desses direitos, princípio basilar da República Federativa do Brasil.

Na mesma linha, Mary Elbe Queiroz:

Revestir-se-á de inconstitucionalidade, portanto, a tributação que atingir o mínimo vital e essencial para o atendimento das exigências básicas do indivíduo e de sua família. Até esse limite não se revela qualquer capacidade econômica ou contributiva; ao contrario, configura-se a hipótese de extremo confisco. Nesse caso, além de não haver nenhum acréscimo, a incidência do Imposto sobre a Renda que atinja esse valor alcançara o mínimo necessário e essencial à sobrevivência do contribuinte e da sua família com dignidade⁷⁵.

Portanto, é imperioso que a tributação do imposto de renda não alcance o mínimo existencial, posto que além de se constituir imunidade, não caracteriza riqueza nova ou acréscimo patrimonial.

⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 239.

⁷³ TORRES, Ricardo Lobo. *O Mínimo Existencial e os Direitos Fundamentais*. Revista de Direito da Procuradoria-Geral, Rio de Janeiro, n. 42, 1990, p. 70.

⁷⁴ *Ibidem*. p. 70.

⁷⁵ QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto de Renda e Proveitos de Qualquer Natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 59.

Ocorre que, as atualizações monetárias das bases de cálculo que compõem as respectivas faixas salariais da tabela progressiva do IRPF estão em descompasso com os índices reais de inflação acumulados até os dias atuais.

De acordo com estudo elaborado pelo Dieese⁷⁶, verifica-se que a base de cálculo da primeira faixa salarial, destinada aos contribuintes “isentos” do imposto de renda – quando se trata verdadeiramente de imunidade – é no valor de R\$ 1.701,78, entretanto, se esta houvesse sido corrigida pelo IPCA o montante seria de R\$ 2.758,46.

Diante do exposto, entende-se que a omissão do Estado em corrigir a tabela progressiva pelo IPCA implica ofensa direta ao princípio da dignidade da pessoa humana.

2.2 A inconstitucionalidade por violação ao conceito de renda, princípio da capacidade contributiva e do não-confisco tributário

A violação do mínimo vital é consequência da defasagem das bases de cálculo que figuram a tabela progressiva do imposto de renda. O referido descompasso entre os valores das faixas salariais nela estipulados e os valores que deveriam vigorar em conformidade com os índices reais de inflação infringe, portanto, o princípio da dignidade da pessoa humana na medida em que invade a primeira faixa da tabela, resguardada pela imunidade.

Entretanto, a referida desatualização monetária, na medida em que afeta todos os degraus da tabela, implica, ademais, a violação do conceito constitucional de renda; do princípio da capacidade contributiva e o princípio do não-confisco tributário, como será demonstrado.

O art. 153, III, da CRFB dispõe que compete à União instituir impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza. Daí surge o conceito constitucional de renda. Embora demasiadamente amplo, não se pode admitir a delimitação do conceito pelo legislador infraconstitucional, sob pena de inconstitucionalidade.

A doutrina é firme no sentido de que, para fins de tributação, não há que se falar em renda sem a verificação de efetivo acréscimo patrimonial, vez que renda é indicativo de riqueza nova, essa sim passível de tributação. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado assevera que “não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial”⁷⁷.

⁷⁶ Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos. *Imposto de Renda da Pessoa Física: Propostas para uma Tributação Mais Justa*. Brasília: 2013. p. 2.

⁷⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 333.

Quanto ao vocábulo “acréscimo patrimonial”, Mary Elbe Queiroz⁷⁸ entende que não compreende todas as quantias que ingressem o patrimônio, pois do contrário o imposto incidir sobre ingressos e não sobre a renda. Somente poderá ser considerado como acréscimo aquilo que efetivamente aumentou o patrimônio: o resultado do valor auferido menos os recursos empregados na sua obtenção e na manutenção da fonte produtora.

Segundo a autora, mediante a análise sistemática dos conceitos de renda e proventos em conjunto dos princípios que norteiam o imposto sobre a renda, conclui-se que o sentido a que se referem os vocábulos é aquele que revela acréscimo patrimonial:

Essa ideia encontra-se subjacente em todo o sistema tributário constitucional, tendo em vista que admitir o contrário seria abrir a possibilidade de tributação sobre: ou um mínimo existencial; ou os valores que não são ganhos por se destinarem a cobrir despesas e gastos necessários a produção dos rendimentos e a manutenção da fonte produtora, o que resultaria na exigência de tributo sobre valores despendidos e que não são receita ou renda; ou, ainda, o próprio patrimônio, incidência essa que configuraria outra exação, prevista em hipótese de incidência diversa do Imposto sobre a Renda⁷⁹.

Portanto, a afronta ao conceito constitucional de renda ocorre em razão da tributação de ingressos que não constituem acréscimo patrimonial. Ademais, eventuais acréscimos percebidos somente estariam sujeitos ao imposto de renda caso superassem a queda do poder de compra da moeda correspondente à inflação acumulada, ou seja, apenas se estes ingressos fossem suficientes para repor e, ainda, superar a desvalorização constatada na ordem de 61,24%.

Desse modo, a tributação das quantias necessárias à garantia das condições mínimas de existência, bem como a incidência do IR sobre eventuais valores que não constituem efetivamente renda implicam ofensa ao princípio da capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva está insculpido no inciso §1º, do art. 145 da CRFB, *in verbis*:

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

(...)

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

⁷⁸ QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 76.

⁷⁹ *Ibidem*. p. 70-71.

Leandro Paulsen ilustra com clareza a essência do princípio supra citado ao afirmar que esse “inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água”⁸⁰.

Quer dizer, busca-se por meio desta garantia constitucional preservar o contribuinte ao evitar tributação excessiva e inadequada a sua capacidade contributiva, que comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais; já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica.

Conforme lição de Eduardo Sabbag o referido princípio encontra fundamento no princípio da isonomia estampado no art. 5º da CRFB:

(...) é corolário ou projeção do postulado da isonomia tributária, deste se avizinhando, visa à consecução do ideal de justiça fiscal ou justiça distributiva – seu elemento axiologicamente justificador, que, conquanto não apareça formalmente escrito no texto da Constituição, depende de uma prática constitucional⁸¹.

Diante da tributação inflacionária ora em voga, no que atine ao imposto sobre a renda, é paradoxal que se vise à promoção da justiça fiscal através de exação em desacordo com a capacidade econômica dos contribuintes.

Nesse mesmo sentido, Klaus Tipke explica que “o princípio da capacidade contributiva é um princípio econômico. Ele alcança apenas a renda efetiva, não a renda aparente. Por isso, as rendas aparentes originadas pela inflação devem ser eliminadas”⁸².

De acordo com o estudo produzido pelo Dieese⁸³ sobre a discrepância entre os valores correspondentes às faixas salariais constantes na tabela progressiva do imposto de renda e os valores que deveriam figurar com a devida correção pelo índice real de inflação, conclui-se que há violação do princípio constitucional da capacidade contributiva em virtude desta tributação por vias oblíquas.

Segundo esse estudo, as bases de cálculo prescritas na tabela progressiva do imposto de renda do ano de 1996 não foram atualizadas monetariamente até 2002, ano em que ocorre

⁸⁰ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 4ª ed. Porto Alegre: 2012, p. 138.

⁸¹ SABBAG, Eduardo. *Elementos do Direito – Direito Tributário*. 10ª ed. Saraiva: São Paulo, 2010, p. 39.

⁸² TIPKE, Klaus. *Sobre a unidade da ordem jurídica tributária*. apud SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário - estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 64. apud QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto de Renda e Proveitos de Qualquer Natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 30.

⁸³ Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos. *Imposto de Renda da Pessoa Física: Propostas para uma Tributação Mais Justa*. Brasília: 2013. p. 2-3.

reajuste de 17,5%, percentual aquém da inflação acumulada no período. Por mais dois sucessivos anos, novamente, deixou-se de corrigir os valores entabulados, somente quando em 2005 e 2006 houve novas reparações de 10% e 8%, respectivamente, ainda insuficientes. Desde 2007 até os presentes dias, os ajustes realizados foram de 4,5% ao ano.

Até dezembro de 2013, já considerados todos os tíbios reajustes acima relatados, apurou-se que a perda do poder aquisitivo da moeda atingiu o percentual de 61,24%. Daí surge o imposto inflacionário: mantendo-se fixos os valores para as faixas salariais na tabela do IR, é desnecessário elevar alíquotas para aumentar a arrecadação. Para tanto, basta deixar de atualizar as bases de cálculo que o imposto passa a incidir sobre parcela isenta, ou recai sobre quantias tributáveis com alíquotas mais onerosas que o devido.

Destarte, parte da faixa destinada à imunidade é diminuída. Por sua vez as faixas correspondentes às alíquotas de 7,5%, 15% e 22,5% são reduzidas até que, finalmente, um número superior de contribuintes se encontra submetido à alíquota de 27,5%.

Ademais, o inciso IV do art. 150 estabelece que é vedado aos entes federativos “utilizar tributo com efeito de confisco.” Contudo, ao exigir o imposto de renda sem a observância da capacidade contributiva, a tributação está eivada de efeito confiscatório.

Alexandre de Moraes ressalta que apesar das dificuldades enfrentadas pela doutrina e jurisprudência na delimitação do conceito de confisco, este pode ser entendido como “o ato do poder público de decretação de apreensão, adjudicação, ou perda de bens pertencentes ao contribuinte, sem a contrapartida de justa indenização”⁸⁴.

O confisco tributário, portanto, é consequência direta da exação além da capacidade contributiva, pois os contribuintes tributados sobre valores que não constituem efetivos acréscimos patrimoniais devem se desfazer, ao menos em parte, de seu patrimônio para o pagamento do imposto sobre a renda.

Desse modo, a defasagem das bases de cálculo em descompasso com a inflação real, promove a tributação em desacordo com o critério da pessoalidade, sem consideração pela capacidade econômica dos contribuintes, e para grande parcela da população invade inclusive o mínimo vital, atingindo seu patrimônio e assim tolhe a liberdade dos indivíduos.

⁸⁴ MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. São Paulo: Atlas, 2010, p. 886.

2.3 A inconstitucionalidade por violação aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade

Segundo André Puccinelli, o princípio da proporcionalidade está fortemente ligado aos direitos fundamentais, capaz de oferecer “soluções interpretativas conferidas à atuação legislativa, judicial ou administrativa do Estado, mediante exame da compatibilidade entre meios e fins, de molde a evitar violações desnecessárias a direitos fundamentais”⁸⁵.

Uma visão estrutural revela que o princípio da proporcionalidade compõe-se de três elementos, a saber: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Destarte, qualquer restrição a direitos constitucionalmente assegurados, além de estar prevista no texto magno, deve atender simultaneamente a esses três requisitos.

O meio empregado será adequado quando for apto a alcançar o fim colimado. Será necessário se o legislador não dispuser de outro meio menos prejudicial e igualmente eficaz para atingir o objetivo visado, pois, como já disse Jellinek, não se abatem pardais com tiros de canhão⁸⁶.

Assim, conforme o autor, a proporcionalidade deverá ser utilizada como método hermenêutico para investigar se os meios empregados são eficazes para atingir o fim determinado.

Desse modo, Robert Alexy⁸⁷ formulou a estrutura do princípio da proporcionalidade, enquanto ferramenta hermenêutica, e a dividiu em “três sub-regras que devem sempre ser analisadas em sequência: 1) adequação, 2) necessidade e 3) proporcionalidade em sentido estrito”⁸⁸.

Segundo Fernandes, a adequação não é apenas o critério pelo qual se verifica se o meio é adequado, mas a medida adotada sob análise deverá ser capaz de promover e fomentar “ainda que o objetivo não seja completamente realizado”⁸⁹.

A regra da necessidade diz respeito à obrigatoriedade da medida tomada ser o mínimo gravosa possível.

Por fim, a proporcionalidade em sentido estrito cuida de ponderar os direitos fundamentais conflitantes com a execução da referida medida em exame, conforme explicação a seguir:

⁸⁵ PUCCINELLI JÚNIOR, André. *Curso de Direito Constitucional*. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 90.

⁸⁶ *Ibidem*. p. 90.

⁸⁷ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Madrid: Centro de Estudos Constitucionais, 1993.

⁸⁸ FERNANDES, Bernardo Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2011, p. 200.

⁸⁹ *Ibidem*. p. 201.

A proporcionalidade em sentido estrito, então, é um raciocínio de sopesamento (balanceamento) que se dá entre a intensidade da restrição que o direito fundamental irá sofrer e a importância da realização do outro direito fundamental que lhe é colidente e que, por isso, parece fundamentar a adoção da medida restritiva⁹⁰.

Ainda, de acordo com o autor, para que uma medida seja reprovada ao ser submetida ao filtro da proporcionalidade, não é necessário que essa atinja o núcleo de algum direito fundamental, “basta que os motivos que fundamentam a adoção da medida não tenham peso suficiente para justificar a restrição ao direito fundamental atingido”⁹¹.

Portanto, para que determinada medida seja considerada violadora do princípio da proporcionalidade, é suficiente que a restrição que ela implica acarrete danos maiores que os benefícios, quer dizer, basta que a limitação decorrente da medida não seja suficiente para justificá-la, sendo considerada desproporcional.

Ademais, cumpre diferenciar os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, frequentemente utilizados como expressões sinônimas. Fernandes explica que, enquanto a proporcionalidade é o critério desenvolvido pelo Tribunal Constitucional Alemão, a razoabilidade é originada de uma construção jurisprudencial derivada da *Common Law* “que basicamente representa uma rejeição aos atos estatais excepcionalmente irrazoáveis”⁹².

Nesse sentido, a proporcionalidade é “muito mais complexa que a noção tópica de razoabilidade, pois envolve mais que uma simples pauta que sugere que os atos estatais devem ser razoáveis a partir de uma relação simples de meio-fim”⁹³.

De qualquer modo, passando pelo crivo da proporcionalidade a medida da “não-atualização” da tabela progressiva, ou a sua correção de acordo com as metas de inflação, percebe-se imediatamente que não é adequada para a manutenção dos valores reais originalmente estipulados pelo legislador ordinário.

Tampouco sob o prisma da razoabilidade pode ser admitida a manutenção da medida ora em voga para atualização da tabela. A defasagem acumulada implica tributação sobre a parcela de contribuintes resguardados pela imunidade, alcançando-lhes o mínimo existencial, bem como acarreta a exação dos demais destinatários da norma através alíquotas mais

⁹⁰ FERNANDES, Bernardo Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2011, p. 201.

⁹¹ *Ibidem*.

⁹² *Ibidem*. p. 199.

⁹³ *Ibidem*. p. 200.

elevadas, correspondentes às faixas da base de cálculo superiores àquelas que deveriam incidir com a devida correção pelo IPCA.

3 ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO: A DEFASAGEM DA TABELA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

3.1 O aumento da Tributação sobre a Curva de demanda agregada

De acordo com Rudiger Dornbusch e Stanley Fischer, “a demanda agregada é o volume total de bens demandados na economia”⁹⁴. Portanto, a curva de demanda agregada mostra “as combinações do nível de preços e do nível de produção aos quais os mercados de bens e monetário estão simultaneamente equilibrados”⁹⁵.

Que dizer, a curva de demanda agregada relaciona a quantidade de bens e serviços que as empresas, os indivíduos, e os governos desejam adquirir para cada nível de preços. Ela possui inclinação negativa porquanto, admitindo as demais variáveis constantes por hipótese, uma queda nos preços dos bens ofertados acarreta no aumento da quantidade demandada de bens e serviços.

Fischer⁹⁶ esclarece que a produção está no seu nível de equilíbrio quando é igual à demanda agregada. Desse modo, a demanda agregada (DA) será igual ao valor real da produção e da renda (Y). Assim temos que:

$$\begin{aligned} DA &= Y \\ Y &= C + I + G + (X - M) \end{aligned}$$

Para a compreensão deste fenômeno, é necessário esclarecer o significado das variáveis que compõem a fórmula. Assim, a demanda agregada (DA), em situação de equilíbrio é igual à quantidade produzida (Y), que é equivalente à soma dos gastos de consumo (C), dos gastos de investimentos (I), das despesas do governo (G) e das exportações líquidas (X - M).

Os valores dessas variáveis são sensíveis às variações de preço, que afetam a demanda agregada. No presente trabalho, são avaliados os efeitos causados no equilíbrio representado pela equação, em função das variações na tributação, mantendo-se constantes as demais variáveis, sendo desconsideradas aquelas relativas ao comércio exterior (X - M).

⁹⁴ DORNBUSCH, Rudiger; FISCHER, Stanley. *Macroeconomia*. 5ª ed. São Paulo: Pearson Makron Books, 2004, p. 78.

⁹⁵ Ibidem. p. 260.

⁹⁶ Ibidem. p. 82.

Ainda segundo o autor ⁹⁷, o governo afeta o nível de renda de equilíbrio de duas maneiras: as compras de bens e serviços do governo (G); e os impostos e transferências que afetam a relação entre produção e renda (Y) e a renda disponível (renda disponível para o consumo ou poupança) que vem do setor privado (YD).

Fischer ⁹⁸ esclarece que o consumo (C), portanto, depende da renda disponível (YD). A renda disponível é a renda líquida disponível para gastos detida pelas famílias após receberem as transferências e terem pago os impostos ao governo, ou seja, equivale à renda (Y) mais as transferências (TR) menos os impostos (TA) $Y = TR - TA$. Conseqüentemente, a função consumo (C) passará a ser:

$$C = cYD = c(Y + TR - TA)$$

Segundo o referido autor ⁹⁹, a função consumo aumenta com o nível da renda disponível, em que “c” é o fator multiplicador correspondente à inclinação da função. Para cada unidade de aumento de renda disponível o consumo aumenta em função do produto de “c”, sendo que “c” é maior que zero e menor que um ($0 < c < 1$). Ele representa o montante pelo qual a produção varia quando a demanda agregada autônoma aumenta uma unidade.

Destarte, cumpre conceituar no que consiste a política fiscal: “é a política do governo que se preocupa com as compras do governo, com o nível de transferências e com a estrutura fiscal” ¹⁰⁰. Admitindo-se que o volume de gastos do governo é constante (\bar{G}), que este corresponde a um volume igualmente constante de transferências (\bar{TR}), e que coleta uma fração “t” de renda na forma de impostos, a equação da função consumo pode ser reescrita da seguinte forma:

$$C = c(Y + \bar{TR} - tY)$$

$$C = c\bar{TR} + c(1 - t)Y$$

Desse modo, é possível concluir que o IR (t) diminui o gasto com o consumo (C) a cada nível de renda (Y). A redução dos gastos ocorre porque o consumo das famílias está relacionado com a renda disponível (e não com a renda total auferida antes da tributação), sendo que o imposto de renda reduz a parcela de renda disponível.

⁹⁷ DORNBUSCH, Rudiger; FISCHER, Stanley. *Macroeconomia*. 5ª ed. São Paulo: Pearson Makron Books, 2004, p. 96.

⁹⁸ Ibidem. 97.

⁹⁹ Ibidem. p. 93.

¹⁰⁰ Ibidem. p. 97.

Por fim, Fischer ¹⁰¹ demonstra que substituindo a função do consumo na equação relativa à demanda agregada obtém-se:

$$\begin{aligned} DA &= c\overline{TR} + c(1-t)Y + I + G \\ DA &= (c\overline{TR} + I + G) + c(1-t)Y \\ DA &= \overline{A} + c(1-t)Y \end{aligned}$$

Conforme referido autor ¹⁰², considerando-se a situação de equilíbrio para o mercado de bens ($Y = DA$) a equação acima pode ser reescrita da seguinte maneira: $Y = \overline{A} + c(1-t)Y$. Pode-se resolver esta equação para um determinado valor de Y , (Y_0) isolando o referido termo Y_0 :

$$\begin{aligned} Y_0 &= \frac{1}{1-c(1-t)} \overline{A} \\ Y_0 &= \frac{1}{1-c(1-t)} (c\overline{TR} + I + G) \end{aligned}$$

Nota-se que o imposto de renda (t) diminui o multiplicador (Y_0) na medida em que aumenta o denominador da fração. Por outro lado, um aumento nas compras do governo (G) acarreta um deslocamento da curva de demanda agregada para cima, na mesma proporção das compras realizadas.

Logo, com o deslocamento da curva de demanda para cima, o ponto de equilíbrio também é aumentado, assim “no nível inicial de produção e renda, logo após o aumento de gastos do governo, a demanda por bens excede a produção e, desta forma, as empresas expandem a produção até o novo ponto de equilíbrio a ser alcançado” ¹⁰³.

Fischer ¹⁰⁴ esclarece que a situação de equilíbrio a renda é igual à demanda agregada. Desse modo, para atingir o novo ponto de equilíbrio é necessário que a variação da renda acompanhe na mesma medida a variação na demanda agregada:

$$\begin{aligned} \Delta Y_0 &= \Delta \overline{G} + c(1-t) \Delta Y_0 \\ \Delta Y_0 &= \frac{1}{1-c(1-t)} \Delta \overline{G} \end{aligned}$$

¹⁰¹ DORNBUSCH, Rudiger; FISCHER, Stanley. *Macroeconomia*. 5ª ed. São Paulo: Pearson Makron Books, 2004, p. 98.

¹⁰² Ibidem. p. 100.

¹⁰³ Ibidem.

¹⁰⁴ Ibidem.

Nesta equação admite que os demais termos TR e I são constantes por hipótese. Assim, fica evidente que um aumento em uma unidade nas compras do governo levará a um aumento na renda superior a uma unidade, pois o denominador da fração resultará sempre um número inferior a um.

Como consequência do aumento dos impostos pode-se inferir que o multiplicador é diminuído, o que acarreta na redução na inclinação da curva de demanda agregada. O IR, portanto, poderá ser utilizado como um estabilizador automático.

O conceito de estabilizador automático pode ser definido como “qualquer mecanismo na economia que, automaticamente, ou seja, sem intervenção do governo caso a caso, reduz o montante pelo qual o produto varia em resposta a uma alteração na demanda autônoma”¹⁰⁵. Isso significa que na presença de estabilizadores automáticos é esperado que a produção flutue menos do que flutuaria sem eles.

No tocante à política fiscal, a redução do IR implica aumento da inclinação da curva de demanda agregada. Em um nível inicial de renda, com a redução do imposto há um aumento no consumo, e assim a demanda agregada de bens agora excede à produção. Logo, o novo ponto de equilíbrio será estabelecido em um patamar mais elevado.

Para calcular a variação na renda de equilíbrio, equaciona-se a variação na renda para que a demanda agregada varie. Fischer esclarece que a variação na demanda agregada tem duas componentes: “a primeira é a variação nos gastos no nível inicial de renda que surge a partir do corte nos impostos. Esta parte é igual à propensão marginal a consumir sem a renda disponível vezes a variação na renda disponível devido ao corte nos impostos ($cY_0\Delta t$).”¹⁰⁶

O termo $Y_0\Delta t$ representa o nível inicial de renda vezes a variação da alíquota do imposto, enquanto “a segunda componente da variação na demanda agregada é o gasto induzido devido à renda mais alta. Ela é novamente incrementada a uma nova alíquota de imposto (t') e tem o valor de $c(1 - t') \Delta Y_0$ ”¹⁰⁷. Portanto:

$$\Delta Y_0 = -cY_0\Delta t + c(1 - t') \Delta Y_0, \text{ ou}$$

$$\Delta Y_0 = \frac{1}{1 - c(1 - t')} \cdot -cY_0\Delta t$$

Um exemplo esclarece os efeitos de um corte no imposto de renda:

¹⁰⁵ DORNBUSCH, Rudiger; FISCHER, Stanley; STARTZ, Richard. *Macroeconomia*. 11ª ed. São Paulo: Pearson Makron Books, 2011, p. 202.

¹⁰⁶ Ibidem. p. 102-103.

¹⁰⁷ Ibidem.

Inicialmente o nível de renda é $Y_0 = 100$, a propensão marginal a consumir é $c = 0,8$ e a alíquota do imposto $t = 0,2$. Suponha agora um corte no imposto que reduza a alíquota do imposto de renda para somente 10%, ou $t' = 0,1$.

No nível inicial de renda, a renda disponível cresce por $Y_0 \Delta t = 100(t - t') = \10 . Sem contar o aumento de \$10 na renda disponível, uma fração $c = 0,8$ é gasta em consumo, de modo que, a demanda agregada, no nível inicial de renda, aumenta em \$8. Isto corresponde ao termo $-cY_0 \Delta t$. O aumento na demanda agregada causa uma expansão na produção e na renda. A renda disponível aumenta uma fração $(1 - t')$ do aumento na renda. Além disso, do aumento na renda disponível, somente uma fração, c , é gasta. Da mesma forma, o gasto induzido em consumo é igual a $c(1 - t') \Delta Y_0$.

Substituindo-se os valores dados do exemplo na equação é obtido o seguinte resultado:¹⁰⁸

$$\Delta Y_0 = \frac{1}{1 - 0,8(1 - 0,1)} - (0,8)(100)(0,2 - 0,1) = 28,56$$

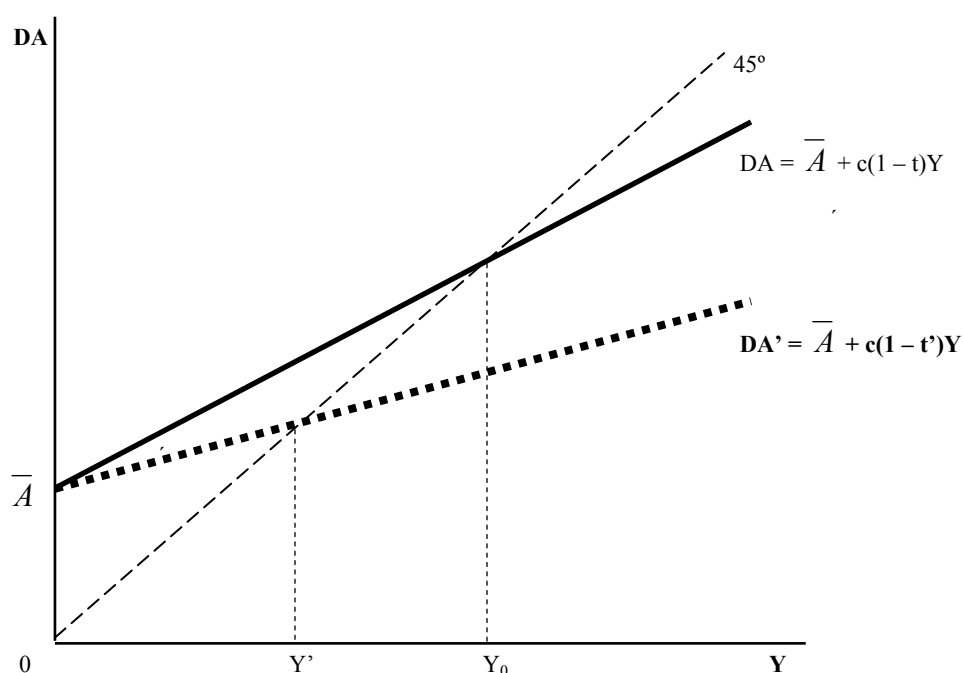
Fischer¹⁰⁹ explica que, no exemplo, um corte na alíquota do imposto, de forma que esses caiam \$10 no nível inicial de renda, aumenta a renda de equilíbrio para \$28,56. Mesmo que os impostos sejam cortados em \$10, os impostos totais recebidos pelo governo caem menos do que estes \$10. Isto porque o governo recebe 10% do aumento induzido na renda, ou \$2,856 na forma de impostos. Portanto, a redução final na receita proveniente de impostos recebidos pelo governo não são os \$10 iniciais, mas sim \$7,144.

Logo, pode-se concluir que o inverso também é verdadeiro. Assim, um aumento na alíquota do imposto de renda deixa o consumidor com uma proporção menor de cada unidade monetária de renda ganha.

Da mesma forma, uma proporção de cada unidade monetária a menos de renda é deixada de consumir. A curva de demanda agregada desloca-se para baixo. Ela se torna menos inclinada porque o aumento no imposto de renda age como uma redução na propensão marginal a consumir, o que reduz o nível de equilíbrio da renda.

¹⁰⁸ DORNBUSCH, Rudiger; FISCHER, Stanley; STARTZ, Richard. *Macroeconomia*. 11ª ed. São Paulo: Pearson Makron Books, 2011, p. 103.

¹⁰⁹ Ibidem. p. 104.



Conforme elucidado Luciano Timm¹¹⁰, com o aumento no imposto de renda, e a consequente queda na renda disponível, a demanda agregada cai e por efeito do multiplicador a renda de equilíbrio cai mais do que proporcionalmente ao aumento inicial dos impostos. Portanto, uma política fiscal contracionista gera a queda do produto de equilíbrio no curto prazo.

Ainda, o autor explicita que a tributação causa distorção no sistema de preços, em que o produtor repassa o custo do tributo para o bem, que passa a ser menos demandado e conseqüentemente menos produzido. Ela diminui o excedente de ambos os lados, o que implica a redução do bem-estar social, o que é denominado “peso morto da tributação”¹¹¹. Morto porque a quota de renda retirada da sociedade representa precisamente a riqueza que se impediu de produzir.

Quanto à forma pela qual o Estado incrementa a tributação, cumpre salientar, que se deve resguardar os princípios constitucionais nucleares do sistema tributário, dentre os quais a neutralidade fiscal. Segundo Paulo Caliendo, “o Estado possui o dever de implementar suas políticas com o mínimo de efeitos econômicos para a sociedade”¹¹² em atenção ao referido princípio.

Quer dizer, o Poder Público é vinculado a buscar atingir os preceitos de eficiência a menor onerosidade e influência possíveis nas decisões dos agentes econômicos

¹¹⁰ TIMM, Luciano Benetti. *Direito e Economia no Brasil*. São Paulo: Atlas, 2012, p. 88.

¹¹¹ *Ibidem*. p. 259-261.

¹¹² CALIENDO, Paulo. *Análise Econômica do Direito Tributário*. São Paulo: Elsevier, 2009, p. 300.

(contribuintes), bem como deve interferir o mínimo quanto puder sobre o sistema de formação de preços. Atualmente, não é o que ocorre.

De acordo com Caliendo, os ditames do *welfare state*¹¹³ supõem a eficiência econômica para o crescimento do bolo, e a distribuição de renda atua na repartição das fatias. Entretanto, os elevados encargos impedem desde o princípio que ocorra o esperado crescimento do bolo.

Conforme será demonstrado ao longo deste capítulo, o Estado têm concentrado fortemente os recursos da sociedade em seus cofres, restringindo a liberdade dos indivíduos e o seu poder de decisão, exercendo significativa interferência no mercado, frequentemente de modo a infligir uma série de princípios constitucionais, bem como apresenta ineficiência nos propósitos de justiça social.

3.2 Teoria Quantitativa da Moeda e a Senhoriagem

Para entender a determinação de preços no sistema clássico, é necessário analisar o papel do dinheiro. Sob essa perspectiva, a quantidade de dinheiro determina o nível de demanda agregada, que, por sua vez, determina o nível de preços¹¹⁴.

O ponto de partir para compreender a teoria quantitativa da moeda é a identidade que relaciona o volume de transações aos preços correntes com a quantidade de moeda multiplicadas pela taxa de movimento de cada unidade de moeda.

Froyen¹¹⁵ esclarece que essa velocidade de circulação do dinheiro, que é o número de vezes que cada unidade de moeda é utilizada em transações durante um determinado período é a velocidade da moeda. Na forma em que a utiliza o teórico quantitativo mais proeminente dos Estados Unidos, Irving Fisher, esta identidade se expressa como:

$$M \times V = P \times Y$$

Esta equação relaciona o produto do nível de preços e o nível de produção ao estoque monetário, em que M é a quantidade de moeda em circulação; V é a velocidade de circulação da moeda; P é o nível geral de preços; e Y é o produto ou a quantidade de bens e serviços transacionados.

¹¹³ CALIENDO, Paulo. *Análise Econômica do Direito Tributário*. São Paulo: Elsevier, 2009, p. 79.

¹¹⁴ PAIVA, Carlos Águedo Nagel; CUNHA, André Moreira. *Noções de Economia*. Brasília: Fundação Alexandre de Gusmão, 2008, p. 237.

¹¹⁵ FROYEN, Richard T. *Macroeconomía: teorías y políticas*. 5ª ed. México: Prentice-Hall, 2001, p. 60.

De acordo com a teoria, V e Y podem ser considerados constantes em um cenário hipotético de pleno emprego. Partindo desse pressuposto, as variações da quantidade de moeda em circulação afetam somente o nível de preço geral.

Nesse sentido, Richard Froyen:

Se a velocidade é uma constante pré determinada e não está definida simplesmente na forma residual para igualar MV e Py, a equação da velocidade da moeda não é mais apenas uma definição. Com o volume de produção fixado pela oferta, a equação da moeda agora expressa uma relação de proporcionalidade entre o estoque monetário determinada de forma exógena e o nível de preços:

$$M\bar{V} \equiv P\bar{y}$$

$$P = \frac{\bar{V}}{\bar{y}} M$$

(...) A equação indica o nível de preços para as existências de dinheiro. Duplicação de M dobra o P, ou um aumento de 10 por cento em M produz um aumento de 10 por cento em P. **Este é o resultado básico da teoria quantitativa da moeda: a quantidade de dinheiro determina o nível de preços**¹¹⁶. (Grifei)

Portanto, conforme a abordagem clássica da teoria quantitativa da moeda, resta claro que há relação direta de proporcionalidade entre quantidade de moeda no mercado e o nível de preços. A expansão da oferta de moeda, para além da demanda do público pressiona o nível geral de preços, pois há mais moeda do que bens e serviços disponíveis.

Acompanha o entendimento Paiva ao explicar que é desejável que a política monetária procure manter o crescimento da base monetária equiparada ao crescimento do produto que, por sua vez, é o “indicador para a real necessidade de recursos líquidos para viabilizar as transações econômicas”¹¹⁷.

¹¹⁶ Tradução nossa. Original:

Si la velocidad es una constante predeterminada y no está definida simplemente en forma residual para igualar MV y Py, la ecuación de cambio ya no es simplemente una definición. Con el volumen de producción fijado por la oferta, la ecuación de cambio ahora expresa una relación de proporcionalidad entre las existencias monetarias determinadas en forma exógena y el nivel de precios:

$$M\bar{V} \equiv P\bar{y}$$

$$P = \frac{\bar{V}}{\bar{y}} M$$

(...) La ecuación indica el nivel de precios en las existencias de dinero. La duplicación de M duplica la P, o un incremento del 10 por ciento en M produce un incremento del 10 por ciento en P. Éste es el resultado básico de la teoría cuantitativa del dinero: la cantidad de dinero determina el nivel de precios. (FROYEN, Richard T. *Macroeconomía: teorías y políticas*. 5ª ed. México: Prentice-Hall, 2001, p. 61.)

¹¹⁷ PAIVA, Carlos Águedo Nagel; CUNHA, André Moreira. *Noções de Economia*. Brasília: Fundação Alexandre de Gusmão, 2008, p. 237.

A política monetária é classificada como expansionista quando o Banco Central aumenta a oferta de moeda. Desse modo, a expansão da base monetária sem efetivo respaldo na produção acarreta a inflação dos preços, fazendo com que a uma mesma quantia nominal de moeda perca o seu valor real, ou seja, diminuindo seu poder de compra.

Segundo David Romer, “inflação é um aumento dos preços gerais dos produtos e serviços em termos de dinheiro”¹¹⁸. De fato, a inflação consiste no aumento dos preços que acarreta a corrosão do poder de compra da moeda.

Cristiano Carvalho esclarece que “a inflação é o aumento contínuo e generalizado de preços”¹¹⁹, sendo que esse aumento gera uma perda no poder aquisitivo da moeda, pois cada indivíduo consegue comprar uma quantidade menor de bens e serviços com cada unidade monetária que está em seu poder.

Ainda segundo o mesmo autor, uma das causas da inflação é o excesso de demanda agregada (devido ao total de gastos) em relação à produção disponível de bens e serviços (oferta agregada). Dessa forma, a inflação de demanda pode ser entendida como “dinheiro demais à procura de poucos bens”¹²⁰.

Essa pode surgir a partir de um “aumento de moeda na economia em um volume superior ao aumento da produção de bens e serviços” ou, ainda, em virtude do “aumento de um dos itens que compõem a demanda, não acompanhados de aumentos na produção de bens e serviços”¹²¹.

Os governos podem obter volumes significantes de recursos ano após ano pela emissão de moeda, isto é, aumentando a base monetária, como uma alternativa à taxação explícita. Esta fonte de receita é às vezes conhecida como *seigniorage*, que é “a habilidade do governo para aumentar a receita através do seu direito de criar moeda”¹²².

Assim o governo mantém elevada a emissão de moeda para financiar o seu déficit, ou seja, faz uso dessa ferramenta para custear os bens e serviços que compra. Esta moeda emitida é constantemente absorvida pela população.

¹¹⁸ Tradução nossa. Original:

Inflation is an increase in the average price of goods and services in terms of Money. (ROMER, David. *Advanced Macroeconomics*. 3ª ed. Nova Iorque: McGraw-Hill Irwin, 2006, p. 497.)

¹¹⁹ CARVALHO, Cristiano apud TIMM, Luciano Benetti. *Direito e Economia no Brasil*. São Paulo: Atlas, 2012, p. 99.

¹²⁰ Ibidem. p. 100.

¹²¹ Ibidem.

¹²² DORNBUSCH, Rudiger; FISCHER, Stanley. *Macroeconomia*. 5ª ed. São Paulo: Pearson Makron Books, 2004, p. 763.

Fischer ¹²³ explica que o motivo pelo qual a população aumenta a detenção de moeda que não corresponde a um efetivo aumento na produção, ano após ano, é para tentar compensar os efeitos da inflação. De acordo com a teoria quantitativa da moeda, pela emissão crescente de ativos monetários nominais, considerando a velocidade de circulação da moeda e o volume da produção constantes, sobem os níveis gerais de preço.

Para ilustrar o “dilema” enfrentado pelas famílias no tocante à retenção de moeda em face de sua desvalorização devido à inflação, eis o exemplo a seguir:

Considere uma família decidindo se deve deter \$100 em moeda (ou depósito bancário) ou se deve deter os \$100 na forma de mantimentos para sua despesa. A vantagem de deter mantimentos é que, ao contrário da moeda, eles mantêm seu valor real. Em vez de ter poder de compra da moeda corroído pela inflação, as famílias livram-se da moeda, comprando bens e evitando a perda. Esta briga para se livrar da moeda ocorre sistematicamente quando as taxas de inflação tornam-se altas ¹²⁴.

Dessa forma, a população passa a deter um nível constante de encaixes reais, contudo, diante do aumento de preços o poder de compra do estoque de encaixes nominais está em declínio. Para manter o valor real dos encaixes monetários constante, a população deve adicionar a taxa que compensa os efeitos da inflação ao seu estoque de encaixes nominais.

Por sua vez, para adicionar a taxa ao estoque de encaixes nominais com o intuito de reparar os efeitos da inflação sobre as detenções de encaixes reais, a população utiliza parte de sua renda para aumentar as detenções de moeda nominal. Como exemplo:

Suponha que uma pessoa tenha uma renda de \$20.000 (nominal) este ano. Ao longo do ano, a inflação reduz o valor dos encaixes reais desta pessoa. Ela, portanto, tem de adicionar, por volta de \$300, a uma conta bancária somente para manter o valor real de suas detenções monetárias constante. Estes \$300 não estão disponíveis para gastos. A pessoa parece estar poupando \$300 na forma de detenção de moeda, mas de fato em termos reais ela não está aumentando sua riqueza pela adição de \$300 aos encaixes nominais. Esta pessoa está defendendo sua riqueza da perda resultante da inflação ¹²⁵.

Assim “a inflação age como um imposto porque as pessoas são forçadas a gastar menos do que sua renda e a pagarem a diferença ao governo em troca de moeda extra” ¹²⁶. Segundo o referido autor, os governos podem se utilizar dessa ferramenta como uma

¹²³ DORNBUSCH, Rudiger; FISCHER, Stanley. *Macroeconomia*. 5ª ed. São Paulo: Pearson Makron Books, 2004, p. 764.

¹²⁴ Ibidem. p. 430.

¹²⁵ Ibidem. p. 764.

¹²⁶ DORNBUSCH, Rudiger; FISCHER, Stanley. *Macroeconomia*. 5ª ed. São Paulo: Pearson Makron Books, 2004, p. 764.

alternativa à taxaço explícita, expandindo a base monetária para financiar seus gastos, fazendo com que a popula  o tenha de adicionar quantias extras de dinheiro para conservar o valor real dos ativos monetários.

Ludwig Von Mises, explica que não há distin  o entre tributos e infla  o quanto aos seus fins, sendo esse muitas vezes preferível àquele pelos agentes políticos que, desta maneira, aumentam a arrecada  o para financiar os gastos estatais sem que os efeitos das medidas adotadas sejam ampla e publicamente expostos, como se evidenciaria caso optassem por aumentar o valor de alíquotas dos impostos:

Um governo sempre se vê obrigado a recorrer a medidas inflacionárias quando não pode negociar empréstimos e não ousa aumentar alíquotas, porque possui razões para temer que perderá aprova  o da política que se segue se revelar tão cedo as consequências financeiras e econômicas gerais desta política. **Assim a infla  o se torna o mais importante recurso psicológico de qualquer política econômica cujas consequências devem ser veladas**; e nesse sentido pode ser chamado de um instrumento de política impopular, i. e. anti-democrática, visto que ao induzir em erro a opinião pública, torna possível a continuidade da existência de um sistema de governo que não teria chance de obter consenso das pessoas se as circunstâncias fossem abertamente colocadas diante deles¹²⁷. (Grifei)

Nesse sentido, o imposto inflacionário    utilizado como um recurso ardiloso sob o ponto de vista democrático, porque não revela abertamente ao público suas finalidades, as quais os agentes políticos, do contrário, presumem não seriam aprovadas.

O jurista Ives Gandra Martins lamenta essa medida frequentemente adotada com o espoco de engordar os cofres. Ensina que “a melhor forma de aumentar a arrecada  o de maneira não inflacionária    reduzir a tributa  o, gerando desenvolvimento e empregos”.¹²⁸ Com isso a arrecada  o decorreria dos frutos do crescimento econômico e da produtividade.

O efeito perverso desse recurso afeta mais severamente a camada das classes de menor poder aquisitivo, visto que a carga tributária incide com maior intensidade sobre essa parcela

¹²⁷ Tradu  o nossa. Original:

A government always finds itself obliged to resort inflationary measures when it cannot negotiate loans and dare not levy taxes, because it has reason to fear that it will forfeit approval of the policy it is following if it reveals too soon the financial and general economic consequences of that policy. Thus inflation becomes the most important psychological resource of any economic policy whose consequences have to be concealed; and so in this sense it can be called an instrument of unpopular, i.e. of anti-democratic, policy since by misleading public opinion it makes possible the continued existence of a system government that would have no hope of the consent of the people if the circumstances clearly laid before them. (MISES, Ludwig Von. *The Theory of Monetary and Credit*. New Haven: Yale University Press, 1953, p. 223-224.)

¹²⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Tributa  o Inflacionária*. São Paulo: Jornal da Tarde, 6 jan. 2003.

da sociedade. Para demonstrar essa assertiva utilizar-se-á da função consumo em uma breve análise de sua relação com a poupança.

3.3 Carga tributária e a função consumo

Conforme Fischer ¹²⁹, a função consumo demonstra que o nível de consumo é proporcional à renda, em que para cada \$1 na renda o consumo aumenta \$c. Por exemplo, se c for 0,9, então para cada aumento de \$1 na renda, o consumo aumenta 90 centavos. A inclinação da função consumo é “c”. Esta inclinação corresponde à propensão marginal a consumir. É o aumento no consumo por unidade de aumento na renda. Ao longo da função o nível de consumo aumenta com a renda:

$$C = cY$$

A partir desta equação pode-se inferir que o montante da renda que não é gasto em consumo $(1 - c)Y$ é obrigatoriamente destinado à poupança (S). Logo, a poupança é igual à renda menos o consumo ¹³⁰:

$$S \equiv Y - C$$

Mediante a junção da função consumo com a equação referente à poupança, denominada restrição orçamentária, obtemos a *função poupança* ¹³¹, que relaciona o nível de poupança ao nível de renda:

$$\begin{aligned} S &\equiv Y - C \equiv Y - cY \equiv (1 - c)Y \\ S &\equiv (1 - c)Y \end{aligned}$$

As pessoas com menor nível de renda tendem a sofrer mais com a inflação porque toda sua renda líquida é gasta para seu sustento. Isto sem considerar a hipótese em que ocorre endividamento em virtude de gastos que ultrapassam a receita familiar. Logo, para a maioria dos brasileiros “c” é igual a 1, portanto $S \equiv (1 - 1)Y \equiv 0Y \equiv 0$.

Disso decorre que as famílias mais pobres enfrentam encargos tributários mais elevados. A afirmativa é verdadeira até mesmo para a população que se enquadra na primeira faixa da base de cálculo para o IR, destinada à imunidade, posto que os impostos indiretos são responsáveis pela maior parcela da base de arrecadação.

¹²⁹ DORNBUSCH, Rudiger; FISCHER, Stanley. *Macroeconomia*. 5ª ed. São Paulo: Pearson Makron Books, 2004, p. 83.

¹³⁰ Ibidem. p. 86.

¹³¹ Ibidem.

Em 2011, o Ipea, divulgou o estudo nº 92 com o título *Equidade Fiscal no Brasil: impactos distributivos da tributação e do gasto social*, feito com base na Pesquisa de Orçamento Familiar – POF e na Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios – PNAD, organizadas pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, cotejando dados coletados nos anos de 2002 a 2003 com aqueles referentes aos anos de 2008 a 2009.

O estudo confirma a regressividade na incidência tributária total da arrecadação, acabando por atestar que o sistema tributário brasileiro exerce peso excessivo sobre as camadas pobres e intermediárias de renda, devido ao predomínio dos impostos sobre o consumo. Ao mesmo tempo, aponta para uma progressividade nos gastos sociais que superam a regressividade tributária.

Segundo as estatísticas apresentadas pelo referido estudo, a regressividade da tributação indireta e a progressividade da tributação direta, tem por resultado a regressividade da carga tributária total:

Nos 10% mais pobres ela atinge cerca de 30%, caindo continuamente até representar, **nos 10% mais ricos, 12%**. Como já apontado, as alterações ocorridas entre 2003 e 2009 são pouco expressivas, observando-se, de um lado, uma diminuição tênue na incidência da tributação indireta entre 1 e 2 pontos percentuais e, de outro, um incremento, também marginal, na tributação direta de 0,5 pontos percentual. Logo, **a carga tributária total sobre as famílias e seu perfil distributivo pouco se alteram**, e os índices de progressividade dos tributos diretos e indiretos em 2003 e 2009 permanecem muito semelhantes.

Essa dinâmica tributária fica mais uma vez ilustrada quando se compara a razão entre as rendas dos mais ricos e a dos mais pobres com a razão entre os tributos indiretos pagos por ricos e pobres. Efetivamente, enquanto **a razão 20+/40- para a renda total é de 5,6 vezes, no caso dos tributos indiretos essa relação é de cerca de 3 vezes**. A situação é ainda mais aguda quando se cotejam as razões entre os 10% mais ricos e os 10% mais pobres, sendo de 29 vezes, para a renda total, e de tão somente 10 vezes, no caso dos tributos indiretos¹³². (Grifei)

A constatação do estudo no tocante à carga tributária incidente com maior intensidade sobre as camadas menos abastadas não é uma novidade. Demais estudos da mesma instituição, período após período, corroboram a hipótese.

¹³² Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. *Equidade Fiscal no Brasil: impactos distributivos da tributação e do gasto social*. Brasília: 2011, p. 7.

No mesmo sentido, o estudo *Tributação e Equidade no Brasil*¹³³, sobre os anos de 2008 a 2009, atestou que os 10% mais pobres suportaram, no referido intervalo, 44% a mais de impostos que os 10% mais ricos.

Já o estudo denominado *Carga Tributária Líquida e Efetiva Capacidade do Gasto Público no Brasil*¹³⁴, realizado em conjunto com a Receita Federal do Brasil, aponta que as pessoas que auferem até 2 salários mínimos destinam 197 dias de trabalho para pagamento de tributos, enquanto os que obtêm 30 ou mais salários mínimos necessitam de 106 dias para tanto.

É evidente a profunda discrepância do ônus tributário com que deve arcar a população integrante dos opostos polos da pirâmide social. A igualdade que intenta “aquinhoar desigualmente os desiguais, na medida em que se desigalam”¹³⁵, consagrada no art. 5º da CRFB, não parece encontrar respaldo na atual estrutura do sistema tributário nacional.

Consoante o trecho supra colacionado do estudo nº 92/11, os tributos indiretos cumprem relevante papel nessa injustiça ao passo que incidem três vezes mais sobre os 40% mais pobres em relação aos 20% mais ricos. Nem por isso os impostos diretos estão isentos de “autoria” na violação da isonomia decorrente desta estrutura tributária.

No que tange ao imposto sobre a renda da pessoa física, cuja tabela é objeto de estudo no presente trabalho, nota-se presente a progressividade atribuída aos impostos diretos pelo referido estudo, contudo, não sem as devidas ressalvas.

De uma primeira análise, pouco escrupulosa, poderá se ter a impressão de que o princípio da progressividade fora acolhido pelo legislador ordinário na elaboração da tabela progressiva do IRPF. Em verdade, há alguma graduação nas alíquotas crescentes que incidem sobre as bases de cálculo adotadas.

No entanto, o estudo promovido pelo Dieese utilizado para embasar a ADI nº 5.096 – Nota Técnica nº 131, Imposto de Renda da Pessoa Física: Propostas para uma Tributação Mais Justa – sinaliza em sentido contrário.

Primeiramente, este ressalta a importância dos impostos diretos para a efetivação da progressividade em comparação com os impostos indiretos, cuja adequação para consecução do referido princípio é sabidamente pouco eficaz, posto que estes incidem sobre o consumo.

¹³³ Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. *Tributação e Equidade no Brasil: impactos distributivos da tributação e do gasto social*. Brasília: 2010.

¹³⁴ Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. *Carga Tributária Líquida e Efetiva Capacidade do Gasto Público no Brasil*. Brasília: 2009.

¹³⁵ BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. São Paulo, 1920.

Nesse diapasão é que se releva o destaque do imposto sobre a renda como significativa ferramenta na implementação da justiça tributária como consequência do atendimento ao princípio da progressividade, corolário do princípio da isonomia. Para isso o Dieese recomenda i) a correção anual da tabela atual pela inflação, através do IPCA, e ii) a uma nova estrutura que contemple faixas de renda mais amplas.

Novamente, esta outra entidade apresenta dados alarmantes sobre a tributação no País. Conforme estudo do Dieese ¹³⁶, defasagem acumulada na tabela de cálculo do IR no período de 1996 até 2013 é de 61,24%, sendo que considerando isoladamente o ano de 2013, do início de janeiro até o final de dezembro, a inflação é de 15,56%.

Assim a base de cálculo vigente para a primeira faixa salarial imune ao imposto é no valor de até R\$1.710,78, entretanto, caso estivesse atualizada por índices reais de inflação este valor atingiria o patamar de R\$2.758,46.

Portanto, para fins de ilustração, todos os contribuintes que atualmente se encontram na faixa de renda entre os R\$1.710,78 até R\$2.556,18 deveriam ser imunes, mas contribuem sob a alíquota de 7,5%. Ademais, aqueles que percebem renda a partir de R\$2.556,18 e até R\$2.758,46% são tributados no percentual de 15%, correspondente à terceira faixa salarial, o que torna evidente o desrespeito ao mínimo vital.

O mesmo se passa, sucessivamente, para cada um dos degraus das bases de cálculo eleitas pelo legislador, até culminar na certificação de que um número bastante expressivo de contribuintes está sendo indevidamente tributado pela alíquota mais elevada da tabela, em 27,5%.

Finalmente, o segundo ponto enfrentado pela Nota Técnica nº 131/13 diz respeito à progressividade na tabela do IRPF. O Dieese utiliza a expressão “aumentar a progressividade” ¹³⁷ para sugerir a criação de duas novas bases de cálculo nos intervalos de R\$9.697,71 a R\$12.122,14 e de R\$12.122,14 em diante, com alíquotas de 30% e 35%, respectivamente.

É possível perceber que a progressividade contemplada pela atual tabela do IR é insuficiente para a real promoção da equidade fiscal: ao observar a tabela de maneira a concentrar o foco unicamente nas faixas atualmente estipuladas, tem-se a impressão de que ocorre considerável gradação entre as bases de cálculo, submetidas a alíquotas cada vez maiores.

¹³⁶ Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos. *Imposto de Renda da Pessoa Física: Propostas para uma Tributação Mais Justa*. Brasília: 2013, p. 3-4.

¹³⁷ *Ibidem*. p. 5.

Contudo, ao ampliar o foco, vislumbra-se um universo de outras rendas nominais bastante mais elevadas, ficando visível o recato do legislador ordinário na escolha das faixas para as bases de cálculo, ao passo que, como exemplo, um indivíduo que angaria R\$4.000,00 é tributado sob a mesma alíquota daquele que aufere R\$20.000,00.

Esse é o pensamento de Roque Carrazza, para quem a tabela progressiva ora em curso agride o princípio da isonomia. Isso porque “cinco alíquotas e ainda por cima, sobre valores pequenos e extremamente próximos entre si, segundo estamos convencidos, muito pouco para abarcar todo o universo de rendimentos mensais possíveis das pessoas físicas”¹³⁸.

Ao relacionar ambos os estudos disponibilizados pelas instituições de pesquisa econômica Ipea e Dieese, conclui-se que i) a carga tributária é muito superior para a parcela dos mais pobres e que ii) a progressividade é ineficiente em virtude da sua aplicação se estender para apenas pouco mais desta parcela.

A pesquisa do Ipea termina por alegar que o Estado compensa a deficiência da regressividade tributária pela redistribuição de recursos públicos para as camadas que mais pagam impostos, e apresenta a seguinte conclusão, *in verbis*:

(...) em síntese, a política social da última década corrigiu, nas camadas pobres e intermediárias de renda, a regressividade do sistema tributário mediante o gasto social progressivo. Antes de alterar o regime de impostos, processo que demanda um esforço político concentrado e de médio prazo, a atuação da política social contornou o problema da injustiça tributária com a justiça social¹³⁹.

Sobre os referidos gastos sociais progressivos, cumpre destacar que a afirmação de que são compensatórios não se sustenta. A título de mero exemplo, em estudo realizado por analistas de finanças da própria Secretaria do Tesouro Nacional¹⁴⁰, no qual foram avaliados 4.900 municípios (que correspondem a 88% das cidades do Brasil), os dados coletados no período entre 2007 a 2009, atestam que dos R\$54 bilhões destinados ao ensino fundamental, estima-se que R\$21,9 bilhões foram desperdiçados, cerca de 40% das verbas.

Esse desperdício constatado na educação se repete nos demais setores. É de conhecimento geral que no País vigoram cargas tributárias nos patamares europeus e contraprestações nos padrões africanos. No mesmo sentido, é o estudo elaborado pelo

¹³⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 135.

¹³⁹ Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. *Equidade Fiscal no Brasil: impactos distributivos da tributação e do gasto social*. Brasília, 2011, p. 12.

¹⁴⁰ Secretaria do Tesouro Nacional. *Texto para Discussão n° 15*. Brasília: 2013.

Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT ¹⁴¹, que relaciona a carga tributária em função do Produto Interno Bruto *versus* o retorno dos recursos à população em termos de qualidade de vida a partir do Índice de Desenvolvimento Humano, referente ao ano de 2012.

Dos 30 países com maior tributação, o Brasil apresentou o pior resultado da lista. Com encargos superiores aos demais membros do Bric, ficou atrás, inclusive, de países da América do Sul, como o Uruguai e a Argentina. Assim, temos que as contraprestações do Estado têm se revelado desproporcionais aos encargos tributários e ineficientes em seus objetivos.

Quanto à alegação final do Ipea de que a atuação política social contornou a injustiça tributária “antes” de alterar o regime de impostos, o que demandaria esforços políticos concentrados, deve-se atentar para o fato de que “a União não tem o menor interesse em qualquer reforma tributária”. Foram estas as palavras do professor Paulo de Barros Carvalho, na abertura do IV Congresso Brasileiro de Estudos Tributários, realizado no ano de 2013, em Florianópolis:

O sistema tributário brasileiro é complexo, porém rápido e funcional. Se fosse uma máquina, seria bem azeitada porque produz os resultados esperados. Mas **funcionar bem não significa funcionar para o bem**. Com o passar do tempo, a União se fortaleceu juridicamente, politicamente e economicamente em detrimento dos estados e dos municípios.

A União fechou em suas mãos o sistema tributário e enriqueceu, tornando-o instrumento de pressão política sobre estados e municípios. Por isso, não tem o menor interesse em qualquer reforma tributária ¹⁴². (Grifei)

Carvalho ressalta a crescente concentração de poder na União Federal em relação aos demais entes federativos, sendo o sistema tributário ferramenta empregada com sucesso para esse mesmo propósito. É o que anuncia o Índice de Variação da Arrecadação Tributária – IVAT ¹⁴³ divulgado em 2011. Com base na década abrangida pelos anos entre 2001 e 2010, averiguou-se uma inflação tributária na ordem de 92,03%.

Na referida década apreciada, houve um incremento do PIB em 212,32%, enquanto a arrecadação aumentou em 264,49%, ou seja, o avanço do Fisco ultrapassou o crescimento do PIB. Nesse quadro, o Estado parece agir como um confuso *Robin Hood*, que tira mais dos mais pobres, para quase nada lhes retonar.

¹⁴¹ Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Carga Tributária/PIB x IDH. Curitiba: 2014.

¹⁴² Disponível em <www.oab-sc.org.br/noticias/ldquo-a-uniao-nao-tem-menor-interesse-em-qualquer-reforma-tributaria-diz-paulo-barros-carvalho/8185>. Acesso em: 06 jun. 2014.

¹⁴³ Disponível em <http://www1.folha.uol.com.br/fsp/mercado/me1602201114.htm> >. Acesso em: 06 jun. 2014.

Esse peso morto da tributação gera um círculo vicioso de dependência dos serviços assistencialistas do Estado, que não são eficientes, porém cada vez mais necessários em razão da diminuição da liberdade pelo tolhimento da renda.

Inclusive pelas vias da tributação indireta e, principalmente, através do imposto inflacionário o Estado arrecada de modo pouco evidente aos olhos do “homem médio”, quando noutra oportunidade, surge em sua faceta paternalista distribuindo os recursos anteriormente cobrados, cuja situação fora perfeitamente descrita por Étienne de la Boétie:

Agradecido o ladrão que devolve às suas vítimas uma pequena parte do que lhes foi roubado, dessa maneira os súditos começam a ver no tirano uma espécie de benfeitor ¹⁴⁴.

Os indícios ora arrolados induzem à conclusão de que a progressividade efetivamente levada a cabo não é aquela estampada no art. 43 do CTN. Entretanto, mais se aproxima daquela sugerida por Karl Marx: “um pesado imposto de renda progressivo” ¹⁴⁵.

Seria de todo descabido considerar que há um avanço em direção ao *caminho da servidão* ¹⁴⁶, diante do cenário no qual um cidadão é compelido a entregar 197 dias de trabalho ao ano para o Estado que não lhe concede o mínimo para a efetivação dos direitos e garantias fundamentais? Direitos os quais se propôs a assegurar, sendo esta a *ultima ratio* de sua própria existência, alicerçada no contrato social.

O notório monetarista laureado com o Prêmio Nobel de 1976, Milton Friedman, frequentemente chamava atenção à tão arraigada quanto infundada crença popular na superioridade moral dos agentes políticos, em comparação com os demais membros da sociedade, na tomada de decisões para a destinação do dinheiro produzido por cada um dos indivíduos.

Mises demonstra que, apesar das constantes demonstrações de ineficiência nos serviços públicos, o paradoxo dos clamores populares:

A opinião pública atribui todos esses males à economia de mercado. Para remediar os efeitos indesejáveis do intervencionismo, clamam por um

¹⁴⁴ BOÉTIE, Étienne de la apud MAZZILLI, Marcelo. *Estado ? Não, Obrigado!* 1ª ed. São Paulo: Instituto Ludwig Von Mises Brasil, 2010, p. 63.

¹⁴⁵ Tradução nossa. Original:

(...) a heavy progressive or graduated income tax. (ENGELS, Friedrich; MARX, Karl. *Manifesto of the Communist Party*. 1848, p. 22.)

¹⁴⁶ O caminho da servidão, *magnum opus* de Friedrich Hayek, laureado com o Prêmio Nobel de Economia de 1974, é referência na defesa do liberalismo em oposição ao coletivismo.

intervencionismo ainda maior. Culpam os capitalistas pelos efeitos das políticas anticapitalistas adotadas pelo governo¹⁴⁷.

Portanto, não se deve tolerar estrutura tributária tomadora da riqueza produzida pelos indivíduos, sem as esperadas contrapartidas. Daí deriva que a tributação deverá ter um sentido cidadão, sendo o mais eficiente possível, ao estabelecer a correta contribuição à manutenção da esfera pública, e “não se constituir em um elemento ilegítimo de decisão do agente econômico nas suas escolhas de investimento”¹⁴⁸.

Nesse sentido, o professor Everton das Neves Gonçalves assevera que:

A política de Estado minimalista justifica-se no fortalecimento da sociedade civil e na consecução complementar da ação estatal na atividade econômica, implementando padrões de distributividade e equidade capazes de propiciar a inclusão de todos os cidadãos presentes, respeitados os interesses das gerações futuras¹⁴⁹.

Enfim, consoante Luciano Timm, “o que se deseja, do ponto de vista da eficiência econômica, não é a eliminar a tributação, mas é a limitação da tributação em um ponto que não seja inviabilizadora da atividade privada, única geradora de riqueza para a sociedade”¹⁵⁰.

Por todo o exposto, conclui-se pelo recuo da intervenção estatal sobre o domínio econômico-financeiro, em particular, para corrigir a tabela progressiva do IRPF de acordo com o IPCA, em obediência aos princípios constitucionais i) dignidade da pessoa humana, ii) capacidade contributiva, iii) não-confisco tributário, iv) razoabilidade e v) proporcionalidade; de modo a reduzir os encargos tributários, preservando a liberdade dos agentes econômicos, visto que capazes de eficiência superior na realização dos direitos e garantias fundamentais.

¹⁴⁷ MISES, Ludwig Von. *Intervencionismo, uma análise econômica*. São Paulo: Instituto Ludwig Von Mises Brasil, 2010, p. 102.

¹⁴⁸ CALIENDO, Paulo. Princípio da livre concorrência em matéria tributária: para a superação do conceito de neutralidade fiscal. *Belo Horizonte: Interesse Público – IP*, 2013, n. 67, p. 225.

¹⁴⁹ GONÇALVES, Everton das Neves; STELZER, Joana. *Concretude do Direito Constitucional Econômico: A Law and Economics na Realização da Ordem Constitucional Econômica Brasileira de 1988*. Porto Alegre: Departamento de Ciências Jurídicas da Fundação Universidade Federal do Rio Grande, 2007, p. 17.

¹⁵⁰ TIMM, Luciano Benetti. *Direito e Economia no Brasil*. São Paulo: Atlas, 2012, p. 260.

CONCLUSÃO

Com a exceção do *ius piuniendi*, o poder de tributar é a mais evidente interferência estatal na esfera individual dos cidadãos, ao passo que não restringe a liberdade por meio do direito de ir e vir, mas o faz mediante intromissão no patrimônio privado.

O poder de tributar encontra seus fundamentos e suas limitações na CRFB. Em última análise é autorizado pelos direitos e garantias fundamentais ao mesmo tempo em que neles próprios encontra seu balizamento.

Isso se explica porque a existência do Estado se legitima à medida que promove o bem comum, assegurando os direitos e garantias fundamentais pelo fornecimento de bens e serviços essenciais àqueles que se encontram impossibilitados de atingi-los por si próprios. Esses gastos públicos, portanto, são custeados majoritariamente pela receita derivada, advinda dos tributos pagos pelos contribuintes.

Desta feita, não se pode conceber que a tributação conduzida pelo Estado, com o objetivo de efetivar os direitos e garantias fundamentais, se torne ela mesma instituição perversa. Ao violar o núcleo desses direitos, representados pelo mínimo existencial, implicando violação destes fundamentos que visa proteger.

Além da flagrante inconstitucionalidade da exação em inobservância de seus preceitos, sob a perspectiva meramente econômica, esta tampouco pode ser justificada. Quando os contribuintes que não desfrutam sequer dos patamares mais elementares de saúde básica e educação fundamental são, ainda, obrigados a se desfazer dos seus rendimentos escassos para cumprir com obrigações tributárias, esses se tornam agentes econômicos incapazes de produzir riqueza.

Ademais, essa estrutura tributária não é apenas contraproducente, mas é fator responsável por aprofundar problemas sociais. A população onerada excessivamente, em especial as parcelas mais pobres da sociedade, impossibilitada de dispor do mínimo existencial, se torna dependente dos custosos serviços públicos.

Desse modo, há um aumento da pobreza, acompanhado do crescimento dos gastos governamentais, ao passo que se exige cada vez mais da decrescente parcela produtiva do mercado, responsável por gerar as riquezas financiadoras de suas necessidades básicas, e de todos os demais indivíduos.

O IRPF não escapa desta lógica presente no sistema tributário nacional. A progressividade supostamente implementada pela escolha das bases de cálculo graduais na tabela progressiva, em verdade, beiram à regressividade.

Os degraus de renda contemplados são demasiado próximos, concentrados nas faixas salariais das mais baixas até as médias, enquanto uma vasta variedade de rendas nominais bastante mais expressivas não é abarcada pela tributação mediante alíquotas superiores.

As bases de cálculo selecionadas não atendem satisfatoriamente o princípio da progressividade, corolário do princípio da isonomia, estampado no art. 5º da Carta Magna. E, portanto, não cumprem com o objetivo de promover a justiça fiscal. Torna-se claro que essa injustiça se aprofunda ao considerar que as referidas bases de cálculo não são atualizadas em correspondência com os valores reais da moeda.

Mantendo-se inertes os valores nominais das bases de cálculo, pelo simples decorrer do tempo, ocorre a perda do poder aquisitivo com o constante crescimento da inflação. Dessa maneira, as mesmas alíquotas passam a abranger quantidades cada vez maiores pela exação, posto que as detenções de moeda representam valores reais cada vez menores.

Assim temos que indivíduos protegidos pela imunidade tributária têm contribuído com o imposto de renda indevidamente, e cada faixa salarial da tabela vem abrangendo contribuintes verdadeiramente pertencentes a um ou até dois degraus abaixo.

Ao considerar os efeitos do aumento da tributação na demanda agregada, nota-se que com a política fiscal contracionista há uma diminuição na renda disponível, e portanto, no consumo, que por sua vez acarreta queda na produção. Com percentuais da produção gradualmente mais concentrados no Estado, ocorre uma redução no poder de escolha dos indivíduos.

Quanto à inflação, a teoria quantitativa da moeda é capaz de demonstrar que o financiamento dos gastos públicos pela expansão da base monetária, em descompasso com o crescimento verificado, gera a perda do poder de compra e o aumento generalizado dos preços dos bens e serviços.

Estudos sucessivos elaborados por diversas instituições de pesquisa socioeconômica confirmam os noticiários e a crença popular na ineficiência dos serviços públicos ofertados. Entretanto, ao mesmo tempo, constata-se o crescimento da carga tributária, da inflação e dos gastos governamentais.

Levando-se em conta a tímida progressividade empregada no imposto de renda, somada com a regressividade total do sistema tributário, conclui-se que a atual estrutura fiscal

se aproxima da inviabilização da produção de riqueza e é falha na persecução da justiça social.

O que se pretende, todavia, não é a extinção da tributação, ou a inexistência do Estado, mas que os gastos públicos sejam compatíveis com a sua receita, e a que a invasão da liberdade individual seja minimizada, por meio de patamares aceitáveis para os encargos tributários, buscando-se, ao menos, a redução dessa onerosidade injustificável pela correção monetária da tabela progressiva.

Por todo o exposto é que a desatualização da tabela progressiva do IRPF viola frontalmente os princípios constitucionais da i) dignidade da pessoa humana, ii) capacidade contributiva, iii) não-confisco tributário, iv) razoabilidade e v) proporcionalidade; devendo ser recalculada em conformidade com o IPCA.

REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Madrid: Centro de Estudos Constitucionais, 1993.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. São Paulo, 1920.
- BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172 de 25, de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.
- _____. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, Distrito Federal: Senado Federal, 1988.
- _____. Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências.
- _____. *Regulamento do Imposto sobre a Renda*. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.
- _____. Secretaria do Tesouro Nacional. *Texto para Discussão nº 15*. Brasília: 2013.
- _____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 146.733-9/SP, Rel. Min. Moreira Alves. 29 de junho de 1992.
- CALIENDO, Paulo. *Análise Econômica do Direito Tributário*. São Paulo: Elsevier, 2009.
- _____, Paulo. Princípio da livre concorrência em matéria tributária: para a superação do conceito de neutralidade fiscal. Belo Horizonte: Interesse Público – IP, 2013, n. 67.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- _____, Paulo de Barros. *A União não tem o menor interesse em qualquer reforma tributária*. Disponível em <www.oab-sc.org.br/noticias/ldquo-a-uniao-nao-tem-menor-interesse-em-qualquer-reforma-tributariardquo-diz-paulo-barros-carvalho/8185>. Acesso em: 06 jun. 2014.
- CEZÁRI, Marcos. *Em dez anos, receita tributária sobe quase o dobro da inflação. Entre 2001 e 2010, arrecadação cresceu 264,5%, e o IPCA, 89,8%*. Disponível em <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/mercado/me1602201114.htm>>. Acesso em: 06 jun. 2014.
- DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS. *Imposto de Renda da Pessoa Física: Propostas para uma Tributação Mais Justa*. Brasília: 2013.

DORNBUSCH, Rudiger; FISCHER, Stanley. *Macroeconomia*. 5ª ed. São Paulo: Pearson Makron Books, 2004.

DORNBUSCH, Rudiger; FISCHER, Stanley; STARTZ, Richard. *Macroeconomia*. 11ª ed. São Paulo: Pearson Makron Books, 2011.

FROYEN, Richard T. *Macroeconomía: teorías y políticas*. 5ª ed. México: Prentice-Hall, 2001.

GONÇALVES, Everton das Neves; STELZER, Joana. *Concretude do Direito Constitucional Econômico: A Law and Economics na Realização da Ordem Constitucional Econômica Brasileira de 1988*. Porto Alegre: Departamento de Ciências Jurídicas da Fundação Universidade Federal do Rio Grande, 2007.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. *Carga Tributária/PIB x IDH*. Curitiba: 2014.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. *Carga Tributária Líquida e Efetiva Capacidade do Gasto Público no Brasil*. Brasília: 2009.

_____. *Equidade Fiscal no Brasil: impactos distributivos da tributação e do gasto social*. Brasília: 2011.

_____. *Tributação e Equidade no Brasil: impactos distributivos da tributação e do gasto social*. Brasília: 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Tributação Inflacionária*. São Paulo: Jornal da Tarde, 6 jan. 2003.

MAZZILLI, Marcelo. *Estado? Não, Obrigado!* 1ª ed. São Paulo: Instituto Ludwig Von Mises Brasil, 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Prestação de Serviços Públicos e Administração Indireta*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MISES, Ludwig Von. *Intervencionismo, uma análise econômica*. São Paulo: Instituto Ludwig Von Mises Brasil, 2010.

_____, Ludwig Von. *The Theory of Monetary and Credit*. New Haven: Yale University Press, 1953.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. São Paulo: Atlas, 2010.

PAIVA, Carlos Águedo Nagel; CUNHA, André Moreira. *Noções de Economia*. Brasília: Fundação Alexandre de Gusmão, 2008.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 4ª ed. Porto Alegre: 2012.

PUCCINELLI JÚNIOR, André. *Curso de Direito Constitucional*. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto de Renda e Proveitos de Qualquer Natureza*. Barueri: Manole, 2004.

ROMER, David. *Advanced Macroeconomics*. 3ª ed. Nova Iorque: McGraw-Hill Irwin, 2006.

SABAAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

SEHN, Solon. *Cofins incidente sobre a receita bruta*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2006

TIMM, Luciano Benetti. *Direito e Economia no Brasil*. São Paulo: Atlas, 2012.