



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE**

**IRPF: O PRAGMATISMO ARRECADATÓRIO E OS ENTRAVES ESTATAIS AO
DESENVOLVIMENTO SOCIAL**

Daladiana Carla da S. Trajano

Recife, 2018

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE**

Daladiana Carla da S. Trajano

**IRPF: O PRAGMATISMO ARRECADATÓRIO E OS ENTRAVES ESTATAIS AO
DESENVOLVIMENTO SOCIAL**

Monografia apresentada na disciplina OM4, do ao Curso de Direito da Faculdade de Direito do Recife - UFPE, como requisito necessário para a obtenção do grau de Bacharela em Direito.

Profa. Dra. Bruna Estima Borba

Recife, 2018

ΕΠÍΓΡΑΦΕ

“If you’re going through to the hell, keep going.”

Winston Churchill

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE**

Daladiana Carla da S. Trajano

**IRPF: O PRAGMATISMO ARRECADATÓRIO E OS ENTRAVES
ESTATAIS AO DESENVOLVIMENTO SOCIAL**

Trabalho Acadêmico: Monografia

Objetivo: Obtenção do Título de Bacharel em Direito

IES: CCJ-FDR/ UFPE

Data de Aprovação:

1- Professor examinador

2- Professor examinador

3- Professor examinador

RESUMO

A arrecadação tributária é de suma importância para o custeio das atividades estatais e promoção da igualdade social por meio da redistribuição de riquezas. O ônus deste patrocínio deve solidariamente ser repartido entre todos os contribuintes, de acordo com suas possibilidades, por meio da cobrança de tributos, dentre os quais se destaca o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. O objetivo desta monografia é, pois, analisar a regulamentação infraconstitucional do IRPF, quanto ao atendimento aos princípios constitucionais que balizam a cobrança deste tributo e limitam o poder do Estado quanto a sua imposição. Trata-se de pesquisa qualitativa, com base no método indutivo, cuja instrumentação técnica baseia-se em revisão bibliográfica, documental e jurisprudencial. O estudo parte da análise da previsão constitucional para arrecadação de receita via tributação, passando pela conceituação principiológica de tributos e o conceito de carga tributária. A seguir, apresenta as características inerentes ao imposto de renda propriamente dito, expondo a definição doutrinária, os elementos que compõem a regra matriz de incidência deste imposto e a importância da determinação da capacidade contributiva real do sujeito passivo. Por fim, através do cotejo normativo, demonstra-se o afastamento gradual da legislação regulamentar do IRPF em relação aos Princípios elencados na Carta Política, e expõe os inúmeros entraves ao desenvolvimento social e econômico do País ocasionados por este afastamento. Conclui-se, pois, que o imposto de renda é, sob a égide do atual sistema, um mero instrumento do aparato fiscal do Estado, e não mais se mostra apto realização da justiça social por meio da redistribuição de renda, a mais nobre de suas funções. Ao contrário, a concentração de riqueza e a desigualdade são ainda mais acentuadas em virtude dos mecanismos de arrecadação deste tributo.

Palavras-chave: Imposto de renda; IRPF; Capacidade contributiva; Igualdade social;

AGRADECIMENTOS

Agradeço, antes de tudo, a Deus por ter me presenteado com pais inacreditáveis, maravilhosos, que ao longo de todo esse tempo e das dificuldades enfrentadas, com a sabedoria e humildade que lhes são próprios, nunca deixaram de acreditar no meu potencial, me dando assim a força necessária a realização do sonho que tenho acalentado durante toda vida.

À Vinícius e Giulia por darem sentido a tudo.

Agradeço ainda a minha família pelo carinho e apoio com que me brindaram durante todo este tempo.

E por fim, agradeço a minha brilhante orientadora, Professora Bruna Borba, por despertar em mim, com a sua didática irretocável, o amor pela matéria aqui defendida. E por sua ternura ao me guiar na construção desta pesquisa.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1 CARGA TRIBUTÁRIA: VALE QUANTO PESA?	11
<u>1.1 PARÂMETROS CONSTITUCIONAIS DA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA</u>	11
<u>1.2 TRIBUTOS ATUAL CENÁRIO DO STN: UMA CARGA TRIBUTÁRIA REGRESSIVA</u>	17
2 O IMPOSTO DE RENDA E SUAS CARACTERÍSTICAS EXCEPCIONAIS	29
<u>2.1 CONCEITO, FINALIDADE E CRITÉRIOS INFORMATIVOS</u>	29
<u>2.2 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA</u>	33
<u>2.2.1 ANTECEDENTE NORMATIVO: ELEMENTOS MATERIAL, ESPACIAL E TEMPORAL</u>	34
<u>2.2.2 CONSEQUENTE NORMATIVO: ELEMENTOS SUBJETIVOS E QUANTITATIVOS</u>	41
<u>2.3 CAPACIDADE ECONÔMICA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA</u>	46
3 O PRAGMATISMO ARRECADATÓRIO ESTATAL E SEUS EFEITOS DIRETOS NA SOCIEDADE E ECONOMIA	51
<u>3.1 AO ESTADO TUDO, AO CONTRIBUINTE AS LEIS</u>	51
<u>3.2 CONSEQUÊNCIAS DO PRAGMATISMO ARRECADATÓRIO</u>	64
CONCLUSÃO	70
REFERÊNCIAS	74

INTRODUÇÃO

O sistema arrecadatório de um Estado é o que o capacita a efetivar as diretrizes apresentadas em sua Lei Maior, mas não apenas. Em um Estado Social como o brasileiro, a maneira pela qual se opera essa arrecadação é responsável também por exercer uma função extrafiscal, por meio de diversas formas, como é o caso da regulação do mercado interno, sendo capaz de movimentar a economia quando estagnada ou refreá-la em caso de aumento exacerbado da inflação, por exemplo. Além disso, atua para a promoção da justiça fiscal, visando a redução de desigualdades sociais através da redistribuição de renda.

No Art. 6 da CF/88 são previstos os chamados Direitos Sociais, que compreendem a educação, saúde, alimentação, trabalho, moradia, transporte, lazer, segurança, previdência social, e proteção à maternidade e à infância. Claramente um leque bastante amplo de atribuições, cujo custeio é de responsabilidade da sociedade como um todo, de modo não opcional, ou seja, solidariamente impositivo.

O custo do Estado é também o custo da cidadania, afirmam os doutrinadores. A importância da repartição solidária do peso do orçamento público é indiscutível. O que invariavelmente se critica no Brasil, no entanto, é a repartição pouco isonômica desta carga e o péssimo gerenciamento governamental, principalmente no que diz respeito ao corte de gastos, seja qual for a ideologia adotada.

Para o tema não existem soluções simples e pré-fabricadas. Sempre haverá uma parcela da população insatisfeita, por não se sentir contemplada pelos serviços públicos. Mas isso não impede que os sistemas e métodos sejam discutidos e revisitados, visando o aprimoramento e a justiça fiscal, sem a qual o fardo da máquina pública esmagaria a dignidade humana dos seus contribuintes, principalmente daqueles que pouca ou nenhuma capacidade contributiva possuem.

No presente trabalho, que não tem a pretensão de ser exauriente quanto às questões abordadas, busca-se analisar a importância do imposto de renda de pessoas físicas para o custeio das atividades estatais, as peculiaridades desse

tributo, os mecanismos que permitem seu recolhimento e a legislação regulamentar referente a ele referente.

A discussão é bastante pertinente ao momento econômico e político do país, no qual muito tem se questionado acerca da capacidade de sucessivos governos em concretizar os objetivos constitucionais de forma ampla e eficiente.

Situa-se também no cerne das discussões sobre a necessidade de reforma do próprio Código Tributário Nacional, proposta que caminha a passos lentos no Congresso desde 2003¹, apesar de sua reconhecida e urgente importância.

O foco da pesquisa é a legalidade ilegítima das normas regulamentares, em função do atendimento aos princípios elencados na Constituição Cidadã de 1988, referentes ao imposto de renda das pessoas físicas, a exemplo da capacidade contributiva, progressividade e isonomia fiscal, que têm sido relativizados pelo legislador infraconstitucional, gerando um impacto negativo do ponto de vista financeiro não apenas para o contribuinte, mas para economia do País de um modo geral.

De natureza qualitativa e, portanto, aberta, a pesquisa é baseada no método indutivo, cujo objetivo dos argumentos, conforme aduz Marconi e Lakatos (2003), ultrapassa a ideia da qual partiu durante a construção raciocínio. A fundamentação teórica e instrumental terá por base a análise bibliográfica, documental e jurisprudencial pelos meios disponíveis.

Isto posto, o primeiro capítulo aborda o conceito de tributo, a previsão constitucional para sua existência, e as características gerais de cada subtipo admitido no cenário brasileiro atual, bem como o percentual representativo nas receitas do Estado e respectiva destinação após o ingresso nos cofres públicos.

¹ A proposta de reforma que tramita atualmente na câmara através da PEC 293/04, é na verdade um fatiamento da proposta original, enviada pelo então presidente Luís Inácio Lula da Silva. A falta de consenso entre o Governo Federal, Estados e Municípios, fez com que o projeto original sofresse diversas adaptações retardando sua aprovação. Entretanto, o agravamento da crise econômica reacendeu as discussões e a expectativa é que o texto de relatoria do deputado Carlos Haully (PSDB-PR) seja incluído em pauta no início de 2019.

Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/558917-COMISSAO-ESPECIAL-SOBRE-A-PEC-DA-REFORMA-TRIBUTARIA-SERA-INSTALADA-HOJE.html>>

Íntegra da proposta <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=259094>>

No segundo capítulo, a discussão prossegue tendo em vista características específicas do Imposto de Renda Pessoa Física. Sua finalidade e importância dentro do Estado fiscal. A regulamentação e operacionalidade sistemática da arrecadação deste imposto. Apontando ainda as diferenças entre capacidade econômica e contributiva.

E por fim, expõe-se o esvaziamento da finalidade social do IRPF e o gradual distanciamento das normas regulamentares deste imposto dos princípios constitucionais que possibilitariam o alcance efetivo deste propósito, delimitando sua incidência e otimizando a arrecadação. Conclui-se, deste modo que o IRPF é atualmente orientado em função do pragmatismo arrecadatário da Fazenda Pública, isto é, sua função quase se restringe a ser estritamente fiscal, através da supressão de prerrogativas do contribuinte e em detrimento da garantia de seus direitos fundamentais.

1 CARGA TRIBUTÁRIA: VALE QUANTO PESA?

Para compreender a finalidade do Sistema arrecadatório de Tributos, independente do regime político adotado, é imprescindível entender como nascem os Estados². Para tanto, três elementos são indispensáveis: povo, território e soberania³. Estes elementos formam o que se denomina de sociedade politicamente organizada, cujos princípios norteadores são insculpidos na Constituição Estatal⁴, na qual também são apontados os objetivos gerais do Estado. No entanto, esta estrutura tem um custo, individualmente impraticável e que por esta razão enseja a repartição solidária entre todos os cidadãos, por meio da tributação. O produto dessa divisão é a carga tributária, parcela do montante necessário à operacionalização do Estado que irá competir a cada cidadão que demonstrar capacidade para suportar o encargo, sobre a qual versa este capítulo.

1.1 PARÂMETROS CONSTITUCIONAIS DA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA

A existência da Constituição garante a união normativa do Estado brasileiro e a legitimidade da União frente aos entes federados, que abrem mão de parte de suas autonomia em prol de um governo centralizado e mais forte. Ao mesmo tempo, o conteúdo normativo garante os limites de atuação governamental, dando segurança jurídica aos seus subordinados (KELSEN, 2003). Ainda sobre o tema,

² “A denominação Estado (do latim status estar firme), significando situação permanente de convivência e ligada à sociedade política, aparece pela primeira vez em “O Príncipe” de MAQUIAVEL, escrito em 1513, passando a ser usada pelos italianos sempre ligada ao nome de uma cidade independente, como, por exemplo, stato di Firenze.” DALLARI. Dalmo de Abreu. Elementos da Teoria Geral do Estado. São Paulo: Saraiva, 1998. 2 ed. p. 22

³ “ Quanto às notas características do Estado Moderno, que muitos autores preferem denominar elementos essenciais por serem todos indispensáveis para a existência do Estado, existe uma grande diversidade de opiniões, tanto a respeito da identificação quanto do número. [...]De maneira geral, costuma-se mencionar a existência de dois elementos materiais, o território e o povo, havendo grande variedade de opiniões sobre o terceiro elemento, que muitos denominam formal. O mais comum é a identificação deste último elemento com o poder ou alguma de suas expressões, como autoridade, governo ou soberania”. op. cit p. 29

⁴ “A origem formal do constitucionalismo está ligada às Constituições escritas e rígidas dos Estados Unidos da América, em 1787, após a Independência das 13 Colônias, e da França, em 1791, a partir da Revolução francesa, apresentando dois traços marcantes: *a organização do Estado e limitação do poder estatal, por meio da previsão de direitos e garantias fundamentais*”. MORAES, Alexandre. Direito Constitucional. São Paulo: Atlas, 2005. 18 ed. p. 1.

Tavares (2009), citando as lições de Jellinek, o refere como a unidade na pluralidade, sem que esta dissolva ou enfraqueça a estrutura necessária a existência do próprio Estado, cujo pressuposto é o poder, tal como descrito por Tércio Sampaio Ferraz Júnior (2009, p. 59) “enquanto um sistema comunicacional, é produto da própria diferenciação social e dela depende”.

A força inexorável Constituição e aplicabilidade real não se liga apenas ao conteúdo jurídico mas a sua validação social e política, sem a qual não seria mais importante que qualquer outro pedaço de papel. Deste modo, aduz Hesse (1991, p. 02)

norma constitucional não tem existência autônoma em face da realidade. A sua essência reside na sua vigência, ou seja, a situação por ela regulada pretende ser concretizada na realidade. Essa pretensão de eficácia (Geltungsanspruch) não pode ser separada das condições históricas de sua realização, que estão, de diferentes formas, numa relação de interdependência, criando regras próprias que não podem ser desconsideradas. Devem ser contempladas aqui as condições naturais, técnicas, econômicas, e sociais. A pretensão de eficácia da norma jurídica somente será realizada se levar em conta essas condições.

É na Constituição que são elencadas as características fundamentais do Estado, tais como, tomando como exemplo a brasileira, o sistema de governo republicano, de natureza democrática, cujo poder é repartido entre a União e os territórios que compõem a federação, os quais possuem certo grau de autonomia em relação ao governo central. E, por fim, a mais importante característica no âmbito do estudo ora apresentado, que diz respeito ao grau de intervenção do Estado na vida e patrimônio dos indivíduos.

Neste sentido, a Carta brasileira classifica-se como SOCIAL, isto é, o Estado intervém fortemente na vida dos indivíduos, nas mais diversas esferas, em tese, a fim de reduzir as desigualdades e promover o bem estar entre seus cidadãos. Transparecendo deste modo o que Canotilho (1993) chama de “multifunções” da Constituição, por meio da “garantia do existente e programa ou linha de direção para o futuro”.

Na lição de André Ramos Tavares (2009, p. 993), “a Constituição prevê a cidadania como um dos pilares do Estado”, e dentro do conceito de cidadania é possível elencar os mais variados direitos, sobretudo aqueles os apontados como fundamentais a exemplo de educação, saúde, assistência social, moradia, etc. Em

suma, que assegurem a dignidade da pessoa humana, ratificando os termos da Declaração Universal dos Direitos Humanos, da qual o Brasil é signatário. Cidadania é, pois, nas magistrais palavras de Hannah Arendt , *o direito a ter direitos*.

Dessas atribuições advém a necessidade de arrecadação de recursos financeiros. Posto que “sem a arrecadação de recursos, não há como realizar políticas públicas que sirvam à concretização das promessas constitucionais, nem como manter a própria estrutura estatal em funcionamento” (BUFFON; MATOS, 2015 p. 142). Colocando em outros termos, este é

[...] o preço que pagamos por termos a sociedade que temos, por dispormos de uma sociedade assente na ideia de liberdade ou, o que é o mesmo, assente no prévio reconhecimento dos direitos, liberdades e garantias fundamentais dos indivíduos e suas organizações. Por isso, os impostos não de constituir um preço aceitável, ou seja, um preço limitado. Um preço que, estou certo, muitas das sociedades, que nos antecederam, gostariam de ter pago e algumas das actuais não enjeitariam suportar (NABAIS, 2009 p. 128)

Uma vez que a CF, prevê e autoriza a arrecadação mas não cria tributo algum, posto que, nesta seara a norma constitucional é, como classifica José Afonso da Silva de eficácia limitada, isto é, demanda regulamentação infraconstitucional para ter eficácia, os parâmetros gerais para o ingresso de receitas aos cofres públicos são elencados primordialmente no Código Tributário Nacional, sem prejuízo a legislação esparsa.

A incrível soma desses recursos incorporados aos cofres públicos configura a receita pública, definida por Aliomar Baleeiro (1981, p. 116) como “entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”.

A obtenção de receita pode ser realizada de duas formas , conforme a classificação doutrinária em relação à origem: por meio das receitas patrimoniais, como por exemplo venda e locação de imóveis pertencentes a um ente público, e da atividade empresarial desenvolvida no mercado pelo próprio Estado, como ocorre com os Correios, Petrobrás, Sabesp, Itaipú, BR Distribuidora, entre outras. A obtenção de recursos por estas vias é chamada ORIGINÁRIA. A característica

fundamental desse tipo de receita é, pois, a desnecessidade de uso da força coativa Estatal, uma vez que este se reveste das premissas aplicáveis no âmbito do regime jurídico de direito privado, sem, contudo, deixar de atender a preservação da indisponibilidade do interesse público (HARADA, 2016).

Vale ressaltar que em razão da regra de liberdade de iniciativa, o exercício de atividade econômica é reservado à iniciativa privada, limitando-se o Estado a atuação em esferas muito específicas, geralmente ligadas a garantia de segurança nacional, em virtude do elevado grau de interesse coletivo. Essa previsão, portanto, é a garantia de cerceamento ao ímpeto de estatização da economia (MACHADO,2014).

Por outro lado, também é possível a obtenção de receitas de forma DERIVADA, isto é, explorando o patrimônio e atividade econômica praticada pelo particular, impondo compulsoriamente a este a obrigação de recolher aos cofres públicos em razão da prática de determinados atos ou aquisição de bens.

Kiyoshi Harada (2016) considera que o aumento das despesas públicas guarda relação direta com o exercício da democracia, através do que ele chama de “acesso das massas ao poder político”, logo é imperioso que haja um fluxo de ingresso de recursos, sendo indispensável, pois, a manutenção da obtenção de receitas provenientes de seu próprio patrimônio, e por outro lado, incrementando o uso da força coercitiva a fim de “retirar dos particulares parcela de sua riqueza”. E segue

o Estado, em virtude de seu poder de autoridade, pode retirar de seus súditos parcelas de suas riquezas para a consecução de seus fins, visando ao bem-estar geral. É o *jus imperii* do Estado que lhe faculta impor sobre as relações econômicas praticadas pelos particulares, assim como sobre seus bens, o tributo que, na atualidade, se constitui em principal fonte de receita (HARADA, 2016 p.).

Esta prática baseia-se num dos princípios fundamentais do Direito Público, ramo ao qual o Direito Tributário pertence, que é a **supremacia do interesse público sobre o interesse privado**. Neste sentido observa Sidou (2000, p.150), consubstanciando os ensinamentos de Paul Hugon, que o “Estado[...], não resulta de uma convenção livremente aceita, mas ao contrário impõe-se como uma

necessidade natural e social. A base histórica do imposto não se encontra, pois, numa obrigação contratual e sim num ato de soberania.”

Entretanto, parte da doutrina já questiona esse entendimento que coloca, na prática, o indivíduo a serviço do Estado. Partindo da premissa de que da forma como está posta a tributação é baseada numa relação de poder verticalizada, ao passo que, deveria ser de fato uma relação jurídica, embora ligada a soberania estatal. Hugo de Brito Machado (2014, p.27) afirma que “a ideia de liberdade, que preside nos dias atuais a própria concepção de Estado, há de estar presente, sempre, também na relação de tributação.”

Para obter receitas derivadas, o Estado pôr em prática alguns métodos, dentre os quais se destaca o atualmente aceito método da quotidade⁵ “em que os valores da arrecadação não são fixados, mas sim os parâmetros para exigência dos tributos” (BORBA; COELHO, 2018, p. 191). A partir deste método foram elaboradas três teorias: a) teoria da capitação; b) teoria do sacrifício e teoria do benefício.

Pela teoria da capitação os custos das atividades exercidas pelo Estado é dividido proporcionalmente, *per capita*, entre todos os contribuintes independente da renda ou patrimônio de cada um ou mesmo dos serviços obtidos do Estado. Não tem o condão de promover a justiça fiscal, pois onera com o mesmo quinhão pobres e ricos, penalizando mais os primeiros.

A teoria do benefício, por sua vez, defende que aquele que mais serviços receba do Estado deve contribuir com um valor maior para manutenção da prestação dos mesmos. Também não atende a finalidade social, pois quem mais recorre aos serviços públicos são justamente pessoas com menor poder aquisitivo, logo incapazes de arcar com o ônus da tributação, o que levaria o sistema a falência.

Já pela teoria do sacrifício, na qual se baseia a cobrança de tributos no Brasil (embora em geral a pluralidade de métodos e teorias seja a regra), a arrecadação é pautada pelo princípio da solidariedade, que imputa a todos o dever de contribuir para o financiamento do Estado, conforme a capacidade econômica individual e independente de contraprestação pública. (BORBA;COELHO, 2018, p. 192)

⁵ Em oposição ao ultrapassado método de repartição, pelo qual o valor cobrado individualmente dos contribuinte era fixado em função da expectativa de arrecadação pré-fixada. (BALEIRO, 1981)

O sistema arrecadatório de um Estado é o que o capacita a efetivar as diretrizes apresentadas em sua Lei Maior, trata-se do desempenho da função fiscal da tributação. Entretanto, esta não é sua única finalidade. Visando a diminuição de desigualdades sociais e regionais, a imposição de tributos promove também a redistribuição de renda, configurando assim a função extrafiscal dos tributos, sobre a qual versa este trabalho.

Sobre o a questão, preleciona Machado (2014, 130):

O objetivo do tributo sempre foi o de carrear recursos financeiros para o Estado. No mundo moderno, todavia, o tributo é largamente utilizado com objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certo bens e produzindo finalmente os efeitos mais diversos na economia.

A referida função possibilita ainda que o Estado atue como regulador do mercado interno, através da intervenção no domínio econômico. Este tipo de ação é possível por meio da concessão de incentivos fiscais tais como a isenção de determinados tributos com o intuito de incentivar determinado setor da economia (a exemplo da redução do IPI da linha branca para as indústrias de eletrodomésticos há um tempo atrás), estimular o consumo de determinado produto ou o desencorajamento de determinadas condutas, a exemplo da elevação do imposto sobre importação para evitar a saída de dólares do mercado interno.

A extrafiscalidade, portanto, e tem o poder de movimentar a economia quando estagnada ou refreá-la em caso de aumento exacerbado da inflação. Sua finalidade deste modo pouco tem a ver com a arrecadação direta de recursos, mas atua juntamente com ela para a concretização dos objetivos almejados pela Lei Maior. Sobre a questão, aduz Meirelles (1993, p 151)

Modernamente, os tributos são usados como instrumento auxiliar do poder regulatório do Estado sobre a propriedade particular e as atividades privadas que tenham implicações com o bem-estar social. Até mesmo o Direito norte-americano, tão cioso das liberdades individuais, admite essa função extrafiscal dos tributos, para o incentivo ou repressão da conduta do particular. [...]

No mesmo sentido, preleciona Amaro:

[...]se a instituição de um tributo visa, precipuamente, abastecer os cofres públicos (ou seja, a finalidade da lei é arrecadar), ele se identifica como tributo de finalidade arrecadatória. Se, com a imposição, não se deseja arrecadar, mas estimular ou desestimular certos comportamentos, por

razões econômicas, sociais, de saúde etc., diz-se que o tributo tem finalidades extrafiscais ou regulatórias (2016, p. 110-111).

Esta função, todavia, não é como pretendem alguns doutrinadores uma novidade “produto do moderno intervencionismo estatal”, registro apontam para utilização dos tributos com esse fim desde a antiguidade (MACHADO, 2014). Sua relevância, no entanto, se acentua com o advento da Revolução Francesa, quando o Estado se volta para os cidadãos e suas demandas.

Atualmente, o debate a respeito da função extrafiscal do Estado é ainda mais importante, uma vez que cresce na sociedade a tendência de adoção de ideias liberais que pregam a diminuição do Estado. Questiona-se ainda a eficiência da gestão dos recursos públicos no atendimento das demandas sociais e o grau de interferência do poder público em questões de interesse individual do particular, como a renda e o patrimônio. A ideia é garantir o incremento do protagonismo e empreendedorismo individual como meios para promoção do desenvolvimento social e econômico.

1.2 TRIBUTOS E CARGA TRIBUTÁRIA NO ATUAL CENÁRIO DO STN

O custeio da atividade estatal por meio da tributação configura-se em um vasto campo de análise teórica, sobre o qual pesquisadores têm se debruçado avidamente ao longo da história, desde a antiguidade, quando os tributos deixaram de ser considerados presentes aos Deuses, oferecidos de maneira voluntária, ao momento em que passaram a ser compulsórios, a fim de suprir e manter os exércitos dos reis, até os dias atuais, quando a função social dos tributos desponta como mais relevante que a própria função meramente arrecadatária.

A expressão tributo vem do latim *tribuere*, significando dividir por tribos o ônus da imposição. Sua origem mais conhecida está na imposição de pagamentos dos vencedores sobre os vencidos, a exemplo das modernas indenizações de guerra.[...] Já o termo contribuinte vem de “contributário”, significando o conjunto daqueles que sofrem a tributação e, lamentavelmente, não possui o sentido de contribuir, isto é, colaborar voluntariamente com algo. (BORBA, 2017, p. 21)

O art. 3º do CTN define tributo como “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”. Conforme dito anteriormente, o custeio do Estado advém de duas fontes básicas, as receitas originárias e as derivadas, compostas em grande parte pelos tributos, que consistem na oneração de atividades ou bens dos particulares em razão do Poder de Império estatal.

Da letra da lei é possível extrair que tributos configuram-se como uma obrigação de dar, *ex-lege*, cuja cobrança deve ser feita estritamente conforme a previsão legal, sem margem interpretativa para o agente público. A doutrina, não obstante, não aponta para um conceito fechado de tributo, mas via de regra o associa a seu traço mais marcante: a coercitividade (HARADA,2009).

Entretanto, parte da doutrina entende que apenas esta característica já não é mais suficiente para cingir o conceito de tributo, resvalando para uma visão atrelada a teses autoritárias. O que não deve mais prosperar, uma vez que, evolutivamente, tende-se a progressiva consolidação dos direitos individuais e da liberdade do indivíduo em relação ao Estado. Neste aspecto, defendem, seria possível apontar até que a própria Constituição Cidadã de 1988, de certo modo, foi um retrocesso em termos de descentralização do Poder e da exagerada discricionariedade em matérias como o próprio Direito Tributário (MACHADO, 2014).

Para além das controvérsias doutrinárias, o que não resta claro quando se trata sobre o conceito de tributo, não se repete quando o mote passa a ser os princípios jurídicos da tributação, diretrizes que visam proteger o contribuinte dos excessos governamentais, consolidando a ação de tributar não apenas como uma simples relação de poder (indivíduo a serviço do Estado), mas sobretudo como uma relação jurídica. Funcionam, assim, como instrumentos exclusivos do cidadão contra o Estado, em via única, não sendo admitido que o Estado os invoque contra o cidadão, entendimento dado pelo próprio STF.

Há princípios que são comuns a diversas áreas do Direito, tendo sido espelhados na norma tributária e, quando necessário adaptados a finalidade da mesma. Deste modo, tem-se pois:

- a) o **princípio da legalidade ou reserva legal**, veda a instituição ou aumento de tributo sem lei que o preveja;
- b) o **princípio da igualdade fiscal**, projeção do conhecido princípio da isonomia jurídica, segundo o qual todos são iguais perante a lei no limite de suas desigualdades. A progressividade é um exemplo da aplicação prática deste princípio, embora pareça contradizê-lo;
- c) **princípio da anterioridade** que proíbe a cobrança de tributo no exercício financeiro em que foi publicada a lei que o criou ou majorou, respeitando-se ainda seu subproduto, a anterioridade nonagesimal, isto é, prazo mínimo de 90 dias para que o tributo possa ser cobrado, evitando surpresas parlamentares ao apagar das luzes de cada ano e possibilitando ao contribuinte a adequação do seu próprio orçamento ao ônus de um novo tributo;
- d) **princípio da competência**, rigidamente exposto na CF, versa sobre a restrição de cada entidade tributante a comportar-se nos limites do que lhe foi atribuído;
- e) **capacidade econômica**, “sempre, que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando 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”, *ipsis litteris* do art. 145, § 1º. Tratar-se-á deste tópico em particular pormenorizadamente adiante.
- f) **princípio da liberdade de tráfego**, dirigido ao próprio legislador, é uma extensão garantidora do direito de ir e vir. Em razão deste princípio o simples deslocamento de pessoas ou bens entre estados ou municípios não pode ser adotado como fato gerador de tributos, não obstante seja permitida cobrança de pedágio e ICMS;
- g) **princípio da vedação ao confisco**, exemplo da aplicação do sistema de freios e contrapesos de Montesquieu, pois cabe ao judiciário apontar a natureza confiscatória de um tributo. O referido princípio impede que a oneração tributária seja insuportável ao contribuinte, na prática atingindo de tal modo o patrimônio deste a ponto de lhe retirar a capacidade de dispor livremente do mesmo, conforme se verá no capítulo 3 deste trabalho.

Além dos princípios descritos, existem ainda princípios que versam sobre: irretroatividade, transparência, uniformidade geográfica, seletividade, não diferenciação tributária, não-cumulatividade e imunidades.

A tributação pode ser realizada de forma direta ou indireta. No primeiro caso a incidência da obrigação recai diretamente no sujeito passivo, sem possibilidade de repercussão, isto é o contribuinte de fato é também o de direito. Sua cobrança é condicionada a determinadas qualidades do contribuinte, principalmente ligadas à aferição da capacidade contributiva.

Já na tributação indireta, normalmente aplicável às relações de consumo, o ônus da tributação é repassado para o adquirente, onera neste caso mais pesadamente o consumidor final. O repasse é indiscriminado e não considera aspectos particulares do contribuinte final, ou seja, serão pagos na mesma medida por ricos e pobres, em razão não da sua aptidão em suportar o encargo mas sim pela ação de comprar.

O montante da soma de todos os tributos pagos pela população ao Estado configura a chamada carga tributária. Dados estimados em levantamentos feitos por economistas, apontam que no Brasil a carga tributária representará 33,63% da riqueza nacional em 2018⁶. A arrecadação que chega a números colossais mesmo quando confrontado com os números de países desenvolvidos, no entanto, não parece suprir a necessidade de recursos do Estado.

Além do mais, num estranho e lamentável paradoxo, o afluxo é majoritariamente composto por frutos da tributação indireta, que nada tem de justa ou isonômica, muito embora seja um mecanismo admitido pelo Sistema Tributário Nacional, e até mesmo necessário, dado seu caráter intermitente, ligado a ações rotineiramente praticadas atreladas a produção e consumo, e pela forma pacífica como é feito o aporte, uma vez que estes são os impostos “invisíveis” ao contribuinte. Neste sentido, preleciona Hugo de Brito Machado (2014)

É importante, porém, que a carga tributária não se torne pesada ao ponto de desestimular a iniciativa privada. No Brasil, infelizmente, isto vem

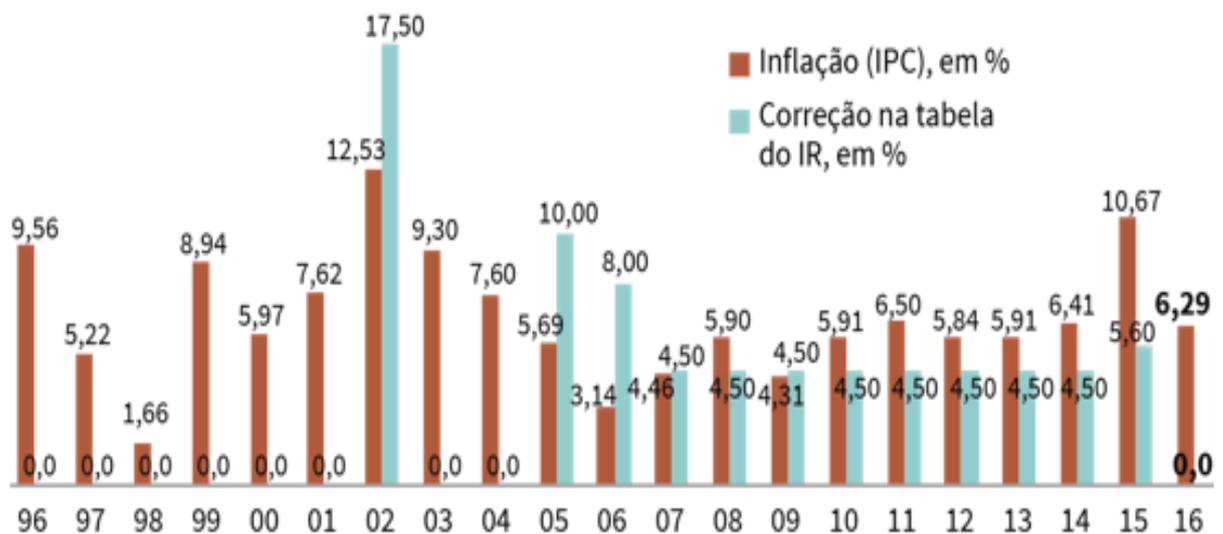
⁶ WATANABE, Marta. Carga tributária sobre e atinge 33,6% do PIB. Valor: São Paulo, 2018. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/brasil/5377687/carga-tributaria-sobe-e-atinge-336-do-pib> <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>> Acesso em: 19/10/2018

acontecendo. Nossos tributos, além de serem muitos, são calculados mediante alíquotas elevadas.

Por outro lado, o Estado é perdulário. Gasta muito, e ao fazê-lo privilegia uns poucos, em detrimento da maioria [...] mesmo sem qualquer comparação com a carga tributária de outros Países, é possível afirmar que a nossa é exageradamente elevada, posto que o Estado praticamente nada nos oferece em termos de serviços públicos.

Em 2014 os tributos indiretos foram responsáveis por 71,50% da arrecadação, o implica dizer que os que ganham menos proporcionalmente pagam mais impostos, sendo a tributação regressiva em função da renda individual.

Em contrapartida, taxa-se mal a renda, principalmente as mais elevadas. A defasagem da progressividade das alíquotas é de mais de 80%⁷ no acumulado dos últimos 20 anos, o que não parece despertar preocupação legislativa quanto a correção e reduz o valor da faixa de corte para isenções, ampliando o número de contribuinte nas faixas salariais mais baixas. Se tivesse sido corrigida para vigorar nas declarações do exercício de 2017, apenas quem ganhasse acima de R\$ 3.454,00 por mês seria tributado.

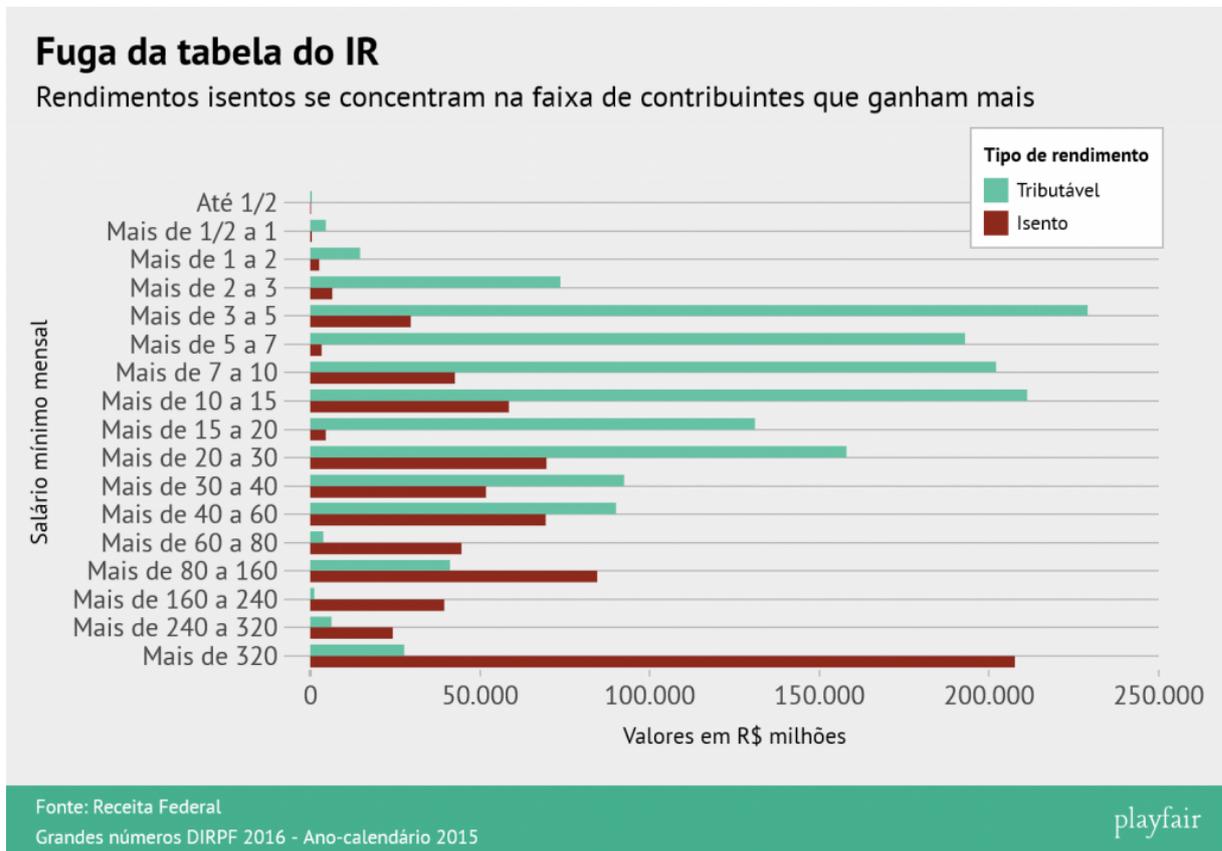


⁷MORAIS, Roberto Rodrigues de. **Porque as tabelas do IRPF e IRRF permanecem desatualizadas?**. Migalhas 2017. Disponível em:

<<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI253977,91041->

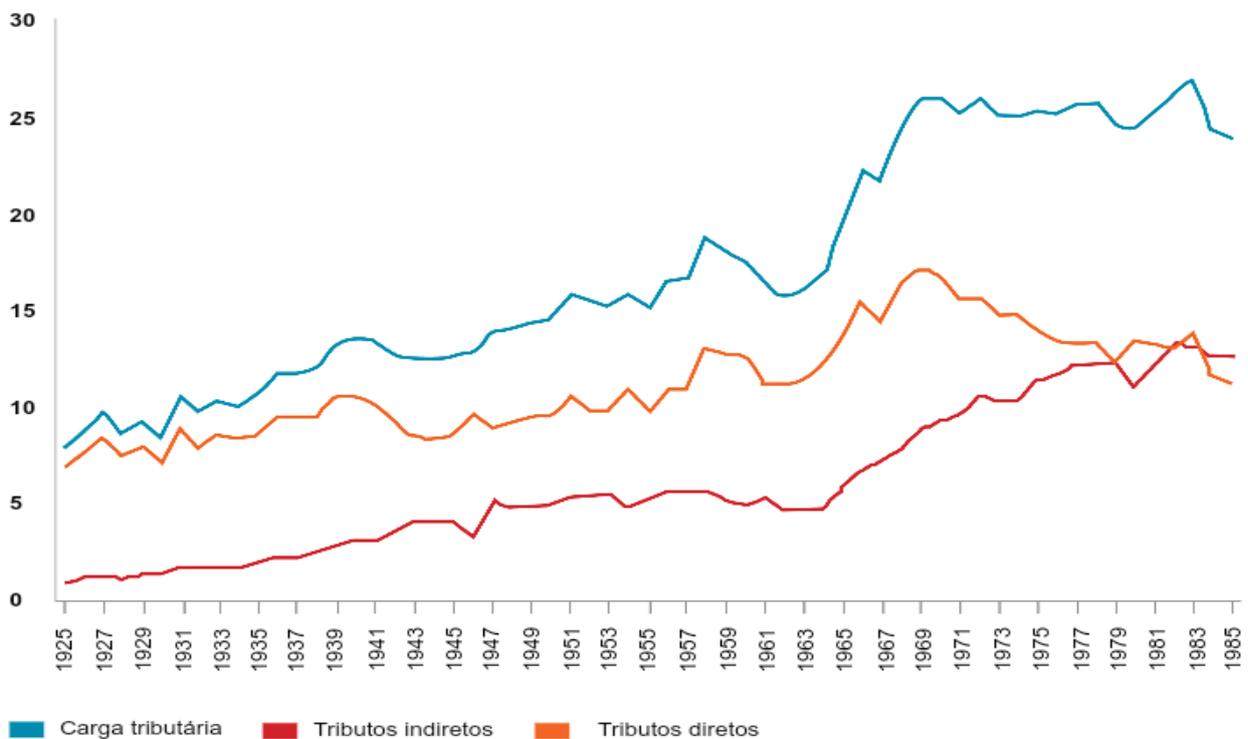
[Porque+as+tabelas+do+IRPF+e+IRRF+permanecem+desatualizadas](https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI253977,91041-)> Acesso em: 28/06/2018

Enquanto isso, fenômenos como a “pejotização” e a tributação diferenciada para rendimentos do capital possibilita isenções em faixas de renda mais altas, e por conseguinte mais aptas a suportar os encargos provenientes da tributação , como se observa no gráfico a seguir:



A fatia generosa da carga tributária na composição do PIB coloca o país em sétimo lugar no ranking dos maiores arrecadadores do mundo, conseqüentemente um dos menos competitivos no mercado internacional. Nos gráficos a seguir é possível observar a evolução quantitativa do crescimento da carga tributária em relação ao PIB nacional⁸, e um comparativo desta evolução em relação a outros

Evolução da carga tributária do Brasil (% PIB)

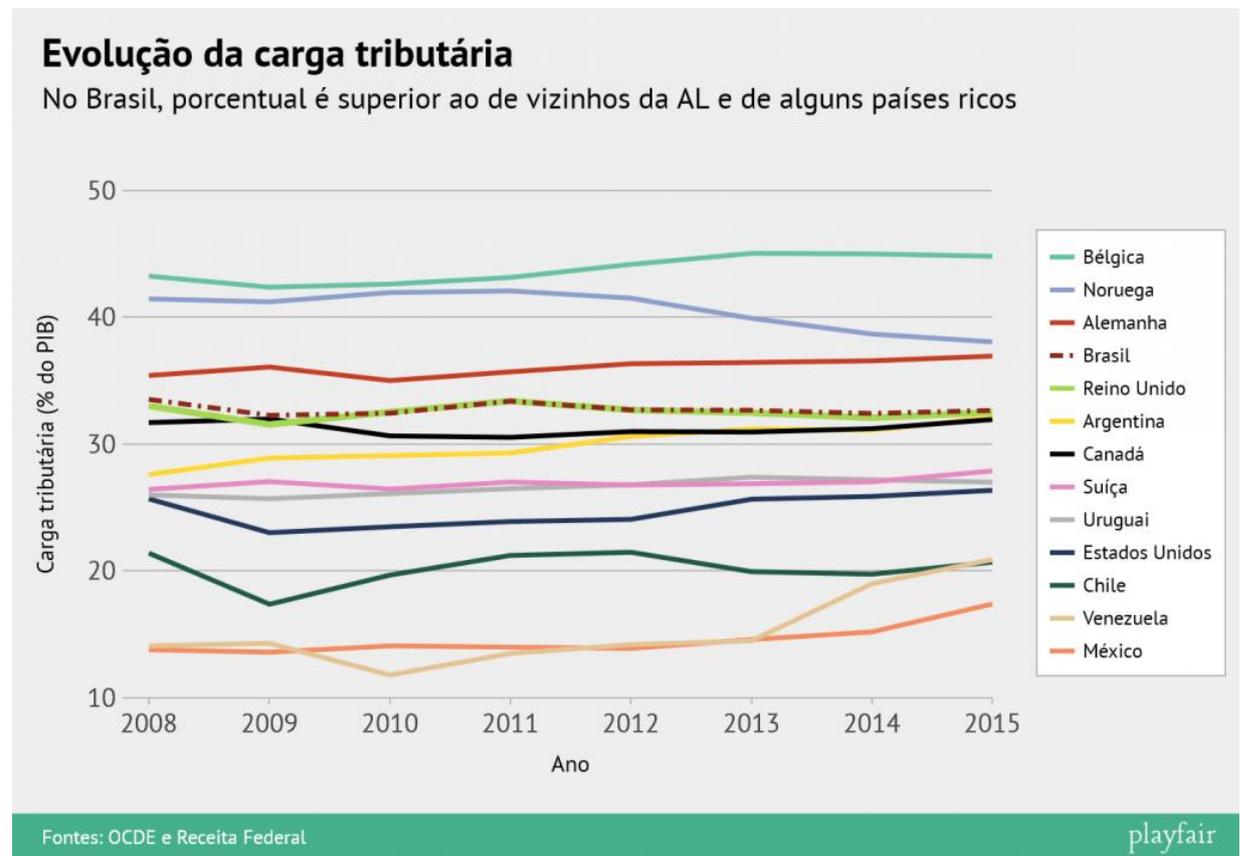


Fonte: IBGE

países⁹.

⁸ ÁVILA, Robert Iturriet; CONCEIÇÃO, João Batista Santos. A carga tributária e a desigualdade: breve histórico. Carta Capital: 2018. Disponível em: <<https://www.cartacapital.com.br/blogs/brasil-debate/economia-politica-da-tributacao-no-brasil-breve-historico>> Acesso em: 10/10/2018

⁹ SUTTO, Giovana, Brasil é o 7º maior cobrador de imposto no ranking mundial; Argentina é a primeira. Infomoney: 2016. Disponível em: <<https://www.infomoney.com.br/minhas-financas/impostos/noticia/5590281/brasil-maior-cobrador-imposto-ranking-mundial-argentina-primeira>> Acesso em: 10/10/2018



A carga tributária, como dito anteriormente, é composta por múltiplos tributos, sub categorizados de acordo com o nível de vinculação da receita arrecadada, modelo cuja inspiração remonta a Roma Antiga, podendo ser contraprestacionais e não contraprestacionais.

Neste trabalho, será adotado o sistema de classificação pentapartida¹⁰ do tributos. Esta classificação elabora a determinação da natureza do tributo em função da base de cálculo e do produto da arrecadação (CARVALHO, 2011), subdividindo os tributos em: taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais, empréstimos compulsórios e impostos.

As **taxas** estão atreladas a uma potencial utilização de um serviço público de fruição compulsória (como é o caso da coleta de esgoto e lixo domiciliar, o fornecimento de água potável, etc) e ao exercício do poder de polícia do Estado,

¹⁰ Essa teoria extrapola a teoria tripartite, acrescentando empréstimos compulsórios e contribuições diversas no rol das espécies tributárias. É defendida por juristas como Luciano Amaro, José Eduardo Soares de Melo, Estevão Horvath e outros. Sendo também o entendimento esposado pelo STF nos termos do julgamento do RE nº 146.733/SP.

entendido como o poder de fiscalização de que goza a administração pública com o intuito de harmonizar o interesse público com o direito à liberdade e propriedade (são exemplos disso a fiscalização sanitária e predial), é, portanto, um tributo vinculado a atuação direta do ente público de forma específica e divisível. A cobrança da taxa recai sobre determinados contribuintes portanto, *uti singuli*, daqueles que de fato utilizam ou podem vir a utilizar serviços em questão, donde se depreende sua natureza retributiva. E é proporcional, isto é, onera igualmente pobres e ricos.. Trata-se, em suma, de uma ferramenta jurídica que corrige imperfeições nas despesas públicas.

Contribuições de melhoria, por sua vez, também são tributos vinculados, mas não especificamente a um serviço prestado pelo ente público e sim a valorização direta de bem imóvel decorrente de obra pública. A aplicação deste tributo também não leva em conta a capacidade econômica do contribuinte, o que em alguns casos pode levar a tributação assumir efeito confiscatório. De sorte, não é tarefa fácil também apontar exatamente a área diretamente beneficiada e quais imóveis são passíveis de valorização. Razões pelas quais sua cobrança é uma das mais difíceis.

Sob a denominação de **contribuições especiais**, encontra-se uma espécie de tributo de natureza controversa que, ao contrário dos anteriores, não está vinculada à atuação do próprio Estado, o papel deste é indireto, em razão do desenvolvimento de “determinada atividade administrativa de interesse geral, acarretar maiores despesas em prol de certas pessoas (contribuintes), que passam a usufruir de benefícios diferenciados dos demais (não contribuintes). Tem fundamento na maior despesa provocada pelo contribuinte e na particular vantagem a ele proporcionada pelo Estado” (HARADA, 2016 p.). São classificadas como contribuições especiais: as contribuições sociais; contribuições de intervenção sobre domínio econômico (finalidade explicitamente parafiscais); contribuições corporativas e contribuições para custeio de iluminação pública.

Outro tributo que faz a doutrina divergir fortemente quanto a sua própria natureza é o **empréstimo compulsório**. Parte da doutrina questiona sua classificação como tributo, posto que a entrada de recurso não é incorporada permanentemente aos cofres do tesouro, este já foi inclusive entendimento do

próprio STF, consolidado na súmula 418¹¹, hoje superado. De competência privativa da União, o referido tributo só pode ser instituído por meio de lei complementar, que também apontará o fato gerador e o prazo e condições de resgate, em caso de calamidade pública, guerra externa em curso ou iminente e em casos de investimento público de caráter urgente e relevante, situação em que deverá ser respeitada a o princípio da anterioridade. Sua aplicação é vinculada ao evento que lhe deu causa, não obstante todas as vezes em que foi implementado esse tributo no Brasil, essa regra deixou de ser observada. Os casos mais emblemáticos remontam os anos 80, durante o governo Collor. Hoje, dívida do Governo para com os contribuintes que tiveram suas economias sequestradas ultrapassa os 42 bilhões e ao que tudo indica não há possibilidade de restituição.

Por fim, esta que talvez seja dentre todas as espécies tributárias a mais importante: os impostos. É a principal fonte de arrecadação do Estado quando se trata de receitas derivadas. Juntamente com os empréstimos compulsórios, este tipo de tributo não é vinculado a nenhuma contrapartida específica por parte do Estado. “Sua receita presta-se ao financiamento das atividades gerais do Estado, remunerando os serviços universais (*uti universi*) que, por não gozarem de referibilidade (especificidade e divisibilidade), não podem ser custeio dos por intermédio das taxas” (ALEXANDRE, 2011, p. 58).

A criação de um imposto é uma prerrogativa derivada do *jus imperii* do Estado, mediante a edição de Lei Complementar Nacional na qual sejam explicitados os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes alcançados. A liberdade discricionária legislativa é bastante limitada a fim de garantir a uniformidade da incidência do tributo, em atenção o princípio da isonomia. A competência legislativa para instituição de impostos é dividida entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

A classificação dos impostos é feita a partir da consideração de três aspectos:

- 1) Quanto a repercussão do encargo econômico: podem ser DIRETOS ou INDIRETOS;

¹¹“ O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 418. In._____. Súmulas. Brasília, 1964.

2) Quanto a objetividade da hipótese de incidência: podem ser REAIS ou PESSOAIS;

3) Quanto a alíquota: podem ser FIXOS, PROPORCIONAIS ou PROGRESSIVOS;

No Brasil os impostos incidem sobre os mais variados elementos. Na tabela abaixo relacionamos de forma sucinta o tipo de imposto, o objeto por ele gravado e a respectiva competência.

COMPETÊNCIA	IMPOSTO	OBJETO GRAVADO
FEDERAL	II	Mercadorias importadas.
	IE	Produtos exportados.
	IRPF	Renda e proventos da pessoa física.
	IRPJ	Faturamento da pessoa jurídica.
	IPI	Produtos industrializados.
	IOF	Operações financeiras.
	ITR	Propriedade rural.
	INSS	Remuneração habitual do trabalho
	IGF	Imposto sobre grandes fortunas (sem regulamentação)
ESTADUAL	ICMS	Transporte(interestadual/intermunicipal) de mercadorias ou serviços e de comunicação.
	ITCMD	Transmissão de patrimônio em razão de herança.
	IPVA	Propriedade de veículo automotor.
MUNICIPAL	IPTU	Propriedade de imóvel urbano.
	ITBI	Ato de transmissão da propriedade de imóvel.
	ISS	Prestação de serviços.

Dentre os impostos previstos pela legislação brasileira e suas respectivas características, no âmbito desta pesquisa, será destacado o **Imposto sobre proventos e renda de qualquer natureza de pessoas físicas - IRPF**, classificado como direto, pessoal e progressivo, sobre o qual passamos a discorrer a seguir.

2 O IMPOSTO DE RENDA E SUAS CARACTERÍSTICAS EXCEPCIONAIS

Inserido no rol dos impostos federais, pelo artigo 153, inciso III da Carta Política de 88, o imposto em tela é responsável pela maior parte da arrecadação da União¹². Atualmente, este imposto é regulado pelo Decreto nº 3.000/99, e é subdividido em três tipos conforme o sujeito passivo ou a origem da renda tributada: a) IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA; b) IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA; c) TRIBUTAÇÃO NA FONTE E OPERAÇÕES FINANCEIRAS (HARADA, 2016). No presente estudo será abordada apenas a modalidade referente às pessoas físicas e as peculiaridades que lhe dizem respeito.

Isto posto, ao longo deste capítulo são expostas as características que distinguem o IRPF de seus correlatos. Discorrer-se-á ainda sobre a regra matriz de incidência deste imposto e seus elementos constitutivos. Findando por abordar a diferenciação entre capacidade econômica e contributiva, conceitos imprescindíveis à verificação da incidência deste tributo.

2.1 CONCEITO, FINALIDADE E CRITÉRIOS INFORMATIVOS

O artigo 16 do Código Tributário Nacional define imposto como “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” Logo, pode ser inserido no rol de tributos não contraprestacionais.

Nas palavras do próprio idealizador do CTN, Rubens Gomes de Sousa, os impostos se destinam a “cobrir as necessidades públicas gerais, isto é, todas aquelas que interessam o grau de interesse que cada um tenha individualmente na existência do serviço ou atividade pública de que se trate” (s/d p. 130).

¹²BRASIL. Receita Federal. Carga tributária no Brasil: análise por tributos e base de incidência. Brasília: 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>> Acesso em: 25/09/2018

Ressalte-se ainda que as receitas decorrentes da arrecadação de impostos, justamente por não serem vinculadas a uma contraprestação específica, podem ser repartidas entre os demais membros da federação, tal como disposto no artigo 67, IV, da CF/88. Este repasse hoje representa parte significativa do orçamento de muito municípios, 70% dos valores recebidos da União.

O imposto de renda, por sua vez, é uma forma de intervenção do Poder Público no domínio econômico do contribuinte. Assim como os tributos de modo geral, ele serve para consolidar os objetivos previstos constitucionalmente, por meio da distribuição solidária dos custos de manutenção do Estado (MACHADO, 2014).

Criado na década de 20, apenas em 1944 o imposto de renda alcançaria o primeiro lugar na arrecadação estatal, se consolidando de fato durante a década de 60, época em que também sofreu significativas modificações estruturais, culminando, mais tarde, na reforma tributária da qual o CTN vigente é fruto (NÓBREGA, 2014). Ainda em perspectiva histórica note-se

As primeiras tentativas de criação do IRPF, ainda no Brasil Império, foram esporádicas e circunstanciais, mesmo porque os tributos eram fixados por meio de leis orçamentárias de validade anual. Nesse sentido, pode-se citar a Lei n. 317/1873 que, em seu art. 25 previa o imposto de renda com tributação exclusiva na fonte sobre os rendimentos pagos pelos cofres públicos. O dispositivo foi imensamente criticado tendo sido suprimido no ano seguinte. A tributação de renda das pessoas físicas somente foi aventada novamente no art. 22 da Lei n. 1.507/1867, forçada pela necessidade de obtenção de recursos para financiar a Guerra do Paraguai e nos mesmos moldes da tentativa anterior. Naquela época o IRPF não se caracterizava pela generalidade, recaindo apenas sobre os rendimentos recebidos por servidores e empregados públicos, até porque “o sistema econômico imperial, escravista e elitista, produzia um reduzido universo de possíveis contribuintes”. (BORBA; COELHO, 2016)

Sua finalidade é eminentemente fiscal, isto é, voltada a arrecadação de receita para o Tesouro Nacional. Este imposto, bem como os demais tipos da categoria, não está vinculados a uma contrapartida específica do ente público competente pela sua instituição, que neste caso é a própria União. Além de instrumento arrecadatório, o imposto de renda também tem por objetivo a redistribuição das riquezas produzidas no País, em prol da redução das desigualdades sociais.

Trata-se de um imposto direto, isto é, “o sujeito que recolhe o tributo é o mesmo que suporta o ônus da exação” (BORBA; COELHO, 2018, p. 193). A carga

fiscal, portanto, não é transferida a terceiros, incidindo diretamente sobre a “situação-base desvinculada de atos jurídicos ou econômicos anteriores ou subsequentes.” Sua exigência é conforme a(s) renda(s) percebidas pelo contribuinte, e precisamente em virtude desta característica é o tributo mais propenso a ser cobrado de forma justa.

Sidou (2000, p. 149) assevera que “o mais que se pode afirmar é que, hoje mais que ontem, os tributos exercitam notória função social e em grande parte essa função é reservada aos tributos diretos”. Isso decorre diretamente do fato de que o recolhimento do IRPF, deve respeitar a margem de renda tributável do sujeito passivo, isto é, sua capacidade contributiva, conforme será exposto adiante.

Por também ser do tipo pessoal, o imposto de renda é verificado de acordo com a capacidade contributiva de cada indivíduo, admitindo-se, deste modo, certo grau de subjetividade, uma vez que as características específicas do sujeito passivo serão balizadoras da incidência do tributo. Borba e Coelho definem a pessoalidade como “conformação da exigência tributária à subjetividade, ou seja, são as características da pessoa que definem o montante a pagar, dotando o tributo de personalização, de subjetividade materialmente falando.”

Finalmente, o IRPF é um imposto do tipo progressivo, ou seja, sua cobrança é feita a partir do estabelecimento de um valor monetário X que será a base de cálculo do imposto, sobre o qual é aplicado um valor percentual Y, chamado de alíquota. Nos tributos progressivos, a medida que a base de cálculo aumenta, a alíquota incidente também aumenta.

A partir do critério da progressividade, é possível tributar isonomicamente, garantindo assim o atendimento da justiça fiscal. Assim sendo, “Se o dever de pagar tributos corresponde a um sacrifício, a isonomia reside em reparti-lo igualmente, sendo o ônus de cada contribuinte avaliado a partir da utilidade marginal da renda decrescente, quanto maior a renda, menor, proporcionalmente, o sacrifício da sua perda” (BORBA; COELHO, 2017, p. 421)

A Constituição enfatiza os propósitos supramencionados do imposto de renda através dos critérios informativos da capacidade econômica: generalidade, universalidade e progressividade, decorrentes dos princípios da isonomia. De onde

se depreende que “[...] o imposto de renda deve tributar todos os cidadãos (generalidade) e todo rendimento (universalidade), de acordo com sua renda global” (YAMASHITA, 2014, p. 105).

O elevado grau de pessoalidade é o que primordialmente diferencia o imposto de renda dos chamados impostos reais (BUFFON; MATOS, 2015), o que só é possível graças aos referidos critérios. Os impostos pessoais são pautados na situação individual do contribuinte, em consonância com a referida capacidade econômica. Os reais, por sua vez, gravam objetos independentemente das características financeiras de seu possuidor. Em função da sua natureza pessoal, o IR é o tributo que melhor serve como indicativo da realidade financeira do contribuinte, (FAVEIRO 2002), ou ao menos deveria.

O critério da generalidade é positivamente do princípio da igualdade, insculpido no artigo 5º da Constituição Cidadã, e na seara tributária pelo inciso segundo do artigo 150 do CTN. Visa coibir o estabelecimento de privilégios em prejuízo da igualdade entre os cidadãos perante a lei, fato inadmissível em um Estado de Direito (GUTIERREZ, 2009). Na lição de Derzi (in BALEEIRO, 2003), este princípio “diz respeito à abrangência dos sujeitos, de modo que todas as pessoas que auferirem rendas submetam-se à imposição tributária, [...] sem discriminações.”

A generalidade, coaduna Harada (2017), impõe o dever de tributação a todo aquele que auferir renda ou proventos, não obstante as eventuais isenções específicas que não podem ser consideradas inconstitucionais.

A universalidade, por seu turno, inflige a tributação sobre todas as rendas e proventos, independente da licitude da origem, aspecto praticamente unânime entre os doutrinadores e que do ponto de vista do Estado, aumenta o alcance de incidência do tributo e, por consequência lógica, a arrecadação. Pelo que se infere que

O imposto há que incidir, pois, sobre todos os rendimentos auferidos, sujeitando-os a um mesmo tratamento fiscal. Não há possibilidade jurídica de segregar a espécie de renda obtida, tributando-a por critérios diferentes, isto é, por meio de alíquotas diferenciadas ou variações da base de cálculo, de revés, a carga tributária há de ser a mesma, pouco importando se a renda advier do trabalho do contribuinte ou de aplicações financeiras por ele feitas, de aluguéis de imóveis adquiridos mediante esforço próprio ou recebidos por herança, do empenho profissional ou da sorte (v.g., loteria,

jogo), ou de circunstâncias fortuitas (v.g., encontro de tesouro) (CARRAZZA, 2005, p. 64)

Analogamente, Hugo de Brito Machado preleciona que o princípio em tela diz respeito “ao objeto da tributação, devendo o imposto então recair sobre todos os rendimentos, independentemente da denominação que tiverem, sua origem, da localização ou condição jurídica da respectiva fonte”. (2004, p. 156)

Por fim, o último critério informativo do Imposto de renda é a progressividade, pelo qual se permite que a carga tributária seja expressivamente reduzida para pessoas mais pobres. Este critério é definido por Sacha Calmon (2010, p. 362) como “um instrumento técnico e também princípio, na dicção constitucional, que conduz à elevação das alíquotas à medida que cresce o montante tributável, indicativo da capacidade econômica do contribuinte.” Isso realiza a justiça social e ao mesmo tempo concretiza a aplicação do princípio da isonomia.

Na legislação vigente sobre imposto de renda pessoa física, adota-se a chamada progressão graduada, definida por Rubens Gomes de Sousa como “aquela em que cada alíquota maior calcula-se apenas sobre a parcela de valor compreendida entre um limite inferior e outro superior”. Na prática se a primeira faixa tributável for igual a R\$ 1.000,00, com alíquota de 10%, e a faixa seguinte for equivalente a R\$ 1.500,00, com alíquota incidente de 20%, o contribuinte pagará 10% sobre R\$ 1000,00, ou seja R\$ 100,00 e 20% sobre o valor da diferença entre os valores da primeira e da segunda faixa, equivalente a R\$ 500,00. Totalizando o valor de R\$ 200,00 a ser recolhido.

2.2 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

As normas jurídicas tributárias são tecnicamente iguais as demais do ordenamento jurídico pátrio do ponto de vista da estrutura formal, por esta razão a análise hermenêutica é realizada com base no mesmo raciocínio aplicado às demais matérias (CARVALHO, 2011). Para Minardi (2015) tratam-se de regras comportamentais que disciplinam a relação jurídica estabelecida entre o titular do crédito tributário e o devedor da obrigação fiscal compulsória.

Sua função é determinar a amplitude de incidência do tributo a ser recolhido, por esta razão é uma norma geral, abstrata que descreve uma hipótese fática e a consequência jurídica da realização concreta dela no mundo real, por esta razão é denominada de norma-padrão ou regra matriz de incidência tributária (ATALIBA, 2005).

A norma-padrão é considerada em dois momentos distintos: o da descrição da hipótese e o da concretização da mesma, respectivamente antecedente e consequente normativo. Cada etapa a seu turno é composta por elementos estruturais, cujo exame caracteriza determinado aspecto da relação jurídica (CARVALHO, 2011).

2.2.1 ANTECEDENTE NORMATIVO

O antecedente normativo é a descrição hipotética de um evento abstrato, porém de possível realização no mundo fático, desde que presentes os critérios material, temporal e espacial, elementos indispensáveis a sua caracterização. A previsão da hipótese de incidência tributária do imposto de renda é descrita no artigo 43 do Código Tributário Nacional, a saber:

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:

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.

O antecedente da regra matriz tributária pelo exposto, aponta como hipótese normativa ou fato gerador auferir renda, a proveniência desta renda é indiferente para o legislador, que procurou abarcar o máximo de fontes possíveis dentro da previsão em abstrato. Em ambos os incisos isto fica claro, ao estabelecer o que é entendido por renda e proventos no contexto do IRPF.

ELEMENTO MATERIAL

A norma geral do imposto de renda tem como fato gerador da obrigação tributária a “disponibilidade econômica ou jurídica”, consideradas de forma alternativa (OLIVEIRA, 2008), de renda ou proventos. Outrossim, nasce do enunciado a necessidade de delimitação dos conceitos de renda e proventos, sobre os quais a doutrina ainda se debate, em razão do certo grau de indeterminação adotado pelo legislador. Por esta razão

Em face das controvérsias a respeito do conceito de renda, há quem sustente que o legislador pode livremente fixar o que como tal se deva entender. Assim, porém, não nos parece que seja. Entender que o legislador é inteiramente livre para fixar o conceito de renda e de proventos importa deixar sem qualquer significação o preceito constitucional respectivo.[...] entender-se que o legislador ordinário pode conceituar, livremente, essas categorias implica admitir que esse legislador ordinário pode ampliar, ilimitadamente, essa atribuição de competências, e tal não se pode conceber em um sistema tributário como o brasileiro. (MACHADO, 2014)

Esse tipo de ruído interpretativo é recorrente no Direito, em grande parte porque, como aduz Carvalho (2011)

As leis não são feitas por cientistas do Direito e sim por políticos, pessoas de formação cultural essencialmente diversificada, representantes que são dos múltiplos setores que compõem a sociedade. O produto de seu trabalho, por conseguinte, não trará a marca do rigor técnico e científico que muitos almejam encontrar.

Certos aspectos são comuns quando se trata da definição de renda, como se pode observar. Paulsen e Melo (2012) a descrevem “como acréscimo patrimonial produto do capital ou do trabalho. Proventos são acréscimos patrimoniais decorrentes de uma atividade de já cessou”. Parafraseando José Artur de Lima Gonçalves, afirmam ainda que “a ideia de acréscimo pressupõe comparação, relação, de modo que a noção de período é indispensável”. Posto em paralelo, a renda seria um fenômeno dinâmico, enquanto o patrimônio, estático.

Rubens Gomes de Sousa (1954) sequer admite que renda seja um conceito jurídico, e sim econômico, que carece ainda de fixação doutrinária, permanecendo no campo das questões em aberto.

Já Marçal Justen Filho (1993, p. 17) traz a lume que “Existem diversas teorias, até mesmo em nível de Direito Positivo, mas em todas elas prevalece esse conceito,

prevalece a ideia de que há necessidade, para definir renda, de distinguir o conjunto das despesas, o conjunto dos investimentos, o conjunto dos desembolsos efetivados relativamente ao conjunto das receitas que são produzidas a partir desse desembolso.” E conclui afirmando ser necessário considerar a dinâmica do capital para que se possa afirmar que houve de fato acréscimo, aumento do patrimônio, isto é, aquisição de riqueza nova, sem o que o governo estaria tributando o próprio patrimônio do contribuinte, prática obstada pelo Princípio da vedação ao confisco (Art. 150 IV - CF).

Carrazza (2008) esposava a mesma tese, ao afirmar que “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 “renda e proventos são conceitos que, para fins de tributação específica, referem-se a um resultado, isto é, a diferença positiva entre as receitas e as despesas de um determinado período”.

A celeuma não cede espaço quando se trata de proventos. Todavia, abraçaremos o conceito formulado por Misabel Derzi (1992), segundo qual provento, *stricto sensu*, seriam os frutos de uma atividade que já cessou mas que ainda traz rendimentos, a exemplo de pensões e aposentadorias. Já em sentido *lato*, corresponderia a acréscimos patrimoniais cuja licitude ou origem não se possa identificar ou comprovar.

O que liga estes conceitos é fundamentalmente, portanto, é a ideia de aumento, acréscimo, ampliação da renda líquida disponível, verificada em razão do decurso temporal usado como referência, neste caso equivalente a um exercício financeiro, também chamado ano fiscal, que, no Brasil, coincide com o ano civil.

A ideia de periodicidade na verificação da renda é inafastável, sob risco de tributar o patrimônio do contribuinte. É também o marcador de pessoalidade deste tributo, nem todo afluxo de recursos financeiros em um dado período pode ser classificado como renda, como infere Gutierrez (2009)

Não é renda a totalidade do produto de uma atividade, já que dele deve se apartar o que constitui conservação do capital. Dessa maneira, por exemplo, uma casa alugada produz um aluguel que não é renda em suas totalidade, já que uma parcela dele deve ser apartada para conservação do imóvel locado e para o pagamento dos tributos sobre ele incidentes.

Pelo exposto se percebe que o Código Tributário Nacional, pela inteligência do artigo supra, adota a “teoria do acréscimo patrimonial”¹³, segundo a qual a renda passa a ser compreendida de forma ampla, como qualquer aumento de riqueza, independente da forma pela qual tenha sido obtida ou mesmo da sua continuidade.

Neste diapasão, em face dos questionamentos surgidos acerca do aumento patrimonial proveniente de indenizações de cunho expropriatório, o entendimento firmado do STF¹⁴ é no sentido de compreender a existência não de um acréscimo propriamente dito, mas sim de uma recomposição do patrimônio lesado, sobre o qual não cabe a incidência de tributação.

O STJ, por seu turno, tampouco admite a incidência, mesmo quando a verba indenizatória versar sobre dano moral (PAULSEN; MELO, 2012). Conforme se infere a partir do julgamento do REsp 1152764/CE

A verba percebida a título de dano moral tem natureza jurídica de indenização, cujo objetivo precípua é a reparação do sofrimento e da dor da vítima ou de seus parentes, causados pela lesão de direito, razão pela qual torna-se infensa à incidência do imposto de renda, porquanto inexistente qualquer acréscimo patrimonial.

A posição defendida pelos magistrados das colendas cortes supremas é de que não há que se falar em isenção tributária, uma vez que o evento proposto pela norma abstrata não se realiza, isto é, inexistente riqueza nova¹⁵, elemento sobre o qual incidiria o imposto de renda.

Vencida a questão da conceituação doutrinária da renda, Harada (2016) define fato gerador como “ uma situação abstrata, descrita na lei, a qual, uma vez ocorrida em concreto enseja o nascimento da obrigação tributária. Trata-se do aspecto material da hipótese, formado por um verbo e seu complemento, tal como descrito por MINARDI (2015, p.302)

O critério material expressa um comportamento humano identificado por intermédio de uma ação expressa em um verbo (fazer, dar, ou mesmo ser, estar, permanecer, etc.), que, por sua vez, será sempre transitivo, uma vez que precisa de um complemento, jamais se admitindo verbos impessoais.

¹³ Em oposição a chamada “Teoria da fonte” (“QUELEN THEORIE”, “source income theory”), segundo a qual a tributação da renda alcançaria apenas receitas regulares de fontes ininterruptas. Deste modo, deixando de abarcar o ganho de capital, em face da sua intermitência.

¹⁴ Representação 1.260-3/DF

¹⁵ Resp 963.387/RS

No caso em estudo, o núcleo da ação verbal é receber, complementado pelo objeto rendimentos, cuja origem pode ser do trabalho assalariado, do recebimento de aluguéis, da atividade rural tributável, entre outras.

O fato gerador, como visto, liga-se a ‘disponibilidade econômica ou jurídica’ de riqueza nova. No conceito de disponibilidade encampado pela doutrina, não se encaixa a expectativa de ganho futuro ou a simples detenção de numerário de outrem. Muito menos pode ser confundido com disponibilidade financeira, o entendimento firmado pelo STJ é de que

4. Não se deve confundir disponibilidade econômica com disponibilidade financeira da renda ou dos proventos de qualquer natureza. Enquanto esta última se refere à imediata ‘utilidade’ da renda, a segunda está atrelada ao simples acréscimo patrimonial, independentemente da existência de recursos financeiros. 5. Não é necessário que a renda se torne efetivamente disponível (disponibilidade financeira) para que se considere ocorrido o fato gerador do imposto de renda, limitando-se a lei a exigir a verificação do acréscimo patrimonial (disponibilidade econômica).¹⁶

A disponibilidade econômica é verificada quando a renda se torna efetivamente disponível, podendo o contribuinte dela lançar mão sem nenhum empecilho, havendo de fato acrescido seu patrimônio (MACHADO, 2014). Já a disponibilidade jurídica “ocorre na aquisição do direito à renda, sem que tenha havido ainda a sua percepção em dinheiro ou em bens suscetíveis de avaliação em dinheiro, percepção esta que representa a disponibilidade econômica”. (GUTIERREZ, 2009).

Hugo de Brito Machado (2014) enfatiza ainda que apenas auferir renda não é suficiente para o sujeito passivo transformar-se em devedor do IR, faz mister a verificação da disponibilidade, visto que é inútil ser credor de algo que não existe na prática ou sobre o que se apresentem obstáculos jurídicos a serem debelados.

Alfredo Augusto Becker (2007) foi o primeiro a tecer críticas a respeito denominação ‘fato gerador’ adotada pelo legislador. O desdobramento dessas críticas foi realizado por Geraldo Ataliba (2005), por meio da adoção de ocorreu a partir da elaboração de uma nova nomenclatura, destrinchando o conceito de fato gerador em dois momentos distintos da dinâmica tributária.

¹⁶ Resp 983134/RS

No primeiro momento ocorreria o que ele chamou de 'hipóteses de incidência', que seria a previsão legal da constituição da obrigação tributária. No segundo momento ocorreria o que Ataliba denomina de fato imponible, que representaria "a ocorrência no mundo dos fenômenos físicos, que satisfaz os antessupostos requeridos pela norma jurídica." (CARVALHO, 2011)

Harada (2016) defende que a "expressão pode ser entendida em dois planos: no plano abstrato da norma descritiva do ato ou do fato e no plano da concretização daquele ato ou fato descritos" O jurista discorda, porém, da alegada confusão gerada pela simples denominação do evento. A esse respeito ele alega que "é bem difícil a um jurista confundir a descrição do fato gerador com sua concreção. Assim, se a primeira expressão gera confusão, a segunda, também, pode incidir em equívoco".

Importa que seja destacado que a incidência do fato gerador prescinde de uma ação direta do contribuinte (SCHOUERI, 2017). Não é relevante, portanto, que tenha ou não praticado o fato, a tributação incidirá pela simples ocorrência do mesmo, dispensando o elemento volitivo .

ELEMENTO ESPACIAL

Sob o aspecto espacial, isto é, quando ao local de ocorrência do fato gerador, o imposto de renda é caracterizado pela extraterritorialidade, o que equivale a incidência indiscriminada em qualquer ponto do território nacional, abrangendo ainda operações financeiras realizadas no exterior por residentes ou domiciliados no Brasil. (Paulsen; Melo, 2012).

Este elemento, portanto, indica o local em que o fato previsto na hipótese poderá ocorrer.

Carvalho (2011) admite o enquadramento do fato em um critério espacial genérico, desde que juridicamente posto. Aduz ainda que, não obstante a coincidência da vigência territorial da norma e do critério espacial, estes institutos são distintos.

A lei 7.713/88, em seu artigo 3º, parágrafo quatro, exemplifica bem o critério da extraterritorialidade do IR, como se verifica pelo excerto infra:

Art. 3º 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.

Em homenagem ao princípio da universalidade, a tributação no Brasil é imposta sobre a renda proveniente de diversas fontes, sendo indiferentes a sua procedência lícita ou o lugar em que foram geradas, algo que a doutrina classifica como tributação em base global (Paulsen; Melo, 2012). Resguardado, contudo, o respeito à soberania das demais nações quanto a imposição de tributos.

ELEMENTO TEMPORAL

A consequência lógica, uma vez determinada a hipótese de incidência e o espaço por ela alcançado, é o estabelecimento do exato instante em que ocorre o fenômeno fático descrito pela norma abstrata.

É de fundamental esse aspecto para definição da lei aplicável, segundo o princípio *tempus regit factum*. Esse aspecto diz respeito ao momento da consumação ou da ocorrência do fato gerador, que não se confunde com o prazo de pagamento de tributos. Esse momento é fixado pelo art. 116 CTN, prescrevendo que a partir da ocorrência do fato gerador que se consideram existentes seus efeitos [...] (HARADA, 2007, p. 495)

No caso específico da tributação sobre a renda, o que precisa ser determinado não é um momento, mas sim um lapso temporal suficiente para que o acréscimo patrimonial possa ser verificado. Este intervalo é o denominado exercício fiscal, note-se que o período de apuração equivale ao ano civil, entre 01 de janeiro e 31 de dezembro de cada ano. Neste sentido, Geraldo Ataliba (*apud* PEIXOTO, 2000)

A periodicidade do imposto de renda haveria de ser anual. Todo imposto é um ingresso público, relevante para a composição do orçamento, que por expressa disposição constitucional, é anual. As prestações de contas a que se sujeita a administração pública, perante os respectivos tribunais de contas, também são elaborada anualmente.

Pela lição clássica de Amílcar Falcão, com base no elemento temporal, os fatos geradores poderiam ser classificados como instantâneos, continuados e

complexivos. O IRPF é um exemplo claro de fato gerador complexivo, isto é, seu processo de formação se opera “com o transcurso de unidades sucessivas e tempo, de maneira que, pela integração dos vários fatores surgiria o fato final”, ratifica Paulo de Barros Carvalho (2011), e prossegue a lição afirmando que isoladamente, os componentes fáticos dos fatos geradores complexivos, não possuem o condão de fazer nascer a obrigação tributária.

2.2.2 CONSEQUENTE NORMATIVO

O consequente normativo regula as ações praticadas pelos sujeitos da relação jurídica tributária e estabelece o objeto prestacional dela decorrente. É formado por elementos subjetivos, que determinam a relação estabelecida entre os sujeitos da norma, e quantitativos, que especifica o montante exato devido ao fisco após a incidência do fato gerador. Este Valor é estabelecido através de um sistema de bases de cálculo e alíquotas, cuja o estabelecimento deve considerar aspectos subjetivos do contribuinte. O consequente é, deste modo, “o elo entre os elementos que compõem as diversas hipóteses de incidência do IRPF” (BORBA; COELHO, 2018, p. 196)

ELEMENTOS SUBJETIVOS

Ainda da leitura do supracitado artigo 43, depreende-se a competência da União para criação do imposto, também chamada competência tributária, bem como o papel desta como sujeito ativo da relação tributária, ou seja, define a União como credora da obrigação compulsória. Corroborar a definição de José Eduardo Soares de Melo, segundo a qual a competência tributária é a “aptidão de criar tributos, legalmente e de forma abstrata, indicando todos os elementos da hipótese de incidência, compreendendo o aspecto pessoal (sujeitos ativos e passivos), a materialidade, base de cálculo e alíquota”. (2012, p. 148)

Faz mister observar que a competência tributária em si é indelegável, contudo, a vedação não se estende a função de arrecadação e fiscalização de tributos, execução de leis, atos ou decisões administrativas podem ser e são delegados, tendo em vista a otimização do processo arrecadatório (MACHADO, 2014). Por esta razão, quando se fala em imposto de renda não se pensa imediatamente em União, mas em Receita Federal, órgão responsável por pôr em prática a arrecadação.

A existência de um sujeito ativo pressupõe que exista um sujeito passivo¹⁷, nesse caso, aquele sobre o qual incida a obrigação de dar, de pagar a pecúnia relativa ao tributo. A sujeição, frise-se, tem por base a renda e não o sujeito passivo em si. Em razão deste motivo, qualquer um pode ser considerado contribuinte, desde o cidadão nativo ao residente estrangeiro, passando ainda pelo menor e o incapaz do ponto de vista civil. Sobre o exposto assevera Nabais (2009, p. 260) “o sujeito passivo (lato sensu) da relação fiscal é toda e qualquer pessoa, singular ou colectiva, a quem a lei imponha o dever de efectuar uma prestação tributária, seja prestação de imposto, sejam prestações correspondentes às múltiplas obrigações acessórias”.

A sujeição passiva, portanto, diz respeito “à qualidade da pessoa a quem o legislador imputa o dever jurídico do contributo que lhe advém da ordem social jusnaturalista segundo a capacidade contributiva decorrente da mesma ordem, e estabelece a sua consagração vinculativa pela ordem jurídica”.(FAVEIRO, 2002, p. 554).

Os sujeitos ativo e passivo mais o objeto da norma, ou fato gerador, qual seja a percepção de “renda ou proventos de qualquer natureza”, perfazem a **relação jurídica** por meio da qual se aperfeiçoará a previsão normativa abstrata.

¹⁷ 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.

ELEMENTOS QUANTITATIVOS

O elemento quantitativo mensura o *quantum debeat* do sujeito passivo. Trata-se, portanto, de um valor expresso em dinheiro, devido pelo contribuinte, do qual a Fazenda Pública é credora, aperfeiçoando deste modo a relação jurídica tributária estabelecida. O dimensionamento do valor monetário devido em virtude desta relação é o que a diferencia das demais relações jurídicas, cujo objeto não pode ser aferido economicamente. (CARVALHO, 2011)

A partir do referido valor é possível a partir da conjugação da base de cálculo com a alíquota, não cabendo a aplicação desses componentes em separado sob pena de esvaziamento de sentido.

A base de cálculo é o produto da subtração das despesas dedutíveis da renda bruta recebida. Logo, a incidência do tributo é sobre o crédito líquido do contribuinte, uma vez constatada o acréscimo patrimonial e não a mera recomposição (SABBAG, 2011). Carvalho (2011, p. 400), por sua vez, a traduz como “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, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária.”

A definição é expressa pelo artigo 8º da Lei 9250/95

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-exercício 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;

Observar as deduções e isenções reforça a importância do princípio da capacidade contributiva insculpido na norma jurídica tributária. Não se encontra no plano normativo determinação da base de cálculo, cuja referência é bastante abstrata. O papel de especificá-la caberá a norma individual do ato de lançamento administrativo, onde através da aplicação da lei ao caso concreto, obtém-se uma quantia líquida e certa, denominada base da cálculo fática (CARVALHO, 2011).

Equacionado o cálculo, se o valor resultante for positivo, o saldo deverá ser pago pelo contribuinte ao Fisco; se negativo, surgirá para aquele direito a restituição do imposto pago a maior, corrigido pela taxa Selic.

A alíquota, por outro lado, é o valor percentual, pretendido pelo Estado, a ser aplicado sobre a base de cálculo individual do contribuinte. Para Carrazza (2009, p. 95) a alíquota equivale ao

[...] critério legal, normalmente expresso em porcentagem (v.g.,10%), que, conjugado a base de cálculo permite que se chegue ao quantum debeat, ou seja, à quantia que o contribuinte deve pagar, ao Fisco ou a quem lhe faça às vezes, a título de tributo e, de certo modo, também está pré definida na Constituição.

O grau de individualização, todavia, é de certo modo restrito em função das faixas de renda consideradas como parâmetro.

Em homenagem ao princípio da progressividade, as alíquotas no Sistema Tributário Nacional, variam hoje entre zero (faixa de isenção), 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%. A lei 11.482/2007 estabelece a variação anual em função do valor da renda auferida. A tabela em vigor (Lei 13.149/2015), no entanto, não sofre reajuste há dois anos. A defasagem acumulada desde 1996 já passa de 80%.

TABELA DE INCIDÊNCIA PROGRESSIVA MENSAL

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13

Acima de 4.664,68	27,5	869,36
-------------------	------	--------

Fonte: Receita federal¹⁸

TABELA DE INCIDÊNCIA PROGRESSIVA ANUAL

BASE DE CÁLCULO (R\$)	ALÍQUOTA (%)	PARCELA A DEDUZIR DO IRPF (R\$)
Até 22.847,76	–	–
De 22.847,77 até 33.919,80	7,5	1.713,58
De 33.919,81 até 45.012,60	15	4.257,57
De 45.012,61 até 55.976,16	22,5	7.633,51
Acima de 55.976,16	27,5	10.432,32

Fonte: Doma Consultoria¹⁹

¹⁸ <http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>

¹⁹ <https://domaconsultoria.com/tabela-progressiva-imposto-de-renda-2018/>

2.3 CAPACIDADE ECONÔMICA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A cobrança do imposto de renda, uma vez atendidos os critérios constitucionais e ocorrido o fato gerador, precisa ainda considerar a margem real disponível para o cumprimento da obrigação. Isto é possível mediante a aferição da capacidade contributiva de cada indivíduo, e determinará a distribuição da carga tributária, sem que haja o comprometimento do mínimo existencial do contribuinte.

Mínimo existencial ou mínimo vital é “ um valor mínimo a base de cálculo máxima sobre a qual não incide qualquer alíquota a título de IR, o que, contudo, não seria completo já que não se considerariam os demais tributos incidentes sobre as atividades das pessoas ou sobre os bens e serviços por ela consumido” (SIQUEIRA, 2010).

Uma vez que a tributação da renda pretende alcançar apenas o enriquecimento, isto é, o que sobeja ao patrimônio amealhado, não seria razoável atribuir uma oneração estatal abrangente ao ponto de impossibilitar ou mesmo reduzir os direitos básicos do contribuinte, tais como saúde, alimentação, moradia, educação, própria e de dependentes, entre outros (CARRAZZA, 2005).

Amaro (2016) destaca a lição de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, segundo a qual a capacidade econômica corresponderia a “real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando riqueza”.

Os registros acerca da necessidade de consideração da capacidade econômica remontam a antiguidade, a exemplo de sistemas arrecadatários como o do Egito. Em Roma, por outro lado, a distribuição dos encargos estatais era equitativa (BORBA; COELHO, 2016)

A determinação da capacidade econômica está ligada às limitações constitucionais ao poder de tributar e é informada pelos princípios da progressividade, vedação ao confisco e preservação do mínimo vital. Trata-se da riqueza externada, relacionada ao montante de recursos econômicos que ultrapassam o necessário, não apenas ao atendimento das necessidades básicas, mas também para poupar, uma vez que “teria efeito confiscatório o tributo que

impedisse o contribuinte de formar poupança para o exercício de suas atividades” (SIQUEIRA, 2010). O que deve ser tributado é o excedente, mas não em sua totalidade.

Borba e Coelho (2016) identificam uma distinção doutrinária entre “capacidade econômica, ou exteriorização de aptidão potencial para pagar tributo, da capacidade contributiva, significando a dimensão particular e subjetiva do indivíduo, que o habilita a se submeter efetivamente ao poder de tributar. A capacidade contributiva seria, portanto, “a dimensão subjetiva e conjuntural da capacidade econômica”, referindo-se a “condição *in concreto*, de determinada pessoa arcar com o encargo patrimonial dos tributos que sobre ela incidem em certo período de tempo”.

Ives Gandra coaduna com este entendimento ao afirmar que: os conceitos de capacidade econômica e contributiva não podem ser confundidos, apesar de ambos estarem ligados ao pagamento de tributos pelo contribuinte. A primeira estaria ligada ao potencial econômico exteriorizado (renda bruta), sem que haja ocorrido a incidência do poder de tributar do Estado. Já o segundo se relaciona ao momento da imposição específica da obrigação tributária, retirados os custos individuais do montante da renda do contribuinte, aperfeiçoando o princípio da isonomia pelo qual o imposto é regido.

Logo, um determinado sujeito pode ter capacidade econômica, mas não ter capacidade contributiva. Note-se, duas pessoas que recebem o mesmo salário todos os meses não possuem necessariamente capacidade contributiva igual. É preciso levar em conta especificidades, por exemplo, número de dependentes de cada uma, despesas médicas e com instrução, etc.

Daí decorre a inconstitucionalidade da implementação de impostos fixos sobre a renda, uma vez que a ausência de variação comprometeria a capacidade econômica do contribuinte, provavelmente surtindo efeitos confiscatórios, como exposto por Amaro (2016, p. 160)

[...] é imperioso perquirir a desigualdade que obriga a discriminação, pois o tratamento diferenciado de situações que apresentem certo grau de dessemelhança, sobre decorrer do próprio enunciado do princípio da isonomia, pode ser exigido por outros postulados constitucionais, como se

dá, no campo dos tributos, à vista do princípio da capacidade contributiva, com o qual se entrelaça o enunciado constitucional da igualdade.

A teoria da capacidade contributiva surgiu como contraponto a chamada 'Teoria do Lucro', a divisão da carga tributária deveria regida pela obrigação que liga indivíduo e Estado, ou seja, aquele que mais benefícios recebe do poder público é o que deveria contribuir com a maior parcela do custeio desses serviços, um paradoxo impossível e socialmente injusto.

“A teoria da capacidade contributiva se armou não para frontear a anterior porém para substituí-la em razão do aprimoramento do próprio fato técnico, uma vez que foi o próprio tributo, em seu natural processo de sedimentação e obviamente evolutivo, que transitou da concepção moral baseada no interesse social.[...] O tributo é exigido não em função dos serviços que o contribuinte recebe do Estado, mas em razão de sua capacidade de contribuir, a fim de compatibilizar o interesse geral, ou de todos, com o sacrifício proporcional.” (SIDOU, 2000, p.)

É a capacidade contributiva, tem previsão no parágrafo 1. do artigo 145 da CF/88, e é responsável por mensurar até que ponto pode o contribuinte suportar a obrigação tributária sem comprometer a garantia de seus direitos básicos. Motivo pelo qual Baleeiro (1985, p.303) afirma que “o valor do patrimônio ou da renda, objetivamente, por si só, não é índice seguro da capacidade contributiva, se não intervieram fatores de apreciação, como idade, saúde, estado civil, encargos de família.”

Depreende-se do exposto que a capacidade econômica está para a renda bruta, assim como a capacidade contributiva está para a renda líquida. “Ou seja, a capacidade contributiva é a dimensão subjetiva e conjuntural da capacidade econômica” (MARTINS, 1989, p. 33)

A graduação e o limite da tributação também é determinado pela capacidade contributiva. Assim, a margem inferior de alcance representa a garantia do mínimo vital e o limite máximo é a vedação do uso do imposto com fins confiscatórios.

A regra de vedação ao confisco, expressa no artigo 150, IV, da Constituição Federal de 1988. Tipke (2002, p. 67) aduz que “a capacidade contributiva termina,

do todo modo, onde começa o confisco, que leva à destruição da capacidade contributiva”.

Confiscar significa transmitir a posse dos bens do particular ao Estado. Apesar da compulsoriedade da cobrança de tributos, a Magna Carta garante o direito a propriedade, porém não de forma absoluta, o que inviabilizaria a cobrança de tributos. Mas, com o fito de proteger que a incidência do tributo anule a riqueza privadas, sua cobrança deve ser balizada dentro dos limites imposto por Lei, garantindo imunidade à parcela mínima necessária a sobrevivência da propriedade privada, em virtude do que não é possível determinar um limite quantitativo a cobrança não confiscatória (AMARO, 2016).

Ives Gandra da Silva Martins (2003) defende que “se o nível da carga tributária for de tal ordem que o contribuinte esteja sujeito à transferência de renda e de bens para o Estado, prejudicando sua própria capacidade de subsistir ou de investir, estar-se-á claramente perante hipótese que caracteriza confisco”.

Por não ser apontado na constituição um critério matemático específico, o ex-Ministro Sepúlveda Pertence, tomando por base as lições de Baleeiro, afirmava não ser claro o momento em que um tributo assume características confiscatórias, entretanto, a jurisprudência do STF consegue delinear bem alguns parâmetros, como se pode observar do julgado abaixo colacionado

A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte considerando o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar substancialmente, de maneira irrazoável o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte (STF, Tribunal Pleno, ADC-MC 8/DF, Rel. Min. Celso de Mello, j. 13.10.1999, DJ 04.04.2003, p. 38)

Diante do exposto, conclui-se que o tributo visto de forma isolada não gera efeito confiscatório, mas ao ser correlacionado com outros tributos incidentes sobre

o mesmo fato gerador e cobrado pelo mesmo ente, restará afastada a razoabilidade (ALEXANDRE, 2011).

Esta prática está configurada em relação ao imposto de renda quando, por exemplo, observamos os montante total descontado na folha de pagamento referente ao imposto de renda e a contribuição para previdência social. Somados, apenas esses dois tributos podem chegar a absorver até 38.5 % da renda do contribuinte, a depender da faixa salarial.

Se além deste tributos consideramos também que não é permitida a dedução no IR dos valores pagos a título de IPTU e IPVA, comprovaremos também a admissibilidade da cobrança de tributo sobre tributo. Além disso, por meio da tributação indireta, grava-se ainda a renda restante, que em tese não poderia ser alcançada pela incidência de tributação, atingindo de forma mais severa o consumidor final, uma vez que, pela dificuldade de identificação do sujeito, não há como ser auferida sua capacidade em suportar os encargos.

Isto é, tanto o pobre quanto o rico pagarão o mesmo valor por um produto X, embora para este último o ônus proporcional da incidência seja menor. Denota-se, pois, regressividade da carga tributária, que não só deixa de promover a justiça do ponto de vista social e fiscal, quanto tende a acentuar a desigualdade social do País.

3 O PRAGMATISMO ARRECADATÓRIO ESTATAL E SEUS EFEITOS DIRETOS NA SOCIEDADE E ECONOMIA

Muito mais que um componente da arrecadação Estatal, o Imposto de Renda é, em sua essência, um forte instrumento de justiça social. Contudo, as sucessivas modificações em sua regulamentação, paulatinamente o afastaram do dessa função, em prol da crescente necessidade de recursos de uma máquina pública imensa e de eficiência retributiva contestável. Neste capítulo, serão apontados os pontos discrepantes entre os dispositivos legais referentes ao IRPF quando confrontados com os princípios e critérios constitucionais anteriormente expostos.

Os problemas aqui apresentados se relacionam em sua maioria com a inadequada aferição da capacidade contributiva real dos indivíduos. Isto posto, são analisados os limites fixados para deduções com custos básicos (educação, saúde, moradia, etc.), a defasagem de ajuste da tabela progressiva do imposto, bem como a diminuição das faixas tributáveis e variação de alíquotas, e, por fim, o mecanismo de retenção direta e antecipada do imposto de renda na fonte pagadora.

3.1 AO ESTADO TUDO, AO CONTRIBUINTE AS LEIS

Apesar das diretrizes da Carta Magna, a fim de garantir que a sanha arrecadatória do governo não comprometa a renda do contribuinte a ponto de torná-lo escravo do sistema, a conveniência política abriu portas para algumas aberrações normativas revestidas de legalidade, porém longe de serem legítimas, que descaracterizaram o IRPF ao longo do tempo, despido-o de suas características fundamentais.

Evidencia-se essa realidade, a partir do do cotejo relacionado entre normas e paradigmas constitucionais, demonstrando a supressão gradativa de direitos do contribuinte em benefício do pragmatismo arrecadatório do Poder Público e as consequências disso para para o desenvolvimento social e econômico do País.

- MÍNIMO VITAL E TABELA PROGRESSIVA(?)

A incidência do imposto de renda deve ser adstrita a capacidade contributiva individual, ou seja a margem de recursos disponível após a dedução pessoal dos custos relativos ao atendimento de necessidades básicas, a exemplo das despesas com educação, quer seja dos dependentes ou do próprio contribuinte, alimentação, saúde, etc. Despesas deste tipo configuram o mínimo vital intributável, como bem demonstra Buffon (2009, p. 183)

[...]em qualquer modelo estatal - e no Estado Social principalmente - é inadmissível que o cidadão desprovido de capacidade para promover o seu próprio sustento seja compelido a contribuir para o Estado, especialmente quando este lhe sonega aquilo de mais básico que prometeu prover (saúde, educação, segurança, habitação, salário digno, etc.)

A desobediência a essa limitação mínima na cobrança de tributos, compete para ampliação das desigualdades sociais, relegando a população de baixa renda a situações de indigência, razão pela qual findará por recorrer a assistência social pública, uma despesa humanitária necessária, porém, insustentável a longo prazo, caso não sejam desenvolvidas fórmulas que garantam a retomada da autonomia por estas pessoas.

As deduções pessoais devem ser feitas na base de cálculo do imposto, isto é sobre a renda bruta auferida, tendo como resultado a renda líquida tributável. Tipke e Yamashita (2002) defendem que os valores referentes a estas despesas sequer podem ser chamados renda, pois representam apenas a recomposição do patrimônio, custos que dispensam o elemento volitivo do contribuinte. O abatimento a elas referente deveria ser, portanto, integral, não podendo o legislador tratar como *favores fiscais* o que, em verdade, são direitos fundamentais indisponíveis.

São as deduções que garantem a personalização do imposto, a partir de uma abordagem dupla: qualitativa, determinando as espécies de gastos dedutíveis, e quantitativas, quanto ao estabelecimento dos valores percentuais e limites de dedutibilidade das despesas. Neste sentido, lecionam Borba e Coelho (2016, p. 202) que “Os impostos pessoais têm natureza subjetiva, pois são suportados por uma pessoa e, por esta razão, devem levar em consideração suas condições pessoais, a exemplo do número de filhos dependentes, para pessoas naturais.”

Estas deduções foram originalmente denominadas ‘encargos de família’, expressão usada pela primeira vez na Lei nº 4.984, de 31 de dezembro de 1925. O valor da dedução foi estabelecido proporcionalmente, a época na razão de três contos de réis por pessoa, incluindo cônjuges, filhos menores ou inválidos, pais idosos, irmãs solteiras ou viúvas que não tivessem como se manter.

Lei nº 4.984, de 31 de dezembro de 1925

Orçou a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil. Definiu que as pessoas físicas pagariam o imposto dividido em duas partes, uma proporcional e variável com a categoria dos seus rendimentos e a outra complementar e progressiva, recaindo sobre a renda global.[...]

Instituiu as deduções de:

- **despesas relativas aos encargos de família na razão de 3:000\$000 (três contos de réis) anuais por pessoa, quando tais encargos se referissem a um dos cônjuges, filhos menores ou inválidos, pais maiores de 60 anos, irmãs solteiras ou viúvas sem arrimo;**
[...]

(Grifo nosso)

Posteriormente, promoveram-se modificações, refletindo as transformações sociais ocorridas no Brasil. A exemplo da exclusão da figura da irmã solteira ou viúva, restrição de deduções quanto aos filhos legítimos, havidos na constância do matrimônio e posterior admissibilidade da inclusão tanto de filhos “bastardos”, quanto de crianças adotadas à brasileira, isto para citar apenas alguns exemplos.

Todavia, para o presente estudo importa saber o atual estágio da legislação quanto a este aspecto. A última modificação significativa ocorreu em 1988, logo alterada pela Lei 8.269/91 e desde então apenas corrigida eventualmente. A última correção foi feita em 2015, por meio da Lei 13.149/2015, nos seguintes termos:

Art. 8º 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:

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

b) a pagamentos de **despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes**, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, **até o limite anual individual de:** [...]

10. R\$ 3.561,50 (três mil, quinhentos e sessenta e um reais e cinquenta centavos), a partir do ano-calendário de 2015;

c) **à quantia, por dependente, de:**[...]

9. R\$ 2.275,08 (dois mil, duzentos e setenta e cinco reais e oito centavos) a partir do ano-calendário de 2015;

(Grifo nosso)

Além destas, despesas relativas a aluguel para aqueles que não possuem residência própria, despesas relativas a medicamentos, também não são valores de que o contribuinte possa dispor voluntariamente e também deveriam ser deduzidos da base de cálculo, o que hoje não é admitido pela lei. Sobre o tema, aduz Carrazza (2009, p. 121)

[...] no caso do IRPF é imperioso que a legislação, garantindo a vida e a propriedade dos contribuintes, permita-lhes o abatimento, da base de cálculo do tributo das despesas necessárias, próprias ou de seus dependentes econômicos, à moradia, à preservação ou recuperação da saúde, ao vestuário, ao transporte, e assim por diante. Anda, portanto, em descompasso com o princípio da capacidade contributiva o Regulamento do Imposto de Renda (RIR), quando a pretexto de “simplificar” o tributo, impede ou, mesmo, limita significativamente tais deduções (CARRAZZA, 2009, p. 121)

Vale salientar que estes valores são arbitrários e não considerarem as correções monetárias referentes ao período em que não foram atualizadas. São tão gerais que não em conta, por exemplo, variações regionais de custo.

A limitação dos valores reais com os gastos mencionados, faz com que a renda disponível a tributação pareça *falsamente* muito maior do que é na realidade, em clara afronta ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que “após descontadas as deduções os contribuintes estão pagando mais imposto em razão de as deduções admitidas e pleiteada terem crescido menos que a renda tributável” (BORBA; COELHO, 2018, p.213)

Custos com aluguel, medicamentos, perdas eventuais em função de desastres naturais ou da falta de segurança pública, nada disso é permitido deduzir. Por outro lado, a lei permite que sejam deduzidos, por exemplo, valores referentes a doações e patrocínios a projetos artísticos e culturais, não que estas ações não tenham relevância, mas na prática, se a população de baixa renda precisa discutir o limite que lhe é permitido gastar com moradia, estas permissões acabam sendo dirigidas às classes mais altas da sociedade, que evidentemente não se preocupa em sair em defesa da garantia do seu mínimo vital, o que demonstra um tratamento diferenciado em função do volume de renda do sujeito passivo, vedado pelo princípio da generalidade, que beneficia a classe mais abastada, única que pode fazer esse tipo de ação sem o comprometimento do mínimo existencial.

Uma das maneiras de assegurar o atendimento a estas despesas mínimas é o ajuste regular da tabela progressiva do IRPF em função das perdas decorrentes da inflação. Contudo, conforme demonstrado anteriormente esta tabela hoje tem uma defasagem superior a 80%. Isso faz que com que rendas que deveriam ser isentas, sejam incluídas nas faixas de tributação, o que é péssimo para o contribuinte mas bastante positivo para Fazenda, uma vez que faz crescer o número de contribuintes. O problema, no entanto, é que esse crescimento se concentra principalmente nas primeiras faixas de incidência.

Atualmente a primeira faixa sobre a qual o imposto de renda incide equivale ao ganho mensal de R\$ 1.903,00 reais, valor abaixo do considerado necessário para consecução dos direitos assegurados pela *Lex Máxima* de 88. Dados de pesquisas do DIEESE (2017) apontam que o valor adequado em outubro de 2018 equivaleria a R\$ 3.783,39. Muito superior a primeira faixa tributada e mais ainda ao salário mínimo corrente, hoje no valor de R\$ 954,00 (novecentos e cinquenta e quatro reais). A tabela progressiva, no entanto, segue congelada. Deste modo, apesar dos reajustes do salário mínimo no período a renda do contribuinte assalariado é corroída pela incidência do imposto, tornando irrelevantes os acréscimos nominais da renda.

Logo, o Estado dá com uma mão, aumentando os salários, e tira com a outra, fazendo com que pessoas de menor renda (maioria da população) passem a ter que pagar imposto sobre a renda, não sem comprometimento de suas despesas essenciais, porém, uma vez que o valor alcançado pela tributação vai além do considerado como indispensável, tornando o IRPF basicamente confiscatório, outro aspecto vedado pelo ordenamento.

Queiroz (2004, p. 379) resume o cenário atual afirmando que “[...]além de não ser garantido o pagamento do que seria o salário mínimo necessário, o Estado ainda usurpa uma parcela do particular que tem menor capacidade contributiva”.

A tabela abaixo demonstra como seria a incidência do imposto de renda caso o reajuste fosse feito proporcionalmente a defasagem hoje existente:

Simulação de valores da tabela IRPF 2018 Com correção de 88,50%		
Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir (R\$)
Até R\$ 3.589,00	-	-
De R\$3.589,01 a 5.328,24	7,5%	R\$ 269,18
De R\$5.328,25 a 7.070,73	15,0%	R\$ 668,79
De R\$7.070,74 a 8.792,93	22,5%	R\$ 1.199,10
Acima de R\$ 8.792,93	27,5%	R\$ 1.638,74

Fonte: Receita Federal e IBGE Elaboração: DIEESE Nota: (1) defasagem medida pelo IPCA-IBGE de janeiro de 1996 a dezembro de 2017

Conclui-se, pois, que o grau de pessoalidade do imposto resta significativamente reduzido, influenciando de diretamente a progressividade, outro princípio de extrema importância para consolidação da justiça fiscal, desrespeitando o critério da renda líquida tributável com base na capacidade contributiva, pelo que o contribuinte fica obrigado ao pagamento de imposto maior do que é capaz de suportar.

- MOMENTO DA INCIDÊNCIA DO FATO GERADOR EM FUNÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Em face da regulamentação, o momento de incidência do fato gerador também foi alterado em dissonância com as previsões do legislador Constituinte. A incidência do IRPF definida por lei é anual, fundamentado na capacidade contributiva, cuja aferição demanda decurso de tempo necessário ao aperfeiçoamento do fato gerador complexivo.

Contudo, passou a ser admitida a cobrança mensalmente do contribuinte de forma antecipada e admitir-se a retenção direta na fonte pagadora. Submetem-se a este regime todo aquele que recebe pagamento de outra pessoa física (recolhido pelo próprio contribuinte via carnê-leão), afetando diretamente os profissionais liberais e prestadores de serviços; trabalhadores assalariados da iniciativa privada, alcançando inclusive o décimo terceiro salário, e rendimentos pagos pelos cofres públicos;

Decreto-lei nº 1.705, de 23 de outubro de 1979

Dispôs sobre a obrigatoriedade de recolhimento antecipado (carnê-leão).

Sujeitou ao recolhimento antecipado do imposto sobre a renda a pessoa física que percebesse de outra pessoa física rendimentos decorrentes do exercício sem vínculo empregatício, de profissão legalmente regulamentada, bem como os decorrentes de locação, sublocação, arrendamento e subarrendamento de imóveis. [...]

Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988

O imposto de renda das pessoas físicas passou a ser devido mensalmente à medida que os rendimentos e ganhos de capital fossem percebidos. [...]

O 13º salário passou a ser tributável exclusivamente na fonte. [...]

(Grifo nosso)

Este tipo de arrecadação com base em receitas correntes, incide sobre os rendimentos brutos do contribuinte, a título de antecipação do imposto devido, o que implica em tributação definitiva, isto é, o imposto pago não é passível de recuperação ao fim do período de apuração (CEIA, 2010, p. 118).

A prática implica em mais um óbice a determinação da pessoalidade do imposto. O recolhimento mensal, não engloba as deduções previstas em lei que garantiriam a determinação da capacidade contributiva real, por isso não passa de um facilitador arrecadatório, em nada se prestando a efetividade da justiça fiscal.

Essa técnica arrecadatória - retenções de imposto efetuadas pelas fontes pagadoras, no momento do pagamento, seguidas da elaboração, pelo contribuinte, de uma declaração de ajuste e da apuração, por ele mesmo, do montante do IRPF a pagar - é inspirada nos cânones de Adam Smith, visando à obtenção do máximo de receita tributária por meio de procedimentos mais simples e eficiente, seja para a própria administração, seja para o contribuinte.(BORBA; COELHO, 2016, p. 213)

Seria até admissível que incidisse sobre a renda bruta desde que respeitado o decurso do ano-calendário, outro aspecto legal, porém, ilegítimo, jamais na apuração mensal, momento em que a incidência deveria ser limitada aos rendimentos líquidos que excedessem o mínimo vital (BALEIRO, 2007).

Importa ressaltar que “Ainda que sofram tributação mensal, por meio do imposto de renda retido na fonte (IRRF), o declarante deve aplicar a tabela progressiva anual ao conjunto de todos os valores recebidos durante o ano, podendo compensar os montantes de impostos de renda retidos”(BORBA; COELHO, 2016, p. 212). Esse faz de conta pretende *quae sera tamen* corrigir o valor tributado em função da capacidade econômica do contribuinte, por meio da declaração de ajuste, que poderá ocasionar, ou não, devolução do imposto recolhido a maior, num claro exercício de anacronismo ilógico apenas admissível por ser revestido do manto da legalidade.

A propósito desta modalidade de arrecadação, Hugo de Brito Machado (2014, p.327) assevera

[...] Tratando-se de pessoa física, ou natural, a base de cálculo do imposto era a renda líquida mas passou a ser o rendimento.

Agora o imposto incide, em regra, sobre o rendimento bruto mensal auferido pela pessoa física.[...]

A rigor, na definição da base da cálculo do imposto de renda pela legislação ordinária podem ser constatadas diversas violações da Constituição, posto que levam a incidência do imposto sobre algo que não é renda. Por outro lado, o próprio sistema do qual decorre o pagamento do imposto na fonte em valor superior ao devido na declaração anual de ajuste também fere a Constituição Federal, pois termina sendo uma forma oblíqua de instituir empréstimo compulsório.

O referido doutrinador também chama atenção para o fato do Governo tratar a devolução do imposto recolhido a maior como um prêmio ao contribuinte que realiza a declaração dentro do prazo. Ora, o Estado “recolhe” antecipadamente, e acima do

que deveria, o valor do imposto que, pelas regras constitucionais sequer passou a ser devido pelo contribuinte. Obriga este a “provar” que esse valor de fato excedeu o limite da dívida, impõe unilateralmente o prazo e condições para devolução e, por fim, trata o dever de restituir como benesse magnânima ofertada ao particular.

Por falar em prazo, a restituição do imposto indevidamente recolhido a maior, contado a partir do lançamento do crédito (no último dia útil do mês de abril do ano seguinte a percepção da renda), pode se estender até o último mês do exercício seguinte ao que foi ‘auferida’ a renda.

Este mecanismo acarreta a redução da disponibilidade financeira da renda do contribuinte, que passa a ser tributada virtualmente, isto é, antes mesmo de ingressar de fato no patrimônio, pelo sequestro de valores antes da apuração da capacidade contributiva real.

De fato, considerados estes aspectos, é impossível deixar de notar as semelhanças entre esta modalidade de arrecadação e a definição doutrinária de empréstimo compulsório, se não, vejamos:

Os empréstimos compulsórios são empréstimos forçados, coativos, porém restituíveis. A obrigação de pagá-los não nasce de um contrato, de uma manifestação livre das partes, mas sim de determinação legal. Verificada a ocorrência do fato gerador, surge a obrigação de “emprestar” dinheiro ao Estado.

[...]

A obrigatoriedade de restituição dos recursos arrecadados serve para dar fisionomia própria de tributo, de forma a caracterizá-lo como uma espécie tributária distinta, embora não sirva como argumento para descaracterizá-lo como tributo. (ALEXANDRE, 2011, p. 78)

(Grifo nosso)

A competência para instituição também é exclusiva da União, que por meio de lei também deve fixar os prazos e condições para resgate que, em face de entendimento firmado pelo STF, deve ser na mesma espécie do recolhimento.

Em face do exposto supra, a técnica de retenção antecipada na fonte pagadora é revestida de ilegitimidade, ignora o momento real de incidência do fato gerador, tributando uma renda ainda não incorporada ao patrimônio do contribuinte, em uma clara afronta ao princípio da capacidade contributiva, que visa

primordialmente facilitar o aporte de receitas derivadas, custe os direitos de quem custar.

- RENDIMENTOS DO TRABALHO *VERSUS* RENDIMENTOS DO CAPITAL

Importa mencionar ainda as diferenças verificadas entre a tributação dos rendimentos proveniente do trabalho e do capital. Os rendimentos dos trabalhadores, conforme exposto, são sujeitos a retenção antecipada na fonte pagadora e, obrigatoriamente, submetidos a tabela progressiva, à declaração de ajuste anual e as alíquotas vigentes, que hoje podem chegar até 27,5% da renda líquida.

Os ganhos de capital, por sua vez, igualmente sujeitos a retenção na fonte, no entanto, são sujeitos a uma alíquota máxima de 22,5%. O tratamento não apenas é desigual como também injusto, uma vez que quem auferir rendimentos de capital possui, está inserido nas faixas mais altas de renda e possui, de maneira geral, uma aptidão maior de suportar o encargo do imposto de renda (SINDIFISCO, 2010).

No artigo 5, I, da CF/1988 são definidos os princípios relativos a igualdade entre os sujeitos passivos. A ideia de igualdade aqui inserida, abarca duas modalidades: formal e material. No primeiro caso a igualdade é perante a lei e no segundo uma igualdade na lei. Que traduzem o princípio da isonomia fiscal.

Por força do artigo 150, II da Magna Carta, o princípio da igualdade veda aos entes políticos a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibidas quaisquer distinções, seja em virtude da pessoa ou da origem da renda. (BORBA; COELHO, 2016, p. 202)

Outrossim, vale destacar as diferenças entre trabalho e capital. Rendas obtidas por meio de trabalho demandam esforço hodierno, já aquela que se origina do capital é fruto do trabalho acumulado, realizado preliminarmente.

Além deste privilégio, os rendimentos do capital se beneficiam ainda de uma série de isenções previstas em Lei, que chegam a alcançar cerca de 66% nas faixas acima de 80 salários mínimos, enquanto para a classe média, na variação de faixa

entre 3 e 20 salários mínimos, é de 17%, e apenas 9% entre aqueles que recebem entre 1 e 3 salários mínimos.

Como exemplo desses privilégios é possível citar: a tributação dos lucros distribuídos para sócios e acionistas; os juros sobre o capital recebido pelos sócios e acionistas, registrados como despesa da pessoa jurídica, logo isentos do pagamento de IRPF; isenção de rendimentos produzidos no mercado financeiro, a exemplo dos oriundos de fundos de investimento imobiliário; rendimentos de origem não conhecida, não declarados e creditados em conta corrente; o ganho de capital previsto no artigo 21 da Lei n. 8.981/1995, antes denominado lucro imobiliário.

Mais recentemente chamou atenção neste sentido a edição da Lei n. 13.254/2016 que estabeleceu uma tributação mais branda para recursos não declarados e mantidos no exterior, importando na extinção da punibilidade dos crimes de sonegação fiscal, falsidade ideológica e material, evasão de divisas e lavagem de dinheiro.

Esta lei, inapropriadamente denominada de Lei de Repatriação, uma vez que não se exige que os recursos havidos no exterior sejam trazidos de volta para o mercado interno, é quase uma premiação a práticas delitivas em detrimento dos contribuintes que cumprem de forma regular as obrigações relativas ao IRPF, a respeito Borba e Coelho (2016, p. 220) aduzem que

evidencia-se de imediato o tratamento desigual nela previsto. Isso porque os contribuintes que declaram corretamente à administração tributária suas rendas e seus patrimônios - estejam eles situados no Brasil ou no exterior - são submetidos à incidência da tributação conforme a tabela progressiva do IRPF, composta por alíquotas (de 7,5% a 27,5%) que superam aquela fixada (de 15%) para tributação do patrimônio ocultado no exterior.

Os ganhos provenientes do capital contam ainda com um regime de tributação diferenciado, denominado *tributação definitiva*, isto é, são tributados separadamente no mês em que forem auferidos e não entram na base de cálculo do imposto no momento da declaração anual de rendimentos.

O princípio da igualdade fiscal resta prejudicado em face de tais diferenciações, constitucionalmente repelidas. Acerca deste princípio discorre Klaus Tipke (In. MACHADO, 1984, p. 517)

O princípio da igualdade é inimigo de privilégio; tem uma característica igualitária. Volta-se contra prerrogativas de uma casta, de uma classe, de uma nacionalidade, de uma religião ou raça; volta-se também contra o feudalismo, contra o aristocrático *quod licet Jovi, non licet bovi*. [...] Embora seja certo que a igualdade da tributação deve ser entendida em primeiro lugar como generalidade ou universalidade da tributação, em outras palavras, que todos os indivíduos tributariamente capazes de contribuir devem ser tributados sem consideração da sua pessoa; que devem ser tributados todas as unidades econômicas sem consideração de sua forma jurídica [...] não deve haver privilégios [...]

Infere-se da lição do supracitado lente que o tratamento isonômico entre os sujeitos passivos é de suma importância principalmente para efetivação da justiça fiscal, a fim de afastar a regressividade do tributo. Trata-se da aplicação do critério de generalidade do imposto de renda, segundo o qual deve incidir sobre todo aquele que se encontre na situação prevista em lei, vedada a exclusão de determinada categoria de pessoas em face de sua ocupação.

Este critério contrapõe-se a seletividade, inaplicável ao IRPF, que permitiria a tributação diferenciada entre os sujeitos, tal como se observa na diferença de tributação entre os frutos do trabalho e do capital, posto que isenções são, em última análise, manifestações da seletividade. Acerca do tema, Sanches (2010) afirma ser a seletividade indesejável no âmbito dos tributos diretos, pois gera a criação do que ele chama de 'bolhas fiscais' em favor do interesse de grupos econômicos.

As isenções concedidas aos frutos do capital são, portanto, seletivas, terminam por onerar mais pesadamente os frutos do trabalho, que não cabem como critério de cobrança do IRPF por serem opostas a generalidade necessária a este tributo. Este aspecto torna também esta norma ilegítima e ineficaz do ponto de vista social.

A tributação, portanto, é regressiva quando se considera a origem dos rendimentos. E lesa ainda os princípios da universalidade, que impõe a tributação a TODAS as rendas auferidas pelo contribuinte, e generalidade, segundo o qual o imposto de renda deve ser cobrado indistintamente de todo contribuinte que preencher os critérios legais, e seus respectivos rendimentos, veda a exclusão e o arbitramento de privilégios ilegítimos, qualquer que seja o critério adotado.

- ALÍQUOTAS

A adoção de alíquotas progressivas para a cobrança do imposto de renda está diretamente ligada ao fato a opção, pelo Sistema Tributário Nacional, do método de quotidade. As alíquotas no caso do imposto de renda são progressivas ou verticais. Permitindo que, teoricamente, o contribuinte de menor renda seja menos sacrificado pela imposição do tributo.

Desde a instituição do IRPF, a ideia progressividade esteve presente, trata-se de um atributo obrigatório deste imposto que deveria conduzi-lo ao atendimento da capacidade econômica e da isonomia tributária. Entretanto o número reduzido de faixas econômicas sobre as quais o imposto pode incidir e a pequena variação de alíquotas não deixa margem para a realização da função social do IRPF, conforme se verá a seguir.

Luís Alberto Costa (2013) demonstra que a faixa salarial entre R\$ 1.200,00 e R\$ 5.174,00, correspondente a classe C da sociedade e a 55% da população, concentra a variação progressiva das alíquotas do imposto de renda. Enquanto que a classe A, sobre a qual deveria incidir o maior encargo, contribui pelos mesmos 27,5% correspondente a última faixa da classe C.

Neste caso, quanto maior a renda maior também a regressividade da alíquota do imposto de renda. Configurando uma verdadeira redistribuição às avessas. Sabbag (2013, p. 170-171) deslinda a questão

Até pouco tempo, a legislação regente do imposto sobre a renda de pessoa física (IRPF) consignava, tão somente, duas alíquotas (15% e 27,5%). Em momento anterior, até 1995, havia também a previsão de uma terceira alíquota, de 35%.

Destaque-se, a propósito, que há vários países cuja prestação de serviços públicos é de melhor qualidade do que no Brasil, os quais possuem várias faixas diferentes de alíquotas para o IR, com percentuais que chegam a 60%. Citem-se a Alemanha (três alíquotas entres 22,9% e 53% do rendimento anual e a França (doze alíquotas entre 5% e 57%)

Infere-se deste modo que o imposto de renda não é capaz de promover a justiça fiscal através da redistribuição de renda, mesmo porque nas faixas mais altas a tributação é basicamente regressiva . O distanciamento do vínculo entre o IRPF e os preceitos constitucionais fundamentais a exemplo da progressividade,

impessoalidade, igualdade e principalmente da capacidade contributiva, fazem com que a incidência do tributo atenda principalmente ao Estado e a preservação do *status quo* das classes mais abastadas, em detrimento dos direitos do contribuinte de classe média e pobre.

Além dos problemas apontados que são objeto de estudo nesse TCC, o IRPF falha em sua função social ao excluir da incidência rendimentos que caracterizam capacidade contributiva dos indivíduos, dentre os quais pode ser citada a isenção no recebimento de lucros e dividendos de herança e doações.

Contudo, tais aspectos não serão enfrentados nesta pesquisa que, por ser monográfica, adotou o recorte temático referente ao momento de incidência do fato gerador e as deduções pessoais que deveriam conformar o imposto aqui estudado a concreta capacidade contributiva do cidadão.

3.2 CONSEQUÊNCIAS DO PRAGMATISMO ARRECADATÓRIO

A análise das normas destacadas demonstra cabalmente o abismo existente entre o direcionamento traçado pelo constituinte para a implementação do imposto de renda pessoa física e as normas infraconstitucionais que regulam este tributo. Esse contraste vai além de uma simples questão hermenêutica, gerando por vezes uma total distorção principiológica a ponto de esvaziar o IRPF de sua função extrafiscal.

Fica evidente o desleixo do legislador ordinário em considerar a repercussão social de normas que, embora legais, carecem de legitimidade e contradizem a finalidade de sua existência. Por esta razão, ao tratar os preceitos constitucionais como meras instruções, apenas atendidas, quando possível e, na medida em que não contrariem os interesses Governo ou de grupos econômicos, o legislador desvirtua o mandato que recebeu das mãos do povo e passa a trabalhar contra quem deveria defender.

Sim, este é um aspecto óbvio da política brasileira, o que não significa que não deva ser combatido, posto que ocasiona óbices quase intransponíveis ao próprio desenvolvimento do País. Do ponto de vista do gerenciamento das receitas

arrecadas esse debate tem ainda mais relevância, em face do consenso geral quanto a vultuosidade da carga tributária que, no entanto, não tem uma contrapartida a altura na prestação dos serviços públicos.

A relevância da arrecadação do imposto de renda, neste cenário, é indiscutível. Não apenas pelas somas astronômicas que agrega aos cofres públicos, graças ao poderoso aparato arrecadatório da União, mas também por viabilizar, uma vez repassados a cada ente federado, a descentralização administrativa, o que teoricamente facilitaria o atendimento das demandas sociais regionais de maneira mais eficaz.

Não obstante a ostensiva descritividade constitucional em matéria tributária, os intrincados mecanismos legislativos, pouco ou nada colaboram para a realização dos objetivos sociais traçados na Carta Pátria, delineados de maneira genérica por Tavares (2009, p. 1008)

A Constituição, já no art. 3, I, deixa claro que um dos objetivos do Brasil deve ser o de construir uma sociedade justa e solidária (*in fine*). E no caput do art. 170, uma vez mais, determina, já agora como uma das finalidades da ordem econômica, que o Estado assegure a todos uma vida conforme os ditames “justiça social” (*in fine*). Também constitui objetivo da *ordem social* (art. 193) a justiça social. Não se trata, portanto, de uma pauta normativa isolada, limitada ao âmbito econômico.

Em conclusão, pode-se afirmar que permeia a Constituição, pois como norte em sua implementação, o objetivo maior da justiça social.

Perseguir os objetivos sociais é também uma forma de assegurar os direitos fundamentais do indivíduo, contribuindo para sua autonomia frente ao Estado, cujo desenvolvimento econômico somente se aperfeiçoará mediante o progresso do capital humano, uma vez que não há que se falar em país desenvolvido onde a população seja de tal modo carente que lhe falte o mínimo necessário a uma existência digna, como asseveram os doutrinadores

o desenvolvimento econômico não deve ser analisado tomando-se por base os indicadores tais como crescimento do produto *per capita*. Outros indicadores, que refletem mudanças na qualidade de vida devem ser levados em conta. Como exemplo, podemos citar: analfabetismo, educação, mortalidade infantil, consumo *per capita* etc.” (NOGAMI e PASSOS, 1994, p. 456)

Coadunam com esta assertiva Kane e Sand, reforçando ainda que crescimento e desenvolvimento não são sinônimos, uma vez que este “ implies a change in a character or structure. It refers to a qualitative shift in resource use, labor

force skills, production methods, marketing measures, income distribution and financial capital arrangements”. (1998, p. 10)

Ainda sobre o desenvolvimento, Amartya Sen (2000, p. 29) aduz que “o crescimento econômico não pode sensatamente ser considerado um fim em si mesmo. O desenvolvimento tem de estar relacionado sobretudo com a melhoria da vida e das liberdades que desfrutamos.

Tavares (2009, p. 1010-1011), por sua vez, conclui

“a atual Constituição, é (deve ser) um dos objetivos fundamentais do Estado Brasileiro ‘garantir o desenvolvimento nacional’. Obviamente que tal meta insere-se no contexto econômico da Constituição, embora nele não se esgote, já que o desenvolvimento há de ser buscado igualmente em outras órbitas, como a social, a moral, a política e outras.[...] As implicações que estão contidas no princípio do desenvolvimento nacional são extremamente relevantes no contexto brasileiro, devendo o legislador implementá-las com a celeridade que a matéria está a demandar.”

As normas regulamentares do Imposto de Renda Pessoa Física, conforme observado, aos poucos aumentaram o ônus e diminuíram os direitos do contribuinte e esvaziaram o IRPF das características que impulsionam seu objetivo social. E hoje se caracterizam como verdadeiros entraves ao desenvolvimento do País.

Como resultado da inobservância dos princípios constitucionais, cuja função é exatamente limitar o poder de tributar do Estado, o volume da arrecadação pelo IRPF cresce a cada ano, ao passo que o desenvolvimento social segue praticamente estático. A razão é lógica: a tributação da renda cresceu não pelo aumento da riqueza produzida pelo no País, mas sim porque passou a incidir sobre o que faixas antes isentas, como se não bastasse, hoje alcança o próprio mínimo vital do contribuinte.

Deste modo, indagações quanto ao respeito aos direitos fundamentais dos cidadãos são inevitáveis, ainda que o entendimento da necessária solidariedade de financiamento estatal seja mantido. Isto por que o limite da solidariedade é justamente a garantia de disponibilidade financeira para custeio de despesas que assegurem uma existência digna para o contribuinte e seus dependentes.

Hugo de Brito Machado (2014), ao avaliar o princípio da solidariedade, admite que o mesmo deve ser observado principalmente no que diz respeito aos gastos públicos, isto é, no gerenciamento das receitas arrecadas. Mesmo porque sem isso,

possivelmente, mesmo com todo recolhimento possível seria impossível manter em equilíbrio as contas do governo. Fato que já se observa no Brasil há bastante tempo, mas fica evidente quando a projeção do déficit orçamentário para 2018 é de R\$ 148,17 bilhões de reais.

Um bom exemplo disso são os repasses feitos aos municípios. Hoje, 70% deles dependem quase que exclusivamente do auxílio da União para fechar as contas²⁰. E o custo é alto. Juntos, os municípios brasileiros são os maiores empregadores do País. O índice de contratação aumentou em mais de 50% na última década.

Entretanto, a eficiência ao cobrar impostos em nada se compara a inabilidade na prestação de contas. A gestão dos recursos repassados na maioria dos casos é impossível de ser acompanhada²¹, mesmo com o advento da Lei da Transparência fiscal e da Lei de Responsabilidade²². O dinheiro público acaba escoando quase que sem controle e as demandas apenas crescem.

Considerando as normas que tangenciam a cobrança do IRPF, o autor afirma ainda que “legalidade e solidariedade são princípios que se complementam na difícil tarefa de controlar o Poder, em benefício da liberdade, não devendo admitir que a invocação do princípio da solidariedade possa ser útil para justificar a violação da lei”(MACHADO, 2014, p. 46).

Assim sendo, ainda que invocado o princípio da solidariedade, não se justifica cobrança de imposto de renda além da capacidade contributiva, desconsiderado do cálculo custos fundamentais que garantam a personalização e aplicação justa do tributo, como moradia e transporte, por exemplo. Ou ainda que a cobrança seja feita antecipadamente e extrapolando a renda mínima que garantiria a subsistência. Não se justifica, igualmente, concessão de benefícios por conveniência àqueles que possuem comprovadamente mais aptidão em suportar encargos tributários.

²⁰ <http://temas.folha.uol.com.br/remf/ranking-de-eficiencia-dos-municipios-folha/70-dos-municipios-dependem-em-mais-de-80-de-verbos-externas.shtml>

²¹ <https://www.terra.com.br/noticias/brasil/por-que-a-maioria-dos-municipios-brasileiros-nao-se-sustenta,1522dc840f0da310VgnCLD200000bbccceb0aRCRD.html>

²² <http://gazetaweb.globo.com/gazetadealagoas/noticia.php?c=259359>

Da forma como está colocado, o imposto de renda está despido de sua finalidade social. Suas características idiossincráticas foram gradualmente diluídas e hoje já não se pode afirmar que sejam eficazes, principalmente no que tange a redistribuição de renda. Pelo contrário, os mecanismos da arrecadação convergem para preservação do *status quo* das desigualdades, concentrando a renda²³ onde ela é mais abundante.

Estes entraves, acima descritos, acarretam diminuição do potencial de empreendedorismo, limita os investimentos e conseqüentemente reduz a oferta de empregos, realimentando as engrenagens desse sistema perverso com uma massa gigantesca de contribuintes indiretos, sobre os quais recai a maior parte da responsabilidade de custeio do Estado, e que, paradoxalmente, são os menos capazes de arcar com este custo.

Quanto às leis abordadas nesta pesquisa, nenhuma dessas aberrações normativas pode de fato ser criticada do ponto de vista legal. Formalmente não há problema algum. Mas a legitimidade não segue nessa mesma linha. Razão pela qual, urge que sejam discutidas e conseqüentemente alteradas, não para simplesmente reduzir o volume da arrecadação, mas para torná-la mais socialmente justa.

As soluções para os problemas apontados, óbvio, não são simples, mas podem ser considerada trabalhos hercúleos, uma vez que esbarram em interesses de grupos políticos, que parecem buscar apenas a garantia de seus próprios privilégios, custe os direitos de quem custar, e da própria Administração, zelosa por seguir em sua ineficácia.

Seguindo esta premissa, boas propostas de lei já foram engavetadas ou seguem tramitando a passos lentos no Congresso Nacional. Todavia nenhuma nenhuma tão urgente quanto a reforma do Código Tributário Nacional, que por si só já seria capaz de dirimir muitas das questões capciosas hoje existentes. Uma vez superadas, certamente a economia tenderá a responder positivamente, viabilizando o desenvolvimento do País.

²³ <https://nacoesunidas.org/imposto-de-renda-nao-gera-receita-suficiente-para-redistribuir-recursos-pela-sociedade-alerta-cepal/>

No entanto, enquanto este momento não chega, e a inércia legislativa segue impondo principalmente a classe trabalhadora o peso da carga tributária, faz mister que o judiciário abandone a posição de neutralidade que tem adotado, a exemplo do entendimento firmado nos autos do REAgR 606179, julgado pelo STF e do RESP 201401320100 no STJ, e atue no sentido de modular os efeitos de normas a exemplo das supramencionadas, e readequá-las a finalidade que lhes atribui a Magna Carta qual seja promover a redução das desigualdades sociais por meio da redistribuição de renda.

CONCLUSÃO

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é um instrumento de vital importância para a arrecadação estatal, por meio da qual são custeadas as atividades executadas pelo poder público. Todavia, a função fiscal não é a única exercida por este imposto. Sua implementação, outrossim, é orientada visando a redução das desigualdades sociais a partir da redistribuição de renda. Sob este prisma, a justiça fiscal promoveria como consequência a justiça social.

As características observadas no ordenamento pátrio, apontam para adoção da teoria do sacrifício, segundo a qual o ônus do encargo acarretado pelo imposto deve ser solidariamente dividido entre todos os contribuintes indistintamente, porém de maneira isonômica, isto é, garantindo tratamento isonômico quanto a tributação da renda auferida, uma vez que o imposto tem natureza pessoal e direta.

O limite inferior desta solidariedade, porém, é a garantia do mínimo existencial, margem da renda necessária ao atendimento das necessidades básicas do sujeito passivo, que asseguram a existência digna de cada cidadão e são direitos fundamentais garantidos pelo Estado.

O limite máximo, por sua vez, deve ser estabelecido com base no conjunto de tributos suportados pelo contribuinte, tanto de natureza direta quanto indireta, sem que haja uma oneração excessiva a ponto de restar configurado o confisco do patrimônio do particular pelo ente público.

Ambas as limitações são difíceis de serem determinadas de maneira genérica, e é desta dificuldade que surge a importância dos princípios que a Constituição elenca como mecanismos restritivos do poder de tributar do Estado. Dentre os quais destaca-se o princípio da capacidade contributiva, informado pelos critérios da progressividade, vedação ao confisco e garantia da preservação do mínimo existencial.

A capacidade contributiva é aferida quando do montante total de renda recebido pelo contribuinte, independente da origem, são subtraídos seus custos de manutenção, que devem englobar moradia, educação do contribuinte e dependentes

sem limitações, saúde (aqui entendida de maneira abrangente, em razão da imprevisibilidade inerente), alimentação, etc.

Do que exceder a garantia destes itens, deve ser respeitada ainda a margem para que o contribuinte possa poupar ou investir da maneira que lhe aprouver e só por último atendidas as demandas dos cofres públicos.

Contudo, a despeito dos ditames constitucionais, as normas regulamentares do imposto de renda das pessoas físicas têm paulatinamente afastado o tributo de sua função social, em prol do pragmatismo arrecadatário do Estado. A ampliação velada da margem tributável se opera através de diversos meios, em detrimento do princípio da capacidade contributiva.

O objetivo geral desta pesquisa foi apontar algumas destas aberrações legislativas que têm colocado o contribuinte, principalmente os assalariados, das faixas média e baixa de renda, na posição de escravos do Poder Público, pois entregam grande parte da renda recebida ao pagamento de tributos, num movimento de redistribuição às avessas, onde aqueles que menos possuem são os que mais são onerados pela gigantesca carga tributária do país.

Para tanto, no primeiro capítulo foram analisados os parâmetros constitucionais que informam os tributos de maneira geral e apresentados os conceitos doutrinários de tributo. Elencou-se os tipos tributos admitidos pelo sistema tributário nacional atualmente, que em conjunto perfazem a carga tributária nacional.

Demonstrou-se através de gráficos a vultuosidade da carga tributária brasileira, e como este excesso ao contrário do que se pode imaginar, não torna é capaz de suprir os crescentes gastos da máquina pública, devido a péssima capacidade de gestão política, colabora para a falta de competitividade do país no mercado externo.

Em prosseguimento, o segundo capítulo abordou o imposto de renda propriamente dito. A subdivisão em face do tipo de sujeito passivo, conceito e finalidades atribuídos es este imposto, bem como seus critérios informativos principais: universalidade, generalidade e progressividade.

A análise buscou ainda expor os elementos conformativos da regra matriz de incidência, devido a ligação dos mesmos com a determinação da capacidade econômica e contributiva, tema referido na sequência e que norteia a correlação entre normas regulamentares e parâmetros constitucionais do imposto de renda realizada na última parte deste trabalho.

Por meio desta correlação, foi possível constatar que o legislador infraconstitucional reduziu substancialmente prerrogativas intrínsecas aos contribuintes, num evidente desrespeito às limitações necessárias e impostas pelo texto constitucional como garantia do patrimônio particular.

Um destes exemplos é a incidência do IRPF em faixas salariais abaixo do valor considerado necessário para garantia de atendimento às necessidades mínimas do contribuinte, o salário mínimo ideal segundo especialistas em economia. Um resultado direto de outro absurdo que é a defasagem da tabela progressiva deste tributo.

Outro ponto controverso é a limitação e redução do valor dedutível por dependente e com a educação destes e do próprio contribuinte além da inadmissibilidade de dedução de outras despesas consideradas indispensáveis consumação dos direitos sociais, a exemplo de custos decorrentes da compra de medicamentos, moradia e alimentação.

A retenção antecipada do imposto na fonte pagadora também foi analisada, posto que, mais até que os demais pontos analisados, afronta o princípio da capacidade contributiva e limita a livre disposição sobre a renda particular, um absurdo que na prática funciona como empréstimo compulsório dissimulado.

Todas estas práticas associadas ao tratamento desigual e injusto de rendas provenientes do trabalho e do capital, um reduzido número de alíquotas e faixas de renda que transformam o IRPF num imposto regressivo em relação à faixas de renda mais altas, e a oneração indireta do valor não alcançado da renda que sobra após a incidência do imposto, consomem a renda do brasileiro.

A pretensão de redistribuição de renda e promoção da igualdade social restam esvaziadas, e se refletem diretamente no baixo índice de desenvolvimento do País.

Diante do exposto conclui-se que a premissa do presente estudo restou confirmada, uma vez que, pelos exemplos apresentados é possível inferir que as normas reguladoras retiram do Imposto de Renda a aptidão de efetivar a justiça tributária, em razão da inobservância dos preceitos constitucionais, tais como os princípios da capacidade contributiva e progressividade. Findando por atuar como verdadeiros entraves ao desenvolvimento econômico e social dos contribuinte e do País por derivação, já que não há desenvolvimento nacional sem melhoria de um modo geral das condições de vida do povo.

É imprescindível ressaltar também que os princípios constitucionais não podem ser tratados como meras recomendações, pois representam os objetivos basilares da República Federativa do Brasil, vinculando de forma obrigatória toda a legislação infraconstitucional - bem como a própria Administração. Do que se infere que normas que não atendam a estes preceitos, embora legais, carecem de legitimidade.

Quanto às formas de sanar as questões aqui levantadas, que poderiam ser postas em prática sem alterações substanciais, é possível citar o fim da cobrança antecipada do IRPF para assalariados e profissionais liberais, respeitando assim o momento real da incidência do fato gerador, qual seja, o último dia do exercício fiscal (31/12 de cada ano), a possibilidade de dedução integral de valores gastos a título de despesas básicas tais como educação, moradia, alimentação. A atualização e reajuste anual obrigatório da tabela progressiva. A ampliação do número de alíquotas e faixas de renda tributáveis, fim dos benefícios fiscais para renda proveniente do lucro do capital.

Se postas em prática, estas medidas terão o condão de devolver ao Imposto de Renda sua habilidade de promover a efetiva redução das desigualdades, através de uma política tributária comprometida com a justiça e a solidariedade. Capaz de lançar as bases para o real desenvolvimento do País.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 5 ed. São Paulo: Editora Método, 2011.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- ARENDT, Hannah. **A condição Humana**. São Paulo: Edusp, 1981.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 13 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. Ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- _____. **Direito Tributário Brasileiro**. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BORBA, Bruna Estima. **Imposto de Renda das pessoas físicas**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017.
- BORBA, Bruna Estima; COELHO, André Felipe Canuto. **Imposto de Renda da Pessoa Física, Isonomia e Capacidade Econômica**: analisando o atributo da generalidade. Revista de Investigações Constitucionais. Núcleo de Investigações Constitucionais da UFPR. Curitiba, v. 3, n. 2, p. 199-223, mai/ago. 2016. Disponível em: . Acesso em: 02/11/2018
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 30/10/2018
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em 15/04/2018.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 418. In._____. Súmulas. Brasília, 1964. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=418.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>> Acesso em: 01/11/2018
- BRASIL. Receita Federal. **Carga tributária no Brasil**: análise por tributos e base de incidência. Brasília: 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>> Acesso em: 25/09/2018

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

_____; MATOS, Mateus Bassani de. **A tributação em tempos de crise: caminhos para o pós-neoliberalismo.** Berlin: Novas Edições Acadêmicas, 2015a. _____.
_____. **Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015b.

CALLIERO, Katielly Paula. **Imposto de renda pessoa física: a (in) eficácia do princípio da capacidade contributiva.** Trabalho de Conclusão de Curso. Lajeado: Univates, 2018. Disponível em: <
<https://www.gnuteca.univates.br/bdu/handle/10737/1862>> Acesso em: 18/09/2018

CARRAZZA, Roque Antônio. **A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei n. 11.196/05, o imposto de renda a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais.** RDDT 154, jul/08

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 17 ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. **Imposto Sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos.** São Paulo: Malheiros. 2005

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CEIA, Nathália. **IRPF: imposto de renda da pessoa física.** 2 ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2010.

CHANEL, Emmanuel de Crouy. **A Cidadania Fiscal.** In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação.** São Paulo: Quartier Latin, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 11. ed., rev e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva.** 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

COSTA, Luís Alberto da. **A questão da progressividade do imposto de renda em face da realidade econômica brasileira.** Conteúdo Jurídico: Brasília, 2013. Disponível em: <
<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,a-questao-da-progressividade-do-imposto-de-renda-em-face-da-realidade-economica-brasileira,42730.html>> Acesso em: 31/10/2018

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Os Conceitos de renda e patrimônio.** Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

DIEESE. Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos. **Salário mínimo nominal e necessário.** São Paulo, 2017. Disponível em: <
<https://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html>> Acesso em: 31/10/2018

DIEESE. Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos. **Propostas para uma tributação mais justa**. São Paulo, 2017. Disponível em: <<https://www.dieese.org.br/notatecnica/2018/notaTec191IRPF2018.html>> Acesso em: 31/10/2018

FAVEIRO, Vítor António Duarte. **O Estatuto do Contribuinte: a pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito**. Coimbra: Coimbra Editora, 2002.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a Renda, Pressupostos constitucionais**. 1 ed. 2 tiragem. São Paulo: Malheiros, 2002.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. São Paulo: USP, 2009.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 26 ed. rev., atual., e ampl. São Paulo: Atlas, 2016.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Tradução: Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4147570/mod_resource/content/0/A%20Forca%20Normativa%20da%20Constituicao%20-%20Hesse.pdf> Acesso em: 20/09/2018

IAMIN, Gustavo Paiva. **Uma nova proposta para redistribuição de renda no Brasil?**. Gazeta do Povo: 2016 Disponível em: <<https://www.gazetadopovo.com.br/opiniao/artigos/uma-nova-proposta-para-redistribuicao-de-renda-no-brasil-f2o8d77ws7k20w3l22u817u28/>> Acesso em: 25/09/2018

JUSTEN FILHO, Marçal. **Periodicidade do Imposto de Renda I**, Mesa de Debates. Revista de Direito Tributário n. 63. São paulo: Malheiros, p. 17.

KANE, Matt; SAND, Peggy. **Economic Development: what works at the local level**. Washington: National League of Cities, 1988.

KELSEN, Hans. **Jurisdição constitucional**. 1 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003. Disponível em: <http://www.academia.edu/10150802/KELSEN_Hans._Jurisdi%C3%A7%C3%A3o_c_onstitucional>

LIMA, Bianca Pinto. **As injustiças sociais do Brasil em 5 gráficos**. Estadão: 2017 Disponível em: <<https://economia.estadao.com.br/blogs/nos-eixos/as-injusticas-tributarias-do-brasil-em-5-graficos/>> Acesso em: 25/10/2018

LOPES, Raul. Natureza jurídica da obrigação tributária acessória: uma análise dos custos de conformidade a partir da teoria da comunicação. Disponível em: <http://www.academia.edu/download/38878965/Raul_Lopes_-_NATUREZA_JURIDICA_DA_OBRIGACOES_TRIBUTARIA_ACESSORIA.pdf> Acesso em 08/11/2018

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35 ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos da metodologia científica**. 5 ed. São Paulo:Atlas, 2003. Disponível em: <https://docente.ifrn.edu.br/olivianeta/disciplinas/copy_of_historia-i/historia-ii/china-e-india.>

MARTINS, Ives Gandra. **Capacidade econômica e capacidade contributiva**. In: _____ (coord.). Capacidade contributiva. São Paulo: Resenha Tributária e CEEU, 1989. Caderno de pesquisas tributárias, 14.

MARTINS, ROBERTA SILVA. Da Função Extrafiscal dos Tributos. v. 87, p. C3. Disponível em: <<http://www.cpgls.ucg.br/7mostra/Artigos/SOCIAIS%20APLICADAS/DA%20FUN%20C3>>. Acesso em: 10/10/2018.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 6. ed. atualizada por Izabel C. L. Monteiro e Yara D. P. Monteiro. São Paulo: Editora Malheiros, 1993.

MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. Salvador: Juspodium, 2015.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **História do Imposto de Renda**. Gráficos. Receita Federal, Brasília, 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/>> Acesso em: 30/07/2018

MORAIS, Roberto Rodrigues de. **Porque as tabelas do IRPF e IRRF permanecem desatualizadas?**. Migalhas 2017. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI253977,91041-Porque+as+tabelas+do+IRPF+e+IRRF+permanecem+desatualizadas>> Acesso em: 28/06/2018

NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2009.

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **História do imposto de renda no Brasil: um enfoque da pessoa física (1922-2013)**. Brasil: Secretaria da Receita Federal, 2014. Disponível em: <<http://www.youblisher.com/p/997520-Historia-do-imposto-de-Renda-no-Brasil/>> Acesso em 22/10/2018

NOGAMI, Otto; PASSOS, Carlos Roberto Martins. **Fundamentos de Economia**. São Paulo: Terra Editora, 1994.

OLIVEIRA, José Marques Domingues de. **Direito Tributário: capacidade contributiva, conteúdo e eficácia do princípio**. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

OXFAM BRASIL. **A distância que nos une: um retrato das desigualdades brasileiras**. GEORGES, Rafael (Escr.). MAIA, Katia (Coord.). BRANT, Wanda (Rev.). São Paulo, 2017. Disponível em: <<https://www.oxfam.org.br/a-distancia-que-nos-une>> Acesso em: 31/10/2018

PAULSEN, Leandro.; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

_____. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência**. 9 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Critério temporal e espacial do Imposto de Renda Pessoa Física**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, [ano 5, n. 46, 1 out. 2000](#). Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/1372>>. Acesso em: 3 nov. 2018.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. São Paulo: Manole, 2004.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SANCHES, J.L. Saldanha. **Justiça Fiscal**. Lisboa: Relógio D'água, 2010.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução: Laura Teixeira Motta. Rev.: Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

SIQUEIRA, Julio Pinheiro Faro Homem. **O critério da capacidade econômica na tributação**. Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso: 2010. p. 409-424. Disponível em: <https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?pid=S0718-68512010000200012&script=sci_arttext> Acesso em: 29/10/2018.

SIDOU, J. M. Othon. **Os tributos no curso da história**. Estudos Jurídicos, Políticos e Sociais—Homenagem a Gláucio Veiga. Coordenadores: Nelson Nogueira Saldanha e Palhares Moreira Reis. Curitiba: Juruá, 2000.

SILVA, Rogério Pires; BOECHAT, Stephan Righi. **Vedação ao confisco tributário: um princípio confiscado**. Migalhas: 2014. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI197398,71043-Vedacao+ao+confisco+tributario+um+principio+confiscado>> Acesso em: 26/09/2018

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 2 ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. In: MACHADO, Brandão. **Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. Editora Saraiva, 1984.

WATANABE, Marta. **Carga tributária sobre e atinge 33,6% do PIB**. Valor: São Paulo, 2018. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/brasil/5377687/carga-tributaria-sobe-e-atinge-336-do-pib>
<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>> Acesso em: 19/10/2018