

FABIANA ALMEIDA EVANGELISTA

**O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PROGRESSIVIDADE
E SUA CONSONÂNCIA COM OS PRINCÍPIOS DA
CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E IGUALDADE**

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

SÃO PAULO

2013

FABIANA ALMEIDA EVANGELISTA

**O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PROGRESSIVIDADE
E SUA CONSONÂNCIA COM OS PRINCÍPIOS DA
CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E IGUALDADE**

Monografia apresentada ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários como parte dos requisitos para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

SÃO PAULO

2013

AUTORA: FABIANA ALMEIDA EVANGELISTA

TÍTULO DA MONOGRAFIA: O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PROGRESSIVIDADE E SUA CONSONÂNCIA COM OS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E IGUALDADE

Monografia apresentada ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários como parte dos requisitos para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

AVALIAÇÃO:

DATA DA AVALIAÇÃO ____/____/____

CONCEITO FINAL: _____

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus e ao Senhor Jesus Cristo, por serem a estrutura da minha vida e sempre me darem a direção correta a seguir, proporcionando inúmeras bênçãos.

Agradeço ao meu pai, *in memoriam*, e à minha mãe, por serem tão maravilhosos, por terem acreditando em mim e me ensinado o verdadeiro significado da palavra família e serem dois exemplos de luta pela vida e pelo próximo.

Agradeço ao professor Paulo de Barros Carvalho e à coordenadora do curso, Priscila de Souza, que, ao me presentarem com a bolsa de estudos, acreditaram em mim e me deram duas oportunidades: fazer aquilo que mais gosto, estudar; e adquirir mais conhecimento sobre a matéria pela qual possuo enorme carinho, direito tributário.

Agradeço a professora Marina Figueiredo e aos demais professores do IBET pela dedicação e carinho durante todo o curso.

Agradeço aos funcionários da biblioteca do Ministério Público Estadual por toda a atenção e pelo importante auxílio na realização desta obra.

Agradeço à minha sobrinha, Ana Alice, que, com gestos tão simples e singelos, ensina-me a persistir a cada dia para alcançar aquilo que almejo, sem preocupação com os obstáculos apresentados pela vida.

Enfim, agradeço aos meus amigos pela incondicional torcida pela minha vitória.

RESUMO

O presente trabalho tem como principal objetivo apresentar a importância do princípio da progressividade na exação do tributo sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no tocante às pessoas físicas, e sua relação com outros princípios constitucionais dentro do sistema constitucional tributário, principalmente os da capacidade contributiva e igualdade.

A criação ou alteração da norma jurídica tributária segue rígidas limitações apresentadas pela Lei Maior, tendo como diretrizes os diversos princípios constitucionais a serem obedecidos.

São analisados conceitos fundamentais inerentes ao assunto, como norma, sistema, princípios constitucionais tributários, além das definições diretamente relacionadas ao imposto em epígrafe, como renda e proventos de qualquer natureza e pessoa física.

São estudados, com maior abrangência, a influência dos princípios da capacidade contributiva e igualdade sobre o princípio da progressividade e como este, utilizado de forma equivocada pelo legislador infraconstitucional, pode gerar a inconstitucionalidade da norma.

Procura-se, assim demonstrar que a atual tabela de imposto de renda, na forma em que se encontra estruturada hodiernamente e como é utilizada na exação do tributo, atende apenas parcialmente o critério constitucional da progressividade, afetando, como consequência, outros princípios e sobreprincípios constitucionais.

Palavras-chaves: imposto de renda, princípio da progressividade, capacidade contributiva, igualdade.

ABSTRACT

This work has as main goal to present the importance of the principle of progressivity in the exaction of tribute on income and earnings of any nature with regard to individuals, and their relationship with other constitutional principles within the constitutional system of taxation, especially the capacity contributory and equality.

The creation or modification of the standard legal tax follows strict limitations presented by the Greater Law, whose guidelines the various constitutional principles to be obeyed.

We analyze the fundamental concepts inherent in the subject, as a rule, system, tax constitutional principles, beyond the definitions directly related to the tax title, such as income and earnings of any nature and person.

Are studied, with greater coverage, the influence of the principles of equality and ability to pay on the principle of progressive and like this, and mistakenly used by the legislature *infra*, can generate the unconstitutionality of the norm.

Looking up, thus demonstrating that the current income tax table, in the form in which it is structured and how it is used *hodiernamente* the exaction of tribute, only partially meets the constitutional criteria of progressive, affecting, as a consequence, other principles and *sobreprincipios* constitutional.

Keywords: income tax, the progressivity principle, ability to pay, equality.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
CAPÍTULO I – DEFINIÇÕES INICIAIS SOBRE O DIREITO TRIBUTÁRIO....	9
1.1 – DIREITO	9
1.2 – NORMA	10
1.3 – DIREITO	10
1.3.3 – SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO	11
CAPÍTULO II – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	12
2.1 – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	13
2.2 - PRINCÍPIO DA IGUALDADE	13
2.3 - SEGURANÇA JURÍDICA	14
2.4 – PRINCÍPIO DA ISONOMIA.....	14
2.5 - CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	15
2.6 - PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE	15
2.7 – PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO.....	16
2.8 - IRRETROATIVIDADE DAS LEIS TRIBUTÁRIAS.....	16
2.9 - INDELEGABILIDADE DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	17
2.10 - PRINCÍPIOS DA GENERALIDADE, UNIVERSALIDADE E PROGRESSIVIDADE.....	17
CAPÍTULO III – TRIBUTOS E REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	18
3.1 – TRIBUTOS.....	18
3.1.1 – ESPÉCIES DE TRIBUTOS.....	19
3.2 – REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	20
CAPÍTULO IV – IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA	22
4.1 – IMPOSTO.....	23
4.2 – DEFINIÇÃO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA	23
4.3 – CONCEITO DE PESSOA FÍSICA	26
4.4 – DA DISPONIBILIDADE JURÍDICA E ECONÔMICA.....	26
4.5 – IMUNIDADE, ISENÇÃO E NÃO-INCIDÊNCIA	28
4.6- REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA.....	29
CAPÍTULO V – O PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE NA COBRANÇA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA DAS PESSOAS FÍSICAS.....	30
5.1 – A TABELA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS	32
5.2 – OS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E IGUALDADE E SUA INFLUÊNCIA NO PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE	33
CAPÍTULO VI – CONCLUSÕES	36
BIBLIOGRAFIA	38

INTRODUÇÃO

A Constituição da República apresenta objetivos, direitos e garantias fundamentais em benefício de sua sociedade. Cabe a Administração Pública o dever de prover meios para que o resguardo de cada deles seja atingido. Para isto, no entanto, há necessidade de captação de recursos, os quais, em sua grande maioria, são arrecadados mediante a exação de tributos, em que é retirado do contribuinte parcela de sua riqueza e entregue ao Estado.

A retirada desta riqueza, todavia, obedece a várias normas constitucionais e infralegais. No caso do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, essa rigidez se eleva, visto que a obediência aos vários princípios comuns a qualquer tributo, como o da capacidade contributiva, estrita legalidade, igualdade, dentre outros, não prescinde do atendimento aos critérios específicos da generalidade, universalidade e progressividade, expressamente previstos no artigo 153, parágrafo 2º, inciso I, da Lei Maior.

A proposta deste trabalho é abordar acerca da forma de aplicação do princípio da progressividade na cobrança deste relevante imposto em relação às pessoas físicas, e sua consonância com outros princípios, como o da capacidade contributiva e igualdade.

Para que se entenda a importância desta harmonia na tributação, preliminarmente, faz-se necessária a compreensão dos conceitos de direito, sistema e norma no âmbito do Direito Tributário e sua integração no Sistema Constitucional Tributário.

O poder legiferante federal, estadual, municipal e distrital, na criação ou alteração das normas tributárias, está adstrito à observância dos princípios constitucionais, os quais servem de diretrizes a serem rigorosamente atendidas, sob pena de inconstitucionalidade.

A construção do imposto em epígrafe depende, impreterivelmente, da cognição, mesmo que sucinta, dos signos *imposto*, *renda* e *proventos* de qualquer natureza, além de *pessoa física*, possibilitando-se, assim, definir as situações em que o ato de auferir renda ou provento realmente caracteriza acréscimo patrimonial tributável e o exato momento em que este acréscimo é considerado disponível para efeito de exação, jamais deixando de observar os obstáculos jurídicos capazes de impedir o nascimento da relação jurídica tributária, frutos da imunidade, isenção e não-incidência.

O princípio da progressividade, mesmo preconizado de forma expressa na Constituição Federal nem sempre é observado da maneira correta pelo legislador infraconstitucional, o que, na prática, tem como consequência a oneração mais gravosa aos que possuem menor capacidade contributiva.

Diante do exposto, é indubitável a necessidade de uma análise deste princípio e sua relação com outros existentes no sistema tributário nacional, notadamente o da capacidade contributiva e o da igualdade, os quais possuem influência direta sobre ele.

CAPÍTULO I – DEFINIÇÕES INICIAIS SOBRE O DIREITO TRIBUTÁRIO

O Direito Tributário é o ramo do Direito Público, com regras e características singulares. Aduz José Souto Maior Borges que “o Direito Tributário tem características próprias e dentre elas sobressaem a imposição, a arrecadação e a fiscalização dos impostos”.¹

Assim como os outros ramos do Direito Positivo, é formado por princípios e regras concatenados em um sistema. Deste modo, para se falar em tributo e, especificamente, em imposto de renda, torna-se imprescindível a rápida exposição sobre os conceitos de *direito*, *norma* e *sistema*.

1.1 – Direito

O signo *direito* possui variadas acepções, sendo que o uso de cada uma delas dependerá do contexto em este termo que estiver inserido. É um termo impreciso, pois não há propriedades uniformes em todos os casos em que a palavra é usada. Mesmo no mundo jurídico, a palavra possui diversas acepções, dentre elas a de “*justiça*”, “*legitimidade*”, dentre outros.

Para José Antônio da Silva:

O *Direito* é fenômeno histórico-cultural, realidade ordenada, ou ordenação normativa da conduta segundo uma conexão de sentido. Consiste num *sistema normativo*. Como tal, pode ser estudado por unidades estruturais

¹ BORGES, José Souto Maior. *Direito Tributário Moderno*. São Paulo: Livraria e Editora Jurídica José Bushatsky Ltda, 1977. p. 261.

que o compõem, sem perder de vista a totalidade de suas manifestações. Essas unidades estruturais ou dogmáticas do sistema jurídico constituem as *divisões do Direito*, que a doutrina denomina ramos da *ciência jurídica*, comportando divisões...² (grifos no original)

1.2 – NORMA

Em sentido amplo, norma jurídica é um conjunto de enunciados prescritivos que disciplina as relações intersubjetivas. Em sentido estrito, é a significação obtida pelo ser humano a partir da leitura da regra jurídica, que o faz conduzir seu comportamento a partir da interpretação. É o conjunto de regras criadas mediante linguagem jurídica competente cuja finalidade é disciplinar as condutas e relações subjetivas mediante atribuição de direitos e deveres correlatos.

A norma jurídica, ocorrido o evento que guarde consonância com a Regra Matriz de Incidência Tributária, da qual se falará adiante, e narrado mediante linguagem competente, dá origem à relação jurídica tributária.

1.3 – DIREITO

De acordo com o dicionário, a palavra *sistema* possui diversas acepções. Dentre elas está a de “conjunto de unidades organizadas de determinada forma para alcançar um fim...”³

No dicionário jurídico, o mesmo signo é compreendido como “um conjunto de partes coordenadas entre si; de um corpo de doutrina; de forma de governo ou constituição política ou social de um Estado.”⁴

No meio jurídico, pode-se dizer que sistema é o conjunto de normas estruturadas de acordo com critérios de organização prescritiva, de coordenação e subordinação, possuindo

² SILVA, José Antônio da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 21. ed., revista e atualizada nos termos da Reforma Constitucional (até a emenda Constitucional n. 38, de 12.6.2002). São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 33.

³ HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. *Minidicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. 2. ed., revista e aumentada. Rio de Janeiro: Objetiva, 2004. p. 684.

⁴ OLIVEIRA NETTO, José de. *Dicionário Jurídico: Terminologia Jurídica e Latim Forense*. 2. ed., revisada e ampliada. São Paulo: Edijur. 2006. p. 557.

como referência comum a Constituição Federal, cujo objetivo é disciplinar as condutas interpessoais.

1.3.3 – SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

O ordenamento jurídico é formado por um sistema de normas, composto por subsistemas que se relacionam, todos fundamentados pela Constituição Federal, que, por sua vez é legitimada pela norma hipotética fundamental.

Relata Hugo de Brito Machado sobre o signo *sistema*:

Não obstante significasse, originariamente, reunião ou conjunto, a palavra *sistema* modernamente significa *conjunto organizado de partes relacionadas entre si e interdependentes*. No Brasil só se pode afirmar a existência, no plano constitucional, de um sistema tributário, tomada a palavra *sistema* em sentido moderno, a partir da Emenda Constitucional n. 18, de 1965.⁵ (grifos no original)

Sistema Constitucional Tributário é, em síntese, um subsistema constituído por normas relacionadas à matéria tributária, constante na Lei Maior.

Segundo Ruy Barbosa Nogueira:

Essa possibilidade ou exercício do poder de tributar, no Estado de Direito Constitucional, está submetido em primeiro lugar à disciplina da Constituição, dentro da qual, explícita ou implicitamente, encontramos as bases do Direito Constitucional Tributário Positivo.⁶

O ato de expedir regras que regulam os preceitos constitucionais, aos quais o legislador infraconstitucional está adstrito, torna o Código Tributário Nacional um mecanismo de ajuste do sistema tributário. Seu intuito é dar uniformidade ao ordenamento, fazendo com que o surgimento de regras ordinárias se dê em consonância com a Lei Maior.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2007. P. 291.

⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. atualizada. São Paulo: Editora Saraiva, 1995. p. 117.

CAPÍTULO II – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Princípios são normas que exercem grande influência sobre outras, podendo surgir na forma de enunciado, proposição ou norma jurídica em sentido estrito.

Na forma de enunciado, o princípio aparece de modo expresso, escrito, como se dá, por exemplo, no princípio da legalidade. Como proposição, é a significação produzida na mente humana, mediante conjunção indutiva formada por outras normas. É o que acontece com os princípios implícitos como o da certeza do direito. Já na forma de norma em sentido estrito, insere-se na forma hipotético-condicional, influenciando diretamente na construção e estrutura de outras. Pode-se afirmar como exemplo, o princípio da anterioridade.

Assim define Tereza Arruda Alvim Wambier:

Princípios são regras gerais, que orientam certos universos (no caso, o sistema jurídico), no plano de sua estrutura. Mas nem tudo o que existe num determinado universo obedece necessariamente aos princípios que estão na base de sua estrutura, até porque, como se viu, há princípios contraditórios entre si...

Claro que só se pode dizer que certo universo é orientado por alguns princípios se a expressiva maioria dos elementos que este universo contém está com eles em *harmonia*. Mas não necessariamente todos os *elementos*. De fato, nos parece que a idéia de princípio é distante da de regra absoluta, que não possa comportar “exceções”, como se comentou no item 3.⁷ (grifos no original)

Vários são os princípios a serem obedecidos na construção da norma tributária, o que limita sobremaneira os atos do legislador ao instituir a regra.

De modo sucinto, serão apresentados alguns deles:

⁷ WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. *Recurso Especial, Recurso Extraordinário e Ação Rescisória*. 2. ed., reformulada e atualizada da obra. Controle das decisões judiciais por meio de recursos de estrito direito e de ação rescisória. Atualizada de acordo com a Lei 11.672/2008. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009. p. 214-215.

2.1 – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Considerado um dos princípios norteadores do sistema constitucional tributário o princípio da legalidade, expressamente previsto no artigo 5º, inciso II, da Constituição da República, desobriga o administrado de praticar atos por simples conveniência ou arbitrariedade da Administração. Este princípio apresenta fundamental diretriz sobre outras regras, em especial as tributárias, que estão submetidas, ao princípio específico da estrita legalidade, previsto no artigo 150, inciso I, da Lei Maior, o qual traça importantes limites no tocante ao poder legiferante.

2.2 - PRINCÍPIO DA IGUALDADE

O Princípio da Igualdade está expressamente previsto no artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal, sendo considerado cláusula pétrea, ou seja, não pode ser modificado por Emenda Constitucional, efetuada pelo constituinte derivado.

Pedro Lenza disserta de forma clara acerca deste princípio:

O art. 5º *caput*, consagra serem todos serem iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza.

Deve-se, contudo, buscar não somente esta aparente igualdade formal (consagrada no *liberalismo clássico*), mas, principalmente, a **igualdade material**, na medida em que a lei deverá tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades.

Isso porque, no *Estado Social* ativo, efetivador dos direitos humanos, imagina-se uma igualdade mais real perante os bens da vida, diversa daquela apenas formalizada perante a lei. ⁸ (grifos no original)

No sistema constitucional tributário, este princípio ganha mais força, pois não é dirigido somente aos administrados, mas também aos entes tributantes, como bem mostra José Antônio da Silva:

(A.2) *princípio da igualdade tributária*, estabelecido no artigo 150, II, veda às referidas entidades tributantes instituir tratamento desigual entre

⁸ LENZA, Pedro. *Direito Constitucional Esquematizado*. 7. ed., revista, atualizada e ampliada. De acordo com as Reformas da Previdência e Tributária (Emendas Constitucionais 41/2003 e 42/2003). São Paulo: Editora Método, 2004. p. 412.

contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibindo qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; a norma se refere a qualquer tributo, mas é mais expressivamente dirigida aos impostos pessoais e ao de renda; em relação a este, contudo, há que se levar em conta a regra da progressividade agora constitucionalizada no art. 153, § 2º, I. Aqui se cuida da igualdade “em sentido jurídico, como paridade de posição, com exclusão de qualquer privilégio de classe, religião e raça, de modo que os contribuintes que se encontrem em idêntica situação, sejam submetidos a idêntico regime fiscal”...⁹ (grifos no original)

Este princípio, juntamente com os da igualdade e segurança jurídica, adiante explicitado, é considerado sobreprincípio, buscado como fundamento último, quando da criação ou alteração de qualquer tipo de lei.

2.3 - SEGURANÇA JURÍDICA

Princípio implícito na Constituição, é considerado um dos mais importantes sobreprincípios do ordenamento jurídico. Seu objetivo é trazer a previsibilidade do direito, fazendo com que cada administrado possa conhecer com antecedência a consequência de cada ato jurídico praticado, trazendo, também a segurança de atos já realizados, limitados objetivamente pela regra expressa do ato jurídico perfeito, direito adquirido e coisa julgada, expressos constitucionalmente.

2.4 – PRINCÍPIO DA ISONOMIA

O signo isonomia, de acordo com o dicionário jurídico é conceituado como “estado de igualdade civil e política dos cidadãos; diz-se, assim, da igualdade de todos perante a lei.”¹⁰ Não indica apenas o tratamento aos desiguais na medida de sua desigualdade, mas determina os critérios eleitos para que este tratamento seja realizado.

Luciano Amaro cita que:

⁹ SILVA, José Antônio da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 21. ed., revista e atualizada nos termos da Reforma Constitucional (até a emenda Constitucional n. 38, de 12.6.2002). São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 691 – 692.

¹⁰ OLIVEIRA NETTO, José de. *Op. cit.* p. 396.

A questão da isonomia, em síntese, não se resolve apenas com a afirmação de que, dada a norma legal, como comando abstrato e hipotético, todas as situações concretas correspondentes à hipótese legal devem ser submetidas à lei, e as situações excepcionadas devem ser excluídas. Há de examinar-se se o legislador discriminou onde isso lhe era *vedado*, ou se deixou de dessemelhar onde lhe era *obrigatório* fazê-lo. Em ambas as hipóteses, a isonomia terá sido ferida, além de, possivelmente, ter-se agredido a capacidade contributiva.¹¹(grifos no original)

Este princípio, no ramo tributário, assegura o valor da segurança jurídica no tocante à tributação, relacionando-se, também com o princípio da capacidade contributiva.

2.5 - CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A análise utilizada para se distinguir quem possui, ou não, capacidade para suportar a carga tributária depende da análise de várias normas e/ou fatores.

A capacidade contributiva é dividida entre absoluta ou objetiva e relativa ou subjetiva. Na primeira, deve o legislador escolher, no mundo fenomênico, fatos que apresentem riqueza, não distinguindo se esta riqueza é, ou não, auferível de tributação. A segunda está relacionada à repartição do impacto tributário, sendo que, neste momento é analisado, pelo legislador, quem está realmente apto a suportar o ônus tributário. Busca-se, ao final, o respeito ao princípio da igualdade, previsto no artigo 5º, caput, da Lei Maior.

Este princípio será mais bem delineado no Capítulo V.

2.6 - PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

Previsto no artigo 150, inciso III, alíneas *b* e *c*, da Constituição Federal, que se referem à anterioridade anual e nonagesimal, respectivamente. A primeira determina a proibição da cobrança do tributo instituído ou majorado no mesmo exercício financeiro de sua instituição ou majoração. A segunda determina, além do respeito ao anual, a *vacatio legis* de noventa dias para início da cobrança desses tributos.

Em regra, este princípio deve ser respeitado em suas duas formas, mas há exceções.

¹¹ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 136.

Em suma, este princípio limita o início da vigência da lei que institui o tributo ou majora a exação, vedando que o contribuinte seja surpreendido com cobrança inesperada e está relacionado ao sobreprincípio da segurança jurídica.

2.7 – PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO

Citado no artigo, 150, inciso IV, da Lei Maior, o termo não possui acepção precisa dentre os doutrinadores, sendo considerado por alguns como sendo a oneração excessiva ao contribuinte.

Kiyoshi Harada menciona que “a expressão é vaga e imprecisa. Porém, é fora de dúvida que o tributo de efeito confiscatório não se confunde com aquele confisco relacionado com a infração e que é o único admitido pela doutrina e pela jurisprudência.”¹²

Inicialmente, apresenta-se como um limite objetivo à tributação, determinando ao legislador que o tributo não terá efeito de confisco. Entretanto, também se caracteriza como valor, com alta carga axiológica, na medida em que não demonstra objetivamente o momento em que o tributo terá caráter confiscatório, estando, neste caso, intimamente ligado ao princípio da razoabilidade.

2.8 - IRRETROATIVIDADE DAS LEIS TRIBUTÁRIAS

Prescreve o artigo 5º, inciso XXXVI, da Lei Maior que *a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*. No que diz respeito às leis tributárias, este princípio também é reforçado, de forma expressa, no artigo 150, inciso III, alínea *a*, da Constituição da República, que veda a cobrança de tributos *em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado*. O princípio da irretroatividade possui a finalidade de trazer a certeza do direito e segurança jurídica aos administrados, evitando, assim, a instabilidade e cobrança indevida pelas entidades tributantes. Exceção se dá somente no caso de leis interpretativas, como se prevê no artigo 106, do Código Tributário Nacional.

¹² HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 18. ed. revista e ampliada. Comentários à Reforma Tributária – PEC 233/08. São Paulo: Atlas, 2009. p. 393.

2.9 - INDELEGABILIDADE DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Trata-se de princípio implícito na Lei Maior. O poder de instituir tributo foi atribuído constitucionalmente aos entes tributantes, sendo apresentado a cada um deles quais os tributos a serem instituídos, mostrando que a faculdade de criá-los é intransferível. Também o artigo 7º, do Código Tributário Nacional é claro a respeito deste assunto.

2.10 - PRINCÍPIOS DA GENERALIDADE, UNIVERSALIDADE E PROGRESSIVIDADE

Os princípios, ou critérios, da generalidade, universalidade e progressividade, expressamente previstos no artigo 153, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição Federal, são as bases a serem respeitadas não somente na composição da Regra Matriz de Incidência Tributária do imposto de renda, mas de todo e qualquer imposto.

O princípio da generalidade indica que, com exceção das rendas não tributáveis expressamente descritas, o tributo deve incidir sobre toda e qualquer renda ou proventos percebidos pelo sujeito passivo, que acarrete acréscimo patrimonial, sendo vedada a utilização do princípio da seletividade.

O princípio da universalidade apresenta o critério pessoal, como residência, domicílio ou nacionalidade para admitir a cobrança do imposto de renda do contribuinte, não importando se a fonte relacionada à renda situa-se no Brasil ou não. Insta ressaltar que, no que diz respeito ao imposto de renda, a disciplina jurídica brasileira, sobre valores de fonte estrangeira, independe da legislação do país em que se encontra a fonte de produção, o qual também poderá construir norma individual e concreta relacionada ao mesmo evento. Em suma, este princípio determina que a renda obtida por qualquer indivíduo, respeitada a capacidade contributiva apresentada pela própria legislação, seja objeto desta tributação, o que ocorre em respeito ao princípio da isonomia.

De acordo com o princípio da progressividade, quanto mais significativa for a renda a ser tributada, maior deverá ser a alíquota aplicada à base de cálculo, devendo ser considerado todo o acréscimo patrimonial, e não apenas parte dele. Este princípio está relacionado ao critério quantitativo da Regra Matriz de Incidência Tributária. A tabela de alíquotas deve ser aplicada apenas uma vez sobre o acréscimo patrimonial, sendo imprescindível a observância dos critérios da generalidade e universalidade.

Na exação de impostos, a inobservância destes critérios gera a inconstitucionalidade. Além disso, eles impedem a ocorrência de tributação exclusiva na fonte, pois não se teria como apurar o real acréscimo patrimonial, o que impediria a aplicação da tabela progressiva.

CAPÍTULO III – TRIBUTOS E REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

3.1 – TRIBUTOS

A palavra “tributo” possui diversas significações. Pode significar, por exemplo, homenagem. Isso ocorre, também, no ordenamento jurídico, podendo significar *objeto de prestação do sujeito passivo da obrigação tributária* ou *relação jurídica tributária*, dentre outras diversas.

Nos termos do artigo 3º do Código Tributário Nacional, tributo é: (i) *toda prestação pecuniária*: deve ser quitada sempre em dinheiro, todavia, a extinção da dívida pode se dar de outras formas, como, por exemplo, decadência; (ii) *compulsória*: não é um ato voluntário; (iii) *em moeda*: a palavra é desnecessária, visto que inicialmente já foi afirmado tratar-se de prestação pecuniária; (iv) *ou cujo valor nela se possa exprimir*: o termo, por ser excessivamente abrangente, é indevido, pois, além do fato de que tudo pode ser estimável em moeda, pode levar a crer que algumas formas de prestação de serviços, como o eleitoral ou militar obrigatória possam ser utilizados como forma de pagamento do tributo; (v) *que não constitua sanção de ato ilícito*: o tributo sempre será decorrente de evento lícito, como, por exemplo, auferir renda, não importando a fonte desta riqueza, pois a ilicitude da conduta do agente será instituto de direito penal, cabendo ao direito tributário disciplinar somente acerca do valor ganho; (vi) *instituída em lei*: isso se dá em respeito ao artigo 150, inciso I, da Constituição Federal e artigo 97, inciso I, do Código Tributário Nacional; (vi) *e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*: significa que a administração pública é a responsável pela cobrança e que não há discricionariedade, mas obrigação.

3.1.1 – ESPÉCIES DE TRIBUTOS

De acordo com o artigo 4º, do Código Tributário Nacional, os tributos são divididos em três espécies, a saber, *impostos*, *taxas* e *contribuição de melhoria*. Todavia, para a grande maioria da doutrina, são cinco as espécies tributárias, pois, além das supracitadas, são consideradas também as *contribuições* e o *empréstimo compulsório*.

Ruy Barbosa Nogueira cita as espécies em número superior:

Os tributos, na nomenclatura constitucional, como vimos no capítulo do Direito Constitucional Tributário, são o imposto, a taxa, a contribuição de melhoria, as contribuições sociais, as extrafiscais, as parafiscais, a contribuição do salário-educação, o empréstimo compulsório, os impostos extraordinários e outros impostos da competência residual da União.¹³

Os critérios utilizados para a classificação dos tributos são os de vinculação, destinação e restituição, os quais possuem relação de subordinação entre si. A vinculação está relacionada à previsão legal de exercício de uma prestação estatal direta. Um tributo vinculado é aquele que possuiu esta previsão. O não-vinculado, por sua vez, não a possui, como é o caso, por exemplo, de impostos e contribuições. Todavia este critério, utilizado sozinho, não é suficiente para diferenciar as variadas espécies de tributo.

O segundo critério utilizado para se classificar um tributo, o qual se trata de uma subclasse da vinculação ou não-vinculação, é o da destinação, ou seja, de destino dado ao produto da arrecadação. Em alguns casos, a destinação é específica, como nas contribuições; em outros, esta destinação é vedada, como ocorre com os impostos, fato este que diferencia estas duas espécies de tributos não-vinculados. Taxa, por exemplo, é a espécie de tributo vinculado a uma atividade estatal dirigida ao contribuinte., por meio do exercício regular do poder de polícia, ou da prestação de serviço público específico e divisível.

O terceiro critério é o da restituição do tributo arrecadado. Significa que, ao final de determinado período, a quantia arrecadada será devolvida ao contribuinte. Este critério especifica as contribuições de melhoria, pois nenhuma outra espécie de tributo é restituível. Em suma, é o atendimento a cada um dos critérios que diferencia uma espécie de outra, como é o caso, por exemplo, de contribuições e empréstimos compulsórios, que se diferenciam

¹³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário* (de acordo com a Constituição Federal de 1988). 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1990. p. 159.

apenas pelo terceiro critério, o da restituição, já que ambos são espécies não-vinculadas e possuem destinação específica.

De acordo com o artigo 4º, inciso II, do Código Tributário Nacional, o que especifica a natureza jurídica do tributo é o fato gerador, sendo a destinação legal do produto de sua arrecadação considerada irrelevante para qualificá-lo. Apesar do prescrito no referido artigo, cabe ressaltar que a destinação é extremamente importante para qualificar a espécie tributária, pois, em alguns casos, consoante acima demonstrado, o que diferencia uma espécie de tributo de outra é, justamente, este critério.

3.2 – REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Regra-Matriz de Incidência Tributária é o núcleo estrutural da norma padrão, de ordem geral e abstrata, revestida de critérios mínimos descritos na hipótese, em que está relacionada a classe dos fatos, e das relações jurídicas delimitadas no consequente, não apresentando fatos determinados, mas uma classe de eventos, na qual se subsomem inúmeros fatos havidos na realidade social em determinado espaço e tempo. É chamada de norma tributária em sentido estrito.

A hipótese da norma criada para incidir é composta pelos critérios material, espacial e temporal. O critério material disciplina o comportamento humano, sendo composto sempre por um verbo pessoal e um complemento, podendo este ser este comportamento permitido, obrigatório ou proibido. O critério espacial delimita o ponto no espaço em que, se ocorrer o fato, a norma produzirá efeitos. O critério temporal demonstra o exato momento em que o fato ocorrido, de acordo com o critério material, se consuma, sendo considerado jurídico.

Já o consequente é composto pelos critérios pessoal e prestacional. O primeiro apresenta os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica nascida pela consumação do fato jurídico, sendo dado ao primeiro o direito de exigir o cumprimento da obrigação e, ao outro, o dever de cumpri-la. Já o critério prestacional demonstra qual a obrigação a ser cumprida pelo sujeito passivo em favor do sujeito ativo, podendo ser quantitativo, como ocorre, por exemplo, em obrigação de recolher determinado tributo.

Segundo Paulo de Barros Carvalho:

Os termos hipótese e consequência representam, na norma jurídica, a mesma função da “prótase” e da “apódose” na composição do juízo hipotético segundo os ensinamentos da Lógica.

À “prótase” designaremos de suposto ou hipótese, que pode ser conceituada como o conjunto de critérios para a identificação de fato que, acontecido, determina a incidência de certa consequência prevista na “apódose”. Esta, por sua vez, é o conjunto de critérios para a determinação de certa consequência, imputada à realização do fato previsto na “prótase”.

Suposto ou hipótese e consequência, entretanto, não são unanimemente aceitos pela doutrina, pois há quem se refira à consequência como “mandamento”, “ordem” ou “comando” que deve ser acatado pelo destinatário. De acordo com as idéias que até aqui expusemos, e na conformidade das doutrinas de Kelsen e Cossio já mencionadas, incoerente nos afigura a admissibilidade dessas palavras.¹⁴ (grifos no original)

A Regra Matriz de Incidência Tributária tem como funcionalidades operacionais a delimitação do âmbito de incidência e o controle da constitucionalidade e legalidade normativa, fazendo com que o intérprete tenha conhecimento da extensão da hipótese e do consequente da norma na realidade social.

Para Tárek Moysés Moussallem, “a aplicação/incidência da norma de produção normativa sobre a linguagem da realidade social tem por consequência a produção de uma norma concreta e geral denominada veículo introdutor.”¹⁵

Ainda no tocante à hipótese de incidência, Geraldo Ataliba é enfático ao relatar que:

Tal é a razão pela qual, nos nossos trabalhos, sempre distinguimos estas duas coisas, denominando “hipótese de incidência” ao conceito legal (descrição legal, hipotética, de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstância de fato) e denominado “fato imponível” ao fato efetivamente ocorrido, num

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. 5. ed. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2009. P. 51.

¹⁵ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Editora Noeses, 2006. p. 138.

determinado tempo e lugar, configurando rigorosamente a hipótese de incidência.¹⁶ (grifos no original)

O devido preenchimento do esquema da regra-matriz permite que o intérprete apure a constitucionalidade e legalidade do ato de aplicação em normas individuais e concretas, sendo dado a este o direito de impugnar a incorreta aplicação da norma, ou mesmo sua inconstitucionalidade.

CAPÍTULO IV – IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é um dos tributos mais complexos dentre os existentes no sistema tributário nacional, sendo considerado a maior fonte de renda no âmbito federal e a segunda maior entre os tributos existentes no Brasil, perdendo apenas para o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Para Hugo de Brito Machado:

O imposto de renda é de enorme importância no orçamento da União Federal, onde hoje figura como principal fonte de receita tributária. Tem, portanto, função nitidamente *fiscal*. É inegável também a importância do imposto de renda como instrumento de intervenção do Poder Público no domínio econômico.¹⁷ (grifo no original)

Em apertada síntese, serão apresentadas algumas características preliminares para que seja possível entender este importante tributo e o princípio da progressividade que rege sobre ele.

¹⁶ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1973. p. 49.

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 28. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p. 335.

4.1 – IMPOSTO

Imposto é uma espécie de tributo não-vinculado e sem destinação específica. Nos termos do artigo 16, do Código Tributário Nacional, *imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal, relativa ao contribuinte.*

Segundo Ruy Barbosa Nogueira:

Das figuras do tributo o impôsto (sic!) é, portanto, o de maior rentabilidade ao tesouro e se a Constituição do Estado Federativo não consegue estabelecer uma partilha bem nítida, com classificação diferenciada dos impostos, extreme de dúvidas, num setor tão acentuado interêsse (sic!) de cada fisco, fatalmente haverá uma corrida para o mesmo impôsto (sic!), dando ensejo a conflitos entre os fiscos e bi ou multitributações em relação aos contribuintes.¹⁸

O imposto de renda pessoa física possui caráter subjetivo, recaindo diretamente sobre o acréscimo patrimonial do indivíduo, sendo consideradas suas condições econômicas.

4.2 – DEFINIÇÃO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

Constitucionalmente, o conceito de renda encontra-se definido de forma implícita, sendo possível sua compreensão.

O artigo 153, em seu inciso III e parágrafo 2º, prescreve que *competete à União instituir impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza, sendo que este tributo será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.*

Outros artigos da Constituição Federal também não apresentam o fato renda de forma explícita, mas podem delinear e influenciar o conceito de renda como sendo o resultado positivo, após apuradas receitas e despesas, que constitui verdadeiro acréscimo patrimonial em determinado lapso temporal. É o que ocorre, por exemplo, com a menção ao *faturamento* e *receita* (art. 195, I, b.), que somente podem ser computados como renda quando apuradas as

¹⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Financeiro. Curso de Direito Tributário*. 3. ed. revista e atualizada. s. ed., 1971. p. 87.

saídas. O *ganho* (art. 218, parágrafo 4º), tido como entrada de valores de forma descompromissada, não avaliando, por si só, a capacidade contributiva. O *lucro* (mencionado nos arts. 7º, XI; 172; 173, parágrafo 4º e 195, I, c) é o resultado positivo após apuradas receitas e despesas provenientes de determinado exercício financeiro.

A definição de renda é apresentado de forma expressa no artigo 43, *caput* e incisos I e II, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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

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.

De acordo com este artigo, renda é o resultado positivo de uma atividade lícita, podendo ser obtido por meio de capital, trabalho ou de ambos. O conceito de renda é dado pelo princípio da capacidade contributiva absoluta, em que o legislador escolhe quais fatos serão considerados fontes de riqueza. Este fato contraria o disposto no artigo 145, parágrafo 1º da Constituição Federal, que determina que os impostos tenham caráter pessoal e seja respeitada a capacidade econômica do contribuinte, devendo a capacidade contributiva ser relativa, fato este que deveria ser observado, mas que, na prática, não ocorre. Existem correntes doutrinárias que dividem estes conceitos. Paulo de Barros Carvalho bem explica isso:

Acerca do conceito de “renda”, três são as correntes doutrinárias predominantes:

a) “teoria da fonte”, para a qual “renda” é o produto de uma fonte estável, susceptível de preservar sua reprodução periódica, exigindo que haja riqueza nova (produto) derivada de fonte produtiva durável, devendo esta subsistir ao ato de produção;

b) “teoria legalista”, que considera “renda” um conceito normativo, a ser estipulado pela lei: renda é aquilo que a lei estabelecer que é; e

c) “teoria do acréscimo patrimonial”, onde “renda” é todo ingresso líquido, em bens materiais, imateriais ou serviços avaliáveis em dinheiro, periódico, transitório ou acidental, de caráter oneroso ou gratuito, que importe

um incremento líquido do patrimônio de determinado indivíduo, em certo período de tempo.

Prevalece, no direito brasileiro, a terceira das teorias referidas, segundo a qual o que interessa é o aumento do patrimônio líquido, sendo considerado como lucro tributável exatamente o acréscimo líquido verificado no patrimônio da empresa, durante período determinado, independentemente da origem das diferentes parcelas. É o que se depreende do art. 43 do Código Tributário Nacional.¹⁹ (grifos no original)

Já o provento de qualquer natureza é o resultado de qualquer outra atividade que não seja capital ou trabalho, podendo ser, por exemplo, valores auferidos em sorteios de loteria ou, até mesmo, o resultado de atividades ilícitas.

Aliomar Baleeiro distingue os conceitos de renda e proventos:

“Rendimentos” e “renda”, na lei brasileira, têm sentido específico. Os proventos auferidos de cada fonte são “rendimentos” ou réditos: aluguéis de casa, salários, juros. A soma dos rendimentos de cada categoria, menos as deduções permitidas em lei, forma a “renda bruta”, isto é, o total de ganhos do contribuinte.²⁰ (grifos no original)

De acordo com o artigo 38 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), a denominação dada para a renda ou provento é irrelevante para influenciar na tributação.

Insta ressaltar que nem todo valor auferido pela pessoa física é considerado renda para efeito de apuração. A legislação, doutrina e jurisprudência convergem no sentido de que verbas indenizatórias, por exemplo, não podem ser consideradas renda. Na legislação, a determinação está contida no artigo 39, inciso XX, do Decreto nº 3.000/99. Também o Superior Tribunal de Justiça possui Súmulas que apresentam o mesmo sentido, como a de número 215, que determina que “a indenização recebida pela adesão a programa de incentivo à demissão voluntária não está sujeita à incidência do imposto de renda”.

Este fato ocorre porque, na verdade, a indenização não possui a finalidade de criar

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. revisada e ampliada. São Paulo: Noeses, 2009. p. 671.

²⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1970. p. 177.

riqueza nova, mas tão somente compensar algum dano sofrido, não havendo alteração na capacidade contributiva do contribuinte mediante acréscimo patrimonial.

4.3 – CONCEITO DE PESSOA FÍSICA

O imposto sobre a renda pode ter como sujeito passivo tanto a pessoa física quanto a jurídica. No presente trabalho, será dissertado somente acerca do primeiro caso. Contudo, para efeitos de conhecimento, haverá a conceituação de pessoa jurídica:

O termo **pessoa jurídica** é utilizado na ciência jurídica para designar uma entidade que pode ser detentora de direitos e obrigações e à qual se atribui personalidade jurídica. No direito brasileiro, sua regulamentação encontra grande parte do fundamento legal no Código Civil desse país, entre outros documentos normativos. No direito português, utiliza-se mais comumente o termo **pessoa coletiva**, como ocorre no respectivo Código Civil ou na denominação do tributo português "Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas — IRC".²¹ (grifos no original)

Podem as pessoas jurídicas ser de direito público, que se dividem em interno e externo; ou de direito privado, cuja classificação se encontra detalhada nos artigos 40 a 42 do Código Civil.

Pessoa física é a pessoa natural, cuja personalidade civil se inicia com o nascimento e se encerra com óbito, tema disciplinado nos artigos 1º e 2º do Código Civil. Para Lourenço dos Santos, “entende-se geralmente por pessoa física, no sentido jurídico, o homem considerado isoladamente, como sujeito de direito...”²²

4.4 – DA DISPONIBILIDADE JURÍDICA E ECONÔMICA

De acordo com o artigo 43, *caput* e incisos I e II, do Código Tributário Nacional, para que ocorra o fato jurídico tributário, com o relato mediante linguagem competente, a incidência da hipótese do imposto de renda deve alcançar a disponibilidade econômica ou

²¹ http://pt.wikipedia.org/wiki/Pessoa_jur%C3%ADdica

²² SANTOS, Manoel Lourenço dos. *Direito Tributário*. 3. ed. Texto de acordo com a Emenda Constitucional n.º 1, de 17 de outubro de 1969. Comentários a todos os tributos federais, estaduais e municipais. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1970. p. 144.

jurídica para que haja exação do tributo.

Disponibilidade econômica é o recebimento efetivo da renda ou provento, independentemente da legalidade ou modo de obtenção, podendo ter origem ilegal, ou seja, a disponibilidade econômica ocorre quando a renda ou provento é efetivamente recebido pelo contribuinte, sujeito passivo da obrigação tributária.

Disponibilidade jurídica é a aquisição de renda obtida mediante o simples crédito, do qual o sujeito passivo possa dispor. Alfredo Augusto Becker fala sobre este assunto:

Por isso, dizer – como é de costume da doutrina tradicional, que o “fato gerador” do impôsto (sic!) de renda consistiria na “disponibilidade econômica de uma renda”, é estabelecer uma definição insuficiente e impraticável, pois ela não corresponde à verdadeira estrutura lógica da regra jurídica do impôsto (sic!) de renda, às vezes (sic!), entra a disponibilidade jurídica da renda; outras vezes (sic!), a disponibilidade econômica.

Exemplo de disponibilidade *jurídica* da renda: o vendedor da mercadoria ou imóvel, à prestação, tem o direito de crédito no tocante às prestações do preço ainda não vencidas; porém não tem a disponibilidade econômica da renda, esta somente (sic!)ocorrerá com o *pagamento* das prestações. Outro exemplo de disponibilidade *jurídica* da renda: o dividendo creditado (ou simplesmente aprovado por deliberação assembleiar) e ainda não pago.

Por outro lado, a disponibilidade *econômica* da renda acontece toda (sic!) a vez que uma pessoa titular de um *título de crédito* qualquer (consistente, no todo ou em parte, numa renda) recebe a *prestação* que satisfaz êste (sic!) direito de crédito.²³ (grifos no original)

No caso do imposto de renda pessoa física deve ocorrer a disponibilidade financeira e econômica, com o efetivo recebimento de numerário. Contabilmente, deve ser utilizado o regime de caixa, em que se conta somente o valor realmente recebido dentro de determinado lapso temporal. Já no imposto sobre a renda de pessoa jurídica, a disponibilidade pode ser tanto jurídica quanto econômica, sendo utilizado o chamado regime de competência, em que são considerados os lançamentos de entrada mesmo que o recebimento do numerário se dê em

²³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2. Ed. São Paulo: Edição Saraiva, 1972. p. 361.

outra ocasião. Exemplo disso é a receita relacionada à venda com recebimento a longo prazo, em que a apuração do resultado do exercício se dará em um determinado lapso temporal ainda que o recebimento em dinheiro se dê em outro.

4.5 – *IMUNIDADE, ISENÇÃO E NÃO-INCIDÊNCIA*

A expressão imunidade, do latim *immunitate*, possui várias acepções. Uma delas, referindo-se à matéria tributária, de acordo com o dicionário, é a de “condição de não ser sujeito a algum ônus ou encargo, isenção... Imunidade fiscal – proibição da incidência de impostos, em casos determinados pela Constituição Federal.”²⁴

As imunidades são normas constitucionais completas que não admitem a atuação do legislador infraconstitucional com o objetivo de demarcar seu conteúdo e alcance. São normas cujo arcabouço está todo delineado no próprio texto constitucional, não admitindo, neste aspecto, nenhuma participação do legislador ordinário para complementá-lo. Toda e qualquer incursão legislativa nesse campo, se não tiver caráter meramente explicitativo, será irregular.²⁵

Isenção é o instituto pertencente às regras de estrutura, a qual traz modificações parciais em qualquer dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, fazendo com que a regra continue produzindo efeitos nos casos não especificados pelo instituto. As normas de isenção podem inibir a incidência dos eventos descritos abstratamente na hipótese da regra-matriz tributária, fazendo com que, ocorrido no mundo fenomênico o fato descrito nesta, não seja desencadeado fato jurídico ou obrigação por parte do contribuinte. No conseqüente, a mutilação parcial efetuada pela regra isentiva afeta a eficácia da regra-matriz de incidência tributária.

De acordo com o dicionário, incidência, dentre outros conceitos, significa, “ato de recair, de pesar sobre ou de acometer ou atingir (algo ou alguém) ou seu efeito”.²⁶ Para que haja incidência da norma, faz-se necessário linguagem jurídica que devidamente relate o evento, fazendo nascer a relação intersubjetiva e obrigacional, não sendo a incidência

²⁴ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Aurélio. Século XXI. O Dicionário da Língua Portuguesa*. 5ª impressão. 3. ed. Rio de Janeiro: Editora Nova Fronteira, 2003. p. 1088.

²⁵ CHIESA, Clélio. *A Competência Tributária do Estado Brasileiro*. Desonerações nacionais e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002. p. 120.

²⁶ HOUAISS, Antônio. VILLAR, Mauro de Sales. FRANCO, Francisco Manoel de Melo. *Minidicionário Houaiss da língua portuguesa*. 2. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2004. p. 407.

automática e nem infalível, pois depende de que o fato social seja juridicizado por autoridade competente e linguagem jurídica para se seja possível a imputação de efeitos.

A não-incidência, por sua vez, de acordo com Ruy Barbosa Nogueira, “é o inverso, isto é, o fato de a situação ter ficado fora dos limites do campo tributário, ou melhor, a não ocorrência do fato gerador, porque a lei não descreve a hipótese de incidência”.²⁷ É considerada pura e simples quando inexistente a RMIT que dê suporte à tributação quando da ocorrência de determinado fato, ou qualificada, quando o legislador aponta expressamente que, em determinada situação, não haverá a incidência da RMIT.

No caso do imposto de renda, tanto a imunidade, quanto a isenção e a não-incidência impedem o nascimento da relação jurídica entre a União e a pessoa física beneficiária.

4.6- REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA

O imposto de renda pessoa física possui mais de uma regra-matriz, dependendo do fato de ser anual ou mensal.

O imposto de renda pessoa física **anual** possui os seguintes critérios:

Na hipótese, o critério material é auferir renda ou provento de qualquer natureza, com real acréscimo patrimonial após as deduções legais, devendo ser respeitada a capacidade contributiva. Aqui é respeitado o critério da generalidade, previsto no artigo 153, parágrafo 2º, inciso I, da CF. o critério temporal se consubstancia no último dia do ano civil, ou seja, 31 de dezembro de cada ano. O período é anual a fim de se apurar a capacidade contributiva do indivíduo, sendo o esta data o termo final para alteração patrimonial. No tocante ao critério espacial, a Constituição Federal não fixa qualquer limitação espacial para instituição deste imposto, sendo este critério atribuído pelo legislador infraconstitucional. No Brasil é adotado o princípio da universalidade, expressamente prevista no artigo 153, parágrafo 2º, inciso I, da CF, sendo tributada não somente a renda auferida no Brasil, mas também no exterior.

Em relação ao conseqüente, no critério pessoal será sujeito passivo da obrigação tributária deste imposto o contribuinte que auferir renda, com acréscimo patrimonial, respeitada a capacidade contributiva, tendo-se como sujeito ativo a União. Aqui é respeitado o princípio da pessoalidade, previsto no artigo 145, parágrafo 1º, da CF e o artigo 45 do Código

²⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1990. p. 171.

Tributário Nacional. Por fim, em relação ao critério quantitativo, nos termos do artigo 44 do Código Tributário Nacional, *a base de cálculo é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis*. O arbitramento somente se verificará na impossibilidade de se calcular o montante real. A incidência tendo por base a renda presumida é uma faculdade do contribuinte. No tocante à alíquota, deve ser observado o princípio da progressividade, previsto no artigo 153, parágrafo 2º, inciso I, da CF, ou seja, quanto mais significativo for o acréscimo patrimonial, maior será a alíquota.

O imposto de renda pessoa física **mensal**, com recolhimento mensal obrigatório, está previsto na Instrução Normativa nº 1.142, de 31 de março de 2011, da Receita Federal, e possui os seguintes critérios:

No suposto, o critério material é auferir rendimentos recebidos de outras pessoas físicas ou de fontes situadas no exterior, após as deduções previstas no artigo 4º, parágrafo 1º, da Instrução Normativa nº 1.142/11. O critério temporal se dá no último dia de cada mês. No espacial também é adotado o princípio da universalidade, sendo tributada não somente a renda auferida no Brasil, mas também no exterior.

Já no consequente, no tocante ao critério pessoal, serão sujeitos passivos da obrigação tributária deste imposto pessoas físicas que auferirem rendimentos de outras pessoas físicas, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos não sujeitos à tributação na fonte. E em relação ao quantitativo, também é respeitado o critério da progressividade, sendo a base de cálculo e alíquota apresentados por Instrução Normativa da Receita Federal.

CAPÍTULO V – O PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE NA COBRANÇA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA DAS PESSOAS FÍSICAS

Dentre as espécies de tributo, os impostos, além, de atender os princípios constitucionais atinentes a outras espécies, devem obedecer aos princípios específicos de generalidade, universalidade e progressividade, conforme preconiza o artigo 153, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição Federal, retro mencionados no item 2.10.

Os signos *progressivo* e *progressividade* são descritos, respectivamente, da seguinte maneira por De Plácido e Silva:

Formado de *progresso*, do latim *progressus*, de *progre*di (progredir, ir para diante ou avançar), é empregado, notadamente na terminologia do Direito Financeiro, para designar a situação de alguma coisa que aumenta em progressão à elevação do valor da coisa sobre que se baseia.

Dessa forma, a *progressividade* (qualidade, caráter e condição do que é progressivo), caracteriza-se pelo aumento crescente da *tarifa* ou dos *elementos*, que servem de base à verificação do imposto, em razão do aumento da cota ou da riqueza, em que vai incidir...

Progressivo, pois, entende-se o que se vai elevando em razão do aumento daquilo, em que se vai firmar para estabelecer uma situação.²⁸ (grifos no original)

O imposto progressivo é aquele que possui o aumento da alíquota na medida em que a base de cálculo possui determinado acréscimo. Para De Plácido e Silva, é o imposto “que aumenta em progressão de sua incidência; diverso do imposto fixo”.²⁹

Sobre este assunto, relata Hugo de Brito Machado:

Aliás, a propósito da progressividade do imposto de renda é curioso observarmos que esse imposto era, ao menos para as pessoas físicas, progressivo sem que houvesse determinação constitucional nesse sentido. A Constituição Federal de 5.10.1988 estabeleceu que o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade na forma da lei” (art. 153, § 2º, inc. I) – o que significa dizer que a progressividade passou a ser obrigatória para o legislador. Entretanto, logo depois a Lei n. 7.713, de 22.12.1988, praticamente eliminou a progressividade do imposto de renda das pessoas físicas, estabelecendo para o mesmo apenas duas alíquotas. E o das

²⁸ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Revista e Atualizada por Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2004. p. 1109.

²⁹ *Ibid.* p. 711.

peças jurídicas segue sendo proporcional, em flagrante desrespeito ao preceito constitucional.³⁰ (grifos no original)

No imposto sobre a renda de pessoa física, as bases de cálculo e alíquotas demonstradas em tabela, apresentam que este tributo, em sua maior parte, é proporcional, e não progressivo.

5.1 – A TABELA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS

A atual tabela progressiva do imposto sobre a renda da pessoa física atende o princípio da progressividade somente para quem auferir renda até o valor de R\$ 4.271,59 (quatro mil, duzentos e setenta e um reais e cinquenta e nove centavos). Para quem ganha até este valor verifica-se que quanto maior o acréscimo patrimonial, maior será a alíquota, cabendo ressaltar que, em relação aos valores apresentados na base de cálculo desta tabela, torna-se impossível dizer que o contribuinte teve significativo acréscimo patrimonial, o que se percebe claramente no fato de que a menor base de cálculo mensal a sofrer tributação é de R\$ 1.710,78 (um mil, setecentos e dez reais e setenta e oito centavos) e sua diferença com a maior, em relação à progressividade, é de apenas R\$ 2.560,81 (dois mil, quinhentos e sessenta reais e oitenta e um centavos), não se podendo dizer que esse valor é acrescido o patrimônio de forma significativa.

A partir da base de cálculo no valor de R\$ 4.271,59 (quatro mil, duzentos e setenta e um reais e cinquenta e nove centavos), a atual tabela deixa de ser progressiva para se tornar apenas proporcional. Ou seja, enquanto, na parte da tabela, considerada progressiva, o valor da maior alíquota é superior ao triplo da menor³¹, na parte proporcional, a alíquota é sempre a mesma (27,5%), ou seja, uma pessoa que auferir renda tributável de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) será tributada com exatamente a mesma alíquota que o contribuinte que recebe, por exemplo, R\$ 15.000,00 (quinze mil reais), sendo que, neste caso, tal acréscimo foi significativo em comparação do primeiro. Pode-se dizer que, neste caso, o fato de a alíquota permanecer imutável favorece os contribuintes com altos proventos em detrimento dos que tiveram acréscimo patrimonial mínimo, sendo inconstitucional.

O efeito da chamada “parcela a deduzir” é fazer com que, no montante da renda auferida, cada parte ou porção do valor seja tributada de acordo com cada item da tabela, não

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2006. p. 332.

³¹ As alíquotas do imposto sobre a renda em 2013 são: 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%.

sendo, na realidade, todo o montante tributado com a mesma alíquota, apesar de, aparentemente se demonstrar assim. Quando um contribuinte, após apuradas deduções legais, possui capacidade contributiva, independentemente do total auferido, a quantia de R\$ 1.710,78 não será tributada, em respeito à primeira parte da tabela. O que ele auferiu de R\$ 1.710,79 e R\$ 2.563,91, subtraindo-se a parte isenta, terá a tributação com a alíquota de 7,5%. Isso ocorrerá sucessivamente até que todo o montante seja efetivamente tributado, sempre se subtraindo a base de cálculo das bases anteriores na tabela e aplicando este resultado alíquota correspondente à do montante. À primeira vista, esta tarefa pode parecer complicada, mas o legislador facilitou toda esta operação, fazendo com que o montante da base de cálculo seja tributado com uma só alíquota e, apurado o resultado da multiplicação entre os dois, seja deduzido o valor de acordo com a tabela do imposto de renda.

Desta forma, resta demonstrado que mesmo os contribuintes que com relevante acréscimo patrimonial não tem toda sua renda tributada, pois, ao final, com a chamada *parcela a deduzir*, estes contribuintes acabam tendo parte de sua renda não tributada ou tributada com alíquotas menores.

5.2 – OS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E IGUALDADE E SUA INFLUÊNCIA NO PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE

Nos termos do artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal, os impostos, havendo possibilidade, devem ser pessoais ter sua graduação de acordo com a *capacidade econômica* do sujeito passivo. Afirma Alfredo Augusto Becker que:

A circunstância daquele fato lícito ser (ou não) um fato presuntivo de capacidade contributiva, assume relevância *jurídica* somente (sic!) naqueles países cujo sistema jurídico contiver regra jurídica constitucional, juridicizando o “princípio da capacidade contributiva”.

Exclusivamente naqueles países, o legislador tem o dever *jurídico* de escolher para a composição da hipótese de incidência tributária fatos que seja signos presuntivos de renda ou capital cima do mínimo indispensável.³² (grifos no original)

Expõe José Antônio da Silva que:

³² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Edição Saraiva, 1972. p. 239.

(A.3) *princípio da personalização dos impostos e da capacidade contributiva*, agora expressamente consignado no art. 145, § 1º, pelo qual, sempre que possível, os impostos *terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte*, facultado à Administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. O *princípio da capacidade contributiva*, segundo o qual o ônus tributário deve ser distribuído na medida da capacidade econômica dos contribuintes, implica: (a) uma base impositiva que seja capaz de medir a capacidade para suportar o encargo; (b) alíquotas que verdadeiramente igualem este ônus.... “A justiça fiscal é ainda um ideal a ser alcançado, não por si só, mas em conexão com um sistema de justiça econômica e social”...³³ (grifos no original)

O princípio da capacidade contributiva influencia diretamente o princípio da progressividade, pois se trata de um fator necessário a ser observado pelo legislador para que o imposto não tenha o efeito de confisco e, principalmente, para que não seja retirado do contribuinte, o mínimo necessário à sua sobrevivência.

Não havendo observância pelo legislador, o imposto progressivo poderá ter caráter confiscatório, afetando a capacidade contributiva do contribuinte. Por isso, pode-se dizer é natural que, a partir de determinada alíquota, ele se torne proporcional. Este é o entendimento de Cláudio Martins:

O defeito do impôsto (sic!) progressivo está em que no fim de certo tempo êle (sic!) absorverá totalmente o imponible. Para repará-lo, é costume combinarem-se em um mesmo sistema essas duas espécies de incidência – *proporcional e progressiva*, resolvendo-se, por essa forma, um dos mais delicados problemas de justiça fiscal.³⁴ (grifos no original)

O princípio da igualdade, citado no item 2.2, é um sobreprincípio buscado pela legislação constitucional brasileira com o fim de garantir que todos tenham o mesmo

³³ SILVA, José Antônio da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 21. ed., revista e atualizada nos termos da Reforma Constitucional (até a emenda Constitucional n. 38, de 12.6.2002). São Paulo: Malheiros, 2002. p. 692.

³⁴ MARTINS, Cláudio. *Normas Gerais de Direito Tributário*. 2. ed., revista e ampliada. São Paulo: Forense, 1969. p. 221.

tratamento perante a lei, mesmo que para isto, seja necessário tratar os desiguais de forma desigual.

No caso do imposto sobre a renda, mesmo a progressividade tem como fundamento tratar todos igualmente, fazendo com que os que auferiram mais riqueza paguem mais imposto. Nos dizeres de Manoel Gonçalves Ferreira Filho:

Questão muito discutida foi, em todo mundo, o problema da igualdade tributária, em face do aparecimento dos tributos sobre a renda, de caráter proporcional. Nos Estados Unidos, por exemplo, foi necessária a aprovação de uma Emenda Constitucional, a décima sexta, para que fosse possível a cobrança desse tributo.

Essa discussão hoje silenciou, prevalecendo o entendimento segundo o qual a proporcionalidade do tributo não fere a igualdade. De fato, já ensinava a filosofia perene que a igualdade pode ser absoluta ou aritmética e proporcional ou geométrica. Dessa forma, atende-se à igualdade aritmética dando-se a cada homem um voto, como não se desatende à igualdade geométrica exigindo-se de quem ganha dez milhões cinco vezes mais impostos do que daquele que ganha dois.³⁵

Para Luciano Amaro, “hão de ser tratados, pois, com igualdade aqueles que tiverem igual *capacidade contributiva*, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir.”³⁶ (grifos no original)

Em suma, pelos motivos já expostos, verifica-se que a capacidade contributiva influencia diretamente o princípio da progressividade, visto que, obrigatoriamente, deverá ser observada pelo legislador infraconstitucional, ao instituir ou majorar o imposto, sob pena de a exação ser caracterizada como confiscatória e o tributo ser considerado inconstitucional. Já o princípio da igualdade, como último fundamento a ser buscado, influi no fato de que a progressividade é um dos fatores determinantes não somente no imposto sobre a renda de pessoa física, mas nos impostos em geral, mas há necessidade de se tributar igualmente os que possuem a mesma capacidade econômica, e de forma desigual, os que revelem aumento patrimonial em quantidade substancial.

³⁵ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 9. ed., revista e atualizada. São Paulo: Edição Saraiva, 1980. p. 271.

³⁶ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2003. p. 134.

O que se ressalta, como apreciado no 5.1, é que, embora o imposto de renda pessoa física, no Brasil seja considerado progressivo, na prática, como se vê, na grande maioria dos valores consubstanciados na base de cálculo, trata-se de um imposto proporcional, não atendendo, adequadamente, nem o princípio da capacidade contributiva, e nem o da igualdade.

CAPÍTULO VI – CONCLUSÕES

A presente pesquisa almejou demonstrar o quanto, no direito pátrio, o princípio da progressividade, apesar de estar presente no imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza de pessoa física, é utilizado de forma inadequada, em desrespeito a outros princípios constitucionais.

De acordo com o sistema constitucional tributário brasileiro, a criação da norma tributária deve seguir rigorosamente os preceitos constitucionais. Em se tratando de impostos, os quais são a maior fonte de receita do Estado, devem ser observados, ainda, os critérios da generalidade, universalidade e progressividade, previstos no artigo 145, parágrafo 1º, da Lei Maior.

O princípio da progressividade, presente no imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, comando expressamente previsto na Constituição da República, e, consoante se demonstrou ao longo desta pesquisa, mostra-se fundamental para que sejam atingidos os princípios, dentre outros, da capacidade contributiva e igualdade, sem falar no devido respeito ao princípio do não-confisco.

No tocante ao princípio do *não-confisco*, haja vista ser considerado impreciso, muitas vezes subjetivo, por estes motivos, torna-se difícil dizer se o imposto em análise realmente obedece a este preceito, ou seja, se possui caráter confiscatório.

Em relação ao princípio da capacidade contributiva, a variedade de alíquota e as bases de cálculos constantes para apuração do tributo demonstram que a progressividade somente ocorre entre pessoas físicas com capacidades contributivas não tão desiguais. Isto é facilmente perceptível ao verificar que a menor alíquota utilizada na tabela de Imposto de Renda de 2013

é a de 7,5% (sete vírgula cinco por cento) para o rendimento de R\$ 1.710,79 (um mil, setecentos e dez reais e setenta e nove centavos). Já a maior, após passar por outras variedades, é de 27,5% (vinte e sete vírgula cinco por cento) para o rendimento de R\$ 4.271,59 (quatro mil, duzentos e setenta e um reais e cinquenta e nove centavos). Salienta-se que a maior alíquota é maior que o triplo da menor, sendo que as bases de cálculos não são tão substanciais uma em relação a outra. A partir desta base de cálculo, o referido imposto simplesmente se torna proporcional.

Ao ofender o princípio da capacidade contributiva, a progressividade apresentada no imposto, objeto de pesquisa, atinge, via de consequência, o princípio da igualdade, tendo em vista que trata com igualdade, os contribuintes que auferiram acréscimo patrimonial totalmente desigual. É o que ocorre, por exemplo, na aplicação de mesma alíquota de 27,5% (vinte e sete vírgula cinco por cento) para quem auferiu rendimento de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) e para quem auferiu o de R\$ 15.000,00 (quinze mil reais), ou seja, a proporcionalidade, aqui, trata com igualmente os desiguais. O contrário também ocorre, quando as alíquotas apresentadas na tabela, na parte considerada progressiva, trata como desiguais àqueles que auferiram rendas muito parecidas.

Não se discute que a progressividade deva existir e que deva ter um limite, sob a pena, neste último caso, de fazer com que o imposto se torne visivelmente confiscatório.

No entanto, o âmbito de atuação deste princípio, no tocante a exação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, deve estar intrinsecamente ligado ao da capacidade contributiva e igualdade. A atual tabela utilizada na apuração, em grande parte, não atende a nenhum dos dois princípios, pois, como amplamente demonstrado, faz com que o tributo, em seu critério quantitativo, na maioria das vezes, se mostre meramente proporcional, o que indica inconstitucionalidade.

No imposto apresentado na presente pesquisa, para que se atendam os supracitados princípios, é necessária uma mudança a ser realizada pelo legislador, de tal forma a realmente avaliar a verdadeira capacidade contributiva do possível contribuinte, com a finalidade de que a exação trate, verdadeiramente, os desiguais na medida de sua desigualdade.

Somente desta forma o sobreprincípio da igualdade, ao lado da segurança jurídica, será adequadamente atingido e respeitado.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2003.

_____ 13. ed. _____, 2007.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1973.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1970.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Edição Saraiva, 1972.

BORGES, José Souto Maior. *Direito Tributário Moderno*. São Paulo: Livraria e Editora Jurídica José Bushatsky Ltda, 1977.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. revisada e ampliada. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. 5. ed. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2009.

CHIESA, Clélio. *A Competência Tributária do Estado Brasileiro*. Desonerações nacionais e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Aurélio. Século XXI. O Dicionário da Língua Portuguesa*. 5ª impressão. 3. Ed. Rio de Janeiro: Editora Nova Fronteira, 2003.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 9. ed., revista e atualizada. São Paulo: Edição Saraiva, 1980.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 18. ed. revista e ampliada. Comentários à Reforma Tributária – PEC 233/08. São Paulo: Atlas, 2009.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. *Minidicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. 2. ed., revista e aumentada. Rio de Janeiro: Objetiva, 2004.

LENZA, Pedro. *Direito Constitucional Esquematizado*. 7. ed., revista, atualizada e ampliada. De acordo com as Reformas da Previdência e Tributária (Emendas Constitucionais 41/2003 e 42/2003). São Paulo: Editora Método, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

_____ 28 ed. _____, 2007.

MARTINS, Cláudio. *Normas Gerais de Direito Tributário*. 2. ed., revista e ampliada. São Paulo: Forense, 1969.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2006.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

_____ 14. ed. _____, 1995.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Financeiro. Curso de Direito Tributário*. 3. ed., revista e atualizada. s. ed., 1971.

OLIVEIRA NETTO, José de. *Dicionário Jurídico: Terminologia Jurídica e Latim Forense*. 2. ed., revisada e ampliada. São Paulo: Edijur. 2006.

SANTOS, Manoel Lourenço dos. *Direito Tributário*. 3. ed. Texto de acordo com a Emenda Constitucional n.º 1, de 17 de outubro de 1969. Comentários a todos os tributos federais, estaduais e municipais. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1970.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Revista e Atualizada por Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2004.

SILVA, José Antônio da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 21. ed., revista e atualizada nos termos da Reforma Constitucional (até a emenda Constitucional n. 38, de 12.6.2002). São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. *Recurso Especial, Recurso Extraordinário e Ação Rescisória*. 2. ed., reformulada e atualizada da obra. Controle das decisões judiciais por meio de recursos de estrito direito e de ação rescisória. Atualizada de acordo com a Lei 11.672/2008. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

TEXTOS DE *INTERNET*

http://pt.wikipedia.org/wiki/Pessoa_jur%C3%ADdica