

**Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP
Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em
Direito Tributário e Finanças Públicas**

ACRÍSIO PEREIRA DE SÁ

**A CORREÇÃO MONETÁRIA DA TABELA DE
INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA
PESSOA FÍSICA E O PRINCÍPIO DA
PROIBIÇÃO DE TRIBUTO COM EFEITO DE
CONFISCO.**

Brasília – DF

2010

ACRÍSIO PEREIRA DE SÁ

**A CORREÇÃO MONETÁRIA DA TABELA DE
INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA
PESSOA FÍSICA E O PRINCÍPIO DA
PROIBIÇÃO DE TRIBUTO COM EFEITO DE
CONFISCO**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu de Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Orientadora: **Prof^ª. Inês Porto**

BRASÍLIA

2010

ACRÍSIO PEREIRA DE SÁ

**A CORREÇÃO MONETÁRIA DA TABELA DE
INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA
PESSOA FÍSICA E O PRINCÍPIO DA
PROIBIÇÃO DE TRIBUTO COM EFEITO DE
CONFISCO**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu de Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em __/__/__, com menção _____(_____).

Banca Examinadora:

Presidente: Prof^ª. **Inês Porto**

Integrante: Prof.

Integrante: Prof.

Dedico este trabalho aos meus filhos Rodrigo, Larissa e Rodolfo, e à minha esposa Valdinê, pelo apoio e por todo o amor ao longo desta caminhada.

Aos meus irmãos Sebastião, Vital e Silvana, pelo convívio fraterno.

À saudosa memória de meus pais, Teodoro e Maria, que tornaram possível mais esta conquista, pelo amor e pelo exemplo de coragem que demonstraram na superação de todas as dificuldades.

À memória de meus avós, especialmente de meu avô Vital, pelo apoio nas horas mais difíceis e pelos ensinamentos de sua experiência de vida, como exemplo de tenacidade.

Agradeço à Professora Inês Porto, que, como orientadora, contribuiu para o desenvolvimento deste trabalho.
E a todos que, de algum modo, me apoiaram nesta jornada.

RESUMO

A presente monografia trata da correção monetária anual da tabela de incidência do imposto de renda pessoa física, em face do princípio constitucional da proibição de tributo com efeito de confisco. Discute-se se a correção dessa tabela por índice inferior ao verificado na inflação no mesmo período, ou a ausência de correção, podem levar à incidência do tributo sobre renda ou provento fictícios, portanto com efeito de confisco, em face da inexistência de acréscimo patrimonial.

Palavras-chave: Imposto de renda pessoa física, tabela de incidência, correção monetária, confisco.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1 TRIBUTO E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	11
1.1 Tributo	11
1.1.1 Conceito	11
1.1.2 Imposto de renda	13
1.2 Princípios constitucionais tributários	14
1.2.1 Princípio da legalidade tributária	16
1.2.2 Princípio da capacidade contributiva	17
1.2.3 Princípio da isonomia ou igualdade tributária	20
1.2.4 Princípio da vedação de tributo com efeito de confisco	22
2 IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA	24
2.1 Fato gerador	24
2.2 Base de cálculo	26
2.3 Alíquotas	29
2.4 Tabela de incidência	31
3 TABELA DE INCIDÊNCIA E TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO	35
3.1 Acréscimo patrimonial e incidência do imposto de renda	35
3.2 Confisco tributário	39
3.3 Correção monetária da tabela de incidência, acréscimo patrimonial e tributo com efeito de confisco	45
CONCLUSÃO	51
REFERÊNCIAS	57

INTRODUÇÃO

Situado no âmbito do Direito Público, no ramo Direito Tributário, o tema do presente trabalho trata da correção monetária da tabela de incidência do imposto de renda pessoa física, em face do princípio constitucional da proibição de tributo com efeito de confisco.

A escolha do tema teve como ponto de partida o tributo que, por sua natureza e hipótese de incidência, afeta de forma direta o contribuinte. Identificado como tal o imposto de renda pessoa física, foi destacada desse tributo uma face peculiar: a correção monetária de sua tabela de incidência. E a discussão desse aspecto assume papel importante, na medida em que essa correção repercute no cálculo da parcela da renda do contribuinte que é submetida à tributação.

O tema tem relevância política, por integrar matéria que vem merecendo destaque na agenda política do país nos últimos anos. As forças políticas do país dão sinais de que a reforma tributária deve ter prioridade na agenda de debates dos grandes temas nacionais. Caberá ao Congresso Nacional, como consequência da discussão da matéria, incluída a correção monetária da tabela de incidência do imposto de renda pessoa física, oferecer um novo modelo tributário, que, mais justo, atenda aos anseios de toda a sociedade.

Tem relevância social, como mecanismo que interfere no cálculo do imposto de renda devido por milhões de contribuintes, e pode ser utilizado tanto para garantir justiça fiscal como para aumentar a arrecadação, e, por consequência, agravar a carga tributária de expressivo contingente da população do país.

Apresenta relevância econômica, considerando que a ausência de correção da tabela de incidência, ou a correção aquém do necessário para compensar os efeitos inflacionários, reduzem o poder de compra dos indivíduos, com repercussão, no mesmo sentido, na demanda por bens e serviços, o que leva à retração nos níveis de produção, emprego e renda.

A relevância acadêmica decorre das implicações política, social e econômica que o tema suscita. O debate acadêmico lança luzes sobre a discussão, ao oferecer argumentos fundados em base científica, com elevado grau de imparcialidade e independência, em relação ao embate entre as forças políticas que tratam da questão.

Tratada de forma casuística ao longo das duas últimas décadas, a correção monetária da tabela de incidência do imposto de renda pessoa física, como instrumento destinado a neutralizar os efeitos da inflação sobre o montante do imposto devido ao longo do tempo, está entre os itens que poderão compor a reforma tributária, tão reclamada por toda a sociedade nos últimos anos.

Foram considerados, para o exame do problema, além da doutrina e da jurisprudência, os preceitos constitucionais e infraconstitucionais que regem a matéria.

A discussão teve como ponto central a necessidade de correção anual da tabela de incidência do imposto de renda pessoa física pelo índice inflacionário do período, e o efeito de confisco do tributo, na ausência da atualização dessa tabela.

Ao deixar de corrigi-la, ou quando a corrige em percentual inferior ao percentual de desvalorização da moeda, o Estado aumenta, por via oblíqua, o encargo tributário do contribuinte, sem o pressuposto necessário para tanto, que é o acréscimo patrimonial. Se não há acréscimo patrimonial, o tributo passa a incidir sobre o patrimônio, o que equivale a confisco, que é vedado pela Constituição.

Nesse sentido, ao limitar o poder de tributar, a Lei Maior estabelece, entre as garantias asseguradas ao contribuinte, a proibição de tributo com efeito de confisco, conforme o disposto no art. 150, IV, que tem a seguinte redação:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]

IV – utilizar tributo com efeito de confisco

São tratados igualmente em sede constitucional os princípios da capacidade contributiva (art. 145, § 1º) e da legalidade tributária (art. 150, I), que estão relacionados de forma indireta com o tema.

Quanto à correção monetária da tabela de incidência, que compõe o tema ao lado do princípio da proibição de tributo com efeito de confisco, é tratada por meio de lei ordinária, a exemplo da Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007.

Cumprido assinalar, a propósito, que a mencionada tabela, em passado recente, permaneceu sem correção por vários exercícios. Além disso, quando corrigida nem sempre acompanhou os índices de desgaste do poder de compra da moeda.

Ao final do trabalho, pretende-se responder às seguintes questões: A correção monetária anual da tabela de incidência do imposto de renda pessoa física em percentual inferior ao verificado no índice de inflação no mesmo período, ou a ausência de correção, violam a garantia constitucional assegurada ao contribuinte pelo princípio da proibição de tributo com efeito de confisco, inscrito no art. 150, IV, da Constituição? Essa tabela pode ser atualizada anualmente apenas mediante autorização legal?

O tema foi abordado segundo o método hipotético-dedutivo, a pesquisa realizada foi do tipo dogmática ou instrumental e as técnicas de pesquisa utilizadas foram a bibliográfica e o levantamento.

A abordagem foi realizada de forma contextualizada, levando em conta a estreita relação da matéria com institutos jurídicos que disciplinam os tributos.

Cabe esclarecer que foram utilizadas com o mesmo significado as expressões “imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza”, que consta do texto constitucional, e “imposto de renda”, também referida na doutrina e na jurisprudência.

Desse modo, o primeiro capítulo trata de tributo e princípios constitucionais tributários; o segundo do imposto de renda pessoa física, no que se refere ao fato gerador, à base de cálculo, às alíquotas e à tabela de incidência; e o terceiro, de tabela de incidência e tributo com efeito de confisco.

1 TRIBUTO E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

1.1 Tributo

1.1.1 Conceito

O Código Tributário Nacional apresenta o conceito de tributo, no art. 3º, com a seguinte redação:

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

Alguns autores reportam-se ao conceito de tributo a partir da citada redação oferecida pelo Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, ao mencionar tal conceito, Hugo de Brito Machado analisa o conteúdo de cada elemento que compõe o texto legal.¹

Segundo esse autor, tributo é prestação pecuniária, posto que as necessidades do Estado são atendidas com a disponibilidade de dinheiro. Os sistemas tributários modernos já não comportam esse tipo de prestação em elemento de outra natureza. A prestação é compulsória pela ausência do elemento volitivo na relação jurídica decorrente da incidência da norma tributária. O tributo deve ser em moeda, ou seja, não pode ser prestado in natura. Não deve constituir sanção de ato ilícito, porque não se confunde com penalidade, e tem que ser instituído em lei, por imposição do princípio da legalidade.²

Ainda a propósito do conceito incluído no Código Tributário, Ricardo Cunha Chimenti ressalta a irrelevância da vontade do contribuinte diante da

¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 83-89.

² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 83-89.

obrigação tributária imposta pela lei, que não distingue, para efeito da imposição tributária, entre o civilmente capaz e o incapaz.³

Observa ainda, quanto ao pagamento do tributo em dinheiro, que a lei tributária não admite a prestação *in natura* ou *in labore*, ressalvada a hipótese de dação de bens imóveis em pagamento, autorizada pela Lei Complementar 104/2001. Destaca, de outra parte, que, apesar do conceito legal incluir a vedação de tributo como sanção de ato ilícito, a exação pode alcançar, no caso do imposto de renda, rendimentos decorrentes de atividade ilícita, considerando que a hipótese de incidência é a disponibilidade jurídica ou financeira e não a atividade ilícita.⁴

De outra parte, após tecer diversas críticas ao conceito incluído no Código Tributário Nacional, Luciano Amaro apresenta a seguinte definição para tributo: “Tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”.⁵

Paulo de Barros Carvalho assinala que os textos legais, a doutrina e a jurisprudência apresentam o termo tributo com seis diferentes significações: quantia em dinheiro, prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo, direito subjetivo do sujeito ativo, relação jurídica tributária, norma jurídica tributária, e, ao mesmo tempo, norma, fato e relação jurídica.⁶

Tributo pode assumir, assim, o significado de importância em dinheiro, de conduta do sujeito passivo ao cumprir o dever jurídico que lhe é determinado pela lei, de prestação que o Estado exige como sujeito ativo da relação jurídica, de obrigação tributária ou relação jurídica tributária, de regra de direito ou preceito normativo, e, por fim o significado de todo o percurso da incidência, que inclui a

³ CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito Tributário: com as anotações sobre direito financeiro, direito orçamentário e lei de responsabilidade fiscal*. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 42.

⁴ CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito Tributário: com as anotações sobre direito financeiro, direito orçamentário e lei de responsabilidade fiscal*. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 42.

⁵ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 18-25.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 19.

norma instituidora, o evento concreto previsto na norma e a relação jurídica tributária decorrente da concretização desse evento.⁷

1.1.2 Imposto de renda

O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza ou, como usualmente denominado, imposto de renda, o mais famoso tributo brasileiro, faz parte do ordenamento jurídico do país há mais de oitenta anos. Criado em 1922, passou a ser exigido a partir de 1924.⁸

Na Carta de 1988, o imposto de renda foi incluído entre os tributos de competência da União, no art. 153, III, assim redigido:

Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre: [...] III – renda e proventos de qualquer natureza; [...]

Principal fonte de receita da União, o imposto de renda tem função sobretudo fiscal, rege-se pelos princípios da progressividade, da generalidade e da universalidade, e tem como fato gerador, de acordo com o art. 43 do Código Tributário Nacional, a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza. Renda corresponde ao produto do capital, do trabalho ou da combinação desses dois fatores, e proventos de qualquer natureza aos acréscimos patrimoniais não identificados no conceito de renda.⁹

Renda não se confunde com rendimento, este identificado com todo ganho auferido pelo contribuinte, considerado de forma instantânea e independente. De modo distinto, a renda corresponde ao rendimento de determinado período, após a dedução dos gastos necessários à sua obtenção. Vale dizer, renda e proventos de qualquer natureza correspondem ao acréscimo verificado no patrimônio do contribuinte, após a apropriação dos ingressos e

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 20-24.

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 19.

⁹ CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito Tributário: com anotações sobre direito financeiro, direito orçamentário e lei de responsabilidade fiscal*. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 178.

saídas de recursos no período considerado. Traduzem, assim, acréscimo patrimonial decorrente de riqueza nova obtida entre dois marcos temporais, quando os ingressos superam as saídas de recursos.¹⁰

A Constituição não deu ao legislador federal plena liberdade para instituir esse imposto sobre tudo que considere rendas ou proventos de qualquer natureza. O exercício dessa competência pressupõe a observância dos princípios constitucionais e a incidência do tributo sobre os fatos típicos apontados pela Ciência Jurídica. Há que se considerar ainda os conteúdos semânticos mínimos de renda, bem como de proventos de qualquer natureza, oferecidos pela Constituição, que não se confundem com os elementos materiais dos demais tributos previstos na Constituição.¹¹

Assim, a exigência desse tributo pressupõe a observância de princípios constitucionais, que representam limitações ao poder de tributar. Examina-se a seguir alguns desses princípios.

1.2 Princípios constitucionais tributários

Conforme ensina Celso Antônio Bandeira de Mello, princípio

é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.¹²

Segundo a lição de Paulo de Barros Carvalho, princípio, na esfera do direito, pode ser identificado como norma jurídica, como valor ou como critério objetivo. Como norma, tem posição privilegiada no ordenamento e, como tal, ou

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 35-36.

¹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 33-34.

¹² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 817-818.

apresenta valor relevante ou estipula limites objetivos. Como valor, integra regras jurídicas de posição privilegiada, mas independe da estrutura normativa. E como critério objetivo, ao impor limite objetivo estabelecido em norma de hierarquia superior, mas considerado independentemente da estrutura da norma.¹³

Para Jessé Torres Pereira Junior, “princípio é a proposição geral e abstrata que orienta determinado sistema, de modo a compatibilizar as partes que o integram.”¹⁴

Segundo Roque Antonio Carrazza, “princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.”¹⁵

De acordo com José Afonso da Silva, os princípios constitucionais são normas da Constituição, ou decorrem dessas normas, por inferência.¹⁶

No entendimento de Antônio Carlos Cintra do Amaral, os princípios jurídicos são normas que integram a Constituição, de forma explícita ou implícita, utilizadas para orientar e disciplinar a interpretação e aplicação do Direito.¹⁷

Destaca-se para exame, no presente trabalho, os princípios constitucionais tributários da legalidade, da capacidade contributiva, da isonomia ou igualdade tributária e da vedação de tributo com efeito de confisco.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 158-159.

¹⁴ PEREIRA JUNIOR, Jessé Torres. *Comentários à lei das licitações e contratações da administração pública*. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 55.

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 39.

¹⁶ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 92.

¹⁷ AMARAL, Antônio Carlos Cintra do. *Licitação e contrato administrativo: estudos, pareceres e comentários*. Belo Horizonte: Fórum, 2006. p. 16.

1.2.1 Princípio da legalidade tributária

Em sua expressão mais ampla, o princípio da legalidade foi incluído na Constituição de 1988 como um dos direitos e garantias fundamentais, no art. 5º, inciso II, assim redigido:

Art. 5º. [...] II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; [...].

Esse mandamento constitucional abrange, ao mesmo tempo, o direito de fazer ou não fazer tudo o que não for proibido por lei, garantido no campo do direito privado, e a impossibilidade de se praticar qualquer ato que não esteja autorizado por lei, no campo do direito público. O princípio da legalidade tributária pertence à vertente desse princípio constitucional que governa as atividades laboradas ao abrigo do direito público.

Segundo José Afonso da Silva, o princípio da legalidade “é também um princípio basilar do Estado Democrático de Direito”.¹⁸

O princípio da legalidade tributária está previsto no art. 150, I, da Constituição, nos seguintes termos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]

Informado pelos ideais de justiça e segurança jurídica e consagrado na Inglaterra desde a Carta Magna de 1215, do Rei João Sem Terra, o princípio da legalidade tributária pressupõe, além da autorização do Legislativo para a cobrança do tributo pelo Estado, a definição pela lei de todos os aspectos relevantes, necessários à identificação dos elementos da regra matriz de incidência.¹⁹

¹⁸ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 121.

¹⁹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 111-112.

Para surgir o dever tributário com a ocorrência do fato gerador, é necessária a existência da norma legal que descreva de forma completa os fatos da vida real, que, uma vez concretizados, levem ao “nascimento da obrigação tributária, no montante apurável segundo os critérios de medida definidos em lei”.²⁰

Para que o tributo possa ser exigido, a lei que o instituir deve observar o princípio da tipicidade tributária, o que significa a definição taxativa das situações ou tipos tributáveis, indispensáveis ao surgimento da obrigação tributária, ao lado dos critérios de quantificação do tributo. Tal tipicidade é tida como fechada, diante da impossibilidade de utilização de elementos estranhos à lei, como interpretação extensiva e analogia, para a imposição da obrigação tributária.²¹

De acordo com o princípio da estrita legalidade, a lei que institui ou aumenta tributo deve trazer no antecedente os elementos descritores do fato jurídico e no conseqüente os dados prescritores da relação jurídica obrigacional, o que caracteriza a tipicidade tributária.²²

A tipicidade é apresentada como corolário da legalidade. O tributo deve ser instituído por lei, que somente será considerada completa “se veicular descrição típica de determinado fato”.²³

1.2.2 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva está albergado na Constituição, que assim dispõe sobre o tema, no art. 145, § 1º:

Art. 145. [...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, [...]

²⁰ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 112.

²¹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 113.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 174.

²³ GRECO, Marco Aurelio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 59.

De acordo com o princípio da capacidade contributiva, a imposição do encargo fiscal deve levar em conta a situação econômica do contribuinte, de modo que a exação seja suportada sem prejuízo da integridade da fonte. Assim, prossegue Roque Antônio Carrazza, a base de cálculo do imposto de renda pessoa física não pode corresponder a manifestações fictícias de capacidade econômica, como na hipótese da inadequada correção ou da ausência de correção da tabela de incidência desse tributo.²⁴

Segundo Hugo de Brito Machado, sempre é possível a observância desse princípio. Assim, a expressão “sempre que possível” não deve ser entendida como a possibilidade de afastar a aplicação do princípio, mas como referida ao caráter pessoal do tributo. Ou seja, o imposto pode eventualmente não ser pessoal, mas, em qualquer caso, deve observar o princípio da capacidade contributiva.²⁵

Outra é a interpretação de Luciano Amaro, para quem a expressão “sempre que possível” refere-se também a capacidade contributiva, e não apenas ao caráter pessoal do imposto. Desse modo, a capacidade contributiva poderia ser desconsiderada, levando em conta as características de cada imposto ou sua finalidade extrafiscal.²⁶

Hugo de Brito Machado examina esse princípio, ainda, em face da isenção de tributo. Segundo entende, tal princípio deve ser levado em conta também na concessão desse benefício fiscal, desde que se trate de imposto cujo elemento material da hipótese de incidência, como renda e patrimônio, revele a capacidade contributiva do contribuinte. Discorda, por conseqüência, da isenção do imposto de renda em benefício de empresas industriais, a título de incentivo ao desenvolvimento regional, quando concedida independentemente do lucro

²⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 304.

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 69.

²⁶ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 138-139.

aferido, por considerar que tal medida afronta o princípio da capacidade contributiva.²⁷

Ao modelar a incidência do tributo de acordo com a diversidade de riquezas evidenciadas, o princípio da capacidade contributiva aproxima-se do princípio da igualdade, segundo o qual, em um de seus aspectos, o tratamento deve ser desigual para os desiguais.²⁸

Luciano Amaro ressalta ainda a proximidade do princípio da capacidade contributiva com os princípios da personalização, da proporcionalidade, da progressividade e da seletividade.²⁹

Nessa perspectiva, assinala o autor, a personalização implica a necessidade de adequar a exação fiscal às condições pessoais do contribuinte, o que não significa que o princípio da capacidade contributiva seja desconsiderado na incidência dos impostos reais, dentre os quais os impostos indiretos, em que a incidência deve levar em conta a capacidade contributiva do contribuinte de fato e não a do contribuinte de direito³⁰.

E é no caso do contribuinte de fato que o princípio da seletividade concorre para a observância do princípio da capacidade contributiva. Segundo aquele princípio, a exação “deve ser inversamente proporcional à *essencialidade* do bem”.³¹

O princípio da proporcionalidade aponta no mesmo sentido do princípio da capacidade contributiva, na medida em que orienta a apuração do quanto é devido pelo contribuinte na proporção direta da riqueza representada pela base de cálculo do tributo. Capacidade contributiva e igualdade levam à proporcionalidade do imposto. Entretanto, não garantem justiça fiscal, que é realizada com o princípio

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 70.

²⁸ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 139.

²⁹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 140.

³⁰ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 140-141.

³¹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 141.

da progressividade, que alia ao aumento da base de cálculo a adoção de alíquotas crescentes.³²

A capacidade contributiva pode ser absoluta ou relativa, assinala Regina Helena Costa. No primeiro caso, o legislador escolhe eventos que constituem manifestação de riqueza e pressupõem um sujeito passivo potencial. E no segundo, capacidade contributiva relativa ou subjetiva, a legislação indica o sujeito passivo individual capaz de suportar o ônus fiscal. Para Cortés Dominguez e Martín Delgado, citados pela autora, a capacidade contributiva absoluta é a “aptidão abstrata para concorrer aos gastos públicos” e a capacidade contributiva relativa “se dirige a delimitar o grau de capacidade” de determinado contribuinte, em face de um evento jurídico tributário.³³

E acrescenta Regina Helena Costa que a capacidade contributiva absoluta, como fundamento jurídico do tributo, constitui uma limitação ao legislador, ao restringir a incidência do tributo aos fatos que revelem alguma riqueza. Enquanto a capacidade contributiva relativa ou subjetiva funciona “como critério de graduação dos impostos”.³⁴

1.2.3 Princípio da isonomia ou igualdade tributária

O princípio da isonomia foi incluído, de forma destacada, entre os direitos e garantias fundamentais, no caput do art. 5º da Constituição de 1988. Esse destaque traduz a importância conferida ao princípio pelo Poder Constituinte Originário, ao estabelecer no mencionado dispositivo constitucional que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza[...].”

Para Celso Antônio Bandeira de Mello, a isonomia é o mais importante princípio garantidor dos direitos individuais. Por força do texto constitucional, “a

³² AMARO, Luciano *Direito tributário brasileiro*. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p.141-142.

³³ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 27.

³⁴ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 28 e 30.

presunção genérica e absoluta é a da igualdade”. Diante da diversidade de situações, a lei pode estabelecer tratamento diferenciado, desde que compatível com o princípio constitucional em exame.³⁵

Segundo Paulo de Barros Carvalho, esse mandamento constitucional tem como destinatário o legislador, em sentido amplo, ou seja, todos os responsáveis pela expedição de normas jurídicas.³⁶

De outra parte, Celso Antônio Bandeira de Mello entende que o citado preceito da Carta de 1988, além do legislador, alcança também o aplicador da lei. Assim, nem a lei pode dispor de formas diversas para situações equivalentes, nem a sua aplicação pode resultar em tratamento diverso para aqueles que são alcançados por seus efeitos e se encontrem em iguais condições.³⁷

Projetado na área tributária, esse princípio garante tratamento uniforme, pelo fisco, de todos que se encontrem em iguais condições. A uniformidade dos tributos federais em todo o território nacional, regra imposta pela Constituição, representa manifestação desse princípio.³⁸

Igualdade, sustenta Hugo de Brito Machado, pressupõe, por outro lado, tratamento desigual para os desiguais. Como no caso da progressividade, em que a igualdade é alcançada com a incidência do tributo segundo a capacidade contributiva do sujeito passivo.³⁹

Marçal Justen Filho reporta-se às lições de Celso Antônio Bandeira de Mello, e Lúcia Valle Figueiredo e Sérgio Ferraz. Para Bandeira de Mello, nem todo tratamento discriminatório é inválido e deve ser adotado, em determinadas situações, para que se possa atingir a igualdade. Nessas situações, o tratamento

³⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 45-46.

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 167.

³⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 9-10.

³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 68.

³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 68.

uniforme seria inválido, por ofender a isonomia. Para Lúcia Valle Figueiredo e Sérgio Ferraz, “ ‘a desigualdade não é repelida, o que se repele é a desigualdade injustificada’ ”.⁴⁰

1.2.4 Princípio da vedação de tributo com efeito de confisco

A Constituição proíbe a utilização de tributo com efeito de confisco, conforme o disposto no art 150, IV, assim redigido:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV – utilizar tributo com efeito de confisco; [...]

O tributo é confiscatório quando desconsidera a capacidade contributiva do sujeito passivo, e, com isso, compromete sua capacidade de sobrevivência e de continuar gerando renda. Tributação com efeito confiscatório, ademais, contraria o princípio constitucional que garante o direito de propriedade.⁴¹

A avaliação do caráter confiscatório do tributo deve levar em conta a carga tributária representada por todos os tributos. Por outro lado, o tributo, como receita ordinária, deve ser suportado como encargo que o contribuinte paga sem sacrificar o mínimo necessário para acesso aos bens da vida.⁴²

Apesar de garantir o direito de propriedade e vedar o confisco, a Constituição também autoriza a transferência compulsória de recursos do indivíduo para o Estado. O que o princípio constitucional veda são as transferências não autorizadas pela Constituição. De outra parte, também com o objetivo de preservar a capacidade econômica do contribuinte, mesmo na hipótese de tributo autorizado pela Constituição, a exação deve pautar-se por limites que

⁴⁰ Apud JUSTEN FILHO, Marçal. *Comentários à lei de licitações e contratos administrativos*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 60-61.

⁴¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p.106-107.

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 71.

permitam ao indivíduo continuar com capacidade de gerar renda e pagar o tributo.⁴³

Paulo de Barros Carvalho, por outro lado, aponta dificuldades ainda não superadas para estabelecer as “linhas demarcatórias” do confisco. O ordenamento jurídico não oferece os elementos necessários para identificação desses limites, e a doutrina não apresentou resposta satisfatória para a questão.⁴⁴

⁴³ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 144-145.

⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 167.

2. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA

A Constituição de 1988 atribui à União a competência para instituir o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, no art. 153, III, assim redigido:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] III – renda e proventos de qualquer natureza; [...]

O contribuinte desse tributo, de acordo com os arts. 43 e 45 do Código Tributário Nacional, é o titular de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, entendidos como renda o produto do capital, do trabalho ou da combinação desses dois fatores, e como proventos de qualquer natureza os acréscimos patrimoniais não identificados como renda.

Por outro lado, o titular da disponibilidade econômica ou jurídica pode ser tanto pessoa jurídica como pessoa física.

2.1 Fato gerador

A expressão “fato gerador”, alvo de severas críticas da doutrina, é utilizada para qualificar a situação que, por força da lei, dá origem à obrigação tributária.⁴⁵

Para Alfredo Augusto Beker, o que gera a relação jurídica tributária é a incidência da lei sobre o fato e não o fato. Ademais, a expressão “fato gerador” é carregada de dubiedade, ao poder ser tomada, ao mesmo tempo, como a descrição abstrata do fato indicado na lei, e como o correspondente acontecimento concretizado no mundo real. E propõe, por consequência, para nomear as duas situações, respectivamente, “hipótese de incidência” e “hipótese de incidência realizada”⁴⁶

Apesar da crítica de Alfredo Augusto Beker e de outros autores, a doutrina, o direito positivo e a jurisprudência adotam o signo “fato gerador”. Com

⁴⁵ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 257.

⁴⁶ Apud AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 258.

efeito, a adoção da expressão “fato gerador da obrigação tributária”, além de evitar a alegada pluralidade de significados, “identifica o momento do nascimento (geração) da obrigação tributária (em face da prévia qualificação legal daquele fato)”. Como a lei deve preceder o fato, a obrigação não surge apenas em face da lei, mas diante do fato, em razão da lei.⁴⁷

Nessa linha, o Código Tributário Nacional, art. 43, define o fato gerador do imposto de renda como “a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica” de rendas ou proventos de qualquer natureza, entendendo-se, conforme já mencionado, como renda o produto do capital, do trabalho ou da combinação de capital e trabalho, e como proventos de qualquer natureza os acréscimos patrimoniais não identificados como renda.

Ao reportar-se ao fato gerador do imposto de renda à luz do disposto no art. 153, III, da Constituição e no art. 43 do Código Tributário Nacional, Hugo de Brito Machado apresenta a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza como o âmbito material de incidência do imposto de renda, para, em seguida, observar que a definição do fato gerador do imposto de renda “tem sido casuística, e nem sempre se mantém no âmbito material acima indicado”.⁴⁸

Nesse sentido, as alterações introduzidas no art. 43 do Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 104, de 2001, ao incluir dois parágrafos, segundo os quais “a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção”, e “na hipótese de receita ou rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto”.⁴⁹

De outra parte, ocorre disponibilidade econômica quando a renda ou os proventos são pagos, e disponibilidade jurídica quando são creditados. Vale dizer,

⁴⁷ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 259.

⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 335.

⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 336.

com a disponibilidade econômica o valor passa para o domínio do contribuinte; no caso da disponibilidade jurídica, a quantia é colocada à sua disposição, mediante o crédito correspondente.⁵⁰

A simples existência da renda, por outro lado, não caracteriza o fato gerador, que exige, para sua configuração, a aquisição da respectiva disponibilidade. Assim, não cabe exigir o tributo de pessoa física sócia de empresa, quanto ao lucro apurado e ainda não distribuído. O lucro, nesse caso, pertence à pessoa jurídica, e, portanto, não se encontra à disposição da pessoa física. De igual modo, o imposto não pode incidir sobre o valor do aluguel vencido mas não pago. Embora possa executar o inquilino, o locador não tem ainda à sua disposição, sem obstáculo, o crédito de que já é titular por força da relação jurídica estabelecida no contrato de locação.⁵¹

2.2 Base de cálculo

Para Aires Barreto, base de cálculo “consiste em critério abstrato para medir os fatos tributários, que, conjugados à alíquota, permite obter a ‘dívida’ tributária”.⁵²

Segundo Roque Antonio Carrazza, base de cálculo “é a expressão econômica da materialidade do tributo, estando intimamente relacionada com a respectiva hipótese de incidência”. É a base de cálculo que confirma a natureza jurídica do tributo. Portanto, seu valor, além de expresso em moeda, deve ser derivado da natureza do tributo que se pretende quantificar.⁵³

O art. 154, I, da Carta de 1988 aponta no mesmo sentido desse entendimento, ao condicionar a criação de novos impostos à não utilização de

⁵⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 337.

⁵¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 337-339.

⁵² Apud CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 69.

⁵³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 68-70.

base de cálculo e fato gerador dos demais impostos discriminados na Constituição.⁵⁴

A base de cálculo, ao lado da alíquota, situa-se no conseqüente ou prescritor da regra matriz de incidência do tributo, compondo o seu elemento quantitativo, conforme assinala Paulo de Barros Carvalho.⁵⁵ Uma vez concretizado o fato gerador no mundo real, base de cálculo e alíquota permitem a quantificação da obrigação tributária.⁵⁶

Como em qualquer tributo, no imposto de renda pessoa física, base de cálculo e hipótese de incidência devem estar afinadas.⁵⁷

Assim, se auferir renda ou provento de qualquer natureza é a hipótese de incidência do IRPF, a base de cálculo há de ser sempre o montante líquido auferido, que corresponde à diferença entre a renda bruta e os gastos necessários à sua obtenção, mais o mínimo vital. A não ser assim, não há acréscimo patrimonial e, por conseqüência, não há o que tributar, sob pena de afronta aos princípios constitucionais da legalidade e da proibição de tributo com efeito de confisco. Ademais, a base cálculo não é a renda em determinado momento. É o montante auferido ao longo do período de apuração.⁵⁸

Desse modo, o imposto de renda não pode incidir sobre receitas, antes que se proceda aos abatimentos que devem ser garantidos pela legislação infraconstitucional, como os gastos necessários à obtenção das receitas e os

⁵⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. . *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 70.

⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 263.

⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. . *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 68.

⁵⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 71.

⁵⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 71-72.

encargos familiares do contribuinte e de seus dependentes, a exemplo das despesas com educação, alimentação, vestuário, pensões alimentícias, e saúde.⁵⁹

De outra parte, os rendimentos do trabalho recebidos em espécie ou *in natura* devem, em princípio, integrar a base de cálculo do imposto de renda pessoa física. Entender de modo diverso é admitir a redução, de forma injusta, da carga tributária do contribuinte remunerado por bens *in natura*, com graves prejuízos para o erário. E nesse caso, como o rendimento do trabalho recebido em dinheiro e o *in natura* produzem o mesmo acréscimo patrimonial que justifica a incidência do tributo, tal artifício, além do mencionado prejuízo ao erário, permite tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situações equivalentes, o que contraria o princípio constitucional da igualdade, conforme o disposto nos artigos 5º, I, e 150, II, da Constituição.⁶⁰

Outro deve ser o entendimento, entretanto, quando o pagamento *in natura* não constituir remuneração pelo trabalho prestado. Nessa condição, alguns recebimentos não podem integrar a base de cálculo do imposto de renda, uma vez que não representam incremento no patrimônio do contribuinte, nem constituem contraprestação sinalagmática da relação entre empregado e empregador. É o que se verifica com as vantagens relacionadas a instrumentos ou condições de trabalho e a liberalidades sociais, que são benefícios impostos unilateralmente pelo empregador. Por exemplo, a participação de banquetes, peças teatrais, coquetéis, acesso a clubes sociais, alimentação no local de trabalho, segurança pessoal de diretores, sócios e familiares.⁶¹

As doações entre pessoas físicas, de igual modo, não estão sujeitas à incidência do imposto de renda pessoa física, portanto não integram a base de cálculo desse tributo. Apesar de constituir riqueza nova, a doação, mera transferência de patrimônio, não exige contraprestação do beneficiário. Não pode,

⁵⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 73-74.

⁶⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 74-76.

⁶¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 76-82.

ademais, ser considerada renda, que, segundo o disposto no art. 43 do Código Tributário Nacional, corresponde ao produto do capital, do trabalho ou da combinação desses dois fatores.⁶²

Com efeito, a Lei 7.713/88, art. 6º, XVI, isenta do imposto de renda pessoa física o valor dos bens adquiridos por doação entre pessoas físicas. Tal dispositivo permite concluir que esse tributo não alcança as doações, inclusive em dinheiro, entre pessoas físicas, uma vez que não constituem renda nem proventos; desde que observados determinados requisitos, como a ausência de contraprestação pelo donatário, a adequada comprovação e o registro da operação nas declarações de rendimentos de ambas as partes.⁶³

2.3 Alíquotas

A alíquota está situada no conseqüente ou prescritor da regra matriz de incidência do tributo. Ao lado da base de cálculo, compõe o elemento quantitativo da norma, que permite quantificar o objeto da prestação que pode ser exigida pelo sujeito ativo da relação jurídica tributária, em face da concretização do fato jurídico tributário típico.⁶⁴

A alíquota corresponde, na maioria dos casos, a uma fração da base de cálculo. Pode assumir, também, um valor monetário, fixo ou variável, por unidade de medida de produto. Como fração da base de cálculo, a proporcionalidade da alíquota pode ser invariável, progressiva e regressiva. A proporcional progressiva é a adotada no imposto de renda pessoa física, em que o incremento ocorre por degraus ou escalões.⁶⁵

⁶² CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 82-86.

⁶³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 86-87.

⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 316 e 373.

⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 374-375.

A limitação e a graduação das alíquotas, observa ainda Paulo de Barros Carvalho, são utilizadas pelo legislador para assegurar a observância do princípio da igualdade tributária e para evitar que a exação assuma a feição de confisco.⁶⁶

As alíquotas do imposto de renda são estabelecidas de acordo com os regimes jurídicos adotados para as pessoas jurídicas, as pessoas físicas e para a tributação na fonte. As alíquotas do imposto de renda pessoa física são progressivas, na forma da lei, por força do disposto no art. 153, § 2º, I, da Constituição.⁶⁷

As alíquotas do imposto de renda pessoa física são graduadas na forma da lei, são obrigatoriamente progressivas, entretanto o legislador não tem liberdade para elevá-las indefinidamente, sob pena de tornar o tributo confiscatório, o que é vedado pelo art. 150, IV, da Constituição, e viola o direito de propriedade, também protegido pela Lei Maior, nos artigos 5º, XXII, e 170, II.⁶⁸

O sistema de alíquotas crescentes do imposto de renda pessoa física atende ao princípio constitucional da progressividade. As alíquotas aumentam na medida que aumenta a renda líquida, que é a base de cálculo do tributo.⁶⁹

A incidência do tributo por faixa de rendimento representa uma tentativa de graduar o imposto de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Ao reportar-se às três alíquotas estabelecidas na legislação vigente em 2005, 0%, 15% e 27,5%, Roque Antonio Carrazza observa que a adoção dessas três alíquotas era insuficiente para “abarcara todo o universo de rendimentos mensais que as pessoas físicas podem auferir”.⁷⁰

⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 374-375.

⁶⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 340.

⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 87-88.

⁶⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)* São Paulo: Malheiros, 2005. p. 88.

⁷⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 89.

Por outro lado, a utilização do artifício denominado “parcela a deduzir”, apesar de melhorar o atendimento ao critério da progressividade, não impedia que a alíquota efetiva do tributo, a partir de determinado nível de renda, fosse praticamente a mesma.⁷¹

Para Alexandre Barros Castro, o sistema de alíquotas progressivas então em vigor, ao igualar, praticamente, o sacrifício das diversas classes de contribuintes, aponta em sentido contrário à idéia de distribuição de renda abraçada pelo legislador constitucional. Tal modelo conduz a um agravamento da concentração de renda e mostra-se injusto e inconstitucional, ao deixar de observar os princípios da universalidade, da progressividade e da capacidade contributiva.⁷²

Na mesma linha a manifestação de Mary Elbe Queiroz, no sentido de que as mencionadas alíquotas do imposto de renda pessoa física não atendem aos princípios da pessoalidade, da progressividade e da isonomia tributária.⁷³

Cumprir registrar que estão em vigor a partir de 1º de janeiro de 2009, desconsiderada a faixa de isenção que alguns classificam como alíquota zero, quatro alíquotas para incidência do imposto de renda pessoa física, conforme tabela aprovada pela Lei 11.482/07, com a alteração da Medida Provisória 451/08.

2.4 Tabela de incidência

O imposto de renda pessoa física é apurado mediante a aplicação de duas tabelas, que contemplam os componentes do elemento quantitativo da regra-matriz de incidência desse imposto. Uma para o cálculo mensal e outra para o cálculo anual do tributo. Compõem essas tabelas a base de cálculo, a alíquota e a

⁷¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 89.

⁷² Apud CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 89.

⁷³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analítico em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 468.

parcela a deduzir do imposto. A base de cálculo é distribuída por intervalos de valores e a cada intervalo corresponde uma alíquota e uma parcela a deduzir. São reproduzidas a seguir, a exemplo, as tabelas para o exercício de 2010, ano calendário 2009. A tabela mensal está prevista no art. 1º, III, da Lei 11.482/07, e a anual é obtida a partir da soma das tabelas progressivas mensais vigentes no ano calendário 2009, de acordo com o parágrafo único do art. 1º dessa mesma lei.

Tabela Progressiva para o cálculo mensal do Imposto de Renda de Pessoa Física para o exercício de 2010, ano-calendário de 2009:

Base de cálculo mensal em R\$	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 1.434,59	-	-
De 1.434,60 até 2.150,00	7,5	107,59
De 2.150,01 até 2.866,70	15,0	268,84
De 2.866,71 até 3.582,00	22,5	483,84
Acima de 3.582,00	27,5	662,94

Tabela Progressiva para o cálculo anual do Imposto de Renda de Pessoa Física para o exercício de 2010, ano-calendário de 2009:

Base de cálculo anual em R\$	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 17.215,08	-	-
De 17.215,09 até 25.800,00	7,5	1.291,13
De 25.800,01 até 34.400,40	15,0	3.226,13
De 34.400,41 até 42.984,00	22,5	5.806,16
Acima de 42.984,00	27,5	7.955,36

A aplicação das tabelas de incidência para o cálculo do imposto de renda dos residentes fiscais implica a adoção de alíquotas progressivas, com a utilização de parcela dedutível para ajustar a renda tributável. A tabela progressiva mensal é

utilizada para calcular as antecipações mensais do tributo e a anual para elaborar a declaração de ajuste anual.⁷⁴

Cumprir observar que a parcela a deduzir é utilizada para compensar o valor que seria cobrado a maior em relação às faixas de rendimento imediatamente inferiores. Ou seja, se ao rendimento de 30.000,00 fosse simplesmente aplicada a alíquota de 15%, sem a utilização da parcela a reduzir, o contribuinte seria onerado com essa alíquota em relação às parcelas de seus rendimentos em que outros contribuintes seriam beneficiados com alíquota zero (até R\$17.215,09) ou com alíquota de 7,5% (de 17.215,09 até 25.800,00).

Vale dizer, ao aplicar a tabela, a base de cálculo do exemplo (R\$ 30.000,00) é dividida em parcelas, sendo a primeira de 17.215,09, a segunda de R\$ 8.584,92 (diferença entre o limite de R\$ 25.800,00 e 17.215,08), e a terceira de R\$ 4.200,00 (diferença entre o total da base de cálculo que é R\$ 30.000,00, e o limite superior da faixa anterior que é R\$ 25.800,00). A essas parcelas é que corresponde a diferença entre o valor apurado com a aplicação da alíquota ao total da base de cálculo e o imposto que seria devido nas parcelas das faixas anteriores.

A tabela de incidência do imposto de renda pessoa física foi mantida sem correção em períodos consideráveis das duas últimas décadas. Assim, conforme ressalta Roque Antonio Carrazza, apesar do incontestável desgaste do poder de compra da moeda no período, os valores dessa tabela foram mantidos sem alteração entre 1996 e 2001.⁷⁵

A correção anual da tabela de incidência do imposto de renda pessoa física passou a ocorrer a partir de 2005. Já está prevista a atualização até o ano calendário de 2010, de acordo com a Lei 11.482/07, com a alteração da MP 451/08. Examina-se no capítulo seguinte os efeitos da ausência de correção

⁷⁴ QUINTANAS, Luiz Cezar P. (Coord.). *IRPF – imposto de renda pessoa física*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2007. p. 47.

⁷⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 300.

dessa tabela e a correção mediante índices inferiores aos verificados no desgaste do poder de compra da moeda, em face do princípio da proibição de tributo com efeito de confisco.

3 TABELA DE INCIDÊNCIA E TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO

A tabela de incidência do imposto de renda é composta pelos elementos que permitem quantificar o tributo, uma vez ocorrido, no mundo fático, o evento previsto na hipótese de incidência. Ao estabelecer a base de cálculo, a alíquota e a parcela a deduzir do imposto, em cada intervalo de renda ou provento, oferece todos os parâmetros necessários para o cálculo da obrigação tributária, o elemento quantitativo da regra-matriz de incidência. Desse modo, qualquer alteração nos parâmetro dessa tabela repercute na carga tributária suportada pelo contribuinte, o que deve ser admitido apenas no caso do correspondente acréscimo de renda ou provento.

3.1 Acréscimo patrimonial e incidência do imposto de renda

O imposto de renda tem como fato gerador, de acordo com o art. 43 do Código Tributário Nacional, “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.”

Leandro Paulsen conceitua renda e provento como acréscimo patrimonial, a primeira decorrente do capital ou do trabalho e o segundo de atividade que já cessou. Ou seja, os conceitos de renda e provento têm como elemento comum e nuclear a alusão a “acréscimo patrimonial”, encontrada no art. 43 do Código Tributário Nacional, o que autoriza concluir que a aquisição de disponibilidade de acréscimo patrimonial é o fato gerador do imposto de renda.⁷⁶

A incidência ou a não incidência do imposto de renda são determinadas pelo contorno estabelecido pelos termos “renda” e “proventos de qualquer

⁷⁶ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da Jurisprudência*. 9 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007. p. 289 e 707.

natureza”. O legislador não pode, ao instituir esse tributo, formular hipótese de incidência que alcance fatos fora dos limites estabelecidos pelos conceitos de renda e proventos de qualquer natureza.⁷⁷

No entendimento de Hugo de Brito Machado, “renda e proventos de qualquer natureza” é uma expressão que só abrange os fatos que configurem acréscimo patrimonial. A lei ordinária não pode classificar como acréscimo patrimonial o que não seja como tal identificado na linguagem comum.⁷⁸

Para José Artur Lima Gonçalves, o legislador infraconstitucional não pode dispor sobre o conceito de renda. Tal conceito é deduzido como pressuposto da Constituição, e deve levar em conta a comparação entre ingressos e saídas, em determinado período. A renda é a diferença entre os ingressos e as despesas necessárias para viabilizar esses ingressos.⁷⁹

Por outro lado, nem todo ingresso financeiro constitui acréscimo patrimonial. Somente os ingressos que significam riqueza nova podem ser classificados como acréscimo patrimonial e, nessa condição, estão sujeitos à incidência do imposto de renda.⁸⁰

Na perspectiva de Marçal Justen Filho, “a renda consiste numa diferença que tem em mente a riqueza pré-existente, as despesas efetivadas para aquisição de riqueza nova e o ingresso que possa ser obtido a partir de então.”⁸¹

Para João Dácio Rolim, segundo a Carta de 1988 o conceito jurídico de renda mais adequado é o de acréscimo patrimonial. Por outro lado, aponta como ultrapassado e superado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal o

⁷⁷ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da Jurisprudência*. 9 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007. p. 288.

⁷⁸ Apud PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da Jurisprudência*. 9 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007. p. 289.

⁷⁹ Apud PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da Jurisprudência*. 9 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007. p. 288.

⁸⁰ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da Jurisprudência*. 9 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007. p. 707.

⁸¹ Apud PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da Jurisprudência*. 9 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007. p. 289.

conceito fiscalista de renda, que considera renda o que, como tal, a lei ordinária classifica. Com efeito, a Suprema Corte afastou a incidência tributária nos *leading cases* de desapropriação, dos ganhos nominais decorrentes de correção monetária e dos lucros distribuídos.⁸²

Segundo Paulo Caliendo, “o fundamento filosófico do imposto sobre a renda assenta-se na contribuição sobre a riqueza ‘criada’”, que tem como elementos fundamentais, segundo a teoria dinâmica da renda, a verificação, em determinado lapso temporal, de uma mutação patrimonial, e de um resultado positivo, após deduzidos os resultados negativos.⁸³

Observa, por outro lado, Edmar Oliveira Andrade Filho que, segundo o disposto no art. 43 do Código Tributário Nacional, o critério material do imposto de renda “é sempre um acréscimo patrimonial”. Desse modo, esse tributo pode incidir apenas sobre o acréscimo patrimonial, que corresponde à “diferença entre valores positivos e negativos” entre dois marcos temporais.⁸⁴

“Renda” e “proventos” correspondem a acréscimo patrimonial. É o sentido que melhor se ajusta a esses vocábulos, assinala Mary Elbe Queiroz, considerando o exame da posição que ocupam no núcleo do preceito constitucional que autoriza a instituição do tributo, em confronto e em conjunto com os princípios que orientam a incidência do imposto de renda. E acréscimo patrimonial que signifique a diferença entre os ingressos e os dispêndios utilizados para a obtenção de riqueza nova e manutenção da unidade que a produz, em determinado espaço temporal. A incidência do imposto de renda deve respeitar a

⁸² Apud PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da Jurisprudência*. 9 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007. p. 289.

⁸³ Apud PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da Jurisprudência*. 9 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007. p. 289.

⁸⁴ Apud PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da Jurisprudência*. 9 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007. p. 708.

capacidade contributiva da fonte dos rendimentos, e, assim, não pode alcançar o seu patrimônio, sob pena de constituir confisco.⁸⁵

Para Roque Antonio Carrazza, “*renda e proventos de qualquer natureza são acréscimos patrimoniais experimentados pelo contribuinte ao longo de determinado período de tempo*”. Ou, em outras palavras, a diferença entre os rendimentos brutos auferidos, em determinado período, e o total dos valores admitidos pela Constituição e pelas leis tributárias como deduções e abatimentos.⁸⁶

Ao definir renda e proventos de qualquer natureza, Luís César Souza de Queiroz ressalta que se trata de acréscimo de valor patrimonial, ocorrido e apurado em determinado espaço temporal, que corresponde à diferença entre fatos-acréscimos e fatos-decréscimos. Os primeiros contribuem para o acréscimo de valor do patrimônio, e os fatos-decréscimos são os gastos com necessidades vitais básicas e com a preservação de uma existência digna, tanto do contribuinte como de sua família.⁸⁷

O imposto de renda deve incidir sobre o acréscimo patrimonial, que corresponde ao saldo positivo decorrente do confronto entre as receitas ou ingressos e as despesas ou saídas do contribuinte. Acréscimo patrimonial também pode ser denominado renda líquida, em determinado período de tempo. Assim, só a riqueza real proveniente do fato *obter renda* pode ser tributada.⁸⁸

⁸⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analítico em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 453-454.

⁸⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 36.

⁸⁷ Apud CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 36-37.

⁸⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 37.

3.2 Confisco tributário

A Constituição, como já mencionado, no art. 150, IV, veda a utilização de tributo com efeito de confisco.

Na concepção de De Plácido e Silva, confisco é “o ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judiciária, fundados em lei.”⁸⁹

Fábio Brun Goldschmidt conceitua confisco como “o ato de apreender a propriedade em prol do Fisco, sem que seja oferecida ao prejudicado qualquer compensação em troca.”⁹⁰

Conforme observa Paulo Cesar Baria de Castilho, o que a Carta de 1988 veda não é o confisco em si, que é admitido pela própria Constituição como sanção de ato ilícito, a exemplo do art. 5º, XLVI, b. Como o tributo não constitui sanção de ato ilícito, o que o mandamento constitucional proíbe é o efeito confiscatório do tributo.⁹¹

Tributo e confisco, segundo Regina Helena Costa, são conceitos que se opõem, na medida em que o tributo, a par de não constituir ato ilícito, conforme o disposto no art. 3º do CTN, limita a propriedade para a garantia do direito de propriedade, enquanto o confisco constitui sanção de ato ilícito e atinge a propriedade sem qualquer contrapartida.⁹²

No sentido de apropriação da propriedade particular pelo Estado sem justa indenização, todo tributo, em princípio, seria confisco. Entretanto, apesar da ausência de indenização direta ao contribuinte, os valores arrecadados são

⁸⁹ Apud CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Confisco tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. p. 36-37.

⁹⁰ GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 46.

⁹¹ Apud CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Confisco tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. p. 38-39.

⁹² Apud GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 48.

devolvidos à sociedade na forma de obras e serviços públicos, o que legitima a exigência dos tributos.⁹³

Confisco tributário, para Paulo Cesar Baria de Castilho, “consiste em uma ação do Estado, empreendida pela utilização de tributo, a qual retira a totalidade ou uma parcela considerável da propriedade do cidadão contribuinte, sem qualquer retribuição econômica ou financeira por tal ato.” Há dúvidas, entretanto, observa o autor, quanto ao limite a partir do qual o tributo passa a constituir confisco.⁹⁴

De acordo com Estevão Horvath, a vedação de tributo com efeito de confisco, além de proibir a exação que alcance toda a renda ou patrimônio do contribuinte, o que é fácil perceber, deve impedir que o tributo alcance indevidamente a propriedade, à revelia dos fins autorizados pela Constituição.⁹⁵

Ao observar que “não é fácil definir o que seja confisco”, Ives Gandra Martins expressa seu entendimento de que o confisco resta configurado sempre que o tributo retirar do contribuinte a capacidade de, com os seus ganhos, manter suas necessidades essenciais e de reinvestir e se desenvolver.⁹⁶

Carlos A. Mersa, ao mencionar a dificuldade de conceituar confisco, afirma que é confiscatório o ato que determina, em decorrência de obrigação fiscal, uma transferência patrimonial do contribuinte ao fisco, que seja injusta porque “aniquila o ativo patrimonial” ou em razão do seu montante ou da ausência de causa jurídica.⁹⁷

⁹³ CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Confisco tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. p. 37.

⁹⁴ CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Confisco tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. p. 39.

⁹⁵ HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 47.

⁹⁶ Apud HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 47.

⁹⁷ Apud HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 47.

Para Aires Barreto, a Constituição veda o tributo excessivo ou proibitivo apenas quando produz efeito de confisco.⁹⁸

Estevão Horvarth entende, em sentido contrário, que a Lei Maior veda o tributo excessivo ou proibitivo, ao proteger a propriedade privada e, com isso, proibir que a exação onere de forma abusiva o patrimônio e a renda do contribuinte ou prejudique o seu consumo. Além disso, acrescenta, a Constituição não veda apenas os tributos que tenham efeito de confisco. Mesmo quando não presente tal efeito, o tributo pode ser considerado confiscatório, quando, por exemplo, é instituído em desacordo com o ordenamento constitucional. Com efeito, o legislador tributário deve observar o princípio que veda tributo com efeito de confisco.⁹⁹

O princípio da vedação de confisco guarda estreita relação com o princípio da capacidade contributiva. Ambos reportam-se ao valor tributado e apresentam dependência mútua, ou seja, a existência de um depende da existência do outro. A capacidade contributiva é utilizada para verificar se uma lei respeitou os limites estabelecidos pela constituição ao instituir um tributo, sobretudo se for um imposto. Ocorre o confisco quando a capacidade contributiva é violada, por excesso de exação.¹⁰⁰

Por outro lado, além de reforçar a idéia de justiça tributária, a proibição de tributo com efeito de confisco impede o tributo em excesso e evita que seja onerada pessoa sem capacidade contributiva ou que não tenha participado do fato que deu origem à obrigação tributária. O confisco pressupõe, portanto, a tributação de riqueza que não existe¹⁰¹

⁹⁸ Apud HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 49.

⁹⁹ HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 49-50 e 59.

¹⁰⁰ HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 67.

¹⁰¹ HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 67.

Hugo de Brito Machado, ao apontar distinções entre tributo e multa, observa que o tributo deve onerar o contribuinte sem o sacrifício de privá-lo dos bens da vida. Por essa razão não pode ser confiscatório.¹⁰²

Segundo Roque Antonio Carrazza, o princípio da proibição de tributo com efeito de confisco deriva do princípio da capacidade contributiva. Ao criar impostos, as leis levam em conta a existência de capacidade contributiva e, por conseqüência, não podem impor uma exação que supere as possibilidades do contribuinte. Desse modo, o imposto que alcança toda a riqueza tributável do contribuinte desconsidera a capacidade contributiva e, portanto, é confiscatório.¹⁰³

É confiscatório também o tributo que incide sobre valores que não representam aumento de riqueza. Como é o caso do imposto exigido sobre a correção monetária, que não constitui aumento da capacidade contributiva, mas apenas recomposição do poder aquisitivo da moeda.¹⁰⁴

No entendimento de Roque Antonio Carrazza, o tributo é confiscatório quando desconsidera a capacidade contributiva do sujeito passivo, e, com isso, compromete sua capacidade de sobrevivência e de continuar gerando renda. Tributação com efeito confiscatório, ademais, contraria o princípio constitucional que garante o direito de propriedade.¹⁰⁵

Também de acordo como Roque Antonio Carrazza, o preceito constitucional que proíbe tributo com efeito de confisco, além de estabelecer “limite explícito às discriminações arbitrárias de contribuinte, reforça o *direito de propriedade*.”¹⁰⁶

¹⁰² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 71.

¹⁰³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 101.

¹⁰⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 101.

¹⁰⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 106-107.

¹⁰⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 101.

Ainda segundo Roque Antonio Carrazza, os impostos não podem atingir os recursos destinados ao atendimento das necessidades básicas do contribuinte, que é considerado o *mínimo vital* garantido pela Constituição, especialmente nos artigos 6º e 7º. De igual modo, para assegurar a observância dos princípios da proibição de tributo com efeito de confisco e da capacidade contributiva, o mesmo fato econômico não pode ser alcançado pela incidência de impostos em quantidade que comprometam esse *mínimo vital*.¹⁰⁷

Por outro lado, a fixação do “mínimo individual de isenção” em um valor muito reduzido pode configurar confisco tributário. Manter esse “mínimo individual de isenção” por vários anos sem atualização, de igual modo, constitui confisco tributário.¹⁰⁸

Com efeito, a ausência de atualização das tabelas de incidência do imposto de renda, também segundo Hugo de Brito Machado, “implica aumento de tributo sem lei que o estabeleça e, o que é pior, confere a esse aumento caráter confiscatório, e contrário também ao princípio da capacidade contributiva.”¹⁰⁹

Se o regime econômico adotado pela Constituição é o de livre iniciativa ou livre empresa, mesmo não previsto expressamente, o tributo confiscatório é proibido. Entretanto, ao incluir essa proibição entre as limitações ao poder de tributar, o Constituinte evitou controvérsias sobre a preservação da garantia do direito de propriedade, em face de os tributos serem instituídos por lei.¹¹⁰

¹⁰⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 102.

¹⁰⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Tributo com efeito de confisco. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: v. 166, julho-2009, p. 93-113.

¹⁰⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Tributo com efeito de confisco. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: v. 166, julho-2009, p. 93-113.

¹¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Tributo com efeito de confisco. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: v. 166, julho-2009, p. 93-113.

É relevante definir, por outro lado, se a proibição de tributo com efeito de confisco refere-se a cada tributo, isoladamente, ou ao total da carga tributária suportada pelo contribuinte.¹¹¹

O Supremo Tribunal Federal adotou o entendimento de que, para caracterização do confisco, deve ser considerado o total dos tributos pagos à mesma pessoa política, conforme decisão citada por Hugo de Brito Machado Segundo:¹¹²

“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-se o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), ... 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.”

De acordo com Hugo de Brito Machado, “deve-se evitar a interpretação que permita reduzir a eficácia do preceito”. Assim, o efeito de confisco deve ser considerado em relação ao total da carga tributária, em determinado período, e não no que se refere a cada tributo ou a cada esfera de governo, isoladamente.¹¹³

De outra parte, esse autor, ao examinar a proibição de tributo com efeito de confisco, em face de tributo extrafiscal, observa que a aceitação de tributo confiscatório para realizar valor consagrado em preceito constitucional deve “submeter-se ao teste da proporcionalidade e da razoabilidade, como forma de evitar o arbítrio.” E conclui que “o tributo confiscatório somente será válido se for um meio adequado, necessário e não excessivo para a realização do valor constitucionalmente consagrado.”¹¹⁴

¹¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. Tributo com efeito de confisco. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: v. 166, julho-2009, p. 93-113.

¹¹² Apud MACHADO, Hugo de Brito. Tributo com efeito de confisco. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: v. 166, julho-2009, p. 93-113.

¹¹³ MACHADO, Hugo de Brito. Tributo com efeito de confisco. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: v. 166, julho-2009, p. 93-113.

¹¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Tributo com efeito de confisco. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: v. 166, julho-2009, p. 93-113.

3.4 Correção monetária da tabela de incidência, acréscimo patrimonial e tributo com efeito de confisco

De acordo com o princípio da capacidade contributiva, a imposição do encargo fiscal deve levar em conta a situação econômica do contribuinte, de modo que a exação seja suportada sem prejuízo da integridade da fonte. Assim, a base de cálculo do imposto de renda pessoa física não pode corresponder a manifestações fictícias de capacidade econômica, como na hipótese da inadequada correção ou da ausência de correção da tabela de incidência desse tributo.¹¹⁵

Ao se manifestar em Recurso Extraordinário (RE-388312) submetido ao Supremo Tribunal Federal, o relator, Ministro Marco Aurélio, ao dar provimento ao recurso, adotou o entendimento de que a ausência de correção dos valores da tabela de incidência do imposto de renda entre 1996 e 2001 constituiu “ofensa aos princípios da legalidade, da capacidade contributiva e do não confisco”.¹¹⁶ A matéria ainda não foi submetida ao Plenário do STF, conforme pesquisa realizada pela internet em 19/11/2009.

De outra parte, segundo Leandro Paulsen, na discussão sobre a obrigatoriedade de a União atualizar anualmente a tabela do imposto de renda, predomina o entendimento que atribui ao legislador a decisão sobre a atualização e afasta a existência de direito constitucional do contribuinte a essa atualização. E, admitido esse direito, ter-se-ia que discutir também “a suficiência ou não do percentual utilizado”.¹¹⁷

Ao decidir sobre liminar concedida nos autos do MS 2000.34.00.022786-3, o então Presidente do Supremo Tribunal Federal, Ministro Carlos Velloso, adotou

¹¹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 304.

¹¹⁶ Apud PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da Jurisprudência*. 9 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007. p. 738.

¹¹⁷ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da Jurisprudência*. 9 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007. p. 737-738.

o entendimento de que não há fundamento constitucional “para a atualização das tabelas de progressividade do imposto de renda”. A atualização deve ser autorizada por lei. Não pode ser automática, mesmo que para alcançar situação mais justa. Ressalta ainda que o Supremo Tribunal Federal, diante da garantia constitucional de irredutibilidade de vencimentos, tem assegurado a manutenção apenas do valor nominal.¹¹⁸

Por outro lado, a existência de renda pressupõe riqueza nova produzida pelo capital, pelo trabalho ou pela combinação desses dois fatores de produção. Renda e proventos são acréscimos ocorridos no patrimônio do contribuinte em um dado intervalo de tempo. Tais acréscimos correspondem à diferença entre os rendimentos brutos e as deduções e abatimentos permitidos pela Constituição e pelas leis. O imposto incide sobre essa diferença, quando positiva, que representa acréscimo patrimonial.¹¹⁹

A correção monetária de renda e proventos não constitui acréscimo patrimonial. É simples recomposição do poder de compra do contribuinte, para compensar o desgaste do valor da moeda. Como não cria riqueza nova, portanto “nada acrescenta ao patrimônio do contribuinte”, não pode sofrer incidência do imposto de renda. Com efeito, a jurisprudência aponta no mesmo sentido, ao reconhecer que a correção monetária não traz acréscimo ao patrimônio. Apenas a ele incorpora perdas decorrentes do processo inflacionário.¹²⁰

Na apuração da base de cálculo do imposto de renda deve ser levada em conta, desse modo, a parcela que foi incorporada à renda ou ao provento para neutralizar os efeitos do processo inflacionário. Proceder de modo diverso

¹¹⁸ Apud PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da Jurisprudência*. 9 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007. p. 738.

¹¹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 36-38.

¹²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 123-124.

equivale a deturpar a materialidade do tributo, com prejuízo para o contribuinte, o que afronta a Constituição.¹²¹

Com efeito, a tabela de incidência do imposto de renda pessoa física permaneceu sem correção entre 1996 e 2001, período em que foram adotados os valores e índices estabelecidos pela Lei 9.250/95. O respeito aos direitos fundamentais do contribuinte exigia que a tabela fosse atualizada de ofício nesse período. Cumpre mencionar a posição adotada pelo TRF- 4ª Região, conforme decisão publicada no DJU-2 de 16/01/2002, ao “decidir que a não atualização das tabelas do IRPF vergastava os princípios da legalidade, da capacidade contributiva e da não-confiscatoriedade.”¹²²

Como o imposto de renda pessoa física é apurado mediante a aplicação da tabela de incidência, que estabelece a base de cálculo por faixas de renda, com as correspondentes alíquotas progressivas, a ausência de correção dessa tabela, quando ocorre simples atualização monetária da renda ou do provento, aumenta a carga tributária do contribuinte, sem que tenha sido beneficiado com riqueza nova.

Assim, ao deixar de corrigir a mencionada tabela, o fisco aumenta a arrecadação sem amparo legal, considerando que, diante de simples atualização monetária da renda ou provento, o contribuinte é deslocado para outra faixa de renda, à qual é aplicada alíquota mais elevada. Com isso, ocorre aumento da carga tributária sem o correspondente e necessário acréscimo patrimonial.¹²³

Esse o entendimento, também, de Osmane Antônio dos Santos. Na ausência de correção da tabela do imposto de renda, o incremento nominal dos rendimentos tributáveis altera as faixas de incidência do contribuinte, e, por conseqüência, aumenta a sua carga tributária, sem a ocorrência do acréscimo

¹²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. . *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 126-127.

¹²² CARRAZZA, Roque Antonio. . *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 300-307.

¹²³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 306.

patrimonial, previsto no art. 43 do Código Tributário Nacional. Tal situação, assinala o autor, configura “injusta e ilegítima distorção tributária”, sobretudo entre os contribuintes de menor poder aquisitivo, e, além de afrontar o princípio da igualdade tributária, resulta em “um nefasto efeito confiscatório”.¹²⁴

Diante da pressão social e da orientação da doutrina, a partir de 2002 a tabela de incidência do imposto de renda passou a ser corrigida de acordo com a Lei 10.451/02. Entretanto os novos parâmetros não foram fixados em patamar suficiente para compensar a ausência de correção entre 1995 e 2001, em face do desgaste do poder de compra da moeda naquele período.¹²⁵

Nesse caso, diante da insuficiência da atualização autorizada pela lei, caberia ao Executivo “restabelecer a fidelidade aos índices reais da inflação”. Tal medida, longe de constituir atividade legislativa, significaria aplicação da lei em conformidade com o ordenamento constitucional, que condiciona a majoração de tributo à existência de lei que a autorize. A manipulação da base de cálculo contraria diretrizes constitucionais, a exemplo daquela que veda a tributação de manifestações fictícias de capacidade econômica. O tributo assume feição confiscatória quando o aplicador da lei não leva em conta, para a incidência do imposto de renda, as desigualdades de situação econômica das pessoas.¹²⁶

Quando não autorizada pela Lei Maior, toda e qualquer ação ou omissão do fisco que implique redução do patrimônio do contribuinte é inconstitucional. Deixar de reconhecer as perdas inflacionárias na apuração do imposto de renda pessoa física resulta, a um só tempo, em “enriquecimento ilícito da Fazenda Nacional” e em “um *parcial confisco*”, o que afronta o direito constitucional de propriedade. Ademais, adotar índices inferiores à inflação do período eleva a carga tributária sem autorização legal, transforma o imposto de renda em imposto

¹²⁴ SANTOS, Osmane Antônio dos. A legalidade da UFIR como fator de correção da tabela do IRPF. *Ciência Jurídica – Ad Litteras et Verba*, Belo Horizonte: Ano XV, v. 102, nov/dez-2001, p. 343-347.

¹²⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 307-308.

¹²⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 307-308.

sobre o patrimônio, o que o torna inconstitucional, por contrariar o art. 154, I, da Carta de 1988, e confiscatório.¹²⁷

Roque Antonio Carrazza defende a correção anual automática, segundo o índice de inflação, das faixas de rendimento por alíquotas da tabela de incidência do imposto de renda. Entende o autor que tal medida independe de lei, considerando que não envolve matéria tributária ou orçamentária. Refere-se, isto sim, “ao princípio geral de Direito que veda o enriquecimento sem causa, mormente do Estado”.¹²⁸

O imposto de renda não pode alcançar o patrimônio do indivíduo. Deve incidir sobre a renda líquida.¹²⁹

Sem renda ou proventos não há acréscimo patrimonial, tendo em vista o conceito de renda como acréscimo, adotado pelo Código Tributário Nacional. Portanto, para que haja incidência tributária é necessário que renda ou proventos tenham ingressado no patrimônio do contribuinte.¹³⁰

O respeito ao direito de propriedade impede que o contribuinte seja tributado por fato que não integre a regra-matriz de incidência do tributo exigido.¹³¹

A ausência de correção da tabela de incidência do imposto de renda, diante de aumento nominal dos rendimentos, implica majoração da carga fiscal sem autorização legal e desconsideração dos princípios constitucionais da igualdade, da capacidade contributiva, da proibição de tributo com efeito de confisco e da legalidade.¹³²

¹²⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 307-309.

¹²⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 114.

¹²⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 309.

¹³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 337.

¹³¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 108.

¹³² CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 301-302.

A ampliação da base de cálculo do imposto de renda sem a correspondente disponibilidade de riqueza nova descaracteriza o tributo, que, nesta hipótese, incide sobre fato que não integra a sua regra-matriz de incidência, o que ofende o preceito inscrito no art. 150, IV, da Constituição, que veda o tributo com efeito de confisco.¹³³

¹³³CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 114.

CONCLUSÃO

No desenvolvimento do trabalho foram abordados institutos jurídicos que têm estreita relação com o tema. Desse modo, na busca da contextualização da matéria, discorreu-se sobre tributo e princípios constitucionais tributários, imposto de renda pessoa física, tabela de incidência desse tributo e respectiva correção monetária, confisco tributário, acréscimo patrimonial e incidência do imposto de renda, para, ao final, abordar o tema da monografia, que trata da ausência de correção da tabela de incidência desse imposto e tributo com efeito de confisco.

Foram destacados para a pesquisa, entre os aspectos mais relevantes do sistema tributário, o conceito de tributo, aspectos gerais do imposto de renda, os princípios constitucionais tributários da legalidade, da capacidade contributiva, da isonomia ou igualdade tributária e da vedação de tributo com efeito de confisco, o fato gerador, a base de cálculo, as alíquotas e a tabela de incidência do imposto de renda pessoa física. Por fim, examinou-se, para abordagem direta do tema, a correção monetária da tabela de incidência desse tributo, o confisco tributário, acréscimo patrimonial e incidência do imposto de renda, e a relação entre ausência de correção monetária da mencionada tabela de incidência e a hipótese de tributo com efeito de confisco.

Para a conceituação de tributo, alguns autores partem do conceito apresentado para esse instituto jurídico pelo art. 3º do Código Tributário Nacional.

Além dos aspectos referidos no Código Tributário, a doutrina ressalta ainda, a propósito da conceituação de tributo, a pluralidade de significados atribuídos a esse termo, a irrelevância da vontade do contribuinte diante da obrigação tributária, e a incidência do imposto de renda sobre rendimentos decorrentes de atividade ilícita.

Dentre as modalidades de tributo, foi destacado o imposto de renda, criado em 1922 e exigido a partir de 1924, que tem como sujeitos passivos as pessoas físicas e as pessoas jurídicas. Dessa divisão do elemento pessoal da regra matriz

de incidência surgem duas vertentes desse tributo, ou seja, imposto de renda pessoa física e imposto de renda pessoa jurídica. E é no domínio do imposto de renda pessoa física que se encontra o objeto de estudo desse trabalho.

Foi ressaltada como predominante a função fiscal do imposto de renda, principal fonte de receita da União, que tem como fato gerador, de acordo com o art. 43 do Código Tributário Nacional, a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, e rege-se pelos princípios da progressividade, da generalidade e da universalidade.

Foram examinados, entre as limitações constitucionais ao poder de tributar, os princípios constitucionais tributários da legalidade, da capacidade contributiva, da isonomia ou igualdade tributária e da vedação de tributo com efeito de confisco.

O princípio da legalidade tributária, fundamentado nos ideais de justiça e segurança jurídica e consagrado desde a Carta Magna de 1215, do Rei João Sem Terra, garante a proteção do contribuinte contra o poder do Estado, ao condicionar a instituição ou o aumento de tributo à prévia autorização da lei. Lei em sentido estrito, com todos os elementos da regra matriz de incidência.

O princípio da capacidade contributiva é apresentado como um dos pressupostos da imposição tributária. Para uma parte da doutrina, esse princípio deve ser observado sempre que possível, para outra a sua observância é condição inarredável para a exigência do tributo. Tem relação estreita com o princípio da igualdade tributária, ao determinar o tratamento desigual para os desiguais.

Apresentado como o mais importante princípio garantidor dos direitos individuais, o princípio da isonomia, projetado na área tributária, além do tratamento desigual para os desiguais, garante tratamento uniforme para todos os contribuintes que se encontrem em iguais condições.

A vedação de tributo com efeito de confisco é um princípio constitucional que, a par de proteger o direito de propriedade, também tutelado pela Constituição, tem estreita relação com o princípio da capacidade contributiva, que, quando não levado em conta na imposição tributária, revela a natureza confiscatória do tributo.

Do imposto de renda pessoa física foram destacados para exame, entre os elementos que compõem a regra matriz de incidência desse tributo, o fato gerador, a base de cálculo e as alíquotas, ao lado da tabela de incidência, que é utilizada para quantificar o imposto, quando ocorre, no mundo fático, o evento previsto na hipótese de incidência.

Para a discussão do tema, foram examinados, por fim, a correção da tabela de incidência do imposto de renda, o confisco tributário, acréscimo patrimonial e incidência tributária, e a relação entre a ausência de correção da tabela de incidência e o efeito de confisco desse tributo.

No entendimento da maioria dos autores consultados, a tabela de incidência do imposto de renda pessoa física deve ser atualizada anualmente, para neutralizar os efeitos do aumento nominal da renda ou provento do contribuinte, decorrente do processo inflacionário. Quando a tabela é mantida sem correção, a elevação fictícia da renda ou provento desloca o contribuinte para faixa de renda com alíquota mais elevada, sem que tenha sido beneficiado com acréscimo patrimonial.

E incidência do imposto de renda sem acréscimo patrimonial configura confisco tributário. Com efeito, foram apresentadas duas situações em que o confisco pode ocorrer. Uma, quando o tributo, mesmo instituído na forma da lei, alcança a totalidade, ou uma parcela significativa do patrimônio ou da renda, e, com isso, elimina ou reduz a capacidade da fonte de continuar produzindo renda ou provento, ou, ainda, quando atinge o denominado “mínimo vital” necessário para o atendimento das necessidades básicas do contribuinte.

A outra situação de confisco ocorre quando a incidência tributária não tem amparo no ordenamento jurídico. Nessa hipótese, o aspecto quantitativo é irrelevante. Qualquer que seja o montante exigido, a exação pode configurar confisco. E este é o caso que se examina, da tributação dos ganhos fictícios decorrentes da recomposição do valor nominal de renda ou provento, diante do desgaste do poder de compra da moeda provocado pelo processo inflacionário, quando, na ausência de correção da tabela de incidência pelos mesmos índices, o contribuinte é deslocado para faixa de renda com alíquota mais elevada, apesar de não ter obtido ganho real.

O entendimento que aponta o confisco como consequência da ausência ou insuficiência de correção monetária anual da tabela de incidência do imposto de renda foi fundamentado na necessidade de acréscimo patrimonial, como pressuposto para a incidência desse tributo. Esse entendimento sobre o acréscimo patrimonial, como condição para a incidência do tributo, foi abraçado pela totalidade dos autores consultados, e está ancorado no ordenamento jurídico e confirmado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Nesse sentido, o art. 43 do Código Tributário Nacional, que define o fato gerador do imposto de renda, classifica renda e proventos como acréscimo patrimonial, e a decisão da Corte Maior, ao afastar da incidência tributária, em caso de desapropriação, os ganhos nominais decorrentes de correção monetária.

Desse modo, resta demonstrado que, ao manter a tabela de incidência sem correção anual ou quando a corrige em índice inferior ao índice de inflação do mesmo período, o fisco aumenta a arrecadação sem amparo legal, o que constitui afronta aos princípios constitucionais da legalidade tributária e da vedação de tributo com efeito de confisco. Conforme já mencionado, na ausência de correção da tabela, os acréscimos nominais de renda ou provento oneram o contribuinte com alíquotas mais elevadas, sem o necessário ingresso de riqueza nova em seu patrimônio.

Outra questão que se coloca é sobre a necessidade de autorização legislativa para a correção anual da tabela de incidência do imposto de renda. Há quem defenda a necessidade de edição de lei para a atualização monetária dessa tabela. Outros defendem a correção automática pelo Executivo, ao fundamento de que a majoração de tributo exige prévia autorização legal, preceito que seria descumprido no caso de omissão do legislativo. Ou de que tal matéria não envolve direito tributário ou orçamentário. Refere-se, isto sim, “ao princípio geral de Direito que veda o enriquecimento sem causa, mormente do Estado”.¹³⁴

Assim, diante de tudo o que foi examinado e discutido ao longo do trabalho, pode-se concluir o que se segue.

A correção monetária anual da tabela de incidência do imposto de renda pessoa física em percentual inferior ao verificado no índice de inflação do mesmo período, ou a ausência de correção, violam a garantia constitucional assegurada ao contribuinte pelo princípio da proibição de tributo com efeito de confisco, inscrito no art. 150, IV, da Constituição. O aumento nominal da renda ou provento, na hipótese de ausência de correção da tabela no mesmo percentual ou de correção em percentual inferior, desloca o contribuinte para outra faixa de renda da tabela que o submete a uma alíquota mais elevada, e, por conseqüência, aumenta sua carga tributária, sem o necessário acréscimo patrimonial. Nessa condição, a majoração do tributo, além de carecer de amparo legal, configura a hipótese de tributo com efeito de confisco.

A tabela de incidência do imposto de renda pessoa física deve ser corrigida anualmente, pelo índice de inflação do período, para neutralizar o efeito do aumento nominal da renda ou provento, que, na ausência de correção da tabela, desloca o contribuinte para faixa de renda que o submete a uma alíquota mais elevada, sem o necessário acréscimo patrimonial, que somente se verifica com o ingresso de riqueza nova.

¹³⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 114.

A correção anual da tabela de incidência do imposto de renda deve ser automática, e pelo mesmo índice da inflação do período. A medida é necessária, para evitar o aumento do tributo sem autorização legal, na hipótese de omissão do legislativo ou da edição de lei que apresente tabela com correção em percentual inferior ao índice de inflação no mesmo período.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Antônio Carlos Cintra do. *Licitação e contrato administrativo: estudos, pareceres e comentários*. Belo Horizonte: Fórum, 2006.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Confisco tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

CASTRO, Aldemario Araujo. *Direito tributário*. 3 ed. Brasília: Fortium, 2007.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito tributário: com anotações sobre direito financeiro, direito orçamentário e lei de responsabilidade fiscal*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

FISCHER, Octavio Campos. (Coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

GRECO, Marco Aurelio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Comentários à lei de licitações e contratos administrativos*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MACHADO, Raquel Cavalcante Ramos. *Interesse público e direitos do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2007.

PEREIRA JUNIOR, Jessé Torres. *Comentários à lei das licitações e contratações da administração pública*. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

QUINTANAS, Luiz Cezar P. (Coord.). *IRPF – imposto de renda pessoa física*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2007.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Elementos do direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2005.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SANTOS, Osmane Antônio dos. A legalidade da UFIR como fator de correção da tabela do IRPF. *Ciência Jurídica – Ad Litteras et Verba*, Belo Horizonte: Ano XV, v. 102, nov/dez-2001.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

YAMASHITA, Klaus Tipke Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo, 2002.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. *Guia prático do imposto de renda: pessoa física*. Curitiba: Juruá, 2008.