

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS DE SOUSA
UNIDADE ACADÊMICA DE DIREITO**

JOSÉ GABRIEL FERREIRA SOARES

**IMPOSTO DE RENDA INCONSTITUCIONAL: QUANDO O ESTADO É
O AGRESSOR, COMO A LEGÍTIMA DEFESA PODERÁ SE IMPOR?**

SOUSA

2018

UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS DE SOUSA
UNIDADE ACADÊMICA DE DIREITO

JOSÉ GABRIEL FERREIRA SOARES

IMPOSTO DE RENDA INCONSTITUCIONAL: QUANDO O ESTADO É O AGRESSOR,
COMO A LEGÍTIMA DEFESA PODERÁ SE IMPOR?

Monografia apresentada ao Curso de Direito do
Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da
Universidade Federal de Campina Grande,
Sousa-PB, como requisito para a obtenção do
título de Bacharel em Direito.

Orientador(a): André Gomes de Sousa Alves

SOUSA

2018

JOSÉ GABRIEL FERREIRA SOARES

IMPOSTO DE RENDA INCONSTITUCIONAL: QUANDO O ESTADO É O AGRESSOR,
COMO A LEGÍTIMA DEFESA PODERÁ SE IMPOR?

Monografia apresentada ao Curso de Direito do
Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da
Universidade Federal de Campina Grande,
Sousa-PB, como requisito para a obtenção do
título de Bacharel em Direito.

Orientador(a): André Gomes de Sousa Alves

Data de Aprovação: ____/____/____

PROF. (A)

PROF. (A)

PROF. ORIENTADOR

SOUSA

2018

AGRADECIMENTOS:

Em primeiro lugar, a gratidão à Deus por sua presença constante em minha vida e na de minha família, por ter inspirado e trazido a estes filhos de sua obra inspiração, bom senso e humanidade.

Agradeço aos meus pais, fonte de sabedoria e aprendizado incalculáveis, são os mestres, senhores e donos desta obra, sem os quais talvez não tivesse sido trilhado o caminho que segue a um desfecho promissor.

Agradeço à minha irmã, que representa o melhor significado que se possa extrair das palavras companheirismo, lealdade, coragem e disciplina. Sem esta grande companheira e aliada no atual presente e no futuro que virá, o caminho teriam sido menos interessantes, descolorido, cinza.

Agradeço à minha namorada, que tem me proporcionado um grande aprendizado como homem e ser humano, contribuído para agregar à visão deste futuro operador do direito uma visão mais humanizada e uma capacidade de empatia ímpar.

Agradeço aos amigos e colegas de curso que fiz durante o trajeto, e aos bons amigos que guardo no coração desde sempre, dos mais próximos e presentes atualmente até os mais remotos e hoje ausentes por circunstâncias alheias à nossas vontades. Saibam que a minha lealdade companheirismo sempre estará com vocês, não importa a distância e o tempo.

Agradeço aos professores da casa, não tenho como nomeá-los pois cada um contribuiu de forma significativa para a evolução deste formando, a experiência tem sido construtiva do começo ao fim. Em especial meus sinceros agradecimentos ao Prof. Orientador André Gomes de Sousa Alves, exemplo de sagacidade e inovação no exercício da nobre profissão da advocacia.

RESUMO:

O presente trabalho monográfico trata de uma problemática que envolve problemas sociais, desigualdades e injustiças, promovidas pelo próprio Estado no exercício de sua competência de tributar a renda e o patrimônio dos contribuintes. O percurso da pesquisa envolve o levantamento de conceitos e das distinções conceituais necessárias ao entendimento do tema, tendo em vista a complexidade da matéria tributária e constitucional envolvida; a contextualização destes conceitos essenciais às situações concretas em que a normativa jurídica produz efeitos, as quais envolvem o entendimento mínimo acerca de fenômenos econômicos e o que estes representam; a discussão acerca da legítima defesa como mecanismo de direito natural subsistente nas várias disciplinas jurídicas bem como a identificação e instrumentalização de seu conteúdo para a solução das crises jurídicas em torno da problemática. Foram utilizados abordagem dedutiva, técnica bibliográfica qualitativa, procedimentos interpretativos próprios da Ciência Jurídica. O objetivo geral consiste em oferecer resposta jurídica razoável, proporcional e justa ao problema, visando a conservação e proteção efetiva dos interesses do contribuinte brasileiro no âmbito da tributação de sua renda. Os objetivos específicos estão listados como levantar, analisar e expor os fatos e fundamentos que provem a situação de defasagem entre a capacidade econômica do contribuinte e a obrigação tributária de pagar IR; analisar a literatura jurídica pertinente em busca de respostas efetivas e lícitas face ao dano, ao patrimônio e à renda perpetrado pelo Estado; refletir e repensar o direito para que se instrumentalize alguma sugestão de solução ao problema da pesquisa. A conclusão culminou em duas maneiras do contribuinte se defender de exações fiscais violadoras de seus direitos, conforme a necessidade que reclamar a situação jurídica, quais sejam, o planejamento tributário moderado, que se alinha às possibilidades jurídicas abertas na jurisprudência do STF para que se exerça o controle de constitucionalidade difuso e eventuais reparações do dano pelos juízos singulares; o planejamento tributário conservador, no qual o contribuinte explora dentre as opções de declaração do IRPF aquela que se revela mais contabilmente mais vantajosa, além da reeducação e remodelação financeira.

Palavras-Chave: Imposto de Renda. Pessoa Física. Inconstitucionalidade material. Inflação. Legítima Defesa. Planejamento Tributário.

ABSTRACT:

This monographic work is a problem that involves social problems, inequalities and injustices promoted by the State in the exercise of your competence to tax the income and assets of taxpayers. The research involves survey of concepts and of conceptual distinctions necessary for the understanding of the topic, with a view to tax and constitutional complexity involved; the contextualization of these essential concepts to concrete situations in which legal regulations take effect, which involve the minimum understanding about economic phenomena and what these represent; the discussion about the self-defense mechanism of natural right subsisting in several legal disciplines as well as the identification and exploitation of your content for the solution of legal crises around the issue. We used deductive approach, literature interpretative technique qualitative procedures of Legal Science. The general objective is to offer reasonable legal response, proportionate and fair to the problem, aiming at the conservation and effective protection of the interests of the taxpayer in connection with the taxation of your income. The specific objectives are listed as up, analyze and expose the facts and fundamentals to prove the situation of gap between the economic capacity of the taxpayer and the tax obligation to pay; analyze the relevant legal literature in search of effective and lawful responses against the damage to assets and income perpetrated by State; reflect and rethink the right order to instrumentalize some suggestion of solution to the problem of research. The finding culminated in two ways by the taxpayer if defender of fiscal exactions of their rights, as villagers the need to complain about the legal situation, namely, the moderate, tax planning that aligns to the legal possibilities in the jurisprudence of the SUPREME COURT in order to exercise control of constitutionality diffuse and repairs of damage by natural judgments; the conservative tax planning, in which the taxpayer exploits one of the options of the Declaration that IRPF reveals more accounting more advantageous, as well as rehabilitation and refurbishment.

Keywords: Income tax. Physical Person. Unconstitutional. Inflation. Self-defense. Tax Planning.

LISTA DE ABREVIATURAS

CF – Constituição Federal

CP – Código Penal

CPC – Código de Processo Civil

CTN – Código Tributário Nacional

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

II – Imposto sobre Importação

IPC – Índice de Preços ao Consumidor

IPCA – Índice de Preços ao Consumidor Amplo

IPI – Imposto sobre Produto Industrializado

IPTU – Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana

IR – Imposto de Renda

IRPF – Imposto de Renda Pessoa Física

IRPJ – Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas

ITR – Imposto Territorial Rural

RE – Recurso Extraordinário

RE-AgR – Agravo Regimental em Recurso Extraordinário

SINDIFISCO – Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil

STF – Supremo Tribunal Federal

UFIR – Unidade Fiscal de Referência

URSS – União das Repúblicas Socialistas Soviéticas

SUMÁRIO:

1. INTRODUÇÃO	8
2. DO IMPOSTO DE RENDA	10
2.1 O CUSTEIO DO ESTADO PELA ATIVIDADE TRIBUTANTE	10
2.2 DA CLASSIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO DE RENDA	13
2.2.1 O CONCEITO DE TRIBUTO: ELEMENTOS CARACTERIZADORES	14
2.2.2 DINSTINÇÃO ENTRE AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	17
2.2.3 NATUREZA JURÍDICA DO IRPF	21
2.2.4 CLASSIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA DO IRPF	24
2.2.5 PRINCÍPIOS VINCULADOS AO IRPF	25
3. DA CONJUNTURA ECONÔMICA SOBRE O IMPOSTO DE RENDA	31
3.1 A NECESSIDADE DE UM DIÁLOGO ENTRE A ORDEM TRIBUTÁRIA E A ORDEM ECONÔMICA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	31
3.1.1 A CONVERSÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA EM PRINCÍPIO DA CAPACIDADE ECONÔMICA	34
3.1.2 A FUNÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA ORDEM ECONÔMICA NO RECONHECIMENTO DE GARANTIAS FUNDAMENTAIS EFICAZES AO CONTRIBUINTE	37
3.2 O QUE É INFLAÇÃO?	44
3.3 A REVELAÇÃO DO ESTUDO DO SINDIFISCO	46
4. DA CONJUNTURA JURÍDICA SOBRE O IMPOSTO DE RENDA	51
4.1 A JURISPRUDÊNCIA DO STF NOS LITÍGIOS RELACIONADOS AO IRPF	51
4.2 O NOVO CPC E SUAS INOVAÇÕES LEGISLATIVAS	59
4.3 A LEGÍTIMA DEFESA COMO DIREITO NATURAL	63
4.3.1 A LEGÍTIMA DEFESA NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO CONSERVADOR E MODERADO	68
5. CONCLUSÃO	71
6. BIBLIOGRAFIA	73

1. INTRODUÇÃO

Algumas premissas básicas o leitor deve ter em mente antes de explorar o conteúdo do trabalho, quais sejam: primeiramente, a atenuação das amarras dogmáticas entre as disciplinas jurídicas, o que significa dizer que o Direito sob análise neste trabalho deve ser visto como um grande sistema que se pretende coeso, possibilitando a revelação de uma interdisciplinaridade concreta e relação de influência recíproca entre umas e outras disciplinas dogmáticas identificadas; a segunda e última premissa é que o direito é um instrumento de solução das mais variadas e imprevisíveis crises jurídicas, sendo necessário repensar o direito à partir da visão sistêmica e interdisciplinar entre seus vários ramos jurídicos.

O tema é relevante para a academia jurídica tendo em vista que a tributação no Brasil é um problema que tem se tornado fator de proliferação de injustiças sociais, concentração de renda e, principalmente, violação de direitos e garantias fundamentais na Constituição Federal.

Desta forma, a contribuição e o fomento ao debate acadêmico em torno da temática traz à tona e coloca em evidência problemas sociais crônicos, ao mesmo tempo que visa possibilitar a discussão de soluções para estes problemas. Especialmente quando levado ao crivo dos operadores do direito.

O presente trabalho se debruça em cima de uma problemática que muito embora influencie na renda e no patrimônio da grande parcela de contribuintes brasileiros, é pouco abordada e aprofundada no contexto acadêmico. Trata-se do Imposto de Renda recolhido pela pessoa física ou IRPF.

A problemática do presente trabalho se insurge no seguinte questionamento: quando o Estado lesiona direitos e garantias fundamentais tributários do cidadão, de que maneiras subsiste a legítima defesa como direito apto à proteção efetiva do cidadão?

Ao longo deste trabalho, o leitor verá além dos conceitos essenciais e a contextualização da matéria jurídico tributária pertinente, como e quais princípios direitos e garantias fundamentais do contribuinte podem ser violados pelo Estado no tocante à espécie tributária objeto de estudo.

Também haverá a tentativa de oferecer meios de atenuação ou até mesmo impedimento da violação de direitos, daí a necessidade de se colocar a legítima defesa como um mecanismo útil, o qual terá seu papel e conteúdo jurídico analisado nas linhas que seguirão.

O objetivo geral da pesquisa é oferecer resposta jurídica razoável, proporcional e justa ao problema, visando a conservação e proteção efetiva dos interesses do contribuinte brasileiro no âmbito da tributação de sua renda.

A abordagem da pesquisa é dedutiva, tendo como escopo partir de premissas mais genéricas verdadeiras para premissas mais específicas as quais serão validadas conforme os elementos analisados colhidos da bibliografia, caracterizando assim a técnica utilizada na pesquisa como bibliográfica qualitativa.

Os procedimentos utilizados para análise dos dados bibliográficos são os próprios da Ciência Jurídica, variando de acordo com a natureza dos objetos trazidos pela bibliografia levantada, quais sejam, hermenêutico-clássico para as normas infraconstitucionais e regras jurídicas constitucionais; normativo-estruturante e científico espiritual conjugados, para os valores e princípios constitucionais; comparativo para o conjunto de dados e elementos que compõem a situação-problema, por exemplo, fatos sociais, econômicos e fiscais e seus respectivos fundamentos jurídicos.

Também é possível vislumbrar as técnicas de distinção entre jurisprudências a serem analisadas, como preconiza o Novo Código de Processo Civil.

Os objetivos específicos utilizados para se chegar ao objetivo geral são: 1) levantar, analisar e expor os fatos e fundamentos que provem a situação de defasagem entre a capacidade econômica do contribuinte e a obrigação tributária de pagar IR; 2) analisar a literatura jurídica pertinente em busca de respostas efetivas e lícitas face ao dano ao patrimônio e à renda perpetrado pelo Estado; 3) refletir e repensar o direito para que se instrumentalize alguma sugestão de solução ao problema da pesquisa.

2. DO IMPOSTO DE RENDA

O imposto de renda é o objeto de análise deste trabalho, mais especificamente o Imposto de Renda sobre a Pessoa Física ou simplesmente a sigla IRPF.

Neste capítulo, apresenta-se toda fundação teórica que caracteriza o IRPF, revelando as finalidades de sua instituição, das mais genéricas às mais específicas, a natureza jurídica, a localização, diferenciação e classificação do IRPF enquanto integrante da vasta malha tributária brasileira.

2.1 O CUSTEIO DO ESTADO PELA ATIVIDADE TRIBUTANTE

O Estado Brasileiro como concebido contemporaneamente, desde a Constituição Federal de 1988, integra em suas estruturas fundamentais o regime e os valores democráticos, constitucionalizando direitos humanos básicos e prevendo dispositivos que garantem a produção de efeitos, aplicação na solução de eventuais conflitos e usufruto de tais direitos pelos cidadãos. Em síntese, o Estado surge para perseguir e garantir a realização do bem comum de sua população, é o que entre os autores modernos e contemporâneos convencionou-se denominar de estado de bem-estar social. Neste sentido aponta a doutrina financeira que

A noção de bem comum é difícil e complexa. Podemos conceituá-la como sendo um ideal que promove o bem-estar e conduz a um modelo de sociedade, que permite o pleno desenvolvimento das potencialidades humanas, ao mesmo tempo em que estimula a compreensão e a prática de valores espirituais. (HARADA, 2018, p. 29)

É com este objetivo em evidência que o Estado brasileiro assume em sua carta política um leque extenso de responsabilidades, consubstanciado em obrigações de fazer e não fazer perante seu povo.

As obrigações que consistem em abstenções estão intimamente relacionadas aos direitos e garantias fundamentais presentes no rol do art.5º da Constituição Federal, as liberdades públicas que todos os indivíduos titularizam *a priori*, e, portanto, cabe ao Estado não intervir em seu exercício.

Diz-se *a priori*, pois, nenhum direito ou garantia fundamental goza de valor absoluto, tão pouco há hierarquia de uns entre outros. Logo, caso o exercício das liberdades públicas

exceda a sua esfera regular de exercício, agredindo o direito de outrem, estas poderão sofrer limitação, sendo trazidas de volta à sua esfera de exercício legítimo. Neste caso, quem traz de volta aos parâmetros legítimos de exercício regular os direitos, via de regra, é o ente estatal por meio de algum de seus órgãos vinculados a um dos três poderes, quais sejam, executivo, legislativo ou judiciário. É neste contexto que emergem as obrigações de fazer do Estado.

As obrigações de fazer, ao contrário das supracitadas, consubstanciam condutas positivas, as quais obrigam o Estado a realizar, fomentar, perseguir o bem comum, tendo na Constituição os parâmetros dirigistas destes objetivos.

Logo, trazendo o exemplo do que fora supracitado, quando o exercício de uma liberdade pública desgarra-se de sua finalidade a ponto de converter-se em um abuso de direito, cabe ao Poder Judiciário, quando acionado, decidir e dirimir o conflito entre o autor do dano e a vítima que o experimenta. De outro lado, cabe ao Poder Executivo a regulamentação administrativa das liberdades públicas limitando-as, delimitando-as e orientando-as quando necessário, bem como a administração e aplicação dos recursos públicos para a consecução do bem comum segundo o interesse público.

Por fim, cabe ao Poder Legislativo a discussão e votação das espécies legislativas cogentes, fonte de obrigação de cidadãos, governantes e fundamento da própria razão de ser e existir do Estado, bem como o controle externo das atividades executivas, ou seja, a fiscalização de como estão sendo utilizados os recursos públicos.

Tendo em vista alguns exemplos de obrigações positivas a que o Estado está vinculado, bem como a breve noção da parcela de poder e atribuições que cabe a cada um dos três poderes, é possível deduzir ser legítima a necessidade de captação de recursos financeiros para a criação, manutenção e promoção de todas estas atividades a que a máquina pública está obrigada a fazer, especialmente em relação ao Poder Executivo, o qual possui o maior e mais dinâmico leque de obrigações de fazer.

Segundo a doutrina

Pode-se dizer que, entre nós, atualmente, a atividade financeira do Estado está vinculada à satisfação de três necessidades públicas básicas, inseridas no ordenamento jurídico-constitucional: a prestação de serviços públicos, o exercício regular do poder de polícia e a intervenção no domínio econômico. (HARADA, 2018, p. 31)

Os serviços públicos são aqueles disponibilizados pelo Estado para a população em geral, como por exemplo hospitais, escolas, policiamento adequado, saneamento básico, entre outros. É o básico que se espera ser realizado com qualidade pelo Executivo, o clássico tripé saúde, educação e segurança públicas.

O exercício regular do poder de polícia não se confunde com a atividade policial, sendo expressão do direito administrativo, aqui teremos a manifestação de poder regulamentar do estado -esta expressão seria mais adequada- intervindo nas liberdades e no exercício dos direitos e obrigações de forma a prevenir eventuais abusos ou desvio de suas finalidades. Como exemplo podemos citar as instruções normativas que disciplinam a declaração do imposto de renda de pessoa jurídica. Se de um lado está a obrigação de declarar o imposto de renda, de outro, deve haver uma regulamentação dizendo de que maneira se deve proceder e o que exatamente deve constar na declaração.

No tocante à intervenção no domínio econômico, a atividade do Estado consiste em interferir de forma direta ou indireta na liberdade econômica de forma à promover ou dificultar determinadas atividades econômicas, sempre vislumbrando o bem-estar da população, mitigando situações de desvantagem e desigualdade social ou proteger direitos difusos e coletivos. Os tributos são muito utilizados nesta intervenção quando esta se dá de forma mais direta, por exemplo quando se cria um tributo com finalidade extrafiscal, que é justamente a de interferir no mercado e na livre iniciativa relegando a função arrecadatória a segundo plano.

Quando o Estado opta por uma forma mais indireta, ele cria, por exemplo, uma empresa pública ou sociedade de economia mista e passa a concorrer na iniciativa privada de forma a influenciar para determinado sentido as atividades econômicas de determinados segmentos ou setores do mercado, utilizando obviamente parcela da força econômica oriunda dos recursos públicos.

Neste contexto, vislumbrando estas necessidades, exige-se um aparelho estatal bem estruturado e agentes qualificados para atender tais demandas das necessidades públicas, especialmente quando se trata do Brasil, um país cuja dimensão territorial é tão imensa quanto as desigualdades econômicas, sociais, políticas e culturais.

Para montar este aparelho estatal é necessário captar recursos financeiros, ou seja, promover uma atividade de financiamento dos cofres públicos. Esta atividade segue dois caminhos diversos, quais sejam, a exploração da atividade econômica de bens e serviços, a qual gera receita originária; a tributação da manifestação de riqueza, a qual gera receitas derivadas. Esta é a classificação básica a qual a doutrina financeira sempre recorre para diferenciar as receitas públicas quanto à origem, assim sendo,

Quanto à origem, a receita pode ser classificada em originária e derivada. A primeira é aquela que advém da exploração, pelo Estado, da atividade econômica. A segunda é caracterizada por constrangimento legal para sua arrecadação. São os tributos, as penas pecuniárias, o confisco e as reparações de guerra. (HARADA, 2018, p. 73)

É no contexto que está compreendida a receita pública derivada que se encontram os seus meios ou instrumentos de obtenção de recursos financeiros para o Estado, quais sejam, como esclarecido acima, a arrecadação tributária que consiste na tomada, sequestro, constrangimento da riqueza produzida por seus cidadãos no exercício da sua liberdade econômica.

A tributação da riqueza é o principal meio de manutenção do Estado, seus órgãos, estruturas e agentes públicos. Logo, diante das três espécies tributárias previstas no art.145 da CF/88 -impostos, taxas e contribuições de melhoria decorrente de obra pública-, as quais podem ser instituídas pelos três entes federativos conforme designam os seus arts.153 a 156, totalizando ao todo 12 (doze) subespécies tributárias instituídas somente em relação aos impostos dos entes federados; considerando ainda que estes entes, fora os doze impostos instituídos, podem instituir ainda taxas e contribuições de melhoria sobre quantos forem os serviços públicos e as obras públicas respectivamente criados e disponibilizados; que fora estas espécies e subespécies tributárias, ainda temos as contribuições do art.149 e do art.195; considerando que esta é uma síntese bastante apertada do que é a tributação vigente no Brasil, o povo aguarda com toda razão que o Estado cumpra as suas obrigações constitucionais com louvor e presteza ímpares, observando os princípios da legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade e eficiência esculpidos no art. 37 da CF. Essencialmente, a ideia é que cumpra-se nossa jovem Constituição.

2.2 DA CLASSIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO DE RENDA

Compreender o objeto de estudo deste trabalho, qual seja, o imposto de renda sobre pessoa física ou IRPF, só é possível quando completas as etapas de um necessário exercício gradativo de dedução e decomposição do termo tributo.

Até aqui já compreendemos qual a finalidade ou a teleologia do instituto jurídico tributo, concluindo que é um instrumento, meio, ferramenta, caminho, necessário para que o Estado obtenha receita pública, a qual será utilizada para persecução do bem comum. (HARADA, 2018)

Entretanto, faz-se necessário esclarecer em detalhes mais concretos o que é realmente tributo e o que o caracteriza como tal, revelando assim os seus elementos básicos componentes, os quais obviamente integram de forma comum e compartilhada a todas as espécies tributárias.

Somente superada esta etapa é que poderemos compreender tais espécies, as quais se localizam sob o imenso “guarda-chuva” da terminologia tributo.

2.2.1 O CONCEITO DE TRIBUTO: ELEMENTOS CARACTERIZADORES

A doutrina tributarista nacional, das mais didáticas às mais elaboradas, quase que de forma unânime, remetem o leitor à duas definições legais de tributo, sendo a primeira delas constante na Lei 4.320/64 em seu art. 9º, *in verbis*:

Art. 9º Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades. (BRASIL, 1964)

O supracitado texto de lei trata das características financeiras do tributo, praticamente não trazendo nenhum elemento precisamente definidor do que seja o tributo.

Ao não se preocupar a lei em definir o tributo em seus elementos, delega esta função a outras espécies legislativas, quais sejam, as leis vigentes em matéria financeira e as espécies tributárias nos termos da Constituição. Vale lembrar que é uma lei de antes da Constituição atualmente em vigor.

O conceito do CTN já se apresenta mais esclarecedor, definindo assim o tributo como “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.” (BRASIL, 1966)

Ao observar a espécie, já identificamos algumas das características essenciais do tributo, quais sejam, a) instituição por lei; b) não constituição de sanção de ato ilícito; c) prestação pecuniária em moeda ou em cujo valor nela se possa exprimir; d) compulsoriedade; e) cobrança por atividade administrativa plenamente vinculada. É possível analisar estes elementos em uma cadeia lógica, tomando por base a origem da obrigação, que é a lei.

Instituição por Lei

Quando se coloca que o tributo é instituído por lei, se está fazendo referência à reserva legal presente no art. 150, inc. I da CF, o qual veda a exigência ou aumento do tributo sem lei que o estabeleça.

A reserva legal é uma garantia fundamental do contribuinte e corolário do princípio da legalidade presente no art.5º, inc. II da CF, pois, aqui o tributo só será exigível ou aumentável mediante a edição de lei, espécie normativa em sentido estrito.

Semelhante comando constitucional podemos encontrar presente no art.5º, inc. XXXIX da CF, tratando sobre a definição de crimes e suas respectivas penas pela lei em sentido estrito, vedando a existência destes para o direito sem lei anterior que assim os definam. Aqui a reserva legal delega ao império da lei a definição precisa dos crimes e de suas penas. Trata-se de uma regra jurídica e não de um princípio jurídico, ou seja, a aparente generalidade da norma não tem a autoridade de caracterizá-la como princípio jurídico, o qual poderia ser ponderado diante de outros princípios constitucionais quando com este entrassem porventura em colisão. Assim nos leciona a doutrina quando adverte que

Há normas com alto grau de generalidade que não se enquadram como princípios. Assim, o preceito que diz não haver crime sem prévia lei que o defina, tido como princípio pela sua generalidade, é, de fato, uma regra, [...], pois exige algo que inevitavelmente somente pode ser ou não ser cumprido. (MENDES e GONET BRANCO, 2017, p. 82)

Diante desta perspectiva da reserva legal, tendo em vista que a mesma incide sobre a exigibilidade do tributo bem como do seu aumento, pode-se dizer que não é exigível ou aumentável um tributo sem lei que assim o faça, de maneira que este comando enquanto regra jurídica que o é, somente pode ou não ser cumprido.

Igualmente pode-se concluir que, não podendo haver exigência de tributo que não decorra da definição legal, não é exigível um aumento tributário que não seja definido por lei. Aqui as garantias se completam de forma cumulativa, como faces de uma mesma moeda, ou seja, o aumento para que seja exigível, prescinde de lei da mesma maneira que a própria definição do tributo.

É possível ir ainda mais longe, deduzindo que não é exigível aumento tributário que não decorra exclusivamente da eficácia da lei, ou seja, do alcance delineado pela lei e pelos critérios e princípios elementares que porventura estejam incorporados em seu tipo.

Logo, assim como o infrator na seara penal cumpre sua pena quando culpado nos exatos limites fixados pela lei, com o tributo não pode jamais ser diferente, pois, têm-se em conta que o tributo não é sanção de ato ilícito e sim uma obrigação contributiva para com a ordem, o interesse público e o bem comum da coletividade.

Desta maneira, a legalidade estrita é ainda mais relevante, bem como o dever do Estado de respeitá-la enquanto garantia fundamental, porquanto se trata de constranger coercitivamente um patrimônio lícito.

Não constituição de Ato Ilícito

A não constituição de ato ilícito trata de um critério elementar do tributo, cuja função é exercer o papel de diferenciador do tributo das demais fontes de receita pública que igualmente apresentam natureza semelhante, quais sejam, a compulsoriedade e derivação como caracterizadores do tipo de receita. “Por isso, não há que se confundir o tributo em si com a receita, também derivada e compulsória, que são as multas por prática de ato ilícito, fundadas no poder de punir, e não no poder fiscal.” (PAUSEN, 2017, p. 34)

O tributo, então, não pode ser confundido com multa ou confisco, tendo em vista que ambos são condutas sancionatórias de atos ilícitos, sendo esta a função diferenciadora da característica exprimida na espécie.

Prestação pecuniária em moeda ou em cujo valor nela se possa exprimir

Quando o CTN fala que a prestação pecuniária é em moeda ou em valores que nela se possam exprimir, parece indicar que a primeira opção é sempre o valor pecuniário, em espécie, líquido. Assim é possível interpretar tendo em vista a utilização da redundância, quando preceitua que a prestação é pecuniária e em moeda. Obviamente, toda prestação em pecúnia é necessariamente em moeda.

Além de o texto transparecer a sua preferência pela liquidez, relega a um segundo plano a alternativa à uma prestação em valores que em moeda podem se exprimir, ou seja, aqui temos uma faculdade que o legislador pode utilizar para receber valores não pecuniários, mas, que sejam convenientes à aceitação de seu recebimento pelo Estado, de forma que a liquidez que lhe falta é compensada pela utilidade que possa advir destes valores não líquidos.

A dação em pagamento de bem imóvel presente no art. 156, inc. XI, do CTN como forma de extinção do crédito tributário é um exemplo de valor que em moeda se pode exprimir. Onde se encontra a conveniência deste valor para o Estado é algo não compreensível de imediato, afinal, a depender de como se encontra o mercado imobiliário e os ciclos da economia, a depreciação do valor do imóvel, a impossibilidade de explorar seus frutos civis e a necessidade

de despesas com a conservação do bem, são apenas alguns dos obstáculos comuns à real finalidade do tributo, qual seja, a arrecadação de recursos líquidos aos cofres públicos.

Compulsoriedade

A compulsoriedade é sinônimo de coercibilidade, ou seja, trata-se de uma obrigação em que o Estado na posição de *jus imperium*, obriga por meio da lei o constrangimento do patrimônio do cidadão sob pena de sanções de ordem administrativa, civil e até penal.

Na ordem administrativa teremos a imposição de multas pelo não cumprimento da obrigação tributária. À título de exemplo, as multas moratórias.

Quanto à ordem civil, teremos as execuções fiscais, as quais buscarão no patrimônio do devedor a quitação do débito e dos acréscimos legais.

Na seara penal, teremos a cominação legal de pena para atos considerados criminosos pela lei contra a ordem tributária. É o caso do crime de sonegação de fiscal, segundo o art. 1º da Lei 4.729/65.

Cobrança por atividade administrativa plenamente vinculada

Neste aspecto elementar do tributo, teremos o que se denomina de vinculação plena da administração pública para a cobrança do tributo. Isto significa dizer que a cobrança só pode ser realizada e ter como titular da obrigação tributária pessoa jurídica de direito público.

Logo, os responsáveis pela constituição do crédito tributário e sua cobrança são as autoridades administrativas fiscais a quem estão delegadas por lei esta função arrecadatória. Assim dispõe o CTN *in verbis*: “Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.” (BRASIL, 1966)

2.2.2 *DISTINÇÃO ENTRE AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS*

Diante desta exposição dos elementos constitutivos do tributo presentes no conceito legal do art. 3º do CTN, restam compreendidos os caracteres fundamentais do tributo enquanto gênero, de forma que elementos comuns a todas as espécies tributárias puderam ser revelados, inclusive destacando de antemão uma regra-garantia do contribuinte muito importante relacionada ao IRPF, qual seja, a garantia da reserva legal.

É neste contexto que, a partir de agora, será possível a compreensão e distinção entre as espécies tributárias enquanto derivações do gênero tributo, destacando a importância desta informação para esclarecer a natureza jurídica específica do IRPF.

Teorias tripartite e pentapartite

Pois bem, é imperativo trazer à baila as teorias que tentam explicar as espécies tributárias com base nos elementos colhidos do art.3º e 5º do CTN e das normas elencadas na CF/88. Nesta explanação serão abordadas apenas as que gozam de mais destaque e utilidade segundo a doutrina tributária.

A primeira teoria, chamada de teoria tripartite, coloca como base de sua tese o que determina o CTN *in verbis*: “art.5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.” (BRASIL, 1966)

A teoria tripartite também parece estar em consonância com a CF quando se faz uma leitura apressada do primeiro dispositivo do Título VI, que preceitua *in verbis*: “

Art. 145 A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
I- impostos;
II- taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;
III- contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. (BRASIL, 1988)

Entretanto, o fundamento mais nítido que sustenta a teoria tripartite, qual seja, a expressão evidente do CTN e da Constituição Federal que parecem apontar neste sentido, contrasta com a jurisprudência quando analisa de maneira mais sistemática a CF e preconiza uma teoria denominada pentapartite, ou seja, incluem no rol das já consagradas espécies tributárias, os empréstimos compulsórios presentes no art.148, as contribuições sociais do art.195 e as contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas presentes no art. 149.

A teoria pentapartite, segunda teoria deste estudo, foi aos poucos sendo reconhecida pelos tribunais quando em julgamentos de processos que contestavam certas tributações com fundamento naqueles dispositivos constitucionais, como por exemplo no RE 146-733-9/SP, cujo trecho é elucidativo.

O min. MOREIRA ALVES, em voto condutor proferido quando do julgamento do RE 146-733-9/SP, em que se discutiu a constitucionalidade da contribuição social

sobre o lucro instituída pela Lei n. 7689/88, optou pela classificação quintapartida, afirmando: “De efeito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o art. 145 para declarar que são componentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é componente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas”. (MOREIRA ALVES apud PAUSEN, 2017, p.47-48)

Deste recorte decisório do ministro, é possível deduzir que o critério utilizado para a diferenciação das espécies tributárias na teoria pentapartite, no que tange aos argumentos que justificam o reconhecimento de outras espécies tributárias, assenta-se na competência exclusiva da União para instituí-los, identificando que o rol do art. 145 não é exaustivo, bem como o destaque das finalidades as quais estas contribuições e o empréstimo compulsório devem atender, afastando-se dos critérios que diferenciam os já consagrados impostos, taxas e contribuições de melhoria. A doutrina corrobora esse entendimento com o seguinte enxerto:

É importante frisar que o critério da pentapartição prestigia os tributos finalísticos -os empréstimos compulsórios e as contribuições (art.149 da CF)- , ou seja, exações em que a denominação e a destinação são destacadas pelo próprio legislador constituinte, não tendo relevância para a identificação do fato gerador o tributo, como ocorre com impostos, taxas e contribuições de melhoria. (SABBAG, 2017, p.546)

O que é possível traduzir desta lição é que nos tributos elencados no art.145 da CF e no art.5º do CTN é determinante para compreensão da natureza jurídica específica destes tributos o seu fato gerador, como consagra o CTN em seu art. 4º:

art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualifica-la:
I- a denominação e demais características formais adotadas em lei;
II- a destinação legal do produto da sua arrecadação. (BRASIL, 1966)

Já para as duas espécies incluídas pela construção jurisprudencial e doutrinária, o critério utilizado é o da finalidade, denominação e da destinação do produto de suas arrecadações pela própria Constituição. Em outras palavras, vale dizer que alguns critérios servem para o grupo de espécies tributárias elencadas no art.145 da CF e outros critérios servem para os demais tributos que estão nos arts. 148, 149 e 195 da CF. Neste sentido a doutrina acerta ao explicitar que

Os critérios de classificação dos tributos não são certos ou errados. São mais adequados, menos adequados, ou inadequados (a) no plano da teoria do direito tributário, ou (b) no nível do direito positivo, como instrumento que permita (ou facilite) a identificação das características que devem compor cada espécie de tributo [...]. (LUCIANO AMARO apud SABBAG, 2017, p. 544)

Diante das variações doutrinárias acerca das espécies tributárias, que não se exaurem apenas nas duas teorias que foram explanadas, mas, mantendo o foco na prioridade deste momento que é compreender satisfatoriamente uma única espécie tributária e não esgotar a discussão sobre todas, é conclusiva a importância de ambas teorias como determinantes para a compreensão da natureza jurídica específica da espécie tributária denominada imposto, bem como da compreensão dos diversos tipos de espécies tributárias vigentes no país, para que se visualize desde logo uma noção mínima do que é o ônus tributário na vida do brasileiro, fato que será adequadamente explanado posteriormente.

Vinculação e não vinculação dos tributos

Segundo a teoria pentapartite, os tributos subdividem-se em impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.

A distinção entre impostos, taxas e contribuições de melhoria reside essencialmente no fato gerador, como já explanado supra. Para tanto, da análise do fato gerador, a doutrina classifica os tributos como vinculados ou não-vinculados.

Para classificar um tributo qualquer quanto ao fato gerador, deve-se perguntar se o Estado tem de realizar, para validar a cobrança, alguma atividade específica relativa ao sujeito passivo (devedor). Se a resposta for negativa, trata-se de um tributo não-vinculado; se for positiva, o tributo é vinculado (pois sua cobrança se vincula a uma atividade estatal específica voltada ao contribuinte). (ALEXANDRE, 2017, p.54)

Quando se fala em tributo não-vinculado, a doutrina ensina que para haver consumação do fato gerador, não haja nenhum concurso do Estado que dê causa a este fato gerador. Em outras palavras, o Estado é alheio às circunstâncias que dão causa ao fato gerador, sendo estas circunstâncias exclusivamente desencadeadas pelo contribuinte, sujeito passivo da obrigação tributária, no gozo da liberdade dos seus direitos civis.

Nesta classificação encontra-se a espécie tributária denominada imposto, porquanto seu fato gerador independe de ação ou omissão do Estado para sua ocorrência. Logo, o II (Imposto sobre Importação), tem como fato gerador a entrada efetiva de produto estrangeiro no território nacional, conforme art. 19 do CTN; o ITR (Imposto sobre a Territorial Rural) tem como fato gerador a propriedade, posse ou domínio útil de imóvel rural, segundo o art 29 do CTN.

No tocante ao tributo vinculado, teremos necessariamente uma contrapartida do Estado -obrigação de fazer- para que se justifique a cobrança válida deste tributo.

Nas espécies presentes no art.145 da CF e art. 5º do CTN, teremos as taxas, cujo fato gerador é o exercício do poder de polícia e a utilização efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

As contribuições de melhoria têm como fato gerador a valorização imobiliária decorrente de uma obra pública, conforme lecionam o art. 145, inc. III da CF e mais detalhadamente o art. 81 do CTN.

Percebe-se aqui que o fato gerador tem como causa um concurso efetivo do Estado para a ocorrência do mesmo, quando não é o próprio responsável exclusivo pela ocorrência do fato gerador, ou seja, as causas de surgimento da obrigação tributária não estão exclusivamente dependentes do exercício da liberdade civil como nos impostos. Por exemplo, a contribuição de melhoria não implica nenhuma ação ou omissão de quem tem a propriedade de imóvel valorizada pela obra pública. De outro lado, a taxa só pode ser cobrada quando o serviço público é específico e divisível, ou seja, é possível identificar o usuário e quando ele utiliza tal serviço, validando-se a cobrança quando de sua utilização. Exemplificando, a taxa judiciária será devida daqueles que provocam o órgão do Poder Judiciário competente com fim de obterem tutela jurisdicional acerca de conflito de interesses que lhes dizem respeito.

É pertinente lembrar que os entes federativos

[...] não podem cobrar taxa relativamente a serviços que a CF diz serem públicos e gratuitos, como os de saúde e de educação. Daí o advento da Súmula Vinculante 12: “A cobrança de taxa de matrícula nas universidades públicas viola o disposto no art. 206, IV, da Constituição Federal” (PAUSEN, 2017, p. 50)

Assim, compreendidos os critérios de distinção entre as espécies tributárias, cumpridos estão os requisitos para avançar à análise do IRPF efetivamente.

2.2.3 NATUREZA JURÍDICA ESPECÍFICA DO IRPF

O IRPF, na classificação dos tributos, figura como um tributo não-vinculado, pertencente à espécie tributária denominada imposto, cuja natureza jurídica específica é determinada pelo fato gerador da obrigação tributária.

O fato gerador da obrigação tributária do IRPF se encontra disperso em um conjunto de leis ordinárias, não sendo correto afirmar que o fato gerador está definido no CTN, qual seja, *in verbis*:

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

I- da 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. (BRASIL, 1966)

As normas do CTN, na verdade foram recepcionadas pela CF com status de lei complementar, regulando a matéria tributária conforme o mandamento constitucional *in verbis*:

Art.146 [...]

[...]

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

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. (BRASIL, 1988)

De outro lado, a Constituição Federal não institui impostos, ela dá o poder ao ente federativo para que este os institua segundo a faculdade que lhe outorga o poder de tributar, sendo apenas discriminados quanto aos impostos, quais cabem a qual ente federativo.

No caso do IRPF, o ente federativo responsável pela sua instituição é a União, conforme o art. 153, inc. III da CF.

Logo, a União, atendendo aos critérios gerais estabelecidos no CTN, por intermédio das Leis nº11.482/07, 9.250/95 e 7.713/88, instituiu o IRPF, cujo fato gerador reside em um complexo de acontecimentos -sequência de fatos geradores- em um período de tempo determinado pela lei, qual seja, um ano-calendário.

A compreensão se torna mais nítida e evidente quando nos confrontamos com a Lei nº11.482/07 *in verbis*:

Art. 1º O imposto de renda incidente sobre os rendimentos de pessoas físicas será calculado de acordo com as seguintes tabelas progressivas mensais, em reais:

[...]

IX - a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015:

Tabela Progressiva do Imposto de Renda:

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IR (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142, 80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354, 80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636, 13
Acima de 4.664,68	27,5	869, 36

(BRASIL, 2007)

É possível então, compreender que a obtenção de acréscimos patrimoniais disponíveis - disponibilidade econômica- mês a mês de acordo com a tabela de rendimentos mensais acima

é o fato gerador da tributação no IRPF, restando revelada sua natureza jurídica específica como sendo um fato jurígeno complexo. Neste sentido leciona a doutrina quando destaca que

O imposto de renda é imposto com fato gerador complexo ou de período (quando são considerados diversos fatos ao longo de um período de tempo -ingresso e as despesas- para vê-los como uma unidade), o que exige a definição legal do momento em que se deva considerar como ocorrido o fato gerador, ou seja, a definição legal do aspecto temporal da hipótese de incidência. (PAUSEN, 2017, p.353)

O fato jurígeno é complexo na medida em que se deve constatar mês a mês o movimento financeiro-econômico de ingresso de valores patrimoniais -renda e proventos de qualquer natureza- em um ano-calendário. Na prática, pode haver meses de não incidência da tributação, pode haver meses de incidência até a segunda faixa da tributação, pode haver meses em que a renda será tributada em todas as faixas e assim será segundo as conjunturas econômicas de cada mês. Tudo dependerá do sujeito passivo da obrigação tributária quando dá causa ao fato gerador, seja recebendo o salário de seu trabalho, o aluguel de seus imóveis, o crédito da venda de um bem, entre outras atividades civis que produzem riqueza.

É por este motivo que anualmente as pessoas físicas são obrigadas a declarar o imposto de renda quando percebem rendimentos que atingem a segunda faixa de tributação.

A disponibilidade econômica a que se refere o art.43, *caput* do CTN, pode ser compreendida como a liberdade para fruir da renda como bem entender seu produtor, ou seja, realizar despesas com bens de consumo (passivos que se depreciam ou desaparecem com o consumo) e/ou investimentos (ativos que consistem em bens que geram renda extra a curto, médio ou longo prazo). Em outras palavras, é tudo o que a pessoa física adquire decorrente do trabalho e do capital aferido mês a mês.

O IRPF, via de regra, incide sobre a renda bruta, antes de se realizarem as despesas do titular da riqueza produzida, assim pontua a Lei nº7.713/88: “Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.” (BRASIL, 1988)

Logo, diante da incidência no rendimento bruto via de regra, é pertinente trazer os esclarecimentos da doutrina acerca da forma de recolhimento do IRPF, destacando que

As pessoas físicas que percebem rendimentos de outras pessoas físicas devem providenciar o pagamento mensal do imposto através do carnê-leão. Por si próprias, apuram o montante devido e realizam o recolhimento mensal respectivo, procedendo, posteriormente, ao ajuste anual até o final do mês de abril do exercício subsequente. No caso de percepção de rendimentos pagos por pessoas jurídicas, a sistemática é diversa, pois teremos, então, a *retenção na fonte* do imposto devido, nos termos do art. 7º da Lei nº7.713/88. O imposto retido nessa sistemática ao longo do ano (ano-calendário) será deduzido do montante a pagar por ocasião do ajuste anual, realizado

até o final de abril do ano subsequente (o ano do exercício), verificando o contribuinte, se ainda resta algo a recolher ou se tem direito à restituição. (PAUSEN, 2017, p. 354)

Desta forma o imposto de renda funciona isentando-se na primeira faixa de rendimento o contribuinte, tributando em 7,5% aquele que percebe rendimentos dentro da margem da segunda faixa, e assim, progressivamente a alíquota aumenta em conjunto e proporcionalmente com a parcela a deduzir na ordem decrescente da tabela, sendo retido na fonte quando o pagamento é feito por pessoa jurídica ou obrigando o contribuinte a pagar pela sistemática do carnê-leão quando o pagamento é feito por pessoa física.

2.2.4 CLASSIFICAÇÃO DO IRPF

Superada a natureza jurídica do IRPF e compreendido seu fato gerador como um conjunto de aquisições econômicas disponíveis mês a mês, à partir de agora, dentro da classificação dos imposto, o IRPF revelar-se-á como sendo de natureza direta, pessoal e fiscal. Passemos a analisar cada um destes aspectos:

Diz-se direto o imposto cujo ônus econômico da obrigação tributária não é passível de repasse a outro sujeito que não devedor da obrigação tributária. Em outras palavras, o IRPF tem como característica determinante a impossibilidade de que por meios econômicos, outra pessoa que não a obrigada -que deu causa ao fato gerador-, pague o valor da exação.

Exemplificando, enquanto IPI (Imposto sobre Produto Industrializado), pode ter o seu custo repassado ao consumidor final do produto, com o IRPF é diferente, pois, o seu ônus, custo econômico, não pode ser repassado de nenhuma outra forma a terceiros.

O imposto é pessoal quando

[...] levam em conta as condições particulares do contribuinte, ou seja, aquelas qualidades pessoais e juridicamente qualificadas do sujeito passivo. Assim, o imposto pessoal possui um caráter eminentemente subjetivo (Exemplo: imposto de renda) (SABBAG, 2017, p. 559)

A característica que qualifica o contribuinte do IRPF é a percepção de renda que perpassa as faixas tributáveis de rendimento, ou seja, à partir do momento em que o contribuinte adquire renda no valor igual a R\$ 1.903,99 (mil novecentos e três reais e noventa e nove centavos), ocasião na qual será tributado à alíquota de 7,5% segundo a legislação em vigor.

Por último, o imposto se diz fiscal na medida em que sua finalidade preponderante é a arrecadação de valores aos cofres públicos, opondo-se aos impostos extrafiscais cuja finalidade é a de regular ou dirigir a economia de mercado.

O IRPF é preponderantemente fiscal, o que significa dizer que, de outro lado, há o aspecto extrafiscal do imposto, ou seja, este aspecto produz efeitos que transcendem a esfera meramente arrecadatória e provoca efeitos e impactos econômicos.

2.2.5 PRINCÍPIOS VINCULADOS AO IRPF:

Os princípios relacionados ao IRPF não necessariamente estão relacionados a este imposto, mas, em alguns casos, relacionam-se com todos os tributos no gênero. Embora não seja tecnicamente correto coloca-los todos sobre este rótulo, apresentam-se como normas e meta-normas jurídicas de otimização da aplicação do ordenamento como um todo, quando não tomarem a forma de regras jurídicas.

É importante lembrar a doutrina constitucionalista quando diferencia os princípios das regras, informando que aqueles possuem baixa densidade normativa e um alcance mais amplo, enquanto que estes possuem alta densidade normativa e um alcance mais restrito. (MENDES e GONET BRANCO, 2017).

É de posse destas lições que passamos a analisar as principais regras e princípios ligados ao IRPF, destacando os mais específicos no seu âmbito de incidência.

Reserva legal

A reserva legal tributária já foi exhaustivamente explanada no tópico 2.2.1, enquanto lá se falava em característica do tributo na qualidade de gênero. Detalhou-se, entre outras informações relevantes, que na verdade a reserva legal é uma regra jurídica e não um princípio.

Logo, a compreensão de uma das principais regras cogentes em torno do IRPF, é justamente a garantia do contribuinte de ter aumentado ou exigido imposto somente pela via da lei ordinária. Dando, portanto, espaço para que se comente um princípio que se mostra intimamente ligado com a reserva legal.

Irretroatividade da norma tributária

A irretroatividade tributária encontra suporte e expressão no art. 150, inc. III, al. a da CF, invocando semelhante material jurídico utilizado na regra jurídica da irretroatividade da lei penal segundo moldes do art. 5º, inc. XL, da CF.

Segundo este princípio, não se pode cobrar tributos acerca de fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os tenha instituído ou aumentado. Fazendo uma comparação, protege-se na irretroatividade da lei penal uma conduta anterior que posteriormente é tipificada como crime, vedando-se a retroação da lei penal em prejuízo de quem praticou a conduta; os fatos anteriores à vigência de nova lei tributária que por ventura venham a ser tidos reconhecidos como fatos geradores de obrigação tributária, não devem servir de base à cobrança de tributo. São institutos materialmente iguais, apenas algumas circunstâncias formais os diferem.

Isonomia

O princípio da isonomia ou equidade, encontra-se expresso na CF nos seguintes termos:

Art. 150 [...] é vedado à União, Estados e Municípios:

[...]

II- instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. (BRASIL, 1988)

A isonomia é expressão do princípio da igualdade previsto no art.5º da CF. Na forma de princípio que o é, a isonomia tem importante papel de orientação do legislador no tocante à determinação dos fatos geradores e das bases de cálculo, sendo trazida ainda explicações acerca da proibição de distinções no tratamento tributário em razão da profissão, remetendo o leitor, em certa medida, à vedação de distinção discriminatória entre trabalhadores manuais técnicos e intelectuais previstos no art. 5º, inc. XXXII da CF.

Desta forma, esclarece a doutrina que

No plano da trajetória política delineada em nosso País, o princípio da isonomia tributária desponta como postulado que merece inegável devoção. É sabido que, no período de vigência do regime ditatorial, pôde -se verificar por aqui inúmeras desigualdades tributárias ou favoritismos desarrazoados, tais como a concessão de isenção de imposto de renda para deputados, militares e magistrados. Tais desigualamentos, na forma de nítidas “liberalidades”, traduziam -se em atitudes

discriminatórias de concessão de privilégios a destinatários predeterminados, conforme o cargo que ocupavam ou o ofício que exerciam.

No período que sucedeu à ditadura, foi possível notar que aquelas odiosidades no tratamento tributário cederam passo à adoção de um critério de razoabilidade, na concessão de benefícios, no intuito de evitar a ofensa a tão sublime postulado constitucional. O princípio da igualdade tributária passou, assim, a servir como um escudo garantidor, em nítida proteção, contra as injustas discriminações em razão de classe ou condição social do cidadão -contribuinte. (SABBAG, 2017, p. 172-173)

Obviamente a própria lei fará algumas distinções entre os contribuintes, até mesmo aqueles que se encontram em circunstâncias materialmente iguais quanto ao fato gerador. Entretanto, como já é o caso de pessoa física que recebe rendimentos de pessoa jurídica ou, de outro lado, a que recebe rendimento de pessoa física, o tratamento é formalmente diferenciado, tendo em vista a fonte pagadora.

Capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva é muito importante para a espécie tributária em estudo, pois, é ponto chave para a sustentação da isonomia no IRPF, sendo seu conteúdo instrumentalizado pelos critérios específicos deste tributo, quais sejam, generalidade, universalidade e progressividade, especialmente este último.

A capacidade contributiva também está muito ligada ao princípio da vedação ao confisco, sendo, portanto, ambos princípios complementares para a indicação equitativa de uma progressividade das alíquotas sobre as bases de cálculo no IRPF.

Como descrito no texto magno, a capacidade contributiva encontra-se expressa no CF.

Art.145 [...]

[...]

§1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988)

“A expressão ‘sempre que possível’ apresenta-se dependente das possibilidades técnicas de cada imposto.” (SABBAG, 2017, p. 204)

Dito isto, a doutrina indica a natureza jurídica específica do imposto enquanto instrumento de promoção da equidade, ou seja, naquilo que em cada imposto é possível explorar como instrumento de justiça fiscal. Devemos lembrar que o princípio da capacidade

contributiva está relacionado a todos os impostos, não exclusivamente ao IRPF. Portanto, é um princípio abrangente.

Nesta esteira, a capacidade contributiva é expressa pela doutrina tributária como um critério, uma instrumentalização da isonomia tributária, não lhe sendo muito preciso o seu conteúdo.

O princípio da capacidade contributiva é considerado uma forma de instrumentalizar-se o princípio da igualdade, do qual se mostra como natural decorrência ou corolário, para uns, ou subprincípio para outros. De fato, o princípio em análise se mostra como projeção do postulado da isonomia tributária, deste se avizinhandando e com este se entrelaçando, no intuito de alcançar o ideal da justiça fiscal -o seu elemento axiologicamente justificado-, que, conquanto não apareça formalmente escrito no texto da Constituição, deverá ser apreendido no bojo de uma prática constitucional. (SABBAG, 2017, p. 198)

Da maneira como a doutrina tradicional descreve o princípio da capacidade contributiva, é possível deduzir uma certa textura aberta do texto magno para que se dê espaço à aplicação da equidade tributária, delegando à lei, em decorrência da regra jurídica da reserva legal, esta função de precisar o alcance normativo e o conteúdo axiológico da equidade.

Este princípio, com a emancipação do constitucionalismo moderno e autonomia dos intérpretes da CF, não deve ter somente como destinatário o legislador, mas, também o aplicador do direito que porventura encontrar legislação tributária que visivelmente soterra o princípio da capacidade contributiva.

Tendo em vista que todo tributo possui seu aspecto fiscal e extrafiscal em alguma medida, sempre preponderando um ou outro, pode-se afirmar que em circunstâncias muitas vezes ignoradas, o aspecto extrafiscal do imposto acaba trazendo ônus tributários que maculam a capacidade contributiva.

Faz-se necessário então, repensar a função e os elementos axiológicos do princípio da capacidade contributiva em relação ao IRPF, até porque a terminologia que a constituição utiliza é “capacidade econômica” e não contributiva como sedimentado na doutrina tradicional tributária.

Talvez uma interpretação sistemática da CF possa nos revelar mais elementos axiológicos integrados a este princípio, sendo possível precisar melhor seu conteúdo e seu alcance normativo. Tarefa que será desenvolvida no capítulo posterior.

Vedação ao confisco

A vedação ao confisco é um princípio que igualmente ao seu preceptor, qual seja, a capacidade contributiva, não possui um conteúdo precisamente delimitado, apenas atua como uma baliza genérica que proíbe expressamente os entes federativos de utilizar quaisquer tributos com efeito de confisco.

Entretanto, o que se configura confisco do ponto de vista jurídico é uma incógnita e um desafio ao intérprete e também ao próprio legislador que não raras vezes ignora o aviso.

A doutrina então, tenta tecer seus parâmetros, ensinando que

O tributo confiscatório representa, dessarte, o resultado do confronto desproporcional entre seus efeitos, tendentes à exacerbação, e sua causa predominante -a capacidade contributiva, dificultando sobremaneira a subsistência da pessoa ou a sua capacidade de prosseguir gerando riquezas. (SABBAG, 2017, p. 300)

Tem-se aqui a menção de que o confisco consiste no efeito suportado pelo contribuinte de ter sua subsistência -mínimo existencial- comprometido ou a dificuldade, desestímulo à geração de riquezas, ou seja, tributar a riqueza de tal maneira que iniba o seu produtor, imprimindo neste o sentimento de inutilidade, não compensação e desvalorização de seus esforços.

É dentro desta perspectiva que gira o conteúdo do princípio da vedação ao não confisco, trabalhando lado à lado com o princípio da capacidade contributiva.

Generalidade, universalidade e progressividade

A generalidade, progressividade e universalidade, consubstanciam características específicas do IRPF. Daqui para frente, realmente podemos falar em princípios específicos da espécie tributária em estudo. Cita-se a CF para esclarecer:

Art. 153 [...]

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I- será informado pelos critérios da generalidade, universalidade e da progressividade na forma da lei. (BRASIL, 1988)

Tratam-se de normas jurídicas constitucionais de eficácia limitada na classificação de José Afonso da Silva, constitucionalista renomado. Com isso, diz-se que o conteúdo de tais

normas é pouco definido, necessitando de atividade legiferante para determinar o seu conteúdo e precisar o seu alcance normativo.

Diante disto, o princípio da generalidade é quase autoexplicativo, pois, é uma característica de toda norma jurídica segundo a teoria geral do direito, donde se pode extrair que as normas jurídicas são gerais, abstratas, cogentes e bilaterais. A doutrina também tece poucas palavras acerca deste princípio.

A generalidade é critério a ser observado na instituição do Imposto de Renda. Conforme DIFINI: Generalidade significa que o tributo deve abranger todos os contribuintes que pratiquem o ato ou estejam em igual relação com o fato descrito na hipótese de incidência (DEFINI apud PAUSEN, 2017, p. 351)

A universalidade diz respeito à base de cálculo do IRPF, lecionando que tal imposto deve atingir quaisquer tipos de renda e proventos de qualquer natureza, ou seja, é preciso que a configuração da base de cálculo transcenda as denominações dos rendimentos e suas fontes. Desta forma, qualquer manifestação de riqueza em uma amplitude maior, será alcançada pela tributação no imposto de renda.

A progressividade, por fim, está atrelada intimamente aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco explanados supra. É, então, meio de concretização, instrumento de irradiação da força normativa destes princípios.

Pela progressividade entende-se que a legislação do IRPF deve estabelecer alíquotas progressivamente maiores à medida que a base de cálculo é maior. Desta forma, em tese, quem possui rendimentos maiores, contribui a uma alíquota maior, quem tem rendimentos menores, contribui a uma alíquota menor.

3. DA CONJUNTURA ECONÔMICA SOBRE O IMPOSTO DE RENDA

Falar em conjuntura econômica no Brasil é um desafio para qualquer economista, qualquer operador do direito, professor, contador, matemático. É, enfim, difícil a visualização clara dos fenômenos econômicos para qualquer cidadão brasileiro.

A economia brasileira, assim como a economia global, está entrelaçada por uma série de fatores complexos e forças capitais, corporativistas, especulativas e políticas de toda sorte, de maneira que compreender a totalidade destas redes é tarefa que foge dos limites da compreensão humana.

Por este motivo, a economia move-se em ciclos de alta e baixa, vez ou outra experimenta-se uma crise que abala as estruturas fundamentais do capitalismo, revelando-se em maiores ou menores proporções os danos dela advindos.

Logo, é uma tarefa árdua colher deste emaranhado de acontecimentos e fluxos de interesses rápidos e mutáveis um padrão que possa ser analisado satisfatoriamente. Entretanto, não é impossível, e para isto existem as ciências econômicas para auxiliar o pesquisador nesta tarefa.

Diante deste desafio, neste capítulo falar-se-á de um fenômeno bastante conhecido por todos e que já foi fantasma do Brasil por muito tempo antes da estabilização da moeda pelo Plano Real, qual seja, a inflação.

Para que se compreenda o papel que a vilã do poder aquisitivo da moeda possui no problema que inquieta este trabalho no tocante às normas jurídicas do IRPF, se faz necessário apontar as distorções geradas quando os efeitos de ambos os objetos, quais sejam, o fato econômico e a eficácia das normas jurídicas do IRPF, encontram-se no plano concreto de sua incidência, qual seja, a renda do contribuinte.

3.1 A NECESSIDADE DE UM DIÁLOGO ENTRE A ORDEM TRIBUTÁRIA E A ORDEM ECONÔMICA.

No capítulo anterior, os princípios e regras jurídicas atinentes ao IRPF bem como à tributação em geral, revelaram sua importância no tocante à constituição de garantias fundamentais do contribuinte face aos abusos do poder fiscal do Estado.

Entretanto, as diretrizes e objetivos elementares a tais princípios parecem não gozarem do prestígio que representam na ramificação jurídica do direito tributário. É possível vislumbrar uma atividade científica e interpretativa insuficiente na determinação do alcance e conteúdo daqueles importantes princípios jurídicos.

Tal situação não pode prevalecer no direito pátrio, já que todos os princípios jurídicos gozam do mesmo prestígio que as regras, não podendo um esvaziar o outro, nem o outro afrontar diretamente o um. (MENDES e GONET BRANCO, 2017)

É neste cenário que se deve analisar a legislação tributária vigente em relação ao IRPF não só como regras jurídicas, expressões fundadas na regra da legalidade estrita ou reserva legal, deve também haver o reconhecimento da incorporação nesta legislação de princípios que constituem finalidades a serem alcançadas efetivamente por tais regras jurídicas.

Do capítulo anterior, foi possível deduzir um núcleo de princípios e regras essencialmente informadores do IRPF; são eles: a) reserva legal; b) isonomia; c) capacidade contributiva; d) vedação ao confisco; e) generalidade, universalidade e progressividade.

Este núcleo essencial de princípios e regras informadores do imposto de renda, muito embora estejam incorporados implicitamente e em certa medida na estrutura da legislação do IRPF conforme mandamentos constitucionais, na prática, na aplicação em concreto da tributação, ocorre uma deformação, um desvio das finalidades apontadas por estes princípios e regras informadores.

A causa desta deformação e não observação da teleologia das normas jurídicas do IRPF encontra-se em uma série de fatores, sendo que um deles diz respeito ao próprio regramento em que se origina a exação fiscal, o qual será analisado em momento oportuno.

A existência de um quadro interpretativo científico em torno dos princípios e regras do IRPF dissonante da sistemática de direitos e garantias fundamentais é um dos motivos determinantes desta deformação, tendo em vista que no direito tributário, da maneira como a doutrina trabalha os princípios e regras expressões de garantias fundamentais do contribuinte, parece haver um esvaziamento dos princípios da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e da isonomia em detrimento da regra da reserva legal. Tal fato reverbera nos tribunais brasileiros e revela uma situação de atividade científica interpretativa insatisfatória em apresentar uma definição segura destes princípios, prestigiando em excesso a figura do legislador na determinação deste conteúdo e abstendo-se de revelar parâmetros seguros ao intérprete-aplicador do direito.

[...] diz-se que o princípio da capacidade contributiva está profundamente ligado ao da igualdade, mas neste não se esgota. Enquanto a isonomia avoca um caráter

relacional, no bojo do confronto entre situações jurídicas, o princípio da capacidade contributiva, longe de servir apenas para coibir discriminações arbitrárias, abre-se para a consecução de um efetivo ideal de justiça para o Direito Tributário. (SABBAG, 2017, p. 191)

Como é perceptível, um ideal de justiça é apenas um ideal, nada oferecendo ao mundo concreto se para este aquele não puder ser transplantado, trazido, realizado.

Algumas doutrinas entendem que embora o pensamento majoritário seja o de distanciamento dos princípios jurídicos tributários da sua correspondente capacidade de produzir efeitos, concebendo-os como um critério de justiça fiscal, há uma diretriz, há normatividade cogente inerente a estes princípios, destacando como destinatários de seus mandamentos o legislador e também o aplicador do direito.

A capacidade contributiva não constitui apenas um critério de justiça fiscal capaz de fundamentar tratamento diferenciado de modo que seja considerado como promotor e não violador da isonomia. Configura verdadeiro princípio a orientar toda a tributação, inspirando o legislador e orientando os aplicadores das normas tributárias. A maior parte da doutrina diz tratar-se de um princípio de sobredireito ou metajurídico, que deve orientar o exercício da tributação independente de constar expressamente da Constituição. (PAUSEN, 2017, p.69)

Outros autores tentam conduzir suas lições a um prestígio maior ao princípio da capacidade contributiva, oferecendo um caminho de afastamento do “mundo metajurídico” e dos conteúdos indeterminados da “justiça fiscal”.

O “sempre que possível” a que se refere o §1º do art.145 da CF/88 não significa que o atendimento aos citados princípios (pessoalidade e capacidade contributiva) dependa da vontade ou simpatia do legislador ou do intérprete, ou das “circunstâncias” econômicas, mas sim que os mesmos são metas, ou diretrizes, que devem ser prestigiadas com máxima efetividade possível à luz das demais regras e princípios do ordenamento jurídico. Os limites à sua aplicação são fornecidos pelo próprio direito, e não pela boa vontade legislador ou aplicador da lei. (MACHADO SEGUNDO, 2017, p. 11)

O problema da não delimitação de princípios tão importantes se agrava em situações em que a judicialização de assuntos delicados persistem a questionar a capacidade de resposta do Poder Judiciário enquanto intérprete e aplicador do direito às crises jurídicas, pois, ao conferir apenas à reserva legal o papel de definidor da garantia fundamental do contribuinte, permanecem irresolúveis problemáticas decorrentes da reserva legal quando utilizada incorretamente pelo legislador, exprimindo não uma legítima exação fiscal, mas, ao contrário, sintomático abuso de poder e lesão à renda e ao patrimônio dos contribuintes.

Dada esta problemática de indefinição do conteúdo e alcance normativo dos princípios jurídicos sobre os quais se funda a legislação do IRPF, de posse de instrumentos interpretativos adequados, -hermenêutica jurídica- é possível delinear diante da textura da própria CF e com fundamento na teoria geral dos direitos e garantias fundamentais, uma nova possibilidade, uma nova forma de constitucionalização e possivelmente concretização dos objetivos esposados nos princípios jurídicos fundantes da disciplina do IRPF.

Explicando melhor, é no princípio da capacidade contributiva, o qual trabalha de forma bastante integrada aos princípios da isonomia e da vedação ao confisco, que podemos enxergar uma abertura, um “link” com os princípios jurídicos esposados na ordem econômica em seu Art.170 da CF.

Aqui se inicia um primeiro passo para a reinterpretação constitucionalizada da legislação do IRPF, seguindo a ideia de que é no próprio direito que se encontram subsídios suficientes para a determinação do alcance e conteúdo normativo de importantes princípios na ordem tributária. (MACHADO SEGUNDO, 2017)

3.1.1 A CONVERSÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA EM PRINCÍPIO DA CAPACIDADE ECONÔMICA

É bem verdade que os princípios e regras fundamentais ao IRPF encontram-se expressos na CF e não latentes em um plano metajurídico. Confirmam esta afirmação os dispositivos Art. 145, §1º; Art. 150, inc. I, II, IV e 153, §2º, inc. I.

Também é verídico que há uma interdependência muito grande entre eles, de forma que a compreensão de sua complementaridade e interdisciplinaridade é essencial para a determinação do âmbito de proteção das garantias fundamentais que buscam assegurar ao contribuinte.

A isonomia e a capacidade contributiva estão intimamente relacionadas com um ideal de justiça fiscal nas lições doutrinárias tradicionais, ao passo que a vedação ao confisco pode ser visualizada como um parâmetro, uma medida de realização da capacidade contributiva. Em outras palavras, é um limite que deve expressar até onde é possível considerar uma exação fiscal legítima, revelando o atravessar desse limite verdadeira inconstitucionalidade, o que seria, nos termos da CF, a utilização do tributo com efeito de confisco.

O destaque destes três princípios é essencial para a ideia nova que se quer apresentar, tendo em vista que possuem conteúdo aberto e pouco determinado.

Para preencher de novo conteúdo o princípio da capacidade contributiva, que é abertura para a correta parametrização dos demais princípios que a este se interligam, devemos analisar seu fundamento na CF transcrito nas seguintes palavras:

Art. 145 [...]

[...]

§1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal, e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988)

Observa-se que a CF apregoa expressamente a característica da pessoalidade do imposto à graduação segundo o que nominalmente está descrito como “capacidade econômica” e não contributiva como a doutrina diz ser mais adequado. Ambos são destacados como objetivos aos quais é preciso conferir efetividade, ou seja, efeitos no plano concreto de sua incidência. São verdadeiras finalidades que reclamam interpretação teleológica para sua aplicação no plano concreto, seja pelo legislador ou pelo intérprete-aplicador.

Como ficou esclarecido no capítulo anterior, ao se falar da classificação do IRPF quanto às características do fato gerador -imposto pessoal, direto e fiscal-, resta clarividente a vinculação imediata da espécie ao princípio da capacidade econômica e não contributiva, pois, à espécie tributária que se caracterizar da pessoalidade, será necessariamente obrigatório incorporar a capacidade econômica. A conjunção aditiva entre os dois termos não está no dispositivo por acaso.

A terminologia “contributiva” remete muito mais a uma ideia de conteúdo obrigacional determinado pelo estado com fundamento na reserva legal, como já foi levantado anteriormente, resultando na opacidade de garantias do contribuinte que possuem um conteúdo, um núcleo essencial que se reveste da proteção conferida às cláusulas pétreas.

Ao contrário, como nominalmente está descrito na CF, “capacidade econômica” soa mais abrangente, remetendo o intérprete-aplicador a uma maior integração com o conjunto constitucional de direitos e garantias fundamentais, conferindo-lhes maior prestígio e nitidez.

Para tanto, há de se lembrar que os tributos no gênero, além de possuírem a finalidade fiscal, possuem também a dimensão extrafiscal, esta última sendo destinada a imprimir na esfera da economia algum sentido, algum controle, alguma direção.

Mesmo que extrafiscalidade não seja prevalente na caracterização da espécie tributária, a eficácia da norma jurídica produz efeitos extrafiscais no seu plano de incidência que não podem ser ignorados.

Os critérios e princípios utilizados para a condução de interferências do Estado na economia encontram-se no bojo do Art. 170 da CF *in verbis*:

Art. 170 A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I- soberania nacional;

II- propriedade privada;

III- função social da propriedade;

IV- livre concorrência;

V- defesa do consumidor;

VI- defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII- redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII- busca do pleno emprego;

IX- tratamento favorecido para empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (BRASIL, 1988)

A ordem econômica se funda na valorização do trabalho e na livre iniciativa, os quais se vinculam ao objetivo de assegurar a existência digna, expressão que remete o leitor ao fundamento do Estado brasileiro no princípio da dignidade da pessoa humana e dos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, segundo consta no Art.1º, inc. III e IV da CF. Em outras palavras, a valorização do trabalho e a livre iniciativa são pressupostos para que se alcance no Estado Democrático de Direito a dignidade humana em plenitude, bem como os valores sociais que constituem sua expressão.

Segundo ainda o *caput* do dispositivo, há um condicionamento destes princípios fundamentais da ordem econômica que devem seguir uma conformação com os ditames da justiça social. Neste ponto estes ditames e o conteúdo axiológico do que é a justiça social, tornam-se mais nítidos quando feita a análise dos princípios que lhe seguem apontando o dispositivo supracitado, quais sejam, soberania nacional, propriedade privada, função social da propriedade, entre outros.

Desta forma, ao adotar na Ordem Tributária, importando para o princípio da capacidade econômica os objetivos e princípios expressos no Art.170 da CF, os princípios da isonomia e da vedação ao confisco incorporam clareza e expressividade suficiente para instrumentalizarem contornos mais precisos das garantias fundamentais do contribuinte, funcionando a vedação ao confisco como um parâmetro de aferição da inconstitucionalidade da tributação e a isonomia como conteúdo destes parâmetros, tornando-se um propulsor da igualdade material no plano concreto de incidência da disciplina jurídica.

3.1.2 A FUNÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA ORDEM ECONÔMICA NO RECONHECIMENTO DE GARANTIAS FUNDAMENTAIS EFICAZES AO CONTRIBUINTE

Compreender os princípios e os fundamentos da ordem econômica implica, por associação, compreender o que é capacidade econômica para suportar ônus tributário cujo conteúdo é invariavelmente econômico.

Valorização do trabalho humano

O princípio ou fundamento da valorização do trabalho humano confere uma concretude e uma objetividade esclarecedora ao princípio da capacidade econômica, pois, traz à baila a ideia de mínimo existencial como núcleo ou conjunto de bens jurídicos básicos cuja tributação quando caracterizada pela pessoalidade, não deve incidir sobre, representando este núcleo essencial a garantia de uma existência digna propiciada pelos rendimentos frutos do trabalho. Este é em suma o conteúdo assumido pelo princípio da valorização do trabalho humano.

Segundo a doutrina tributarista acerca da ideia do mínimo existencial

Em nossa Carta Magna, o inciso IV do art.7º, ao disciplinar os itens que compõem o salário mínimo, parece ofertar parâmetros para a fixação do mínimo existencial. Entretanto, diante da ausência de normas constitucionais específicas sobre este importante plano de delimitação, entendemos que compete ao legislador traçar parâmetros que sigam, em dada base territorial, o padrão socialmente aceito para a definição das necessidades fundamentais mínimas do cidadão. (SABBAG, 2017, p. 194)

É necessário levantar um contraponto à lição do eminente tributarista, tendo em vista que a norma específica que na sua leitura inexistente na CF é justamente aquela que o próprio autor aponta no Art. 7º, inc. IV da CF, a qual traduz, quando devidamente iluminada pelo princípio da valorização do trabalho humano, parâmetros satisfatoriamente seguros para a determinação do mínimo existencial.

De outro lado, a ideia de que há diferenças regionais entre o que é considerado necessário em um determinado território e outro como mínimo existencial, advogando pela não contemplação dos critérios normativos do Art.7º, inc. IV da CF, revela-se incompatível com a regra da uniformidade da tributação pela União em todo o território nacional segundo o Art. 151, inc. I da CF.

Art. 151 É vedado à União

I- instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em

detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País. (BRASIL, 1988)

Neste ponto, percebe-se que o ônus econômico-tributário estabelecido no IRPF, como demonstrado no capítulo anterior, é uniforme ante de sua legislatura de estatura nacional, via de regra não comportando regionalismos, muito embora a textura do dispositivo resguarde um campo discricionário ao legislador para a concessão de incentivos fiscais em sua segunda parte.

As reflexões no sentido da delimitação do mínimo existencial, tornam-se mais claras ainda quando fundadas no que está escrito no art.7º, inc. IV da CF.

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem a melhoria de sua condição social:

[...]

IV- salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim. (BRASIL, 1988)

Deste dispositivo pode-se aferir logo de imediato a sua compatibilidade com a ideia de capacidade econômica integrada à valorização do trabalho humano e demais princípios fundantes da Ordem Econômica, constituindo um núcleo essencial que deve ser preservado, revelando um âmbito de proteção intangível cujos limites encontram-se no conjunto de bens jurídicos assegurados ao trabalhador para que atinja a existência digna pela força econômica do salário mínimo.

Detalhe importante, ambas estruturas normativas notadamente compartilham a característica da uniformidade em todo o território nacional, ou seja, o mínimo existencial é um direito social pertencente a todos os trabalhadores brasileiros, ao passo que a obrigação tributária do IRPF também é uniforme no território brasileiro, tendo em vista seu fundamento na generalidade, universalidade e progressividade da exação. Logo, revela-se possível compatibilizar o mínimo existencial fundado na valorização do trabalho humano como referência de imunidade fiscal determinada pela própria Constituição.

Passando ao plano concreto de delimitação do mínimo existencial, teremos que o trabalhador deve ter garantido para sua subsistência digna um suporte econômico capaz de contemplar despesas com a aquisição e manutenção dos bens jurídicos essenciais à sua existência digna, quais sejam, alimentação, moradia, educação, saúde, entre outros.

Logo, é perfeitamente possível não só ao legislador, mas, principalmente ao intérprete-aplicador do direito, a cognição, a análise, o conhecimento das despesas relacionadas a cada um daqueles bens, revelando-lhe o caráter econômico intangível a ser preservado.

Exemplificando, as despesas com o direito à moradia materializado pela aquisição de propriedade de bem imóvel cuja finalidade é a de abrigar o trabalhador e sua família, abrangem água, luz, rede de esgoto e saneamento básico, IPTU e despesas com bem feitorias necessárias eventualmente.

Outro exemplo pode ser citado em relação ao direito à alimentação, o qual abrange despesas realizadas com a cesta básica. Ao lado da alimentação vem a saúde, cujas despesas abrangem consultas clínicas, exames laboratoriais, medicamentos, tratamentos com acompanhamento de profissional qualificado e procedimentos cirúrgicos.

Pode-se deduzir então, que a concretude do que representa a força econômica para a realização da existência digna do trabalhador é perfeitamente aferível, não prescindindo de normativa específica que lhe delimite o conteúdo, sendo possível visualizar seu âmbito de proteção no caso concreto.

Relacionado às garantias e direitos fundamentais, está o princípio da aplicabilidade imediata de seus efeitos, gerando direitos e obrigações entre governantes e governados, sociedade e particular, coletividade e indivíduo. Neste sentido a doutrina exemplifica como este princípio interage com as normas de direitos e garantias fundamentais.

Assim, o art. 5º, XIII, da Constituição afirma ser “livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer”. Essa norma não deve, à vista do princípio em estudo, ser entendida como a determinar que somente após a regulação de uma atividade ou de uma profissão esta pode vir a ser exercida. Para que se prestigie o princípio da aplicabilidade imediata, cumpre que se veja no aludido inciso a expressão de uma norma de eficácia contida [...] (MENDES e GONET BRANCO, 2017, p. 142)

As normas de eficácia contida regulam suficientemente a matéria constitucional, deixando uma margem de discricionariedade legiferante para que a Constituição acompanhe a evolução de seu tempo e possa ser melhor dirigida quando a regulamentação que se faz necessária. (MENDES e GONET BRANCO apud DA SILVA, 2017)

Desta maneira, à luz das lições da teoria geral dos direitos e garantias fundamentais, todo direito ou garantia que se encontra na CF, não se restringindo somente ao rol exemplificativo do Art. 5º, é *a priori* dotado de aplicabilidade imediata. Na ausência de regulamentação por parte do Estado, a produção de efeitos da norma constitucional suficientemente definida é livre como no exemplo acima.

No que diz respeito ao princípio da valorização do trabalho humano enquanto conteúdo normativo trazido ao princípio da capacidade econômica, parece haver uma notável constituição de verdadeira garantia fundamental perfeitamente autoaplicável e aferível em uma situação concreta, especialmente quando se trata da moradia, alimentação, saúde, higiene, transporte e previdência social.

O lazer e o vestuário, a seu turno, tomam a forma de normas constitucionais de eficácia limitada, onde seu conteúdo demonstra baixa densidade normativa. Mesmo assim, com esforço e técnicas adequadas, é possível eventuais circunstâncias serem trazidas a estes direitos, revelando-lhe um conteúdo mais preciso e passível de aplicabilidade imediata. Afinal, não é a lei a única fonte do direito, os costumes também o são e podem ser usados como tal na ausência de instrumentos normativos expressos.

Livre iniciativa

O princípio da livre iniciativa diz respeito à não limitação da atividade econômica, via de regra. É um aspecto ou desdobramento do direito à liberdade assegurada no Art. 5º *caput*, muito embora seja uma liberdade regulamentada pelo Estado e/ou pelas próprias regras de autorregulação do mercado.

É, em suma o princípio que assenta como base econômica do Estado o sistema capitalista, mesmo que seja mitigado por aspectos sociais que prevaleçam em algumas circunstâncias, como por exemplo a necessidade de preservação do meio ambiente.

O princípio funciona dentro da proposta deste tópico, como fundamento da ordem econômica e pressuposto da valorização do trabalho humano. Afinal, o trabalho se caracteriza entre outros aspectos pela sua economicidade. Não haveria como conceber dentro de um sistema capitalista a valorização do trabalho humano sem a garantia da liberdade de atividade econômica.

Justiça social

A justiça social, a seu turno, possui semelhante função ao princípio da isonomia na Ordem Tributária, sendo esta função promover a distribuição proporcional dos ônus econômicos da riqueza no país, ou seja, a justiça social é fundamento da busca por meio da interferência do Estado na economia, do equilíbrio das forças de mercado para a garantia do bem-estar social e desenvolvimento socioeconômico.

Logo, sua expressão e conteúdo se dão na acomodação dos diversos princípios que são explicitados nos incisos do Art. 170 da CF, fazendo-se necessário um exercício de compatibilização, cotejo e reorientação daqueles princípios para que se tornem úteis como critérios abalizados na própria Constituição a conferir conteúdo mais nítido o princípio da isonomia na Ordem Tributária.

A doutrina faz interessante distinção entre os princípios da Ordem Econômica quanto à sua função, destacando que

[...] é possível reuni-los em dois grandes grupos, conforme se trate de princípios de funcionamento da ordem econômica e de princípios-fins. Em linhas gerais, os princípios de funcionamento estabelecem os parâmetros de convivência básicos que os agentes da ordem econômica deverão observar, englobando os seis primeiros incisos. Os princípios-fins, por sua vez, correspondem aos três últimos incisos e descrevem realidades materiais que o constituinte deseja que sejam alcançadas. (BARCELLOS, 2018, p. 506)

Para a ideia desenvolvida neste tópico, o princípio da justiça social constitui importante diretriz ao informar o princípio da isonomia na Ordem Tributária. Seria então o aspecto extrafiscal da espécie tributária do IRPF informado pela justiça social, segundo os princípios compatíveis com a Ordem Tributária, e que devem ser observados nos incisos do Art. 170 da CF, devendo a disciplina jurídica da exação cumprir uma distribuição proporcional dos ônus econômicos tributários.

Para os fins de constituição de fundamentos seguros à proteção do mínimo existencial de exações inconstitucionais, os princípios da propriedade privada, função social da propriedade, redução das desigualdades regionais e sociais e busca do pleno emprego constituem núcleo de fundamento jurídico e finalístico a ser incorporado no princípio da isonomia tributária. Neste processo, o conteúdo de todos convergem para o princípio da valorização do trabalho humano. Então é imperativo determinar a relação de cada um destes com o princípio aludido.

A propriedade privada é a pedra angular de uma economia de base capitalista e pressuposto da própria livre iniciativa, muito embora estejam colocados em lugares opostos do Art. 170 da CF -a livre iniciativa aparece como fundamento e a propriedade privada como princípio decorrente-, o direito a apropriar-se dos bens e dos meios de produção precede à própria livre iniciativa, estando resguardada no Art.5º da CF como garantia fundamental.

Não faria sentido a livre iniciativa sem a garantia de propriedade privada, de forma que o esforço imprimido pelo trabalho de quem produz correria o risco de não ser usufruído por este. Em outros termos, a propriedade privada é a abominação à ideia de estatização dos meios

de produção como praticaram os seguidores do socialismo científico tal qual Karl Marx preconizava em seu projeto de sociedade comunista, eliminando assim as estratificações sociais criadas pelo capitalismo.

O resultado de países onde se tentou implantar o socialismo, etapa anterior ao comunismo preconizado por Marx, registra na história crises humanitárias qualificadas pela fome generalizada, supressão de direitos básicos, escassez de recursos, ditadura intransigente, violência aos opositores do regime, entre outras situações que deixaram sequelas na vida e história dos povos que por estas experiências passaram, vide o exemplo do governo Stalin na antiga URSS.

Por este motivo o ideal comunista sucumbiu à sua inaptidão de tornar-se real e materialmente benéfico ao ser humano e hoje as constituições democráticas garantem a propriedade privada como direito de todos os cidadãos, pressuposto da livre iniciativa, a qual por sua vez é pressuposto da valorização do trabalho humano.

Logo, este princípio guarda relação de pressuposto do pressuposto do princípio da valorização do trabalho humano.

De outro lado, o princípio da função social da propriedade entra em cena como limitador do direito de propriedade, imprimindo-lhe algumas finalidades e adequações as quais esta deve atender.

A propriedade privada quando garantida em termos absolutos encontra dificuldade de acomodação entre os demais direitos cidadãos, afinal, a escassez, a limitação dos bens jurídicos de toda sorte, requerem uma atenção especial para que a propriedade não se torne causa de lesão a direito alheio, o que seria o caso se a propriedade privada fosse ilimitada em todos os seus aspectos.

A doutrina qualifica a função social da propriedade da seguinte maneira:

De forma geral, a noção de função social está associada ao aproveitamento adequado do bem que garante ao seu titular a vantagem que lhe é própria, mas, simultaneamente, assegura também à coletividade os benefícios razoavelmente esperados de sua utilização (BARCELLOS, 2018, p. 507)

Deste recorte doutrinário preciso, pode-se deduzir a afirmação de que a função social da propriedade tem o papel de acomodar a propriedade privada com os demais direitos, cumprindo uma função de estabelecer uma obrigação sinalagmática entre proprietário e sociedade coletiva. À sociedade coletiva resta o dever negativo de não interferência arbitrária e respeito à propriedade alheia, por esta razão é ato ilícito o esbulho do proprietário de bem imóvel; constitui

crime o roubo de coisa alheia móvel, e assim sucessivamente vários atos contrários ao direito de propriedade vão sendo rechaçados pelo direito.

Em contrapartida, o dever do proprietário não abusar de seu direito é uma obrigação que este assume para com a coletividade. Logo, constitui contravenção penal a perturbação do sossego alheio com barulhos que possam perturbar os vizinhos, constitui ato ilícito a poluição dos mananciais de água doce pela atividade industrial, entre inúmeras outras circunstâncias.

Por fim, o princípio da função social da propriedade quando relacionado ao princípio da valorização do trabalho humano, adquire o sentido de permitir a apropriação de bens de consumo básicos às necessidades do trabalhador. Logo, é fundamento da valorização do trabalho humano e liame deste princípio com os princípios-fins da redução das desigualdades sociais e regionais e da busca do pleno emprego.

A redução das desigualdades sociais e regionais enquanto princípio da ordem econômica, remete ao combate às disparidades econômicas existentes no Brasil, ou seja, visa efetivamente como meta a diminuição dos abismos sociais patológicos que neste território imperam.

Como princípio finalístico que o é, sua força normativa empresta ao princípio da função social da propriedade uma finalidade clara e alinhada com o princípio da valorização do trabalho humano, para este convergindo novamente.

Por último, teremos o princípio da busca do pleno emprego, o qual possui um conteúdo normativo que remete o leitor a todo o rol de direitos dos trabalhadores contido no Art. 7º da CF, lá estando as garantias mínimas a serem respeitadas para que o trabalhador alcance a melhoria de sua condição social, além de outras que porventura venham a ser incorporadas àquele rol ou reconhecidas fora dele.

Em relação à valorização do trabalho humano, o princípio da busca do pleno emprego, como caracteristicamente finalístico, constitui fundamento e finalidade daquele, de forma a revesti-lo de um caráter protetivo ao trabalhador, ou seja, constituir uma garantia fundamental do trabalhador outra além das que estão esposadas no Art. 7º em relação ao contrato de trabalho, visando à melhoria de sua condição social por meio de uma tributação justa, ligando-se neste ponto ao princípio da redução das desigualdades sociais e regionais.

Percebe-se o quão integrados e satisfatoriamente bem delimitados estão os princípios da Ordem Econômica. Os seus fundamentos e o seu conteúdo normativo encontram respaldo em todo o texto constitucional, importando o sentido garantista e protetor de que gozam os direitos e garantias fundamentais aos princípios de garantias fundamentais do contribuinte na Ordem Tributária.

É com base nestes princípios que o princípio da capacidade econômica assume um conteúdo mais palpável e mais concretizável no âmbito de incidência de sua normativa, sendo incorporados na legislação do IRPF enquanto finalidade teleológica a ser perseguida pela norma.

Assim, os parâmetros de aferição da inconstitucionalidade ou constitucionalidade da exação, tornam-se mais seguros e aptos a proteger o contribuinte brasileiro, em sua grande maioria trabalhadores do serviço público ou privado, importando para esta belíssima disciplina jurídica da tributação a justiça social, o bem comum, a humanização e o respeito ao contribuinte mais vulnerável.

3.2 O QUE É INFLAÇÃO?

A inflação é um segundo aspecto de deformação das finalidades garantistas incorporadas na legislação do IRPF no plano concreto. E, antes de analisar seus efeitos propriamente ditos, é preciso descrever o que é este fenômeno de natureza econômica.

Segundo economistas, a inflação pode ser descrita simploriamente como

Existem várias definições a respeito da inflação mas a mais simples e clara define a como a elevação contínua do nível de preços, isto é, uma taxa contínua de crescimento dos preços num período determinado. Deve ficar com isto claro que um aumento de preços, por uma única vez, não pode ser considerado inflação. Precisa-se de um aumento contínuo, mesmo que este não seja de igual magnitude ao longo do tempo. (AZABACHE MORAN e WITTE, 1993, p. 02)

Os economistas dividem os aspectos elementares da inflação em três, quais sejam, a) aumento do volume monetário para o financiamento das atividades do Estado, b) elevação geral e persistente nos preços dos produtos, c) faixa temporal de análise do fenômeno. (AZABACHE MORAN e WITTE, 1993). Cada qual destes elementos traduz um complexo de fatos e ingerências dos agentes econômicos que permitem a experimentação de um processo inflacionário.

O aumento do volume monetário é um indício de que o Estado não está conseguindo financiar suas atividades satisfatoriamente e fazer frente às despesas que lhe competem. Por outro lado, a deficiência na arrecadação pode ser um indicador de desaquecimento econômico e retração na atividade produtiva, a qual por sua vez pode ter causa relacionada a diversos fatores de ordem política, fenômenos da natureza, fenômenos internacionais, fenômenos relacionados ao próprio consumidor, ineficiência na gestão pública, entre outros.

A elevação nos preços dos produtos deve ser geral, ou seja, não basta que apenas um ou alguns produtos experimentem elevação no preço, é preciso que um conjunto amplo de produtos experimente este aumento, que deve ser contínuo e persistente.

A faixa temporal de análise do fenômeno é determinada em meses ou anos. O Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) calculado pelo IBGE, analisa o fenômeno inflacionário mensalmente, sendo possível aferir o acumulado em inflação anualmente.

Concluindo que a inflação é um aumento generalizado, persistente e contínuo dos preços de uma amplitude de produtos, bens e serviços, podemos dizer que os índices medidores dos fenômenos inflacionários representam a perda do poder aquisitivo da moeda em um período de tempo.

Exemplificando, supondo que com R\$ 120,00 (cento e vinte reais) seja possível adquirir uma cesta básica de produtos alimentícios; arroz, feijão, carne, pão francês, leite, queijo, ovos, frutas e legumes. Se dentro de um período de um mês, esta mesma cesta básica com os mesmos produtos salta para R\$ 180 (cento e oitenta reais); ocorreu uma perda de poder aquisitivo de compra de 50% sobre o valor anteriormente utilizado para a aquisição da cesta básica, ao passo que pode-se dizer da mesma maneira que houve inflação de 50% no preço da cesta básica.

A inflação, neste contexto revela-se como um fator econômico de empobrecimento dos mais necessitados, pois, se para aqueles com maior poder aquisitivo é possível suportar o efeito inflacionário gastando mais dinheiro para adquirir um produto ou bem de consumo, para o mais necessitado significa redução da renda e abdicação do consumo.

Logo, aproveitando o exemplo anterior, se uma pequena família utiliza R\$ 120,00 (cento e vinte reais) para a aquisição da cesta básica, para que pudesse utilizar o mesmo valor e não despender R\$ 60,00 (sessenta reais) à mais, teria de abdicar de alguns dos produtos da cesta, por exemplo, a carne, o leite e o queijo. Obviamente é um exemplo hipotético, mas, retrata com clareza o contingenciamento ou corte de despesas necessário caso o consumidor não tivesse outros recursos para pagar mais pelo mesmo, o que é a situação de muitos brasileiros em verdade.

De outro lado, o processo deflacionário, que é o oposto da inflação, traduz a valorização da moeda e do poder aquisitivo do dinheiro, muito embora que não seja necessariamente um indicador de boa saúde da economia. Isto porque a inflação possui entre algumas de suas causas a elevação de custos básicos da produção dos bens e serviços, o que gera um efeito em cascata de aumento de preços; ou então a inflação de consumo, a qual é caracterizada pelo aumento da procura e a incapacidade de a oferta atender à demanda, resultando na alta dos preços. Este

último fator não é necessariamente ruim, pois indica que as pessoas possuem dinheiro e estão dispostas a pagar mais para consumir.

A deflação, ao contrário, valoriza a moeda, entretanto revela forte indicador de que as pessoas estão segurando o dinheiro e o consumo. A atitude de não consumir pode ter como causa justamente a inflação, que é a alta nos preços de maneira que o poder aquisitivo se esvai das mãos do consumidor, ou seja, este não tem mais recursos econômicos para consumir.

Com isto, a economia diminui o ritmo dos investimentos e a confiança de que aquela atividade econômica vai gerar lucro cai, resultando em muitas mazelas sociais como o desemprego em massa, férias coletivas, falência das empresas, concentração de renda, fuga de capitais, perda da confiança internacional e receio dos calotes.

Logo, a economia, para que preserve níveis saudáveis de inflação, deve manter o poder aquisitivo dos consumidores com níveis em que sua capacidade econômica suporte, não lhes usurpando o poder aquisitivo para adquirir os produtos e serviços básicos necessários à sua manutenção com dignidade, bem como evitar a concentração e estagnação da renda, promovendo incentivos econômicos quando a inflação estiver abaixo dos patamares saudáveis. Quanto mais o dinheiro circular, melhor será a saúde da economia.

3.3 A REVELAÇÃO DO ESTUDO DO SINDIFISCO

O SINDIFISCO (Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil), realizou um estudo da legislação tributária do IRPF, focando na tabela que indica o fato gerador da obrigação tributária.

Neste estudo houve levantamento do quadro de evolução da tabela do IRPF e aperfeiçoamento de sua eficiência fiscal. Foi em 1966 que a tabela foi convertida de UFIR (Unidades de Referência Fiscal) para valores expressos em R\$ (reais), portanto, marco inicial da tabela na forma como conhecemos atualmente.

Entre 1996 e 2017, a tabela do IRPF sofreu reajustes pontuais na tentativa de preservar o poder aquisitivo econômico do contribuinte, afinal, a maioria dos trabalhadores é tributado na fonte, sendo bastante difícil a atividade de sonegação por parte destes. Portanto, os reajustes foram tentativas tímidas de repor as perdas inflacionárias que ano após ano se acumularam.

Tais reajustes pontuais não contemplaram os índices de inflação por completo, ou seja, os reajustes da tabela vêm sempre ignorando parte da inflação, deixando resíduos inflacionários

não cobertos, quando na verdade deveria o reajuste acompanhar toda a perda de valor da moeda pelo movimento inflacionário.

O IPCA é o índice de inflação que mede o aumento do preço de todos os produtos ao consumidor amplo, ou seja, segundo as indicações de índices gerais do IBGE, o IPCA contempla a análise do aumento de preços sobre todos os produtos básicos aos quais o consumidor tem de arcar para manter um patamar de vida digno, quais sejam, saúde, educação, alimentação, vestuário, moradia, entre outros.

Todos os bens garantidos ao trabalhador no Art. 7º, inc. IV da CF e que constituem garantia do mínimo existencial estão abrangidos pelo cálculo do IPCA, o qual levará em conta o padrão de consumo das famílias cujo rendimento varia de um a quarenta salários mínimos mensais, ou seja, cujo rendimento pelo valor atual do salário mínimo varia entre R\$ 954,00 (novecentos e cinquenta e quatro reais) e R\$ 38.160,00 (trinta e oito mil e cento e sessenta reais).

Segundo a tabela do abaixo, analisando os resíduos inflacionários acumulados do ano-calendário de 1996 até 2017, percebeu-se um acúmulo de defasagem na casa dos 88,4%, como se pode visualizar abaixo.

Tabela 1

Resíduos na Correção da Tabela do Imposto de Renda pelo IPCA 1996-2017 (%)

Períodos	IPCA	Correção da Tabela	Resíduo	Resíduo	Acumulado
1996	9,56	-		9,56	9,56
1997	5,22	-		5,22	15,28
1998	1,66	-		1,66	17,19
1999	8,94	-		8,94	27,67
2000	5,97	-		5,97	35,29
2001	7,62	-		7,62	45,60
2002	12,53	17,5		-4,23	39,44
2003	9,30	-		9,30	52,41
2004	7,60	-		7,60	63,99
2005	5,69	10,00		-3,92	57,57
2006	3,14	8,00		-4,50	50,48
2007	4,46	4,50		-0,04	50,42
2008	5,90	4,50		1,34	52,44
2009	4,31	4,50		-0,18	52,16
2010	5,91	4,50		1,35	54,22
2011	6,50	4,50		1,92	57,17
2012	5,84	4,50		1,28	59,18
2013	5,91	4,50		1,35	61,33
2014	6,41	4,50		1,83	64,28
2015	10,67	5,60		4,80	72,17
2016	6,29	0,00		6,29	83,00
2017	2,95	0,00		2,95	88,40
Total	294,93	109,63		88,40	

(SINDIFISCO 2018, p. 5)

Em outras palavras, o povo brasileiro cuja faixa de renda varia entre um quarenta salários mínimos, perdeu capacidade econômica em 88,4% do valor da moeda de 1996 até 2017, e segue o caminho para a casa dos 90% de perda em 2018.

Esta indicação não é preocupante para as famílias que recebem quarenta salários mínimos ou mais. Porém, para aquelas famílias que percebem de um a cinco salários mínimos, o ônus econômico desta perda inflacionária é preocupante, mesmo que diluída pontualmente no longo prazo, mostrando-se insuficiente para a garantia de um suporte econômico capaz de fazer frente às despesas básicas do trabalhador e de sua família.

Prova do quão a defasagem afeta estas pessoas de mais baixa renda, encontra-se na transcrição da defasagem experimentada em cada faixa da tributação do IRPF.

Tabela 2
Tabela Progressiva Mensal do IRPF Ano-Calendário 2017
Resíduos por faixa de alíquota

Faixas de alíquota	IPCA acumulado em 2017	Correção da Tabela em 2017	Defasagem acumulada	Resíduos acumulados até dez/17
Faixa de isenção	2,95	-	2,95	86,80
Faixa de 7,5%	2,95	-	2,95	86,80
Faixa de 15%	2,95	-	2,95	88,57
Faixa de 22,5%	2,95	-	2,95	89,46
Faixa de 27,5%	2,95	-	2,95	90,37

(SINDIFISCO, 2018, p. 6)

Quem paga IRPF no Brasil atualmente é a classe trabalhadora e de menor renda, tendo em vista que apenas aqueles que recebem de um salário mínimo a uma pequena variação de um salário mínimo e meio estão isentos da tributação. A partir de dois salários mínimos, o trabalhador já estará tributado na fonte à alíquota de 7,5% do rendimento que excede ao montante de R\$ 1.903,98 (mil novecentos e três reais e noventa e oito centavos). Como dois salários mínimos acumulam R\$ 1.908,00 (mil novecentos e oito reais) por mês durante um ano, o montante a ser tributado é no valor de R\$ 4,02 (quatro reais e dois centavos), cuja tributação recolhida será no valor R\$ 0,30 (trinta centavos).

Abaixo a tabela mostra as alíquotas do IRPF como estão atualmente segundo a Lei nº11.482/07:

Art. 1º O imposto de renda incidente sobre os rendimentos de pessoas físicas será calculado de acordo com as seguintes tabelas progressivas mensais, em reais:
[...]

IX - a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015:

Tabela Progressiva do Imposto de Renda:

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IR (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142, 80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354, 80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636, 13
Acima de 4.664,68	27,5	869, 36

(BRASIL, 2007)

Obviamente o valor de trinta centavos mensais do exemplo acima é irrisório. Entretanto, como é de conhecimento geral de todos, o salário mínimo não está nem próximo de garantir o mínimo existencial, de maneira que é preciso entre três a cinco salários mínimos para conseguir adquirir pelo poder econômico de seu trabalho o mínimo existencial que lhe está resguardado na CF, e isto só com muita educação financeira e poupança, termos desconhecidos para a grande maioria dos brasileiros que inicia a escalada da pirâmide social e a inserção no mercado de trabalho

Nestas circunstâncias, o gravame tributário aumenta conforme o salário do trabalhador é reajustado. Simultaneamente o processo inflacionário acumulado corrói o seu poder econômico mês a mês em um processo gradual. As alíquotas do IRPF vão sendo empurradas pela inflação acumulada anual cada vez mais para a tributação de quem possui menos e afasta-se cada vez mais de quem possui mais, resultando na tributação do salário reajustado do trabalhador, o qual em muitas ocasiões representa um ganho apenas nominal e não real. Em suma, opera-se verdadeiro confisco institucionalizado por lei de um progresso remuneratório que deveria estar imunizado em virtude de suas finalidades socioeconômicas.

Neste sentido, o congelamento da tabela do IRPF com a não previsão de um mecanismo legal expresso de correção revela a terceira causa de deformação das finalidades tributárias incorporadas na legislação do IRPF, pois, ao apenas se apegar às cifras e não ao valor real que representa aquela renda a ser tributada, termina em muitas ocasiões por confiscar do contribuinte o seu direito à valorização do trabalho humano e à melhoria de sua condição social.

Desta maneira, exemplificando como este congelamento e a ausência de uma previsão de reajuste segundo os índices do IPCA reputam-se inconstitucionais, tomemos o exemplo do trabalhador que percebe renda mensal de R\$ 4.000,00 (quatro mil reais); sua tributação mensal será no valor de R\$ 263,87 (duzentos e sessenta e três reais e oitenta e sete centavos), ou seja, será tributado até a faixa de 22,5%, recebendo após a retenção na fonte R\$ 3.736,13 (três mil setecentos e trinta e seis reais e trinta centavos).

Com este dinheiro, ele apenas pode pagar o aluguel, manter a alimentação, a previdência, o transporte, vestuário e higiene, inexistem despesas com saúde. Suponhamos que

este trabalhador deseja fazer um mestrado ou uma boa especialização no valor de R\$ 770,00 (setecentos e setenta reais) mensais, não tendo como contingenciar as verbas, pois não teria como pagar por um aluguel mais barato, ficando mais longe do local de trabalho.

Por uma feliz coincidência, percebe o aumento salarial exatamente na quantidade do curso que gostaria de realizar. Entretanto, o que seria um recurso utilizado na melhoria de sua condição social, uma despesa com educação, levará agora sua renda à tributação de 27,5%, a qual passará a ser recolhida na fonte ao valor de R\$ 442,39 (quatrocentos e quarenta e dois reais e trinta e nove centavos).

Por mais que tente contingenciar as despesas, os R\$ 4.327,00 (quatro mil trezentos e vinte e sete reais) não conseguirão fazer frente à despesa com educação que o trabalhador queria realizar. Ou seja, houve um confisco de parcela do mínimo existencial do trabalhador, uma negação ao seu direito de melhorar sua condição social. Lembrando que é um problema hipotético para visualização do fenômeno, circunstâncias matérias semelhantes podem ocorrer numa situação concreta.

Vejamos como ficaria a tributação caso a tabela atualmente vigente fosse atualizada pela inflação acumulada entre 1996 a 2017:

Tabela 4
Tabela Progressiva Mensal Corrigida pela Defasagem Acumulada
Ano-Calendário 2017 em R\$

De	Até	Correção	Alíquota	Dedução
0,00	3.556,56	86,80%	isento	-
3.556,57	5.280,09	86,80%	7,50%	266,74
5.280,10	7.073,23	88,57%	15,00%	662,75
7.073,24	8.837,92	89,46%	22,50%	1.193,24
acima de 8.837,92		90,37%	27,50%	1.635,14

Dedução por Dependente: R\$ 357,19
Educação - Dedução anual individual: R\$ 6.709,9
Parcela isenta dos rendimentos de aposentadoria, pensão, reserva ou reforma dos contribuintes com mais de 65 anos: R\$3.556,56
(SINDIFISCO, 2018, p.7)

A tabela de correção pela inflação mostra uma situação grave de progressiva lesão ou ameaça de lesão à direito, tendo em vista não contemplar a atualização periódica pelo IPCA, constituindo hoje um fator de lesão a direitos do contribuinte de menor capacidade econômica, e, se continuar o congelamento, será provável causa de instabilidades políticas e fiscais. É necessário buscar algum mecanismo de defesa da população contra este tipo de abuso, já que nem o executivo e o legislativo parecem preocupados em resolver esta questão.

Se não for possível tal resposta de maneira satisfatória, ao menos a denúncia acadêmica é válida para que seja possível o debate de meios para a solução deste conflito.

4. DA CONJUNTURA JURÍDICA SOBRE O IMPOSTO DE RENDA

Os capítulos anteriores deste trabalho, muito embora abordem também questões jurídicas, diferenciam-se da proposta contida neste título na medida em que abordam aspectos gerais e abstratos da disciplina jurídica do IRPF e aspectos concretos desta enquanto produtora de efeitos sobre uma determinada conjuntura econômica.

Também apontam os capítulos anteriores a necessidade de uma reinterpretação das garantias fundamentais do contribuinte com o objetivo de instrumentalizar no caso concreto parâmetros seguros de cognição de uma possível inconstitucionalidade material decorrente da disciplina jurídica do IRPF, destacando o desvio das finalidades dos princípios jurídicos informadores do IRPF o parâmetro principal para se chegar a uma razão justificadora da inconstitucionalidade material.

Desta forma, este capítulo tem um foco mais restrito, abordando toda a problemática levantada anteriormente dentro de um olhar crítico de como e qual é o tratamento despendido pelo Poder Judiciário às provocações de sua jurisdição para resolver questões relativas à atualização da tabela do IRPF.

4.1 A JURISPRUDÊNCIA DO STF NOS LITÍGIOS RELACIONADOS AO IRPF

Para que se dê a análise da conjuntura jurídica no âmbito do contencioso judiciário, se faz necessário levantar dois aspectos importantíssimos a serem confrontados, quais sejam, a jurisprudência do STF no tocante às correções da tabela do imposto de renda e a nova conjuntura jurídica que o Novo CPC impõe ao Poder Judiciário no tocante ao manejo das jurisprudências e da fundamentação mais precisa das sentenças acórdãos e decisões judiciais no geral.

O primeiro questionamento acerca da defasagem na correção da tabela do IRPF, segundo o acervo jurisprudencial do STF, se deu no primeiro semestre de 2005, no agravo regimental em recurso extraordinário RE-AgR 415322/RS, cujo relator à época era o Ministro Sepúlveda Pertence.

Naquele julgado, a razão de decidir ou *ratio decidendi* contemplado na ementa é a de que na ausência de previsão legal é vedado ao Poder Judiciário impor correção monetária, como

pode ser visto *in verbis*: “**EMENTA**: Imposto de renda: tabela progressiva instituída pela L. 9.250/95: ausente previsão legal, é vedado ao Poder Judiciário impor a correção monetária. Precedentes.” (BRASIL, 2005)

Neste sentido, fundamentou o Ministro seu posicionamento na própria Lei nº 9.250/95 que converteu as tabelas do IRPF de UFIR para reais, a qual não previu no ato da conversão um indexador para que se atualizasse a tabela, prática utilizada antes da conversão.

Com a ausência de um dispositivo de correção por algum indexador automático, a defasagem inflacionária passou a exercer um efeito de arrastamento das bases de cálculo tabeladas que agora não mais possuíam um indexador para que se efetuasse sua correção. É neste panorama que a lide se desenvolveu.

Entretanto, o inconformismo da parte recorrente, no caso um sindicato de funcionários públicos do Poder Judiciário do Rio Grande do Sul, teve o seu pleito rechaçado pelo Ministro sob o argumento da legalidade estrita. Na época, já era possível os servidores públicos, embora mais abastados que a grande parcela da população, sentirem os efeitos de uma perda de poder aquisitivo de cerca de 57% do valor da moeda e a tributação cada vez mais incisiva dos contribuintes.

O Ministro relator, em um acórdão de seis páginas decidiu que a legalidade estrita era a sua razão de decidir e citou uma outra jurisprudência da lavra do Ministro Celso de Mello, outro agravo regimental em recurso extraordinário, o RE-AgR 200.844-3/PR.

No julgado citado, a lide se arrastava sobre um inconformismo da parte recorrente em situação de legislação que havia mudado o indexador de atualização do Bônus do Tesouro Nacional para outro que no entender da recorrente prejudicaria seu direito adquirido a ter este bônus corrigido pelo indexador anterior, o IPC (Índice de Preços ao Consumidor), mais favorável.

O Ministro Celso de Mello rechaçou o pleito citando trecho do voto do Ministro Carlos Velloso, o qual afirma que a atualização do indexador não constituía ofensa ao direito adquirido do contribuinte pois importa em atualização monetária e não em aumento do tributo, e que por esta razão não se estaria ferindo a garantia da anterioridade. É possível vislumbrar a dedução dos argumentos na ementa do próprio julgado *in verbis*:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO – MATÉRIA TRIBUTÁRIA – SUBSTITUIÇÃO LEGAL DOS FATORES DE INDEXAÇÃO – ALEGADA OFENSA ÀS GARANTIAS CONSTITUCIONAIS DO DIREITO ADQUIRIDO E DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA – INOCORRÊNCIA – SIMPLES ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA QUE NÃO SE CONFUNDE COM MAJORAÇÃO DO TRIBUTO – RECURSO IMPROVIDO.
[...]

- A **modificação** dos fatores de indexação, com base em legislação superveniente, **não constitui** desrespeito a situações jurídicas consolidadas (CF, art. 5º, XXXVI), **nem transgressão** ao postulado da não-surpresa, instrumentalmente garantido pela cláusula da anterioridade tributária (CF, art. 150, III, “b”). (BRASIL, 2002)

Além destes argumentos, o Ministro Celso de Mello cita outros precedentes para fundamentar sua decisão e afirma que a questão referente a indexadores se dá exclusivamente no âmbito da legalidade estrita, e que não subsiste na Constituição um direito à indexação real.

Deste contexto ou arcabouço jurisprudencial intrincado e pouco digestivo a leituras apressadas é possível fazer algumas deduções inquietantes para um operador do direito.

Primeiramente, a falta de contextualização das jurisprudências mencionadas, ou seja, os Ministros do STF desenvolveram uma cultura de culto ao precedente, na qual recortam trechos decisórios ou adaptam jurisprudências que pouco têm a ver com o caso que estão decidindo. Ora, quando o Ministro Sepúlveda Pertence cita um precedente de caso que não trata de Imposto de Renda mas tão somente de substituições de indexadores ao longo do tempo, termina por ignorar circunstâncias de saltar aos olhos no caso em que estava debruçado, ou seja, não se estava a tratar de substituição de indexadores e sim de total ausência de indexador, fato que autorizaria uma análise mais detida.

Ao mesmo tempo, a fundamentação da jurisprudência citada por Celso de Mello, um dos relatores da jurisprudência citada pelo Ministro Sepúlveda Pertence, afirma que a substituição de um indexador por outro não importa em majoração de tributo mas em mera atualização monetária do tributo, ou seja, a jurisprudência citada reconhece a atualização monetária do tributo como uma forma de recomposição da perda inflacionária. É possível visualizar em recorte de seu voto proferido *in verbis*:

Cumprir enfatizar, de outro lado, que o Supremo Tribunal Federal, mesmo antes da edição da Lei nº 8.200/91, já vinha proclamando que a modificação dos fatores de indexação, com base na legislação superveniente, não representava -como efetivamente não representa- desrespeito a situações jurídicas consolidadas (CF art. 5º, inc. XXXVI), nem transgressão ao postulado da não-surpresa, instrumentalmente garantido pela cláusula da anterioridade tributária (CF. art. 150, III, b)

Cabe destacar neste ponto, por sua extrema pertinência, trecho da decisão ora agravada, em que o eminente Ministro CARLOS VELLOSO, na condição de relator deste processo, teve o ensejo de advertir, no que concerne, precisamente, ao tema ora em exame que “(...) a substituição do indexador não é ofensiva a direito adquirido do contribuinte, nem ao princípio da anterioridade, pois não constitui majoração do tributo a sua atualização monetária.” (BRASIL, 2002)

Logo, a jurisprudência paradigma em que se assenta o julgado da lavra do Ministro Sepúlveda Pertence, encontra-se fundamentada em cima de bases jurisprudenciais dissonantes do caso concreto sob sua análise, pois, a questão versada na jurisprudência citada dizia respeito

exclusivamente a indexadores de correção monetária instituídos por lei e substituídos por outra, além da análise de alegações relativas a ofensas ao direito adquirido e ao princípio da anterioridade da norma tributária, circunstâncias que se distanciam do caso em exame, que diz respeito à correção da tabela do IRPF a qual não incorporou qualquer indexador à sua correção, provocando um efeito de flutuação das exações fiscais reais, contrariando os princípios jurídico tributários da capacidade econômica, isonomia e vedação ao confisco, isto para fechar a primeira dedução inquietante.

A segunda dedução possível é o desprestígio completo aos princípios da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e da própria legalidade que veda o aumento do tributo sem lei que o defina. Tais princípios foram completamente ignorados da análise do caso, sucumbindo a uma ponderação empobrecedora de seu conteúdo normativo, o que leva inevitavelmente ao terceiro ponto preocupante.

A terceira constatação preocupante acerca dos julgados em análise é a impressão de que os Ministros do STF não partiram do conteúdo normativo da Constituição para lavratura de suas decisões. Se há um culto ao precedente sem contextualizá-lo abalizando de forma clarividente a relação que tenha com o caso *sub judice*, de outro lado há um evidente desprestígio do texto constitucional, o qual não aparenta ser ponto de partida das análises decisórias, especialmente quando se está a tratar de decisões paradigma, ou seja, sentenças, acórdãos ou decisões que não possuem precedentes especificamente sobre aquela matéria nos tribunais.

Perante o cenário desenhado pelo primeiro caso julgado acerca da tabela do IRPF, a jurisprudência do STF se limitou a repetir os fundamentos utilizados nas decisões anteriores, cristalizando uma jurisprudência no sentido de não ser possível a correção da tabela do IRPF.

Após nove casos julgados sem variar no tom ou argumentação, sempre à luz dos mesmos fundamentos, no décimo caso de relatoria do Ministro Marco Aurélio, foi possível visualizar alguma apreciação do mérito da questão e de algum debate entre os Ministros que levasse em conta realmente o papel das normas constitucionais sempre violadas e ignoradas sistematicamente pelos três poderes constituídos.

Nesta ocasião, no RE 388.312/MG datado de 01/08/2011, o relator da matéria mostrou preocupação com o crescente deslocamento da tabela do IRPF para a tributação dos menos abastados, como se pode perceber nas palavras do próprio Ministro *in verbis*:

Essa situação, evidentemente acabou por resultar na majoração do tributo, no deslocamento de situações bem definidas. Contribuintes que não estavam sujeitos à tributação vieram a estar, criando-se, sem previsão normativa, a incidência do tributo,

impondo-se a satisfação a quem, dadas as balizas da lei, dado o princípio da legalidade, não estava sujeito a recolhê-lo. [...]
O aspecto mais negativo, não bastasse a problemática da legalidade estrita, está na circunstância de o congelamento verificado haver alcançado, justamente, os menos afortunados, deslocando-os da situação de isenção ou de faixa de incidência maior para a de subordinação ao tributo, com mudança de classe que salta aos olhos. (BRASIL, 2011)

Percebe-se que o Ministro relator apesar de ter atentado para o movimento das faixas de tributação e ter elaborado um voto mais discursivo do que jurídico propriamente dito, no qual levantou com belas palavras o papel da corte suprema como guardião da Constituição Federal, segue incorrendo no mesmo erro endossado na jurisprudência dominante naquela corte, qual seja, o prestígio desarrazoado do princípio da reserva legal em face dos demais princípios que não somente norteiam a instituição e majoração dos tributos, mas reclamam verdadeira interpretação teleológica, o que seria suficiente para visualizar com mais clareza o esvaziamento daqueles princípios e o risco de lesão a direito.

As palavras da CF são muito claras e fortes no sentido de conferir efetividade àqueles princípios, quando da leitura de seu Art.145, §1º, aduzindo expressamente a efetividade como marca a acompanhar o princípio da capacidade econômica a qual é obrigatória quando o tributo se caracteriza pela pessoalidade, ambos são indissociáveis neste aspecto.

Com este quadro, se conclui que a situação vislumbrada pelo Ministro Marco Aurélio, endossa na prática estatal das três esferas do Poder não uma tributação progressiva da renda e proventos de qualquer natureza, mas, sim de um progressivo risco de confisco ou confisco propriamente dito no qual cada vez mais os menos abastados são mais onerados e cada vez menos os mais abastados são onerados, dada a ausência de faixas progressivas do IRPF além dos 27,5% para estes últimos.

De outra forma, podemos dizer que aqueles que possuem rendimentos maiores estão submetidos a uma tributação fixa de seu poder econômico crescente, ao passo que os que menos possuem é que experimentam a progressividade crescente, não atendidos os critérios da capacidade econômica, isonomia e vedação ao confisco, no sentido de sua renda real, passando a pagar a cada ano por conta da inflação acumulada, mais imposto de renda.

Este quadro caracteriza uma situação de violação inegável aos sujeitos de direito que estejam experimentando o confisco de sua renda e de ameaça de violação aos que ainda encontram-se isentos ou em faixas de tributação menos onerosas.

O voto do Ministro Marco Aurélio, muito embora tenha mostrado esta preocupação e reconhecido a situação, foi vencido pelos votos dos demais Ministros que continuaram a endossar a jurisprudência dominante no STF.

Para tanto, a divergência foi aberta pela Ministra Carmén Lúcia, a qual se posicionou no sentido da jurisprudência da corte com os seguintes argumentos *in verbis*:

10. Não vislumbro na espécie afronta aos princípios da proibição do confisco e da capacidade contributiva.

Segundo explicitou nosso decano no julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade 8 (Relator Ministro Celso de Mello, Plenário, D.J. 4.4.2003), “a proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde, habitação, por exemplo)”. (BRASIL, 2011)

Como é perceptível, a Ministra vê na jurisprudência do colega decano uma baliza fundamentadora de suas razões de forma clara. Entretanto, vê-se que as expressões “injusta apropriação estatal”, “insuportabilidade da carga tributária” e “exercícios do direito a uma existência digna” são terminologias indeterminadas, não há como precisar a insuportabilidade da carga tributária ou o comprometimento do direito a uma existência digna sem lançar mão de uma interpretação sistemática da Constituição em confronto com o caso concreto.

Segue a Ministra seu raciocínio *in verbis*:

Desse modo, a constatação das situações dependeria, conforme assentado em acórdão recorrido, da análise da situação individual de cada contribuinte, ainda mais se considerada a possibilidade de se proceder a deduções no imposto de renda.

Tal exame, portanto, demandaria análise de provas, o que é vedado em sede de recurso extraordinário (Súmula 279). Nesse sentido, decidiu o Supremo Tribunal Federal quando da alegação de afronta ao princípio do não-confisco em relação a outros tributos, v.g.: RE 239.397, Rel. Min Ilmar Galvão, 1º Turma, DJ 24.4.2000; AI 505.908-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, 2º Turma, DJe 14.8.2009; AI 628.172-AgR, de minha relatoria, 1º Turma, DJe 14.8.2009. (BRASIL, 2011)

Vê-se que a Ministra apesar de barrar a análise do mérito invocando a Súmula 279 do STF, mesmo que com a razão da dicção da súmula, abre um precedente que pode ser utilizado em favor daqueles que eventualmente possuam seus bens ou direitos confiscados pela exação tributária que se apresente materialmente inconstitucional, qual seja, a análise da situação individual de cada contribuinte.

Neste relato dos debates, as divergências somaram a maioria dos votos dos Ministros, o que configurou o não provimento do recurso.

A decisão emblemática, que pela primeira vez dentro do STF ganhou um tom de seriedade e debate, inclusive votos de “preocupação” dos demais Ministros divergentes, não

logrou êxito em concretizar a força normativa da Constituição Federal no caso concreto, excluindo o esforço do Ministro Marco Aurélio que iniciou o debate paradigmático.

Ao final do julgamento, dentre as razões ementadas de decidir, consta, apenas com a roupagem de decisão afetada ao imposto de renda a jurisprudência reiterada do STF em favor da legalidade estrita, *in verbis*: “[...] o uso regular do poder estatal de organizar a vida econômica e financeira do país no espaço próprio das competências dos Poderes Executivo e Legislativo.” (BRASIL, 2011).

Embora seja compreensível que a correção monetária da tabela do IRPF pudesse trazer consequências para a vida econômico-financeira do Estado, como apontado no próprio acórdão, a constatação que já foi devidamente analisada nos capítulos anteriores e pelo voto vencido do Ministro Marco Aurélio, é a de que o uso do poder estatal não está se dando de maneira regular como implementam os princípios da Ordem Econômica, pois, à medida que permanece o congelamento da tabela e a falta de qualquer indexador, se está dando “carta branca” aos Poderes Executivo e Legislativo para a transgressão das normas constitucionais e o enriquecimento ilícito, tendo em vista que o Estado em sua contabilidade pública jamais deveria contar com a previsão de receita que não lhe pertencem, devendo ser resguardados tais valores do contribuinte pela imunidade tributária decorrente dos princípios jurídicos que lhe são próprios no IRPF.

Neste sentido, o STF entende que há uma cisão entre o princípio da capacidade econômica dos contribuintes e a correção monetária como caminho à tributação de um valor real, como aponta o voto divergente da Ministra Cármen Lúcia *in verbis*:

13. Poucos temas têm repercussão tão drástica na ordem econômico-financeira quanto o da correção monetária, motivo pelo qual a sua efetivação não prescinde de expressa previsão legal.

Relembro, no ponto, o que afirmado pelo iminente Ministro Sepúlveda Pertence no julgamento do RE 201.465 (Red. p/acórdão Min. Nelson Jobim, plenário, DJ 17.10.2003), quando se discutiu, dentre outras questões, a atualização monetária plena nas demonstrações financeiras das empresas privadas para fins tributários. Afirmou Sua Excelência naquele julgamento:

“Estou, e deixo explícito, em que -não obstante as considerações feitas sobre o mínimo de realidade exigível da regulação legal no campo de incidência de diversos tributos-, não há um direito constitucional à indexação real, nem nas relações privadas, nem nas relações de Direito Público, sejam elas tributárias ou de outra natureza. A questão é de Direito Monetário, pois, ampla a liberdade de conformação do legislador para dar, ou não, eficácia jurídica ao fenômeno da perda do valor de compra da moeda. É certo que a jurisprudência do Tribunal, no final dos anos sessenta e começo dos setenta, chegou à generalização do princípio da correção monetária. Fê-lo, no entanto, num quadro em que se multiplicavam as leis específicas determinantes da correção, e, no qual, a indexação poderia ser considerada um princípio geral do Direito Positivo brasileiro. Por isso, pelo que eu chamaria de extensão analógica para salvar o princípio da isonomia, o Tribunal estendeu a correção monetária àqueles campos residuais, nos quais ela não era prevista expressamente.” (grifos nossos)

A política econômica inaugurada com o Plano Real buscou superar, com a adoção de mecanismos de desindexação da economia, o quadro de generalização do princípio da correção monetária mencionado pelo eminente Ministro Sepúlveda Pertence, pelo que a atuação do Poder Judiciário na espécie, suprimindo a omissão ora impugnada, resultaria, data vênia do eminente Relator, em possível retrocesso àquela situação, além de importar em manifesta limitação do juízo de oportunidade e conveniência dos órgãos executivos e legislativos do Poder Público na adoção de medidas necessárias à estabilização da economia. (BRASIL, 2011)

O voto da Ministra, muito embora reconheça uma situação recorrente na jurisprudência do STF superada após a entrada em vigor do Plano Real, desconsidera o fato de que não se está a tratar naquela ocasião de uma correção monetária de empresas, pessoas jurídicas de direito privado que possuem intuito de lucro, como é dedutível da jurisprudência por ela citada.

No caso, se está a analisar o rendimento do trabalhador, do servidor público de menor hierarquia e do cidadão brasileiro menos abastado no geral, cujo tratamento constitucional de sua renda é diferenciado, sendo privilegiado em diversos dispositivos como meio de acesso a bens jurídicos que lhe promovam subsistência digna e respectivamente melhoria, ascensão de sua condição social. Evidente no Art. 170 da CF esse tratamento diferenciado com a cláusula expressa da valorização do trabalho humano.

Logo, o argumento utilizado de não retrocesso na jurisprudência, mais uma vez evidencia tudo o que vem sendo dito neste trabalho, ou seja, em resumo, um tratamento que desconsidera as peculiaridades do caso concreto e o próprio texto normativo constitucional face a uma formalidade de obscuras finalidades, tudo isso com o aval do Poder Judiciário, via que deveria em tese garantir a integridade dos direitos dos governados em face aos abusos dos governantes, ou o *substantive due process of law*, que seria a dimensão subjetiva ou material do adequado processo legal subscrito no Art. 5º, inc. LIV da CF.

Para a conclusão da análise geral dos elementos trazidos para este tópico, percebe-se que a jurisprudência tem construído um papel de modificação progressiva do direito e verdadeiro obstáculo à análise do mérito aguçado das questões *sub judice*.

É perceptível o ponto de partida das análises casuísticas do STF, cujos fundamentos são sempre as jurisprudências reiteradas, mesmo que entre estas jurisprudências haja substâncias diversas, matizes e especificidades não contempladas nos precedentes invocados, casos diferentes sendo analisados pela mesma óptica.

Ao que se percebe, em matéria tributária a corte suprema parece não conhecer das especificidades de cada espécie tributária, invocam precedentes que versam sobre questões e princípios diversos entre as espécies tributárias, o que demonstra não somente o desinteresse na identificação dos conteúdos inerentes àqueles princípios pela suprema corte, como também uma

ausência de evolução na doutrina científica tributária no tocante a uma melhor precisão, melhor indicador destes conteúdos inerentes a tais princípios, o que torna a normativa jurídica tributária constitucional letra morta, esvaziada.

Entretanto, nem só de pedras o caminho está preenchido para o contribuinte, quando algumas portas se fecham, cabe ao intérprete-aplicador encontrar outras saídas e contornar os obstáculos.

A abertura que o STF deu à análise das circunstâncias individuais e materiais de cada contribuinte reacende uma esperança para aqueles a quem seja adequada a via judicial para aferição de sua situação econômico-tributária, e, caso bem provada a inconstitucionalidade material no caso, o provimento de medidas judiciais em primeira instância pela não eficácia e exigibilidade da exação é uma possibilidade.

Entretanto, para que seja possível uma análise material e constitucional da situação de cidadãos que porventura estejam experimentando o confisco de sua renda e direitos existenciais fundamentais, faz-se necessário apontar mecanismos e estratégias prévias no âmbito processual apto à cognição de fatos e provas, buscando contornar a aplicação automatizada e mecanicista de jurisprudências das cortes superiores.

Neste sentido, o Novo CPC trouxe uma inovação legislativa relevante no tocante à fundamentação das sentenças, acórdãos e decisões judiciais, exigindo dos magistrados um esforço mais acentuado no sentido da fundamentação de suas sentenças, acórdãos e decisões judiciais e constituindo instrumento apto a conduzir a correta administração da justiça a uma análise mais detida dos eventuais abusos. É o que será discutido no próximo tópico.

4.2 O NOVO CPC E SUAS INOVAÇÕES LEGISLATIVAS

A atividade judicante, especialmente a atividade dos tribunais superiores, como já comentado, tem se mostrado distante do texto constitucional e mais próximo da jurisprudência, constituindo uma verdadeira “parede” de apreciação a circunstâncias diferenciadas em relação ao mérito dos litígios.

As jurisprudências reiteradas constituem precedentes que, muito embora guardem alguma relação com a matéria de direito julgada pelas cortes superiores, por vezes são utilizadas para a resolução de casos substancialmente diferenciados dos precedentes invocados.

Logo, diante da percepção desta atividade de substituição das normas jurídicas pelas normas dos precedentes, o Novo CPC surgiu para trazer um tratamento diferenciado à resolução

do mérito, acompanhado de um conjunto de princípios e regras processuais e procedimentais prestigiadores do enfrentamento do mérito e das questões deduzidas em juízo.

Neste sentido, a doutrina processualista aponta que

O novo Código foi severo e minucioso na repulsa à tolerância com o que os tribunais vinham compactuando com verdadeiros simulacros de fundamentação, em largo uso na praxe dos juízos de primeiro grau e nos tribunais superiores. Enumerou, em longa série, situações em que, exemplificativamente, a sentença não pode *in concreto*, ser havida como fundamentada em sentido jurídico (art. 498, §1º). (THEODORO JÚNIOR, 2017, p.1336)

O eminente processualista está a se referir ao rol do Art. 498, §1º do CPC, o qual elenca em seu conteúdo uma série de atos dos quais a sentença ou acórdão deve se afastar sob pena de nulidade por ausência de fundamentação.

A nulidade processual que eventualmente se possa arguir encontra amparo no Art. 93, inc. IX da CF preconizando a necessidade da fundamentação dos julgamentos proferidos pelo Poder Judiciário, como se pode visualizar no próprio dispositivo constitucional *in verbis*:

Art. 93 [...]

[...]

IX – todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito a intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação; (BRASIL, 1988)

A fundamentação para que seja qualificada como jurídica e propriamente apta e legitimada pelo Poder do Estado a resolver a lide, deve buscar na letra da lei e na apreciação das provas trazidas ao processo os fundamentos ou razões de decidir.

Portanto, fundamentação não é necessariamente um exercício de pura e simples exegese do texto normativo até o caso concreto, até porque a complexidade dos atos humanos não necessariamente são capitulados em perfeitas condições de previsibilidade nos dispositivos legais. Para tanto, constantemente os julgadores se valem dos mecanismos de integração do direito, quais sejam, a analogia, os costumes, os princípios gerais do direito.

O Novo CPC, nesta conjuntura, vem oferecer aos operadores do direito instrumentos subsidiadores da superação do quadro de falta de fundamentação nas decisões judiciais como bem apontou a doutrina supra.

Art. 489 São elementos essenciais da sentença:

[...]

II – os fundamentos, em que o juiz resolverá as questões principais que as partes lhe submeterem.

III – o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões principais que as partes lhe submeterem.

§1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

I – se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida;

II – empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso;

III – invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão;

IV – não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;

V – se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

VI – deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento. (BRASIL, 2015)

O inciso I do §1º do Art.489 trata justamente da situação do ato decisório que não explica qual a relação entre os fundamentos fático-jurídicos que o levaram a impor como parâmetro de decisão a força normativa de determinadas normas jurídicas. Em outras palavras, é preciso que o magistrado trace a relação entre o que diz o direito e o que está deduzido em juízo como fato.

O direito deve ser entendido como as normas jurídicas, fontes primárias de onde emanam, são elas a lei e as jurisprudências. A lei deve ser entendida em sua acepção mais ampla, a qual abrange a Constituição suas regras e princípios, as leis complementares e suas regras e princípios, leis ordinárias, atos do executivo com força de lei, entre outras fontes.

A jurisprudência, a seu turno, deve ser entendida como gênero que abrange enunciados de súmula construídos à partir de uma jurisprudência reiteradamente decidida pelos tribunais em um mesmo sentido; as jurisprudências, enquanto espécies, são casos idênticos reiteradamente decididos pelos tribunais e juízos em determinado sentido; por fim, os precedentes são casos já decididos pelos juízos ou tribunais que não se enquadram no conceito de jurisprudência, pois não há relevante quantidade de sentenças ou acórdãos decididos de forma equânime como ocorre na jurisprudência.

O emprego de conceitos jurídicos indeterminados, sem a construção do liame entre tal conceito e o caso concreto é outro ponto de preocupação por parte do legislador, o qual estabelece a obrigatoriedade de explicitar, motivar as razões e os critérios que levaram o magistrado a utilizar o conceito jurídico indeterminado. Para entendimento da natureza de tais conceitos, são precisas as palavras da doutrina quando dizem que

[...] a legislação moderna cada vez mais vem se utilizando de conceitos vagos e indeterminados, cujo referencial semântico não é tão nítido, como meio de adequar-

se à realidade em que hoje vivemos, caracterizada pela velocidade com que as coisas acontecem e os relacionamentos se modificam. Dessa forma, os conceitos indeterminados podem abranger um maior número de situações concretas. (THEODORO JÚNIOR, 2017, p. 1336)

A invocação dos motivos que podem ser utilizados na justificativa de quaisquer outras decisões constituem ferramenta de impedimento das construções artificiais e mecanicistas de decisão judicial, ou seja, naquele dispositivo, o que se está a vedar é formulação de padrões genéricos de motivação. Algo que ainda pode ser visualizado na praxe de juízos e tribunais.

O não enfrentamento dos argumentos mais determinantes, os quais em tese possam infirmar a conclusão adotada pelo juízo, também constitui motivo de ausência de fundamentação na sentença judicial. Segundo este comando normativo, as questões principais e todo o conjunto probatório devem ser trazidas e analisadas de forma a considerar a relevância de cada uma dentro de um contraditório efetivo, não podendo o magistrado deixar de considerar determinadas provas trazidas à sua cognição sem uma motivação, ou seja, em termos práticos, se não houver apreciação de alguma das provas importantes e que teriam a capacidade de logicamente mudar o convencimento, poderá tal sentença ser impugnada por via do recurso cabível.

Os últimos dois incisos são complementares e dizem respeito justamente à problemática discutida na análise jurisprudencial analisada no tópico 4.1, qual seja, a invocação de jurisprudências ou súmulas sem demonstrar o ajuste fino que elas possuem com o caso litigioso a ser decidido.

De outro lado, o magistrado também não pode se furtar do precedente, jurisprudência ou enunciado de súmula invocado pela parte sem realizar a operação inversa, qual seja, demonstrar as peculiaridades que autorizam racionalmente o afastamento de tais jurisprudências.

Além de todos estes elementos essenciais à sentença judicial para que se encontre fundamentada, o §2º do Art. 489 do CPC ainda determina um procedimento de justificação da sentença, decisão interlocutória ou acórdão no caso de colisão entre as normas, como se pode perceber do dispositivo *in verbis*:

Art. 489 [...]

[...]

§2º No caso de colisão entre as normas, o juiz deve justificar o objeto e os critérios gerais da ponderação efetuada, enunciando as razões que autorizam a interferência da norma afastada e as premissas fáticas que fundamentam a conclusão. (BRASIL, 2015)

Neste dispositivo, o juiz deverá proceder à menção e relação dos critérios utilizados para interpretar as normas jurídicas colidentes, o que resulta no afastamento de uma das normas, ou seja, o magistrado vai explicar por quais meios integrativos se utilizou para resolver a colisão.

Em suma, todos estes mecanismos inovadores revelam uma nova conjuntura para que se atinja um provimento jurisdicional efetivo ao contribuinte no sentido de concretizar através do controle difuso de constitucionalidade a extirpação dos efeitos materialmente inconstitucionais em uma situação concreta de exação confiscatória.

A efetivação dos princípios constitucionais da capacidade econômica, da vedação ao confisco e da isonomia tributárias são instrumentos do direito material a serem utilizados em concorrência com as exigências do Novo CPC como caminho a abrir novas discussões paradigmáticas em torno das exações fiscais do IRPF.

Para tanto, é preciso ter em conta que a postura do causídico agora deve ser no sentido de se alinhar à jurisprudência do STF no que tange à apreciação das condições individuais de cada contribuinte para preparação de um subsídio bem elaborado a ser discutido nas primeiras instâncias, e aos poucos modificar a praxe dos tribunais à partir de baixo, evitando assim alimentar os precedentes denegatórios nas cortes superiores e a possível edição de enunciado de súmula, o que prejudicaria ainda mais a avaliação dos casos e agravaria o cerco em torno das inconformidades urgentes dos contribuintes.

4.3 A LEGÍTIMA DEFESA COMO DIREITO NATURAL

A legítima defesa enquanto prática natural do ser humano na defesa de seus bens e de sua integridade, física, moral e existencial, no contexto deste trabalho é uma expressão da forte indignação do contribuinte face às artimanhas ardilosas do Estado para a legitimação de uma sede arrecadatória desmedida. Daí a necessidade de se utilizar de tal expediente invocando seu conteúdo como meio de resistência aos abusos fiscais cometidos pelo Estado.

O conceito de legítima defesa no direito possui uma amplitude maior de incidência do que o que corriqueiramente se manifesta no senso comum e na própria prática jurídica cotidiana, não sendo afetado somente à defesa dos bens jurídicos vida e integridade física quando se encontrem ameaçados de lesão. Neste sentido a doutrina penalista assevera que

Não mais existem as limitações antigas que autorizavam a legítima defesa apenas em relação à vida e ao corpo. Vigê atualmente a mais larga amplitude de defesa dos bens jurídicos, pois o direito não pode não distinguir em mais ou menos valiosos,

amparando os primeiros e relegando os últimos ao abandono. (MASSON, 2017, p. 457)

Em sede de teoria geral do direito, mais precisamente na teoria geral do processo, poderemos encontrar o conceito de legítima defesa *latu sensu*, ou no melhor vocabulário processualista, autodefesa. Então, de forma clara sintetiza a doutrina que “[...]O vocábulo “autodefesa” é formado pelo prefixo “auto”, que significa “próprio”, e pelo substantivo “defesa”, traduzindo a defesa que alguém faz de si mesmo.” (CARREIRA ALVIN, 2016, p.26).

Como podemos deduzir do raciocínio do autor, legítima defesa *latu sensu* é qualquer ato ou omissão produtor de efeito por um sujeito que *a priori* é agredido ou acredita estar sendo agredido de alguma maneira por outrem. É, portanto, um direito de resistência, autodefesa ou autotutela como preferem chamar os teóricos processualistas.

Ainda a título de esclarecimento, tem-se que

Esta forma de resolução dos conflitos é apontada como a mais primitiva, quando ainda não existia, acima dos indivíduos, uma autoridade capaz de decidir e impor a sua decisão aos contendores, pelo que o único meio de defesa do indivíduo ou do grupo era o emprego da força bruta contra o adversário para vencer a sua resistência.¹¹ Nos primórdios da humanidade, aquele que pretendesse determinado bem da vida, e encontrasse obstáculo à realização da própria pretensão, tratava de removê-lo pelos seus próprios meios, afastando os que se opunham ao gozo daquele bem, imperando, assim, a lei do mais forte, em que o conflito era resolvido pelos próprios indivíduos, isoladamente ou em grupo. (CARREIRA ALVIN, 2016, p.26)

A autotutela ou autodefesa carrega um componente inato à sua natureza jurídica, qual seja, o uso, em maior ou menor grau ou intensidade, de alguma forma de violência para a resolução do conflito de interesses.

Faz-se necessário ainda, destacar que o elemento da legitimidade como salvaguarda autorizadora da violência era entregue às razões subjetivas dos indivíduos contendores, por este motivo não existia ainda a noção jurídica positivada atual de legítima defesa, a qual restou com muitas reservas no ordenamento jurídico brasileiro.

A humanidade evoluindo de sua organização primitiva de solução dos conflitos pela própria força, julgou para melhor, em virtude da preservação de um *status* social de paz, entregar a solução dos conflitos a um terceiro imparcial, probo e apto a dizer o direito e aplicá-lo à lide. Esta figura é o Estado-juízo.

Desde então, a autodefesa, autotutela ou legítima defesa *latu sensu* subsiste apenas em caráter excepcional, excetuando a regra atualmente vigente na sociedade contemporânea, qual

seja, a de solução civilizada dos interesses conflitantes. O instrumento desta solução é o processo judicial ou administrativo.

É dentro deste contexto de excepcionalidade que reside a legítima defesa como meio de preservação dos bens jurídicos do indivíduo em caráter excepcional e circunstâncias das quais não possa valer-se do Estado para protegê-lo, não havendo somente de cogitar este direito como apto a proteger os bens jurídicos circunscritos no ramo jurídico do direito penal, mas, de forma mais abrangente, os demais bens jurídicos no ordenamento jurídico como um todo.

Trata-se, portanto, de um verdadeiro direito natural que precede à positivação de regras jurídicas, e, portanto, não haveria de ser ignorado pelo direito positivo, havendo de se cogitar sua *ultima ratio* como meio de coibir a violação ou ameaça a violação de direito juridicamente contemplado no ordenamento.

É no ramo jurídico do Direito Penal que o instituto da legítima defesa é decomposto analogicamente em seus vários elementos e analisado em várias circunstâncias, quais sejam, na eventualidade de crimes consumados e na apuração processual da existência do crime.

É percorrendo a teoria geral do crime e a parte geral do Código Penal que encontraremos o seu conceito legal, sendo *in verbis*:

“Art.25. Entende-se em legítima defesa quem, usando moderadamente dos meios necessários, repele injusta agressão, atual ou iminente, a direito seu ou de outrem.” (BRASIL, 1940).

É interessante destacar que a legítima defesa tradicionalmente é levada a termo inicial visando repelir agressão contemporânea, imediata, em lapso de tempo tão curto que só o instinto humano de sobrevivência e autoproteção conseguem motivar determinada reação. Na verdade há uma linha muito tênue que diferencia ato consciente e reflexo nas circunstâncias tradicionais de sua ocorrência, como por exemplo, roubo, homicídio e lesão corporal.

As palavras “atual” e “iminente”, importantes na determinação do alcance da legítima defesa em circunstâncias de agressão ao bem jurídico, segundo a doutrina penalista, revelam respectivamente uma autorização para agir no ato da agressão, na medida em que ela é atual, e, referência uma percepção do perigo na segunda hipótese, autorizando desde tal percepção o termo inicial da legítima defesa. Neste sentido, clarividente fica o pensamento quando a doutrina leciona que

Atual é o que está acontecendo (presente), enquanto *iminência* é o que está em vias de acontecer (futuro imediato). Diferentemente do estado de necessidade, na legítima defesa admite-se duas formas de agressão: atual ou iminente. Tal postura legislativa está correta, uma vez que uma agressão iminente é um perigo atual, portanto passível de proteção pela defesa necessária no art.25. (NUCCI, 2017, p. 539-540)

Em outras situações de ameaça à violação ou violação efetiva de direitos, onde geralmente não é contemplado o exemplo tradicional de estopim da legítima defesa, qual seja, a hipótese de duas pessoas naturais na iminência ou no ato de se atacarem das inúmeras formas que seja possível imaginar, é menos recorrente a discussão doutrinária do que consiste um ato de legítima defesa, posto que não reputam-se presentes os elementos típicos que estão inseridos em circunstâncias tais, em regra pessoas naturais em situação de conflito físico.

É diante desta pouca visibilidade que se faz necessário repensar o instituto da legítima defesa em circunstâncias outras que não as tradicionais, as quais não contemplam a dimensão do que é o instituto da legítima defesa, desta forma, propagando uma ideia limitada a modelos circunstanciais, desnaturando seu conteúdo intrínseco que é mais amplo do que os limites da disciplina normativa penal emprestados ao Art.25 do CP.

A legítima defesa é contemplada no direito penal e em vários outros ramos jurídicos, sempre caracterizada pelas especificidades de cada disciplina jurídica, porém, sempre devidamente revestida com o manto da legalidade. Não poderia deixar de desaguar o instituto da legítima defesa na esfera do direito civil, onde segundo a doutrina

[...] a diferença entre o Direito Penal e o Direito Civil é de grau, e não de essência; é dizer, se o ato ilícito merecer maior reprimenda por violar interesses indispensáveis ao indivíduo ou à sociedade, será cabível a atuação do Direito Penal. Se, contudo, a infração possuir menor gravidade, reserva-se ao Direito Civil a reparação do dano. Essa distinção justifica, inclusive, o princípio da insignificância ou da criminalidade de bagatela. (MASSON, 2017, p. 9)

Nesta disciplina do direito civil, a legítima defesa assume importante diretriz esclarecedora da ideia que se quer demonstrar neste capítulo, qual seja, de um instituto jurídico de direito natural que transcende os limites dogmáticos entre as várias disciplinas jurídicas.

Neste essencial ramo do direito, a legítima defesa encontra-se autorizada na forma da lei conforme prescreve o art. 1210, §1º do Código Civil, *in verbis*:

Art. 1210. [...]

[...]

§2º O possuidor turbado, ou esbulhado, poderá manter-se ou restituir-se por sua própria força, contanto que o faça logo; os atos de defesa ou de desforço, não podem ir além do indispensável à manutenção, ou restituição da posse. (BRASIL, 2002)

Na legislação em tela encontramos um desdobramento ou faceta do mesmo instituto jurídico presente no direito penal, qual seja, a legítima defesa nos moldes do art.25 do Código Penal. A diferenciação fica à cargo das circunstâncias legisladas mais específicas e menos

abrangentes, quais sejam, quando o titular da posse de um bem móvel ou imóvel é turbado (perturbado, agredido, ameaçado gravemente) em seu direito de posse, ou, quando este titular é esbulhado (expurgado, excluído, enxotado à força), estará aberta a faculdade de respectivamente utilizar-se da legítima defesa ou do desforço imediato de acordo com as circunstâncias que se apresentem.

Na primeira medida, o uso da força é uma reação na qual o titular da posse quando agredido, utiliza-se da força necessária para repelir a agressão. Já o desforço é medida que se impõe quando o titular da posse já foi esbulhado, termo inicial que autoriza retomar à força a posse perdida, desde que o faça logo, como preceitua o dispositivo supracitado.

As normas do direito civil, visivelmente emprestam ao conceito jurídico do Art.25 do CP, qual seja, “agressão injusta atual ou iminente”, outro conteúdo normativo, autorizando mesmo após o ato ilícito do esbulho a retomada da posse pela própria força.

A atualidade da agressão é ampliada no tempo, ou seja, enquanto no direito penal as agressões injustas têm uma conotação de imediatismo - matar ou morrer, ferir ou ser ferido, atirar ou aguardar o disparo contra si, ser roubado ou reagir-, até por conta da natureza dos bens em jogo, no direito civil, a agressão injusta reclama medidas mais flexíveis, afinal se o direito está para a regulação da conduta humana, não poderá afastar-se de suas nuances e espectros. Nesta esteira, leciona a doutrina que:

Há necessidade, portanto, de se observar determinados requisitos, para que a defesa direta possa ser considerada legítima. Em primeiro lugar, é preciso que a reação se faça logo, imediatamente após a agressão. CARVALHO SANTOS 246 explica que esse advérbio significa que, se o possuidor não puder exercer o desforço imediatamente, poderá fazê-lo logo que lhe seja possível agir. E exemplifica: alguém se encontra com o ladrão de sua capa dias depois do furto. Em tal hipótese, apesar do lapso de tempo decorrido, assiste-lhe o direito de fazer justiça por suas próprias mãos, se presente não estiver a polícia. Assim, o advérbio em questão não pode ser interpretado de forma tão literal que venha a excluir qualquer intervalo. Havendo dúvida, é aconselhável o ajuizamento da ação possessória pertinente, pois haverá o risco de se configurar o crime de “exercício arbitrário das próprias razões”, previsto no art. 345 do Código Penal 247 (SANTOS apud GONÇALVES, 2017, p. 139)

A medida mais flexibilizada endossada pelo recorte doutrinário vai de encontro à natureza jurídica do bem protegido, ou seja, não se pode usar de medidas extremas para bens jurídicos disponíveis como o é o patrimônio.

Tal conclusão permite inferir que a legítima defesa enquanto direito natural sofre uma gradação das medidas autorizadas pelo ordenamento jurídico conforme o bem que se deseja proteger, ou seja, na esteira do Art. 25 do CP, as terminologias “meios necessários” e “injusta agressão” sofrem modificações, empréstimos de conteúdo axiológico da disciplina jurídica em

que aquele bem está inserido, para determinar justamente o que é razoavelmente considerado legítima defesa de direitos.

4.3.1 A LEGÍTIMA DEFESA NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO CONSERVADOR E MODERADO

A legítima defesa como direito natural se expressa de várias maneiras no ordenamento jurídico, e uma destas várias maneiras é o que os operadores mais técnicos do direito tributário denominam de planejamento tributário.

O planejamento tributário, em sua essência é uma medida utilizada por empresas para que consigam a redução de custos com tributos no geral. Portanto, certos dogmas desta prática não se compatibilizam com a exação fiscal do IRPF, a qual trata da renda das pessoas físicas.

Entretanto, algumas práticas podem ser adaptáveis visando à economia com o custo tributário. Segundo a doutrina, o planejamento tributário se classifica em três categorias, quais sejam

O conservador é aquele em que o técnico aplica o que está na lei ordinária, não sendo necessária qualquer interpretação jurídica, aplicação de princípios ou conhecimento da Constituição Federal ou do Código Tributário Nacional.

Já o moderado, é necessário haver um maior conhecimento da legislação tributária, assim como afinidade com a Constituição Federal e com o Código Tributário Nacional, bem como o acompanhamento do posicionamento do Poder Judiciário sobre matérias polêmicas.

[...]

O planejamento tributário agressivo é a escolha de uma ação que não está autorizada na lei ordinária, somente com base em interpretação do Código Tributário Nacional e na Constituição Federal. [...] o contribuinte não ingressa com o pedido judicial, ou seja, ele faz a escolha, realiza o procedimento e espera ser interpelado pelas autoridades fiscais, e, caso seja autuado, ingressa com os recursos administrativos e judiciais necessários. (CHAVES, 2017, p.19)

O planejamento tributário funciona na medida em que o contribuinte, único responsável por dar causa ao fato gerador da obrigação tributária nos impostos, realiza os atos civis, atos de comércio, contratos, atividades empresárias, tendo em vista a redução dos custos com a tributação. Em outras palavras, as ações que dão causa ao fato gerador são pautadas buscando a maneira menos onerosa de arcar com a tributação.

Percebe-se da descrição da doutrina que, pela natureza das atividades de planejamento tributário, estas realmente só atingem sua máxima utilidade para empresas, sendo uma tarefa

árdua identificar quais práticas seriam aptas a trazer efeitos benéficos ao contribuinte pessoa física.

O maior poder econômico, mais ampla malha tributária, incidência de tributos que podem ter seus ônus repassados ao consumidor e combinação de escolhas mais diversificadas, terminam por ampliar significativamente as chances de melhor controle tributário nas pessoas jurídicas. Ao passo que às pessoas físicas, no IRPF, por se tratar de um imposto de caráter pessoal, as possibilidades de seu planejamento tributário são muito limitadas, especialmente para os perfis conservadores.

No planejamento conservador, seguindo a diretriz da doutrina, em relação ao IRPF poderia ser possível trabalhar uma solução de redução de custos tributários à partir das opções de declaração de rendimentos previstas na Lei N°9.250/95, quais sejam, a forma simplificada e a forma completa.

A declaração completa possui uma lista de deduções possíveis ao contribuinte, o que pode resultar no direito à restituição na declaração de ajuste anual. Neste modelo é possível deduzir do cálculo do IRPF as pensões alimentícias conforme o Art. 4º, inc, II da Lei 9.250/95, contribuições à previdência privada, quantia por dependentes bem como despesas realizadas com educação, entre outras despesas dedutíveis.

As despesas dedutíveis da declaração completa encontram-se espalhadas em uma malha legislativa bastante complexa e intrincada, entretanto a própria Receita Federal facilita o conhecimento das parcelas dedutíveis através de suas instruções normativas e do programa para a declaração de ajuste anual.

É preciso lembrar que as deduções são limitadas aos valores nominais atribuídos pela lei, que variam conforme ocorram as alterações na legislação para compensar as eventuais perdas inflacionárias, fato que não vem ocorrendo satisfatoriamente desde 1996 segundo o estudo do SINDIFISCO já discutido anteriormente. À título de exemplo, as deduções por dependente encontram-se limitadas ao valor de R\$ 2.275,08 (dois mil duzentos e setenta e cinco reais e oito centavos), conforme a Lei N° 9.250/95.

O modelo completo exige um exercício de educação financeira bastante apurado do contribuinte e a guarda de todos os comprovantes de pagamentos e recebimentos de renda tanto para a prova de que a declaração corresponde à verdade, quanto para o caso de a Receita Federal questionar algum valor ou despesa.

Na declaração simplificada, prevista no Art. 10 da Lei N° 9.250/95, é possível o abate à uma porcentagem de 20% por cento do total dos rendimentos, substituindo as deduções espalhadas pela legislação do IRPF, dispensando-se as provas de declaração, que são os

comprovantes de despesas e compras eventualmente efetuadas durante o ano-calendário. Não há necessidade de guarda de todos os comprovantes e documentos e a dedução está limitada ao valor de R\$ 16.754,34 (dezesesseis mil, setecentos e cinquenta e quatro reais e trinta e quatro centavos) segundo a legislação atualmente em vigor.

Diante da análise realizada entre os dois modelos de declaração, somente a partir de um exercício de contabilidade dos ingressos, realização de despesas e resultado de alguma receita agregada ao patrimônio do contribuinte, é possível selecionar o melhor modelo de declaração visando à economia com tributos. Ou seja, quem quer economizar tem que fazer contas na ponta do lápis. Esta seria uma forma de planejamento conservador para a pessoa física.

O planejamento moderado é diverso e envolve maior complexidade. No planejamento moderado o contribuinte deve dispor de um aparato técnico jurídico para aferir o seu direito, sendo este aparato consistente no apoio de um advogado tributarista e do auxílio administrativo ou judicial para a aferição de seu direito.

Como envolve o conhecimento técnico jurídico aprofundado -lei, Constituição, jurisprudências-, o ingresso de ações no Poder Judiciário em busca do direito é quase certo.

Este tipo ou modalidade de planejamento tributário deve funcionar como uma última opção para o contribuinte que não conseguir operacionalizar a economia de tributos pelo planejamento tributário conservador e uma reeducação financeira.

São casos em que se percebe da aferição da situação concreta, que o contribuinte está sofrendo o confisco de seus direitos e tendo suas garantias fundamentais violadas, tendo a sua ascensão socioeconômica e qualidade de vida garantidas pela Constituição abatidas ou retardadas indevidamente pela ação da tributação na renda.

Logo, se faz necessário antes de mais nada um exame minucioso da situação em concreto para que seja possível escolher a ação cabível no âmbito das primeiras instâncias do Poder Judiciário, em conformidade com a Jurisprudência do STF.

Tal escolha depende da situação concreta vivenciada pelo contribuinte e da ponderação entre os custos destas medidas, o risco da ação veiculada e o eventual ganho compensatório que o contribuinte poderia auferir desta atividade mais elaborada.

5. CONCLUSÃO

Durante todo o percurso da pesquisa, buscou-se discutir, questionar e traçar alguma possibilidade de solução para a seguinte problemática: “quando o Estado lesiona direitos e garantias fundamentais tributários do cidadão, de que maneiras poderia haver exercício do direito natural à legítima defesa apto à proteção efetiva do cidadão?”

Houve a necessidade da restrição do tema a uma única espécie tributária, o IRPF. A espécie tributária escolhida é a mais incisiva e eficaz no tocante à arrecadação para gerar recursos ao aparelho estatal, atingindo os brasileiros de forma bastante ampla e efetiva, especialmente nos dias atuais nos quais o aparato tecnológico de varredura e cruzamento de dados da Receita Federal torna praticamente impossível em tese a sonegação fiscal nesta espécie tributária.

No decorrer da pesquisa, dos dados colhidos foi possível vislumbrar da análise das normas da Constituição Federal, da legislação própria do IRPF e da jurisprudência do STF quando é possível determinar que o Estado está agredindo direitos e garantias fundamentais do cidadão.

Foi possível concluir que o Estado possui um aparato formal tanto na esfera legislativa quanto na esfera judicial, que endossa situações específicas de lesão ao patrimônio e a direitos existenciais do contribuinte, criando uma nítida ameaça de lesão à direito para aqueles que não estejam ainda experimentando a lesão.

Entretanto, diante da presunção de constitucionalidade de que gozam as normas emitidas pelo Estado e uma casta judiciária das cortes superiores complacente e beneficiária indireta da situação normativa vigente, não tem se mostrado uma alternativa prudente atacá-las sem uma situação material bem desenhada.

Os questionamentos constitucionais da exação fiscal do IRPF têm se mostrado uma força difusa, pouco organizada e ainda inexpressiva tanto do ponto de vista da evolução científica na discussão do tema quanto por parte dos próprios interessados no direito, os quais se quer têm informação suficiente para saberem que estão sendo escravizados pela máquina Estatal.

Resta nítido então, que a confusão indefensável que é a enorme malha tributária brasileira está atingindo sua finalidade, qual seja, anestesiar e ludibriar o contribuinte brasileiro

enquanto o Estado sarrupia de suas mãos a riqueza produzida, não lhe oferecendo o retorno satisfatório em serviços públicos de qualidade.

Entretanto, os direitos e garantias fundamentais não podem se tornar letra morta sem dar seus últimos suspiros e relutar contra o esvaziamento condenável de seu conteúdo e força normativa.

Muito embora a jurisprudência do STF tenha endossado a constitucionalidade da tabela do IRPF atualmente vigente, não poderia excluir da apreciação do Poder Judiciário a ameaça ou lesão à direito por jurisprudência, de maneira que restou ainda ao contribuinte a alternativa de se socorrer nas primeiras instâncias do Poder Judiciário, onde ainda é possível encontrar uma magistratura que acolhe e conhece dos problemas sociais que ocorrem em sua jurisdição, estando delegado ao seu crivo pelo STF o controle difuso de constitucionalidade, o qual sem sombra de dúvidas é um direito de reação ao contribuinte, modalidade moderada de planejamento tributário e meio necessário e moderado para repelir injusta agressão aos seus direitos como contribuinte.

Se não for o caso de recorrer às vias judiciais, medida mais complexa, é possível utilizar-se do expediente do planejamento tributário conservador, o qual se pauta nos pilares da reeducação financeira e da exploração da escolha contábil mais benéfica entre as opções de tributação do IRPF disponibilizados na legislação.

6. REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. ed. Salvador, Juspodivm, 2017;

AZABACHE MORAN e WITTE, Carlos A. e Gilson. **A Conceitualização da inflação e uma análise dos Planos Econômicos brasileiros de 1970-1990**. Passo Fundo, Teor. Evid. Econ., Ano 1, n°1, 1993;

BARCELLOS, Ana Paula de. **Curso de Direito Constitucional**. 1°. ed. Rio de Janeiro, Forense, 2018;

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 15 de set. 2018;

BRASIL. **Decreto-lei n°2.848 de 07 de dezembro de 1940**. Código Penal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm> Acesso em: 22 de out. 2018;

BRASIL. **Lei n° 10.406 de 10 de janeiro de 2002**. Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm> Acesso em: 1° de nov. 2018;

BRASIL. **Lei n° 11.482 de 31 de maio de 2007**. Efetua alterações na tabela do imposto de renda da pessoa física; dispõe sobre a redução a 0 (zero) da alíquota da CPMF nas hipóteses que menciona; altera as Leis n°s 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 11.128, de 28 de junho de 2005, 9.311, de 24 de outubro de 1996, 10.260, de 12 de julho de 2001, 6.194, de 19 de dezembro de 1974, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 9.432, de 8 de janeiro de 1997, 5.917, de 10 de setembro de 1973, 8.402, de 8 de janeiro de 1992, 6.094, de 30 de agosto de 1974, 8.884, de 11 de junho de 1994, 10.865, de 30 de abril de 2004, 8.706, de 14 de setembro de 1993; revoga dispositivos das Leis n°s 11.119, de 25 de maio de 2005, 11.311, de 13 de junho de 2006, 11.196, de 21 de novembro de 2005, e do Decreto-Lei n° 2.433, de 19 de maio de 1988; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11482.htm> Acesso em 30 de out. 2018;

BRASIL. **Lei n° 13.149 de 21 de julho de 2015**. Altera as Leis n°s 11.482, de 31 de maio de 2007, para dispor sobre os valores da tabela mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e 10.823, de 19 de dezembro de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13149.htm#art1> Acesso em: 24 de out. 2018;

BRASIL. **Lei n° 4.320, de 17 de março e 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm> Acesso em 17 de set. 2018;

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em : <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm> Acesso em 19 de set. 2018;

BRASIL. **Lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990.** Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm> Acesso em: 20 de out. 2018;

BRASIL. **Lei nº 9.250 de 26 de dezembro de 1995.** Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9250.htm> Acesso em: 24 de out. 2018;

BRASIL. **Lei nº 13.105 de 16 de março de 2015.** Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm> Acesso em: 1º de nov. 2018;

BRASIL. **Lei nº 7.713 de 22 de dezembro de 1988.** Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7713.htm> Acesso em: 24 de out. 2018;

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). AG. REG. No Recurso Extraordinário 415.322-0 Rio Grande do Sul. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. DJ 13.05.2005. **Ementário nº 2191-3 do STF 1ª Turma.**

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). AG. REG. No Recurso Extraordinário 200.844-3 Paraná. Relator: Min. Celso de Mello. DJ 16.08.2002. **Ementário nº 2078-2 do STF 2ª Turma.**

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). RE. 388.312 Minas Gerais. Relator Min. Marco Aurélio. DJe 11.10.2011. **Ementário 2605-1 do STF Plenário.**

CARREIRA ALVIM, J.E. **Teoria Geral do Processo.** 19. ed. Rio de Janeiro, Forense, 2016;

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática.** 4. ed. São Paulo, Atlas, 2017;

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro 5 Direito das Coisas.** 12. ed. São Paulo, Saraiva, 2017;

HARADA, Kioshy. **Direito Financeiro e Tributário.** 27. ed. São Paulo, Atlas, 2018;

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional.** 6. ed. São Paulo, Atlas, 2017;

MASSON, Cleber. **Direito Penal vol.1 Parte Geral (arts. 1º a 120).** 11. ed. São Paulo, Forense, 2017;

MENDES e GONET BRANCO, Gilmar Ferreira e Paulo Gustavo. **Curso de Direito Constitucional**. 12. ed. São Paulo, Saraiva, 2017;

NUCCI, Guilherme de Souza. **Curso de Direito Penal vol. 1 Parte Geral Arts 1º ao 120 do Código Penal**. 1º ed. Rio de Janeiro, Forense, 2017;

PAUSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8. ed. São Paulo, Saraiva, 2017;

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo, Saraiva, 2017;

SINDIFISCO. **A defasagem na Correção da Tabela do Imposto de Renda de Pessoa Física**. Brasília-DF, Departamento de Estudos Técnicos do Sindifisco Nacional, 2018;

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil Volume 1**. 58. ed. Rio de Janeiro, Forense, 2017;

