

XXVI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO LUÍS – MA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

DEMETRIUS NICHELE MACEI

FLÁVIO COUTO BERNARDES

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Flávio Couto Bernardes; Demetrius Nichele Macei.– Florianópolis: CONPEDI, 2017.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-558-

4

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Direito, Democracia e Instituições do Sistema de Justiça

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Sociedade. 3. Gestão. 4. Administração.
XXVI Congresso Nacional do CONPEDI (26 : 2017 : São Luís/MA, Brasil).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito
Florianópolis – Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br



Universidade Federal do Maranhão -
UFMA
São Luís – Maranhão - Brasil
[www.portais.ufma.br/PortalUfma/
index.jsf](http://www.portais.ufma.br/PortalUfma/index.jsf)

XXVI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO LUÍS – MA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Começamos esta apresentação parabenizando e agradecendo todos os profissionais envolvidos para que o XXVI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO LUÍS – MA, sob o tema Direito, Democracia e Instituições do Sistema de Justiça se concretizasse num sucesso, como realmente ocorreu.

Cabe, então, nesta etapa final, registrar os trabalhos dos comprometidos articulistas que sujeitaram corajosamente seus trabalhos ao crivo dos avaliadores no intuito principal de enriquecer a Ciência do Direito.

Desta feita, apresentamos, a seguir, os artigos que se submeteram ao Grupo de Trabalho denominado "Direito Tributário e Financeiro II". Para tanto, os artigos avaliados serão brevemente introduzidos para que o leitor se sinta instigado a se aprofundar na leitura completa da obra.

Iniciamos tal empreitada, com o texto “A EDIÇÃO DE CONVÊNIOS NO ÂMBITO DO ICMS: LIMITES À LEGALIDADE” de autoria de José Julberto Meira Junior e Demetrius Nichele Macei. O artigo analisa de forma objetiva o instituto do convênio no âmbito do ICMS e os seus limites legais e constitucionais a serem observados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária e pelas unidades federadas.

Em seguida, Analice Franco Gomes Parente e Marcus Vinícius Parente Rebouças, em “CAPITALISMO E DESIGUALDADE SOCIAL NO CAPITAL NO SÉCULO XXI, DE THOMAZ PIKETTY”, analisam aspectos relativos à desigualdade social diante das tendências inerciais do capitalismo de hipervalorização da taxa de rendimento do capital em face do crescimento econômico.

“SOCIEDADE LIMITADA: RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES PELAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS”, de Juliano Mirapalheta Sangoirsa, trata da responsabilidade dos administradores de sociedades limitadas pelos débitos tributários da sociedade. Mais especificamente, o artigo foca na questão interpretativa do artigo 135 do Código Tributário Nacional, principalmente no tocante a interpretação que a Fazenda Nacional tem dado a tal dispositivo.

Na sequência, Fernando Rangel Alvarez dos Santos e Alexandre Pedro Moura D'Almeida, em “A TRIBUTAÇÃO DA RENDA DO TRABALHO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO”, discutem a relação entre a tributação da renda do trabalho e seu papel no cenário democrático. Atestam, por intermédio de uma pesquisa descritiva, um distanciamento entre o legislador e o destinatário da norma.

Em “IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NA ATUAL SITUAÇÃO SOCIOECONÔMICA DO BRASIL”, Mariana Pontes Caminha Muniz, pertinentemente, averigua o binômio possibilidade e necessidade da instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas, no Brasil. A articulista analisa, também, os principais projetos de lei e a proposta de emenda à Constituição relacionados ao imposto.

O próximo artigo, denominado “A DAÇÃO EM PAGAMENTO TRIBUTÁRIA E APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL”, de Armando Rodrigues Gadelha Moreira, com base na análise doutrinária, legislativa e jurisprudencial, esta com foco no Supremo Tribunal Federal, procura esclarecer como o instituto da dação em pagamento pode se assemelhar com uma execução voluntária, questionando-se, então, a possibilidade da utilização subsidiária da Lei de Execução Fiscal, no intuito de se ampliar as possibilidades de bens a serem usados na dação em pagamento na esfera fiscal.

Fabiano Ferreira Lopes e Leonardo Albuquerque Marques, autores de “CONSIDERAÇÕES SOBRE A NOTA FISCAL ELETRÔNICA E SEUS REFLEXOS QUANTO AO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO”, clarificam os impactos no lançamento tributário, quando da implantação do Sistema de Escrituração Digital, especialmente quanto à Nota Fiscal Eletrônica.

O texto “TRIBUTAÇÃO E MOEDAS VIRTUAIS”, de Bruno Schimitt Morassutti e Alexander Pibernat Cunha Cardoso, aborda, de forma genérica, o fenômeno das moedas virtuais sob a perspectiva do direito tributário. Os autores analisam o suporte fático dessa tecnologia e o confrontam com as regras matrizes de incidência tributárias que vigem atualmente. O mais interessante é a conclusão dos pesquisadores, que constataram, por motivos que são bem explanados no texto, que atualmente só é possível tributar as moedas virtuais pelo IR, pelo ISSQN e pelo ITCMD.

Com um teor mais crítico, “TRATAMENTO DESFAVORECIDO DO MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL: SOB ANÁLISE DO PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO”, de Cloeh Wichmann Orive Lunardi e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, analisa o confronto entre os parcelamentos para o Microempreendedor Individual

(MEI) e o Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), no intuito de demonstrar que o tratamento jurídico dispensado aos microempreendedores individuais não respeita, de fato, a diretriz constitucional sobre o favorecimento das pequenas empresas.

Com um recorte bem específico, “A PROGRESSIVIDADE FISCAL RELATIVA AO IPTU ENQUANTO POLÍTICA PÚBLICA REDISTRIBUTIVA MUNICIPAL”, dos articulistas Tamara Rodrigues Ramos e Ricardo Bravo aborda, com foco no Imposto Predial e Territorial Urbano, o contexto das políticas públicas fiscais municipais, cujo objetivo seja uma tributação equitativa.

“DIÁLOGO SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DA PENA DE PERDIMENTO NA IMPORTAÇÃO”, de autoria de Eduardo Silva Luz e Liziane Angelotti Meira, com apoio doutrinário e jurisprudencial, fomenta a discussão sobre a constitucionalidade da pena de perdimento aplica em matéria aduaneira nos casos de importação irregular.

Jeferson Sousa Oliveira, em “EFEITOS SOCIOECONOMICOS DO PLANEJAMENTO FISCAL”, de forma analítica, aborda o cenário da erosão da base tributável e transferência de lucros (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS), procurando compreender como o papel do planejamento tributário frente às finanças do Estado e seus reflexos quanto à viabilidade de financiamento de suas políticas públicas.

Com enfoque nas imunidades fiscais, Bruno Soeiro Vieira e Iracema De Lourdes Teixeira Vieira apresentam “IMUNIDADE TRIBUTÁRIA MUSICAL: UMA ANÁLISE TELEOLÓGICA E CRÍTICA”, trabalho que trata da análise teleológica da imunidade tributária musical, objeto da Emenda Constitucional nº 75. Com base em fontes legislativas, doutrinárias e jurisprudenciais, os pesquisadores esclarecem os fundamentos de criação da retrocitada emenda.

“O INSTITUTO DA “DELAÇÃO PREMIADA” E O CRIME DE LAVAGEM DE DINHEIRO OU BRANQUEAMENTO DE CAPITAIS NO DIREITO LUSO-BRASILEIRO”, de José Arnaldo De Oliveira e Antonildes Medeiros Mota Gomes, compara os institutos da delação premiada e o crime de branqueamento de capitais no direito brasileiro e português. Além disso, os articulistas traçam a situação da legislação brasileira quanto as temáticas da corrupção e lavagem de dinheiro.

“RENÚNCIA DE RECEITA TRIBUTÁRIA E CIBERTRANSPARÊNCIA: SOBRE A (IN) DISPONIBILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES PELOS PORTAIS DA TRANSPARÊNCIA DOS MUNICÍPIOS COM MAIOR PRODUTO INTERNO BRUTO (PIB) DO ESTADO DO

RIO GRANDE DO SUL”, de autoria de Luiz Felipe Menezes Tronquini e Têmis Limberger, num recorte bastante específico, por intermédio de pesquisa empírica, atesta a dificuldade da concretização da boa administração pública com fundamento na pobre disponibilização de informações relativas a renúncia de receita tributária decorrente da concessão de incentivos tributária pelos Portais da Transparência dos dez Municípios com maior PIB, no estado do Rio Grande do Sul, com base no ano de 2014.

O próximo artigo, intitulado “A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO PROTESTO DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA”, de Jose Eduardo Barroso Colacio, utiliza a pesquisa jurisprudencial, com foco especificamente no Supremo Tribunal Federal para analisar se o protesto extrajudicial da Certidão da Dívida Ativa é de fato constitucional.

O penúltimo artigo chamado “A (NOVA) ROUPAGEM DA NORMA JURÍDICO-TRIBUTÁRIA NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO: A TRIBUTAÇÃO À LUZ DE UMA TEORIA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA”, de José Diego Martins de Oliveira e Silva e Vicente Bandeira de Aquino Neto, pretende identificar se o Estado Democrático de Direito influencia na essência da norma jurídico-tributária. Mais especificamente, o trabalho apresenta uma noção acerca da natureza da norma jurídica na visão de alguns jusfilósofos para, como meio para averiguar a essência arrecadadora e a essência garantidora da tributação.

Também pautada numa interpretação constitucional, “A EXECUÇÃO FISCAL ADMINISTRATIVA: UM OLHAR SOBRE A PERSPECTIVA DA AMPLA DEFESA COMO INTEGRANTE DO FEIXE DE GARANTIAS CONSTITUCIONAIS QUE COMPÕEM O DEVIDO PROCESSO LEGAL”, de autoria de Henrique Machado Rodrigues de Azevedo e Flávio Couto Bernardes, analisa a relação do instituto da ampla defesa, corolário do princípio do devido processo legal, com a constitucionalidade da introdução da execução fiscal administrativa no ordenamento jurídico brasileiro.

Pois bem. Pelo conteúdo exposto acima, ainda que conciso, resta ainda agradecer a honraria que nos foi dada ao podermos fazer parte de tamanha realização voltada a Ciência do Direito. Agradecemos também os articulistas pela coragem e iniciativa que tiveram ao propor seus trabalhos ao CONPEDI.

Por último, mas não menos importante, registramos nossa gratidão ao CONPEDI por ter concedido este espaço de reflexão e grande aprendizado, bem como, sem mais delongas, convidamos todos os leitores a usufruírem desta coletânea.

Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes – UFMG

Prof. Dr. Demetrius Nichele Macei – UNICURITIBA

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 7.3 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

A TRIBUTAÇÃO DA RENDA DO TRABALHO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

THE TAXATION OF LABOR INCOME IN THE DEMOCRATIC STATE OF LAW

Fernando Rangel Alvarez dos Santos ¹
Alexandre Pedro Moura D'Almeida ²

Resumo

O presente estudo investigou a tributação sobre a renda do trabalho no Brasil e sua inserção no contexto da democracia representativa do nosso país, tendo por base os conceitos de democracia, não só dos contratualistas, como no século XX, do pragmatismo. Quanto à renda do trabalho, foram analisados dados da arrecadação federal, suas assimetrias em relação à progressividade e sua relação com a representatividade na elaboração das leis tributárias. Trata-se de pesquisa descritiva e os resultados apontam para um distanciamento entre o legislador e destinatário da norma tributária, ou seja, a arrecadação foca-se em aspectos consequencialistas, e não nas liberdades.

Palavras-chave: Tributo, Imposto, Renda, Democracia, Liberdade

Abstract/Resumen/Résumé

This study investigated the tax on labor income in Brazil and its role in the context of representative democracy of our country, based on the concepts of democracy, not only of the contractualists, as the one in the twentieth century, pragmatism. As for labor income in Brazil, data were analyzed from federal revenues, its asymmetries in relation to progressiveness and its relation to representation in the drafting of tax laws. This is a descriptive study and the results point to a gap between the legislator and recipient of the standard, i.e., the collection focuses on consequentialist aspects, not on freedoms.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax, income, democracy, Freedom, Pragmatism

¹ Doutorando do Programa de Pós-graduação stricto sensu em Direito da Universidade Veiga de Almeida (Bolsista PROSUP) – PPDG-UVA. Mestre em Direito pela UNESA.

² Mestrando do Programa de Pós-graduação stricto sensu em Direito da Universidade Veiga de Almeida – PPDG-UVA (Bolsista PROSUP). Especialista em Direito Penal e Processo Penal (2014) pela Universidade Cândido Mendes

INTRODUÇÃO

A Constituição da República de 1988, fruto da redemocratização do país, instituiu o Estado Democrático de Direito, tendo como um de seus instrumentos, o voto direto, secreto, universal e periódico, caracterizando a forma de governo, como uma típica democracia representativa. Neste contexto, os representantes dos Poderes Executivo e Legislativo são eleitos pelo povo, para em seu nome, representá-lo. A tributação, enquanto atividade estatal, sofre as limitações constitucionais da legalidade. Tal limitação, considerada a representação popular e a delegação de poderes que recebe o parlamentar para criar os tributos, deve, por natureza, voltar-se para a fundamentalização da proteção da dignidade da pessoa humana, identificada, sobretudo, o respeito ao mínimo existencial.

A carga tributária que recai sobre a renda dos trabalhadores vem se tornando cada vez mais e mais sacrificante para as pessoas físicas que dependem da renda assalariada. Questiona-se a seguinte problemática: será que a elevada carga tributária que recai sobre a renda dos trabalhadores, principalmente sobre a renda de salários, estaria de acordo com a democracia representativa? Por objetivo principal objetivamos explicar como a tributação sobre a renda pode ou não corresponder à representação democrática, especificamente almeja-se demonstrar se a tributação na renda é excessiva no sistema brasileiro, bem como se a acumulação com o restante prejudica o trabalhador e como contribui para não induzir ao desenvolvimento.

O presente estudo está no estado da arte, não pretendendo esgotar a relação entre a tributação da renda e a liberdade garantida no Estado democrático de Direito, contudo, objetiva demonstrar que existe tal relação e, em que medida tal exação pode comprometer a citada liberdade. Trata-se de pesquisa descritiva com uso de dados sobre a tributação da renda. Os resultados apontam para uma situação extremamente sacrificante para a classe trabalhadora, pois seu poder aquisitivo fica comprometido em razão do acúmulo com outros tributos.

1 A TRIBUTAÇÃO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

O tributo é definido por Torres (2005, p. 97) como “o preço da liberdade”. Torres (2005) chega a tal conceito, após analisar a evolução do Estado, por ele classificado como

“Estado Patrimonial” onde “os estamentos conquistam a liberdade diante o poder fiscal do rei” (TORRES, 2005, p. 60), passando pelo Estado de Polícia em que o Estado passa por uma centralização financeira até o Estado Democrático Fiscal, também conhecido como “Estado da Sociedade de Risco, onde a liberdade adquire a feição de igual liberdade” (TORRES, 2005, p.82).

Ou seja, o tributo não é compreendido exclusivamente como fonte de financiamento do Estado, mas como a abdicação de parcela da liberdade individual, com as limitações impostas pela lei para que o Estado não haja invasão no exercício das liberdades garantidas pelos ordenamentos constitucionais.

Não se trata de fundamentalizar a liberdade em detrimento da tributação da renda, mas sim de vedar o excesso.

1.1 Democracias e a democracia brasileira

Inferir a democracia brasileira com base no ordenamento jurídico, mormente na Constituição Federal, é o primeiro passo para observar a sua previsão normativa, assim como os espaços legais de desenvolvimento da própria democracia. Sobretudo pelo fato de que a recente Constituição se propõe a criar um Estado Democrático de Direito. Obviamente que uma análise da previsão normativa é insuficiente para verificar se há manifestação da democracia no plano fático, aliás essa oposição é problemática no cenário nacional. Todavia, os conceitos que envolvem a democracia orientam o seu desenvolvimento e fortalecem sua crítica.

A Constituição Federal diz que “Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição” (BRASIL, 1988, Art. 1º, parágrafo único). Uma leitura integrada da Constituição permite afirmar que a regra é de que o poder político do povo será exercido por meio desses representantes que serão eleitos de forma direta e mediante o voto obrigatório de todos os cidadãos¹. Esses representantes têm o dever de deliberar sobre a criação legislativa visando o interesse

¹ Essa obrigatoriedade do voto se assemelha ao conceito de democracia republicana, onde todos têm a obrigação moral de participar da vida pública para a construção da república. Note que no conceito republicano para que a democracia funcione é necessário o comprometimento moral dos cidadãos para com o público, criando um *homo politicus* (HELD, 2008). Em outras palavras, para que uma democracia republicana funcione é necessário contar com a participação ativa dos cidadãos e da sua consciência moral.

coletivo. Nesse ponto, a democracia brasileira é representativa, contudo, o fundamento do agir no interesse coletivo pode ser entendido como a busca por uma razão pública (RAWLS, 2000) objeto de um consenso². Tal se afirma por dois motivos: as sociedades modernas estão inseridas num contexto de pluralismo e a influência da teoria democrático-deliberativa se faz bastante presente nesse cenário. Os autores mais influentes da teoria da democracia-deliberativa são John Rawls e Jürgen Habermas (NETO, entre 2003 e 2016).

Esses elementos da democracia brasileira têm de ser conjugados com o fato do pluralismo. As sociedades modernas são marcadas pelo pluralismo de doutrinas políticas, religiosas, filosóficas e morais. A grande dificuldade se encontra em como encontrar um caminho para conformar essas doutrinas no plano político. Rawls (2000) desenvolve o conceito de razão pública³ com o objetivo de tratar dessa problemática, dizendo que as doutrinas não públicas (essas descritas acima), enquanto razoáveis podem ser objeto de consenso.

O objetivo das teorias de democracia-deliberativa é de criar um meio pelo qual a deliberação dos interesses se torne possível. Aqui democracia é um exercício e para tanto se deve criar e proteger os meios necessários para que a democracia se desenvolva.

Rawls (2000) nas três esferas que perfazem a ideia de razão pública, não deixa de envolver “as questões de justiça fundamental” que, no caso em tela, entrelaçam a representatividade nas leis sobre tributação da renda do trabalho, equidade na escolha das

² Em sendo tal consenso produto de um exercício de deliberação que legitime a razão pública presente na legislação criada, estar-se-ia diante de uma teoria deliberativa de democracia. Algumas perguntas, ainda que em rol não exaustivo, podem ser realizadas para observar a qualidade da democracia deliberativa, são elas: (1) a deliberação alcança o povo que urge por participar ou somente a classe política?; (2) a instituição de representantes do povo é formal ao ponto de permitir uma atuação contrária aos interesses coletivos? O ponto central da democracia deliberativa é a utilização do discurso ético como forma de se buscar um consenso coletivo. Para Habermas (1995) a democracia tem de ser instrumental, institucionalizando o espaço público com o objetivo de se permitirem que as deliberações sejam possíveis. O fundamento do argumento de Habermas (1995) é a criação de uma teoria ética do discurso e do deslocamento da criação do conhecimento para o meio, abandonando o conhecimento centrado no sujeito e na filosofia da consciência. Assim com o meio democrático institucionalizado seria possível a abertura do espaço para deliberações e a criação do consenso coletivo.

³ Rawls (2000, p. 261-262) traz na razão pública os fundamentos para seu entendimento de democracia, no qual destacam-se a ideia de igual exercício da cidadania e o alcance do bem comum. Neste sentido, temos: “A razão pública é característica de um povo democrático: é a razão de seus cidadãos, daqueles que compartilham o *status* da cidadania igual. O objeto dessa razão é o bem do público: aquilo que a concepção política de justiça requer da estrutura básica das instituições da sociedade e dos objetivos e fins a que devem servir.”

exações e seus resultados, como critério de justiça, bem como, sob o ponto de vista formal, até mesmo de quem foi a iniciativa dos projetos das citadas leis tributárias.

A democracia brasileira é também protetiva⁴ ao assegurar direitos e garantias individuais protetoras dos indivíduos, afastando inclusive, qualquer proposta de reforma ou redução dos direitos individuais, sendo, portanto, direitos e garantias fundamentais para o exercício da democracia. Essas liberdades negativas garantidas na democracia protetiva possuem um forte discurso liberal e estão constantemente presentes nos modelos de democracia liberais (HELD, 2008). Cláudio Pereira de Souza Neto (entre 2003 e 2016, p. 30-31) argumenta que enquanto os direitos sociais forem essenciais ao exercício da democracia eles devem ser considerados como cláusulas pétreas e com isso fundamentais. O mesmo autor argumenta que o poder de tributar da União não pode ser limitado pelo princípio da anterioridade tributária dentro de uma perspectiva de fundamentalização material do direito enquanto direito fundamental, tendo em vista que tal princípio não é essencial para o exercício da democracia⁵.

Outro ponto importante da democracia brasileira é o fato de a Constituição Federal ser aberta no que tange a aceitabilidade de doutrinas, seja liberal ou social, mas isso somente no espaço em que se permite. É assim, pois, a Constituição Federal também constitui um estado social, haja vista os objetivos do Estado em criar uma sociedade livre, justa e solidária, erradicar a pobreza, reduzir as desigualdades sociais, promover o bem de todos e garantir o desenvolvimento nacional (BRASIL, 1988, art. 3º). Essa característica social da democracia brasileira é pautada pela solidariedade, um traço típico das democracias republicanas⁶.

A democracia definida como “forma de governo na qual o poder político é exercido pelo povo” (BOBBIO, 2001, p. 135) é superficial e, portanto, insuficiente para analisar o papel das relações jurídicas e sociais desempenham nas realidades substrato da tributação nos dias atuais. Neste sentido, Bobbio (2001), ressaltando a diferença entre a democracia formal e material, destaca:

⁴ Sobre o conceito de democracia protetiva ver David Held, **Models of Democracy**, 2008, capítulo 3.

⁵ Cláudio Pereira de Souza Neto (entre 2003 e 2016) adota o critério de democracia deliberativa para suportar tal ponto de vista, modelo de democracia visto principalmente em Habermas (1995) e Rawls (2000).

⁶ Sobre as democracias republicanas ver: Held, 2008, cap. 2.; Habermas, 1995. (obras já citadas no texto).

[...] democracia como conjunto de instituições caracterizadas pelo tipo de perguntas ‘quem governa?’ e ‘como governa’ como regime caracterizado pelos fins ou valores, adotado para distinguir não mais apenas formalmente mas também conteudisticamente um regime democrático de um não democrático. (BOBBIO, 2001, p. 157)

Prossegue ainda, estabelecendo que a distinção entre um regime democrático e um não democrático se dá pela igualdade, que, por sua vez se distingue em jurídica por um lado, e econômica por outro (BOBBIO, 2001, p.135).

A formação da vontade geral⁷ e sua associação com a igualdade material é indispensável nos Estados democráticos de Direito, bem como na instituição e cobrança da tributação, mormente sobre a renda.

A democracia preconizada no presente texto é a representativa em que esteja presente a igualdade, seja por meio da igualdade de oportunidades, como pela não menos importante, igualdade formal. A representação⁸ é fundamental para instituir legalmente os direitos da maioria, sem prejuízo dos direitos da minoria⁹. Ocorre que a questão da tributação sobre a renda do trabalho, em função de razões pragmáticas, vem sendo tratada de maneira prejudicial à sociedade como um todo, assumindo uma posição antimajoritária.

1.2 A tributação sobre a renda

⁷ Rousseau (2003, p. 126) na construção do conceito de vontade geral reúne diversos institutos da democracia, tais como as leis e o sufrágio. Transcreve-se alguns trechos: “Um Estado assim governado precisa de pouquíssimas leis e, à medida que se faz necessário promulgar outras novas, tal necessidade é reconhecida universalmente. [...] Mesmo vendendo o seu sufrágio, em troca de dinheiro, não extingue em si a vontade geral: elide-a.”

⁸ Neste sentido, Rawls (2000, p. 387), ao expor a sua defesa das liberdades fundamentais, explica como é relevante a representação na sociedade em que se busca tal representação de forma equitativa: “A ideia é incorporar à estrutura básica da sociedade um procedimento político efetivo que espelhe nessa estrutura a representação equitativa de pessoas alcançada na posição original. É a equidade desse procedimento, assegurada pela garantia do valor equitativo das liberdades políticas, e juntamente com o segundo princípio de justiça (e com o princípio de diferença), que oferece a resposta à pergunta de por que as liberdades fundamentais não são puramente formais.”

⁹ Trata-se de um aspecto tão relevante das democracias, que Posner (2011), autor pragmatista, voltado para as relações entre Direito e economia ressalta tal caráter, distinguindo o papel da representação do chamado majoritarismo: “Representação não pode ser equiparada a majoritarismo. O majoritarismo nega a representação a minorias eleitorais incapazes de fazer coalizões com outras majorias eleitorais. É por isso que a adesão inflexível ao princípio do “uma pessoa um voto” na redivisão dos distritos de um corpo legislativo é questionável, apesar de para os ingênuos isso ser um dos princípios fundamentais da democracia.”

A questão da tributação no Brasil se reveste de tamanha relevância que o legislador constituinte instituiu um sistema constitucional tributário na própria constituição. A renda como objeto de tributação, já tinha seu destaque na arrecadação desde a década de 20¹⁰ do século XX, e teve a exação descrita no texto constitucional.¹¹ Pela redação, percebe-se que o foco da arrecadação foi a incidência da renda do trabalho, como denota a expressão “proventos de qualquer natureza”. Renda é entendida no direito tributário como acréscimo patrimonial, “inconfundível com o patrimônio de onde ele promana”(BALEEIRO, 2004, p.291), enquanto que proventos, Carvalhosa (*apud* BALEEIRO, 2004) os descreve como: “fruto da não realização imediata e simultânea de um patrimônio, mas sim, do acréscimo patrimonial resultante de uma atividade que já cessou, mas que ainda produz rendimentos.”(CARVALHOSA, p.194 *apud* BALEEIRO, 2004, p.291), aqui incluem-se as pensões, aposentadorias e outros benefícios.

O presente estudo fixou-se nas hipóteses de tributação sobre a renda do trabalho, ou seja, a tributação incidente sobre a renda do trabalho de pessoas físicas, face à latente posição desfavorável em que se encontra quem recebe a sua renda mensal, seja de salário, vencimentos, proventos ou qualquer outra espécie, pois a tributação é recolhida pela fonte pagadora, ou seja, se houver alguma cobrança além do tributo devido, a devolução só ocorrerá na época do ajuste.

1.2.1 A tributação sobre a renda do trabalho

A tributação sobre a renda do trabalho adquiriu relevância após a Segunda Guerra Mundial, principalmente por causa das dificuldades impostas pelo conflito no comércio mundial, trazendo prejuízos à arrecadação dos impostos relativos ao comércio internacional, até então líderes na arrecadação (BRASIL, 2016).

¹⁰ O imposto de renda foi instituído por força da Lei nº 4.625 de 31/12/1922 para vigência em 1923.

¹¹ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

III - renda e proventos de qualquer natureza; (BRASIL, 1988)

No contexto interno, a consolidação das leis do trabalho de 1943 serviram para que a formalidade desse um molde adequado para a arrecadação, principalmente se fosse feita diretamente na fonte pagadora, o que acabou por acontecer em 1954.¹²

O momento econômico pendulava entre o desenvolvimentismo, necessitando da participação estatal na sua promoção (influenciados basicamente pelas ideias de Keynes) e aqueles que pregavam a liberdade de mercado, ou seja, participação mínima do Estado na promoção do bem-estar econômico e social. A opção desenvolvimentista preponderou¹³, com isso, a arrecadação tornou-se primordial para o Estado, e, no sentido do que já foi exposto, a arrecadação da renda sobre o trabalho assumiu papel deveras destacado, não só pelo seu volume significativo, como também pela sua eficiente forma, o desconto na fonte.

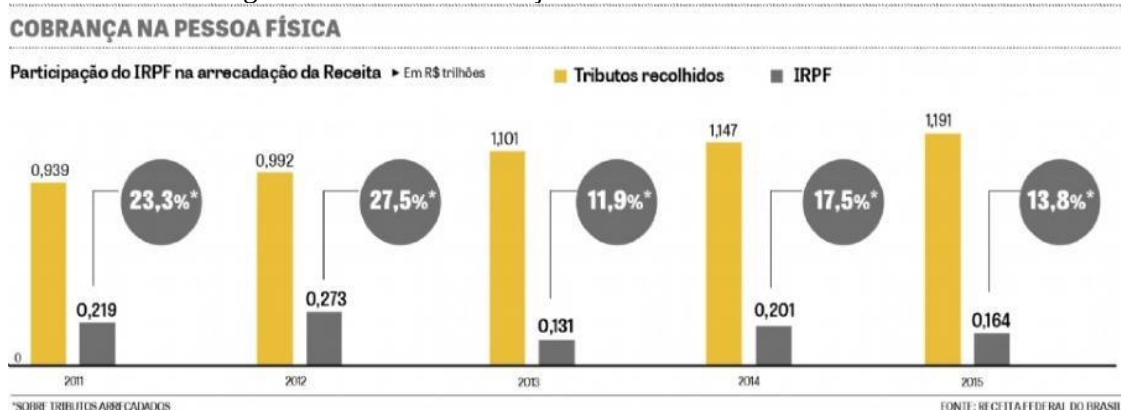
2 ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA DO TRABALHO

A principal tributação sobre a renda do trabalho atualmente está definida na Lei nº 7.713/88 que passou por diversas alterações desde sua publicação, sendo uma das razões, a alteração das faixas de isenção que são definidas em valores de moeda correntes, bem como as faixas de incidências do tributo. A legislação tece detalhadamente as incidências, tentando por meio da técnica da legalidade estrita, alcançar o espectro de tributação mais abrangente possível, confirmando a o peso que tem a arrecadação da tributação sobre a renda do trabalho no total dos recursos arrecadados. A figura abaixo demonstra a proporção de que a participação vem diminuindo, causada pelo crescimento do desemprego, como também pela queda do rendimento médio.

¹² A Receita Federal do Brasil, compilando dados históricos da arrecadação, diz que “a instituição do desconto na fonte sobre os rendimentos do trabalho ocorreu por força da Lei nº 2.354 de 29/11/1954”. (BRASIL, 2016).

¹³ Na década de 50, já tivemos o Plano de Metas e, posteriormente, os Planos Nacionais de Desenvolvimento. O I PND foi instituído pela Lei nº 5.727 de 04/11/1971 e II PND pela Lei nº 6.151 de 04/12/1974.

Figura 1 - IRPF e arrecadação da Receita Federal do Brasil



Fonte: Receita Federal do Brasil

2.1 Hipóteses de incidência da renda do trabalho

Atualmente, são vários tributos que incidem sobre a renda do trabalho nas espécies tributárias de impostos ou contribuições. O quadro abaixo indica os tributos retidos na fonte da renda do trabalhador:

Quadro 1 - Tributos sobre a renda do trabalhador

TRIBUTOS	INCIDÊNCIA	LEGISLAÇÃO
Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IRPF)	De 15% a 27,5% da Renda ¹⁴	Lei nº 7.713/88 e Instrução Normativa RFB nº 1.558, de 31 de março de 2015
Contribuição Sindical ¹⁵	1/30 avos da remuneração do trabalhador	Inc. I do Art. 580 da CLT

¹⁴ O valor da contribuição previdenciária é deduzido para apuração da base de cálculo do IRPF.

¹⁵ Ressalte-se que o desconto da contribuição sindical deverá ser autorizado pelo trabalhador nos termos da nova redação dada pela Lei nº 13.467/2017 para os artigos 545, 578, 579 e 582 da CLT: “Art. 545. Os empregadores ficam obrigados a descontar da folha de pagamento dos seus empregados, desde que por eles devidamente autorizados, as contribuições devidas ao sindicato, quando por este notificados.

.....” (NR)

“Art. 578. As contribuições devidas aos sindicatos pelos participantes das categorias econômicas ou profissionais ou das profissões liberais representadas pelas referidas entidades serão, sob a denominação de contribuição sindical, pagas, recolhidas e aplicadas na forma estabelecida neste Capítulo, desde que prévia e expressamente autorizadas.” (NR)

“Art. 579. O desconto da contribuição sindical está condicionado à autorização prévia e expressa dos que participarem de uma determinada categoria econômica ou profissional, ou de uma profissão liberal, em favor do sindicato representativo da mesma categoria ou profissão ou, inexistindo este, na conformidade do disposto no art. 591 desta Consolidação.” (NR)

“Art. 582. Os empregadores são obrigados a descontar da folha de pagamento de seus empregados relativa ao mês de março de cada ano a contribuição sindical dos empregados que autorizaram prévia e expressamente o seu recolhimento aos respectivos sindicatos.”

Contudo a referida lei ainda está no seu prazo de vacância (120 dias da publicação de 14/07/2017)

Contribuição Previdenciária	8% a 10% do Salário Contribuição ¹⁶	Lei nº 8.212/1991
-----------------------------	---	-------------------

Fonte: Tabulação elaborada pelos autores das legislações vigentes

O Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (IRPF) é devido por todas as pessoas naturais titulares de disponibilidade econômica, inclusive sobre rendimentos de ganhos de capitais, e ainda, sobre rendimentos de bens que lhe pertença. Destaca-se a retenção sobre a renda do trabalhador, em especial, dos salários, inclusive.

O cálculo do IRPF é realizado no sistema de progressividade, de forma cooperativa, em que o mais favorecido economicamente contribui com uma parcela maior, portanto, estão isentos da obrigação tributária os trabalhadores que recebem até R\$ 1.903,98 (mil novecentos e três reais e noventa e oito centavos), enquanto que aqueles que recebem acima de R\$ 4.664,68 (quatro mil, seiscentos e sessenta e quatro reais e sessenta e oito centavos) contribuem com 27,5% de seus rendimentos¹⁷.

A progressividade ocorre quando a alíquota média aumenta na proporção que se eleva a renda do trabalho, significa dizer que quanto maior a renda, além de contribuir com valor maior, este contribuinte perderá uma parcela superior de sua renda, por conta não apenas do cálculo aritmético, mas também em razão do aumento da alíquota.

O sentido cooperativo do IRPF adotado no Brasil, baseia-se no princípio da capacidade de pagamento que abarca a ideia que os mais favorecidos economicamente devem suportar a carga tributária. Do mesmo modo, é devida a contribuição previdenciária, sob o regime de progressividade, com a finalidade de custear a seguridade social, que compreende benefícios previdenciários, da saúde e da assistência social. Todos os trabalhadores são contribuintes, não havendo isenção para os menos favorecidos, com fulcro no princípio da solidariedade contributiva, sendo arbitrada a alíquota de 8% para os que recebem de salário contribuição até R\$ 1.556,94 (mil quinhentos e cinquenta e seis reais e noventa e quatro centavos), limitando a contribuição ao equivalente a 11% do teto estabelecido de salário contribuição de R\$ 5.189,82 (cinco mil, cento e oitenta e nove centavos e oitenta e dois centavos).

¹⁶ A composição do salário contribuição é apurada pelas verbas trabalhistas recebidas no mês de competência, as hipóteses de incidência estão disponíveis em: <<http://www.tabeladoirrf.com.br/tabela-de-incidencia-inss-fgts-irrf-nova-e-atualizada.html>>. Acesso em 24/09/2016.

¹⁷ Ver Instrução Normativa RFB nº 1.558, de 31/03/2015.

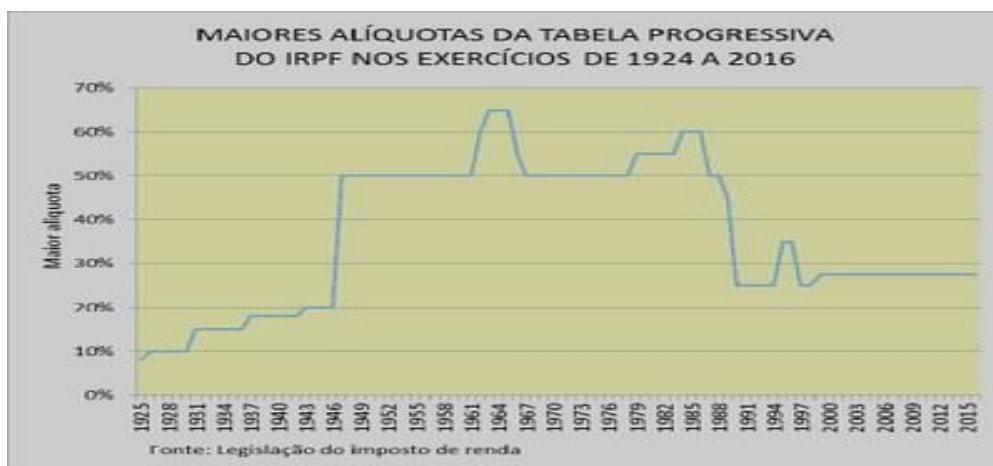
Por último, a contribuição sindical é devida uma vez ao ano, na importância correspondente à remuneração de um dia de trabalho do mês de março, para os empregados, qualquer que seja a forma da referida remuneração. Trata-se de uma prestação pecuniária que tem por finalidade o custeio das atividades essenciais do sindicato correspondente.

Além das contribuições dos trabalhadores, a renda do trabalho também serve como base de cálculo de outros tributos, ao passo de encarecer o custo do trabalho formal, significativamente. Destaca-se alguns tributos em que ocorre o fato gerador com a relação de trabalho, quais sejam: Fundo de garantia por tempo de serviços, contribuição previdenciária patronal, contribuição social ao salário-educação, contribuição ao seguro por acidente do trabalho, contribuição ao “sistema S”, contribuição de intervenção de domínio econômico destinada a financiar o programa de estímulo à interação universidade-empresa para o apoio à inovação, dentre outros.

3 SIMETRIAS E ASSIMETRIAS

As faixas de tributação descritas e demonstradas na tabela 1 abaixo, explicam a atual progressividade presente na lei tributária, contudo o resultado da arrecadação do IRPF apresenta assimetrias em relação às alíquotas, sua quantidade e a volumosa e desproporcional arrecadação que o tributo tem em relação aos demais, assunto do qual passamos a tratar.

Figura 2 - Alíquotas na trajetória do IRPF



Fonte: Receita Federal do Brasil

Figura 3 - Quantidade de alíquotas na trajetória do IRPF



Fonte: Receita Federal do Brasil

A figura acima nos revela a seguinte situação: houve uma drástica diminuição da quantidade de alíquotas no fim dos anos 80, mantendo-se em duas alíquotas em durante quase 20 anos, tendo sido alterado para 04 alíquotas em 2009. Estão em vigência atualmente os seguintes percentuais: 7,5%; 15%; 22,5% e 27,5%. Contudo a alíquota mais elevada (27,5%) já existia desde o ano 2000. Conjugando os dados apresentados em ambas as figuras, ou seja, a arrecadação do Imposto de Renda Pessoa Física com os de arrecadação da IRPF, constatamos que a proporcionalidade não tem relação com a quantidade de alíquotas. Seguem os dados:

Tabela 1 - Arrecadação de IRPF em R\$ milhões

Receitas	1995	1996	1997	1998	1999
IRPF rendimento do trabalho assalariado	10.881	10.871	12.510	14.649	15.277
IR total	28.969	33.693	36.524	45.818	51.516
IRPF/IR	37,56%	32,26%	34,25%	31,97%	29,65%
Receitas	2000	2001	2002	2003	2004
IRPF rendimento do trabalho assalariado	18.246	21.556	22.429	26.318	31.397
IR total	56.225	64.744	85.382	91.669	101.144
IRPF//IR	32,45%	33,29%	26,26%	28,70%	31,04%
Receitas	2005	2006	2007	2008	2009
IRPF rendimento do trabalho assalariado	35.582	39.082	42.347	51.610	52.177
IR total	123.985	136.492	160.316	191.755	191.597

IRPF//IR	28,69%	28,63%	26,41%	26,91%	27,23%
Receitas	2010	2011	2012	2013	2014
IRPF rendimento do trabalho assalariado	59.824	68.825	75.106	78.835	87.021
IR total	208.201	249.818	264.146	287.580	304.437
IRPF/IR	28,73%	27,55%	28,43%	27,41%	28,58%

Fonte: organizado pelos autores com dados da Receita Federal do Brasil

A proporção da arrecadação do Imposto sobre a renda de pessoa física que recai sobre o trabalho assalariado manteve-se no patamar entre 27% e 28% do total arrecadado pelo Imposto de Renda, mesmo com a inclusão de mais uma alíquota, a partir de 2009. Ou seja, tal medida não serviu para aprimorar a progressividade já existente no sentido de se praticar uma política redistributiva.

A assimetria mais evidente é proporção que ocupa Imposto de Renda sobre ganhos de capital em relação à arrecadação total do IRPF sobre trabalho assalariado que caiu de 26,11% em 1998 para 16,15% em 2015, denotando que o crescimento da arrecadação não teve por base a renda do capital, mas a renda do trabalho.

O legislador tem tentado corrigir as assimetrias acima demonstradas por meio de isenções e até, através de redução das bases de cálculo, todavia tais medidas não aliviam a pesada carga que o tributo tem para quem recebe renda assalariada. Mesmo com tais “compensações”, o IRPF representa não só volume de arrecadação, como eficiência na mesma, por meio da retenção na fonte pagadora.

Outra assimetria mais evidente é a proporção dos tributos (diretos e indiretos) na carga tributária do contribuinte, ou seja, a acumulação dos citados tributos no seu poder aquisitivo. Tal assunto não será discutido neste estudo, mas merece ser mencionado, sem relacioná-lo ao aspecto inflacionário de perda de poder aquisitivo por desvalorização do poder de compra, mas somente pelo peso que toda a carga tributária tem atualmente.¹⁸

CONSIDERAÇÕES FINAIS

As liberdades públicas têm um contundente significado como conquistas sociais e jurídicas no contexto dos ordenamentos da contemporaneidade. A democracia estabelecida no amálgama do Estado Democrático de Direito deveria proporcionar ao seu titular (exercido

¹⁸ Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, a carga tributária no Brasil subiu de 32,42% (trinta e dois inteiros e quarenta e dois centésimos por cento) do PIB para 32,66% (trinta e dois inteiros e sessenta e seis centésimos por cento) no ano de 2015. (IBPT, 2016)

pela soberania popular) a representação dos seus interesses, ou seja, as deliberações que interessam à sociedade. O Estado utiliza a legislação para a tributação, não só como a legitimação para arrecadação dos seus recursos, mas retira o foco do contribuinte, destinatário mais importante de tais normas. Neste sentido, na relação entre a tributação da renda do trabalho no Brasil e a representação na elaboração de tais no Estado democrático de Direito, observa-se:

1) a relação não tem sido pautada pelo foco no destinatário, mas sim no sucesso propiciado pela eficiência em tal fonte de arrecadação para o Estado;

2) a tributação sobre a renda do trabalho, em que pesem os argumentos formalistas sobre o processo legislativo das normas tributárias, faz com que a arrecadação seja proporcionalmente maior, como também mais eficiente do que a tributação sobre o capital;

3) a representação na democracia brasileira no que tange à aprovação das normas tributárias sobre a renda do trabalho, mesmo considerando a reserva constitucional da iniciativa privada do Poder Executivo para a matéria tributária, tem se voltado para os interesses (arrecadatórios) do Estado, fato que nitidamente se percebe quando a proporção em relação ao total de recursos arrecadados pelo mesmo tributo não tem se alterado muito;

4) as normas tributárias na renda sobre o trabalho seguem uma diretriz enviada pelo Poder Executivo, em que os aspectos consequentialistas são sempre alertados (perigo de inadimplemento do Estado, “quebra do setor público” etc.) para, em geral, tentar aumentar a arrecadação por meio do instrumento legislativo;

5) a tributação da renda cumulada com a tributação indireta no sistema tributário brasileiro prejudica em muito o poder aquisitivo da sociedade, cria uma ‘ciranda’ de culpas para o custo alto dos produtos e serviços e gera uma situação de distribuição de renda prejudicial à sociedade.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BOBBIO, Norberto. **Estado, Governo e Sociedade**. São Paulo: Paz e Terra, 2001.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

_____. Poder Executivo. Lei nº 5.727 de 04/11/1971. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 08 nov. 1971. Disponível em: <<http://www.in.gov.br/>>. Acesso em: 18/04/2017.

_____. Poder Executivo. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa nº 1.558 de 01/04/2015. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 01 abr. 2015. Disponível em: <<http://www.in.gov.br/>>. Acesso em: 18/04/2017.

_____. Poder Executivo. Lei nº 6.151 de 04/12/1974. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 06 dez. 1974. Disponível em: <<http://www.in.gov.br/>>. Acesso em: 18/04/2017.

_____. Poder Executivo. Lei nº 13.467 de 13/07/2017. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 14 jul. 2017. Disponível em: <<http://www.in.gov.br/>>. Acesso em: 27/07/2017.

_____. Poder Executivo. Lei nº 7.713 de 22/12/1988. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 23 dez. 1988. Disponível em: <<http://www.in.gov.br/>>. Acesso em: 27/07/2017.

_____. Poder Executivo. Decreto-Lei nº 5.343 de 01/05/1943. **Diário Oficial do Brasil**, Brasília, DF, 09 ago. 1943. p. 11937. Disponível em: <<http://www.in.gov.br/>>. Acesso em: 27/07/2017.

_____. Ministério da Fazenda. **Receita Federal do Brasil**. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/graficos>. Acesso em: 12/05/2017.

HABERMAS, Jürgen. Três modelos normativos de democracia. **Lua Nova**, São Paulo, n.36, p.39-53, 1995. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-64451995000200003&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 17/05/2017. <http://dx.doi.org/10.1590/S0102-64451995000200003>.

HELD, David. **Models of Democracy**. 3th. Cambridge: Polity Press, 2008.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. Disponível em <https://www.ibpt.com.br/noticia/2536/Carga-tributaria-sobe-e-alcanca-32-66-do-PIB-em-2015>. Acesso em: 12/05/2017.

RAWLS, J. **O Liberalismo Político**. São Paulo: Ática, 2000.

ROUSSEAU, J.J. **O Contrato social**. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

NETO, Cláudio Pereira de Souza. **Teoria da constituição, democracia e igualdade**. [Brasília]. [Instituto Brasiliense de Direito Público], [entre 2003 e 2016]. Disponível em: <http://www.idp.org.br/component/docman/doc_download/328->. Acesso em: 10/08/2017.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário – valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.