

Marco Antonio Mourão de Oliveira

Cursa Especialização em Direito Tributário na Universidade de Uberaba - MG

## **A NOVA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA E OS PRINCÍPIOS DA IGUALDADE E ISONOMIA**

**: a correção da Base de Cálculo da tabela do Imposto de Renda da Pessoa Física para o exercício 2015, prejudicou o contribuinte?**

Trabalho realizado como forma de analisar a correção escalonada da tabela do Imposto de Renda da Pessoa Física de 2015, pela Medida Provisória nº 670/2015, convertida na Lei n. 13.149/2015, que em nosso entendimento afrontou os Princípios Constitucionais Tributários da Igualdade e Isonomia, tornando-a inconstitucional.

UBERABA - MG

2016

Marco Antonio Mourão de Oliveira

Cursa Especialização em Direito Tributário na Universidade de Uberaba - MG

**THE NEW CALCULATION BASE OF THE INCOME TAX FOR  
PRIVATE INDIVIDUALS AND THE PRINCIPLES OF EQUALITY AND  
ISONOMY**

**: has the correction of the calculation base table of the income tax harmed the  
taxpayers?**

Trabalho realizado como forma de analisar a correção escalonada da tabela do Imposto de Renda da Pessoa Física de 2015, pela Medida Provisória nº 670/2015, convertida na Lei n. 13.149/2015, que em nosso entendimento afrontou os Princípios Constitucionais Tributários da Igualdade e Isonomia, tornando-a inconstitucional.

UBERABA - MG

2016

A conclusão do curso de especialização em direito tributário só foi possível pelo sonho pessoal de compreender esse mundo para melhor aplicá-lo na defesa dos contribuintes.

Para Rosiane, Catherine e Ana Laura, meus sinceros agradecimentos por todo o tempo em que ficamos separados para permitir minha leitura e estudo a fim de ter o sucesso pleno dessa caminhada.

Agradeço, ainda, o apoio e o incentivo dos meus pais e da minha avó materna. Aos meus entes queridos no Oriente Eterno que sempre ouviram minhas orações e estiveram ao meu lado, obrigado.

Todos vocês são importantes em minha vida!!! Amo vocês!!!

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço aos professores pelos ensinamentos ministrados e pela disposição de sanar nossas dúvidas, sempre dedicados ao conhecimento. O carinho, a alegria e a cobrança na sala de aula de forma simples foi o lema de sempre buscar a sabedoria.

## RESUMO

O presente trabalho tem como objeto analisar se a correção da Base de Cálculo da tabela do Imposto de Renda da Pessoa Física para o ano de 2015, por meio de Medida Provisória nº 670, de 10 de março de 2015, convertida na Lei nº 13.149, de 21 de julho de 2015, que aplicou diferentes percentuais, fere os Princípios Constitucionais Tributários da Igualdade e Isonomia. Sabemos que o governo federal sofre com a ausência de Receita advinda dos diversos planos de desonerações de tributos, o que fez cair a arrecadação do Estado, mas não estancou os gastos públicos pela política expansionista praticada nos últimos anos. Para retificar os erros da política expansionista, o governo corrige a Base de Cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Física para o exercício 2015, de forma escalonada, aplicando quatro índices de correção, desrespeitando, com isso, os Princípios Constitucionais Tributários da Igualdade e Isonomia, trazendo o efeito da inconstitucionalidade para Medida Provisória nº 670, de 10 de março de 2015, convertida na Lei n. 13.149/2015, de 21 de julho de 2015. Tal atitude governamental tratou os iguais com desigualdades, privilegiando uns em detrimentos de outros. Auferir renda e proventos de qualquer natureza deve ter por parte do Estado um tratamento igualitário na cobrança do Imposto de Renda da Pessoa Física, não podendo o Estado discriminar quem recebe mais ou menos quando efetua a correção da base de cálculo, escolhendo quem deve pagar mais ou menos imposto de renda.

Palavras-chave: princípio constitucional tributário da isonomia. princípio constitucional tributário da igualdade. inconstitucionalidade de medida provisória. imposto de renda. correção. base de cálculo.

## ABSTRACT

This paper aims at analyzing whether the correction of the Calculation Base Table of the Income Tax for Individuals to the year 2015, which occurred through the Interim Order nº 670, from March 10, 2015, converted into Law nº 13.149, from July 21, 2015, maculates the Constitutional Principles of Equality and Isonomy or not. We are aware of the fact that the federal government has been suffering with the absence of Income coming from the various plans of tax exemptions, which have decreased the tax collection by the State but has not stopped public expenses by the expansionist policy practiced lately. In order to rectify the mistakes by such policy, the government has corrected the Calculation Base Table of the Income Tax for Individuals to the year 2015, in staggered installments, applying four correction indices, disrespecting, therefore, the Constitutional Tributary Principles of Equality and Isonomy, bringing the effect of unconstitutionality to the aforementioned Order and Law. Such governmental attitude treated the equal ones with inequality, giving priority to some but not to others. Getting income and proceeds of any kind must be treated equally by the State when it comes to the charging of the Income tax for Individuals, being the State forbidden to sort out the ones who receive more from the ones who receive less while correcting the calculation base, choosing this way the ones who must pay more or less income tax.

Key-words: constitutional tributary principle of isonomy. constitutional tributary principle of equality. unconstitutionality of interim order. income tax. correction. calculation base.

## **LISTA DE ABREVIATURAS**

Código Tributário Nacional - CTN

Constituição Federal - CF

Imposto de Renda - IR

Imposto de Renda da Pessoa Física - IRPF

Medida Provisória - MP

Ministério da Fazenda - MF

Princípio Constitucional Tributário da Igualdade - PCTIg

Princípio Constitucional Tributário da Isonomia - PCTI

Supremo Tribunal Federal - STF

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	09
2. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA DO EXERCÍCIO DE 2015	11
3. LEI N. 13.149, DE 21 DE JULHO DE 2015	19
4. PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO DA IGUALDADE	20
5. PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO DA ISONOMIA	22
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS	28
7. REFERÊNCIAS	31



## 1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho possui como objetivo analisar a constitucionalidade da Medida Provisória n. 670, de 10 de março de 2015, convertida na Lei n. 13.149, de 21 de julho de 2015, frente aos princípios constitucionais tributários da igualdade e isonomia, sabiente de que a Lei aplicou índices diferentes para corrigir a base de cálculo da tabela do Imposto de Renda da Pessoa Física para o exercício de 2015.

O questionamento central é saber se os princípios da igualdade e isonomia foram atingidos pela edição da Lei n. 13.149/2015. Em caso positivo, podemos então dizer que tal norma é inconstitucional por diferenciar contribuintes que praticam o mesmo fato gerador, qual seja: Auferir Renda e Proventos de qualquer natureza.

O Direito Tributário existe como forma de implantar no seio da sociedade as normas que deverão ser seguidas por todos, inclusive pelo Estado, na obrigação de pagar e cobrar os mais diversos tributos existentes em nossa Constituição Federal e normas esparsas

As regras tributárias também existem para que o Estado não pratique ação que venha a surpreender o contribuinte com edição de norma tributária ilegal, ilegítima, inexistente ou inconstitucional.

Assim, quando a CF em seu artigo 5º, caput, afirma que "*Todos são iguais perante a lei (...)*", quer dizer que não teremos tratamento discriminatório entre nacionais por parte do Estado.

O mesmo entendimento temos em matéria tributária no artigo 150, inciso II<sup>1</sup>, da CF, quando estabelece que o Estado não poderá instituir tratamento desigual entre contribuintes que praticam ou se encontrem na mesma ocorrência de um fato

---

<sup>1</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos 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;

gerador, ou melhor, que não poderá tratar desigualmente os iguais que praticam um mesmo fato gerador.

A competência, como sabemos, de instituir e cobrar o Imposto de Renda<sup>2</sup> da Pessoa Física, é da União, e, pela mesma razão, tem este ente estatal o dever de observar o regramento existente no artigo 150, inciso II, da Magna Carta.

É de grande importância compreender na aplicação da correção diferenciada para cada base de cálculo os fundamentos da Lei n. 13.149/2015, pois, uma vez centrada num parâmetro utópico de existência de receita para Estado, não pode vir a servir de permissivo para tratar desigualmente os iguais atingidos pelo Imposto de Renda da Pessoa Física.

Sob a análise dos princípios constitucionais tributários da Igualdade e Isonomia, temos que a norma editada feriu o regramento constitucional por diferenciar os contribuintes do Imposto de Renda da Pessoa Física pela base de cálculo, aplicando diversos percentuais de correção e prejudicando o contribuinte com renda maior em detrimento daquele de renda menor.

Os princípios nominados servem justamente para impedir essa ação estatal, proibindo que o Estado favoreça um contribuinte em detrimento de outro quando ambos praticam o mesmo fato gerador: auferir renda e proventos de qualquer natureza.

O Imposto de Renda da Pessoa Física é progressivo e sua diferenciação entre os contribuintes é feita pela progressividade das alíquotas na tabela, permitindo cobrar de quem ganha mais uma alíquota maior e de quem ganha menos uma menor.

Todavia, quando falamos da correção monetária da base de cálculo, não tratamos da progressividade da tabela, mas da faixa pela qual a alíquota será aplicada.

Ao corrigir a base de cálculo com índices diversos, o Estado impõe ao contribuinte com ganho salarial mais elevado, um prejuízo e uma redução de seu poder de compra. É bom registrar que não estamos advogando para os mais

---

<sup>2</sup> Artigo 153, inciso III, da Constituição Federal.

abastados, mas em prol de um tratamento igualitário entre iguais, afinal, não podemos penalizar uns em detrimento de outros quando ambos praticam o mesmo fato gerador.

Como a correção implantada na base de cálculo foi desigual, houve a legalização do tratamento desigual entre iguais, o que é proibido pela Constituição Federal.

Entender que auferir renda e proventos de qualquer natureza é o fato gerador, fica o Estado obrigado a observar os princípios da igualdade e isonomia na correção da base de cálculo da tabela progressiva do Imposto de Renda da Pessoa Física, tudo de forma igualitária para todas as faixas, tratando os iguais com igualdade.

Portanto, o estudo buscará demonstrar que a edição da Lei n. 13.149/2015 foi inconstitucional por não observar o tratamento igualitário entre os contribuintes que praticam o mesmo fato gerador: auferir renda e proventos de qualquer natureza.

## **2. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA DO EXERCÍCIO 2015**

O constituinte de 1988 decidiu discriminar no texto constitucional todos os tributos que podem ou poderão ser cobrados pelos entes públicos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

A Magna Carta traz um capítulo exclusivo sobre o Sistema Tributário Nacional como podemos ver do "TÍTULO VI, Da Tributação e do Orçamento, CAPÍTULO I, DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL, Seção I, DOS PRINCÍPIOS GERAIS", nos artigos 145 a 162.

Para instituição e cobrança do Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza, o legislador originário preferiu delegar à União sua administração como podemos ver da "Seção III, DOS IMPOSTOS DA UNIÃO", artigo 153.<sup>3</sup>

E é em função dessa delegação que a União edita e cobra o Imposto de Renda da Pessoa Física de todos àqueles que auferem renda e proventos de qualquer natureza, inclusive a renda e proventos de meio ilícito. Para a União não importa como a renda e os proventos são gerados, o que interessa para o ente estatal é o pagamento do imposto e sua forma progressiva.

O Código Tributário Nacional, norma complementar, traz em seu artigo 43<sup>4</sup> a descrição do Imposto de Renda da Pessoa Física e o que se considera Renda e Proventos de qualquer natureza. Observando o referido artigo, podemos ter como certo que o fato gerador é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e/ou proventos.

A Renda é, então, o resultado do capital (aplicação financeira) ou do labor (prestação de mão de obra braçal ou intelectual) ou a combinação de ambos. Os Proventos são os acréscimos ao patrimônio que não se compreende no entendimento de Renda, mas que gera riqueza tributável, estando, aqui, o juro ou capital lícito e ilícito. Ou seja, para o Estado não importa a forma ou o meio de obtenção do aumento patrimonial do contribuinte, o que interessa para ele é se teve ganho, se gerou riqueza ou aumento do patrimônio, e em tendo, deve-se pagar o imposto.

O entendimento de Sacha Calmon é correto, pois estamos tratando aqui apenas do Imposto de Renda da Pessoa Física como podemos ler.

É preciso distinguir. No caso de imposto de renda das pessoas jurídicas prevalece a teoria do balanço (renda é o acréscimo patrimonial líquido) e no caso das pessoas físicas prevalece a teoria da renda ganha, independentemente de o contribuinte vir a ter o patrimônio negativo ao término do período aquisitivo da renda. (COELHO, 2014, pág. 431)

---

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

III - renda e proventos de qualquer natureza;

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

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Por outro lado, a União deve observar na cobrança do IRPF alguns critérios existentes na legislação, dos quais podemos citar a generalidade, universalidade e progressividade, todos esculpidos no artigo 153, § 2º, inciso I<sup>5</sup>, da Constituição Federal.

Para Kiyoshi Harada, a observância dos critérios pelo Estado é a possibilidade de cobrança do IRPF dos contribuintes.

Pelo princípio da generalidade, todas as pessoas físicas ou jurídicas que vierem auferir rendas ou proventos de qualquer natureza deverão ser tributadas. As isenções específicas e casuísticas ofendem tal princípio e por isso mesmo são inconstitucionais. O princípio da universalidade impõe a tributação de todas as rendas e proventos, de sorte que o campo de incidência desse imposto deverá ser o mais amplo possível. Nenhuma renda ou provento deve ficar à margem da tributação. Reforçando esse princípio veio a Constituição, em seu art. 150, inciso I, dispor que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios "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". Essa disposição, que em muito a ver com o princípio da isonomia fiscal, foi inserida no Texto Magno em razão das conhecidas situações privilegiadas de determinadas categorias de contribuintes. O princípio da progressividade determina que as alíquotas sejam graduadas segundo a capacidade econômica do contribuinte. (HARADA, 2011, págs. 397/398)

Os critérios taxativos do texto constitucional são importantes para acalmar o desejo do Estado de cobrar o tributo de qualquer forma, servindo, ainda, como um balizador para sua incidência e uma direção de por quem, de que forma e em que quantidade deverá ser pago o imposto.

Na incidência para pessoa física temos como divisor a base de cálculo, que é onde podemos encontrar os valores estipulados em observância as necessidades básicas de moradia, educação, saúde, alimentação e transporte, obrigações constitucionais do Estado, e que servem de base inicial para a cobrança do imposto. Tais valores são como o custo mínimo para que cada integrante de cada faixa possa viver conforme os ditames da Constituição Federal.

---

<sup>5</sup> Art. 153.

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

O Código Tributário Nacional traz em seu artigo 44, a definição do que é a base de cálculo: "*Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.*".

Sobre a base de cálculo o ilustre professor Hugo de Brito Machado esclarece:

(...). Em se tratando de pessoa física, ou natural, a base de cálculo do imposto era a renda líquida, mas agora passou a ser o rendimento. Agora o imposto incide, em regra, sobre o rendimento bruto mensal auferido pela pessoa física. Diz-se em regra porque algumas deduções são ainda admitidas, tais como pensões alimentícias e encargos por dependentes. Anualmente, porém, é feita uma declaração para fins de ajuste, sendo paga uma complementação, ou obtida a restituição do que porventura tenha sido pago. A rigor, na definição da base de cálculo do imposto de renda pela legislação ordinária podem ser constatadas diversas violações da Constituição, posto que levam à incidência do imposto sobre algo que não é renda. Por outro lado, o próprio sistema do qual decorre o pagamento do imposto na fonte em valor superior ao devido na declaração anual de ajuste também fere a Constituição Federal, pois termina sendo uma forma oblíqua de instituir empréstimo compulsório. Note-se, ainda, que a Administração Tributária trata a restituição dos valores pagos a maior, em relação ao imposto devido na declaração anual, como se fosse um prêmio concedido aos contribuintes, que fazem o pagamento na época por ela escolhida. (MACHADO, 2008, pág. 319).

Já para Eduardo Marcial Ferreira Jardim, a base de cálculo é:

O critério quantitativo. O critério quantitativo da norma jurídica é o conjunto de elementos que possibilita ao legislador firmar o importe do débito tributário a ser pago pelo sujeito passivo. Demais, ao legislador se depara uma de duas: a) ou estipula, desde logo, o montante do gravame, a exemplo dos chamados tributos fixos, (...); b) ou mensura o núcleo da hipótese tributária - critério material -, estatuinto uma grandeza pertinente denominada base de cálculo, a qual, conjugada com outro componente nomeado alíquota, propiciará a determinação do quantum debeat. (...). Já na segunda conjectura o legislador defronta com uma situação mais técnica, envolvida por uma elaboração normativa mais larga e, por isso mesmo, susceptível de tornar-se via eficiente para a realização dos desígnios da justiça social. Exemplo expressivo dessa hipótese encontra-se no critério quantitativo da legislação do imposto sobre a renda, quer no Brasil, quer no exterior, onde a correta e equável utilização desse critério possibilita alcançar os altaneiros ideais da justiça. (...). Assim, temos que a referida grandeza costuma habitar o critério quantitativo da norma tributária e, nesse sentido, exerce duas funções: a primeira consistente em dimensionar o comportamento tributável e a segunda tendente a demonstrar qual é a verdadeira hipótese de incidência, contingência que propicia revelar a natureza jurídica específica do tributo. No que concerne à função mediadora, a atividade legiferante a ela recorre com a finalidade de mensurar o critério material da hipótese tributária. Configura exemplo da situação questionada a circunstância de o legislador quantificar a base de cálculo do imposto sobre a renda - pessoa física - como renda líquida, a qual passa a ser o importe passível de tributação, que será conjugado com um dado fator - alíquota -, na conformidade com as faixas progressivas constantes da tabela própria. Por essa forma, empós a combinação da renda líquida com a alíquota, obter-se-á o imposto devido. (JARDIM, 2011, 166/167).

Fica claro, então, que a base de cálculo faz parte da mensuração do imposto de renda devido e é peça fundamental para arbitrar o fato gerador ao contribuinte, tornando sua incidência obrigatória. A conjugação da base de cálculo com a alíquota traz o papel da progressividade do imposto para fim social, tornando certo o dever de pagar o valor encontrado da diferença que acresceu no patrimônio do contribuinte a nova disponibilidade econômica e/ou jurídica da renda e proventos de qualquer natureza.

Assim, para evitar que o contingente de contribuintes que estão obrigados a pagar o IRPF diminua, o ente público faz a correção da base de cálculo em percentual menor que a inflação do período, mantendo-se a trajetória crescente de obrigados a pagar o imposto, realizando um aumento de arrecadação ao crescer contribuintes que tiveram o reajuste do salário de acordo com o índice inflacionário, mas a base de cálculo em percentual menor.

Foi isso que vimos com a edição pelo governo da Lei n. 13.149/2015, que efetuou a correção da base de cálculo na forma acima (índice menor que a inflação), abrindo um precedente perigoso para os contribuintes. O pior não foi só isso, mesmo que tal correção a menor já é um dano ao patrimônio do contribuinte, preferiu o governo, dessa vez, corrigir com índices distintos as faixas das bases de cálculo, desrespeitando frontalmente os princípios constitucionais tributários da igualdade e isonomia, passando a tratar desigualmente os iguais que praticam o mesmo fato gerador e estão obrigados a mesma incidência tributária, que é *"a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica"*<sup>6</sup> de *"renda e proventos de qualquer natureza"*<sup>7</sup>.

Nos anos anteriores (1996-2014), as correções das bases de cálculo pelo governo sempre foram em índices menores que a inflação, mas iguais para todas as faixas. Somente essa ação fez surgir uma disparidade entre o índice total da inflação e o da correção da tabela do IRPF, gerando, desde 1996, uma perda para o contribuinte que passou a ser taxado inconstitucionalmente pelo Imposto de Renda da Pessoa Física na primeira faixa. Tal ação serviu para aumentar a arrecadação pelo Fisco em detrimento da redução da riqueza do contribuinte.

---

<sup>6</sup> Artigo 44, caput, do CTN.

<sup>7</sup> Artigo 153, inciso III, da Constituição Federal e artigo 44, caput, do CTN.

E para exemplificarmos as normas legais acima, elaboramos dois quadros que mostram como ficou e como deveria ser a Base de Cálculo da tabela do IRPF 2015.

Para tanto, buscamos dados desde 2013 e separamos a trajetória de correção dos valores das últimas três tabelas (2013 a 2015), como forma de melhorar a compreensão, deixando na última coluna do primeiro quadro os valores da base de cálculo com correção em 6,5% para todas as faixas.

Quadro 1: Bases de Cálculo e Alíquotas do Imposto de Renda.

ALÍQUOTA/ FAIXAS	BASE DE CÁLCULO 1	BASE DE CÁLCULO 2	BASE DE CÁLCULO 3	BASE DE CÁLCULO 4
	2013	2014 e Jan. Fev. e Março de 2015	A partir de Abril de 2015	Quanto deve ser a 6,5%
ISENTA	Até 1.710,78	Até 1.787,77	Até 1.903,98	Até 1.903,98
7,50%	De 1.710,79 até 2.563,91	De 1.787,78 até 2.679,29	De 1.903,99 até 2.826,65	De 1.903,99 até 2.853,44
15%	De 2.563,92 até 3.418,59	De 2.679,30 até 3.572,43	De 2.826,66 até 3.751,05	De 2.853,45 até 3.804,64
22,50%	De 3.418,60 até 4.271,59	De 3.572,44 até 4.463,81	De 3.751,06 até 4.664,68	De 3.804,65 até 4.753,96
27,50%	Acima de 4.271,59	Acima de 4.463,81	Acima de 4.664,68	Acima de 4.753,96

Fonte: Medida Provisória nº 670, de 10 de Março de 2015 convertida na Lei nº 12.469, de 26 de Agosto de 2011. Adaptado pelo autor.

Quadro 2: Alíquotas aplicadas para correção monetária da tabela do IRPF.

ALÍQUOTA/FAIXAS	De 2013 para 2014 e Jan. Fev. e Março de 2015	A partir de Abril de 2015	Como deveria ser de 2014 para 2015
ISENTA	4,50%	6,50%	6,50%
7,50%	4,50%	5,50%	6,50%
15%	4,50%	5,00%	6,50%
22,50%	4,50%	4,50%	6,50%
27,50%	4,50%	4,50%	6,50%

Fonte: Medida Provisória nº 670, de 10 de Março de 2015 convertida na Lei nº 12.469, de 26 de Agosto de 2011. Adaptado pelo autor.

O segundo quadro traz os percentuais de correção. Visualizando a segunda coluna que demonstra a evolução de 2013 para 2014 e Janeiro, Fevereiro e Março de 2015, podemos observar que a correção da base de cálculo foi igualitária para



todas as faixas em 4,5%. Esse valor, mesmo inferior ao índice inflacionário do período (5,91% - 2013)<sup>8</sup>, respeitou o tratamento igualitário aos iguais.

O mesmo não podemos dizer da correção da tabela de 2014 e Janeiro, Fevereiro e Março de 2015 (segunda coluna) para Abril (terceira coluna) em diante do corrente ano de 2015. Somente a 1º faixa teve correção de 6,50% (índice maior que a inflação de 2014 de 6,41%)<sup>9</sup>, enquanto que as demais tiveram correção menor, sendo para 2º faixa de 5,50%, 3º faixa de 5,00% e para as 4º e 5º faixas de 4,50%.

O governo ao escolher corrigir a base de cálculo com percentuais diversos para as 5 (cinco) faixas de incidência da alíquota do IRPF, o fez em total afronta aos princípios constitucionais tributários da igualdade e isonomia.

A ação praticada pela União em tratar os iguais com desigualdade é inconstitucional e não pode prosperar. O último alicerce existente na Magna Carta para a proteção do contribuinte foi extirpado pelo ente público por necessitar de recurso para recompor as contas do Tesouro Nacional.

Acontece que essa não é a forma ideal para isso. Outras medidas podem ser adotadas como, por exemplo, melhor investimento, controle do desperdício e combate a corrupção, permitindo ao governo um controle melhor dos gastos e uma redução das despesas com a conseqüente geração de riqueza para a economia.

O cerne da questão é que o ente público não pode discriminar iguais e aplicar uma correção diferenciada para a base de cálculo do IRPF. Efetuar correção da tabela com índices distintos, além de prejudicar todos os contribuintes que estão entre as 2º e 5º faixas da base de cálculo, os colocam numa zona cinzenta e perniciosa, podendo gerar desconforto e conflito social entre contribuintes de um mesmo fato gerador.

Ao olharmos a quinta coluna do primeiro quadro, BASE DE CÁLCULO 4, onde os valores foram corrigidos com índice de 6,50%, igualitário para todas as

---

<sup>8</sup> IBGE. Disponível em <[http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/precos/inpc\\_ipca/ipca-inpc\\_201603\\_3.shtm](http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/precos/inpc_ipca/ipca-inpc_201603_3.shtm)>. Acessado em: 15 abril 2016.

<sup>9</sup> IBGE. Disponível em <[http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/precos/inpc\\_ipca/ipca-inpc\\_201603\\_3.shtm](http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/precos/inpc_ipca/ipca-inpc_201603_3.shtm)>. Acessado em: 15 abril 2016.

faixas, os valores seriam, tirando a 1º faixa, maiores para todas as demais. Essa correção seria suficiente para permitir que mais contribuintes pagassem menos IRPF, recompondo suas finanças particulares e obrigando o Estado a mensurar melhor seu gasto público na proporção do valor real da correção do índice que leva em consideração a inflação real obtida no ano de 2014.

O importante a ser questionado é: qual foi a base ou fundamento (norma legal ou constitucional) que o ente público utilizou para editar a Lei n. 13.149/2015 e aplicar tratamento desigual aos iguais? Pelo que vimos não existe na Constituição Federal ou no CTN, permissão para que o ente público possa fazer discriminação entre iguais, pelo contrário, as normas são claras ao afirmar essa proibição.

Se o ente público praticou correção da base de cálculo com índices desiguais para pessoas físicas que estão em igualdade de condições, em igualdade de incidência do mesmo fato gerador, a norma legal que traduziu essa aberração (Lei n. 13.149/2015), é inconstitucional.

A edição da norma (Lei n. 13.149/2015) pelo ente público foi um verdadeiro atentado contra os direitos individuais dos contribuintes, e como tal não pode ser aceito, uma vez que não é papel do Estado discriminar iguais com tratamento desigual para o fim de aumentar sua receita tributária.

O Direito Tributário não é mais ou menos importante dos demais ramos do direito, mas é junto com o Direito Penal aquele em que o cidadão/contribuinte sofre mais com as aberrações perpetradas pelo ente público, pois enquanto o primeiro mexe com a renda ou proventos do contribuinte, o segundo trabalha com a liberdade individual, só aí, por ambas as situações, o Estado precisa ser mais cuidadoso para impedir que normas arbitrárias como a Lei n. 13.149/2015 sejam editadas.

Portanto, os princípios constitucionais tributários da igualdade e isonomia que são os alicerces do regramento tributário, obrigam o ente público a respeitar os contribuintes de um mesmo tributo e que estão na mesma situação de paridade e contribuição, não permitindo tratamento mais benéfico de um em detrimento de outro.

### 3. LEI N. 13.149, DE 21 DE JULHO DE 2015

Para melhor entendimento da Lei n. 13.149/2015, transcrevemos seu texto.

#### **LEI Nº 13.149, DE 21 DE JULHO DE 2015.**

Art. 1º A Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 1º .....

VIII - para o ano-calendário de 2014 e nos meses de janeiro a março do ano-calendário de 2015:

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

Tabela Progressiva Mensal

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

Para comparação de como era a base de cálculo em 2014, transcrevemos o texto da Lei n. 12.469, de 26 de agosto de 2011.

#### **"LEI Nº 12.469, DE 26 DE AGOSTO DE 2011.**

Art. 1º O art. 1º da Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 1º .....

IV - para o ano-calendário de 2010:

V - para o ano-calendário de 2011:

Tabela Progressiva Mensal

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 1.566,61	-	-
De 1.566,62 até 2.347,85	7,5	117,49
De 2.347,86 até 3.130,51	15	293,58
De 3.130,52 até 3.911,63	22,5	528,37
Acima de 3.911,63	27,5	723,95

VI - para o ano-calendário de 2012:

Tabela Progressiva Mensal

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 1.637,11	-	-
De 1.637,12 até 2.453,50	7,5	122,78
De 2.453,51 até 3.271,38	15	306,80

De 3.271,39 até 4.087,65	22,5	552,15
Acima de 4.087,65	27,5	756,53

VII - para o ano-calendário de 2013:

Tabela Progressiva Mensal

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 1.710,78	-	-
De 1.710,79 até 2.563,91	7,5	128,31
De 2.563,92 até 3.418,59	15	320,60
De 3.418,60 até 4.271,59	22,5	577,00
Acima de 4.271,59	27,5	790,58

VIII - a partir do ano-calendário de 2014:

Tabela Progressiva Mensal

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 1.787,77	-	-
De 1.787,78 até 2.679,29	7,5	134,08
De 2.679,30 até 3.572,43	15	335,03
De 3.572,44 até 4.463,81	22,5	602,96
Acima de 4.463,81	27,5	826,15

Este texto não substitui o publicado no DOU de 29.8.2011.

#### 4. PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO DA IGUALDADE

O que é igualdade? Como podemos encontrá-la? Antes de definir a igualdade tributária, vamos conceituar primeiro sua definição gramatical encontrada no Dicionário Aurélio (2010), que afirma ser "*Qualidade ou estado de igual*". E o que é igual? O mesmo dicionário afirma ser o "*Que tem a mesma aparência, estrutura ou proporção. Que tem o mesmo nível; plano. Que tem a mesma grandeza, valor, quantidade, quantia ou número; equivalente.*"

Se igualdade é o que tem a mesma condição ou que está na mesma categoria, estrutura, valor e número, podemos entender que o contribuinte do Imposto de Renda da Pessoa Física preenche esses requisitos.

Para o significado legal, na acepção da norma, o artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal<sup>10</sup>, declara que "*Todos são iguais perante a lei, sem distinção de*

<sup>10</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

*qualquer natureza, (...)*". Observe que tal definição é genérica e serve para todos os ordenamentos jurídicos, demonstrando a equivalência entre os brasileiros e esses com os estrangeiros.

Já a igualdade tributária pode ser visto no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal<sup>11</sup>, quando diz que é proibido aos entes públicos instituir tratamento desigual para contribuintes que estão em situação equivalente. Em outras palavras, não pode o ente público instituir tratamento diferenciado para contribuintes que praticam o mesmo fato gerador.

Hugo de Brito Machado (2008), entende que o princípio da igualdade é o guardião do tratamento uniforme pelo ente tributante dos que se encontram na mesma condição perante o fato gerador do tributo.

Na visão de Luís Cesar Souza de Queiroz, podemos encontrar:

Princípio Constitucional da Igualdade é o complemento, necessário (sempre presente) e condicionante (pois limita o conteúdo), do aspecto declaração prescritiva do antecedente de toda norma constitucional de produção normativa, portador de elevada carga axiológica, o qual determina que norma jurídica (válida, constitucional) poderá ser produzida, tratando igual ou desigualmente pessoas e coisas, desde que o critério de classificação eleito para igualar ou desigualar e a medida da igualdade ou da desigualdade no tratamento normativo estejam informados pelos valores (e finalidades) presentes na Constituição da República, e que tal medida seja direta e racionalmente proporcional ao critério de classificação eleito. (QUEIROZ, 2003, págs. 68/69.)

A entidade tributante deve, nessa condição, respeitar o tratamento igualitário entre os iguais abrangidos pela norma instituída e que visa declarar um mesmo fato gerador que deverá ser cumprido por todos. O cumprimento desse requisito é essencial para a plenitude do princípio constitucional da igualdade.

Não pode o ente público de forma alguma ou por qualquer pretexto, inclusive o da arrecadação, escolher por meio de edição da norma tributária advinda de um mesmo fato gerador, qual contribuinte deve pagar mais ou menos imposto.

Não se fala da capacidade contributiva de cada um, mas das normas gerais que abrangem a todos e que devem ser aplicadas de forma uniforme e geral.

---

<sup>11</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos 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;

Permitir que ocorra discriminação nessas normas gerais é descumprir o princípio da igualdade, privilegiando uns em detrimento de outros.

Hugo de Brito Machado corrobora com esse entendimento quando diz:

O princípio da igualdade, numa visão formalista e dirigido apenas ao aplicador da lei, pode significar apenas o caráter hipotético da norma, a dizer que, realizada a hipótese normativa, a consequência deve ser igual, sem qualquer distinção decorrente de que seja a pessoa envolvida. Assim, se a norma estabelece que quem for proprietário de imóvel deve pagar imposto, o imposto é devido, seja qual for o proprietário do imóvel, em cada caso.(MACHADO, 2008)

Portanto, o princípio da igualdade, pilar do regramento tributário, obriga o ente público a respeitar os contribuintes de um mesmo tributo e que estão na mesma situação de paridade e contribuição, não permitindo que um receba benefício mais benéfico em relação ao outro.

Reafirmamos, com isso, que as regras gerais devem ser iguais para todos na mesma condição de igualdade, servindo para preservar a capacidade contributiva e a harmonia entre os pares de um mesmo fato gerador.

## 5. PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO DA ISONOMIA

A isonomia descende da igualdade, ou seja, refere-se ao mesmo tipo de tratamento dado às pessoas que estão na mesma situação perante a norma legal. O direito busca no mesmo artigo 150, inciso II<sup>12</sup>, da Constituição Federal, a interpretação para fundamentar o princípio constitucional tributário da isonomia.

Na lição de Luís Cesar Souza de Queiroz (2003, pág. 64), o princípio isonômico é "*tratar iguais com igualdade e desiguais com desigualdade.*" O autor

---

<sup>12</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos 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;

continua afirmando que a igualdade ou diferença um do outro é essencial para firmar um ou outro critério de classificação, que não vem previamente delimitado e deve ser demarcado, sistematizado e classificado por critérios adotados pelos homens, tornando, a classificação, em úteis ou inúteis para determinados fins. O cuidado ocorre quanto ao procedimento de se classificar a igualdade e a desigualdade das coisas e pessoas, e lembra ainda o autor, que a melhor forma de precisar isso é através da própria Constituição Federal.

Já para Paulo de Barros Carvalho (2013, págs.163/164), a isonomia está ligada às pessoas constitucionais do direito de tributar, afirmando que cada ente público deve respeitar o outro em sua competência tributária, *"nutrido pela conjugação do princípio federativo e do que consagra a autonomia municipal, deriva o reconhecimento da isonomia das pessoas constitucionais como corolário inevitável que se afirma com indestrutível certeza no contexto jurídico brasileiro."*

O Supremo Tribunal Federal, em diversos julgados, já deixou claro o sentido do princípio da isonomia, demonstrando que o ente público, seja União, Estados, Distrito Federal e Municípios, estão proibidos de editarem normas que prejudiquem o contribuinte e passem a tratar com desigualdade os iguais ou com igualdade os desiguais. Os julgados abaixo são a prova cabal desse entendimento.

RE 612686 AgR / SC - SANTA CATARINA  
 AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO  
 Relator(a): Min. LUIZ FUX  
 Julgamento: 05/03/2013 Órgão Julgador: Primeira Turma  
 Publicação  
 ACÓRDÃO ELETRÔNICO  
 DJe-053 DIVULG 19-03-2013 PUBLIC 20-03-2013  
 Parte(s)  
 RELATOR : MIN. LUIZ FUX  
 AGDO.(A/S) : UNIÃO  
 ADV.(A/S) : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(A/S)  
 AGTE.(S) : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS ENTIDADES  
 FECHADAS DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR - ABRAPP  
 PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
 EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO.  
 DIREITO TRIBUTÁRIO. ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA  
 PRIVADA. PEDIDO DE NÃO INCIDÊNCIA DO IRPJ E CSLL.  
 ALEGAÇÃO DE NÃO OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR LUCRO.  
 IMPOSSIBILIDADE. A EXISTÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO DOS SEUS  
 BENEFICIÁRIOS AFASTA A IMUNIDADE DO ARTIGO 150, VI, "C".  
 INCIDÊNCIA DO ENUNCIADO DA SÚMULA N.º 730/STF. PRECEDENTE:  
 RE N.º 202.700/DF, PLENO, RELATOR O MINISTRO MAURÍCIO  
 CORRÊA, DJ 1º.3.02. EXISTÊNCIA OU NÃO DO FATO GERADOR DO  
 IRPJ E CSLL. MATÉRIA FÁTICA. INCIDÊNCIA DO  
 ENUNCIADO DA SÚMULA Nº 279/STF. AGRAVO REGIMENTAL A QUE

SE NEGA PROVIMENTO. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que a imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, "c", da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários. Incidência do Enunciado da Súmula n.º 730/STF. 2. Para divergir do acórdão recorrido acerca da existência do fato gerador do IRPJ e CSLL seria necessário o reexame de provas e cláusulas contratuais (estatuto social e plano de benefícios), o que encontra óbice nas súmulas 279 e 454 desta Corte. 3. A Súmula 279/STF dispõe verbis: "Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário". É que o recurso extraordinário não se presta ao exame de questões que demandam revolvimento do contexto fático-probatório dos autos, adstringindo-se à análise da violação direta da ordem constitucional. 4. In casu, o acórdão recorrido assentou: "AC. ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. IMUNIDADE. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. BITRIBUTAÇÃO. PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DAPROGRESSIVIDADE. 1. O patrimônio das entidades fechadas de previdência privada compõe-se de valores provenientes das contribuições de seus participantes, de dotações da própria entidade e de aporte do patrocinador, enfim, mesmo que não possuam fins lucrativos, é cabível a incidência do imposto de renda e da contribuição sobre o lucro, pois na sua atividade captam e administram os recursos destinados ao pagamento de benefícios de seus associados. Também, não gozam da imunidade prevista no art. 150, VI, "c" da CRFB, já que não se confundem com as entidades de assistência social, destinadas a auxiliar pessoas carentes, independentemente de estarem ou não no mercado de trabalho e da contribuição correspondente. 2. Quanto à bitributação, não há demonstração clara sobre quais valores estaria ocorrendo a dupla incidência do mesmo tributo. A incidência do imposto de renda, quando da concessão dos benefícios, se dá na fonte e não há vedação para a sua incidência no momento em que há a acumulação de reservas e provisões destinadas ao pagamento de benefícios futuros, ou seja, um fato gerador é a acumulação, outro é a distribuição. 3. Em relação aos princípios da isonomia e da progressividade entendo que não há a alegada quebra. O princípio da isonomia prevê a vedação ao tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. O que a apelante está pretendendo é o reconhecimento de imunidade, ou seja, um benefício concedido pelo legislador constituinte. A esse respeito o STF já decidiu (RE 259.756, DJ 29/08/2003) quais as entidades estariam abrangidas pela imunidade, quais sejam, as entidades de previdência complementar custeadas, exclusivamente, pelo ente patrocinador. Tampouco há ofensa ao princípio da progressividade, pois é baseado na capacidade contributiva". 5. Agravo regimental a que se nega provimento. (BRASIL, 2013).

ADI 3128 / DF - DISTRITO FEDERAL  
 AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE  
 Relator(a): Min. ELLEN GRACIE  
 Relator(a) p/ Acórdão: Min. CEZAR PELUSO  
 Julgamento: 18/08/2004 Órgão Julgador: Tribunal Pleno  
 Publicação  
 DJ 18-02-2005 PP-00004  
 EMENT VOL-02180-03 PP-00450  
 RDDT n. 135, 2006, p. 216-218  
 Parte(s)  
 REQTE.(S): ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROCURADORES DA  
 REPÚBLICA - ANPR  
 ADVDO.(A/S): ARTUR DE CASTILHO NETO E OUTRO (A/S)



REQDO.(A/S): CONGRESSO NACIONAL

EMENTAS: 1. Inconstitucionalidade. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Ofensa a direito adquirido no ato de aposentadoria. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Emenda Constitucional nº 41/2003 (art. 4º, caput). Regra não retroativa. Incidência sobre fatos geradores ocorridos depois do início de sua vigência. Precedentes da Corte. Inteligência dos arts. 5º, XXXVI, 146, III, 149, 150, I e III, 194, 195, caput, II e § 6º, da CF, e art. 4º, caput, da EC nº 41/2003. No ordenamento jurídico vigente, não há norma, expressa nem sistemática, que atribua à condição jurídico-subjetiva da aposentadoria de servidor público o efeito de lhe gerar direito subjetivo como poder de subtrair ad a eternum a percepção dos respectivos proventos e pensões à incidência de lei tributária que, anterior ou ulterior, os submeta à incidência de contribuição previdencial. Noutras palavras, não há, em nosso ordenamento, nenhuma norma jurídica válida que, como efeito específico do fato jurídico da aposentadoria, lhe imunize os proventos e as pensões, de modo absoluto, à tributação de ordem constitucional, qualquer que seja a modalidade do tributo eleito, donde não haver, a respeito, direito adquirido com o aposentamento.

2. Inconstitucionalidade. Ação direta. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária, por força de Emenda Constitucional. Ofensa a outros direitos e garantias individuais. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Regra não retroativa. Instrumento de atuação do Estado na área da previdência social. Obediência aos princípios da solidariedade e do equilíbrio financeiro e atuarial, bem como aos objetivos constitucionais de universalidade, equidade na forma de participação no custeio e diversidade da base de financiamento. Ação julgada improcedente em relação ao art. 4º, caput, da EC nº 41/2003. Votos vencidos. Aplicação dos arts. 149, caput, 150, I e III, 194, 195, caput, II e § 6º, e 201, caput, da CF. Não é inconstitucional o art. 4º, caput, da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, que instituiu contribuição previdenciária sobre os proventos de aposentadoria e as pensões dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações.

3. Inconstitucionalidade. Ação direta. Emenda Constitucional (EC nº 41/2003, art. 4º, § único, I e II). Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Bases de cálculo diferenciadas. Arbitrariedade. Tratamento discriminatório entre servidores e pensionistas da União, de um lado, e servidores e pensionistas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de outro. Ofensa ao princípio constitucional da isonomia tributária, que é particularização do princípio fundamental da igualdade. Ação julgada procedente para declarar inconstitucionais as expressões "cinquenta por cento do" e "sessenta por cento do", constante do art. 4º, § único, I e II, da EC nº 41/2003. Aplicação dos arts. 145, § 1º, e 150, II, cc. art. 5º, caput e § 1º, e 60, § 4º, IV, da CF, com restabelecimento do caráter geral da regra do art. 40, § 18. São inconstitucionais as expressões "cinquenta por cento do" e "sessenta por cento do", constantes do § único, incisos I e II, do art. 4º da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, e tal pronúncia restabelece o caráter geral da regra do art. 40, § 18, da Constituição da República, com a redação dada por essa mesma Emenda. (BRASIL, 2005).

ADI 4276 / MT - MATO GROSSO  
 AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE  
 Relator(a): Min. LUIZ FUX  
 Julgamento: 20/08/2014 Órgão Julgador: Tribunal Pleno  
 Publicação

ACÓRDÃO ELETRÔNICO

DJe-181 DIVULG 17-09-2014 PUBLIC 18-09-2014

Parte(s)

REQTE.(S) : GOVERNADOR DO ESTADO DE MATO GROSSO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE MATO GROSSO

INTDO.(A/S) : ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE MATO GROSSO

Ementa: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO FISCAL. ICMS. LEI COMPLEMENTAR ESTADUAL. EXIGÊNCIA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO INTERESTADUAL (CF, ART. 155, § 2º, XII, 'g'). DESCUMPRIMENTO. RISCO DE DESEQUILÍBRIO DO PACTO FEDERATIVO. GUERRA FISCAL. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL. CONCESSÃO DE ISENÇÃO À OPERAÇÃO DE AQUISIÇÃO DE AUTOMÓVEIS POR OFICIAIS DE JUSTIÇA ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA(CF, ART. 150, II). DISTINÇÃO DE TRATAMENTO EM RAZÃO DE FUNÇÃO SEM QUALQUER BASE RAZOÁVEL A JUSTIFICAR O DISCRIMEN. INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL. PROCEDÊNCIA DO PEDIDO. 1. O pacto federativo reclama, para a preservação do equilíbrio horizontal na tributação, a prévia deliberação dos Estados-membros para a concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS, na forma prevista no art. 155, § 2º, XII, 'g', da Constituição e como disciplinado pela Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela atual ordem constitucional. 2. In casu, padece de inconstitucionalidade formal a Lei Complementar nº 358/09 do Estado do Mato Grosso, porquanto concessiva de isenção fiscal, no que concerne ao ICMS, para as operações de aquisição de automóveis por oficiais de justiça estaduais sem o necessário amparo em convênio interestadual, caracterizando hipótese típica de guerra fiscal em desarmonia com a Constituição Federal de 1988. 3. A isonomia tributária (CF, art. 150, II) torna inválidas as distinções entre contribuintes "em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida", máxime nas hipóteses nas quais, sem qualquer base axiológica no postulado da razoabilidade, engendra-se tratamento discriminatório em benefício da categoria dos oficiais de justiça estaduais. 4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. (BRASIL, 2014).

RE 742352 AgR / RJ - RIO DE JANEIRO  
 AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO  
 Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI  
 Julgamento: 05/08/2014 Órgão Julgador: Segunda Turma  
 Publicação

PROCESSO ELETRÔNICO

DJe-157 DIVULG 14-08-2014 PUBLIC 15-08-2014

Parte(s)

AGTE.(S) : SOCIEDADE EDUCACIONAL SÃO PEDRO DE ALCANTARA LTDA

ADV.(A/S) : LEONARDO MIGUEL SAAD E OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S) : UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. PRAZO DIFERENCIADO PARA ADERIR A REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO (SIMPLES). ANÁLISE DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA. MOTIVOS FISCAIS E EXTRAFISCAIS.

INTERPRETAÇÃO DE NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS. OFENSA REFLEXA. IMPOSSIBILIDADE DE O PODER JUDICIÁRIO AFASTAR LIMITAÇÃO PARA CONCESSÃO DE BENESSE FISCAL COM BASE NO PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA. ATUAÇÃO ANÔMALA DE LEGISLADOR POSITIVO. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – Para se chegar à conclusão contrária à adotada pelo Tribunal de origem, quanto à inexistência de ofensa ao princípio da isonomia, necessário seria rever interpretação dada à legislação infraconstitucional aplicável à espécie, para determinar e avaliar os motivos fiscais e extrafiscais que levaram à adoção de prazos diferenciados. Dessa forma, o exame da alegada ofensa ao texto constitucional envolve a reanálise da interpretação dada a essas normas pelo juízo a quo. A afronta à Constituição, se ocorrente, seria indireta. Incabível, portanto, o recurso extraordinário. II – Essa Corte possui entendimento no sentido de que é inviável ao Poder Judiciário, com fundamento em ofensa ao princípio da isonomia, afastar limitação para concessão de benesse fiscal, de sorte a alcançar contribuinte não contemplado na legislação aplicável, ou criar situação mais favorável ao contribuinte, a partir da combinação – legalmente não permitida – de normas infraconstitucionais, sob pena de agir na condição anômala de legislador positivo. III – Agravo regimental a que se nega provimento. (BRASIL, 2014).

O próprio STF, nos julgados acima, ainda elenca o cometimento pelo Poder Público de prática discriminatória quando dispõe, em matéria tributária, de tratamento igualitário entre desiguais ou desigualmente entre iguais. O alcance do entendimento da Suprema Corte vai mais longe do que a doutrina e serve de norte para estancar qualquer ação ou omissão estatal que venha a impor encargo além do permitido pelo texto da Magna Carta.

Podemos então, dizer, que o contribuinte sofre do mesmo tratamento discriminatório dado pelo governo federal quando editou a Medida Provisória n. 670/2015, convertida na Lei n. 13.149/2015, que alterou a correção da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Física de forma diferenciada, com índices diversos para cada uma das faixas.

Os entendimentos magistral e doutrinário são uníssonos ao propagar o som do tratamento igualitário entre iguais. A questão trazida pela Lei n. 13.149/2015, ou seja, a correção da base de cálculo com índices diversos para cada faixa, faz uso do princípio da isonomia de forma inversa, aplicando a norma constitucional erroneamente, passando a tratar com desigualdade os iguais.

Diante disso, fica claro que o desejo do Estado foi prejudicar o contribuinte, aumentando a arrecadação tributária sem respeitar o princípio constitucional tributário da isonomia.

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

É latente a crise econômica vivida no mundo nos últimos anos (2008 a 2016). A falta de fiscalização do mercado financeiro pré-2008 pelos entes públicos, foi a causa do colapso imobiliário vivido nos Estados Unidos da América. Para contrabalancear o sentimento de recessão sentido nos países do hemisfério norte, o governo partiu, em 2008, numa política expansionista sem lastro, o que trouxe a crise para o Brasil.

Para consertar o erro perpetrado até o final do ano passado (2015), o governo lançou mão de diversos instrumentos fiscais, dentre os quais a redução do gasto e investimento, dificultou obtenção pelo trabalhador de direitos trabalhistas e previdenciários, aumentou impostos e corrigiu a tabela do IRPF com percentual diferenciado para cada faixa, impondo, nesse item, uma discriminação entre pessoas que realizam o mesmo fato gerador, passando a incidência do imposto a ter alcance maior na massa trabalhadora.

Fica claro que o governo, nos últimos anos (2010 a 2015), preferiu agir sem um planejamento sério e correto das contas públicas, buscando lançar uma nova matriz econômica desregrada da realidade e sem suporte duradouro.

Não é mérito do governo atual e já vem de muito tempo (1996 a 2015), que o governo corrige a tabela do IRPF em percentual menor que a inflação, gerando um déficit orçamentário para o contribuinte e um aumento da base arrecadatória do imposto de renda como forma de elevar a receita para se contrapor ao gasto sem lastro dos programas governamentais.

Visando esse aumento, o governo editou a Lei n. 13.149, de 21 de julho de 2015, onde aplicou quatro índices de correções dos valores das bases de cálculo para incidência do IRPF 2015, o que fere frontalmente os princípios constitucionais tributários da igualdade e isonomia.

A lei passou a tratar de forma desigual pessoas que estão em igualdade de contribuição para o IRPF, bem como aplicou outra vez para a grande maioria dos

abrangidos pelo imposto, índice de correção da base de cálculo em valor inferior a inflação do período (6,41% - 2014)<sup>13</sup>.

Então, o cerne da questão é saber se a Lei n. 13.149/2015 é constitucional ou não. Bem, tentamos demonstrar que é inconstitucional por discriminar contribuintes que estão numa mesma base de incidência do IRPF.

Como já escrevemos, o princípio constitucional tributário da igualdade, encontrado no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal<sup>14</sup>, diz ser proibido ao ente público instituir tratamento desigual para contribuintes que estão em situação equivalente, ou seja, não pode o Estado instituir tratamento diferenciado para contribuintes que praticam o mesmo fato gerador.

Já o princípio constitucional tributário da isonomia, também encontrado no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, afirma que o Estado deve tratar as pessoas que estão na mesma situação de incidência do IRPF, de forma igualitária, sem discriminar um em detrimento do outro pelo valor da base de cálculo.

É importante deixar registrado que não estamos falando sobre a generalidade, universalidade e progressividade do IRPF, que neste diapasão, serve para fazer a função social do Estado, obrigando em pensamento pormenor, o contribuinte que auferir maior renda e proventos, a pagar por uma faixa maior o imposto.

O que tentamos provar é que o Estado não pode escolher por simples desejo de arrecadar mais imposto, corrigir a base de cálculo com percentuais diferentes para cada faixa de incidência. Essa atitude é inconstitucional e não pode persistir.

A correção dessa injustiça social foi tentada no Parlamento (como podemos ver do andamento da Lei n. 13.149/2015 no Senado Federal)<sup>15</sup>, onde vários parlamentares em Emendas Modificativas tentaram adequar o texto da antiga MP

---

<sup>13</sup> IBGE. Disponível em <[http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/precos/inpc\\_ipca/ipca-inpc\\_201603\\_3.shtm](http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/precos/inpc_ipca/ipca-inpc_201603_3.shtm)>. Acessado em: 15 abril 2016.

<sup>14</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos 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;

<sup>15</sup> Disponível em <[http://www.senado.leg.br/atividade/materia/detalhes.asp?p\\_cod\\_mate=120030](http://www.senado.leg.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=120030)>. Acessado em: 26 jun. 2015.

670 aos princípios constitucionais tributários da igualdade e isonomia. Os argumentos das emendas modificativas são quase os mesmos aqui externados e servem de consolo para atestar que não somos único nessa defesa.

Portanto, é fundamental a correção dessa injustiça, retificando a Lei n. 13.149/2015, no Congresso Nacional, para que a função social do IRPF possa ser aplicada de forma justa e necessária para todos os contribuintes abrangidos pela hipótese de incidência do IRPF.

Já basta sofrer nos últimos anos (1996 a 2015) a correção da base de cálculo com índice sempre inferior a inflação, não podendo ser aceito, agora, que o governo passe a discriminar os contribuintes com correções diversas, tudo no intuito de aumentar sua arrecadação e sua base de incidência.

O tema deve ser debatido pela sociedade e levado ao conhecimento do Poder Judiciário, que irá decidir sobre a constitucionalidade ou não da Lei n. 13.149/2015, mesmo sendo claro que sua aplicabilidade feriu os princípios constitucionais tributários da igualdade e isonomia.

Se faz justo e necessário que a sociedade seja combativa para extirpar do nosso ordenamento jurídico, medida como essa, que além de ferir o contribuinte em sua receita por conceder reajuste menor que a inflação para 4 (quatro) das 5 (cinco) faixas da base de cálculo, ainda impõe um aumento da carga tributária inconstitucional.

Se tal medida não for sanada na casa legislativa, é papel do Judiciário extirpar esse câncer da norma tributária, reavivando a aplicação do preceito em que o Estado deve tratar igualmente os iguais na medida de sua igualdade.

## 7. REFERÊNCIAS

ANDRADE, Paulo Roberto. **Tributação de Atos Ilícitos e Inválidos**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**. 10ª edição. São Paulo: Atlas, 2013.

BIFANO, Elidie Palma. **O Mercado Financeiro e o Imposto de sobre a Renda**. 2ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

BRASIL. LEI Nº 12.469, DE 26 DE AGOSTO DE 2011. Altera os valores constantes da tabela do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física e altera as Leis nºs 11.482, de 31 de maio de 2007, 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.656, de 3 de junho de 1998, e 10.480, de 2 de julho de 2002. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, n. 166, 29 ago. 2011. Seção 1, p. 2-3.

BRASIL. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 670, DE 10 DE MARÇO DE 2015. Altera a Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007, para dispor sobre os valores da tabela mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física; a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988; e a Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, n. 47, 11 mar. 2015. Seção 1, p. 1-2.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de Renda - Princípios da Generalidade, da Universalidade e da Progressividade**. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

HARADA, Hiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 20ª edição. São Paulo: Atlas, 2011.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011.

JURISDIÇÃO. ADI 3128 / DF - DISTRITO FEDERAL, AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. Relatora: Min. ELLEN GRACIE Relator para Acórdão: Min. CEZAR PELUSO, Julgamento: 18/08/2004, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, **Diário da Justiça** 18/02/2005, EMENTA VOL-02180-03, RDDT n. 135, 2006, p. 216-

218. Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=3869939>  
 . Acessado em: 28 jan. 2016.

JURISDIÇÃO. ADI 4276 / MT - MATO GROSSO, AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. Relator: Min. LUIZ FUX, Julgamento: 20/08/2014, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Acórdão Eletrônico, **Diário da Justiça Eletrônico 181**, divulgado 17/09/2014, publicado 18/09/2014. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2199698>  
 . Acessado em: 28 jan. 2016.

JURISDIÇÃO. RE 612686 AgR / SC - SANTA CATARINA, AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Relator: Min. LUIZ FUX, Julgamento: 05/03/2013, Órgão Julgador: Primeira Turma, Acórdão Eletrônico, **Diário da Justiça Eletrônico 053**, divulgado 19/03/2013, publicado 20/03/2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2691702>  
 . Acessado em: 28 jan. 2016.

JURISDIÇÃO. RE 742352 AgR / RJ - RIO DE JANEIRO, AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Julgamento: 05/08/2014, Órgão Julgador: Segunda Turma, Processo Eletrônico, **Diário da Justiça Eletrônico 157**, divulgado 14/08/2014, publicado 15/08/2014. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4388364>  
 . Acessado em: 28 jan. 2016.

LETRAS, Academia Brasileira de; Filologia, Academia Brasileira de; Lisboa, Academia de Ciências de; America, Hispanic Society of. **Mini Dicionário Aurélio**. 8ª edição. Curitiba: Positivo, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

POLIZELLI, Victor Borges. **O Princípio da Realização da Renda - Reconhecimento de Receitas e Despesas para Fins do IRPF**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza. **Imposto sobre a Renda - Requisitos para uma Tributação Constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

SANTOS, João Victor Guedes. **Teoria da Tributação e Tributação da Renda nos Mercados Financeiro e de Capitais**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **Obrigação Tributária - Fato Gerador e Tipo**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.