

ROSANE CAVALHEIRO CRUZ

**A ISENÇÃO NO IMPOSTO DE RENDA SOBRE A
PENSÃO MENSAL, PERMANENTE E
CONTINUADA RECEBIDA POR ANISTIA
POLÍTICA**

**Brasília-DF
2012**

ROSANE CAVALHEIRO CRUZ

**A ISENÇÃO AO PAGAMENTO DO IMPOSTO DE
RENDA SOBRE A PENSÃO MENSAL,
PERMANENTE E CONTINUADA (PMPC)
RECEBIDA POR ANISTIA POLÍTICA**

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

Orientadora: ALINE SUELI DE SALLES SANTOS, Conselheira desde 26 de fevereiro de 2008. É graduada em Direito pela Universidade de São Paulo, mestre em Direito pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos e doutoranda em Direito pela Universidade de Brasília. É professora da Universidade Federal do Tocantins/TO.

**Brasília – DF
2012**

ROSANE CAVALHEIRO CRUZ

**A ISENÇÃO AO PAGAMENTO DO IMPOSTO DE
RENDA SOBRE A PENSÃO MENSAL,
PERMANENTE E CONTINUADA (PMPC)
RECEBIDA DE ANISTIA POLÍTICA**

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

Aprovada pelos membros da banca examinadora em __/__/__, com menção____(_____).

Banca Examinadora:

Presidente: Prof.

Integrante: Prof.

Integrante: Prof.

**Brasília - DF
2012**

Dedico este trabalho aos meus filhos Victor Hugo, Heitor e Patrícia, razão de minha vida, ao meu grande amigo Evaldo pelo sempre presente, à minha colega e amiga Ana Luiza pelas cobranças positivas que só me fazem crescer e às pessoas que compõem a Comissão de Anistia, pela oportunidade de conhecer e trabalhar com a causa, em especial ao Presidente Paulo Abrão, quem admiro pela paixão com que conduz sua luta na busca pela verdade.

Agradeço à minha orientadora Aline Salles pelo incentivo e compreensão que me levaram a execução e conclusão desta monografia.

Não poderia deixar de agradecer aos professores do curso, que dedicaram seu valioso tempo em nos passar conhecimentos.

**"Metidas tenho a mão na consciência
e não falo senão verdades puras que
me ditou a viva experiência."**

Camões

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo principal destacar as principais características da Prestação Mensal, Permanente e Continuada - PMPC recebida pelos anistiados políticos e sua isenção ao pagamento do imposto de renda sobre os valores recebidos. Para tanto serão abordados os conceitos de Direito Tributário, a atividade financeira do Estado, as espécies de tributos, e os princípios que norteiam o referido ramo do direito, para então haver o esclarecimento da diferença entre a PMPC, pensão e aposentadoria, em especial sobre a isenção da incidência do Imposto de rendas na PMPC.

Também será feita uma contextualização histórica do período da repressão e uma abordagem aos mecanismos legais para a reparação deste triste episódio da nossa história política que não devemos nunca esquecer.

Palavras Chave: Prestação Mensal, Permanente e Continuada, Repressão, Anistia, Isenção do IR.

SUMMARY

This study's main objective is to highlight the main features of the monthly payment, Permanent and Continuous - PMPC received amnesty for politicians and their exemption from payment of income tax on amounts received. To do so will consider the concepts of tax law, financial activity of the state, the species of tribute, and the principles that guide the branch of law, and then there is the clarification of the difference between the PMPC, pension and retirement, in particular on exemption from income tax incidence in the PMPC.

It will also be made into a historical context of the period of repression and an approach to legal mechanisms to redress this sad episode in our political history that we must never forge

SUMÁRIO

| | Pg. |
|--|-----|
| Introdução | 11 |
| 1. Direito Tributário | 13 |
| 2. Atividade Financeira do Estado | 16 |
| 3. Princípios Constitucionais e do Direito Tributário | 17 |
| 4. Tributos | 25 |
| 4.1 Espécies de Tributos | 30 |
| 4.1.1 Impostos | 32 |
| 4.1.2 Taxas | 34 |
| 4.1.3 Contribuição de Melhoria | 36 |
| 4.1.4 Empréstimos Compulsórios | 37 |
| 4.1.5 Contribuições Parafiscais ou Contribuições Sociais | 39 |
| 5. Competência Tributária | 40 |
| 6. Capacidade Tributária | 41 |
| 7. Imunidade Tributária | 42 |
| 8. Isenção Tributária | 43 |
| 9. Não Incidência | 44 |
| 10. Incidência do Imposto de Renda | 45 |
| 11. Período da Repressão | 47 |
| 12. Anistia Política | 50 |
| 13. A Comissão de Anistia | 51 |
| 14. Responsabilidade do Estado | 53 |
| 14.1 Formas de Reparação | 54 |
| 14.1.1 Prestação Mensal, Permanente e Continuada | 55 |
| 14.1.2 Isenção do Imposto de Renda sobre a PMPC de Anistia Política..... | 57 |
| Conclusão | 62 |
| Bibliografia | 64 |

INTRODUÇÃO

O homem é um ser eminentemente social e diante disso possui a necessidade de viver em sociedade. Em consequência disso precisa de uma entidade com força superior que determine regras de conduta, formando o que conhecemos como direito positivo.

Diante de tal contexto nasce o Estado: uma federação que desenvolve atividade financeira.

Ocorre que para o desenvolvimento dessa atividade financeira o Estado busca alcançar seus objetivos em face da captação de renda, desenvolvendo, assim, atividade para obtenção, gestão e aplicação de recursos. Isso não significa que não possa atuar no campo econômico, porém tal atividade somente é permitida ao Estado quando necessário aos imperativos da segurança nacional, ou em face de relevante interesse coletivo, conforme disciplina o artigo 173 da Constituição Federal de 1988.

Destarte a tributação é o instrumento de que se vale a economia capitalista para sua sobrevivência, visto que sem ela não poderia o Estado atingir seus fins sociais.

No exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos forneçam os recursos de que necessita pela instituição de impostos, este é o chamado poder de tributar do Estado. Observe-se porém, que tal relação não configura apenas relação de poder e sim relação jurídica, uma vez que embora fundada na soberania do Estado, o povo, por seus representantes eleitos, consentem na instituição do tributo, como é feito com as demais regras jurídicas que regem a nação.

O presente trabalho tem como escopo abordar a discussão que se trava nos tribunais a respeito da isenção do pagamento do imposto de renda sobre os valores recebidos quando do recebimento da pensão mensal, permanente e continuada.

Para tanto, inicialmente determinar-se-á a natureza do Direito Tributário, conceituando-o, demonstrando seus principais contornos até chegarmos à definição de tributos e conseqüentemente, às espécies de Tributos, dando maior ênfase ao conceito de impostos, para então chegar ao objetivo do presente trabalho que é

fazer uma análise sobre a natureza jurídica da pensão mensal, permanente e continuada recebida pelos anistiados políticos.

Tal conceituação e delimitação de tributos e suas espécies ocorre justamente por ser de fundamental importância a compreensão deste tema para que se possa transitar com serenidade sobre o assunto a ser abordado.

Para tanto será analisado o tema pertinente na doutrina através de obras diversas, como livros, jurisprudência, e principalmente em artigos de revistas especializadas editados pela Comissão de Anistia do Ministério da Justiça.

1. DIREITO TRIBUTÁRIO

O Direito Tributário é o ramo do direito público que regula a relação havida entre a Fazenda pública e o sujeito passivo. Tal relação se dá por meio do objeto que é o tributo. O sujeito passivo pode ser contribuinte ou responsável tributário, conforme sua relação se dê direta ou indiretamente com o tributo.

Este ramo do direito trata da relação entre o tesouro e o contribuinte, no sentido daquele obter receita, regulando aspectos econômicos em constantes transformações.

Pode-se dizer, então, que o Estado, no exercício de sua soberania, tributa, porém a relação de tributação não é simples relação de poder, é reconhecida como relação jurídica, pois está sujeita as normas às quais se submetem os contribuintes e também o Estado.

Foi com a Constituição Federal de 1967 que, pela primeira vez, em nossa História Constitucional, se instituiu um Sistema Tributário (arts. 18 e segs.). A atual Constituição, promulgada em 05 de outubro de 1988, manteve tal orientação, prevendo seu Sistema Tributário nos artigos 145 e seguintes. O Direito Tributário foi conceituado por Ruy Barbosa Nogueira¹ como a disciplina da relação entre o Tesouro Público e o contribuinte, resultante da imposição, arrecadação e fiscalização dos tributos, é disciplinado, no plano positivo, pelo Código Tributário Nacional (Lei 5.172 de 1966). As chamadas limitações ao poder de tributar estão previstas nos arts. 150 e segs. da Carta Magna de 1988.²

A instituição do tributo é sempre feita mediante lei, e sua arrecadação e fiscalização constituem atividade administrativa vinculada. A própria instituição do tributo há de ser feita nos termos estabelecidos na Constituição, na qual se encontram os princípios jurídicos fundamentais da tributação.

¹ BARBOSA NOGUEIRA, Ruy, *Direito Financeiro - Curso de Direito Tributário*, São Paulo: 1970. p. 58.

² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26ª ed. Malheiros. 2005. p. 49.

No que diz respeito às receitas estas podem ser classificadas como receitas próprias, receitas derivadas e receitas transferidas.

Na receita própria o Estado intervém na área econômica e com essa receita ele honra seus gastos. Nas receitas derivadas o particular obtém a renda e o Estado pega parte dessa renda. O Estado obtém parte de seu rendimento derivando das riquezas produzidas pelo particular ou pessoa jurídica. Compõem essa receita os tributos e as multas. Na receita transferida a União, por exemplo, repassa por transferência aos Estados ou municípios.

Para que aconteça a obtenção dessas receitas tanto o Estado ao exigir, como os indivíduos ao contribuir, devem obedecer a um conjunto de regras pré-determinadas descritas no Direito Tributário.

Sua natureza é obrigacional, pois regula as ações do Estado que é o sujeito ativo, aquele que exige, e do contribuinte que é o sujeito passivo, aquele que cumpre, paga. A relação tributária é dada entre o Estado, a lei e o contribuinte.

O direito tributário é de fundamental importância para a manutenção do Estado, tendo em vista que as despesas do Estado com segurança pública, justiça, infra-estrutura, direitos sociais (saúde, educação previdência e assistência), são honradas com recursos que compõe a chamada receita do Estado.

Nesse sentido o Ilustre doutrinador Hugo de Brito Machado destaca em sua obra que “a instituição de um tributo é sempre feita mediante lei, e sua arrecadação e fiscalização constituem atividade administrativa vinculada. A própria instituição do tributo há de ser feita nos termos estabelecidos na Constituição, na qual se encontram os princípios jurídicos fundamentais da tributação.”³

Importante é também destacar a finalidade do Direito Tributário, tendo em vista que o Direito de forma geral tem por finalidade gerar um equilíbrio nas relações entre os que têm e os que não têm poder. Ou entre os que têm mais e os que têm menos poder. Desse modo, pode se constatar que o Estado é a maior expressão de poder de que se tem conhecimento, sendo assim, simples concluir que o Direito Tributário tem por finalidade limitar o poder de tributar e proteger o cidadão contra os abusos desse poder.

³ Id.ibid. p.63.

Por fim, importante salientar posição de Hugo de Brito Machado que preconiza que “ao questionar a respeito da finalidade do Direito Tributário alguns confundem este com o tributo. Dizem, então, que a finalidade do Direito Tributário é viabilizar a arrecadação dos recursos financeiros dos quais precisa ser afastado. O tributo – este sim – tem essa finalidade, que não se confunde com a finalidade do Direito Tributário”.⁴

⁴ Id.ibid. p. 66.

2. ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO

O Estado moderno, regido pelas regras do Direito, caracteriza-se pela sua complexidade, bem como por sua intervenção, em diferentes graus, nas atividades da sociedade. Para cumprir o seu objetivo primordial – o bem comum – o Estado desenvolve um grande número de atividades que podem ser divididas, em dois grandes grupos: as atividades-fim que tratam da educação, saúde, segurança, etc., e as atividades-meio que tratam da tributação, atividades financeiras, etc.

Para que o Estado cumpra com a sua finalidade, deve ser possuidor de meios financeiros que o possibilitem de realizar as suas atividades, para isso o Estado exerce a sua atividade financeira. Podemos assim conceituar atividade financeira do Estado como “o conjunto de atos que visam a obtenção de recursos para propiciar a realização das atividades essenciais do Estado, bem como a gestão, controle e dispêndio de tais recursos”.⁵

Existem diversos autores que conceituam o termo Atividade Financeira do Estado, entretanto, a definição apresentada por Alberto Deodato foi considerada a que melhor expressa o conhecimento que se deseja transmitir: “É a procura de meios para satisfazer as necessidades públicas”. A partir de então entende-se que a atividade financeira se constitui na procura de meios para atingir os seus fins, meios esses que correspondem a quatro verbos: Obter, Despender, Gerir e Criar o recurso indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ou confiou a outras pessoas de direito público.

A atividade financeira do Estado desenvolve-se em três campos: a receita que trata da obtenção de recursos; a gestão se configura a administração e conservação do patrimônio público e por fim a despesa que nada mais é do que o emprego dos recursos para viabilizar os fins do Estado (fins políticos), ou seja, todo o dispêndio previsto no orçamento para atender uma finalidade de interesse público (elaboração, aprovação e controle).

Destarte, pode-se dizer que a Atividade Financeira do Estado resume-se em: obter, despender, gerir e criar, que correspondem à Receita Pública, Despesa Pública, Orçamento e Crédito Público, respectivamente.

⁵ Id. ibid. p. 48.

3. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E TRIBUTÁRIOS

Introduzida, na Filosofia, por Anaximandro, a palavra foi utilizada por Platão, no sentido de fundamento do raciocínio, e por Aristóteles, como a premissa maior de uma demonstração. Nesta mesma linha Kant, deixou consignado que princípio é toda proposição geral que pode servir como premissa maior num silogismo.⁶

Da mesma maneira, em qualquer ciência, princípio é começo, alicerce, ponto de partida. Pressupõe, sempre, a figura de um patamar privilegiado, que tornam mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo. Nesta medida, é, ainda a pedra angular de qualquer sistema. Sendo o princípio, pois, a pedra de fecho do sistema ao qual pertence, desprezá-lo equivale a incidir em erro inadmissível pelo Direito.

Princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.⁷

Celso Antônio Bandeira leciona que “Princípio (...) é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo”.⁸

O Direito, longe de ser um mero conglomerado de normas, é um conjunto bem estruturado de disposições que, interligando-se por coordenação e subordinação, ocupam cada qual, um lugar próprio no ordenamento jurídico. É precisamente sob esta imensa estrutura, onde sobrelevam os princípios, que as normas jurídicas devem ser consideradas.

⁶ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 30.

⁷ Id. *ibid.* p. 33.

⁸ BANDEIRA DE MELO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 14ª ed. São Paulo: Malheiros. 2002. p. 807.

Há princípios que são denominados de constitucionais, os legais e os infralegais. Dentre eles os constitucionais são os mais importantes, tendo em vista serem hierarquicamente superiores aos outros princípios e regras, dada a supremacia constitucional e assim dirigem a atuação de todas as normas jurídicas, interferindo inclusive no exercício da competência tributária, porém, para o presente trabalho serão abordados apenas os princípios que se relacionam com o Direito Tributário.

Desta forma, conforme acima descrito, a Constituição Federal é a base de todo o ordenamento jurídico brasileiro, notadamente do Direito Tributário. De fato, no Brasil, por força de uma série de particularidades, as normas tributárias são corolários dos princípios fundamentais consagrados na Lei Maior.⁹

Dentre as diversas modalidades ou tipos de princípios que trata a doutrina, uma liga-se a partes da Constituição, portanto, apresentando-se tais princípios como especiais ou setoriais. Nada mais seriam, assim, do que o cimento dessas partes especiais do Texto Constitucional.

A relação de tributação é uma relação jurídica e não simplesmente de poder, tem-se como indubitosa a existência de princípios pelos quais se rege, no sentido de oferecer ao cidadão um instrumento de proteção contra os abusos do Estado.

Paulo de Barros Carvalho, após listar o que denominou de princípios constitucionais gerais, abre espaço em suas cogitações aos princípios constitucionais tributários, que limita a dez, neles incluído o princípio da proibição de tributo com efeito de confisco. Sobre o tema adverte que é princípio de difícil configuração, porque aquilo que para alguns tem efeitos confiscatórios, para outros pode perfeitamente apresentar-se como forma lúdima de exigência tributária.¹⁰

Pelo **princípio da legalidade** tem-se a garantia explícita de que nenhum tributo será instituído, nem majorado a não ser através de lei, tal previsão encontra-se no artigo 150, inciso I da Constituição Federal de 1988.¹¹

É certo que tanto a criação quanto o aumento dependem de lei e se somente ela pode criar, somente ela poderá aumentar, a não ser nas hipóteses ressalvadas pela própria Constituição. Admitir, fora dessas hipóteses constitucionais, que o

⁹ MACHADO. Hugo de Brito. Op. Cit. p. 53.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit. p. 42.

¹¹ MACHADO. Hugo de Brito. Op. Cit. p. 53.

tributo pode ser aumentado por norma inferior é admitir que essa norma inferior modifique o que em lei foi estabelecido, o que constitui evidente absurdo.

Sendo a lei a manifestação legítima da vontade do povo, por seus representantes eleitos, percebe-se que o ser instituído em lei denota ser o tributo consentido. O povo admite que o Estado invada seu patrimônio para dele retirar os meios indispensáveis à satisfação das necessidades da coletividade.¹²

Mais que isso, mesmo não sendo a lei, em certos casos, uma expressão desse consentimento popular, presta-se o princípio da legalidade para garantir a segurança nas relações do particular (contribuinte) com o Estado (fisco), as quais devem ser inteiramente disciplinadas, em lei, que obriga tanto o sujeito passivo como o sujeito ativo da relação obrigacional tributária.

O que a lei deve prever não é apenas a hipótese de incidência, em todos os aspectos, mas sim tudo quanto seja necessário à existência da relação obrigacional tributária. De tal modo, deve prever a hipótese de incidência e o conseqüente mandamento, ou seja, a descrição do fato temporal, e da correspondente prestação, com todos os seus elementos essenciais, e ainda a sanção, para o caso de não prestação.

O princípio da legalidade tem extrema importância quando se trata do prazo para recolhimento do tributo, principalmente quando se trata de tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que o pagamento é antecipado pelo contribuinte. Nestes, o mandamento legal há de ser: uma vez ocorrido tal fato, pague tanto, até tal data. A inexistência de prazo para o pagamento fixado na lei deixa a autoridade administrativa livre para fixar esse prazo, podendo ordenar que o tributo seja pago imediatamente após a ocorrência do respectivo fato gerador.

É importante salientar que o próprio Código Tributário Nacional contém norma expressa dispondo que quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias após a data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento, e o uso, nesse dispositivo, da expressão “legislação tributária”, em vez de “lei tributária”, indica haver o Código admitido a fixação do prazo para pagamento do tributo em norma infralegal.¹³

¹² Id. *ibid.* p. 53.

¹³ MACHADO. Hugo de Brito. *Op. Cit.* p. 54.

Em análise mais atenta do artigo 160 do referido diploma tributário, conclui-se que tal norma refere-se apenas aos casos de tributo objeto de lançamento de ofício ou por declaração, tendo em vista que a solução recomendada no mesmo diploma legal para o caso de não fixar a legislação o vencimento do crédito tributário reporta-se à notificação do lançamento. Assim, é manifesto que tal norma não diz respeito ao prazo para pagamento de tributo apurado pelo próprio sujeito passivo, vale dizer, não diz respeito aos casos de tributo sujeitos a lançamento por homologação.¹⁴ Destarte, se a lei fixar um prazo, este não poderá ser alterado por norma infralegal.

Quanto ao **princípio da anterioridade**, o artigo 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal dispõe que é vedada a cobrança de tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”. Esse dispositivo descreve o princípio da anterioridade.¹⁵

Nesse sentido a Emenda Constitucional n^o 42, de 19 de dezembro de 2006, acrescentou a alínea “c” ao inciso III do já citado artigo 150 da Constituição, vedando a cobrança de tributos antes de decorridos 90 (noventa) dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observando justamente o disposto pela alínea “b”, ou seja, sem prejuízo da exigência de anterioridade da lei ao exercício financeiro da cobrança.¹⁶

O princípio da anterioridade dispõe que a criação ou aumento do tributo devem ocorrer antes do início do exercício no qual é cobrado, e a lei respectiva terá um período de vacância de pelo menos 90 dias, nunca inferior a isso. Contudo, se a lei que cria ou aumenta tributo for publicada até o último dia de dezembro estará atendida a exigência da alínea “b” e, por força da alínea “c”, essa lei somente entrará em vigor em abril do ano seguinte.

Ocorre que algumas exceções onde esse princípio não é aplicado, são os casos de empréstimos compulsórios destinados a atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, com previsão legal no artigo 148, inciso I, da Constituição; impostos sobre: importação de produtos estrangeiros, exportação, para o Exterior, de produtos

¹⁴ MACHADO. Hugo de Brito. Op. Cit. p. 54.

¹⁵ Id. ibid. p. 55.

¹⁶ Id. ibid. p. 55.

nacionais ou nacionalizados, produtos industrializados e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, previstos respectivamente nos artigos 153, incisos I, II e IV da mesma Lei Maior; e ainda aos impostos extraordinários criados na iminência ou no caso de guerra externa, previsto no artigo 154, inciso II do mesmo diploma legal.

As contribuições de seguridade social não se submetem à limitação do artigo 150, inciso III, alínea “b”, pois podem ser criadas ou aumentadas por lei publicada no curso do exercício financeiro, mas subordinam-se à exigência da anterioridade de 90 dias (artigo 195, § 6º, da CF).

A limitação do artigo 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal também não se aplica aos aumentos de alíquotas do ICMS e da contribuição de intervenção do domínio econômico autorizados pelos artigos 155, § 4º, inciso IV, alínea “c”, e 177, § 4º, inciso I, alínea “b”, inseridos no texto constitucional pela Emenda Constitucional nº 33/2001, todavia não deixam de ter obediência à antecedência dos 90 dias, da alínea “c”, introduzida no inciso III do artigo 150, pela Emenda Constitucional nº 42.

A antecedência de 90 dias exigida pela já citada alínea “c” do inciso III do artigo 150 da CF, porém não se aplica ao imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (artigo 153, inciso III) e relativamente à base de cálculo do IPVA (artigo 155, inciso III) e à base de cálculo do IPTU (artigo 156, inciso I). Tal exceção permite que a lei que aumenta esses impostos possa entrar em vigor ao primeiro dia do exercício financeiro mesmo tendo sido publicada no último dia do exercício anterior. No que se refere aos outros tributos de incidência anual não abrangidos por esta exceção, como é o caso do ITR, a lei deverá ser publicada ao menos 90 dias antes do início do exercício da respectiva cobrança.

Nesse sentido é importante ressaltar que o princípio da anterioridade da lei tributária não se confunde com o princípio da irretroatividade da lei, que é princípio geral de Direito e vigora, portanto, também do Direito Tributário, em cujo âmbito mereceu expressa acolhida. A irretroatividade quer dizer que a lei deve ser anterior ao fato que qualifica juridicamente. Isso significa dizer que a lei deve ser anterior ao fato gerador do tributo por ela criado ou majorado (artigo 150, inciso III, alínea “a”, CF). Já a anterioridade é a irretroatividade qualificada, pois exige lei anterior ao

início do exercício financeiro no qual o tributo é cobrado (artigo 150, inciso III, alínea “b” da CF).¹⁷

O **princípio da igualdade** é visto como a proteção na área tributária do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei. Mostra-se como uma garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrarem em condições iguais e em nossa Constituição manifesta-se através da regra da uniformidade dos tributos federais em todo o território nacional.¹⁸

O imposto progressivo, ao contrário do que muitos pensam, não fere o princípio da igualdade, tendo em vista que aquele que tem maior capacidade contributiva deve pagar imposto maior, pois somente assim estará sendo igualmente tributado. Portanto, a igualdade consiste na proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva, em função da utilidade marginal da riqueza e seu papel fundamental consiste na disciplina das desigualdades naturais existentes entre as pessoas.

O **princípio da competência** é aquele pelo qual a entidade tributante há de restringir sua atividade tributacional àquela matéria que lhe foi constitucionalmente destinada. Sabe-se que a competência tributária é o poder impositivo juridicamente delimitado, e, sendo o caso, dividido. O princípio da competência obriga a que cada entidade tributante se comporte nos limites da parcela de poder impositivo que lhe foi atribuída. O nosso sistema tributário é rígido, onde as entidades dotadas de competência tributária têm, definido pela

Constituição, o âmbito de cada tributo, ou seja, a matéria que de fato pode ser tributada.¹⁹

O **princípio da capacidade contributiva** foi consagrado na Constituição de 1946, e restabelecido pela Constituição Federal de 1988. O princípio da capacidade contributiva vem inserto no art. 145, § 1º da Constituição, enunciando que:

Art.145.(...)

(...)

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

¹⁷ MACHADO. Hugo de Brito. Op. Cit. p. 56.

¹⁸ MACHADO. Hugo de Brito. Op. Cit. p. 58.

¹⁹ . Id.ibid. p. 59.

administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Este princípio tem como escopo a determinação de um nível ideal de tributação, que permita ao Estado garantir suas necessidades de natureza econômica, sem impossibilitar a subsistência dos contribuintes, exaurindo-lhes recursos além do devido.

Em verdade, segundo FABIO JUNQUEIRA DE CARVALHO/MARIA INÊS MURGEL, é este princípio uma decorrência do princípio da igualdade:

(...) o princípio da igualdade, fundamental na linha constitucional adotada no Brasil, que defende o tratamento

igual aos iguais e o tratamento desigual aos desiguais, abraça a exigência do princípio da capacidade contributiva, qual seja, a de que o contribuinte pague impostos de acordo com a sua possibilidade econômica.²⁰

Sem dúvida serve este princípio não só à matriz da igualdade como também a respaldar o direito fundamental da propriedade, estando intimamente ligado à vedação do confisco. É ele um princípio que pode ser visto como básico para a distribuição das cargas tributárias, auferindo a potencialidade econômica real dos contribuintes.

Este princípio vai levar à necessária limitação do poder legislativo, ao reprimir ações confiscatórias e impedir a majoração de rendas mínimas, possibilitando a criação de um sistema progressivo justo.

A Constituição estabelece em seu art. 150, inciso IV, o Princípio da Vedação do Confisco, também conhecido como Princípio do Não Confisco, assim redigido:

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

(...)

IV – É vedado utilizar tributo com efeito de confisco.

Cumprido ressaltar, primeiramente, que a vedação instituída pelo artigo é genérica, portanto, aplicável não só a impostos, mas também a todos os tipos de tributos. Ainda que determinadas vezes, as políticas extra-fiscais no manejo dos tributos tenham finalidade diferente da meramente arrecadatória, como por exemplo,

²⁰ CARVALHO, Fabio Junqueira de, MURGEL, Maria Inês. IRPJ – *Teoria e prática jurídica*. São Paulo: Dialética, 1999.

a progressividade das alíquotas do IPTU, esta política não pode violar inexplicavelmente o direito de propriedade, pois, se até mesmo uma desapropriação, em que também está presente o interesse público, deve ser indenizada, na forma da lei, de maneira justa, não cabe ao poder legislativo instituir tributo com efeito confiscatório, afrontando o direito de propriedade.

O **princípio da generalidade, progressividade e uniformidade** sobre a renda está descrito na Constituição Federal, em seu art.153, § 2º que:

Art.153. Compete à União instituir impostos sobre:
(...)

§2º.O imposto previsto no inciso III:
I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade."

A progressividade está contemplada no fato de que, à medida que se eleva a quantidade ou o valor do objeto tributado, a sua alíquota cresce. Cumpre, porém, afirmar que a progressividade dos tributos é a única fórmula que permite a manutenção da pessoalidade dos impostos, sendo este também essencial para a aferição da capacidade contributiva dos sujeitos passivos da relação tributária.

Segundo o **princípio da universalidade**, a lei que instituir o imposto de renda deve abarcar todos os rendimentos provenientes de atividades lucrativas para fins de cálculo do mesmo, enquanto para o princípio da generalidade, devem ser tributadas todas as pessoas que auferirem renda, excetuando-se, logicamente, às imunidades e isenções concedidas legalmente.

4. TRIBUTOS

Conforme já dito anteriormente, o Estado é uma entidade soberana, desse modo, no plano internacional representa a nação em suas relações com as outras nações e no plano interno tem o poder de governar todos os indivíduos que se encontrem no seu território. A soberania, portanto, é caracterizada como a vontade superior às vontades individuais, como um poder que não reconhece superior.

No exercício dessa soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita, instituindo tributos. O poder de tributar nada mais é do que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta.

Importante salientar que a relação de tributação não é simplesmente relação de poder, mas sim relação jurídica, sendo a idéia de liberdade requisito essencial a estar sempre presente também na relação de tributação.

O poder de tributar está vinculado a idéia de que os indivíduos, por seus representantes consentem na instituição do tributo, como de resto na elaboração de todas as regras jurídicas que regem a nação.

Sabe-se que não é função da lei conceituar, mas nada impede que esta o faça, e é justamente o que ocorre com os tributos. O legislador, afastando as divergências da doutrina, descreveu tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (artigo 3º do CTN). A palavra tributo vem do latim “repartir entre a tribo”. Quando um clã dominava o outro, repartia o espólio entre os integrantes da tribo vencedora.

Na idade média, surgiu outra definição, com o conceito de “prestar uma homenagem”. Uma pessoa pagava um tributo ao monarca, pois assim prestava a ele uma homenagem. Hoje a definição deveria ser imposto, tendo em vista o pagamento ser obrigatório. Contudo, tributo é gênero e imposto é espécie.

Assim, mesmo não sendo função da lei trazer consigo conceitos, tendo em vista o fato de que esta normalmente traz em seu bojo regras de comportamentos, em casos de controvérsias às vezes cabe a esta estabelecer conceitos. Assim o

legislador, com o intuito de afastar divergências da doutrina estabeleceu no artigo 3º do Código Tributário Nacional o seguinte:

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

Procedendo a análise dos elementos do artigo que conceitua o tributo, percebemos claramente que trata-se de prestação pecuniária, sendo esta tendente a assegurar ao Estado os meios financeiros de que necessita para a consecução de seus objetivos, por isso é que é de natureza pecuniária, ou seja, deve ser paga em dinheiro.

Não existe mais nos sistemas tributários modernos o pagamento dos tributos in natura, que antigamente eram pagos com a prestação de serviços ou com o recebimento de bens diversos do dinheiro.

Quanto à compulsoriedade do tributo, por força do princípio da supremacia do interesse público, é possível no Direito Tributário a imposição unilateral de obrigações, independentemente da vontade do obrigado, ou seja, tal compulsoriedade é traduzida pela ausência do elemento vontade no suporte fático da incidência da norma de tributação.

Assim, não se pode dizer que uma prestação tributária é compulsória porque o pagamento do tributo é obrigatório, e que o que deve ser visualizado é o momento do nascimento da obrigação e não o momento do seu adimplemento.

A compulsoriedade muitas vezes pode parecer desnecessária tendo em vista que todas as prestações jurídicas são, em princípio, obrigatórias. Porém a compulsoriedade da prestação tributária caracteriza-se pela ausência do elemento vontade no suporte fático da incidência da norma de tributação, ou seja, o dever de pagar tributo nasce independentemente da vontade.

Na prestação tributária a obrigatoriedade nasce diretamente da lei, sem que se interponha qualquer ato de vontade daquele que assume a obrigação. A obrigatoriedade de tal prestação diz respeito ao nascimento da obrigação.

O fato de o tributo ser uma prestação em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, não dá margem a fácil interpretação, uma vez que o tributo deverá ser pago

em moeda já está explícito no começo do artigo 3º, onde fala da prestação pecuniária.

Ocorre que alguns vêm nesta parte do artigo uma autorização para a quitação de tributos mediante entrega de bens (a chamada dação em pagamento), que somente em 2001 foi acrescida ao Código Tributário Nacional, pela Lei Complementar nº 104/2001. Nesta questão há entendimentos divergentes visto que alguns doutrinadores possuem a tese de que tal expressão significa apenas a autorização para utilização de indexadores para expressar valor de tributos, como a União fazia, antes do Plano Real, como a UFIR, e muitos municípios ainda fazem, com UNIF's e outros indexadores assemelhados.

Assim, quando existia a UFIR, ao invés de dizer que o contribuinte devia cem mil cruzeiros de imposto de renda, dizia-se que ele devia quinhentas UFIR. A vantagem era clara para o Governo, pois em época de inflação alta, ficava assegurada a manutenção do valor real do tributo a pagar.

Outra interpretação aceita é que há autorização para pagamento de tributo com títulos da dívida pública, o que é também é plenamente aceitável desde haja específica autorização legal para tanto.

O fato de o tributo não ser sanção de ato ilícito é um dos elementos essenciais que permite a distinção de um tributo de uma multa tributária, tendo em vista que todos os outros elementos destes dois institutos se confundem. Portanto, a única diferença entre tributo e a multa tributária é que o primeiro nunca é punição por um ilícito e a segunda é sempre penalidade por ato contrário à legislação tributária.

Quando se diz que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, isto quer dizer que a lei não pode incluir na hipótese de incidência tributária o elemento ilicitude. Não pode estabelecer como ocorrência da obrigação de pagar um tributo uma situação que não seja lícita. Se o faz, não está instituindo um tributo, mas uma penalidade. Todavia, um fato gerador de tributo pode ocorrer em circunstâncias ilícitas, mas essas circunstâncias são estranhas à hipótese de incidência do tributo. E por isso, mesmo irrelevantes do ponto de vista tributário.

Obedecendo ao princípio vetor do Direito Tributário, o tributo somente pode ser instituído mediante lei, decorrência do princípio da legalidade, que prevalece no

Estado de Direito. Assim, nenhum tributo será exigido sem que a lei o estabeleça, conforme assegura o artigo 150, inciso I, da Constituição Federal. É decorrência, também, da compulsoriedade do tributo.

A atividade administrativa pode ser classificada como arbitrária, que é aquela em cujo desempenho, a autoridade não sofre qualquer limite. Sua liberdade é absoluta, não devendo, assim, obediência a qualquer regra jurídica; discricionária, que é aquela em cujo desempenho a autoridade administrativa dispõe de liberdade para decidir sobre a conveniência e a oportunidade de agir e sobre como agir e a atividade vinculada, que é aquela em cujo desempenho a autoridade administrativa não goza de liberdade para apreciar a conveniência e a oportunidade de agir.

É importante ressaltar que a atividade administrativa arbitrária é incompatível com o Estado de Direito, e nele, quando é praticada, representa violação da ordem jurídica. Já na atividade discricionária, a lei estabelece um fim a ser atingido, uma forma a ser observada e a competência da autoridade para agir. E por fim, na atividade vinculada, a lei não estabelece esses critérios, mas estabelece principalmente o momento de agir e o conteúdo da atividade, não deixa margem à apreciação da autoridade, que for inteiramente vinculada ao comando legal

Desta forma, o Código Tributário Nacional destaca que o tributo deverá ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, o que significa dizer que a autoridade administrativa não pode preencher com seu juízo pessoal, subjetivo, o campo de indeterminação normativa, buscando realizar em cada caso a finalidade da lei, não ficando nada a critério da autoridade administrativa.

A lei deverá ser o mais completa possível, descrevendo com rigor e objetividade os pressupostos para a prática dos atos e o conteúdo que estes devem ter, devendo assim, descrever o fato gerador da obrigação tributária, a base de cálculo, a alíquota, o prazo para pagamento, os sujeitos da relação tributária e tudo mais. Quando a lei contiver indeterminação estas deverão ser preenchidas normativamente pela edição de atos normativos aplicáveis a todos os casos que se encontrarem na situação nele hipoteticamente prevista. Assim, a atividade de determinação e de cobrança do tributo será sempre vinculada a uma norma.

No Brasil temos 08 espécies de tributos: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, contribuições sociais, contribuição de

intervenção no domínio econômico (CIDE), contribuições de interesse de categoria profissional ou econômica (CIPE) e com a EC-39, a contribuição sobre serviços de iluminação pública (CILP).

Quanto à classificação dos tributos estes podem ser divididos em: vinculados e não-vinculados, diretos e indiretos ou tributos que repercutem e tributos que não-repercutem e por fim, tributos reais e tributos pessoais.

Os tributos vinculados e não-vinculados dizem respeito à sua previsão legal. Se na hipótese de incidência existir uma atuação do Estado, o tributo é vinculado. No tributo não-vinculado não há na hipótese de incidência uma atuação do estado. Um exemplo de tributo não-vinculado é o IPVA, pois não se exige uma contraprestação do Estado no pagamento desse tributo. O mesmo se dá com o ISS, ICMS, etc. Logo, os impostos são tributos não-vinculados. Já a taxa é um tributo vinculado, pois é paga em contrapartida, por exemplo, à atividade do poder de polícia. As contribuições de melhoria também são tributos vinculados.

Os tributos diretos e indiretos têm repercussão no caso do recolhimento indevido. O tributo direto é aquele em que o contribuinte de direito e de fato se confundem. Contribuinte de direito é o que tem relação direta com o fato gerador. No tributo indireto há, portanto, uma pessoa que assume a condição de contribuinte de direito, diferente da pessoa que assume o ônus financeiro (contribuinte de fato).

Hoje muito tem se utilizado o termo tributos que repercutem (indireto) e tributos que não repercutem (direto). De fato, toda a carga tributária do Brasil vai estourar no consumidor (repercussão econômica).

A terceira classificação é a de tributo real e tributo pessoal. No tributo real, como o IPVA, não interessa as condições pessoais do contribuinte, assim como no ICMS. Já no tributo pessoal, como no IR, interessa se o sujeito tem filho, quanto gastou com educação, saúde, etc.

Quanto às funções do tributo, investiga-se aqui o motivo para a criação do tributo. Quando for eminentemente arrecadar dinheiro, a função do tributo será uma função fiscal. Quando o motivo não é içar com o dinheiro, mas repassá-lo para uma entidade que funciona paralelamente, tem-se a função parafiscal. Quando o motivo de se criar o tributo é um motivo alheio à arrecadação, tem-se a função extrafiscal.

No Direito Tributário há o princípio da vedação dos efeitos confiscatórios, que diz respeito ao fato de que o governo não pode utilizar o tributo com efeitos confiscatórios. No Brasil, em 1989, o governo publicou a Lei 8.783, que previa contribuição previdenciária de 25% para servidores públicos. O STF julgou que aquele tributo estava tendo efeitos confiscatórios (ADIN nº 2.010). E mais, a multa tributária, segundo o STF, também não pode ter efeito confiscatório (ADIN 1.075). Todavia, ao IPI muito alto em função da extrafiscalidade, como no caso do cigarro, não se aplica este princípio.

4.1 Espécies de Tributos

No que diz respeito às espécies de tributos o artigo 145 da Constituição Federal, bem como o artigo 5º do Código Tributário Nacional prevêem a existência de três espécies: impostos, taxas e contribuições de melhoria, porém a doutrina e a jurisprudência entendem que além destas três espécies considera-se como tributo, ainda, os empréstimos compulsórios e as contribuições parafiscais (ou contribuições sociais).

As contribuições sociais, que se subdividem em contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições do interesse de categorias profissionais ou econômicas, e contribuições de seguridade social.²¹

Para a doutrina e a jurisprudência (STF), prevalece a divisão pentapartida ou quinqüipartida das espécies de tributos. Para o Código Tributário Nacional e para a Constituição Federal, no entanto, vige a divisão tripartida ou tricotômica. Todavia, há quem defenda que, com o advento da Emenda Constitucional nº 39/2002, que trouxe a CIP ou Contribuição de Iluminação Pública, de competência privativa dos Municípios e Distrito Federal, consoante o artigo 149-A da CF/88, passou a vigor uma teoria “hexapartida”, dada a singularidade do tributo ora destacado.²²

O imposto é plenamente conceituado pelo artigo 16 do Código Tributário Nacional e trata-se do “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. Op. Cit. p. 78.

²² SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Premier Máxima, 2005. p. 72.

Assim, o imposto é considerado uma exação não vinculada, ou seja, é independente de atividade estatal específica.²³

A expressão não vinculada, com que se qualifica o imposto, nada tem a ver com a qualificação da atividade administrativa vinculada, na definição legal de tributo. Quando se diz que o imposto é uma exação não vinculada, o que se está afirmando é que o fato gerador do imposto não se liga a atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Quando se fala de atividade administrativa tributária é sempre vinculada à lei, não se admitindo discricionarismo da autoridade administrativa na cobrança de tributos.²⁴

A taxa de acordo com o que prescreve o artigo 77 do Código Tributário Nacional é o tributo que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte.²⁵

A contribuição de melhoria é o tributo cuja obrigação tem como fato gerador a valorização de imóveis decorrente de obra pública. Distingue-se do imposto porque depende de atividade estatal específica, e da taxa porque a atividade estatal de que depende é diversa. Enquanto a taxa está ligada ao exercício regular do poder de polícia, ou a serviço público, a contribuição de melhoria está ligada à realização de obra pública. Caracteriza-se, ainda, a contribuição de melhoria por ser o seu fato gerador instantâneo e único.²⁶

As contribuições sociais são aquelas que a União Federal pode instituir com fundamento nos artigos 149 e 195 da Constituição Federal. Dividem-se em três subespécies: as do artigo 149, que são as contribuições de intervenção no domínio econômico, e as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, e as do artigo 195, que são as contribuições de seguridade social.²⁷

As contribuições de intervenção no domínio econômico caracterizam-se pela finalidade interventiva. A própria contribuição, em si mesma, há de ser um instrumento de intervenção, vale dizer, há de ter função tipicamente extrafiscal,

²³ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 78.

²⁴ Id. ibid. p. 78.

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 79.

²⁶ Id. ibid. p. 79.

²⁷ Id. ibid. p. 79.

função de intervenção no domínio econômico, e os recursos com a mesma arrecadação devem ser destinados especificamente ao financiamento da atividade interventiva.²⁸

As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas que podem ser denominadas simplesmente de contribuições profissionais, caracterizam-se por serem instituídas em favor de categorias profissionais ou econômicas, vale dizer, por sua vinculação a entidades representativas desses segmentos sociais.²⁹

As contribuições de seguridade social caracterizam-se também pela vinculação à finalidade dos recursos que geram. Por isto mesmo integram a receita da entidade paraestatal responsável pelas ações relativas à seguridade social.³⁰

Por fim, importante ressaltar que a natureza jurídica dos empréstimos compulsórios tem sido tema de divergência, porém a maioria dos tributaristas brasileiros entende ser este também uma espécie de tributo. Todavia, o Supremo Tribunal Federal entendeu não se tratar de tributo, mas sim de um contrato coativo, e essa orientação foi consagrada na súmula 418 de sua jurisprudência dominante.³¹

4.1.1 Impostos

Imposto é tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte – é o que se depreende da dicção do artigo 16 do CTN. Trata-se de tributo não vinculado à atividade estatal, mas que se refere à atividade do particular, estando restrito ao âmbito privado do contribuinte.³²

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

²⁸ Id.ibid. p. 79.

²⁹ Id.ibid. p. 79.

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 80.

³¹ Id.ibid. p. 80.

³² SABAG, Eduardo de Moraes. Op. cit. p. 72.

A obrigação de pagar imposto não se origina de nenhuma atividade específica do Estado relativa ao contribuinte, daí o motivo de não ser considerado um tributo não vinculado. O fato gerador do dever jurídico de pagar imposto é uma situação da vida do contribuinte, relacionada a seu patrimônio, independente do agir do Estado.³³

São características do imposto: cobrança geral e não ser contraprestacional, diferentemente da taxa que o é.

Importante ressaltar que a obrigação tributária de pagar tributo tem como fato gerador a situação prevista em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, isto é, uma situação que basta, e é indispensável, ao nascimento dessa obrigação.³⁴

Assim, em se tratando de imposto, a situação prevista em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária não se vincula a nenhuma atividade específica do Estado relativa ao contribuinte, ou seja, não importa que o Estado tenha ou não prestado algum serviço, executado alguma obra, ou desenvolvido alguma atividade relacionada com aquele de quem vai cobrar o imposto.

O imposto será cobrado em função da capacidade econômica do contribuinte. Como consequência dessa característica, existe a chamada progressividade, por exemplo, do Imposto de Renda, e, ainda as isenções, como forma de adequar o valor do tributo à capacidade econômica do contribuinte (art. 145, §1, CF).

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

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

³³ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 297.

³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 297.

Necessário ressaltar, portanto, que o Princípio da Capacidade Contributiva se refere diretamente a essa modalidade de tributo.

O imposto tem por finalidade o custeio das despesas públicas gerais ou universais. Abarca, desta forma, os serviços públicos universais e indivisíveis do Estado.

Quanto à competência para instituição os impostos podem ser federais, estaduais e municipais. Esta é a classificação utilizada pela vigente Constituição Federal.³⁵

Distinguem-se em impostos reais e pessoais, os primeiros referem-se a coisas e o segundo a pessoa. Há, ainda, outra distinção entre imposto direto e indireto.

O Imposto direto tem a virtude de poder graduar diretamente a soma devida por um contribuinte, de conformidade com sua capacidade contributiva, como o caso do imposto sobre a renda pessoal. Já o imposto indireto diferentemente, liga o ônus tributário a um evento jurídico ou material e não dispõe de um parâmetro direto para apurar a capacidade econômica do contribuinte.

4.1.2 Taxas

Enquanto o imposto é uma espécie de tributo cujo fato gerador não está vinculado a nenhuma atividade estatal específica relativa ao contribuinte, a taxa, ao contrário, tem seu fato gerador diretamente vinculado a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte.³⁶

A taxa é o tributo que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Sendo um gravame bilateral, contraprestacional e sinalagmático.³⁷

³⁵ Id. *ibid.* p. 298.

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.* p. 420.

³⁷ SABAG, Eduardo de Moraes. *Op. cit.* p. 74.

Quem efetua a ação ensejadora da taxa é o Estado (União, Estado, Município ou Distrito Federal)), razão pela qual tal tributo refere-se à atividade pública, e não à privada. Assim, quem age é o Estado, e não o particular.³⁸

Existem apenas duas modalidades de taxas no Brasil, o que vem corroborar com o princípio da Exclusividade das Taxas: Taxa de Serviço e Taxa de Polícia.³⁹

O Código Tributário Nacional em seu artigo 78 definiu:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

Já antes do advento do Código Tributário Nacional os administrativistas conceituavam o poder de polícia como a faculdade discricionária da Administração Pública de restringir e condicionar o exercício dos direitos individuais com o objetivo de assegurar o bem-estar social. Assim, no exercício do poder de polícia o Estado impõe restrições aos interesses individuais em favor do interesse público, conciliando esses interesses.⁴⁰

Por serviço público Hugo de Brito Machado entende toda e qualquer atividade prestacional realizada pelo Estado, ou por quem fizer suas vezes, para satisfazer, de modo concreto e de forma direta, necessidades coletivas.

Não se confunde com o poder de polícia porque é sempre atividade prestacional de natureza material.⁴¹

³⁸ Ibid. p. 74.

³⁹ Ibid. p. 74.

⁴⁰ MACHADO. Hugo de Brito. Op. Cit. p. 422.

A taxa de serviço público ou taxa de utilização será cobrada em razão de um serviço público específico e divisível, cujo delineamento deflui do artigo 79 do Código Tributário Nacional:⁴²

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas;

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

São exemplos de serviços públicos gerais não suscetíveis de remuneração por meio de taxa: segurança pública, iluminação pública, diplomacia, defesa do país e limpeza pública.⁴³

Por fim, necessário ressaltar que as taxas não podem ter base de cálculo de impostos, vedação esta imposta pela Constituição Federal em seu artigo 145, § 2º.

4.1.3 Contribuição de Melhoria

A contribuição de melhoria é a espécie de tributo vinculado à valorização de imóvel do contribuinte, em virtude de execução de obra pública, com o objetivo de compensar, total ou parcialmente, o Estado, pelo gasto com a execução da obra.

Hugo de Brito Machado assevera que o Código Tributário Nacional não trouxe consigo um conceito claro acerca do tema, porém, em seu artigo 81 enumerou elementos necessários a essa definição. Importante ressaltar que a destinação do produto da arrecadação ao custeio da obra pública não é elemento essencial à caracterização da contribuição de melhoria, devendo o referido artigo ser interpretado em consonância com o artigo 4º do mesmo diploma legal.⁴⁴

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

⁴¹ Id. *ibid.* p. 423.

⁴² SABAG, Eduardo de Moraes. *Op. cit.* p. 74.

⁴³ SABAG, Eduardo de Moraes. *Op. cit.* p. 75.

⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.* p. 431.

(...)

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Destarte, pode-se concluir que a valorização do imóvel é requisito essencial à caracterização deste tipo de tributo e deve inexoravelmente decorrer de uma obra pública.

Importante ressaltar que a contribuição de melhoria é tributo afeto à competência comum da União, dos Estados-membros, dos Municípios e do Distrito Federal, podendo, assim, tratar-se de tributo federal, estadual ou municipal, dependendo, portanto, da lei ordinária ser elaborada pela Casa Legislativa correspondente.⁴⁵

O sujeito passivo da contribuição de melhoria é o proprietário do imóvel, por estar diretamente ligado ao fato gerador por meio de uma relação pessoal e direta, não devendo ser alterado, nem mesmo por convenções particulares opostas ao Fisco, que pretendam alterar a condição legal de sujeito passivo.⁴⁶

O fato gerador da contribuição de melhoria é a valorização do imóvel do qual o contribuinte é proprietário, ou enfiteuta, desde que essa valorização seja decorrente de obra pública, prevalecendo do Direito brasileiro o critério do benefício.⁴⁷

Não é a realização da obra pública que gera a obrigação de pagar contribuição de melhoria. Essa obrigação só nasce se da obra pública decorrer valorização, isto é, se da obra pública decorrer aumento do valor do imóvel do contribuinte.⁴⁸

4.1.4 Empréstimos Compulsórios

O empréstimo compulsório encontra respaldo no artigo 148 da Constituição Federal e no que couber no artigo 15 do Código Tributário Nacional.

⁴⁵ SABAG, Eduardo de Moraes. Op. cit. p. 84.

⁴⁶ Id. ibid. p. 85.

⁴⁷ MACHADO. Hugo de Brito. Op. Cit. p. 433.

⁴⁸ Id. ibid. p. 433.

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

(...)

Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I - guerra externa, ou sua iminência;

II - calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.

O empréstimo compulsório não se baseia em acordo de vontades, mas sim na compulsoriedade, consoante os ditames legais, haja vista tal obrigação ser *ex lege*.

O fato gerador desse tributo não é a calamidade pública, muito menos o investimento público, mas qualquer situação abstrata, prevista na lei, como capaz de deflagrar a relação jurídico-tributária. Sabe-se que tal situação decorre de sua razão finalística, uma vez que o tributo não será definido a partir do fato gerador, como o serão os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Esses se socorrem do artigo 4º do Código Tributário Nacional. Os Empréstimos Compulsórios e as Contribuições Especiais são tributos finalisticamente afetados, para os quais o fato gerador é irrelevante, não se lhes aplicando o supra mencionado artigo 4º do CTN.

49

Assim, a natureza jurídica deste tipo de tributo não é definida pelo seu fato gerador, como ocorre com as taxas, impostos, e contribuições de melhoria, uma vez sendo tributo atrelado a uma finalidade específica, de cunho emergencial ou urgente, portanto, tributo finalístico. Tratando-se de tributo federal, instituído por lei complementar.⁵⁰

⁴⁹ SABAG, Eduardo de Moraes. Op. cit. p. 87.

⁵⁰ Id. ibid. p. 87.

4.1.5 Contribuições Parafiscais ou Contribuições Sociais

As contribuições parafiscais representam modalidade autônoma de tributo, estando inseridas no contexto da Parafiscalidade – função do tributo definida como a delegação da capacidade de arrecadar e fiscalizar o tributo por um ente que detém a competência para instituí-lo. Dessa forma, existem tributos que têm seu mister arrecadatório e fiscalizatório delegado a um ente tributante distinto daquele que os criou.⁵¹

A maioria dos tributos é instituída e arrecadada pelo mesmo ente político, com uma exceção, as contribuições parafiscais cuja criação é feita por um ente, e sua arrecadação e fiscalização, por outro, ocorrendo, neste caso, uma delegação – apenas da capacidade tributária ativa, jamais da competência tributária – para fiscalizar e arrecadar.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Desta forma conclui-se que as contribuições sociais são uma espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida, a saber, intervenção do domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social.

⁵¹ SABAG, Eduardo de Moraes. Op. cit. p. 89.

5.COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Entende-se por competência tributária o poder que se tem para instituição de determinado tributo, atribuído pela Constituição a um ente político. A própria Constituição não cria tributos, apenas outorga competência para que os entes políticos o façam por meio de leis próprias.⁵² A aplicação deste conceito percebe-se claramente no **caput** do art. 145 da Constituição Federal de 1988 (CF/88):

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Interpretando o art. 6º da Lei nº 5.172, de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), a atribuição constitucional da competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na própria Constituição Federal.

Art.6º, CTN: “A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e os Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

Então, nota-se que a competência tributária é um poder constitucional para editar leis que instituíam tributos.

Todavia, essa atribuição pode ser revogada a qualquer tempo pela pessoa jurídica de direito público que a delegou, por ato unilateral.

Importante destacar, que a função de arrecadar e a distribuição do tributo para outros entes ou pessoas jurídica de direito público, não significa a transferência da competência tributária. São situações distintas.

Para melhor entender, a competência tributária é política (indelegável) e se refere à possibilidade de editar lei instituindo o tributo, definindo seus elementos essenciais, quais sejam: fato gerador, contribuinte, alíquota e base de cálculo.⁵³

⁵² ALEXANDRE, Ricardo. *Competência Tributária & Legislação Tributária*. 2 ed. Atual. Ampl. São Paulo: Método, 2008, p. 201.

⁵³ Id.ibid, p. 203.

6. CAPACIDADE TRIBUTÁRIA

A capacidade tributária ativa decorre da competência tributária, mas possui natureza administrativa (delegável), referindo-se às funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou se executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas relativas ao tributo.⁵⁴

Capacidade tributária ativa, que grosso modo, é a operacionalização da cobrança. É o poder de o ente exigir o cumprimento da obrigação tributária. E esse poder é exercido de forma delegada, principalmente, através das atividades de fiscalização e cobrança, típicas de pólo ativo da relação jurídica tributária.

Segundo o art. 7º do CTN, a capacidade tributária ativa é delegável à outra pessoa jurídica de direito público, por se tratar de funções de arrecadação, fiscalização, ou execução de leis, atos ou decisões administrativas em matéria tributária. E mais, a arrecadação pode ser atribuída a pessoas jurídicas de direito privado, como é o caso de os bancos estarem habilitados para receber os tributos que posterior repassam aos cofres públicos.

Neste contexto, percebe-se que a diferença é bastante significativa, pois enquanto a competência tributária é uma atribuição legislativa indelegável, a capacidade tributária ativa é uma atribuição executiva delegável.⁵⁵

Apesar de haver a delegação da capacidade ativa, a competência tributária continua com o ente político, sendo este o único capaz de alterar alíquotas, base de cálculo, criar novas hipóteses de incidência, isenções, enfim, inovar o ordenamento jurídico relativo ao tributo em questão.

Exemplo atual está no inciso III do §4º do art. 153 da CF/88, que trata da possibilidade do ITR, imposto de competência da União, ser fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem.

⁵⁴ Id. *ibid.* p. 203.

⁵⁵ Disponível em: http://www.fipar.edu.br/Revista_Inter_Acao_v4_n1_2007.pdf. Acesso em: 28 julho. 2011.

7. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

O conceito de imunidades para o renomado autor Paulo de Barros Carvalho, significa a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Para o não menos importante autor, Ives Granda da Silva Martins, a imunidade é uma vedação absoluta ao poder de tributar, e objetivam assegurar, de um lado, o regime democrático, e, de outro lado, permitir uma participação mais intensa da sociedade em ações de interesse plural.⁵⁶

Essa vedação ou delimitação à competência de tributar, impede o ente político de definir determinadas situações como hipóteses de incidência de tributos e está definida na própria Constituição Federal.

Neste caso, há um impedimento da atividade legislativa de instituir o tributo. Deste modo, em não havendo a competência tributária, não há que se falar em capacidade tributária ativa.

⁵⁶ MARTINS, Ives Granda da Silva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 175. Abril, 2010, p. 117.

8. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

A isenção consiste a dispensa legal do pagamento do tributo. Ou seja, o ente político pode instituir o tributo, e ao mesmo tempo, pode dispensar o pagamento desse tributo em determinadas situações.⁵⁷

Como visto, a isenção infere-se no exercício da competência, diferentemente da imunidade, que infere-se a limitação de competência. Um exemplo clássico de isenção, é a que é dada ao deficiente físico na compra de automóvel, quando são isentos de pagar o IPI. O ente político instituiu o tributo. Ele é aplicado a todos, mas no caso dos deficientes, eles ficam dispensados de pagá-lo. O ente que tem competência para criá-lo, pode não querer exercê-la.

Para Paulo de Barros Carvalho a isenção é a limitação do âmbito de abrangência de critério do antecedente ou do conseqüente da norma jurídica tributária, que impede o tributo nascer.⁵⁸

O Código Tributário Nacional trata, expressamente, sobre o tema isenção, artigos 178 a 179, que a seguir transcreve-se:

Art. 176 - A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

Art. 177 - Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:

I - às taxas e às contribuições de melhoria;

II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do artigo 104.

Art. 179 - A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

§ 1º - Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

⁵⁷ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário*, p. 155. Método. São Paulo: 2008.

⁵⁸ PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Jus Navigandi*. Teresina, ano 6, n. 51, 1 out. 2001.

9. NÃO-INCIDÊNCIA

Nesse diapasão, não podemos deixar de fazer referência ao conceito de não-incidência, que em tudo se diferencia dos demais conceitos acima tratados.

Podemos dizer que a não -incidência deriva da falta de lei ou da impossibilidade jurídica de tributar -se certos fatos em face de a regra-matriz constitucional de tributos a eles não se ajustar.⁵⁹ Neste caso, o legislador não vislumbra um bem ou um serviço na lista dos tributáveis tributáveis, e assim, será uma hipótese de não-incidência, por não haver previsão legal para a incidência do tributo.

⁵⁹ Id. ibid.

10. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA

Não há uma expressa definição na Constituição Federal do que venha a ser Imposto de Renda, o que não a ser um problema, pois os doutrinadores não se omitiram em criar suas teorias e conceitos a respeito do tema em cima de vários outros conceitos que permeiam nossa Carta Magna, tais como, faturamento, patrimônio, capital, lucro, resultado e ganho

Para o grandioso Professor Paulo de Barros Carvalho, apesar de existirem três teorias no Direito brasileiro, a que prevalece é a Teoria do Acréscimo Patrimonial, segundo o qual a “renda é todo acréscimo patrimonial, todo ingresso líquido, em bens materiais, imateriais ou serviços avaliáveis em dinheiro, periódico, transitório ou acidental, de caráter oneroso ou gratuito, que importe um incremento líquido do patrimônio de determinado indivíduo, em certo período de tempo”.⁶⁰

A Constituição Federal determina que seja da competência da União instituir o imposto sobre qualquer renda ou proventos (este último que por sua vez, significa o resultado, lucro ou crédito, independente da sua natureza). Já o CTN, define **renda** como o produto do capital ou do trabalho, ou ainda, o produto da combinação dos dois, e também define, **proventos** de qualquer natureza como os acréscimos no patrimônio que não compreendem os derivados do produto do capital ou do trabalho.

Assim, o imposto de renda é uma exação sobre a riqueza nova incorporado sobre o patrimônio da pessoa física ou jurídica, independente se essa aquisição foi de forma lícita ou ilícita.

Nesse contexto, surge a discussão se as verbas indenizatórias estariam sujeitas a tributação de imposto de renda, visto que representam um acréscimo patrimonial.

O fato é que não existe apenas um tipo de verba indenizatória, de modo que, se é advinda de um objeto jurídico lesado, denomina-se reparação, e não pode ser considerada renda (acréscimo patrimonial), pois visa, única e exclusivamente, recompor o bem lesado, fazendo com que volte ao *status quo ante*.

Apesar de o imposto de renda ser o tributo de maior arrecadação nacional, que impulsiona o desenvolvimento do Estado, não há uma liberdade irrestrita para a tributação de todo e qualquer ingresso financeiro, pois há de se respeitar, no

⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 14. ed. Rev. e Atual. São Paulo: Saraiva, 2002.

mínimo, os princípios da legalidade, mínimo existencial, proporcionalidade, capacidade contributiva.

11. PERÍODO DA REPRESSÃO

O período da repressão não se restringiu apenas ao Brasil, mas fez parte em algum momento da história de quase todos os países do mundo.

No Brasil o período da repressão foi inaugurado claramente com o Golpe de 64, quando o Estado Brasileiro passou a ser governado, não mais por leis votadas pelo Poder Legislativo, mas tão somente por Atos Institucionais do Governo Federal da época, que feriam a dignidade de todos os cidadãos brasileiros, conhecidos os AI(s).

O inaugural AI nº1 vigorou por seis meses, dando poderes para a cassação de mandados dos parlamentares, amordaçando o Poder Legislativo, suspendendo os direitos políticos de toda a sociedade, modificando a Constituição, melhor seria dizer, rasgando a Constituição em vigor, pois abolia os direitos constitucionais dos cidadãos, e por fim, criando a possibilidade de Estado de Sítio.

Num processo progressivo surge o AI nº2 que só aumentou as barbáries contras os cidadãos e contra a democracia, chegando ao absurdo de extinguir todos os partidos políticos da época, para então criar somente a ARENA, partido da situação, e o MDB, partido de oposição quase neutra. Foi nesse Ato que foi criada a Lei de Segurança Nacional, escancarando que o inimigo do Estado brasileiro não eram os comunistas de fora, mas sim os próprios cidadãos brasileiros que lutavam por liberdade.

O AI nº3 acabou com as eleições diretas, para dar lugar a construção de aparato para controlar a política do país, fazendo com que quadros fossem formados para ocupação de cargos do alto escalão do governo ditatorial.

Em seqüência institui-se o AI nº4 para fortalecer o Presidente da República e enfraquecer os Poderes Judiciário e Legislativo.

Contudo, o pior e mais horrendo foi o AI nº5, pois sete de suas disposições foram as piores de toda a história do país, entre elas: a suspensão dos direitos políticos e cassação de mandatos por 10 anos, como forma de calar a voz da oposição; a intervenção nos estados e municípios, quebrando sua autonomia; a suspensão das garantias constitucionais quanto a vitaliciedade e inamovibilidade, dando poder para demitir e reformar militares, aposentar funcionários e juízes, para que esses não insurgissem contra o regime ditatorial; a decretação de estado de sítio e sua prorrogação, estabelecendo prazo de vigência; o confisco de bens

resultantes de enriquecimento ilícito, quando o conceito de ilícito ficava a critério de cada agente repressor; a suspensão de *habeas corpus*; e o recesso do Congresso e das Assembléias por prazo indeterminado.⁶¹

Também na vigência desse Ato, foi editada a terceira Lei de Segurança Nacional, que trazia a possibilidade de prisão perpétua e a pena de morte aos opositores que usassem de armas com resultado em morte.

Nesse período de repressão surgiram diversos grupos oficiais, o mais forte e violento foi o SNI – Serviço Nacional de Informação, que se integrou aos Ministérios do Exército, Marinha e Aeronáutica, bem como às Polícias Federal e Estaduais, e foi responsável pelos maiores algozes da ditadura brasileira.

Em São Paulo surgiu a OBAN – Operação Bandeirante, que era composta do Exército, Marinha, Aeronáutica, Polícia Política Estadual, Polícias Federal, Civil, Guarda Civil e até mesmo por civis paramilitares. Desta nasce o DOI-CODI, formado pelas três Forças Armadas, tendo até mesmo dotação orçamentária própria. Surgem também, os famosos DOPS – Departamentos de Ordem Política e Social, entre tantos outros.

Contra todas essas barbaridades e órgãos de controle violentos a sociedade brasileira não podia ficar de braços cruzados, então começa a se organizar e lutar pela democracia e pelo restabelecimento dos direitos individuais.

A UNE – União Nacional dos Estudantes afrontou bravamente esse período de repressão, e em contrapartida o governo reprimiu a política opositora e a crítica estudantil com o desligamento de estudantes, professores e funcionários que participavam das atividades pela busca da liberdade e democracia. E as manifestações nos demais segmentos da sociedade cresciam gradualmente, com as mobilizações de massas organizadas pelos sindicatos.⁶²

O ápice da repressão ao Movimento Estudantil foi no de 1968, no Rio de Janeiro, quando policiais assassinaram barbaramente um estudante secundarista, cujo funeral foi acompanhado por cerca de 50 mil cidadãos, sendo que alguns acabaram presos.⁶³

⁶¹ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, Secretaria de Direitos Humanos. *Direito à Memória e à Verdade, Comissão de Especial sobre Mortos e Desaparecidos Políticos*. pág. 22. Brasília: 2007.

⁶² Ibidem . pág. 23.

⁶³ Id. ibid. p.22

Qualquer reivindicação era por direitos individuais e sociais era reprimida com violência por parte do Estado. Um exemplo foi a passeata por verbas públicas na educação, que levou à morte de quatro estudantes e ficou conhecida com a “sexta-feira sangrenta”.

Neste mesmo ano ocorreram outras mortes de estudantes. Foi nesse ano também, que o 30º Congresso da UNE foi invadido e quase mil cidadãos foram presos.

Mas quanto mais o Estado violava os direitos dos cidadãos, mais a sociedade se articulava, chegando mesmo a realizar passeatas com mais de cem mil estudantes. Os movimentos que antes eram em regiões isoladas, passaram a ocorrer em todo o território nacional.

Como visto, foi a partir do Ato Institucional nº 5, que o regime militar consolidou a sua forma mais brutal de atuação por intermédio de uma série de medidas como o fortalecimento do aparato repressivo, com base na Doutrina de Segurança Nacional. Dessa forma, estava garantido o desenvolvimento econômico com a crescente internacionalização da economia brasileira e a devida eliminação das “oposições internas”. Silenciava-se e massacrava-se toda e qualquer pessoa e/ou movimento que ousasse levantar a voz: era o terrorismo de Estado que se instalava; a ditadura sem disfarces.⁶⁴

⁶⁴ COIMBRA, Cecília. Gênero, Militância, Tortura. *68 A Geração Que Queria Mudar o Mundo: Relatos*. p. 43. Ministério da Justiça. Comissão de Anistia. Brasília: 2011.

12. ANISTIA POLÍTICA

Eis que em 1979 foi aprovada a Lei nº 6.683, conhecida como a Lei de Anistia, que apesar de trazer em seu bojo o conceito de crimes conexos, que em muito beneficiava os torturadores, ela que possibilitou a retorno do exílio de grandes lideranças políticas, muitas delas atores no cenário político até os dias de hoje, que ajudaram na democratização do país.⁶⁵

Esta lei sempre foi criticada, e ainda mais nos dias de hoje, por ser omissa, aliás, até benevolente com os agentes da repressão, por não trazer no seu escopo a punição pelos torturadores.

A nossa lei de anistia difere das outras leis de anistia de outros Estados, pois ela não traz a previsão da punição desses agentes torturadores, ficando eles impunes de qualquer penalidade, sendo muitas vezes agentes presentes no comando do Estado brasileiro, e não poucas vezes, se gabando de seus crimes de lesa-humanidade.

⁶⁵ ABRÃO, Paulo. Texto "*Marcas da Memória*". Comissão de Anistia. Brasília: 2010.

13. A COMISSÃO DE ANISTIA

Apesar de existirem outras comissões, como a Comissão Especial Sobre Mortos e Desaparecidos Políticos, as Comissões de Anistia nos estados-membros, entre outros tantos grupos de Tortura Nunca Mais, a Comissão de Anistia do Ministério da Justiça tem seu papel fundamental na luta pela reparação, verdade e memória.

O artigo 8º do ADCT da Constituição Federal de 1988, só teve efetividade com a criação da Comissão de Anistia em 2001, através de uma MP, com a função de ser órgão do Ministério da Justiça, e que só veio a ser efetivamente integrada à estrutura do Estado à partir da Lei 10.559/2002.

Seu papel primordial é a promoção e a reparação dos atos de torturas, em todas as suas formas, praticados pelos agentes do Estado durante o período da repressão que para as vítimas iniciou entre as décadas de 30 e 40, e perdura até nos dias de hoje nas formas mais dissimuladas (no período da repressão a tortura era pra fazer calar, hoje, na maioria das vezes, a tortura é pra fazer falar), mas que para os órgãos oficiais, perdurou no período de 1964 a 1988.

Para Paulo Abrão, Presidente da Comissão de Anistia desde 2007, “a Comissão configura-se em espaço de reencontro do Brasil com seu passado, subvertendo o senso comum da anistia enquanto esquecimento”. Ele vai além, “a Anistia no Brasil significa, a contrário senso, memória”.

Atualmente, existem cerca de 70 mil processos administrativos com requerimento de anistia política protocolados, e esse número cresce a cada ano na medida em que as ações de reparação ganham espaço e a confiança das vítimas. Nos 10 anos de existência, a Comissão de Anistia já apreciou mais de 40 mil pedidos de anistia, que em grande parte resultam no pedido de perdão pelo Estado brasileiro.

Se pensarmos que os arquivos da ditadura ainda não foram abertos, podemos ter uma noção de quão imensas foram as atrocidades praticadas pelo nosso Estado contra seu cidadãos. A Pátria não foi mãe tão gentil com seus filhos.

As ações da Comissão de Anistia não se resumem no pedido de perdão pelo Estado e nas indenizações de cunho moral e econômico. Elas vão além do reconhecimento pelo Estado dos seus erros. Ela busca incansavelmente a não

repetição, seja através de reparação individual, coletiva ou ações de memória valorizam os bravos brasileiros que doaram suas vidas para que hoje possamos viver num país democrático.

Entre essas ações se destacam as Caravanas da Anistia que levam os julgamentos dos requerimentos de anistia ao local onde as vítimas vivem ou onde vivem seus familiares, ou ainda, onde ocorreram as perseguições. São sessões públicas. Essa é uma das maiores formas de reparação moral, porque mostra pra sociedade local, que aquele cidadão merece o perdão do Estado e que sua luta pela democracia deve ser reconhecida por todos. Ele passa de “subversivo” a herói.

Essas apreciações em público também são formas de fazer com que todos conheçam a verdadeira história do nosso país. Isso é educação da verdade e pela verdade.

Outro projeto importante da Comissão de Anistia é o Marcas da Memória que dentre seus campos de atuação, se destacam: as audiências públicas; a história oral, que tem como objetivo dar voz às vítimas, ouvindo seus relatos e transformando em história viva para toda a sociedade; a implementação de projetos de memória em parceria com a sociedade civil; e as publicações sobre a temática, em especial, à Justiça de Transição, que consiste nas ações que devem ser tomadas pelo Estado e por toda a sociedade pra transpassar da ditadura e consolidar a verdadeira democracia.⁶⁶

⁶⁶ TORELLY, Marcelo Dálmas. Texto “*Caravanas da Anistia*”. Comissão de Anistia. Brasília: 2011.

14. RESPONSABILIDADE DO ESTADO BRASILEIRO: O ESTADO PEDE PERDÃO

O primeiro dispositivo legal que tratou da responsabilidade do Estado foi o Código Civil de 1916. Mas foi com a Constituição de 1946, que o Estado brasileiro passou a ser responsabilizado objetivamente pelos danos que cause a terceiros.

O § 6º do artigo 37 da Constituição Federal de 1988, disciplinou a responsabilidade civil do Estado pelos danos causados por seus agentes, sendo assegurado o direito de regresso contra esse agente por parte do Estado.⁶⁷ Essa responsabilidade é objetiva e engloba tanto os casos de conduta comissiva ou omissiva por parte do agente pratica ou deixa de praticar nessa qualidade.

Assim, quando os agentes da repressão em nome do Estado violaram os todos os direitos humanos possíveis, seja mediante atos comissivos, tais como: assassinatos; torturas; e perseguições que levavam à vítima ao mais baixo estado de degradação; ou seja, mediante atos omissivos, como na inércia e na convivência à situação de exceção no país instalada, tem de o Estado ser responsabilizado objetivamente por isso, haja vista que na Constituição de 1946 já havia a possibilidade de responsabilização do Estado pelos atos de seus agentes.

As reparações, tanto moral como econômica, devem ser da maneira mais ampla e eficaz possível.

Um dos momentos mais marcantes para quem já teve a oportunidade de assistir uma das Caravanas da Anistia ou até mesmo numa sessão, quando da realização do julgamento de requerimento de anistia, é quando o Presidente da Comissão, pede perdão à vítima em nome do Estado brasileiro.⁶⁸ É nessa hora, que o cidadão sente-se liberto do estigma de subversivo, e volta a sentir-se um cidadão novamente. É o Estado brasileiro sendo responsável moralmente pelos atos de seus bárbaros agentes. Pedir perdão é um dever do Estado a cada cidadão que teve sua vida, seus sonhos interrompidos.

Mas além da reparação moral, o Estado brasileiro deve ser responsável civilmente, sendo necessária a condenação ao pagamento de uma indenização a esses cidadãos, e mais, se o Estado tem o direito de regresso contra esses agentes,

⁶⁷ CARVALIERI FILHO, Sérgio. *Programa de Responsabilidade Civil*. Ed. Atlas. p. 22, 23. São Paulo: 2007.

⁶⁸ TORELLY, Marcelo Dálmas. Texto *"Caravanas da Anistia"*. Comissão de Anistia. Brasília: 2011.

deve colocá-lo em prática e punir esses indivíduos, nos termos da CF/1946 e CF/1988.

Ademais, para o doutrinador Cretella Júnior, o Estado responde sempre por atos danosos, causados quer por lei inconstitucional, quer por lei constitucional.

14.1 Formas de Reparação

As formas de reparação das atrocidades praticadas pelos agentes do Estado contra seus cidadãos que buscavam um país mais livre, justo e democrático estão determinada na Lei 10.559/2001, que instituiu o Regime do Anistiado Político, *in verbis*:

Art. 1º O Regime do Anistiado Político compreende os seguintes direitos:

I - declaração da condição de anistiado político;

II - reparação econômica, de caráter indenizatório, em prestação única ou em prestação mensal, permanente e continuada, asseguradas a readmissão ou a promoção na inatividade, nas condições estabelecidas no caput e nos §§ 1o e 5o do art. 8o do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

III - contagem, para todos os efeitos, do tempo em que o anistiado político esteve compelido ao afastamento de suas atividades profissionais, em virtude de punição ou de fundada ameaça de punição, por motivo exclusivamente político, vedada a exigência de recolhimento de quaisquer contribuições previdenciárias;

IV - conclusão do curso, em escola pública, ou, na falta, com prioridade para bolsa de estudo, a partir do período letivo interrompido, para o punido na condição de estudante, em escola pública, ou registro do respectivo diploma para os que concluíram curso em instituições de ensino no exterior, mesmo que este não tenha correspondente no Brasil, exigindo-se para isso o diploma ou certificado de conclusão do curso em instituição de reconhecido prestígio internacional; e

V - reintegração dos servidores públicos civis e dos empregados públicos punidos, por interrupção de atividade profissional em decorrência de decisão dos trabalhadores, por adesão à greve em serviço público e em atividades essenciais de interesse da segurança nacional por motivo político.

Parágrafo único. Aqueles que foram afastados em processos administrativos, instalados com base na legislação de exceção, sem direito

ao contraditório e à própria defesa, e impedidos de conhecer os motivos e fundamentos da decisão, serão reintegrados em seus cargos.”

(...). Nosso destaque.

14.1.1 Prestação Mensal, Permanente e Continuada

Como visto, há duas formas de reparação às vítimas: a moral, que consiste na declaração da condição de anistiado político, com o pedido de perdão do Estado; e a econômica, que pode ser através de **prestação única** ou de **prestação mensal, permanente e continuada - PMPC**, o que em hipótese alguma deve ser confundida com aposentadoria.

O fato é que nenhuma delas é suficiente para apagar as terríveis experiências vividas por aqueles que tiveram suas vidas destruídas pelo Estado, que deveria ter o papel de protegê-los. Além dessas formas de reparação abarcada pela lei, deve ter o cidadão anistiado ou não, o direito à memória e a verdade.

Nesse contexto, surge o debate pela criação da Comissão Nacional da Verdade, que tem como objetivo apurar os abusos e violações dos Direitos Humanos, dando prioridade aos relatos das vítimas e da abertura dos arquivos ainda desconhecidos.

Para se ter idéia do sofrimento, segue parte de um depoimento de uma vítima da repressão:

Infelizmente, setores importante da sociedade não têm a menor idéia de que significa tortura (...) tortura é uma das praticas mais perversas: é a submissão do sujeito ao lhe ser imposta a certeza da morte. Não uma morte qualquer: é a morte com sofrimento, a morte com muita agonia, é a morte que ocorre bem devagar, porque o desespero deve ser potencializado. O **choque elétrico** rasga, como golpes, as entranhas do indivíduo e o coração parece que vai explodir. O **afogamento**, mescla de água e ar, é a consciência da parada cardíaca, a dor dos pulmões que vão encharcando. O **pau de arara**, o cigarro aceso queimando a pele e a carne. Várias horas seguidas e em várias horas do dia, da noite, da madrugada.⁶⁹ Nosso destaque.

⁶⁹ COIMBRA, Cecília. Gênero, Militância, Tortura. *68 A Geração Que Queria Mudar o Mundo: Relatos*. p. 47. Ministério da Justiça. Comissão de Anistia. Brasília: 2011.

Mesmo não sendo possível apagar da memória de uma pessoa as torturas sofridas como às acima relatadas, a reparação econômica é uma das formas de reparação legalmente aplicadas pelo Estado brasileiro, sendo elas, a prestação única e a prestação mensal, permanente e continuada.

As indenizações no Brasil não têm um teto em lei, pois o que tem relevância na hora da fixação do valor é o caso concreto vivido por cada perseguido. Na hora da aplicação do valor indenizatório, vários fatores são levados em consideração, sempre devidamente comprovados.

Primeiramente, precisamos entender que a natureza jurídica da PMPC é indenizatória, e não de pensão ou aposentadoria.

Para melhor entendimento, imprescindível trazer o conceito de segurado, nos termos do art. 9º e seus parágrafos do Decreto nº 3.048/99, que diz que segurado da Previdência Social é a pessoa física que exerce atividade remunerada, efetiva ou eventual, de natureza urbana ou rural, com ou sem vínculo de emprego, a título precário ou não, bem como aquele que a lei define como tal, observadas, quando for o caso, as exceções previstas no texto legal, ou exerceu alguma atividade das mencionadas acima, no período imediatamente anterior ao chamado “período de graça. Também é segurado aquele que se filia facultativamente e espontaneamente à Previdência Social, contribuindo para o custeio das prestações sem estar vinculado obrigatoriamente ao RGPS ou a outro regime previdenciário qualquer.⁷⁰

Apropriando-se do conceito de segurado, torna-se mais fácil diferenciar a aposentadoria da prestação mensal continuada e permanente paga aos anistiados. A aposentadoria consiste num dos benefícios previstos pelo Regime Geral de Previdência Social e se perfaz por meio de prestações de caráter definitivo, assim como a PMPC (prestação mensal, permanente e continuada), e que tem como finalidade assegurar a subsistência do assegurado. A aposentadoria é garantia constitucional, minuciosamente tratada no art. 201 da Constituição Federal de 1988 e que depende do preenchimento de certas condições, em especial no que tange ao tempo de contribuição e a idade do contribuinte assegurado.⁷¹

⁷⁰ LAZZARI, João Batista. *Manual de Direito Previdenciário*. Ed. Conceito. p. 165. Florianópolis: 2008.

⁷¹ Id. *ibid.* Pág. 515.

Essas são as principais diferenças entre a aposentadoria e a PMPC, pois como já visto, na concessão da PMPC não há necessidade de comprovação de número de contribuição, nem de se ter determinada idade.

Neste contexto, também necessário conceituar o instituto da pensão. Como todos sabem há duas formas de pensão: a pensão alimentícia e a pensão por morte. Na primeira, traduz-se em prestações periódicas fornecidas por alguém para suprir as necessidades e assegurar a subsistência de outrem.⁷² Já a segunda modalidade de pensão, trata-se de benefício previdenciário pago aos dependentes do segurado falecido, e tem como escopo substituir a remuneração, ou pelo menos em parte, que o segurado recebia quando do seu falecimento.⁷³ Como se vê, nesse último caso, há a necessidade de se estar assegurado pelo RGPS, diferentemente da PMPC.

Para melhor entendimento, traz-se uma situação exemplificativa para o pagamento da PMPC. Imaginamos a situação em que o requerente fora demitido por motivos exclusivamente políticos, e conseguir provar isso, terá direito a PMCM no valor correspondente à remuneração que estaria recebendo se nunca tivesse sido bruscamente afastado de seu ofício.

14.1.2 Isenção do Imposto de Renda Sobre a PMPC de Anistia Política

Tendo o presente estudo foco na PMPC – pensão mensal, permanente e continuada, surge a discussão sobre a possibilidade ou não de tais valores sofrerem tributação do imposto de renda – IR.

Como já é sabido, a pensão alimentícia está sujeita a tributação do IR, seja ela em cumprimento de acordo ou decisão judicial, ou ainda por escritura pública, inclusive quando se tratar de prestações de alimentos provisionais.

Também incide IR sobre os valores recebidos por aposentadoria, nos termos do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 26, de 26 de dezembro de 2003, que dispõe que em casos de aposentadoria incide o IR na fonte, havendo também

⁷² VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito de Família*. Ed. Atlas. p. 375. São Paulo: 2006.

⁷³ LAZZARI, João Batista. *Manual de Direito Previdenciário*. Ed. Conceito. p. 562. Florianópolis: 2008.

tributação na Declaração de Ajuste Anual, exceto nos casos de acidente de serviço e os percebidos por portadores de doenças graves, nos casos dispostos em lei.

Por isso a importância da diferenciação dos institutos anteriormente feita, pois em não tendo a PMPC natureza jurídica de pensão ou aposentadoria, não há que se falar em incidência de IR. E caso fosse tributada, flagrante seria a violação à lei, em especial ao artigo 9º da Lei 10.559/2002, que dispõe:

Art. 9º Os valores pagos por anistia não poderão ser objeto de contribuição ao INSS, a caixas de assistência ou fundos de pensão ou previdência, nem objeto de ressarcimento por estes de suas responsabilidades estatutárias.

Parágrafo único. **Os valores pagos a título de indenização a anistiados políticos são isentos do Imposto de Renda.** Destaquei.

É esse o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, como se pode constatar ao julgar o Mandado de Segurança nº 9543/DF de Relatoria do Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, que fora publicado em DJ 13.09.2004, e no Recurso em Mandado de Segurança 28320/GO, de Relatoria do Ministro HERMAN BENJAMIN, publicado no DJ em 21/08/2009, ambos a seguir *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DECADÊNCIA. ANISTIA POLÍTICA. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ISENÇÃO INSTITUÍDA PELA LEI 10.599/2002. ABRANGÊNCIA EM RELAÇÃO AOS ANISTIADOS POLÍTICOS PELA LEI N. 6.683/79 E EMENDA CONSTITUCIONAL N. 26/85. RESTITUIÇÃO DE VALORES INDEVIDAMENTE RECOLHIDOS.

1. A impetração funda-se no descumprimento do Decreto n. 4.897, de 25.11.2003, que isentou do Imposto de Renda os anistiados políticos, alterando a situação jurídica dos impetrantes. Conta-se, portanto, a partir da publicação desse decreto, o prazo decadencial previsto no art. 18 da Lei n. 1.533/51.

2. O Decreto n. 4.897, de 25 de novembro de 2003, esclareceu que, a partir de 29 de agosto de 2002, os efeitos da isenção do imposto de renda concedida pelo art. 1º da Lei n. 10.599, de 13.11.2002, alcançam também os pagamentos de aposentadoria e de pensão aos anistiados de que trata o artigo 19 da referida lei, mesmo antes de que tenha se operado a "substituição" ali referida.

3. Embora o Decreto 4.897/2003 não tenha se referido à isenção da contribuição previdenciária incidente sobre a pensão militar, não há porque dar a essa isenção, prevista no caput do art. 9º da Lei 10.559/2002, um tratamento jurídico diferente do que foi reconhecido como devido à isenção

referida no parágrafo único daquele artigo. Ubi eadem legis ratio, ibi eadem legis dispositio. Se, relativamente à isenção do imposto de renda, não se faz diferença entre os anistiados que requererem e os que não requereram a "substituição" de que trata o art. 19 da Lei 10.599/02, não há nenhuma razão lógica ou jurídica para estabelecer tal distinção quando se interpreta o benefício da isenção da contribuição previdenciária.

4. A pretensão de reconhecimento do direito à restituição das quantias descontadas a partir de 5 de outubro de 1988 não pode ser deduzida em mandado de segurança, que não comporta discussão sobre efeitos patrimoniais pretéritos, nos termos da Súmula 271/STF.

5. Segurança parcialmente concedida. Agravo regimental prejudicado." (MS 9543/DF, Relator(a) Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Órgão Julgador S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, publicado em DJ 13.09.2004).⁷⁴

ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. ANISTIA POLÍTICA. LEI 6.683/1979. DIREITO LÍQUIDO E CERTO. COMPROVAÇÃO. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ISENÇÃO. ART. 1º, § 1º, DO DECRETO 4.897/2002.

1. Hipótese em que o impetrante é juiz aposentado que pleiteia isenção de contribuição previdenciária e de imposto de renda sobre seus proventos de aposentadoria.
2. O contribuinte foi aposentado em 31.10.1964 (alega que por razões políticas), reintegrado ao cargo de juiz em 14.3.1983 e, finalmente, aposentado por tempo de serviço em 28.11.1985.
3. O Tribunal de origem negou a segurança, pois entendeu inexistir prova de que a aposentadoria em 31.10.1964 deu-se por razões exclusivamente políticas. Concedeu prazo para juntada de cópia do processo administrativo correspondente, mas o impetrante apresentou certidão de que os autos não foram localizados.
4. A cópia do decreto de aposentadoria que instruiu a inicial, datado de 31.10.1964, dispõe que o impetrante foi aposentado "com fundamento no § 1º, artigo 7º, do Ato Institucional vigente".
5. O decreto de 14.3.1983, que reverteu a aposentadoria, consigna expressamente que o impetrante foi reintegrado ao cargo de juiz "nos termos da Lei 6.683/1979".
6. Ainda que o decreto de 31.10.1964 possa gerar alguma dúvida quanto à motivação da aposentadoria (apesar da referência ao Ato

⁷⁴ Superior Tribunal de Justiça. MS 9543/DF, Relator Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Órgão Julgador S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, publicado em DJ 13.09.2004.

Institucional), ela é dissipada pelo decreto que reintegrou o juiz ao serviço público.

7. É cediço que a Lei 6.683/1979, que motivou a reintegração em 14.3.1983, trata exatamente de anistia relativa a crimes políticos.

8. Comprovado, portanto, que o impetrante é anistiado político nos termos da Lei 6.683/1979.

9. No mérito, a Lei 10.559/2002 prevê indenização ao anistiados políticos em prestação única (art. 4º), para os que não possam comprovar vínculo laboral, ou em prestação mensal, permanente e continuada (art. 5º), para os demais. Essa indenização, em parcela única ou em prestação mensal, não se submete à contribuição previdenciária e ao imposto de renda, conforme art. 9º da Lei 10.559/2002.

10. O art. 19 da Lei 10.559/2002 prevê a substituição das aposentadorias e pensões relativas aos já anistiados (caso do impetrante) pelo regime de prestação mensal, permanente e continuada prevista no art. 5º, "obedecido o que determina o art. 11".

11. Isso porque todos os processos de anistia, mesmo os arquivados, deferidos ou não, deveriam ter sido remetidos ao Ministério da Justiça, nos termos do art. 11 da Lei 10.559/2002, que poderá, a qualquer tempo, aferir as condições para substituição da aposentadoria pela prestação mensal, permanente e continuada.

12. O art. 1º, § 1º, do Decreto 4.897/2002 esclareceu que o aposentado tem direito à isenção do imposto de renda e da contribuição previdenciária ainda antes da substituição pelo regime de prestação mensal, permanente e continuada prevista no art. 5º da Lei 10.559/2002.

13. Caso a substituição seja indeferida pelo Ministério da Justiça, "a fonte pagadora deverá efetuar a retenção retroativa do imposto devido até o total pagamento do valor pendente, observado o limite de trinta por cento do valor líquido da aposentadoria ou pensão" (art. 1º, § 2º, do Decreto 4.897/2002).

14. Assim, reconhecida a condição de anistiado nos termos da Lei 6.683/1979, deve ser afastada a cobrança da contribuição previdenciária e do imposto de renda sobre os proventos de aposentadoria (art. 1º, § 1º, do Decreto 4.897/2002), ressalvado o dever de retenção em caso de posterior indeferimento da substituição para o regime de prestação mensal, permanente e continuada (§ 2º do mesmo dispositivo).

15. Recurso ordinário provido.(RMS 28320/GO, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN,SEGUNDA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJ e 21/08/2009).⁷⁵

⁷⁵ Superior Tribunal de Justiça. RMS 28320/GO, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN,SEGUNDA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJ e 21/08/2009.

CONCLUSÃO

De acordo com a temática explicitada, constatou-se que a PMPC - Prestação Mensal, Permanente e Continuada, não tem natureza jurídica de pensão ou aposentadoria, por isso não se pode aplicar a incidência do IR, como afirma a legislação descrita no artigo artigo 9º da Lei 10.559/2002, e na interpretação dos Tribunais destacado no *Mandado de Segurança nº 9543/DF de Relatoria do Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, publicado no Diário da justiça em 13 de setembro de 2004*, cujo entendimento é que os efeitos da isenção do imposto de renda concedida pelo art. 1º da Lei n. 10.599, de 13 de novembro de 2002, alcançam também os pagamentos de aposentadoria e de pensão aos anistiados de que trata o artigo 19 da referida lei.

Aos valores concedidos a título de anistia política, natureza indenizatória, não incide a tributação do imposto de renda, por não se tratar de um ganho de renda, mas tão somente uma atualização patrimonial da qual o agente recebedor dos recursos fora privado em algum momento de sua vida pelo Estado de exceção, conforme entendimento da Lei 10.559/2002, que dispõe, no parágrafo único do art.9º que ***os valores pagos a título de indenização a anistiados políticos são isentos do Imposto de Renda.***

Art. 9º Os valores pagos por anistia não poderão ser objeto de contribuição ao INSS, a caixas de assistência ou fundos de pensão ou previdência, nem objeto de ressarcimento por estes de suas responsabilidades estatutárias.

Parágrafo único. Os valores pagos a título de indenização a anistiados políticos são isentos do Imposto de Renda.

Ainda no que diz respeito ao entendimento do judiciário, comprova-se que não há, portanto, em que se falar em incidência de imposto de renda sobre os valores recebidos mediante prestação mensal, permanente e continuada – PMPC, como entendeu o Recurso Ordinário debatido no Superior Tribunal de Justiça - RMS 28320/GO, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJ em 21/08/2009.

Assim, conclui-se através dos embates travados nos tribunais e das previsões legais, que não há previsão legal que permita o pagamento do imposto de renda sobre os valores recebidos quando do recebimento da pensão mensal, permanente e continuada.

BIBLIOGRAFIA

ABRÃO, Paulo. Texto “*Marcas da Memória*”. Brasília. 2010.

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário*. Ed. Método. São Paulo. 2008.

ALEXANDRE, Ricardo. *Competência Tributária & Legislação Tributária*. 2ª ed. Atualizada Ampliada. Método. São Paulo: 2008.

BANDEIRA DE MELO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 14ª ed. Malheiros. São Paulo: 2002.

BARBOSA NOGUEIRA, Ruy. *Direito Financeiro - Curso de Direito Tributário*. São Paulo: 1970.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19ª ed. Malheiros. São Paulo: 2003.

CARVALIERI FILHO, Sérgio. *Programa de Responsabilidade*. Atlas. São Paulo: 2007.

CARVALHO, Fabio Junqueira de, MURGEL, Maria Inês. *IRPJ – Teoria e Prática Jurídica*. Dialética. São Paulo: 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. rev. e atual. Saraiva. São Paulo: 2002.

COIMBRA, Cecília. 68. Gênero, Militância, Tortura. *68 A Geração Que Queria Mudar o Mundo: Relatos*. Ministério da Justiça. Comissão de Anistia. Brasília: 2011.

GRANDA DA SILVA MARTINS, Ives. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 175. São Paulo: 2010.

LAZZARI, João Batista. *Manual de Direito Previdenciário*. Conceito. Florianópolis: 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26ª edição. Malheiros. São Paulo: 2005.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, Secretaria de Direitos Humanos. *Direito à Memória e à Verdade, Comissão de Especial sobre Mortos e Desaparecidos Políticos*. Brasília: 2007.

REZENDE. Fernando. *O Processo da Reforma Tributária*. Texto para discussão nº 396, Brasília, janeiro de 1996. disponível em: http://www.ipea.gov.br/pub/td/td_396.pdf

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito Tributário*. 8ª ed. Premier Máxima. São Paulo: 2005.

SIQUETTO, Paulo Roberto. *Os projetos de reforma constitucional tributária e o federalismo fiscal brasileiro*. Manole. Barueri : 2004.

TORELLY, Marcelo Dálmas. Texto “*Caravanas da Anistia*”. Brasília. 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 2ª ed. Renovar. Rio de Janeiro: 1995.

VENOSA, Sílvio de Sálvio. *Direito de Família*. São Paulo. Ed. Atlas. 2006.

Constituição Federal de 1988.

Código Tributário Nacional.

http://www.fipar.edu.br/Revista_Inter_Acao_v4_n1_2007.pdf

<http://www.stj.jus.br>.

<http://www.planalto.gov.br>