

CLÁUDIO EDUARDO CARDOSO MARRA

CAPACIDADE CONTRIBUTIVA x ALÍQUOTAS: O que dizem as exposições de motivos das leis e projetos de lei tributários.

Monografia apresentada como requisito para conclusão do Curso de Pós Graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas.

Orientadora: Inês da Fonseca Porto

BRASÍLIA

2009

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à sociedade brasileira, um ente em franca evolução e que necessita tanto da efetiva atuação do seu Poder Legislativo na área tributária.

AGRADECIMENTO

Agradeço ao IDP pela sua competência administrativa na condução de nossa pós-graduação, e em especial à coordenadora do curso, Professora Liziane, que zelou incansavelmente pelos interesses da turma no tocante à escalação de professores, adequação da grade de matérias e suas cargas horárias.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO

1. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA
2. ALÍQUOTAS TRIBUTÁRIAS
 - 2.1. ALÍQUOTAS “AD REM” E “AD VALOREM”
 - 2.2. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS E REGRESSIVAS
3. A OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA DEFINIÇÃO DAS ALÍQUOTAS TRIBUTÁRIAS
4. A DIVULGAÇÃO DE CRITÉRIOS E MÉTODOS DE FORMAÇÃO DAS ALÍQUOTAS NA EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS DOS PROJETOS DE LEI

CONCLUSÃO

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

INTRODUÇÃO

O tema a ser desenvolvido no trabalho é o seguinte: “Alíquotas de Tributos versus Princípio da Capacidade Contributiva”.

Ele surgiu de inquietações relacionadas ao princípio da capacidade contributiva e a formação das alíquotas dos tributos; à consideração pelo legislador, na produção dos normativos, dos impactos econômicos ocasionados pela definição das alíquotas dos tributos; e à questão da divulgação dos critérios e metodologias utilizados na formação das alíquotas como forma de instigar os envolvidos a contribuir no processo legislativo.

Esses questionamentos surgiram durante o curso da disciplina Direito e Economia e têm me acompanhado durante essa pós-graduação.

A divulgação prévia, pelo legislador, dos critérios utilizados para formação das alíquotas de tributos poderia proporcionar às empresas a avaliação dos impactos econômicos e do comprometimento da sua capacidade contributiva e possibilitaria o surgimento de alternativas para adequação dos percentuais, por parte dos potenciais futuros sujeitos passivos envolvidos.

Inclusive essas alternativas de percentuais para novas alíquotas poderiam surgir da análise de empresas de diversos portes, a partir do seu conhecimento próprio quanto a sua capacidade de geração de fluxos de caixa e rentabilidade em relação ao próprio patrimônio líquido.

Esse cenário, no caso de tributos indiretos com impacto na formação dos preços ao consumidor, poderia ser aumentado com a possibilidade de se agregar novos elementos como, por exemplo, a situação em que as empresas poderiam trazer para a formação de alíquotas de tributos de pessoas jurídicas, seu conhecimento relacionado aos seus clientes e sua respectiva capacidade contributiva.

Poderia surgir também a partir da mobilização dos diversos segmentos da sociedade civil, a partir das suas diversas características econômicas, grupos sociais, agremiações, que a partir de uma comunicação clara de intenções do órgão legislador, poderiam contribuir para construção de um sistema tributário mais equânime.

A pesquisa relacionada à divulgação de informações sobre normativos

atualmente tem fonte confiável e disponível no site da Presidência da República na internet, que publica, junto com toda a base da legislação federal do Brasil, os projetos de lei juntamente com a sua respectiva exposição de motivos.

Também foi utilizado o site do Senado Federal, especificamente a ferramenta de pesquisa Sicon – Sistema de Informações do Congresso Nacional, nos casos em que as informações não estavam todas no site da Presidência da República.

Os conceitos sobre alíquotas e o princípio da capacidade contributiva são objeto de estudo de diversos autores, doutrinadores do direito tributário, portanto demonstra-se viável a sua pesquisa.

Especialmente quanto ao princípio da capacidade contributiva a literatura é abundante, diversos autores trazem suas considerações a respeito, conforme se verá no prosseguimento deste trabalho.

O mesmo não pudemos perceber a respeito do assunto alíquotas tributárias. Poucos autores trazem publicações sobre esse assunto.

Não obstante o material levantado se mostrou suficiente para a realização do trabalho.

1. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva está disposto na CF, artigo 145, §1º, que versa sobre a razão entre a capacidade e o poderio econômico do contribuinte:

§ 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.

Os tributos ao serem definidos devem levar em consideração a possibilidade do sujeito passivo de arcar com o ônus econômico decorrente. Para que o tributo esteja aderente a este preceito deve-se observar se o contribuinte pode arcar com a prestação sem comprometer sua sobrevivência.

Segundo esse princípio o cidadão pagaria os tributos definidos e não teria comprometida a possibilidade econômica de financiar sua vida de maneira digna.

Inclusive o texto da lei faculta à administração tributária levantar o patrimônio do sujeito passivo da exação, seus rendimentos e suas atividades econômicas, no intuito de observar a adequação do tributo à sua capacidade contributiva.

Ressalvado neste caso o respeito da administração tributária aos direitos individuais, nos termos da lei.

Em outras palavras, o contribuinte possui recursos suficientes para arcar com o valor a pagar daquele tributo, sem comprometer a sua possibilidade de gerar riquezas e por consequência a sua própria condição de contribuinte?

Roque Carrazza afirma que

O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco

O ilustre autor foi preciso em suas colocações e deixa claro que o

¹ CARRAZA, Roque Antônio, Curso de Direito Constitucional Tributário, 2002, 77

princípio da igualdade é a linha central que a capacidade contributiva busca nortear na busca da Justiça Fiscal, com as pessoas pagando impostos na proporção dos seus pertences e de acordo com seus índices de riqueza.

Aborda a questão da justiça e juridicidade do tratamento desigual para os desiguais no sentido econômico da questão, colocando uma distinção tributária entre os que tem muito e os que tem pouco.

Um aspecto que nos parece totalmente razoável e que se ouve de todos com quem se fala, já que nada nos parece mais justo que aquele contribuinte que tem mais possibilidade econômica contribua com mais tributos do que aqueles que tem menos.

Complementa dizendo que

Os impostos, quando ajustados à capacidade contributiva permitem que os cidadãos cumpram, perante a comunidade, seus deveres de solidariedade política, econômica e social...”².

Como exigir do cidadão mais do que suas possibilidades? O sucesso que se pretende obter com a instituição de determinado tributo está vinculado diretamente a esta característica, pois o fato do cidadão perceber a coerência da exação com suas possibilidades econômicas o desvia das soluções equivocadas como a sonegação por exemplo, que nem sempre é a opção que se pretendia, mas diante de um desajuste do tributo com a capacidade econômica do contribuinte, é a que se mostra mais viável.

Aí a necessidade de um esforço maior dos legisladores tributários no sentido de se elaborar exações adequadas ao princípio da capacidade contributiva, de se divulgar nas exposições de motivos dos projetos de lei as metodologias e critérios utilizados na formação das alíquotas propostas, de forma que, com a participação dos potenciais futuros sujeitos passivos, tenhamos esses tributos equalizados com a capacidade contributiva desses cidadãos.

Para Luciano Amaro, com a formulação jurídica do princípio “*quer-se preservar o contribuinte, buscando-se evitar que uma tributação excessiva comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa...*”³.

² *Id. ibid.*

³ AMARO, Luciano, Direito Tributário Brasileiro, 1999, 134

O citado autor pondera as questões relacionadas com a preservação do contribuinte e sua subsistência. Não nos parece razoável que se comprometa a subsistência do contribuinte a partir de exações tributárias, e é este o objetivo do princípio em tela, que reforça a garantia da própria Constituição sobre os recursos econômicos indispensáveis à satisfação das necessidades das pessoas (mínimo vital), os quais os tributos não podem alcançar.

Como colocar em prática essa intenção senão dando à sociedade a possibilidade de participar ativamente do processo legislativo? O ilustre professor Amaro reforça essa questão.

Novamente o clamor social pela alternativa de se incluir no processo de formação dos tributos com vistas a fazer valer seu direito constitucional a não ter violado o seu mínimo vital.

Luciano Amaro cita, na mesma obra, Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, que atribuem a este princípio correspondência à “*real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando a riqueza de lastro à tributação*”⁴ e Roque Carrazza menciona que “*os impostos devem ser graduados de modo a não incidir sobre as fontes produtoras de riqueza dos contribuintes e, portanto, a não atacar a consistência originária das suas fontes de ganho*”⁵

Precisos os autores em suas colocações, uma tributação excessiva pode levar o contribuinte a uma quebra de continuidade em sua atividade habitual, prejudicando, em última instância a própria sociedade, que terá sua arrecadação futura diminuída.

Temos aqui a aplicação da famosa fábula infantil onde se diz que “não se deve matar a galinha dos ovos de ouro”.

Estabelecer alíquotas de tributos sem a utilização de critérios e métodos é uma atitude que coloca em risco a própria geração de riqueza que é de onde provem o tributo. É esse um dos principais elementos da matriz de incidência para se dosar o *quantum* da exação.

Aqui é o ponto onde se deveria facultar a participação social, em especial dos principais envolvidos, os sujeitos passivos, para se definir alíquotas, que quando aplicadas, não atingissem a fonte produtora da riqueza

⁴ ATALIBA, Geraldo, & GIARDINO, Cleber, 1988, 142

⁵ *Id. ibid.*

objeto da tributação.

Disponibilizar informações claras sobre a formação dos tributos durante sua elaboração daria a possibilidade aos envolvidos de simularem as propostas para avaliar seu impacto, e diante disso apresentar suas realidades para ponderação do legislador, no sentido de não se permitir a ocorrência de situações de infração ao princípio da capacidade contributiva.

O equilíbrio dessa equação tributária é um desafio para os legisladores e para a própria sociedade, ponderar a necessidade de financiamento do Estado em prol de uma sociedade progressista, dosando os tributos com razoabilidade sem inviabilizar a livre iniciativa em que se baseia o nosso Estado Democrático de Direito, conforme a CF arts. 1º, IV, e 170, caput.

Da mesma forma, o contribuinte com situação econômica privilegiada teria sob sua responsabilidade tributos em quantidade proporcional às dimensões de seu patrimônio.

Esse é um grande desafio para nossa sociedade, se considerarmos que o elemento econômico tem grande peso no processo de formação das casas legislativas, temos hoje uma realidade onde os parlamentares teriam sob sua responsabilidade a aprovação de tributos maiores para sua própria classe.

Uma questão que envolve sem dúvida o amadurecimento democrático da sociedade, em especial nas questões eleitorais.

Nesse sentido, Carrazza tece considerações a respeito da relação do princípio da capacidade contributiva e a não-confiscatoriedade, entende que este deriva daquele na medida em que na criação dos tributos se respeita as possibilidades do contribuinte e que “*seria confiscatório o imposto que ... esgota a riqueza tributável das pessoas, isto é, não leva em conta suas capacidades contributivas.*”⁶.

É um instrumento para se buscar a justiça fiscal, no sentido de se aplicar a tributação de maneira equânime, ponderada a intensidade que o cidadão se utiliza dos serviços públicos e a sua capacidade econômica. Estes devem participar da manutenção da coisa pública em detrimento de seu patrimônio, sem entretanto destruir a sua capacidade de geração de riqueza.

Nesse diapasão, podemos afirmar que o princípio da capacidade

⁶ *Id. ibid*

contributiva visa à distribuição da carga tributária de maneira eqüitativa aos contribuintes, ponderadas as suas possibilidades econômicas.

Sua utilização deve ocorrer de maneira efetiva na elaboração das normas tributária e também na sua interpretação.

Após todas essas considerações, não poderíamos nos furtar a ponderar sobre quem é o destinatário imediato do princípio da capacidade contributiva. Não há dúvida que o primeiro ator do processo que deve considerá-lo em suas atividades é o legislador ordinário, que não tem a opção de aplicar o princípio da capacidade contributiva, e sim a obrigação de considerar este brocardo no exercício de sua função legislativa na área tributária.

Para Carrazza “o art.145, §1º, da CF não encerra mera diretriz programática ...”⁷, e acrescenta que “Hodiernamente, a doutrina, de um modo geral, está de acordo quanto à natureza obrigatória do vínculo decorrente das normas constitucionais”⁸.

Neste quesito, há que se observar o caráter pessoal dos tributos, de forma que o legislador leve em conta as especificidades do destinatário da norma tributária, suas condições econômicas (idade, número de dependentes, condições de saúde, educação e moradia, etc).

Segundo Carrazza ele “tem o dever, enquanto descreve a norma jurídica instituidora dos impostos, não só de escolher fatos que exibam conteúdo econômico, como de atentar para as desigualdades próprias das diferentes categorias de contribuintes...”⁹.

Não nos parece que esse entendimento de Roque Carrazza está claro para os legisladores tributários, conforme veremos nos decorrer deste trabalho. A própria sociedade deveria se organizar em torno de se fazer valer esta orientação.

Quantas são as obrigações tributárias que inviabilizam negócios? Que sobrecarregam os contribuintes?

Um simples percorrer dos periódicos é suficiente para se perceber a insatisfação social com a carga tributária que não se adequa ao desnivelamento que apresenta a sociedade brasileira na questão econômica.

⁷ *Id. ibid*

⁸ *Id. ibid*

⁹ *Id. ibid*

Para se avaliar as especificidades decorrentes das desigualdades próprias das diversas categorias de contribuintes a capacidade contributiva pode ser vista de maneira objetiva ou subjetiva.

Naquela considera-se não as condições econômicas reais do contribuinte, mas suas manifestações de riqueza, o fato de possuir bens móveis e imóveis, realizar transações financeiras e mercantis.

Para Carazza essa é “A capacidade contributiva à qual alude a Constituição”¹⁰, ao contrário temos a posição de Sacha Calmon¹¹, que entende que o mencionado princípio constitucional está colocado no seu sentido subjetivo, que observa a possibilidade concreta e específica do contribuinte de arcar com a carga tributária, sua situação de liquidez econômica que lhe permita desembolsar recursos para quitar as obrigações tributárias que lhe caibam.

Entendo que, do ponto de vista da capacidade contributiva, deve prevalecer sua visão objetiva, que vislumbro mais coerente com o princípio da igualdade e que se aproxima mais da justiça fiscal.

Não me parece justo e coerente que um contribuinte que demonstre sinais de riqueza por meio da posse de um imóvel luxuoso se exima do pagamento dos tributos decorrentes pelo fato de não apresentar liquidez no momento do vencimento da exação.

Entendo que nos casos em que o contribuinte seja proprietário de valorosos móveis e imóveis mas não tenha liquidez para cumprir com suas obrigações tributárias, este apresenta um situação de desequilíbrio que lhe demande providencias administrativas, tempestivas e suficientes, no sentido de adequar sua situação, e caso não as tome, grandes são as chances de apresentar, além problemas com o fisco, situações complicadas também com a manutenção sua e de seus bens.

Assim me alinho com o entendimento do professor Roque Carazza de que a capacidade contributiva que menciona a constituição é a objetiva e não a subjetiva.

A expressão “sempre que possível” citada na CF se refere ao caráter

¹⁰ *Id. ibid*

¹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro, Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário, 1990,90

peçoal, como bem frisa Hugo de Brito Machado que esclarece que, “*sempre é possível a observância do referido princípio*”, no caso o princípio da capacidade contributiva, e que “*nem sempre é tecnicamente possível um tributo com caráter pessoal*”¹².

O ilustre Autor nos coloca de maneira didática sua interpretação do mencionado dispositivo da CF, realmente numa primeira leitura menos atenciosa o intérprete pode entender que o princípio da capacidade contributiva deve ser aplicado apenas “*sempre que possível*” o que poderia comprometer significativamente a sua aplicação no sistema tributário.

O princípio da capacidade contributiva, para Roque Carrazza: “*define garantia fundamental, que, além de ter eficácia plena e aplicação imediata, pertence ao núcleo imodificável da Lei Maior, não podendo, pois, ser restringido ou anulado por meio de emendas constitucionais*”¹³.

O Professor Roque nos traz a importância do princípio dada a sua natureza de matéria constitucional. Aborda também a questão da temporalidade da sua aplicação bem como sua eficácia.

¹² MACHADO, Hugo de Brito, Curso de direito tributário, 2007, 69

¹³ CARRAZZA, Roque Antônio, Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos), 2005, 105

2. ALÍQUOTAS

A alíquota é matéria de reserva legal, de acordo com o CTN, art. 97:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressaltado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

A alíquota é o oásis objetivo no imenso deserto subjetivo do Direito Tributário, de discussões relacionadas com o fato gerador, competência tributária e outras matérias.

Junto com a base de cálculo, na definição da regra matriz de incidência do Professor Paulo de Barros, integra o critério quantitativo, que define a dívida tributária e compõe o conseqüente da norma de incidência tributária.

É um dos critérios utilizados para apuração do *quantum debeatur* em decorrência da obrigação tributária.

O Professor Marcelo Caron Baptista, no livro “Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas – Do Fato à Norma, Da Realidade ao Conceito Jurídico”, coordenado por Eurico de Santi, nos traz que: “A alíquota é o fator de quantificação que, aplicado sobre a base de cálculo, aponta o conteúdo econômico exato da prestação tributária devida pelo sujeito passivo”¹⁴.

Nesta definição fica bem delineada a atuação conjunta da alíquota e da base de cálculo no estabelecimento do valor do tributo devido, e que é a alíquota o elemento que mensura, traz a dimensão e define o quanto da base de cálculo se tornará o tributo.

Já o Professor Paulo de Barros Carvalho assevera que a alíquota “congregada à base de cálculo, dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nasceu pelo acontecimento do fato típico”¹⁵. Acrescentou que “do exame da alíquota pouco mais se apanha que um componente aritmético para a determinação da quantia que será objeto da prestação tributária”.

Com todo respeito, acredito que o eminente doutrinador, nesta obra, não

¹⁴ BAPTISTA, Marcelo Caron, Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas, 2008, 1056.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 1991, 235.

conseguiu alcançar todas as questões que podem ser abrangidas por este elemento do critério quantitativo, que são muitas e, dentre elas, aquelas relacionadas com os métodos e critérios utilizados para a definição desse “componente aritmético”.

O sistema de alíquotas dos tributos pode ser objeto de operação do legislador para realizar suas intenções fiscais ou extrafiscais.

A sua utilização nas intenções extrafiscais é amplamente utilizada. Recentemente pudemos observar a atuação do Governo Federal na administração de uma grave crise econômica mundial. O mercado de automóveis foi afetado duramente pela mencionada crise, e o Ministério da Fazenda interveio por meio de alteração da alíquota do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados. As alíquotas foram reduzidas a zero ocasionando a redução dos preços e o conseqüente aquecimento daquele mercado.

Um outro bom exemplo foram as medidas utilizadas pelo Governo para baixar os preços dos produtos da cesta básica, denominado Pacote do Bem, onde, dentre outras ações, o Governo reduziu a zero a alíquota da contribuição para o PIS – Programa de Integração Social e da Cofins – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social sobre alguns dos produtos da cesta, como arroz, feijão e farinha de mandioca.

A alíquota pode se apresentar de forma específica, também chamada “*ad rem*”, ou percentual “*ad valorem*”.

2.1. ALÍQUOTAS “AD REM” E “AD VALOREM”

A expressão “*rem*” vem do latim e significa bens.

A **alíquota específica ou “ad rem”** é aquela que é aplicada a partir de uma unidade de um produto tributável, toma-se como base de cálculo a quantidade de uma determinada coisa e não o seu valor.

O valor do tributo devido não é o produto da operação entre uma alíquota vezes uma base, é um valor já determinado para aquele determinado tipo de coisa.

Segundo o ex-Secretário da Receita Federal Everardo Maciel em palestra proferida na Federação das Indústrias de Brasília em 2001:

Alíquota ad rem quer dizer o seguinte: em vez de tributar sobre o preço, tributa sobre a unidade física. Por exemplo, não direi que o imposto será 10% do preço da gasolina, será 1 centavo por litro, qualquer que seja o preço do litro. Isso se chama imposto com tributação ad rem, sobre a coisa. Para contrastar com o outro, o ad valorem, sobre o valor.¹⁶

O Ex-Secretário nos traz em sua definição de alíquota *ad rem* uma forma bastante direta e simples para o entendimento do conceito, acrescenta no final uma comparação com o conceito da alíquota *ad valorem* que torna palatável o assunto tratado.

Trouxe de maneira clara o contraponto entre o tributo calculado sobre um valor e o obtido a partir da coisa ou unidade física.

Como exemplo de imposto que utiliza este tipo de alíquota podemos citar o IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, que frequentemente cobra um valor específico por litro de uma determinada bebida, por quilo de determinado alimento ou por metro de determinado produto têxtil.

Vale mencionar que nestes casos se apresenta muito importante este sistema pelo fato de ter como característica a simplicidade administrativa.

O tributo apurado a partir da alíquota *ad rem* é fácil de cobrar e fiscalizar, se tornando uma ferramenta muito útil no combate à sonegação e prevenção de desequilíbrios de concorrência.

A **alíquota percentual ou “ad valorem”**, como o próprio nome diz, é normalmente indicada em um valor percentual que é aplicado à base de cálculo tributável.

Esse valor pode ser fixo, e neste caso o valor do tributo obtido é proporcional ao valor da base de cálculo a que se aplica a alíquota.

Ou pode ser variável e assim progressivo ou regressivo (assunto tratado no item 2.2).

É a forma que se observa ser a mais utilizada, onde se apuram os tributos a partir da multiplicação do valor percentual da alíquota pelo valor da base de cálculo. Corresponde à própria definição de alíquota.

A alíquota percentual ou “*ad valorem*” exprime o *quantum* da base de

¹⁶ MACIEL, Everardo; Reforma Tributária e Federalismo Fiscal; in Palestra na Federação das Indústrias de Brasília;

cálculo que corresponde ao tributo devido.

Este sistema de alíquota tem a característica de ser mais flexível que o das alíquotas específicas. Nos casos de produtos parecidos, mas com diferenciais mercadológicos com influência no preço apresenta-se mais justo, pois o valor do tributo, calculado a partir da multiplicação da alíquota, um valor percentual, pelo preço do produto, resulta num valor mais elevado fazendo desse modo que os mais abastados, que comprem os produtos mais caros, paguem mais impostos.

2.2. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS E REGRESSIVAS

A alíquota percentual pode ser fixa ou variável. Fixa quando não se altera quaisquer que sejam os valores da base de cálculo ou de outros elementos envolvidos, e nesse caso é proporcional o valor do tributo apurado em relação à grandeza da base de cálculo ou de qualquer elemento, em decorrência da utilização da alíquota fixa, que faz com que o valor do tributo varie proporcionalmente de acordo com o valor da base de cálculo ou do elemento escolhido.

São variáveis quando a partir da variação da base de cálculo ou do elemento característico do contribuinte escolhido se aplica alíquotas diferentes, podendo ser progressivas ou regressivas.

Progressivas quando produzem consequências arrecadatórias crescentes a partir de elemento selecionado pela norma para o estabelecimento da progressividade.

À medida que cresce esse componente base para aplicação da alíquota aumenta também o valor desta, que traz como resultado óbvio o aumento do valor da exação.

É visível a progressividade quando ocorre o aumento da alíquota aplicável à medida que a base de cálculo aumenta.

É o caso do Imposto sobre a Renda, onde as alíquotas são majoradas a partir das faixas de renda, que são a base de cálculo.

Na medida que cresce a renda do contribuinte ele se enquadra em uma das faixas, cujas alíquotas se alteram progressivamente conforme o tamanho da faixa de renda.

A progressividade pode se dar de formas outras que o aumento da base de cálculo, pode-se definir a progressividade a partir de outros elementos econômicos ou sociais, desde que relevantes para a definição do tributo.

É o caso do IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano, onde em algumas localidades defini-se a progressividade a partir do tipo de uso dado ao imóvel, residencial ou comercial, ou da sua localização, ou seja, um imóvel localizado em um local considerado nobre no município pode estar sujeito a uma alíquota majorada, configurando assim a progressividade.

As alíquotas progressivas são um sistema que apresenta um nível de justiça maior, pois, no exemplo do Imposto de Renda, quanto maior a renda do contribuinte, maior o tributo devido que materializa de maneira direta a aplicação do princípio da capacidade contributiva em sua face de elemento promotor da justiça social.

A contribuição do indivíduo mais abastado para a sociedade se torna maior, aquele que pode mais financiando os que podem menos, tornando um pouco mais equilibrada essa relação, tendendo a aproximá-la da justiça social.

No caso do IPTU também o alcance dessa justiça social é perceptível, pois conclui-se que o proprietário de um imóvel localizado em um bairro considerado nobre tem capacidade contributiva maior que o proprietário de um outro situado num bairro de classe baixa, por exemplo.

Seria justo que o proprietário desse imóvel valoroso, situado em local servido com as melhores condições urbanísticas, de saneamento e segurança, de transporte público disponível, iluminação e manutenção de tudo isso impecáveis, arcasse com o pagamento de um valor referente ao IPTU calculado com alíquota fixa proporcional ao proprietário que possui um imóvel situado em local que não ofereça as mesmas condições mencionadas no exemplo anterior.

Desse modo, seria justo que a contribuição daquele fosse maior dadas as suas maiores possibilidades para a construção e manutenção da sociedade, o que se infere pelo fato desse contribuinte ser o proprietário de recursos que lhe permitam a propriedade do nível da mencionada.

As alíquotas regressivas, ao contrário das progressivas, diminuem à medida que se torna menor a base de cálculo ou o elemento selecionado para ser o vetor da regressividade.

Poderíamos imaginar um tributo com finalidade extrafiscal relacionado ao meio ambiente, em que os contribuintes que cumprissem determinadas exigências de preservação ambiental seriam beneficiados com alíquotas menores, de forma a incentivar aquela conduta.

Teríamos nesse exemplo configurada a regressividade da alíquota, pois à medida que fosse implementadas as medidas relacionadas ao vetor selecionado seria aplicada alíquota diferente, de modo que o valor do tributo a ser pago sofresse redução.

É também um mecanismo bastante eficiente para se obter a justiça fiscal, da mesma forma que a progressiva, porém, aplicada de maneira inversa.

A lógica de funcionamento do sistema regressivo é a mesma do progressivo, com a diferença de que num as alíquotas variam de modo crescente a partir do discriminem selecionado, enquanto que noutra a variação é decrescente.

3. A OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA DEFINIÇÃO DAS ALÍQUOTAS TRIBUTÁRIAS

O impacto dos tributos nas finanças dos contribuintes é da ordem definida pelas alíquotas estabelecidas.

A produção legislativa por meio da definição desse elemento da regra matriz de incidência impacta diretamente a economia dos contribuintes.

Esses impactos, entretanto, não devem ou não deveriam violar o princípio da capacidade contributiva.

Nesse espectro visualiza-se a importância da divulgação dos critérios e metodologias utilizados para formação dessas alíquotas para promover o debate na sociedade de forma a proporcionar a equalização desses elementos.

A participação dos contribuintes “pessoas jurídicas” trazendo informações sobre o impacto das alternativas de alíquotas nos seus resultados, de forma a proporcionar uma perspectiva concreta da capacidade contributiva desses agentes.

Debates assim poderiam contribuir para se responder a indagações tais como: quais os impactos da definição da alíquota de 15% do IRPJ e do seu adicional de 10%, bem como subsidiar a avaliação de alternativas.

Esclareceriam como levar em consideração, no estabelecimento das alíquotas, o porte dos contribuintes pessoas jurídicas que serão sujeito passivo da relação tributária, sua capacidade de geração de fluxo de caixa ou a sua rentabilidade. Ou ainda, o impacto das alíquotas de impostos diretos ou indiretos, principalmente estes últimos, com relação à formação dos preços ao consumidor, contribuinte de fato.

Contribuiriam para a verificação da observância do princípio da capacidade contributiva e sua correlação com os índices de sonegação e de existência de atividades informais, bem como com a geração de empregos.

No mesmo diapasão vislumbra-se a possibilidade da participação dos contribuintes pessoas físicas no processo legislativo de construção do sistema tributário, inclusive nos casos de alíquotas de tributos indiretos, a partir da manifestação, sobre a sua respectiva capacidade contributiva, dos segmentos alvo de determinado produto em cujo custo estará abarcado o tributo.

Assim, pergunta-se: as leis e decretos que estabelecem alíquotas de tributos abordam, na exposição de motivos de seus projetos, os critérios e metodologias utilizadas para formação desse elemento?

A abordagem dos critérios e metodologias utilizados para a formação das alíquotas de tributos na exposição de motivos de seus projetos é elemento que, se divulgado, permitiria que os indivíduos afetados pela norma pudessem conhecer e entender os impactos que serão ocasionados pela lei novel.

Conhecidos e entendidos esses aspectos, o cidadão pode se mobilizar para se manifestar a respeito do projeto, colocar aos legisladores suas razões a partir da especificação da sua capacidade contributiva em contraponto ao tributo cuja alíquota é objeto de definição, finalmente, influenciar o processo legislativo.

A especificação dos impactos da obrigação tributária na capacidade contributiva do sujeito passivo poderia ser analisada de maneira pormenorizada a partir da divulgação dos elementos utilizados para a formação das alíquotas. O contribuinte poderia oferecer à análise dos envolvidos no processo legislativo informações objetivas, discriminando cada uma das variáveis que sofreriam alterações.

Que impactos sofreriam o preço dos produtos, a rentabilidade das empresas, sua capacidade de gerar emprego e renda, a produtividade, seu fluxo de caixa.

A partir da avaliação de cada um dos elementos influenciados, identificados a partir da informação do legislador sobre uma variável utilizada na formação da alíquota, poderia o contribuinte se organizar para conseguir ajustes no caso de detecção de alguma impropriedade .

Com esse passo presume-se que fica possibilitada uma participação mais efetiva dos cidadãos no processo legislativo que envolva o sistema tributário, de forma a aperfeiçoá-lo, no caso específico, com o atendimento ao princípio da capacidade contributiva.

4. A DIVULGAÇÃO DE CRITÉRIOS E MÉTODOS DE FORMAÇÃO DAS ALÍQUOTAS NA EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS DOS PROJETOS DE LEI

Para a realização deste trabalho, utilizei como método de abordagem a pesquisa dogmática ou instrumental.

Por meio desse método busquei os conceitos de alíquota e do princípio da capacidade contributiva na doutrina e na legislação.

Realizei pesquisa nas exposições de motivos das leis que estabeleceram alíquotas de tributos e dos projetos de lei em andamento, disponíveis no site da Presidência da República, em um período de cinco anos, contados retroativamente a partir da data do início da pesquisa, ou seja, de 2009 a 2005.

Nessa pesquisa busquei inicialmente identificar se a norma trata de assunto tributário.

Nos casos em que detectei que a norma cuida de assunto tributário, me aprofundei na pesquisa daqueles institutos para identificar se os mesmos dispõem sobre o estabelecimento, alteração ou exclusão de alíquota de tributos.

E finalmente, nas normas que apresentaram resposta positiva para essa pergunta, analisei a exposição de motivos para verificar se o legislador divulgou os critérios e métodos utilizados na elaboração das alíquotas dos tributos.

Nem sempre a exposição de motivos das normas pesquisadas estava disponível facilmente, ao alcance de apenas um clique, casos em que foi necessária a utilização do site do Sistema de Informações do Congresso Nacional para buscar essas informações.

O levantamento dos conceitos na bibliografia proporcionou uma contextualização e relacionamento entre os temas e as informações obtidas a na pesquisa aos textos das exposições de motivos das normas tributárias, e permitiu identificar a ocorrência do esclarecimento prestado pelo legislador, a respeito do tema.

Pude, assim, averiguar o quanto se divulga dos citados aspectos a respeito das alíquotas e perceber a partir dos dados obtidos o quanto foi dado aos contribuintes contrapor informações sobre a sua realidade econômica e financeira de forma a contribuir para se equalizar as alíquotas estabelecidas

para os tributos e o princípio da capacidade contributiva.

O universo verificado é composto de 812 leis e 174 projetos de lei em andamento.

Temos a seguir o resultado da pesquisa realizada, com relação às leis e aos projetos de lei, conforme as tabelas abaixo que passaremos a comentar individualmente:

Lei	Trata de assunto tributário	Dispõe sobre o estabelecimento, alteração ou exclusão de alíquota de tributos?	Menciona os critérios na exposição de motivos
2009			
11.960	Sim	Não	Prejudicado
11.945	Sim	Sim	Não
11.941	Sim	Sim	Não
11.933	Sim	Não	Não
2008			
11.828	Sim	Sim	Não
11.827	Sim	Sim	Não
11.787	Sim	Sim	Não
11.774	Sim	Sim	Não
11.773	Sim	Não	Prejudicado
11.727	Sim	Sim	Não
11.726	Sim	Não	Prejudicado
2007			
11.604	Sim	Não	Prejudicado
11.580	Sim	Não	Prejudicado
11.529	Sim	Não	Prejudicado
11.508	Sim	Não	Prejudicado
11.488	Sim	Não	Prejudicado
11.487	Sim	Não	Prejudicado

Lei	Trata de assunto tributário	Dispõe sobre o estabelecimento, alteração ou exclusão de alíquota de tributos?	Menciona os critérios na exposição de motivos
11.484	Sim	Sim	Não
11.472	Sim	Não	Prejudicado
2007			
11.457	Sim	Não	Prejudicado
2006			
11.438	Sim	Não	Prejudicado
11.437	Sim	Não	Prejudicado
11.429	Sim	Não	Prejudicado
11.312	Sim	Sim	Não
11.311	Sim	Sim	Não
11.307	Sim	Sim	Não
2005			
11.196	Sim	Sim	Não
11.119	Sim	Sim	Não
11.116	Sim	Sim	Não
11.098	Sim	Não	Prejudicado

A pesquisa nos projetos de lei apresentou os seguintes dados:

Projetos de Lei			
Nº PL	Trata de assunto tributário	Dispõe sobre o estabelecimento, alteração ou exclusão de alíquota de tributos?	Divulgados critérios e métodos para formação de alíquotas
2009			
nihil	-	-	-
2008			
nihil	-	-	-

Projetos de Lei			
Nº PL	Trata de assunto tributário	Dispõe sobre o estabelecimento, alteração ou exclusão de alíquota de tributos?	Divulgados critérios e métodos para formação de alíquotas
2007			
536	Sim	Não	prejudicado
2006			
nihil	-	-	-
2005			
6.370	Sim	Não	prejudicado

Das leis publicadas no período objeto da pesquisa, 31 (trinta) tratam de assuntos tributários, que corresponde a 3,82% (três vírgula oitenta e dois por cento) do universo verificado, composto de 812 (oitocentos e doze) leis.

Dessas normas que trazem regulações fiscais dezesseis dispõem sobre o estabelecimento, alteração ou exclusão de alíquota de tributos, número que equivale a 51,61% (cinquenta e um vírgula sessenta e um por cento) daqueles dispositivos legais.

No caso dos projetos de lei em andamento no período objeto da pesquisa, 2 (dois) tratam de assuntos tributários, que corresponde a 1,15% (um vírgula quinze por cento) do universo verificado, composto de 174 (cento e setenta e quatro) projetos de lei.

Nenhum desses PL's que trazem regulações fiscais dispõem sobre o estabelecimento, alteração ou exclusão de alíquota de tributos.

Identificaremos a seguir cada um dos dispositivos localizados trazendo à baila os assuntos que foram tratados e sua relação com os conceitos tratados neste trabalho.

Lei 12.024, de 27.8.2009:

Dá nova redação aos arts. 4º, 5º e 8º da Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004, que tratam de patrimônio de afetação de incorporações imobiliárias; dispõe sobre o tratamento tributário a ser dado às receitas mensais auferidas pelas empresas construtoras nos contratos de construção de moradias firmados dentro do Programa

Minha Casa, Minha Vida - PMCMV, atribui à Agência Nacional de Telecomunicações - ANATEL as atribuições de apurar, constituir, fiscalizar e arrecadar a Contribuição para o Fomento da Radiodifusão Pública; altera as Leis nºs 11.196, de 21 de novembro de 2005, 11.652, de 7 de abril de 2008, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 6.099, de 12 de setembro de 1974, 11.079, de 30 de dezembro de 2004, 8.668, de 25 de junho de 1993, 8.745, de 9 de dezembro de 1993, 10.865, de 30 de abril de 2004, 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, e 11.941, de 27 de maio de 2009; e dá outras providências.

Este normativo trata de assuntos tributários, e dispõe sobre o estabelecimento de alíquota de tributos.

Estabelece alíquotas percentuais ou “*ad valorem*”, fixas, proporcionais, para pagamento de tributos por empresas construtoras de unidades habitacionais no âmbito do Programa Minha Casa, Minha Vida – PMCMV.

A exposição de motivos EM nº 40 / MF do MPV 460, que originou a Lei não aborda em momento algum os critérios e métodos utilizados para definição daquelas alíquotas.

Não menciona em seu texto qualquer referência à capacidade contributiva dos sujeitos passivos que alcançará.

Não permite em momento algum que o contribuinte afetado acesse essas informações e se manifeste para adequar as alíquotas à sua capacidade econômica de contribuir.

O legislador não se preocupou em configurar de maneira transparente o tributo que atingisse a capacidade do contribuinte de maneira transparente.

A análise do mecanismo configurado não oferece dados ou informações que possibilitem que o contribuinte perceba que suas condições econômicas foram levadas em conta no momento da elaboração da norma.

Em suma, o legislador neste caso não se preocupou se iria ou não “matar a galinha dos ovos de ouro”.

Lei 11.960, de 29.6.2009:

Altera e acresce dispositivos às Leis nos 9.639, de 25 de maio de 1998, e 11.196, de 21 de novembro de 2005, para dispor sobre parcelamento de débitos de responsabilidade dos Municípios, decorrentes de contribuições sociais de que tratam as alíneas a e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991; bem como acresce dispositivo à Lei no 6.830, de 22 de setembro de 1980, para simplificar o tratamento dado às cobranças judiciais da dívida ativa quando, da decisão que ordene o seu arquivamento, tiver decorrido o prazo prescricional; dá nova redação ao art. 47 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, para dispensar a apresentação da Certidão Negativa de Débito em caso de calamidade pública ou para recebimento de recursos para projetos sociais, ao art. 1o-F da Lei no

9.494, de 10 de setembro de 1997, para uniformizar a atualização monetária e dos juros incidentes sobre todas as condenações judiciais impostas à Fazenda Pública, ao art. 19 da Lei no 11.314, de 3 de julho de 2006, para estender o prazo durante o qual o Departamento Nacional de Infra-Estrutura de Transportes poderá utilizar recursos federais para executar obras de conservação, recuperação, restauração, construção e sinalização de rodovias transferidas para outros membros da Federação, e ao inciso II do art. 8o da Lei no 11.775, de 17 de setembro de 2008, para prorrogar a data-limite para adesão pelos mutuários de créditos rurais inscritos em Dívida Ativa da União ao parcelamento dos seus débitos; e dá outras providências.

Este normativo trata de assuntos tributários, entretanto não dispõe sobre o estabelecimento, alteração ou exclusão de alíquota de tributos e portanto não se visualiza no seu corpo a aplicação dos conceitos de alíquotas ou o princípio da capacidade contributiva, tratados neste trabalho.

Lei 11.945, de 4.6.2009, que traz em sua ementa o seguinte: Altera a legislação tributária federal e dá outras providências.

Este normativo trata de alteração de alíquotas, conforme concluímos da análise dos artigos abaixo:

Art. 4o Ficam isentas do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, relativos ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, no âmbito de programas de concessão de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.

Art. 5o Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins incidentes sobre as receitas decorrentes de valores pagos ou creditados pelos Estados, Distrito Federal e Municípios relativos ao ICMS e ao ISS, no âmbito de programas de concessão de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.

Percebe-se que neste caso o ajuste da alíquota vem para reduzi-la mas nem mesmo nessas situações o legislador ofereceu na exposição de motivos dados sobre métodos e critérios para o estabelecimento do novo número.

Não é possível definir se a redução está adequada ou se poderia ter se dado em níveis menores, de modo a atender os fins que se pretendiam e ao mesmo tempo ocasionar o menor impacto, neste caso, aos cofres públicos.

Este dispositivo traz ainda a alteração do limite de isenção do Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, bem como estabelece a nova tabela de alíquotas daquela exação, que passou naquela ocasião a ter a seguinte

configuração:

III - para o ano-calendário de 2009:

Tabela Progressiva Mensal		
Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 1.434,59	-	-
De 1.434,60 até 2.150,00	7,5	107,59
De 2.150,01 até 2.866,70	15	268,84
De 2.866,71 até 3.582,00	22,5	483,84
Acima de 3.582,00	27,5	662,94

IV - a partir do ano-calendário de 2010:

Tabela Progressiva Mensal		
Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 1.499,15	-	-
De 1.499,16 até 2.246,75	7,5	112,43
De 2.246,76 até 2.995,70	15	280,94
De 2.995,71 até 3.743,19	22,5	505,62
Acima de 3.743,19	27,5	692,78

Temos aqui talvez o exemplo mais representativo do que se pretende tratar neste trabalho, seu conteúdo ajusta a tabela de alíquotas do IRPF.

Foram estabelecidas nesse dispositivo duas novas alíquotas (7,5% e 22,5%), incrementando a tabela progressiva de alíquotas, além de ajustar as outras duas já existentes (15% e 27,5%) e não há qualquer informação na exposição de motivos que esclareça a sua formação.

Não foi dado a saber aos contribuintes como foram formadas as novas alíquotas. Porque 7,5% (sete vírgula cinco por cento) e não 5% (cinco por cento) ou 10% (dez por cento)?

Porque 22,5 (vinte e dois vírgula cinco por cento) e não 20% (vinte por cento) ou 25% (vinte e cinco por cento)?

Para essas perguntas os contribuintes não tem respostas e perderam a oportunidade de debatê-las com vistas a adequá-las a sua capacidade contributiva.

Muitas são as especulações à respeito, tais como: “o Fisco ajustou as alíquotas fazendo uma conta de traz para frente, a partir dos valores da arrecadação...”, ou “o Governo encomendou à Receita Federal um ajuste da tabela do IRPF para obter ganhos políticos...”.

Mas o fato é o seguinte, não houve qualquer menção na exposição de motivos desse dispositivo que esclarecesse os métodos ou critérios utilizados para definir as alíquotas tributárias que foram ajustadas.

Lei 11.941, de 27.05.2009:

Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nos 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei no 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nos 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei no 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nos 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de

2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nos 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências.

Esta norma cuida, dentre outros itens, do RTT – Regime Tributário de Transição decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei 11.638/07, define alíquotas adicionais para cálculo da contribuição mensal de segurados da Previdência social e isenta do IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica as subvenções para investimento e doações recebidas do poder público, dentre outras.

A exposição de motivos E.M. Interministerial nº 161/2008 – MF/MP/MAPA/AGU, relacionada a essa lei traz dentre outros elementos as informações relacionadas aos ajustes mencionados, mas em momento algum diz sobre os critérios e métodos utilizados na formação dos números. Nem daqueles que instituíram tributos nem dos que estabeleceram reduções.

No aspecto particular das reduções de alíquotas de tributos temos uma questão particular. Há uma redução em valores a serem arrecadados com o tributo e a pergunta é a mesma: quais os critérios e métodos utilizados para se definir a alíquota do tributo? A redução estabelecida está adequada à capacidade contributiva dos sujeitos passivos do tributo? Essa redução deveria ser concedida a outro grupo de contribuintes cuja capacidade contributiva demonstrasse maior necessidade?

Não é dado à sociedade saber se a redução concedida àquele grupo de contribuintes está adequada à sua capacidade contributiva.

Assim não há elementos para se realizar uma avaliação do número proposto.

Lei 11.933, de 28.04.2009:

Altera a Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, as Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 8.383, de 30 de dezembro de 1991, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.666, de 8 de maio de 2003, e 11.907, de 2 de fevereiro de 2009; revoga dispositivos das Leis nos 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 11.488, de 15 de junho de 2007, e 8.850, de 28 de janeiro de 1994, para alterar o prazo de pagamento dos impostos e contribuições federais que especifica, reduzir a base de cálculo da contribuição do produtor rural na venda dos produtos que especifica e efetuar ajustes na tributação do cigarro; e dá outras providências.

Este normativo trata de assuntos tributários, entretanto não dispõe sobre o estabelecimento, alteração ou exclusão de alíquota de tributos e portanto não

se visualiza no seu corpo a aplicação dos conceitos de alíquotas ou o princípio da capacidade contributiva, tratados neste trabalho.

Lei 11.828, de 20.11.2008:

Dispõe sobre medidas tributárias aplicáveis às doações em espécie recebidas por instituições financeiras públicas controladas pela União e destinadas a ações de prevenção, monitoramento e combate ao desmatamento e de promoção da conservação e do uso sustentável das florestas brasileiras.

Esta lei traz uma redução de alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, no caso de doações em espécie recebidas por instituições financeiras públicas controladas pela União e destinadas a ações de prevenção, monitoramento e combate ao desmatamento, inclusive programas de remuneração por serviços ambientais, e de promoção da conservação e do uso sustentável dos biomas brasileiros.

O artigo 3º desta Lei diz que:

Art. 3º As suspensões de que trata o art. 1º desta Lei convertem-se em alíquota zero após efetuada a destinação dos recursos.

A exposição de motivos do Ministério da Fazenda EM 128/2008 – MF, de 31.07.2008, não trata em seu bojo dos critérios e métodos utilizados para definir a mencionada redução da alíquota.

Porque foi reduzida a zero e não a 1,5% (um vírgula cinco por cento) não foi dado aos contribuintes saber.

Mais uma vez a sociedade não pode participar desse processo legislativo verificando a adequação dos elementos utilizados para a definição da intensidade da redução, considerada a capacidade contributiva dos envolvidos.

Lei 11.827, de 20.11.2008:

Altera as Leis nos 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e 11.727, de 23 de junho de 2008, relativamente à incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, incidentes no mercado interno e na importação, sobre produtos dos Capítulos 21 e 22 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - Tipi, aprovada pelo Decreto no 6.006, de 28 de dezembro de 2006, a Lei no 10.451, de 10 de maio de 2002, a Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e a Lei no 11.774, de 17 de setembro de 2008.

Este dispositivo define as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme abaixo:

II - as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins serão de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) e 11,9% (onze inteiros e nove décimos por cento), respectivamente;

Trata-se aqui da instituição de uma alíquota “ad valorem” fixa, proporcional.

Neste dispositivo percebe-se a utilização do conceito de alíquota específica (ad rem) mínima por produto ou marca de produto, o que o legislador, no caso o Poder Executivo, na exposição de motivos, valora como um aperfeiçoamento proposto:

§ 14. O Poder Executivo poderá estabelecer alíquota específica mínima por produto, marca e tipo de embalagem.” (NR)

Traz também redução de alíquotas:

§ 2o A alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados fica reduzida a zero quando os materiais e equipamentos de que trata o caput deste artigo forem fabricados no Brasil.” (NR)

Mais uma vez não se verifica a divulgação dos elementos utilizados para a formação dos mencionados números, conforme se apreende da análise da exposição de motivos do Ministério da Fazenda EM Nº 112/2008 – MF.

Lei 11.787, de 25.09.2008:

Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e na comercialização do mercado interno de farinha de trigo, trigo e pão comum e isenta do Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante - AFRMM as cargas de trigo e de farinha de trigo, até 31 de dezembro de 2008, alterando as Leis nos 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.893, de 13 de julho de 2004, 10.560, de 13 de novembro de 2002, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Conforme disposto na ementa acima, esta norma traz a redução de alíquota de tributos a zero. Foi denominada MP do bem, pois reduziu a zero a alíquota do PIS/Pasep e da Cofins sobre o trigo para reduzir preço do pão.

Estabeleceu também a não incidência da contribuição para o PIS/Pasep nos caso que define, como no exemplo abaixo:

“Art. 3o A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins não incidirão sobre a receita auferida pelo produtor ou importador na venda de querosene de aviação à pessoa jurídica distribuidora, quando o produto for destinado ao consumo por aeronave em tráfego internacional.

A exposição de motivos interministerial dos Ministérios da Fazenda e dos Transportes, EMI Nº 00074/2008 - MF/MT, trata dos motivos para implementação da norma, mas não descortina se houve e quais foram os critérios e/ou métodos utilizados para a sua definição.

Mais uma vez temos uma atuação legislativa sobre uma alíquota “*ad valorem*”, neste caso uma redução, sem dar à sociedade a oportunidade de conhecer se a intensidade da modificação foi adequada à capacidade contributiva dos afetados.

Neste caso poderia-se perguntar: o *quantum* da redução poderia ter sido menor, dada a capacidade contributiva dos grandes grupos de envolvidos na ação? Essa redução poderia ter sido distribuída entre outros produtos, onde os contribuintes estivessem com sua capacidade econômica comprometida, e portanto com um necessidade de ajustes maiores?

Esses questionamentos certamente contribuiriam para um aperfeiçoamento do Sistema Tributário Nacional, de forma que esse se torne cada vez mais justo.

Lei 11.774, de 25.09.2008:

Altera a legislação tributária federal, modificando as Leis nos 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 11.484, de 31 de maio de 2007, 8.850, de 28 de janeiro de 1994, 8.383, de 30 de dezembro de 1991, 9.481, de 13 de agosto de 1997, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 9.493, de 10 de setembro de 1997, 10.925, de 23 de julho de 2004; e dá outras providências.

Traz a suspensão de exações incidentes na importação e a redução de tributos por meio da redução de uma alíquota “*ad valorem*” fixa, também na importação, conforme abaixo:

Art. 14. As alíquotas de que tratam os incisos I e III do caput do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, em relação às empresas que prestam serviços de tecnologia da informação - TI e de tecnologia da informação e comunicação - TIC, ficam reduzidas pela subtração de 1/10 (um décimo) do percentual correspondente à razão entre a receita bruta de venda de serviços para o mercado externo e a receita bruta total de vendas de bens e serviços, após a exclusão dos impostos e contribuições incidentes sobre a venda, observado o disposto neste artigo.

A exposição de motivos do Ministério da Fazenda EM Nº 00061/2008 – MF, também não mencionada os critérios e métodos utilizados na definição da suspensão ou definição da alíquota zero.

Lei 11.773, de 17.09.2009:

Dispõe sobre a apuração do imposto de renda na fonte incidente sobre rendimentos de prestação de serviços de transporte rodoviário internacional de carga, auferidos por transportador autônomo pessoa física, residente na República do Paraguai, considerado como sociedade unipessoal nesse País.

Traz um rol de alíquotas para o Imposto de Renda Retido na Fonte em

receitas auferidas pelo transportador autônomo pessoa física residente no Paraguai.

Da mesma forma a exposição de motivos do Ministério da Fazenda E.M. 00095/2007 MF não traz qualquer elemento elucidativo sobre a formação daqueles números.

Mais uma vez o contribuinte não teve a chance de interferir no processo legislativo desta norma.

Lei 11.727, de 23.06.2008:

Dispõe sobre medidas tributárias destinadas a estimular os investimentos e a modernização do setor de turismo, a reforçar o sistema de proteção tarifária brasileiro, a estabelecer a incidência de forma concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins na produção e comercialização de álcool; altera as Leis nos 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.488, de 15 de junho de 2007, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 7.070, de 20 de dezembro de 1982, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, 8.213, de 24 de julho de 1991, 7.856, de 24 de outubro de 1989, e a Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências.

Este dispositivo institui alíquotas diferenciadas para a CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido incidente sobre pessoas jurídicas definidas naquele normativo, bem como alterações em outros tributos como o Imposto de Importação e a contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

É um dispositivo onde podemos verificar a aplicação dos diferentes tipos de alíquotas.

Define alíquotas específicas – “*ad rem*” – para o Imposto de Importação, por quilograma líquido ou unidade de medida da mercadoria, conforme abaixo:

Parágrafo único. A alíquota de que trata este artigo fica fixada em R\$ 15,00 (quinze reais) por quilograma líquido ou unidade de medida estatística da mercadoria, podendo ser reduzida por ato do Poder Executivo nos termos do caput deste artigo.

Estipula alíquotas percentuais – “*ad valorem*” – fixas, conforme se depreende do texto legal abaixo:

“Art. 5o A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, serão calculadas com base nas alíquotas, respectivamente, de:

I – 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) e 6,9% (seis inteiros e nove décimos por cento), no caso de produtor ou importador; e

II – 3,75% (três inteiros e setenta e cinco centésimos por cento) e

17,25% (dezessete inteiros e vinte e cinco centésimos por cento), no caso de distribuidor.

Finalmente, atua ainda nas alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins, que são percentuais e fixas, proporcionais aos critérios definidos, conforme abaixo:

§ 1o Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta de venda de álcool, inclusive para fins carburantes, quando auferida:

I – por distribuidor, no caso de venda de álcool anidro adicionado à gasolina;

II – por comerciante varejista, em qualquer caso;

III – nas operações realizadas em bolsa de mercadorias e futuros.

Entretanto a exposição de motivos do Ministério da Fazenda EM N^o 00003/2008 – MF também não informa a técnica utilizada para definir quaisquer daqueles números.

Lei 11.484, de 31.05.2008:

Dispõe sobre os incentivos às indústrias de equipamentos para TV Digital e de componentes eletrônicos semicondutores e sobre a proteção à propriedade intelectual das topografias de circuitos integrados, instituindo o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores – PADIS e o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Equipamentos para a TV Digital – PATVD; altera a Lei no 8.666, de 21 de junho de 1993; e revoga o art. 26 da Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005.

Este dispositivo reduz a 0 (zero) as alíquotas de diversos tributos, conforme abaixo:

Art. 3o No caso de venda no mercado interno ou de importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, para incorporação ao ativo imobilizado da pessoa jurídica adquirente no mercado interno ou importadora, destinados às atividades de que tratam os incisos I e II do caput do art. 2o desta Lei, ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008)

I – da Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS incidentes sobre a receita da pessoa jurídica vendedora quando a aquisição for efetuada por pessoa jurídica beneficiária do Padis;

II – da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação quando a importação for efetuada por pessoa jurídica beneficiária do Padis; e

III – do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, incidente na importação ou na saída do estabelecimento industrial ou equiparado quando a importação ou a aquisição no mercado interno for efetuada por pessoa jurídica beneficiária do Padis.

§ 3o Fica reduzida a 0 (zero) a alíquota da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE destinada a financiar o

Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação de que trata o art. 2º da Lei no 10.168, de 29 de dezembro de 2000, nas remessas destinadas ao exterior para pagamento de contratos relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica, quando efetuadas por pessoa jurídica beneficiária do Padis e vinculadas às atividades de que trata o art. 2º desta Lei.

Art. 4º Nas vendas dos dispositivos referidos nos incisos I e II do caput do art. 2º desta Lei, efetuadas por pessoa jurídica beneficiária do Padis, ficam reduzidas:

I – a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas auferidas; (Vigência)

II – a 0 (zero) as alíquotas do IPI incidentes sobre a saída do estabelecimento industrial; e (Vigência)

III – em 100% (cem por cento) as alíquotas do imposto de renda e adicional incidentes sobre o lucro da exploração. (Vigência)

§ 1º As reduções de alíquotas previstas nos incisos I e III do caput deste artigo aplicam-se também às receitas decorrentes da venda de projeto (design) quando efetuada por pessoa jurídica beneficiária do Padis.

§ 2º As reduções de alíquotas previstas nos incisos I e II do caput deste artigo relativamente às vendas dos dispositivos referidos no inciso II do caput do art. 2º desta Lei aplicam-se somente quando as atividades referidas nas alíneas a ou b do inciso II do caput do art. 2º desta Lei tenham sido realizadas no País.

Altera a configuração tributária desses tributos, todos eles alíquotas percentuais – “*ad valorem*” – fixas, sem esclarecer as formas utilizadas para se chegar nesses números.

A exposição de motivos interministerial dos Ministérios da Fazenda, Ciência e Tecnologia e do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior EM Interministerial nº 00008/2007 - MF/MCT/MDIC também não informa a técnica utilizada para definir quaisquer daqueles números.

Lei 11.312, de 27.06.2006:

Reduz a zero as alíquotas do imposto de renda e da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF nos casos que especifica; altera a Lei no 9.311, de 24 de outubro de 1996; e dá outras providências.

Este normativo também reduz a alíquota de tributos, neste caso o imposto de renda, conforme abaixo:

Art. 1º Fica reduzida a zero a alíquota do imposto de renda incidente sobre os rendimentos definidos nos termos da alínea "a" do § 2º do art. 81 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995, produzidos por títulos públicos adquiridos a partir de 16 de fevereiro de 2006, quando pagos, creditados, entregues ou remetidos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior, exceto em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento).

Trata de ajuste em alíquota percentual – “*ad valorem*” – fixa, reduzindo a zero o percentual do imposto.

Lei 11.311, de 13.06.2006:

Altera a legislação tributária federal, modificando as Leis nos 11.119, de 25 de maio de 2005, 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.964, de 10 de abril de 2000, e 11.033, de 21 de dezembro de 2004.

Da mesma forma da Lei 11.945/2009 ajusta a tabela progressiva do Imposto de Renda. Este dispositivo traz alteração do limite de isenção do Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, bem como estabelece a nova tabela de alíquotas daquela exação, que passou naquela ocasião a ter a seguinte configuração:

Tabela Progressiva Mensal		
Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 1.257,12	-	-
De 1.257,13 até 2.512,08	15	188,57
Acima de 2.512,08	27,5	502,58

O tributo em tela é um exemplo de alíquotas percentuais – “*ad valorem*” – progressivas aplicadas por meio de observação conjunta da base de cálculo e da parcela a deduzir. A alteração dos valores das bases de cálculo e da parcela a deduzir promovem ajuste do valor do tributo devido, apesar das alíquotas nominais não terem sido alteradas, a observação do percentual efetivo do tributo demonstra a progressividade da alíquota e o seu ajuste mediante alteração dos demais elementos da tabela.

A exposição de motivos do Ministério da Fazenda E.M. Nº 00014/2006 – MF não apresenta qualquer informação sobre a forma utilizada para se chegar àqueles valores.

Lei 11.307, de 19.05.2006:

Altera as Leis nos 9.317, de 5 de dezembro de 1996, que institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, em função da alteração promovida pelo art. 33 da Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005; 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, dispondo que o prazo a que se refere o seu art. 2º para reutilização do benefício da isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, na aquisição de automóveis para utilização no transporte autônomo de passageiros, bem como por pessoas portadoras de deficiência física, aplica-se inclusive às aquisições realizadas antes de 22 de novembro de 2005; 10.637, de 30 de dezembro de 2002; e 10.833, de 29 de dezembro de 2003; e revoga dispositivo da Medida Provisória no 2.189-49, de 23 de agosto de 2001.

A Lei 11.307/2006 institui o Simples, com a estipulação de uma ampla gama de alíquotas.

Estabelece alíquotas percentuais – “ad valorem” – progressivas dos tributos Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Cofins e PIS/Pasep para pessoas jurídicas inscritas no Simples. Como exemplo, abaixo os valores estipulados para as microempresas:

"Art. 23. Os valores pagos pelas pessoas jurídicas inscritas no Simples corresponderão a:

I - no caso de microempresas:

a) em relação à faixa de receita bruta de que trata a alínea a do inciso I do caput do art. 5º desta Lei:

- 1. 0% (zero por cento), relativo ao IRPJ;*
- 2. 0,3% (três décimos por cento), relativos à CSLL;*
- 3. 0,9% (nove décimos por cento), relativos à Cofins;*
- 4. 0% (zero por cento), relativo ao PIS/Pasep;*
- 5. 1,8% (um inteiro e oito décimos por cento), relativos às contribuições de que trata a alínea f do § 1º do art. 3º desta Lei;*

Este dispositivo apresenta duas exposições de motivos do Ministério da Fazenda. A E.M. Nº 00180/2005 – MF e a E.M. no 181/2005 – MF. Ambas não apresentam informações sobre a forma utilizada para se chegar àqueles valores.

Lei 11.196, de 21.11.2005:

Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica; altera o Decreto-Lei no 288, de 28 de fevereiro de 1967, o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, o Decreto-Lei no 2.287, de 23 de julho de 1986, as Leis nos 4.502, de 30 de novembro de 1964, 8.212, de 24 de julho de

1991, 8.245, de 18 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 8.666, de 21 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.311, de 24 de outubro de 1996, 9.317, de 5 de dezembro de 1996, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.336, de 19 de dezembro de 2001, 10.438, de 26 de abril de 2002, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 11.053, de 29 de dezembro de 2004, 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 11.128, de 28 de junho de 2005, e a Medida Provisória no 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; revoga a Lei no 8.661, de 2 de junho de 1993, e dispositivos das Leis nos 8.668, de 25 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, e da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências.

Este dispositivo traz diversas alterações em alíquotas de tributos percentuais – “*ad valorem*”.

Influencia as alíquotas das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins, que são percentuais – “*ad valorem*” – fixas.

Suspende a exigência daquelas contribuições nas situações que especifica, conforme o exemplo abaixo:

Art. 4o No caso de venda ou de importação de bens novos destinados ao desenvolvimento, no País, de software e de serviços de tecnologia da informação, fica suspensa a exigência: (Regulamento)

I - da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta da venda no mercado interno, quando os referidos bens forem adquiridos por pessoa jurídica beneficiária do Repes para incorporação ao seu ativo imobilizado;

Estabelece também alíquotas para o imposto de renda retido na fonte. Neste caso reduz a zero a alíquota, conforme abaixo:

VI - redução a 0 (zero) da alíquota do imposto de renda retido na fonte nas remessas efetuadas para o exterior destinadas ao registro e manutenção de marcas, patentes e cultivares.

A exposição de motivos interministerial dos Ministérios da Previdência Social e da Fazenda EMI 00022 MPS/MF, de 30.06.2005 não apresenta dados sobre os critérios e métodos utilizados para se chegar àqueles valores, nem os que estabeleceram aumento de alíquotas nem os que proporcionaram redução das mesmas.

Lei 11.119, de 25.05.2005:

Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências.

Da mesma forma das Leis 11.311/2006 e 11.945/2009 ajusta a tabela progressiva do Imposto de Renda. Este dispositivo também traz alteração do limite de isenção do Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, bem como estabelece a nova tabela de alíquotas daquela exação, que passou naquela ocasião a ter a seguinte configuração:

Tabela Progressiva Mensal		
Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 1.257,12	-	-
De 1.257,13 até 2.512,08	15	188,57
Acima de 2.512,08	27,5	502,58

Tabela Progressiva Anual		
Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 13.968,00	-	-
De 13.968,01 até 27.912,00	15	2.095,20
Acima de 27.912,00	27,5	5.584,20

Este caso também nos traz um exemplo de alíquotas percentuais – “*ad valorem*” – progressivas aplicadas por meio de observação conjunta da base

de cálculo e da parcela a deduzir.

Neste caso repete-se a fórmula mencionada, onde a alteração dos valores das bases de cálculo e da parcela a deduzir promovem ajuste do valor do tributo devido, sem que as alíquotas nominais tenham sido alteradas.

Observa-se também neste caso que o percentual efetivo do tributo demonstra a progressividade da alíquota e o seu ajuste mediante alteração dos demais elementos da tabela.

Este dispositivo também foi tratado por duas exposições de motivos, uma do Ministério da Fazenda, a EM Nº 00176/2004 – MF, de 30.12.2004, que, apesar de trazer uma projeção de perda de receitas decorrente do ajuste não trata dos métodos e critérios utilizados para se chegar aos números que compõem a tabela de alíquotas.

E a E.M. Nº 00035/MT de 22.12.2004, do Ministério dos Transportes, que também não cuidou dos métodos e critérios utilizados para se obter as alíquotas definidas na Lei.

Lei 11.116, de 18.05.2005:

Dispõe sobre o Registro Especial, na Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, de produtor ou importador de biodiesel e sobre a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas decorrentes da venda desse produto; altera as Leis nos 10.451, de 10 de maio de 2002, e 11.097, de 13 de janeiro de 2005; e dá outras providências.

Esta lei institui alíquotas percentuais – “ad valorem” – fixas para a Contribuição para o PIS/Pasep e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins para produtores e importadores de biodiesel conforme abaixo:

Art. 3º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins incidirão, uma única vez, sobre a receita bruta auferida, pelo produtor ou importador, com a venda de biodiesel, às alíquotas de 6,15% (seis inteiros e quinze centésimos por cento) e 28,32% (vinte e oito inteiros e trinta e dois centésimos por cento), respectivamente.

Este dispositivo também apresenta mais de uma exposição de motivos, a interministerial dos Ministérios da Fazenda, Desenvolvimento Agrário e Minas e Energia, a EM Interministerial nº 00166/2004 - MF/MDA/MME de 06.12.2004, que não trata os meios utilizados para definição das alíquotas instituídas.

E a exposição de motivos interministerial dos Ministérios da Fazenda e da Educação, a EM Interministerial nº 00153/2004 - MF/ME que também não

se refere ao assunto objeto deste trabalho.

Não houve qualquer menção sobre a equalização da capacidade contributiva com a exação instituída.

CONCLUSÃO

A pesquisa realizada confirmou as expectativas que precederam a elaboração deste trabalho.

O levantamento de dados obtido nos mostrou que é negativa a resposta à pergunta: as leis e decretos que estabelecem alíquotas de tributos abordam, na exposição de motivos de seus projetos, os critérios e metodologias utilizadas para formação desse elemento?

Em nenhum dos projetos de lei em andamento ou de lei aprovada nos últimos cinco anos houve a abordagem, nas exposições de motivos, dos critérios e metodologias utilizados para a formação das alíquotas de tributos.

Essa constatação nos permite inferir que não foi dado aos indivíduos afetados pela norma, conhecer e entender de antemão os impactos que serão ocasionados pela lei novel.

Não foi facultado ao cidadão, conhecer e entender esses aspectos, para poder se mobilizar para se manifestar a respeito do projeto, colocar aos legisladores suas razões a partir da especificação da sua capacidade contributiva em contraponto ao tributo cuja alíquota foi objeto de definição. Em suma, o cidadão não obteve esclarecimentos suficientes para tentar influenciar o processo legislativo de modo a adequá-lo à sua capacidade contributiva.

A especificação dos impactos da obrigação tributária na capacidade contributiva do sujeito passivo não pode ser analisada de maneira pormenorizada a partir da divulgação dos elementos utilizados para a formação das alíquotas. O contribuinte não pode oferecer à análise dos envolvidos no processo legislativo informações objetivas, discriminando cada uma das variáveis que sofreriam alterações.

Da mesma forma, na legislação pesquisada, não foi dado ao contribuinte analisar e incluir na discussão da formação da lei os impactos que sofreriam o preço dos produtos, a rentabilidade das empresas, sua capacidade de gerar valor, emprego e renda, a produtividade, seu fluxo de caixa.

Não foi dado também à sociedade a opção de se organizar para conseguir ajustes no caso de detecção de alguma impropriedade a partir da avaliação de cada um daqueles elementos influenciados, identificados a partir

da informação do legislador sobre uma variável utilizada na formação da alíquota.

Vale mencionar um aspecto curioso e revelador que surgiu na pesquisa realizada.

Todos os dispositivos legais que dispuseram sobre o estabelecimento, alteração ou exclusão de alíquota de tributos foram originados nos órgãos do Poder Executivo, especialmente o Ministério da Fazenda.

Não houve sequer um caso em todo o universo pesquisado onde o Poder Legislativo tenha originado uma lei que estabeleça, altere ou exclua alíquota de tributos.

Enfim, a constatação dessa pesquisa nos levou à conclusão de que fica impossibilitada uma participação mais efetiva dos cidadãos no processo legislativo que envolva o sistema tributário, de forma a aperfeiçoá-lo, no caso específico, com o atendimento ao princípio da capacidade contributiva por meio da utilização de critérios e métodos adequados na formação das alíquotas tributárias.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano, **Direito tributário brasileiro**, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

ATALIBA, Geraldo, & GIARDINO, Cleber, **Intributabilidade das correções monetárias – capacidade contributiva**. In: **Princípios tributários no direito brasileiro e comparado** – estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Uihõa Canto, Rio de Janeiro: Forense, 1988.

BALEEIRO, Aliomar, **Direito tributário brasileiro**, 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006;

BAPTISTA, Marcelo Caron. A norma tributária do Imposto sobre Serviços – ISS - Ênfase no consequente normativo. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de, **Curso de direito tributário e finanças públicas**, 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p 1024-1061.

COELHO, Sacha Calmon Navarro, **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**, 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990;

CARRAZZA, Roque Antonio, **Curso de direito constitucional tributário**, 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002;

CARRAZZA, Roque Antônio, **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**, 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de direito tributário**, 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

FILHO, Edmar Oliveira Andrade, **Imposto de renda das empresas**, 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

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

MACIEL, Everardo; **Reforma Tributária e Federalismo Fiscal**; in Palestra na Federação das Indústrias de Brasília; disponível em: <http://www.marcoscintra.org/DOWNLOAD/Palestra%20de%20Everardo%20Maciel%20sobre%20Reforma%20Tributaria%20e%20Federalismo%20Fiscal.htm>. Acesso em 03 nov. 2009

MARTINS, Ives Gandra da Silva, **Curso de direito tributário**, 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008;

Site da Presidência da República (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/Quadros/principal2003.htm).

BARRETO, Aires F., **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**, 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1998;