

PROGRAMA DE PÓS – GRADUAÇÃO EM DIREITO – MESTRADO
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO EM DIREITOS SOCIAIS E POLÍTICAS PÚBLICAS

Antonio Furtado de Oliveira

A PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE RENDA COMO INSTRUMENTO
INDUTOR DE REDISTRIBUIÇÃO DE RENDAS E DE REDUÇÃO DAS
DESIGUALDADES SOCIAIS NO BRASIL

Santa Cruz do Sul-RS, março de 2017.

Antonio Furtado de Oliveira

**A PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE RENDA COMO INSTRUMENTO
INDUTOR DE REDISTRIBUIÇÃO DE RENDAS E DE REDUÇÃO DAS
DESIGUALDADES SOCIAIS NO BRASIL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado – MINTER - CARIRI, Área de Concentração em Direitos Sociais e Políticas Públicas, da Universidade de Santa Cruz do Sul – UNISC e Universidade Regional do Cariri - URCA, como requisito parcial para obtenção do Título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Hugo Thamir Rodrigues

Santa Cruz do Sul-RS, março de 2017.

Antonio Furtado de Oliveira

**A PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE RENDA COMO INSTRUMENTO
INDUTOR DE REDISTRIBUIÇÃO DE RENDAS E DE REDUÇÃO DAS
DESIGUALDADES SOCIAIS NO BRASIL**

Esta dissertação foi submetida ao Programa de Pós-Graduação em Direito – Minter/Cariri, Área de Concentração em Direitos Sociais e Políticas Públicas, da Universidade de Santa Cruz do Sul – UNISC e Universidade Regional do Cariri – URCA, como requisito parcial para obtenção de título de Mestre em Direito.

Dr. Hugo Thamir Rodrigues
Professor Orientador - UNISC

Dra. Denise Bittencourt Friedrich
Professora Examinadora - UNISC

Dr. Francisco do Ó Lima Júnior
Professor Examinador - URCA

“O imposto pessoal e progressivo poderá ser o instrumento surdo e adequado a uma revolução social, sem sangue, suor ou lágrimas [...]”.

Misabel Derzi

Dedico à minha esposa Norma Raffaele e a minha
filhinha Maria Helena que nasceu durante essa
longa caminhada.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus, criador de todas as coisas.

A minha querida mãe Maria Licor, que mesmo não possuindo formação foi imprescindível para minha educação.

A toda minha família, especialmente, meus filhos Thuan, Raian, Ana Livia e minha pequena Maria Helena.

A minha Esposa Norma Raffaele, que me deu força e incentivo para enfrentar os obstáculos desta caminhada.

Ao Colega de trabalho Marcílio Barbosa, Gerente da Unidade Fiscal de Araripina, que gentilmente facilitou minhas frequências as aulas.

Aos meus colegas de mestrado que foram sempre solidários nessa difícil caminhada.

Agradeço de coração a todos os professores do Programa que deixaram suas contribuições e conhecimentos para essa nova etapa da minha vida.

Ao meu Orientador Professor Hugo Thamir, muito agradecido pelas suas preciosas orientações.

A Coordenadora do Minter, Professora Marli Costa, que foi sempre compreensível com as nossas necessidades e dificuldades.

A Universidade de Santa Cruz do Sul pelo excelente profissionalismo e eficiência na condução do MINTER.

A Universidade Regional do Cariri que foi essencial para realização deste Mestrado Interinstitucional.

A Secretária do Programa Enívia Hermes que sempre nos atendeu com muita presteza.

E a nossa querida Betânia pela sua competência e dedicação.

Agradeço ao meu aluno Davidson Oliveira pela sua colaboração.

RESUMO

A presente pesquisa faz um enfoque sobre a tributação progressiva do imposto de renda como instrumento indutor de redistribuição de rendas e de redução das desigualdades sociais. O problema da pesquisa consiste em examinar se o atual modelo de tributação vigente no Brasil cumpre efetivamente a progressividade tributária sobre a renda como importante instrumento para alcançar os objetivos da República Federativa do Brasil no que concerne à redistribuição de rendas e à redução das desigualdades sociais. Dessa forma, faz-se uma análise do atual modelo de tributação brasileiro em relação à observância dos princípios e normas constitucionais que informam uma tributação progressiva sobre a renda. Identifica-se os princípios constitucionais que orientam uma tributação justa e fundamentada na progressividade e, também, examina-se o conceito de tributação progressiva e as teorias que a fundamenta. Destaca-se, portanto os princípios que fundamentam um modelo de tributação justo e alicerçado na progressividade, enfatizando-se o Estado Democrático de Direito como a base estruturante de todo o sistema jurídico constitucional, bem como, a consagração da igualdade formal e material. Aborda-se o princípio da capacidade contributiva e sua importância na realização do princípio isonomia tributária e, por conseguinte, a sua utilização como parâmetro para graduação progressiva do imposto sobre a renda, observados os princípios do mínimo existencial e da vedação do tributo com efeito de confisco. As elevadas desigualdades na distribuição de renda são tidas como pressupostos para um sistema tributário baseado na natureza progressiva das alíquotas do imposto de renda das pessoas físicas. Por fim, verifica-se que o atual modelo de tributação brasileiro incidente sobre a renda não atende satisfatoriamente a progressividade tributária como instrumento indutor de redistribuição de rendas e de redução das desigualdades sociais. Quanto à definição do método de abordagem, utilizou-se o método dedutivo e o método de procedimento monográfico. As técnicas de pesquisa utilizadas foram, basicamente, a pesquisa bibliográfica. O tema está relacionado às políticas tributárias de redistribuição de rendas com o objetivo de reduzir as desigualdades sociais, justificando sua vinculação à linha de pesquisa políticas públicas de inclusão social do programa de Pós-Graduação *strictu sensu* da Universidade de Santa Cruz do Sul-UNISC.

Palavras-chave: Imposto de renda; Princípios constitucionais; Progressividade tributária; Redistribuição de rendas.

ABSTRACT

The present research focuses on the progressive taxation of income tax as an instrument for the redistribution of incomes and the reduction of social inequalities. The research problem is to examine whether the current taxation model in Brazil effectively fulfills income tax progressivity as an important instrument for achieving the objectives of the Federative Republic of Brazil with regard to the redistribution of incomes and the reduction of social inequalities. Thus, an analysis is made of the current model of Brazilian taxation in relation to the observance of the constitutional principles and norms that inform a progressive taxation on income. It identifies the constitutional principles that guide a fair taxation based on progressivity and also examines the concept of progressive taxation and the theories that underlie it. Therefore, the principles underlying a fair taxation model based on progressiveness are emphasized, emphasizing the Democratic Rule of Law as the structuring basis of the entire constitutional legal system, as well as the consecration of formal and material equality. The principle of contributing capacity and its importance in the realization of the principle of tax isonomy and, therefore, its use as a parameter for progressive graduation of the income tax, are observed, observing the principles of the existential minimum and the prohibition of tax with effect of confiscation. The high inequalities in the distribution of income are considered as presuppositions for a tax system based on the progressive nature of the income tax rates of individuals. Finally, it can be seen that the current model of Brazilian taxation on income does not satisfactorily meet tax progressivity as an instrument for the redistribution of incomes and reduction of social inequalities. Regarding the definition of the approach method, the deductive method and the monographic procedure method were used. The research techniques used were, basically, bibliographic research. The theme is related to the tax policies of income redistribution with the objective of reducing social inequalities, justifying their linkage to the line of research public policies of social inclusion of the strictu sensu Post-Graduation program of the University of Santa Cruz do Sul-UNISC.

Keywords: Constitutional principles; Tax progressivity; Income tax; Redistribution of income.

LISTA DE GRÁFICOS E TABELAS

Gráfico 1 - Alíquotas máximas sobre a herança países OCDE	97
Gráfico 2 – Alíquotas Máximas do Imposto de Renda	100
Gráfico 3 – Carga Tributária Total – Países da OCDE	101
Gráfico 4 – Evolução da Carga Tributária Brasileira	102
Gráfico 5 – Evolução da Carga Tributária Bruta – Países Desenvolvidos	103
Gráfico 6 - Carga Tributária sobre Consumo OCDE	104
Gráfico 7 – Carga Tributária sobre a Renda - Países da OCDE	104
Gráfico 8 – Carga Tributária sobre a Propriedade - Países da OCDE	105
Gráfico 9 – Alíquotas Máximas do Imposto de Renda-Brasil	134
Gráfico 10 – Número de Alíquotas do Imposto de Renda Brasil	135
Gráfico 11 – Alíquota Média Efetiva do IRPF por Faixa de Rendimentos	140
Gráfico 12 – Rendimentos por Natureza de Ocupação e Tipo do Rendimento	143
Tabela 1 – Alíquotas do Imposto Territorial Rural	89
Tabela 2 – Carga Tributária Impostos sobre o Patrimônio	90
Tabela 3 – Alíquotas máximas aplicadas sobre a herança – Países OCDE	96
Tabela 4 – Participação das faixas de rendas por decis – países selecionados	116
Tabela 5 – Tributação IRPJ – Simulação alíquota com adicional de 10%	131
Tabela 6 - Alíquotas IRPF – Ano-calendário 2015 – Exercício 2016	136
Tabela 7 – Resumo DIRPF – Rendimentos Totais por Faixa	139
Tabela 8 – Rendimentos de Recebedores de Lucros e Dividendos + Sócios e Titulares de Microempresa – Valores em R\$ milhões	140
Tabela 9 – Recebedores de Lucros e Dividendos + Rendimentos Sócio e Titular Microempresa por Ocupação Principal – Valores em R\$ milhões	142

LISTA DE ABREVIATURAS

CC	Código Civil
CF	Constituição Federal
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CTB	Carga Tributária Bruta
CTN	Código Tributário Nacional
DIEESE	Departamento intersindical de Estudos Sócio Econômicos
DF	Distrito Federal
DIRPF	Declaração do Imposto Sobre a Renda Pessoa Física
DITR	Declaração do Imposto Propriedade Territorial Rural
FMI	Fundo Monetário Internacional
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBICT	Instituto Brasileiro de Informação em Ciência e Tecnologia
IPEA	Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicada
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda
IRPF	Imposto de renda de Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto de Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doações
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
LC	Lei Complementar
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PEC	Projeto de Emenda Constitucional
PIB	Produto Interno Bruto
RE	Recurso Extraordinário
SRFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
TCp	Tribunal Constitucional Português

TUPI	Tabela incidência do imposto sobre Produtos Industrializados
UNISC	Universidade de Santa Cruz do Sul
URCA	Universidade Regional do Cariri

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS QUE INFORMAM UMA TRIBUTAÇÃO FUNDAMENTADA NA PROGRESSIVIDADE DOS IMPOSTOS	16
2.1 Conceito e natureza jurídica dos princípios constitucionais	17
2.2 Distinção entre princípios e regras.....	20
2.3 Classificação dos princípios e regras constitucionais	26
2.4 O Estado Democrático de Direito e a consagração do princípio da isonomia..	32
2.5 O princípio da capacidade contributiva	43
2.5.1 O princípio da capacidade contributiva no texto da Constituição de 1988.	47
2.5.2 Capacidade contributiva e o princípio do mínimo existencial.....	59
2.5.3 Capacidade contributiva e o princípio da vedação ao confisco	62
3 A TRIBUTAÇÃO PROGRESSIVA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	66
3.1 Teorias que fundamentam a tributação progressiva	68
3.2 A progressividade tributária como instrumento densificador do princípio da capacidade contributiva	75
3.3 Aplicação da progressividade tributária no Sistema Tributário Brasileiro.....	85
3.4 A tributação progressiva dos impostos sobre o consumo, patrimônio e renda	87
3.5 Análise da carga tributária brasileira e sua distribuição	102
4 A TRIBUTAÇÃO PROGRESSIVA SOBRE A RENDA COMO INSTRUMENTO INDUTOR DE REDISTRIBUIÇÃO DE RENDAS E DE REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS NO BRASIL A LUZ DA CONSTITUIÇÃO DE 1988	109
4.1. Desigualdades sociais	109
4.2 Desigualdades de rendas e a justificativa da progressividade tributária	117
4.3 A tributação da renda no Brasil	120
4.3.1 O conceito de renda para efeitos tributários	125
4.3.2 Critérios constitucionais que informam a instituição do imposto sobre a renda.....	127
4.4 A tributação progressiva do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.....	130
4.5 A tributação progressiva do Imposto de Renda das Pessoas Físicas.....	134
4.6 A baixa progressividade do IRPF e o impacto na distribuição da renda	140
5 CONCLUSÃO	147
REFERÊNCIAS	152

1 INTRODUÇÃO

O tema central desse estudo é a tributação progressiva do imposto de renda como instrumento hábil de redistribuição de riquezas e de redução das desigualdades sociais. O problema da pesquisa consiste em responder o seguinte questionamento: o atual modelo de tributação vigente no Brasil cumpre efetivamente a progressividade tributária sobre a renda como importante instrumento para alcançar os objetivos da República Federativa do Brasil no que concerne à redistribuição de rendas e à redução das desigualdades sociais?

A pesquisa tem como objetivo geral verificar se o atual modelo de tributação brasileiro observa os princípios constitucionais que informam uma tributação progressiva sobre a renda e como objetivos específicos identificar os princípios constitucionais que orientam uma tributação justa e fundamentada na progressividade e, também, examinar e conceituar a tributação progressiva e as teorias que a fundamenta e, por fim, demonstrar que o atual modelo de tributação brasileiro incidente sobre a renda não atende satisfatoriamente a progressividade tributária como instrumento indutor de redistribuição de riquezas e de redução das desigualdades sociais.

Para o desenvolvimento deste estudo, utilizou-se o método dedutivo e o método de procedimento monográfico. As técnicas de pesquisa utilizadas foram, basicamente, a pesquisa bibliográfica em diversas fontes como bibliotecas, banco de dados de dissertações e teses do Instituto Brasileiro de Informação em Ciência e Tecnologia (IBICT), produções científicas do Orientador, produções de órgãos tributários e institutos econômicos como a Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), Instituto de Pesquisa Aplicada (IPEA), Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas – IBGE, Departamento Intersindical e Estudos Socioeconômicos (DIEESE).

O Brasil é um dos países com os maiores índices de concentração de renda e acentuada desigualdade social. A enorme disparidade distributiva brasileira tem deixado nosso país numa desconfortável posição no *ranking* mundial. Não há dúvidas de que a tributação interfere diretamente na vida econômica e social de um país. O modelo de sistema tributário deve ser um instrumento imprescindível para condução socioeconômica do país. No entanto, no âmbito da discussão política, o tema não é profundamente debatido. O Estado pode e deve implantar um sistema

tributário voltado para a redistribuição de renda e a redução das desigualdades sociais.

Diante dessas considerações, fica claro que o presente estudo se alinha ao programa de Pós-Graduação *strictu sensu* da Universidade de Santa Cruz do Sul-UNISC, especificamente na linha de pesquisa de Políticas Públicas de Inclusão Social, bem como se relaciona à área de pesquisa do professor orientador. É um tema recorrente nos dias atuais, e tem despertado interesse dos diversos setores da sociedade, como o acadêmico, o político, o social e o econômico.

A Constituição de 1988, em seu título primeiro, elenca os princípios fundamentais que pautam a organização do Estado e da sociedade brasileira, deduzindo como fundamentos da República Federativa do Brasil, a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana e como objetivos da República, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional com a consequente erradicação da pobreza, de modo a reduzir as desigualdades sociais e regionais, além de promover o bem-estar de todos. Não obstante, a constituição atual consolidar o dever do Estado de proporcionar o bem-estar à coletividade, verifica-se, por outro lado, dificuldades para implementação de políticas públicas para cumprimento de tais demandas sociais.

Importantes princípios que informam uma tributação voltada à promoção da justiça social e fiscal foram consagrados no texto da Constituição de 1988. Neste contexto, merece atenção especial, por parte do Poder Público, o cumprimento dos princípios constitucionais tributários, sobretudo, os da isonomia e da capacidade econômica do contribuinte como vetores da redistribuição de riquezas e da redução das desigualdades.

O artigo 145, § 1º, da Constituição de 1988, determina que a progressividade seja obrigatória, permitindo auferir a capacidade contributiva do contribuinte. Assim, a tributação deve ser preferencialmente direta, de caráter pessoal e progressiva, de modo a alcançar a justiça social por meio de tratamento tributário equânime. Justiça tributária implica, pois, que o Estado possa instituir um sistema tributário que, dentre outras condições, assegure que todos contribuam em conformidade com a sua capacidade contributiva.

Para o presente trabalho de pesquisa, é importante abordar os princípios constitucionais, sobretudo, diante de uma nova concepção jurídico-constitucional que superou o pensamento do positivismo clássico que não considerava os

princípios como normas, quando muito, fórmula integradora do sistema ou critério de hermenêutica.

A pesquisa parte do estudo dos princípios constitucionais tributários estruturantes, tendo o princípio da igualdade como núcleo central do Estado Democrático de Direito. A função estrutural do princípio da igualdade reside na sua relação com outros princípios constitucionais. Alguns princípios são consequências lógicas do princípio da igualdade, como o princípio da capacidade contributiva, do mínimo existencial, da progressividade, da seletividade. Eles funcionam como instrumentos de concretização ou podem ser descritos como consequências lógicas de outros princípios.

O princípio constitucional da capacidade contributiva é tido como instrumento ideal para realização da equidade tributária, desde que observados os princípios do mínimo existencial e da vedação do tributo com efeito de confisco. Ademais, o critério mais adequado à realização da capacidade contributiva é a progressividade das alíquotas dos impostos.

A Constituição também consagrou vários critérios técnicos no sentido de se implantar um sistema tributário mais justo. Esses critérios técnicos são instrumentos normativos vinculados aos meios e fins constitucionais e devem, portanto, infirmar ou confirmar estes, sob pena de inconstitucionalidade. O instrumento técnico permitirá a intervenção econômico-social, induzindo, incentivando ou inibindo comportamentos por meio da carga tributária menor ou mais gravosa.

Dentre esses instrumentos técnicos, um dos mais importantes é o da progressividade cuja finalidade é buscar a justiça distributiva ao tributar mais pesadamente os ricos para transferir para as camadas mais pobres em forma de bens ou serviços. Dentre esses instrumentos técnicos, merece destaque a utilização da alíquota progressiva dos impostos sobre a renda e o patrimônio.

O parágrafo 1º, do art. 145, da CF/1988, determina que a progressividade seja obrigatória, permitindo auferir a capacidade contributiva do contribuinte. Assim, a tributação deve ser preferencialmente direta, de caráter pessoal e progressiva, de modo a alcançar a justiça social por meio de tratamento tributário equânime. Justiça tributária implica, pois, que o Estado possa instituir um sistema tributário que, dentre outras condições, assegure que todos contribuam em conformidade com os seus recursos.

A progressividade tributária pressupõe que a relação tributo *versus* capacidade contributiva aumente com o nível de renda, isto é, a medida em que se aumenta a base de cálculo aumenta-se o valor do imposto a ser pago de modo mais que proporcional.

Uma das mais importantes inovações em matéria tributária, no século XX, foi a criação e o desenvolvimento do imposto progressivo sobre a renda. A técnica da progressividade tributária desempenhou um papel fundamental na redução da desigualdade ao longo do século passado, entretanto, hodiernamente, está gravemente ameaçada, tanto do ponto de vista intelectual, por ausência de discussões relativas às diferentes funções da progressividade, quanto do político que permite que determinadas categorias de rendimentos se eximam do regime normal.

No Brasil, mudanças na legislação do imposto de renda das pessoas físicas criaram lacunas significativas que privilegiou um número reduzido de pessoas que recebem rendimentos elevados. Além disso, o Sistema Tributário Brasileiro como um todo é regressivo e isto se deve à alta dependência de impostos indiretos. A partir do estudo das desigualdades sociais e das disparidades na distribuição de rendas, busca-se demonstrar uma justificativa para uma tributação progressiva mais eficiente sobre a renda como instrumento efetivo de redistribuição de rendas e redução das desigualdades.

Por fim, examina-se a estrutura do imposto de renda das pessoas físicas, verificando se atende efetivamente aos preceitos constitucionais, principalmente a progressividade, de modo a cumprir com sua finalidade redistributiva.

2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS QUE INFORMAM UMA TRIBUTAÇÃO FUNDAMENTADA NA PROGRESSIVIDADE DOS IMPOSTOS

Para consecução da justiça fiscal ou de um sistema tributário justo é imprescindível a observância de princípios adequados à matéria. Tais princípios são especialmente necessários quando direitos e obrigações, cargas e reivindicações devem ser repartidos entre membros de uma sociedade. Segundo Tipke e Yamashita (2002, p. 17), “repartição sem princípios é repartição arbitrária. Isso é pacífico, tanto na filosofia moral como na filosofia do Direito. A orientação por princípios cuida de generalidade e consequência” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 17).

A Constituição de 1988 consagrou importantes princípios que informam um sistema tributário cuja finalidade é buscar a realização da justiça social e fiscal. Assim, no exercício da sua competência tributária, o Estado deverá observar determinados princípios constitucionais tributários, mormente, o da isonomia e o da capacidade contributiva como vetores da justiça social e da distribuição equânime de riqueza e, também, com indutores de políticas públicas de inclusão social.

Neste trabalho, faz-se necessário um estudo preliminar dos princípios constitucionais tributários estruturantes e fundamentais à realização da justiça social e fiscal. Começando pelo princípio nuclear, ou seja, o princípio da igualdade. A função estrutural do princípio da igualdade reside na sua relação com outros princípios constitucionais. Para Lacombe (2000, p. 19-34), alguns princípios são consequências lógicas do princípio da igualdade, como o princípio da capacidade contributiva, do mínimo existencial, da progressividade, da seletividade etc. É que alguns princípios funcionam como instrumentos de concretização ou podem ser descritos como consequências lógicas de outros princípios.

São muitos princípios vinculantes em matéria tributária, no entanto, não se pretende, neste estudo, apresentar um rol exaustivo. Não obstante, a importância de todos os princípios constitucionais para harmonização do Sistema Tributário Nacional, analisar-se-á apenas os princípios voltados à justiça social. No primeiro capítulo deste trabalho far-se-á uma abordagem relativamente a esses princípios

constitucionais estruturantes. Tal análise partirá de um estudo preliminar acerca da natureza dos princípios jurídico-constitucionais, da sua normatividade e da forma como se apresentam no Ordenamento Jurídico-Constitucional.

2.1 Conceito e natureza jurídica dos princípios constitucionais

O termo princípio provém do latim (*princípium, principii*) e tem a conotação de começo, origem, base, raiz. Como assevera Carraza (2015, p. 47), “em linguagem leiga é, de fato, o ponto de partida e o fundamento (causa) de um processo qualquer. Introduzida na Filosofia, por Anaximandro, utilizada por Platão no sentido de fundamento do raciocínio, e por Aristóteles, como a premissa maior de uma demonstração e no mesmo sentido, Kant consignou como toda proposição geral que pode servir de premissa maior num silogismo” (CARRAZA, 2015).

Observando sob o ponto de vista jurídico, Buffon (2003, p. 20) esclarece que o conceito de princípio sofreu uma transmutação, no entanto, manteve-se a ideia de que princípio corresponde ao alicerce ou à base de um sistema e cita o conceito de princípio de direito formulado por Felipe Clemente de Diego como sendo “o pensamento diretivo que domina e serve de base à formação das disposições singulares de Direito de uma instituição jurídica, de um Código ou de todo direito positivo”.

Bonavides (2015, p. 262), afirma que Crisafulli, em 1952, formulou um conceito jurídico de princípios, ou seja, pela primeira vez se afirmou o caráter normativo dos princípios, conforme abaixo se reproduz:

Princípio é, com efeito, toda norma jurídica, enquanto considerada como determinante de uma ou de muitas outras subordinadas, que a pressupõem, desenvolvendo e especificando ulteriormente o preceito em direções mais particulares (menos gerais), das quais determinam e, portanto, resumem, potencialmente, o conteúdo: sejam, pois, estas efetivamente postas, sejam, ao contrário, apenas dedutíveis do respectivo princípio geral que as contém.

No Brasil, um conceito bastante difundido foi o formulado por Mello (2010, p. 54), que expressa o seguinte:

Princípio é, pois, 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 delas, exatamente porque define lógica e

a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentido harmônico.

Guastini, em 1990, a despeito do conceito de princípios colhido da doutrina e da jurisprudência, constatou que o vocábulo princípio é empregado para se referir a normas (ou disposições legislativas que exprimem normas) que são: a) providas de um alto grau de generalidade; b) providas de alto grau de indeterminação e que por isso requerem concretização por via interpretativa; c) as que possuem caráter programático; d) as que estão em posição muito elevada em relação as fontes de Direito; e) as que desempenham função importante e fundamental no sistema jurídico ou político unitariamente considerado, ou num ou outro subsistema (o Direito Civil, o Direito do Trabalho, o Direito Tributário); f) e as que são dirigidas aos órgãos de aplicação, cuja específica função é fazer a escolha dos dispositivos ou das normas aplicáveis nos diversos casos (BONAVIDES, 2015, p. 262-263).

Conclui-se que em todas essas variantes apontadas pelo jurista citado, se vislumbra um traço comum a todas aquelas acepções dadas ao vocábulo princípio, ou seja, o seu caráter normativo. Entretanto, essa normatividade dos princípios gerais só veio a ganhar peso e notoriedade com a sua conversão em princípios constitucionais. E essa conversão seguiu uma longa caminhada histórica dividida em fases que se conecta com o avanço do constitucionalismo moderno. As constituições sofreram, ao longo do tempo, profundas alterações de seus conteúdos e caracteres, fruto da evolução do Estado em cada momento histórico. Assim, a concepção de princípios gerais de direito foi-se amoldando as essas transformações históricas, já que as constituições contemporâneas passaram dar a devida importância e força vinculante a tais princípios.

É com base nessa concepção que Bonavides (2015, p. 264) reforça o caráter normativo dos princípios gerais ao afirmar:

A inserção constitucional dos princípios ultrapassa, de último, a fase hermenêutica das chamadas normas programáticas. Eles operam nos textos constitucionais da segunda metade deste século uma revolução de juridicidade sem precedente nos anais do constitucionalismo. De princípios gerais se transformaram, já, em princípios constitucionais.

Assim, os princípios, uma vez constitucionalizados, se fazem a chave de todo um sistema normativo. Essa constitucionalização dos princípios passa por uma caminhada evolutiva da teoria dos princípios gerais e tem estreita relação com a

dogmática prevalecente em cada período histórico. Então, para explicar essa evolução normativa dos princípios, faz-se necessário apontar, de forma sucinta, três fases distintas relatadas por Bonavides (2015, p. 264-271):

A primeira - mais antiga e tradicional – é a fase jusnaturalista em que os princípios habitam, ainda, uma esfera abstrata e sua normatividade, basicamente nula e duvidosa, contrasta com o reconhecimento de sua dimensão ético-valorativa de ideia que inspira os postulados de justiça. Essa corrente jusnaturalista concebe os princípios gerais de Direito em forma de axiomas jurídicos ou normas estabelecidas pela reta razão. São, pois, princípios de justiça, constitutivos de um direito justo, bom, ideal e superior.

A segunda fase é a positivista – essa fase se relaciona com o positivismo jurídico que, apesar da introdução nos códigos, os princípios são apenas fontes subsidiárias do Direito, nas hipóteses de lacuna legal, carecendo, pois, de força normativa. A concepção positivista sustenta que os princípios gerais de Direito equivalem aos princípios que informam o Direito Positivo e lhes servem de fundamento. Entretanto, percebe-se uma contradição quando tal corrente doutrinária afirma que os princípios já estão dentro do Direito Positivo, podendo ser inferidos do mesmo por via de abstração ou de sucessivas generalizações do próprio Direito Positivo.

A terceira última fase é a denominada pós-positivista – que, na definição de Bonavides (2015, p. 269), “as novas Constituições promulgadas acentuam a hegemonia axiológica dos princípios, convertidos em pedestal normativo sobre o qual assenta todo o edifício jurídico dos novos sistemas constitucionais”.

Portanto, foi no pós-positivismo que se difundiu uma nova concepção jusfilosófica constitucional capaz de superar o pensamento do positivismo clássico que não considerava os princípios como normas, quando muito, fórmula integradora do sistema ou critério de hermenêutica. Mas foi a partir do desenvolvimento de uma nova teoria interpretativa, sobretudo, dos estudos teóricos de Dworkin (2002), Alexy (2011), e, em Portugal, do constitucionalista Canotilho (2001), que os princípios receberam uma nova configuração, ou seja, espécie de norma jurídica, ao lado das regras.

Expondo essa concepção contemporânea dos princípios constitucionais, Leal (2003, p. 72) afirma que:

Os princípios são, como já referimos, o elemento central da ordem jurídica, por representarem aqueles valores supremos eleitos pela comunidade que a adota, sendo que a característica mais marcante que hoje se lhes atribui é o caráter de normatividade, de modo que eles são tidos, pela teoria constitucional contemporânea, como sendo uma espécie do gênero norma jurídica, ao lado das assim denominadas regras jurídicas.

Reforçando o entendimento, Barroso (2013, p. 421) assevera que o pós-positivismo serviu de ambiente propício para reaproximação do Direito e a Ética, sendo os princípios a porta de entrada para os valores dentro do universo jurídico. Assim, há um consenso na atual hermenêutica constitucional de que os princípios e regras desfrutam do mesmo status de norma jurídica.

Diante dessa concepção de que tanto as regras como os princípios são espécies de normas jurídicas, impõe-se uma análise detalhada da distinção entre essas duas espécies normativas.

2.2 Distinção entre princípios e regras

Do estudo precedente, constatou-se que há um consenso na dogmática jurídica contemporânea de que os princípios constitucionais têm status de norma jurídica ao lado das regras. Assim, a Constituição se compõem de princípios e regras, sendo ambas espécies do gênero norma jurídica. Portanto, as normas compreendem princípios e regras, não sendo correto a distinção da velha hermenêutica entre princípios e normas, mas entre regras e princípios.

Vários critérios são utilizados pela doutrina para distinguir princípios e regras. Entretanto, neste estudo far-se-á uma análise sintética desses critérios a partir das doutrinas mais difundidas no direito contemporâneo, como a doutrina de Dworkin (2002), de Alexy (2011) e do constitucionalista português Canotilho (2001).

Na concepção de Dworkin (2002, pp. 35-36), a norma jurídica não compreende apenas as regras jurídicas, sendo a norma jurídica o gênero cujas espécies são as regras jurídicas e os princípios jurídicos que devem orientar e fundamentar as decisões do juiz. Com esse pensamento, Dworkin (2002) amplia a densidade normativa dos princípios jurídicos que deixam de ser meros axiomas, meros orientadores de políticas públicas e projetos legislativos para regerem diretamente as relações intersubjetivas.

Ao iniciar a discursão sobre a diferenciação entre regras, princípios e políticas, Dworkin (2002, p. 35-36) faz a seguinte afirmação:

Minha estratégia será organizada em torno do fato de que, quando os juristas raciocinam ou debatem a respeito de direitos e obrigações jurídicas, particularmente naqueles casos difíceis nos quais nossos problemas com esses conceitos parecem mais agudos, eles recorrem a padrões que não funcionam como regras, mas operam diferentemente, como princípios, políticas e outros tipos de padrões. Argumentarei que o positivismo é um modelo de e para um sistema de regras e que sua noção central de um único teste fundamental para o direito nos força a ignorar os papéis importantes desempenhados pelos padrões que não são regras.

Apesar de Dworkin (2002) afirmar que princípios e políticas são tipos de padrões que não são regras e que utilizará o termo genérico princípio para designar tanto os princípios como as políticas, ele faz a seguinte distinção: Para Dworkin (2002, 36), política é:

[...] “política” aquele tipo de padrão que estabelece um objetivo a ser alcançado, em geral uma melhoria em algum aspecto econômico, político ou social da comunidade [...] Denomino “princípio” um padrão que deve ser observado, não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social considerada desejável, mas porque é uma exigência de justiça ou equidade ou alguma outra dimensão de moralidade (grifos do autor).

Na visão de Dworkin (2002), os princípios jurídicos são frutos da incorporação dos princípios e objetivos morais da sociedade ao ordenamento jurídico vigente e que o direito tem por função essencial buscar atingir à justiça, por mais que isso possa parecer utópico.

Dworkin (2002) analisa vários casos para mostrar que a jurisprudência dos tribunais norte-americanos aplica os princípios jurídicos e não somente as regras jurídicas, além de, muitas das vezes, afasta-se da aplicação direta da regra ao caso concreto (subsunção) por entender que tal aplicação redundaria em clara injustiça, recorrendo-se assim aos princípios jurídicos para alcançar uma solução mais justa e equânime.

Assim, Dworkin (2002, pp. 39-46) faz uma diferenciação entre os princípios em sentido genérico e as regras. Primeiramente ele faz uma diferenciação de natureza lógica. Para ele, esses dois padrões podem apontar para decisões particulares acerca da obrigação jurídica em circunstâncias específicas, mas distinguem-se quanto à natureza da orientação que oferecem.

As regras são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada, ou seja, dado o fato que uma regra estipula se verifiquem em uma situação concreta e a regra é válida, neste caso deve ser aceita a resposta que ela fornece, caso contrário, a regra é inválida e não se deve aplica-la. No entanto, Dworkin (2002, p. 40) assevera que as regras podem conter exceções, mas essas exceções deverão ser enumeradas para que a regra seja precisa e completa. Porém, segundo Dworkin(2002), isso não funciona com os princípios, mesmo aqueles que mais se assemelham a regras, pois não apresentam consequências jurídicas que se seguem automaticamente quando as condições são dadas. Isso ocorre porque o princípio coexiste com outros princípios que também devem ser considerados e que poderão levar a decisão noutra direção.

Contudo, esclarece Dworkin (2002, pp. 41-43), se assim for, nosso princípio pode não prevalecer, mas isso não significa que não se trate de um princípio de nosso sistema jurídico, pois em outro caso, quando essas considerações em contrário estiverem ausentes ou tiverem menor força, o princípio poderá ser decisivo e será aplicado.

Dessa primeira diferenciação entre princípios e regras, Dworkin (2002, p. 42) suscita uma outra distinção relacionada com a dimensão de peso ou importância que é própria dos princípios e estranha às regras. Assim, a solução de conflito entre princípios aplicáveis a um determinado caso concreto será decidida pela importância ou peso, prevalecendo aquele de maior força ou peso. Entretanto, com relação ao princípio que deixou de ser aplicado, nada obsta que ele volte a ser aplicado a outras situações concretas. Portanto, todos os princípios continuam plenamente válidos, apenas são sopesados frente a determinadas situações concretas, optando-se por aquele que mais representa ou se aproxima da justiça e da equidade.

Já as regras não possuem essa dimensão. Se duas regras entram em conflito, uma delas não pode ser válida. Assim, a decisão acerca de qual será válida e qual será descartada ou reformada deve ser tomada recorrendo a considerações exteriores às próprias regras. Dworkin (2002, p. 43), então, sugere algumas soluções possíveis para o conflito de regras em um sistema jurídico, afirmando:

Um sistema jurídico pode regular esses conflitos através de outras regras, que dão precedência à regra promulgada pela autoridade de grau superior, à regra promulgada mais recentemente, à regra mais específica ou outra coisa desse gênero. Um sistema jurídico também pode preferir a regra que é sustentada pelos princípios mais importantes. (Nosso sistema jurídico [norte-americano] utiliza essas duas técnicas). (grifos do autor).

Esses critérios citados por Dworkin referentes ao sistema jurídico norte-americano se assemelha com os critérios utilizados por diversos sistemas jurídicos internos para solução de conflitos entre normas, observadas as peculiaridades de cada um deles. No Brasil, o nosso ordenamento jurídico se vale dos seguintes critérios para solucionar antinomias entre normas: a) critério hierárquico: norma superior prevalece sobre a de hierarquia inferior (ex. Lei Complementar sobre a Lei Ordinária); b) critério cronológico: a norma mais recente prevalece sobre a lei anterior; c) critério da especialidade: a norma especial prevalece sobre a geral.

Ao formular uma teoria material dos direitos fundamentais, Alexy (2011) defende a normatividade dos princípios, sendo a norma o gênero e os princípios e as regras, as espécies. Assim, para Alexy (2011), tanto as regras como os princípios são normas, porquanto ambos se formulam com a ajuda de expressões deônticas fundamentais, conforme se reproduz abaixo:

Aqui, regras e princípios serão reunidos sob o conceito de norma. Tanto regras quanto princípios são normas, porque ambos dizem o que deve ser. Ambos podem ser formulados por meio das expressões deônticas básicas do dever, da permissão e da proibição. Princípios são, tanto quanto as regras, razões para juízos concretos de dever-ser, ainda que de espécie muito diferente. A distinção entre regras e princípios é, portanto, uma distinção entre duas espécies de normas (ALEXY, 2011, p. 87).

Alexy (2011, p. 87) aponta alguns critérios que distinguem princípios das regras. Primeiro critério de distinção e que é utilizado com maior frequência é o da generalidade. E afirma “que os princípios são normas com grau de generalidade relativamente alto, enquanto o grau de generalidade das regras é relativamente baixo”.

Segundo Alexy (2011, p. 90), há um critério que distingue, de forma precisa, regras e princípios e o ponto decisivo na distinção entre regras e princípios é que princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes.

Alexy (2011), da mesma forma que Dworkin (2002), passou a distinguir princípios de regras sob um prisma qualitativo. Como citado antes, Dworkin (2002) diferencia regras e princípios do seguinte modo: “regras obedecem ao esquema do tudo-ou-nada, ou seja, ou a regra é válida e é aplicada ou ela não é válida e, portanto, não será aplicada no ordenamento jurídico”. Já aos princípios não se aplica

esse sistema rígido do tudo-ou-nada, os princípios obedecem ao critério da dimensão do peso ou importância do princípio.

Alexy (2011) se baseia na análise de numerosos casos em que o Tribunal Constitucional Federal alemão se utiliza de sopesamentos de interesses para solução de colisões entre princípios. Assim, não há que se falar em invalidade dos princípios. Ocorre o que a doutrina chama de balanceamento ou sopesamento dos princípios. Deve-se valorar qual o princípio mais importante para decidir determinado caso concreto. O que significa dizer é que um deles (princípio) deve ceder à aplicação do outro em razão de determinadas condições fáticas. Entretanto, mudando-se o caso concreto e conseqüentemente as condições fáticas, pode ocorrer uma situação inversa. Isso decorre do fato de que os princípios possuem uma dimensão de peso que varia de acordo com o caso concreto, de modo que o princípio com maior peso no caso fático terá precedência sobre o princípio de menor peso no caso fático.

Assim, os princípios são mandamentos de otimização e as regras são razões definitivas:

Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo o fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras colidentes (ALEXY, 2011, p. 87).

As regras, segundo Alexy (2011, p. 91), são normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então, deve-se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais nem menos. Regras contêm, portanto, determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível.

Um ponto importante destacado por Alexy diz respeito à (in)existência de princípios que não cedem jamais a nenhum outro princípio ou regra jurídica. Alexy não admite a existência de um princípio absoluto e demonstra alguns argumentos em defesa dessa tese, conforme se aduz abaixo:

É fácil argumentar contra a existência de princípios absolutos em um ordenamento jurídico que inclua direitos fundamentais. Princípios podem se referir a interesses coletivos ou a direitos individuais. Se um princípio se refere a interesses coletivos e é absoluto, as normas de direitos fundamentais não podem estabelecer limites jurídicos a ele. Assim, até onde o princípio absoluto garante direitos individuais, a ausência de limites

desse princípio levaria à seguinte situação contraditória: em caso de colisão, os direitos de cada indivíduo, fundamentados pelo princípio absoluto, teriam que ceder em favor dos direitos de todos os indivíduos, também fundamentados pelo princípio absoluto. Diante disso, ou os princípios absolutos não são compatíveis com direitos individuais, ou os direitos individuais que sejam fundamentados pelos princípios absolutos não podem ser garantidos a mais de um sujeito de direito (ALEXY, 2011, p. 111).

Alexy (2011, pp. 111-112) vai mais além ao negar esse status de absoluto inclusive ao princípio da dignidade humana e demonstra através de um caso concreto da jurisprudência alemã em que ele cedeu ao princípio da proteção do Estado.

Um último ponto, também de grande importância, na distinção apresentada por Alexy (2011, p. 116-118) diz respeito à relação dos princípios jurídicos com a máxima da proporcionalidade. A aplicação dos princípios deve se dar segundo critérios de proporcionalidade, seguindo a seguinte ordem: a adequação que consiste basicamente na maneira mais adequada, mais efetiva, e que melhor realize o princípio cujo peso deva prevalecer no caso concreto; a necessidade consiste na utilização do meio menos gravoso, de modo a sacrificar o mínimo possível o princípio cedente; e a proporcionalidade em sentido estrito ou ponderação corresponde ao mandamento do sopesamento propriamente dito.

Esses são alguns pontos importantes da teoria da norma de Robert Alexy que, inegavelmente, influenciou, de forma bastante significativa, juristas e pensadores de todo o mundo.

Canotilho (2003, p. 1161) também ressalta a importância dos princípios jurídicos, ou seja, na qualidade de normas jurídicas, sobretudo, na sua qualidade de verdadeiras normas jurídicas qualitativamente distintas das outras normas jurídicas que são as regras jurídicas. Em seguida conceitua os princípios jurídicos em função da sua distinção qualitativa em relação às regras jurídicas:

Os princípios jurídicos são normas jurídicas impositivas de uma otimização, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionalismos fácticos e jurídicos; as regras são normas que prescrevem imperativamente uma exigência (impõem, permitem ou proíbem) que é ou não é cumprida (nos termos de Dworkin: *applicable in all-or-nothing fashion*); a convivência dos princípios é conflitual (*Zagrebel'sky*), a convivência de regras é atinômica; os princípios coexistem, as regras se excluem (CANOTILHO, 2003, p. 1161).

Canotilho (2003, p. 1160), ao sugerir que as regras e princípios são duas espécies de normas pretendeu distinguir essas duas espécies normativas, utilizando cinco critérios com diferentes graus de complexidade, a saber: a) Grau de abstração: com base neste critério, as regras são entendidas como as normas jurídicas que possuem baixo grau de abstração, por outro lado, os princípios são normas jurídicas que possuem um elevado grau de abstração; b) Grau de determinabilidade na aplicação do caso concreto: por este critério, os princípios por serem vagos e indeterminados, carecem de mediações concretizadoras (por parte do legislador, do juiz, do intérprete), enquanto as regras são suscetíveis de aplicação direta, mediante subsunção; c) Caráter de fundamentalidade no sistema das fontes de direito: por esse critério, os princípios são normas de natureza estruturante ou com papel fundamental no ordenamento jurídico devido à sua posição hierárquica no sistema das fontes (ex: princípios constitucionais) ou à sua importância estruturante dentro do sistema jurídico (ex: princípio do Estado de Direito); d) Proximidade da ideia de Direito: os princípios são <<standards>> juridicamente vinculantes radicados na ideia de <<justiça>> (Dworkin) ou na <<ideia de direito>> (Larenz); as regras podem ser normas vinculativas com um conteúdo meramente funcional; e) Natureza normogénica: significa que os princípios são fundamento de regras, isto é, são normas que estão na base ou constituem a *ratio* de regras jurídicas, desempenhando, por isso, uma função normogénica fundamental.

Como se pode observar, são vários critérios utilizados pela doutrina para estabelecer uma distinção entre princípios e regras. Não poderia ser diferente, pois diante da complexidade de sentidos que se pode exprimir do termo princípio é mais seguro lidar com a diversidade do que procurar estabelecer, por arbítrio ou convenção, um critério unívoco e reducionista (BARROSO, 2013).

Demonstrados todos esses critérios para distinguir princípios de regras, convém agora analisar a classificação dos princípios que servirá de suporte para compreender melhor o papel deles no ordenamento jurídico.

2.3 Classificação dos princípios e regras constitucionais

Muitas são as classificações formuladas pela doutrina em relação aos princípios constitucionais, entretanto, não é fácil sistematizar uma classificação que esteja imune a críticas e controvérsias. Uma classificação de categorias ou institutos

jurídicos poderá ser de grande utilidade didática, mas, no entanto, poderá carecer de rigor científico, pois, muitas vezes, utiliza-se critérios que não podem ser entendidos como universais.

Dworkin (2002, p. 36), embora não tivesse a pretensão de formular uma classificação dos princípios, ele observa que em determinados casos, sobretudo aqueles casos mais difíceis, quando os profissionais do Direito raciocinam ou debatem sobre direitos e obrigações legais, eles recorrem a padrões (*standards*) que não funcionam como regras, mas operam diferentemente, como princípios, políticas ou outros tipos de padrões. Nesse momento, Dworkin (2002) faz uma crítica ao positivismo jurídico que é um modelo de e para um sistema voltado apenas para as regras e ignora os papéis importantes desempenhados pelos padrões que não são regras. Propõe-se, então, a utilização do termo princípio como gênero e como espécies aqueles padrões que não são regras, ou seja, classifica “princípios” em dois modelos de padrões, primeiro os princípios e segundo as diretrizes políticas. Estas são as pautas que estabelecem os objetivos a serem alcançados, geralmente referidos a algum aspecto econômico, político ou social e aqueles, por outro lado, as pautas que devem ser observadas não por que viabilizem ou assegurem a busca de determinadas situações econômicas, políticas ou sociais que sejam tidas como convenientes, mas, sim, por que a sua observância corresponde a um imperativo de justiça, de equidade ou de outra dimensão da moral.

Com base nessa distinção formulada por Dworkin (2002), Grau (2015, p. 156) faz uma correlação, relativamente à Constituição brasileira de 1988, com os seguintes princípios:

- a) Princípios – Art. 1º, caput e incisos; art. 2º; art. 4º e art. 5º, caput e incisos;
- b) Diretrizes políticas – Art. 3º; parágrafo único do art. 4º; art. 170, caput (parcialmente).

Canotilho (2003, p. 1164-1167) após afirmar que a Constituição é um sistema aberto de princípios e regras, passa, então, a delimitar o tema dentro dos quadros do direito constitucional, agrupando os princípios em quatro tipos: a) princípios jurídicos fundamentais (*Rechtsgrundsätze*); b) princípios políticos constitucionalmente conformadores; c) princípios constitucionais impositivos; e d) princípios-garantia.

Assim, com base na Constituição de Portugal, Canotilho (2003, p. 1164-1167) classifica os princípios da seguinte forma:

a) Princípios jurídicos fundamentais -, são “os princípios historicamente objectivados e progressivamente introduzidos na consciência jurídica e que encontram uma recepção expressa ou implícita no texto constitucional [...]” (CANOTILHO, 2003, p. 1165). Tais princípios pertencem à ordem jurídica positiva, constituindo-se em importante fundamento de interpretação, integração, conhecimento e aplicação do direito positivo.

Segundo Canotilho (2001), eles possuem uma dupla função, primeiramente a função negativa, particularmente relevante em situações limites como no caso de negação do Estado de Direito (ou Estado de não Direito) ou da legalidade democrática (ditadura). Essa função é também importante mesmo num Estado Democrático de Direito quando visa, por exemplo, coibir o excesso de poder (ex. o princípio da vedação do excesso). Em relação a sua função positiva, informam materialmente os atos dos poderes públicos, como, por exemplo, o princípio da publicidade dos atos dos poderes públicos e do princípio do acesso ao direito e aos tribunais. Alguns princípios possuem as duas dimensões, negativa e positiva, como é caso do princípio da proibição do excesso, o qual necessita não apenas de uma proibição do arbítrio, mas também de imposições positivas, como a exigibilidade, a adequação e a proporcionalidade dos atos públicos em relação aos seus fins;

b) Princípios políticos constitucionalmente conformadores – são “os princípios constitucionais que explicitam as valorações políticas fundamentais do legislador constituinte”. São nestes princípios que se condensam as opções políticas nucleares, refletindo a ideologia dominante. São os princípios definidores **da forma de Estado** (princípios da organização econômico-social), **da estrutura do Estado** (unitário, com descentralização local ou com autonomia local e regional), **da estruturação do regime político** (princípios do Estado de Direito, princípio democrático, princípio republicano, princípio pluralista), **da caracterização da forma de governo** e **da organização política em geral** (princípio da separação de poderes, interdependência de poderes e os princípios eleitorais). Tal qual acontece com princípios jurídicos fundamentais, são normas basilares e operantes que vinculam qualquer órgão encarregado de aplicar o direito, quer seja em atividades meramente interpretativas quer seja em atos conformadores, tanto legislativos como executivos;

c) Princípios constitucionais impositivos - são todos “os princípios que impõem aos órgãos do Estado, sobretudo ao legislador, a realização de fins e a execução de

tarefas”. São princípios dinâmicos prospectivamente orientados para um fim, sendo também conhecidos por preceitos definidores dos fins do Estado, princípios diretivos fundamentais ou normas programáticas, definidoras de fins ou tarefas. Traçam diretrizes, sobretudo, para o legislador na sua atividade política e legislativa. Exemplifica, a partir da Constituição portuguesa, o princípio da independência nacional e o princípio da correção das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento;

d) Princípios-garantia – são os princípios que visam, de forma direta e imediata, uma garantia dos cidadãos. Possuem uma densidade de autêntica norma jurídica e uma força determinante, positiva e negativa. Como exemplo, extraído da Constituição portuguesa, o princípio de *nullum crimen sine lege e de nulla poena sine lege*, o princípio do Juiz natural, os princípios de *non bis in idem* e *in dubio pro reo*.

Numa análise sistemática da atual Constituição brasileira, a partir do critério classificatório de Canotilho (2003, p. 1164-1167), é possível agrupar, não em sua totalidade, os princípios relacionados a cada tipologia descrita pelo referido autor: a) Princípios jurídicos fundamentais – art. 5º, XXXV (princípio da inafastabilidade jurisdicional ou acesso à justiça) e LV (princípio do contraditório e da ampla defesa); art. 37, caput (princípio da publicidade); b) Princípios políticos constitucionais conformadores – art. 170 (forma de Estado); art. 1º, caput (estrutura de Estado); art. 1º, V (regime político); art. 2º e art. 14 (forma de governo e organização política); c) Princípios constitucionais impositivos – art. 2º e art. 170, caput (assegurar a existência digna); d) Princípios-garantia – art. 5º, III, VIII e XXXIX.

Canotilho (2003, p. 1168-1173), também, apresenta uma classificação das regras jurídico-constitucionais, partindo da distinção entre regras jurídico-organizacionais e regras jurídico-materiais.

As regras jurídico-organizacionais regulam, basicamente o estatuto da organização do Estado (são normas de ação) e podem ser divididas em:

a) Regras de competência - são regras que estabelecem competências a determinados órgãos constitucionais ou a esferas de competência entre vários órgãos constitucionais;

b) Regras de criação de órgãos (ou regras orgânicas) - estão relacionadas com as regras de competência, mas visam disciplinar a criação ou instituição

constitucional de certos órgãos e quando fixam as atribuições e competências dos mesmos, diz-se que são normas orgânicas e de competência;

c) Regras de procedimento – as normas procedimentais geralmente são remetidas para leis ordinárias, porém, nos casos em que o procedimento é um elemento fundamental da formação da vontade política e do exercício das competências constitucionalmente consagradas, são estabelecidas no próprio texto constitucional. Exemplos encontrados na Constituição portuguesa: direito eleitoral, procedimento de controle de constitucionalidade e os procedimentos especiais de revisão constitucional.

Já as regras jurídico-materiais se dividem em:

a) regras de direitos fundamentais – São todos preceitos constitucionais de reconhecimento, garantia e conformação dos direitos fundamentais. Direta ou indiretamente asseguram um *status* jurídico-material aos cidadãos;

b) regras de garantias institucionais – destinam-se a proteger instituições tanto públicas como privadas. Muitas vezes estão associadas as regras de direitos fundamentais, visando proteger formas de vida e de organização sociais indispensáveis a própria proteção de direitos dos cidadãos. Exemplos da Constituição de Portugal: proteção à família como instituição, paternidade, maternidade e ensino;

c) regras determinadoras de fins ou tarefas do Estado – estes tipos de normas devem associar-se com os princípios impositivos. São aqueles preceitos que, de uma forma global e abstrata, fixam essencialmente os fins e as tarefas prioritárias do Estado. Algumas estão relacionadas com a realização e garantia dos direitos dos cidadãos, sobretudo, com os direitos econômicos, sociais e culturais. Tais normas, muitas vezes, não têm a densidade suficiente para realizar direitos e deveres dos cidadãos, mas qualquer outra norma contrária ao seu conteúdo vinculativo é inconstitucional;

d) regras constitucionais impositivas – tem estreita conexão com as regras determinadoras de fins ou tarefas do Estado e com os princípios constitucionalmente impositivos. Em sentido amplo são todas as normas que estabelecem tarefas e diretivas materiais ao Estado. Contudo, em sentido estrito, correspondem às imposições de caráter permanente e concreto. Essas imposições se subdividem em dois grupos: imposições legiferantes e ordens de legislar.

As imposições legiferantes vinculam constitucionalmente os órgãos do Estado, sobretudo o legislador, ao cumprimento de tarefas, fixando, inclusive diretivas materiais (exemplos na Constituição portuguesa: imposição de criação do sistema de segurança social, imposição de criação do Serviço Nacional de Saúde, política de ensino).

As ordens de legislar se referem a imposições constitucionais únicas que impõem ao legislador a edição de uma ou várias leis destinadas a possibilitar a instituição e funcionamento de órgãos constitucionais.

Após formular essas classificações de princípios e regras constitucionais, Canotilho (2003, p. 1173) esclarece que esse conjunto articulado de princípios e regras, de diferentes tipos e características formam um sistema interno alicerçado em princípios estruturantes que, por sua vez, assentam em subprincípios e regras constitucionais concretizadores desses mesmos princípios. Por conseguinte, a constituição é formada por regras e princípios com diferentes graus de concretização ou diferente densidade semântica.

Assim, esclarece Canotilho (2003, p. 1174), por exemplo, o princípio estruturante do Estado de Direito é densificado ou concretizado por vários outros princípios e subprincípios denominados de princípios constitucionais gerais (da constitucionalidade, da legalidade etc). Estes princípios constitucionais gerais, por sua vez, podem ser densificados ou concretizados pelos princípios constitucionais especiais (da legalidade da Administração, reserva da lei etc). Mas, os princípios estruturantes não são apenas densificados por princípios constitucionais gerais ou especiais. A sua concretização também é feita por várias regras constitucionais. E todos esses princípios e regras poderão obter maior grau de concretização e densidade através da concretização legislativa (leis ordinárias) e jurisprudencial (decisões judiciais).

Convém salientar, “que um sistema baseado apenas em princípios também se mostra inaceitável, pois esse se caracterizaria pela total indeterminação, dada a carência de regras precisas” (RODRIGUES, 2003, p. 210).

Torres (2013, p. 89), os princípios são a porta de entrada dos valores na ordem jurídica, representam o primeiro estágio de concretização dos valores a que se vinculam. A justiça e a segurança jurídica começam a ganhar densidade ou concretude normativa através dos princípios e subprincípios. Os subprincípios se situam na etapa seguinte de concretização dos valores. Entretanto, os princípios e

subprincípios ainda comportam um alto grau de abstração e de indeterminação. As regras ocupam o lugar seguinte no processo de concretização do direito, subordinando-se sucessivamente ao subprincípio, que por sua vez, subordina-se ao princípio e ao valor a que todos se vinculam. Por fim, Torres (2013, p. 90) afirma que “o grau máximo de concretude do direito surge quando o juiz, por sentença, reconhece e fixa os direitos e obrigações das partes, com o que realiza a justiça e garante a paz”.

Como ponto de partida para elaboração deste trabalho, é de fundamental importância refletir sobre os seguintes questionamentos: a concentração de riqueza é justa? De que forma o Estado pode intervir para reduzir essa concentração de riquezas? A tributação é um instrumento eficaz? Qual a justa e melhor distribuição da carga tributária? Quem deve suportar essa carga tributária em maior proporção? As respostas a esses questionamentos requerem a identificação dos princípios que se deduzem do valor justiça que, determinando finalidades e diretivas ao sistema jurídico, orientam as possíveis interpretações das normas jurídicas.

Do ponto de vista dos objetivos desse estudo, deduz-se que o valor a ser alcançado seria a justiça social e, seguindo o raciocínio de Canotilho (2003) sobre a densificação ou concretude dos princípios e regras, o ponto de partida seria a análise do princípio estruturante de todo ordenamento jurídico constitucional, ou seja, o princípio do Estado Democrático de Direito (art. 1º, da CF/1988), em seguida, o princípio constitucional geral da isonomia (art. 5º, da CF/1988), em seu aspecto formal e material e, logo após, o princípio constitucional especial da isonomia tributária (art. 150, II) e, por fim, o subprincípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, da CF/1988). Ainda para se obter o maior grau de concretude e densidade, pode-se adotar o critério da progressividade tributária como instrumento necessário a realização da igualdade substancial.

2.4 O Estado Democrático de Direito e a consagração do princípio da isonomia

É assente e pacífico na literatura, nas ciências políticas e no direito constitucional que a ideia de Estado de Direito remonta, na sua concepção original, ao Estado Liberal-burguês do final do século XVIII e século XIX. A sua formulação inicial consistia-se numa reação contra o Estado absolutista tardio e visava, essencialmente, limitar o poder pelo direito, como garantia dos indivíduos contra o

arbítrio. As características mais determinantes do Estado de Direito, conforme expõe Silva (2007, p. 112-113), foram:

Na origem, como é sabido, o Estado de Direito era um conceito tipicamente liberal; daí falar-se em Estado Liberal de Direito, cujas características básicas foram: (a) *submissão ao império da lei*, que era a nota primária de seu conceito, sendo a lei considerada como ato emanado formalmente do Poder Legislativo, composto de representantes do povo, mas do povo-cidadão; (b) *divisão de poderes*, que separe de forma independente e harmônica os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, como técnica que assegure a produção das leis ao primeiro e a independência e imparcialidade do último em face dos demais e das pressões dos poderosos; (c) *enunciado e garantia dos direitos individuais*¹.

O fim do século XIX e início do século XX, marca o processo de decadência do liberalismo, cujas causas, pode-se afirmar, sucintamente, foram o individualismo e o abstencionismo ou neutralismo do Estado liberal que provocaram imensas injustiças e o crescimento das desigualdades sociais.

Diante desse contexto, vários movimentos sociais foram desencadeados contrapondo-se ao Estado de direito que já não poderia justificar-se como liberal. Defende-se, pois, um Estado social de direito preocupado não só com a segurança jurídica e a igualdade meramente formal, mas também com os ideais de justiça e igualdade material, especialmente para garantia e efetivação dos direitos econômicos, sociais e culturais. Conforme salienta Rohenkohl (2007, p. 67), “desfaz-se, paulatinamente, a nítida separação entre Estado e sociedade típica do Estado Liberal, que cede lugar a um intervencionismo estatal, sobretudo voltado ao combate às desigualdades materiais entre os indivíduos. Da igualdade formal passa-se ao conceito de igualdade material”.

Como consequência desse contexto histórico, surge o denominado Estado Social que é, na concepção de Bonavides (2014), um Estado intervencionista que tem por fins precípuos prover certas necessidades existenciais mínimas dos cidadãos que por fatores alheios à sua vontade, veem-se na impossibilidade de, por si, proverem essas necessidades e, portanto, têm no Estado, mediante sua ação política, o elo de garantia dessa proteção.

Ressalte-se que o modelo de organização do Estado Social mantém as bases capitalistas. É, na verdade, um produto da transformação estrutural do antigo Estado

¹ Tais direitos individuais consagrados no Estado liberal, são qualificados por Paulo Bonavides (2014, p. 577) como direitos de primeira geração ou direitos de liberdade, que têm por titular o indivíduo, são oponíveis ao Estado, traduzem-se como faculdades ou atributos da pessoa e ostentam uma subjetividade que é seu traço mais característico; enfim, são direitos de resistência ou de oposição perante o Estado.

liberal. Conforme sintetiza Silva (2007, p. 115), o Estado Social “caracteriza-se no propósito de compatibilizar, em um mesmo sistema, conforme anota Díaz, dois elementos: o capitalismo, como forma de produção, e a consecução do bem-estar social geral, servindo de base ao neocapitalismo típico do *Welfare State*”. Frise-se, entretanto, que o Estado Social não se confunde com o Estado Socialista o qual não admite a ordem capitalista.

Dentro dessa perspectiva, o Estado Social se difundiu nos países da Europa ocidental. Por outro lado, a ambiguidade do termo social levou a diferentes interpretações, sobretudo, pelas mais diversas visões ideológicas a respeito do que seja social. Portanto, a concepção de Estado Social, em determinados regimes, passou por deturpações e deformações na sua estrutura. Afastou-se dos primados das liberdades consagradas no Estado liberal. Daí a afirmação de Bonavides (2014, p. 184) de que foram, entre outros, Estados sociais, a Alemanha nazista, a Itália fascista, a Espanha franquista, Portugal salazarista e o Brasil da revolução de 1930, e conclui o autor que: “[...] o Estado social se compadece com regimes políticos antagônicos, como sejam a democracia, o fascismo e o nacional-socialismo”.

A partir de então, busca-se um modelo de Estado que além de salvaguardar os direitos sociais, preserve as liberdades clássicas. Acrescenta-se um elemento de salutar importância a concepção contemporânea de Estado que é a democracia. O Estado Democrático, segundo as palavras Crosa, citado por Silva (2007, p. 117), é aquele que,

[...] se funda no princípio da soberania popular, que impõe a participação efetiva e operante do povo na coisa pública, participação que não se exaure, como veremos, na simples formação das instituições representativas, que constituem um estágio da evolução do Estado Democrático, mas não o seu completo desenvolvimento.

Corroborando com esse entendimento, Derzi (2010, p. 12) afirma que o Estado Democrático de Direito mantém as clássicas instituições governamentais e os princípios como o da separação dos poderes e da segurança jurídica, porém instaura-se um novo modelo de Estado compromissado com a Justiça Social e que não é indiferente aos privilégios, as desigualdades e as oligarquias. Para ele há uma perfeita sintonia entre o Estado de Direito e o Estado Social (*Welfare State*) capaz de superar o individualismo abstrato e a neutralidade do Estado Liberal.

O surgimento do Estado Democrático de Direito repercutiu, inclusive, na compreensão contemporânea do direito, criando um novo paradigma hermenêutico constitucional, conforme leciona Streck (2008, p. 289):

[...] é preciso compreender que o direito – neste momento histórico – não é mais ordenador, como na fase liberal; tampouco é (apenas) promovedor, como era na fase conhecida por “direito do Estado Social” (que nem sequer ocorreu na América Latina); na verdade, o direito, na era do Estado Democrático de Direito, é um plus normativo/qualitativo em relação às fases anteriores, porque agora é um auxiliar no processo de transformação da realidade. E é exatamente por isso que aumenta sensivelmente – e essa questão permeou, de diversos modos, as realidades jurídico-políticas dos mais diversos países europeus e latino-americanos – o polo de tensão em direção da grande invenção contramajoritária: a jurisdição constitucional, que, no Estado Democrático de Direito, vai se transformar no garantidor dos direitos fundamentais-sociais e da própria democracia.

A adoção do Estado Democrático de Direito resultou na consagração de vários princípios fundamentais a essa nova estrutura estatal. Com base na formulação dos princípios estruturantes do Estado de Direito Democrático da Constituição portuguesa elaborada por Canotilho, Silva (2007, p. 122) entende, com algumas peculiaridades, que todos são aplicáveis ao Estado Democrático de Direito brasileiro, conforme abaixo se descreve:

(a) princípio da constitucionalidade, que exprime, em primeiro lugar, que o Estado Democrático de Direito se funda na legitimidade de uma Constituição rígida, emanada da vontade popular, que, dotada de supremacia, vincule todos os poderes e os atos deles provenientes, com garantias de atuação livre de regras da jurisdição constitucional; (b) princípio democrático, que, nos termos da Constituição, há de constituir uma democracia representativa e participativa, pluralista e que seja a garantia geral da vigência e eficácia dos direitos fundamentais (art. 1º); (c) sistema de direitos fundamentais, que compreende os individuais, coletivos, sociais e culturais (títulos II, VII e VIII); (d) princípio da justiça social, referido no art. 170, caput, e no art. 193, como princípio da ordem econômica e da ordem social; (e) princípio da igualdade (art. 5º, caput, e I); (f) princípios da divisão de poderes (art. 2º) e da independência do Juiz (art. 95); (g) princípio da legalidade (art. 5º, II); (h) princípio da segurança jurídica (art. 5º, XXXVI a LXXIII).

Conclui Silva (2007, p. 122) que “a tarefa fundamental do Estado Democrático de Direito consiste em superar as desigualdades sociais e regionais e instaurar um regime democrático que realize a justiça social”.

Os regimes constitucionais contemporâneos ocidentais consagraram, explícita ou implicitamente, a realização de um Estado Social Democrático de Direito ao incorporarem em seus textos capítulos de direitos econômicos e sociais. A

Constituição de 1988 – a exemplo de muitas outras constituições ocidentais – consagrou formalmente um Estado Democrático de Direito. A consolidação fática ainda depende, fundamentalmente, da implementação de uma igualdade material ou substancial e não meramente formal. Nesse sentido, Streck (2000, p. 112) faz a seguinte colocação:

Esse novo modelo constitucional supera o esquema da igualdade formal rumo à igualdade material, o que significa assumir uma posição de defesa e suporte da Constituição, como fundamento do ordenamento jurídico e expressão de uma ordem de convivência assentada em conteúdos materiais da vida e em um projeto de superação da realidade alcançável com a integração das novas necessidades e a resolução dos conflitos alinhados como os princípios e critérios de compensação constitucionais.

Esse novo modelo de Estado instaurado, de forma explícita, na Constituição de 1988 foi inspirado nas constituições dirigentes promulgadas no continente europeu do pós-guerra. Constituição dirigente não se restringe a um Estado mínimo garantidor das liberdades individuais e da segurança jurídica, mas nas palavras de Canotilho (2001, p. 291):

Pressupõe que o Estado por ela conformado não seja um Estado mínimo, garantidor de uma ordem assente nos direitos individuais e no título de propriedade, mas um Estado Social, criador de bens colectivos e fornecedor de prestações. Para uns, isso significa a compreensão democrática e social do Estado de Direito; para outros, isso é o caminho do novo Leviathan, da ditadura de todos sobre todos, pois uma crescente produção de bens públicos através de uma crescente produção de leis e de financiamento coletivo aniquila a espontaneidade da ordem social e do modelo constitucional contratual.

A Constituição de 1988, em seu título primeiro, elenca os princípios fundamentais que pautam a organização do Estado e da sociedade brasileira, deduzindo como fundamentos da República Federativa do Brasil, a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana e como objetivos da República, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional com a conseqüente erradicação da pobreza, de modo a reduzir as desigualdades sociais e regionais, além de promover o bem-estar de todos.

É condição imprescindível num Estado Democrático de direito, a consagração e conseqüente positivação, em sua constituição, do princípio geral da isonomia. De fato, a não sobreposição do princípio da isonomia como fundamento máximo do ordenamento jurídico-constitucional descaracterizaria a própria noção de Estado

Democrático de Direito. Por conseguinte, as Constituições dos Estados Democráticos de Direito vinculam o legislador ao princípio da igualdade.

Mesmo no Estado Liberal, a igualdade foi posta como um valor fundamental da pessoa humana, mas nesse período o individualismo exacerbado enfatizou o valor liberdade como um direito, sem se preocupar em convertê-la em possibilidade. Conseqüentemente, a igualdade, também foi apenas formal, pois as desigualdades profundas foram mantidas em nome dessa liberdade. Assim, era impossível o acesso aos bens produzidos pela sociedade e, para muitos, o próprio exercício dos direitos formalmente assegurados.

Dallari (2016, p. 303) expõe uma nova concepção de igualdade para o atual Estado Democrático de Direito, ao aduzir que:

A concepção de igualdade como igualdade de possibilidades corrige essas distorções, pois admite a existência de relativas desigualdades, decorrentes da diferença de mérito individual, aferindo-se este através da contribuição de cada um à sociedade. O que não se admite é a desigualdade no ponto de partida, que assegura tudo a alguns, desde a melhor condição econômica até o melhor preparo intelectual, negando tudo a outros, mantendo os primeiros em situação de privilégio mesmo que sejam socialmente inúteis ou negativos. A igualdade de possibilidades não se baseia, portanto, num critério artificial, admitindo realisticamente que há desigualdades entre os seres humanos, mas exigindo que as desigualdades e direitos não decorram de fatores artificialmente criados ou de concepções egoístas e discriminatórias.

As Constituições democráticas estabelecem que – e a Constituição brasileira explicita no seu artigo 5º - todos são iguais perante a lei. Numa análise superficial do enunciado no texto constitucional sobre a igualdade se tem um entendimento que tal princípio é dirigido apenas o aplicador da lei. No entanto, o destinatário do princípio da isonomia não se dirige apenas ao aplicador da lei, mas também, ao legislador.

Conforme esclarece Mello (2014, p. 9):

O preceito magno da igualdade, como já tem sido assinalado, é norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador. Deveras, não só perante a norma posta se nivelam os indivíduos, mas, a própria edição dela assujeita-se ao dever de dispensar tratamento equânime às pessoas.

Apesar da clareza do enunciado do princípio, necessita-se definir, com mais profundidade, seu alcance e abrangência. O enunciado semântico do princípio da igualdade agrega hoje vários conteúdos cujos contornos mais importantes são os seguintes: num primeiro aspecto, a afirmação de que todos são iguais perante a lei,

significava tradicionalmente, a exigência de igualdade na aplicação da lei, ou seja, dirige-se ao aplicador da lei. Desse modo, o princípio implica que diante de uma lei determinada, toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese descrita na lei ficará sujeita ao seu comando. Num segundo aspecto, que está relacionado a criação da lei, o princípio se dirige ao próprio legislador, ou seja, a exigência de que a própria lei deva tratar por igual todas as pessoas.

No entanto, sabe-se que nem todas as pessoas são iguais e que no convívio social (no mundo fático) existem desigualdades relacionadas a questões físicas, culturais, sociais e econômicas². Um tratamento formalmente isonômico, dependendo da situação fática, poderá manter ou até mesmo agravar essas desigualdades. Por isso que o legislador deve buscar a igualdade material através da própria lei, devendo tratar-se por igual o que é igual e desigualmente o que for desigual. As leis não devem observar apenas que todos são iguais perante a lei, mas também, buscar a igualização das condições dos socialmente desiguais.

A busca pela igualdade material é, portanto, o objetivo primordial do Estado Democrático de Direito e deve ser observado por todos os órgãos constituídos, ou seja, no exercício de suas funções e competências constitucionalmente previstas, o Executivo, o Legislativo e o Judiciário devem almejar, impreterivelmente, sua concretização nos exatos contornos do novo modelo de Estado instituído. Ao Executivo cabe a tarefa de desenvolver políticas públicas tendentes a reduzir as desigualdades sociais e econômicas, ao Legislador observar as diretrizes impostas no texto constitucional e, por fim, cabe ao judiciário fazer valer os princípios estruturais que alicerçam o Estado Democrático de Direito.

Canotilho (2003, p. 426-429) ao abordar o princípio da igualdade na Constituição portuguesa, faz uma distinção entre a igualdade na aplicação do direito e a igualdade na criação do direito. A primeira afirmação consiste em que todos os cidadãos são iguais perante a lei, sendo, pois, uma das dimensões básicas da

² Hans Kelsen já havia afirmado, na obra *A Teoria Pura do Direito*, que: A igualdade dos indivíduos sujeitos à ordem jurídica, garantida pela Constituição, não significa que aqueles devam ser tratados por forma igual nas normas legisladas com fundamento na Constituição, especialmente nas leis. Não pode ser uma tal igualdade aquela que se tem em vista, pois seria absurdo impor os mesmos deveres e conferir os mesmos direitos a todos os indivíduos sem fazer quaisquer distinções, por exemplo, entre crianças e adultos, sãos de espírito e doentes mentais, homens e mulheres. Quando na lei se vise a igualdade, a sua garantia apenas pode realizar-se estatuidando a Constituição, com referência a diferenças completamente determinadas, como talvez as diferenças de raça, de religião, de classe ou de patrimônio, que as leis não podem fazer acepção das mesmas, quer dizer: que as leis em que forem feitas tais distinções poderão ser anuladas como inconstitucionais (1999, p. 99).

igualdade constitucionalmente asseguradas. Nesse caso, assume uma maior relevância no âmbito da aplicação igual da lei pelos órgãos administrativos e jurisdicionais. A segunda afirmação consiste na criação de um direito igual para todos os cidadãos. Mas como já se abordou, anteriormente, nem todos os cidadãos tem iguais possibilidades. Daí o jurista lusitano levantar o seguinte questionamento: “Mas o que significa criação de direito igual”? Para se chegar a uma aproximação desse difícil problema, ele aborda a igualdade, quanto à criação do direito, em três formas possíveis:

a) Criação de direito igual = princípio da universalidade ou princípio da justiça pessoal – Nessa dimensão, “[...] o princípio da igualdade, no sentido de igualdade na própria lei, é um postulado de racionalidade prática: para todos os indivíduos com as mesmas características devem prever-se, através da lei, iguais situações ou resultados jurídicos [...]”. Assim, ao editar a lei, o legislador não pode fazer discriminações desarrazoadas. Visa o princípio, neste sentido, à garantia do indivíduo, evitando perseguições e favoritismo. Em matéria tributária, Torres (2013, p. 78) ao tratar da isonomia tributária destaca a proibição de desigualdade assentada no art. 150, II, da CF, que pode se expressar de duas formas principais: 1) a proibição de privilégios odiosos; 2) a proibição de discriminação fiscal. Porém, como afirma Canotilho (2003, p. 427) é preciso delinear os contornos do princípio da igualdade em sentido material, o que não significa que o princípio da igualdade formal não seja relevante nem correto.

b) Criação de direito igual = exigência de igualdade material – Nesse sentido, exige-se uma igualdade material através da lei, ou seja, tratar-se-á por igual o que é igual e desigualmente o que é desigual. Diante da clássica afirmação de que o princípio da igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, Mello (2014, p. 10-11), sem discordar inteiramente da procedência dessa assertiva, realça sua incompletude ao demonstrar as incertezas geradas pela intuitiva pergunta: “[...] quem são os iguais e quem são os desiguais [...]”? “[...] Afinal, que espécie de igualdade veda e que tipo de desigualdade faculta a discriminação de situações e pessoas, sem quebra e agressão aos objetivos transfundidos no princípio constitucional da isonomia [...]”? O problema deve ser abordado em termos mais amplos: além de saber quais as desigualdade facultam um tratamento normativo distinto, é imperioso perquirir, por outro lado, quais as desigualdades obrigam a discriminação, pois o tratamento diferenciado pode decorrer do próprio

enunciado do princípio da igualdade ou de outros postulados constitucionais, como, em matéria tributária, do princípio da capacidade contributiva. Assim, por exemplo, uma lei tributária que impõe a mesma alíquota para todos os contribuintes, seria formalmente igual, mas, do ponto de vista de seu conteúdo, seria profundamente desigual, pois trataria todos os contribuintes, independentemente de sua capacidade contributiva, dos seus encargos e da sua situação familiar.

c) Igualdade justa: a igualdade pressupõe um juízo de valoração – Aqui a preocupação é saber quando a igualdade é justa? Quando se pode considerar que uma lei trata dois indivíduos de forma igualmente justa? E finalmente, qual o critério axiológico para a relação de igualdade? Canotilho (2003, p. 428-429) procura responder essas questões com a utilização de decisões do Tribunal Constitucional português. Em tais decisões, o TCp recorre à proibição geral do arbítrio como critério de valoração. Sendo que a observância da igualdade se dá quando pessoas ou situações iguais não são arbitrariamente tratadas como desiguais. “O arbítrio da desigualdade seria condição necessária e suficiente da violação do princípio da igualdade” (CANOTILHO, 2003, p. 428).

Tipke e Yamashita (2002, p. 23) esclarece que o critério utilizado reiteradamente pelo Tribunal Constitucional Alemão é o da proibição da arbitrariedade. Para o Tribunal, “[...] o princípio da igualdade conteria um comando genérico de, sempre orientado pelas ideias de justiça, tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 23). Esse critério foi bastante criticado porque o Tribunal não precisa de critério algum de comparação para justificar a diferenciação legal ou tratamento igual de casos desiguais, ou seja, não se leva em consideração critérios valorativos. Qualquer razão não totalmente inadequada servirá para desvalorizar a justiça fiscal. Assim, o Tribunal em vários acórdãos abandonou tal critério fundado na fórmula da arbitrariedade, passando a utilizar o critério da comparação em que “o princípio da igualdade seria ofendido quando um grupo de destinatários da lei fosse tratados distintamente apesar de não existirem, entre os diferentes grupos, diferenças de tal maneira e importância que possam justificar o tratamento desigual” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 24).

Assim sendo, a grande dificuldade na aplicação do princípio da isonomia tributária surge, principalmente, em saber quando o legislador pode e deve estabelecer discriminações na lei e qual o critério de discriminação pode validamente utilizar. Daí a afirmação de Machado:

Na verdade, a lei sempre discrimina. Seu papel fundamental consiste precisamente na disciplina das desigualdades naturais existentes entre as pessoas. A lei, assim, forçosamente discrimina. O importante, portanto, é saber como será válida essa discriminação. Quais critérios admissíveis, e quais os critérios que implicam lesão ao princípio da isonomia.

Na doutrina brasileira há várias formulações importantes para justificar a discriminação na lei, dentre as quais se destaca a elaborada por Mello (2014, p. 21) que apresenta três aspectos a serem observados para o tratamento discriminatório na lei sem violar o princípio da isonomia, a saber: a) o elemento tomado como fator de discriminação; b) a correlação lógica abstrata existente entre o fator de discriminação e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado; c) consonância da discriminação com os interesses protegidos na constituição.

Com relação ao primeiro aspecto (a), Mello (2014, p. 23) propõe dois requisitos para que se possa inferir a validade do fator de discriminação. Em primeiro lugar, a lei não pode adotar como critério diferenciador um traço tão específico que singularize, de modo absoluto, o destinatário impondo perseguições ou concedendo favoritismos. Em segundo lugar, o traço diferencial adotado deve residir na pessoa, coisa ou situação, ou seja, nenhum elemento externo a elas poderá servir de fator passível de sujeição a regimes distintos.

Já com relação ao segundo aspecto (b), deverá haver uma correlação lógica entre o fator adotado como discriminação e a disparidade estabelecida nos tratamentos jurídicos dispensados. Significa que o fator de discriminação pode ser qualquer elemento radicado neles – conforme o primeiro aspecto demonstrado acima – todavia, necessita, inexoravelmente, de um nexos plausível com a diferenciação que dele resulta. Daí a necessidade de averiguar se há justificativa racional para, diante do traço diferenciador adotado, atribuir tratamento jurídico diferenciado em razão da desigualdade apontada (MELLO, 2014, p. 37-39).

Quanto ao terceiro aspecto, entende-se que não é suficiente a observância dos dois aspectos ora demonstrados, ou seja, não basta que o critério discriminador guarde, *in abstracto*, uma correlação racionalmente lógica para justificar o tratamento jurídico diferenciado, há que haver uma consonância, *in concreto*, com os valores e princípios prestigiados no sistema normativo constitucional.

Assim, em matéria tributária, a manifestação de riqueza, como por exemplo, a renda, seria um fator de discriminação razoavelmente válido, pois nem todas as pessoas

possuem rendas iguais. Destarte, a lei tributária deverá estabelecer um tratamento diferenciado em razão da capacidade contributiva de cada cidadão. Portanto, os contribuintes que tem uma capacidade contributiva igual devem pagar o mesmo valor a título de imposto sobre a renda. Entretanto, aqueles que possuem uma maior capacidade contributiva deverá ser tributado de forma mais onerosa. Veja que há uma perfeita correlação lógica entre o fator de discrimine (capacidade contributiva) e o tratamento juridicamente diferenciado.

Ademais, essa diferenciação jurídico-tributária está em consonância com os valores e princípios prestigiados no Sistema Normativo Constitucional Brasileiro como a busca pela justiça social, a redução das desigualdades sociais e a erradicação da pobreza que são os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil³, bem como, com os princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva.

A Constituição de 1988 consagrou expressamente o princípio da isonomia tributária, no seu artigo 150, II, ao estipular a vedação aos entes federados de instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente⁴. O enunciado deste dispositivo, forçosamente, leva o entendimento implícito de que o tratamento desigual aos que se encontrem em situações relevantemente distintas deve ser obrigatório. Assim, levando-se em consideração a tributação sobre a renda, deve os contribuintes que tem os mesmos rendimentos e despesas pagar o mesmo valor e os contribuintes com rendimentos superiores pagarem um valor maior. Essa fórmula tributária tem a finalidade de promover a justiça social, amenizando ou reduzindo os efeitos das desigualdades sociais.

O princípio da isonomia tributária exerce uma função estrutural em relação aos demais princípios, como o da capacidade contributiva, do não confisco, do mínimo

³ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

⁴ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – [...]

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

III – [...]

existencial que são consequências lógicas do princípio da igualdade. Assim, o princípio da capacidade contributiva é corolário do princípio da isonomia, sendo utilizado como parâmetro para comparação entre contribuintes. No que concerne às normas tributárias, a capacidade contributiva é um instrumento imprescindível para diferenciação dos contribuintes e tem por finalidade assegurar a justiça distributiva, ou seja, a repartição justa da carga tributária total entre os cidadãos que, por conseguinte, é um imperativo para todos os Estados Democráticos de Direito.

2.5 O princípio da capacidade contributiva

O dever fundamental de pagar tributos não é um mero sacrifício do cidadão, mas uma necessidade do convívio social. Os sistemas tributários não são apenas normas técnicas de conteúdo qualquer, pois devem albergar valores já que a tributação não afeta somente a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros. Estados de direito têm o dever de criar um direito justo, inclusive um Direito Tributário justo. É amplamente reconhecido que o Direito Tributário deve ser orientado pelo princípio da capacidade contributiva (TIPKE; YAMASHITA, 2003).

Da ideia de justiça fiscal surge a noção de capacidade contributiva cuja origem remonta ao surgimento do próprio tributo. Foi no antigo Egito que ocorrera as primeiras manifestações da capacidade contributiva nas quais os tributos eram arrecadados segundo a riqueza disponível e, também, os filósofos gregos já disseminavam a ideia de justiça distributiva onde a arrecadação de tributos deveria ser de acordo com o grau de riqueza de cada um (COSTA, 2003, p. 15).

Na Idade Média fora aperfeiçoada pelo pensamento de São Tomás de Aquino que afirmava que cada qual deveria pagar os tributos segundo uma proporção equivalente: “*secundum facultatem ou secundum equalitatem proportionis*” (COSTA, 2003, p.16).

O primeiro documento relevante a prescrever a capacidade contributiva foi a Carta Magna 1215 onde ficou consignado no seu art. 12 que as prestações coercitivas devem ser moderadamente fixadas. Costa (2003) cita outros

acontecimentos históricos como a *Boston Tea Party*, por volta de 1773, no qual os norte-americanos se rebelaram contra a tributação inglesa das importações efetuadas pelas colônias; a Revolução Francesa que, dentre outras, teve como causa a precária situação do Governo de Luís XVI que sufocava o povo com a cobrança impostos (1789). “Como consequência, a *Déclaration des Droits*, de 1789, reiterada pela *Déclaration de l’Homme et de les Citoyens* (1791), estabelecia que os impostos deveriam ser suportados em proporção às possibilidades econômicas de cada um”.

Dutra (2010, p. 46) afirma que também é possível encontrar menções da capacidade contributiva nas obras de Maquiavel, principalmente quando trata da repartição de despesas públicas entre os cidadãos. Mas para muitos autores, a capacidade contributiva ganhou contornos científicos na obra “*A Riqueza das Nações*”, de Adam Smiht que foi, dentro das Ciências das Finanças, um dos seus grandes divulgadores. Nessa Obra, Adam Smiht demonstra que os benefícios estatais são gozados pelos contribuintes na proporção de suas riquezas o que justifica uma tributação proporcional (DUTRA, 2010).

Nas ciências jurídicas, o tema só foi introduzido devido ao trabalho de Benvenuto Griziotti e da Escola de Pávia criada por seus discípulos. Para Griziotti a capacidade contributiva era a própria causa da obrigação tributária (COSTA, 2003).

Todos os documentos acima citados e os estudos proporcionados pela doutrina a respeito da capacidade contributiva influenciaram os textos constitucionais de vários Estados. Muitas Constituições preveem expressamente o princípio da capacidade contributiva, como a Constituição italiana e a espanhola. A doutrina italiana já é bastante rica no desenvolvimento de estudos sobre o princípio da capacidade contributiva. Princípio que está expressamente consagrado na Constituição da Itália no artigo 53, que dispõe: “*Art. 53. Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione dela loro capacità contributiva. Il sistema tributário e informato a critério di progressività*”. A Constituição Espanhola de 1978 consigna tal princípio, no artigo 31, ao dispor que: “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo com su capacidad económica [...]*”.

Conforme esclarece Tipke e Yamashita (2002, p. 28), o princípio da capacidade contributiva não está explicitado no texto da Constituição alemã, mas ele decorre implicitamente do princípio da igualdade que reclama um critério justo para distribuição da carga tributária. Na Alemanha, a doutrina dominante das Ciências

das Finanças e do Direito Tributário defendem o princípio da capacidade contributiva e o Tribunal Constitucional Federal Alemão vem decidindo com base nesse princípio.

No Brasil, conforme relata Torres (2013, p. 93), as concepções de capacidade contributiva acompanharam as do pensamento universal. Cabendo ao Visconde de Cairu José da Silva Lisboa captar os princípios difundidos por Adam Smith na obra “*A Riqueza das Nações*”. O Visconde de Cairu, baseado nos ideais liberais de Adam Smith, influenciou o texto da Constituição Imperial de 1824 que preconiza no inciso 15 do art. 179: “Ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado, na proporção de seus haveres”.

As Constituições brasileiras de 1891, 1934 e 1937 foram omissas quanto ao postulado da capacidade contributiva. Ressurgiu explicitamente na Constituição de 1946, no seu art. 202, com o seguinte enunciado: “Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. Baleeiro foi um grande defensor do princípio da capacidade contributiva e, ao comentar o referido artigo, dedicou dezenas de páginas ao estudo do princípio da capacidade contributiva (COSTA, 2003, p. 19).

A Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, num flagrante retrocesso, revogou o dispositivo que positivou explicitamente o princípio da capacidade contributiva. Posteriormente, as cartas outorgadas pelo regime autoritário (1967/1969) abandonaram de vez o dispositivo relativo à capacidade contributiva no texto constitucional afastando, também, o discurso da doutrina que, na época, retornou ao positivismo normativista (TORRES, 2013, p. 93), exceto o tributarista Baleeiro que continuou defendendo a consagração implícita do princípio⁵ da capacidade contributiva na Emenda Constitucional 1/69, principalmente, pelo o que dispunha os parágrafos 1º e 36º do art. 153 (ROHENKOHL, 2007, p. 151).

Com o advento da Constituição de 1988, restabeleceu-se expressamente o princípio da capacidade contributiva, no art. 145, § 1º, com enunciado semelhante ao do art. 202 da Constituição de 1946, suscitando novos debates a despeito do tema.

⁵ Para Aliomar Baleeiro, mesmo com a revogação pela Emenda n. 18/65, o princípio da capacidade contributiva permanecia implícito na Constituição Federal de 1969 com base no regime democrático adotado por ela e no princípio da igualdade e, principalmente, pela declaração do § 36 do artigo 153 que preceitua: “a especificação de direitos e garantias expressas não exclui outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios que ela adota (BALEEIRO, 2010, p. 1.089).

Após esse breve esboço histórico a despeito da origem do princípio da capacidade contributiva, passa-se, nesse momento, a tratar de seu conceito jurídico doutrinário. Não obstante, as dificuldades em se formular um conceito cujo conteúdo defina com clareza o princípio da capacidade contributiva, alguns conceitos doutrinários relativos à capacidade contributiva contribuirão para o desenvolvimento e os objetivos deste estudo.

Para Oliveira (1988, p. 5), o princípio indica a “*potencialidade que possuem os submetidos à soberania fiscal para contribuir para os gastos públicos*”.

Sob a ótica do direito, Conti (1997, p. 32) afirma que “o princípio da capacidade contributiva é, em síntese, um princípio contido na Constituição, especificamente aplicável ao Direito Tributário, segundo o qual os impostos devem observar a capacidade econômica do contribuinte”.

Zilveti (2004, p. 134) conceitua de forma bastante sintética a capacidade contributiva como sendo “o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica”.

Para Torres (2013, p.93), a capacidade contributiva se subordina à ideia de justiça distributiva a qual consiste em dar a cada um o que é seu (*suum cuique tribuere*). Dessa forma, existe igualdade na tributação quando cada qual contribui de acordo com a sua capacidade para contribuir. “Capacidade contributiva é a capacidade econômica, como, aliás prefere a CF/1988 [...]” (TORRES, 2013, p. 93).

Costa (2016, p. 99) define a capacidade contributiva sob dois aspectos, primeiro, como sendo a aptidão do cidadão na posição de destinatário legal tributário, ou seja, aquele que pode, potencialmente, suportar a exação tributária por demonstrar manifestação de riqueza. Neste caso a capacidade contributiva está colocada num sentido absoluto ou objetivo. No segundo aspecto será levado em consideração a capacidade econômica individual de cada cidadão. Neste sentido, a capacidade contributiva é relativa ou subjetiva, pois condições individuais de cada contribuinte serão consideradas para graduação do *quantum* do tributo a ser pago.

Corroborando com esse entendimento Schoueri (2005, p. 282) afirma que a capacidade contributiva absoluta ou objetiva se refere à existência de riqueza apta a ser tributada, enquanto no sentido relativo ou subjetivo será a parcela dessa riqueza que será objeto de tributação em face de condições individuais, isto é, capacidade contributiva como critério de graduação e limite do tributo.

Conti (1997, p. 33) analisando a doutrina conclui que a capacidade contributiva pode ser vista sob dois ângulos: o estrutural e o funcional. O primeiro está relacionado com a aptidão para suportar o ônus tributário e o segundo tem ligação com o critério destinado a diferenciar as pessoas, ou seja, identificar quem são iguais ou desiguais para efeito de graduação do ônus tributário de modo a observar o princípio da igualdade.

Tipke e Yamashita (2002, p. 31) descreve com bastante propriedade o significado do princípio da capacidade contributiva:

[...] o princípio da capacidade contributiva significa: todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos. Quanto mais alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto. Para contribuintes com rendas disponíveis igualmente altas o imposto deve ser igualmente alto. Para contribuintes com rendas disponíveis desigualmente altas o imposto deve ser desigualmente alto.

O princípio da capacidade contributiva serve de instrumento para realizar a igualdade na tributação, atribuindo tratamento desigual aos desiguais, repartindo os custos sociais na sociedade, daí ser considerado um corolário do princípio da igualdade (ZILVETI, 2004). Portanto, o princípio da capacidade contributiva está umbilicalmente ligado ao princípio da isonomia tributária, sendo um dos instrumentos de maior eficácia para alcance da justiça social e fiscal.

O princípio da capacidade contributiva encontra-se positivado no atual texto da Constituição brasileira. No próximo item será feita uma análise do enunciado previsto no parágrafo 1º, do artigo 145, da CF, que dispõe sobre o princípio da capacidade contributiva.

2.5.1 O princípio da capacidade contributiva no texto da Constituição de 1988

A Constituição de 1988 consagrou expressamente o princípio da capacidade contributiva ao afirmar textualmente, no parágrafo 1º do artigo 145, que

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.

Primeiramente, é necessário esclarecer algumas expressões contidas neste enunciado. Primeiro em relação a expressão capacidade econômica que, forçosamente, impõe distinguir os termos capacidade contributiva, capacidade econômica e capacidade financeira a fim de se evitar interpretações equivocadas que poderão dificultar o entendimento e compreensão do seu conteúdo e alcance. Alguns doutrinadores distinguem as expressões capacidade contributiva de capacidade econômica e, de forma geral, as utilizam com significados equivalentes. Outros, também, se referem a expressão capacidade financeira. Entretanto, essas expressões não se confundem.

Muitas são as distinções apontadas pela doutrina para diferenciar tais expressões. Algumas convergem num mesmo sentido, outras divergem e há aquelas que se complementam. Ainda, há aqueles que entendem que tal distinção é irrelevante como é o caso de Zilveti (2004, p. 251) que adota a interpretação de Ferreira Filho⁶ que considera tais expressões sinônimas. Neste estudo, apenas se abordará as distinções mais comuns na doutrina e que são mais relevantes para interpretação e aplicação deste princípio constitucional.

Em primeiro lugar, a capacidade contributiva pressupõe a capacidade econômica, mas não se confunde com ela. Costa (2003, p. 35), com base na lição de Moschetti, entende que a capacidade contributiva pressupõe a capacidade econômica, porém não coincide totalmente com esta. Assim, é verdade que pode não existir capacidade contributiva se houver ausência de capacidade econômica, também é verdadeiro que a existência de capacidade econômica nem sempre demonstra capacidade para contribuir. Um sujeito pode ser capaz economicamente, no sentido de possuir renda ou patrimônio, mas não possuir capacidade contributiva se esta renda ou patrimônio for apenas suficiente para manter seu mínimo vital.

Percebe-se, indubitavelmente, que há uma dissociação do sentido das expressões capacidade econômica e capacidade contributiva, embora esta dependa da existência da primeira.

Numa observância mais detida do conceito de capacidade contributiva sob os dois aspectos estudados anteriormente, ou seja, o aspecto absoluto ou objetivo e o aspecto relativo ou subjetivo, poder-se-á vislumbrar essa distinção de sentidos dos

⁶ Zilveti afirma ser irrelevante essa discussão a despeito da distinção entre a capacidade econômica e a capacidade contributiva, pois a primeira é sempre presumida e sem ela não se pode sequer falar em tributação (2004, p. 250).

termos capacidade contributiva e capacidade econômica. Verificar-se-á que, num primeiro momento, - que se refere a capacidade absoluta ou objetiva - a capacidade econômica serve como parâmetro para determinar o sujeito passivo da obrigação tributária, isto é, indicará se determinada pessoa demonstra capacidade para contribuir com os gastos públicos. Num segundo momento, - que corresponde ao aspecto relativo ou subjetivo da capacidade contributiva - a capacidade econômica serve de parâmetro de graduação do ônus a ser suportado, individualmente, por cada contribuinte.

Sob o aspecto absoluto ou objetivo afirmou-se que capacidade contributiva é a aptidão do cidadão na posição de destinatário legal tributário, ou seja, aquele que pode, potencialmente, suportar a exação tributária por demonstrar manifestação de riqueza. Sendo assim, a capacidade contributiva funciona como pressuposto ou fundamento jurídico do tributo, ao condicionar a atividade de eleição, pelo legislador, dos fatos que ensejarão a instituição do tributo. Desse modo, a capacidade contributiva representa sensível restrição à atividade legislativa na medida que nem todos os fatos são abstratamente suscetíveis de tributação, mas, somente aqueles que revelem manifestação de riqueza. Classicamente tem-se adotado como manifestação de riqueza, para efeitos tributários, a renda, o patrimônio e o consumo de bens e serviços. São, portanto, as bases econômicas nas quais as manifestações de riquezas são identificadas em situações ou momentos que permitam visualizar a capacidade contributiva do particular.

Portanto, o fator econômico é pressuposto lógico para se determinar capacidade contributiva. Não há que se falar em capacidade para contribuir impostos se não houver situações ou fatos que resultem em manifestação de riqueza.

Rohenkohl (2007, p. 182-183) ao abordar semanticamente o vocábulo capacidade, num sentido técnico-jurídico, afirma que ele está, irremediavelmente, associado à ideia de um *status* que é adquirido por um sujeito de direito em face de determinadas condições fixadas pelo direito positivo, outorgando-lhe aptidão para prática de determinados atos ou para fruição de determinada tutela. Cita, como exemplos, a capacidade civil (arts. 1º, 2º, 3º, 4º e 5º), a capacidade para testar (Livro V, Título III, Capítulo II), a capacidade empresarial (Livro II, Título I, Capítulo II). No caso da capacidade contributiva para pagar impostos, a condição necessária é a

aptidão econômica demonstrada em determinada situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao cidadão (hipótese de incidência).

Afirmou-se, no item anterior, que o conceito de capacidade contributiva será levado em consideração a capacidade econômica individual de cada cidadão. Neste sentido, a capacidade contributiva é relativa ou subjetiva, pois condições individuais de cada contribuinte serão consideradas para graduação do *quantum* do imposto a ser pago. Expressa, pois, aquela aptidão econômica de contribuir na medida das possibilidades, *in concreto*, de cada cidadão individualmente. Mesmo em relação a esse aspecto do conceito (relativo/subjetivo), o fator econômico é o parâmetro adotado para graduar a capacidade contributiva individual de cada contribuinte.

No nosso Sistema Tributário Constitucional, o legislador constituinte originário definiu a capacidade contributiva absoluta ou objetiva, relativamente aos impostos, mediante a eleição das bases econômicas expressamente discriminadas no texto constitucional. Tradicionalmente, a capacidade contributiva absoluta ou objetiva tem estado presente no Texto Constitucional, ao se prever os fatos indicadores de aptidão para contribuir, que ensejam a obrigação de pagar impostos (COSTA, 2003, p. 90). As bases econômicas que ensejam a instituição de impostos pela União são as previstas no art. 153, pelos Estados e o DF as do art. 154 e, por fim, pelos Municípios e o DF as previstas no art. 156.

Em suma, para os impostos, o critério utilizado pela Constituição é o da partilha, entre os entes políticos, das situações materiais que ensejam manifestações de riquezas. Assim, o legislador ordinário de cada ente tributante só poderá instituir impostos com fundamento nessas bases econômicas expressamente previstas na Constituição, possuindo capacidade contributiva potencial aquele que manifestar as riquezas descritas no texto constitucional. Por conseguinte, aquele cidadão que é proprietário de veículo automotor é um potencial contribuinte do IPVA, pois manifestou riqueza patrimonial. Já aquele que auferiu renda é um potencial contribuinte do IR.

Em relação a capacidade contributiva relativa ou subjetiva, o legislador constituinte originário a previu expressamente no § 1º do art. 145, da CF, ao prescrever que os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Esse enunciado, apesar de se referir literalmente a capacidade econômica, não há dúvidas que o legislador constituinte quis se referir a capacidade contributiva relativa ou subjetiva

de cada cidadão, ou seja, a capacidade para pagar impostos que no direito anglo-saxônico corresponde a expressão *ability to pay*. O legislador constituinte foi mais completo ao se referir a “capacidade econômica do contribuinte”, pois adotou, expressamente, o critério econômico para graduar a capacidade do contribuinte para arcar com o ônus de tal espécie tributária.

Nessa linha de pensamento, Conti (1997, p. 36-37) esclarece que:

No caso do disposto no Texto Constitucional, fez-se uso da expressão “capacidade econômica”, quando, no caso, a referência é à “capacidade contributiva”, pois trata-se apenas da capacidade econômica de pagar tributos. No entanto, não se pode dizer ter havido equívoco por parte do legislador, pois menciona “capacidade econômica do contribuinte” – tornando, dessa forma, mais preciso o conceito ao referir-se à capacidade econômica apenas daqueles que estão sujeitos à tributação.

Interessante é a observação feita por Schoueri (2005, p. 282) sobre o que se deve investigar a partir da capacidade contributiva: a) um parâmetro para a distinção entre situações tributáveis ou não tributáveis, isto é, identificar a existência de uma riqueza apta a ser tributada, o que corresponde ao aspecto absoluto ou objetivo da capacidade contributiva; b) um limite ou critério para a graduação da tributação, isto é, qual será a parcela dessa riqueza que será objeto de tributação em face das condições individuais. Nesse caso, relaciona-se com o aspecto relativo ou subjetivo da capacidade contributiva.

Há ainda quem se refira a capacidade financeira que “seria a disponibilidade para liquidação de suas obrigações no tempo e forma contratados” (CONTI, 1997, p. 35). Diante de tal conceito, verifica-se que capacidade financeira não se confunde com a capacidade contributiva e nem com a capacidade econômica. Determinada pessoa pode ter capacidade econômica e, por conseguinte, capacidade contributiva, mas não possuir capacidade financeira por faltar-lhe liquidez (DUTRA, 2010, p. 23).

A capacidade financeira não serve de parâmetro para adoção das manifestações de riquezas e nem para graduação da capacidade contributiva, pois inviabilizaria a instituição e cobrança de determinados impostos. Impostos cuja base econômica é a propriedade ou a transferência bens como, por exemplo, o IPTU e o ITCMD que incidem sobre manifestações de riquezas podem revelar capacidade econômica e contributiva, mas, no entanto, não revelar disponibilidade financeira do contribuinte (proprietário/adquirente).

Aclarando melhor o exemplo, suponha-se que alguém possua um imóvel de alto valor de mercado, mas que, por qualquer motivo, encontre-se em dificuldades financeiras. Nesse caso, temos aqui um contribuinte que tem capacidade econômica – por possuir um imóvel de alto valor – tendo aptidão para figurar como destinatário legal da imposição tributária por manifesta riqueza e, portanto, capacidade contributiva, mas que não tem capacidade financeira por lhe faltar recursos financeiros para arcar com o *quantum* do tributo.

Uma outra questão que tem suscitado dúvidas e controvérsias na doutrina diz respeito ao sentido e alcance da expressão “sempre que possível” prevista no § 1º, do art. 145, da CF. A primeira discussão é saber se a expressão sempre que possível se refere apenas ao caráter pessoal dos impostos ou, também, à graduação dos impostos segundo a capacidade contributiva.

Essa dúvida surgiu, principalmente, por que a Constituição Federal de 1946⁷, ao tratar do princípio da capacidade contributiva, transcrito no seu artigo 202, não deixava margem de dúvida sobre sua intenção e isto se deve, mormente, a localização topográfica da expressão “sempre que possível” no enunciado do dispositivo da Constituição, visto que fora inserida imediatamente à menção feita ao caráter pessoal. Indicava, assim, que apenas a ela se referia, não se reportando à capacidade contributiva.

Com o advento da Constituição de 1988, essa expressão foi deslocada para parte inicial do enunciado do dispositivo constitucional, levando ao entendimento de que se refere tanto ao caráter pessoal quanto à capacidade contributiva. Sendo assim, alguns doutrinadores entendem que sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e, sempre que possível, serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Porém, muitos entendem que essa expressão não se refere ao princípio da capacidade contributiva e que sempre é possível graduar os impostos segundo a capacidade contributiva.

Amaro discordando do entendimento de Ives Gandra Martins e de Hugo de Brito Machado (2006, p, 139) diz que não se pode interpretar o preceito constitucional de que os impostos podem observar a capacidade econômica, mesmo quando isso seja impossível. Segundo o autor, se esse entendimento prevalecesse, não seria necessário a colocação dessa cláusula no texto constitucional.

⁷ Art. 202 - Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Conti ao enfrentar o tema, conclui que:

[...] todos os impostos, ainda que não permitam uma aferição direta da capacidade contributiva, podem sujeitar-se ao princípio. Mesmo a imposição de tributos sem caráter pessoal, entre os quais incluem-se os que atingem a renda consumida, é dotada de mecanismos – como a seletividade, por exemplo – que tornam possível gravar mais pesadamente os indivíduos que exteriorizam uma capacidade contributiva mais elevada.

Muitos são os que comungam desse mesmo entendimento, como Grupenmacher (1997) que afirma que a ressalva “sempre que possível” diz respeito ao caráter pessoal dos impostos, não se aplicando ao princípio da capacidade contributiva, Lacombe (2000) para quem a expressão sempre que possível só pode referir-se ao caráter pessoal dos impostos já que a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica é um corolário lógico do princípio da igualdade, Machado (1994) ressalta que a expressão sempre que possível diz respeito apenas à atribuição de caráter pessoal e não à graduação segundo a capacidade econômica dos contribuintes, pois, para ele, é sempre possível graduar os impostos segundo a capacidade contributiva; Já Coêlho (2008) entende que a cláusula “sempre que possível” da Constituição de 1946 estava ligada à pessoalidade e que seria crível a instituição de impostos sem o substrato na capacidade das pessoas para pagá-los.

Mas uma questão que é bastante controversa em relação a expressão “sempre que possível” diz respeito ao equivocado entendimento de que essa expressão flexibilizou o princípio da capacidade contributiva, dando ensejo à discricionariedade, por parte do legislador ordinário, em relação à obrigatoriedade ou não desse princípio.

Derzi (2010, p. 1097) rechaça, veementemente, essa ideia de discricionariedade advinda da interpretação equivocada da expressão sempre que possível, ao assentar que:

O art. 145, § 1º, fala em pessoalidade sempre que possível. A cláusula sempre que possível não é permissiva, nem confere poder discricionário ao legislador. Ao contrário, o advérbio sempre acentua o grau de imperatividade e abrangência do dispositivo, deixando claro que, apenas sendo impossível, deixará o legislador de considerar a pessoalidade para graduar os impostos de acordo com a capacidade econômica subjetiva do contribuinte.

Na verdade, essa cláusula sempre que possível previsto no texto da Constituição parece desnecessária, porque o Direito só atua no campo da

possibilidade. Entretanto, a sua colocação no texto constitucional “pode conduzir ao equívoco de se afirmar que ficará à discricção do legislador infraconstitucional a observância ou não do citado princípio” (COSTA, 2003, p. 91).

Contudo, não é esse o verdadeiro sentido e alcance da expressão sempre que possível, pois o objetivo do legislador constituinte ao incluir tal expressão foi o de excluir da obrigatoriedade da observância do princípio da capacidade contributiva aqueles impostos ou situações em que ele parece inaplicável, ou seja, que não é possível conferir caráter pessoal seja por dificuldades fáticas e ou jurídicas decorrentes da natureza do tributo.

Por tudo que foi exposto até aqui, pode-se afirmar que as disposições do art. 145, § 1º, da CF, tem a mesma eficácia de um princípio, porque consagra o princípio constitucional da capacidade contributiva que orienta todo o sistema tributário nacional.

No item 1.2, ao se tratar da distinção entre princípios e regras, foi dito que os princípios são mandamentos de otimização, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo o fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras colidentes (ALEXY, 2011, p. 87).

Portanto, na verdade, a expressão sempre que possível reforça a ideia de que o estatuído no art. 145, § 1º, da CF, não é uma regra, mas sim um princípio, pois consiste num comando de maximização de eficácia, que, pode ser concretizado em diferentes graus e que a medida devida de sua satisfação não depende apenas das possibilidades reais, mas também, das possibilidades jurídicas

Por isso que Machado (2012, p.105), esclarecendo o sentido da expressão sempre que possível preconizada na Constituição de 1988, afirma que diversamente da observância de uma regra, que se aplica ou não se aplica, a observância dos princípios sempre pode ser relativizada. Assim, a expressão sempre que possível objetiva apenas reconhecer que em relação a certos impostos nem sempre é possível atribuir caráter pessoal. Porém, afirma o autor que essa expressão diz respeito apenas à atribuição de caráter pessoal aos impostos, ou seja, o de permitir a existência de impostos sem caráter pessoal e não o de permitir que não seja graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte (MACHADO, 1990, p. 125-126).

Conti segue a mesma linha de pensamento ao proferir o seguinte entendimento:

Dessume-se que a colocação da expressão no Texto visa apenas e tão somente a permitir exceções, como é o caso dos impostos com finalidades ordinatórias – a chamada tributação extrafiscal –, em que o objetivo principal não é a arrecadação, mas o direcionamento das atividades dos agentes econômicos. Nesta hipótese, dada a natureza da imposição, não há que se falar em estrita observância à capacidade contributiva.

Já alguns autores entendem que nem sempre é possível atribuir caráter pessoal a determinados impostos e se valem, normalmente, de uma classificação doutrinária que divide os impostos em pessoais e reais. Os impostos são pessoais, segundo a doutrina, quando aspectos pessoais ou condições subjetivas do contribuinte são relevantes para configuração da hipótese de incidência, mormente, em relação ao seu aspecto quantitativo. Ou seja, a base de cálculo será aferida considerando-se a renda, estado civil, família etc. Assim, a base de cálculo do Imposto de Renda, por exemplo, será menos elevada na medida em que o cidadão contribuinte tenha efetuado despesas com dependentes, saúde, educação etc. Essas despesas poderão ser deduzidas da base de cálculo.

São reais, segundo essa classificação, os impostos que ignoram esses aspectos pessoais do contribuinte. Um exemplo bastante utilizado é o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) que se considera apenas o valor da coisa (imóvel) para efeito de quantificação. Entretanto, essa classificação não tem nenhum caráter científico, mas mero cunho didático (MELO, 2010, p. 63) e quem determina o caráter pessoal do imposto é o legislador infraconstitucional ao considerar ou não aspectos pessoais do contribuinte sempre que isso for possível. Pois, os impostos, quaisquer que sejam, são sempre pagos por pessoas. Até os que incidem sobre o patrimônio, o mais real deles, recai sobre o proprietário independentemente da coisa, pois o vínculo *ambulat cum dominus*, isto é, segue o dono (COELHO, 2008, p. 84).

Afirmar, também, que os impostos reais não observam a capacidade contributiva é um equívoco. O IPTU, por exemplo, observa o princípio da capacidade contributiva na medida que sua base de cálculo corresponde ao valor venal do imóvel. Se alguém é proprietário de um imóvel no valor de R\$ 10.000,00 e a alíquota fixada do IPTU é de 2%, deverá pagar a quantia de R\$ 200,00, já o proprietário de

um imóvel no valor de R\$ 1.000.000,00 pagará na mesma proporção a quantia de R\$ 20.000,00. Ocorre que muitos confundem o princípio da capacidade contributiva com a progressividade.

A tributação proporcional, ou seja, aquela que leva em consideração uma alíquota fixa a ser aplicada sobre a base de cálculo é suficiente para realização do princípio da capacidade contributiva objetiva, pois, na medida que aumenta a base de cálculo aumenta proporcionalmente o valor do imposto a ser pago. “O princípio da capacidade contributiva não exige, porém, progressividade alguma, muito embora esta seja conciliável com aquele” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 44). O princípio da capacidade contributiva exige uma base de cálculo adequada. Entretanto, diante dos ditames constitucionais contemporâneos, a tributação proporcional já não é idônea a atender ao princípio da capacidade contributiva, principalmente, no que concerne aos objetivos precípuos do Estado Social Democrático de Direito que clama por uma sociedade justa, solidária e igual.

Ressalte-se, também, que é possível atribuir caráter pessoal, mesmo àqueles impostos que incidem sobre o patrimônio (reais). Afinal, como foi dito acima, a atribuição de caráter pessoal não é uma discricionariedade do legislador infraconstitucional, mas um imperativo constitucional de sempre considerar os aspectos pessoais ou condições subjetivas de cada cidadão contribuinte, exceto se isso não for possível. Em relação ao IPTU, por exemplo, pode o legislador levar em consideração alguns aspectos pessoais do contribuinte proprietário do imóvel urbano (imóvel para residência própria, dependentes, gastos com saúde e educação) para quantificação do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. O próprio enunciado do princípio da capacidade contributiva, na sua parte final, faculta à Administração Tributária identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Assim, a legislação tributária poderia prevê determinadas obrigações acessórias como, por exemplo, a exigência de uma declaração relativa ao IPTU - como ocorre com o ITR⁸ - que contemple informações pessoais de cada contribuinte

⁸ Os contribuintes proprietários de imóveis rurais devem apresentar anualmente a DITR – Declaração do Imposto Territorial Rural. Essa Declaração, dependendo do imóvel, é bastante complexa e, dentre outras informações, deve-se informar o valor do imóvel, a área total, a área não tributável, a área tributável e a área utilizada (atividades exploradas) e o grau de utilização para efeito cálculo do referido imposto. Isso se justifica porque a Constituição de 1988, no seu art. 153, § 1º, determinou

(proprietário) que demonstrem sua real capacidade econômica contributiva, acompanhada de documentos comprobatórios idôneos etc. Mesmo porque, o princípio da capacidade contributiva também visa evitar que o mínimo existencial seja atingido, o que justificaria, em certos casos, a concessão de isenções do IPTU.

Nesse sentido que Velloso (2012, p. 75-76) fez a seguinte consideração:

É verdade que certos tributos não podem revestir-se de caráter pessoal, a exemplo do ITR, do IPTU e do IPVA, tributos eminentemente reais. Porém, o legislador pode – e deve – dar-lhes traços de pessoalidade, mediante a desoneração dos cidadãos carentes de meios econômicos para arcar com a tributação, o que realiza tanto a pessoalidade dos impostos quanto o princípio da capacidade contributiva, na sua função de pressuposto subjetivo.

Uma outra classificação formulada pela doutrina é a que divide os impostos em diretos e indiretos. Essa classificação leva em consideração a repercussão do encargo econômico-financeiro suportado pelo contribuinte. São diretos os impostos cujo ônus econômico-financeiro repercute diretamente sobre o contribuinte de direito (determinado pela legislação tributária), ou seja, esse ônus fiscal não poderá ser transferido a terceiros. Por exemplo, os impostos que incidem sobre a renda e o patrimônio cujo o ônus fiscal repercute diretamente sobre os que auferiram renda e sobre os proprietários de determinados bens, respectivamente.

São indiretos os impostos cujo o recolhimento é efetuado pelo contribuinte de direito, entretanto, o encargo econômico-financeiro é transferido e suportado pelo contribuinte de fato. Correspondem aos impostos que incidem sobre o consumo de bens ou serviços (IPI, ICMS, ISS). O ICMS, por exemplo, o contribuinte de direito é o industrial, comerciante ou produtor e o contribuinte de fato – aquele que suporta o ônus fiscal – é o adquirente (consumidor final) das mercadorias ou serviços.

Com base nas exposições acima, constata-se a possibilidade de se atribuir caráter pessoal tanto aos impostos sobre a renda quanto aos impostos sobre o patrimônio (impostos diretos). Isso é possível por que o ônus fiscal não é transferido para terceiros, pois o contribuinte de direito é o mesmo que suporta o encargo econômico-financeiro. Por outro lado, é pacífico na doutrina considerar os impostos que são suportados pelo consumidor final, como exemplo de tributação não pessoal. É que, os impostos que incidem sobre o consumo de bens ou serviços, por terem

que as alíquotas do ITR sejam fixadas de forma a desestimular as propriedades improdutivas, cumprindo, assim, a função social da propriedade.

seus encargos econômico-financeiros transferidos a terceiros, torna-se impossível atribuir caráter pessoal. Aliás, seria impossível identificar todos os contribuintes de fato (consumidores finais) a fim de verificar as condições econômicas individuais de cada um para efeito de graduação do imposto.

Seguindo essa linha de pensamento, Coêlho (2008, p. 84) expôs o seguinte:

O caráter pessoal a que alude o constituinte significa o desejo de que a pessoa tributada venha a sê-lo por suas características pessoais (capacidade contributiva), sem possibilidade de repassar o encargo a terceiros. Esta impossibilidade de repassar, transferir, repercutir o encargo tributário é que fecunda a classificação dos impostos em diretos e indiretos.

Entretanto, mesmo impostos que não permitam atribuir caráter pessoal e, conseqüentemente, aferir a capacidade contributiva, como é o caso dos impostos indiretos que incidem sobre a renda consumida, é possível adotar outros mecanismos ou instrumentos – como a seletividade – que amenizam a carga tributária sobre os produtos que são extremamente necessários à subsistência das pessoas de baixa renda, preservando, assim, o mínimo existencial.

Dentro dessa mesma linha de raciocínio, Derzi (2010, p. 1097) afirma que:

[...] Tornar-se-ia muito difícil, senão impossível, graduar o imposto sobre produtos industrializados ou sobre operação de circulação de mercadorias de acordo com a capacidade econômica da pessoa que adquire o produto ou a mercadoria para o consumo. Por isso, a Constituição Federal, seguindo a melhor doutrina, fala em pessoalidade sempre que possível e estabelece em substituição, o princípio da seletividade para o Imposto sobre Produtos Industrializados e para o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços nos arts. 153, § 3º, I, e 155, § 2º, III.

A seletividade consiste na graduação de alíquotas em função da essencialidade dos produtos ou mercadoria. Esse mecanismo tem previsão expressa em relação ao IPI (art. 153, § 3º, I, da CF) e ao ICMS (art. 155, § 2º, III, da CF), sendo que no primeiro caso é obrigatório e no segundo facultativo⁹. Essenciais são os produtos, as mercadorias ou os serviços indispensáveis à subsistência, ao desenvolvimento e ao bem-estar da pessoa humana (CANAZARO, 2015, p. 111). Parte-se do entendimento de que todos os indivíduos, inclusive aqueles que possuem escassos recursos, são adquirentes desses bens essenciais, sendo

⁹ O legislador constituinte originário optou por facultar a seletividade em relação às alíquotas do ICMS, pois o enunciado do dispositivo constitucional utilizou a expressão “poderá ser seletivo”. Foi uma escolha equivocada, pois a maioria dos Estados da Federação não a utiliza ou, quando utiliza, se restringe a alguns produtos relacionados à cesta básica.

imperioso que esses produtos se sujeitem a uma tributação mais suave ou até inexistente. Isto se justifica porque indivíduos de baixa capacidade contributiva são os que consomem maior parte de sua renda na aquisição desses bens essenciais. Já os produtos de necessidade média, luxuosa ou supérflua são consumidos por indivíduos de alta capacidade contributiva, devendo ser tributados de forma mais elevada. Em suma, o mecanismo da seletividade das alíquotas em função da essencialidade dos bens ou serviços, serve de parâmetro para realização do princípio da capacidade contributiva.

A carga tributária incidente sobre consumo no Brasil, inversamente do que ocorre na maioria dos países desenvolvidos, é bastante excessiva a ponto de comprometer o mínimo existencial, além de contribuir para que o Sistema Tributário Nacional se torne mais regressivo. Esse tema será abordado, com profundidade, no item 3.4.

Para encerrar essas breves considerações sobre o princípio da capacidade contributiva, cumpre ressaltar que o princípio da capacidade contributiva se sujeita a limites demarcados pelos princípios do mínimo existencial e o da vedação ao confisco. Esses princípios servem de balizas para aplicação do princípio da capacidade contributiva, em seu sentido subjetivo, que começa além do mínimo necessário à existência humana digna e termina aquém do limite destruidor da propriedade (SCHOUERI, 2005, p. 284). Assim, não há que falar-se em capacidade contributiva se a riqueza manifestada não exceder o mínimo necessário a uma sobrevivência digna do cidadão e de seus dependentes. Essa tributação, também, não poderá ser excessiva, proibitiva ou confiscatória a ponto de inviabilizar ou mesmo inibir o exercício de atividade profissional ou empresarial, nem retirar parcela substancial de propriedade.

Por fim, segundo as palavras de Tipke (2002, p 30), “a realização do princípio da capacidade contributiva é um progresso perante uma tributação arbitrária, sem princípios, perante uma tributação segundo oportunismo político, perante um pragmatismo ou fiscalismo ilimitado”.

2.5.2 Capacidade contributiva e o princípio do mínimo existencial

Em primeiro lugar, frise-se que o princípio da capacidade contributiva não se incompatibiliza com o princípio do mínimo existencial, pelo contrário, o princípio da

capacidade contributiva tem a função de preservar o mínimo existencial. Como já abordado, a tributação só deve incidir sobre a riqueza que exceder o mínimo existencial. Enquanto a riqueza não ultrapassar o mínimo existencial não há capacidade contributiva. Seria irracional que o Estado tributário, através dos impostos, retirasse do cidadão contribuinte aquilo que, como Estado social, tem de lhe devolver em forma de benefícios (TIPKE; YAMASHITA, 2002).

Buffon (2009, p. 181) tem essa mesma concepção ao expressar que:

Em qualquer modelo estatal – e no Estado Social principalmente – é inadmissível que o cidadão desprovido de capacidade para prover o seu próprio sustento seja compelido a contribuir para o Estado, especialmente quando este lhe sonega aquilo de mais básico que prometeu prover (saúde, educação, segurança, habitação, salário digno, etc).

O princípio da capacidade contributiva protege, sem sombras de dúvidas, o mínimo existencial. Para Peres (2013, p. 78) não há capacidade contributiva enquanto a renda não ultrapassar o mínimo necessário à subsistência humana digna, porquanto, o princípio atende tanto ao Estado Social quanto ao princípio da dignidade humana.

É pacífico na doutrina a ideia de que todos os estudiosos de política fiscal são unânimes em defender a não-tributação do mínimo existencial. Somente o que excede o mínimo existencial seria passível de tributação. Porém, há uma grande dificuldade em delimitar precisamente os contornos do que possa ser considerado mínimo existencial. A fixação do mínimo existencial variará de acordo com o que se pode entender de necessidades básicas. Sendo um problema crucial para tomada de decisão política, por parte do legislador, principalmente, pela falta de normas constitucionais específicas que tracem um caminho a ser seguido.

Essa dificuldade em delimitar os contornos precisos do conceito e do conteúdo do mínimo existencial, em termos gerais, é bem retratada por Cordeiro (2012, p. 139):

[...] jamais será possível reduzir o nível de abstração a tal ponto que se alcance, *a priori*, uma zona com contornos precisos do que seja, concretamente, o conteúdo do mínimo existencial, o que somente será revelado caso a caso. Mas é bom que assim o seja. O reconhecimento do mínimo existencial como categoria flexível permite que *standards* – muitas vezes elevados, e até ousados – sejam construídos, paulatinamente atingidos e, quem sabe, ultrapassados. Por outro lado, a fixação de alguns conteúdos mínimos ampara a dignidade humana em caso de inércia ou

atuação arbitrária do poder público e mesmo na hipótese de um déficit na capacidade prestacional do Estado.

O mínimo existencial poderá ser abordado sob duas perspectivas: de um lado como direito protegido negativamente contra intervenção do Estado e, de outro lado, direitos garantidos positivamente pelas prestações do Estado. “Trata-se, portanto de direito de dupla face, uma vez que se apresenta de forma negativa e positiva, sempre buscando preservar as condições de existência e a própria liberdade” (BUFFON, 2009, p. 182).

Na perspectiva negativa, em matéria tributária, o mínimo existencial impede a tributação sobre a riqueza destinada a suprir as necessidades básicas do ser humano como alimentação, vestuário, moradia, educação e saúde, imprescindíveis à subsistência humana digna e a própria liberdade do cidadão. A não-tributação do mínimo existencial se revela através das imunidades, isenções ou, mesmo, pelo mecanismo da seletividade já mencionada.

Historicamente, o mínimo existencial tem sua origem, mesmo que timidamente, na Revolução Francesa e se expandiu como forma de intervenção a partir da segunda metade do século XIX quando serviu de parâmetro para redução das desigualdades sociais. Surgiu primeiro na Alemanha e se espalhou por vários países europeus, consistia no dever do Estado suprir, através de um auxílio social e econômico, as necessidades daqueles que não tinham as mínimas condições necessárias para manter uma vida digna. Além disso, previa a dispensa da obrigação de contribuir com os gastos públicos (ZILVETI, 2004, p. 204).

A Declaração Universal dos Direitos do Homem, de 1948, no seu art. 25, prevê que “toda pessoa tem direito a um nível de vida suficiente para assegurar a sua saúde, o seu bem-estar e o de sua família, especialmente para a alimentação, o vestuário, a moradia, a assistência médica e para os serviços sociais necessários”.

Em alguns países europeus, a legislação do imposto de renda, influenciada pela doutrina e jurisprudência dos tribunais, protege o mínimo existencial. Na Alemanha, por exemplo, a legislação do imposto de renda estabeleceu diversos mecanismos de proteção do mínimo existencial individual e familiar ao fixar limites básicos de dedução, acrescidos de deduções por dependentes (ZILVETI, 2004, p. 208).

No Brasil, a legislação do imposto de renda estabelece um limite de isenção, bem como, deduções por dependentes e, também, as despesas pessoais e dos

dependentes com educação e saúde. Essas questões serão aprofundadas no estudo da progressividade do imposto sobre a renda das pessoas físicas.

Acrescente-se, todavia, que a preservação do mínimo existencial não se limita apenas aos impostos pessoais diretos. A constituição de 1946 previa expressamente no art. 15, § 1º, a preservação do mínimo vital ao “isentar artigos de consumo que lei classificasse como indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”.¹⁰ A Constituição de 1988 não traz nenhum dispositivo semelhante, mas consagrou o mecanismo da seletividade dos produtos essenciais à subsistência da pessoa humana já mencionado anteriormente.

Conclui-se, portanto, que a proteção do mínimo existencial é, indubitavelmente, um imperativo do princípio da capacidade contributiva, buscando a realização da igualdade material e, conseqüentemente, a justiça social e fiscal.

2.5.3 Capacidade contributiva e o princípio da vedação ao confisco

Se, por um lado, a capacidade contributiva impende a proteção do mínimo existencial, tornando intributável parte da riqueza indispensável a sobrevivência humana digna, por outro lado, proíbe que a tributação do excedente de riqueza ultrapasse o limite da capacidade econômica contributiva a ponto de se considerar confiscatório. Portanto, a vedação de tributo com efeito de confisco é, pois, uma decorrência lógica do princípio da capacidade contributiva, pois a exação que ultrapasse a capacidade de contribuir denotará caráter confiscatório.

Cabe, preliminarmente, esclarecer o conceito do vocábulo confisco, Castilho (2002, p, 36-37) concebe a seguinte acepção de confisco: “Confisco, ou confiscação, é o vocábulo que se deriva do latim “*confiscatio*”, de “*confiscare*”, tendo o sentido de ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judiciária, fundados em lei”. Enfim, “confiscar é tomar para o fisco, desapossar alguém dos seus bens em favor do Estado” (AMARO, 2006, p.144).

¹⁰ Art. 15. Compete à União decretar impostos sobre:

[...]

§ 1º - São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.

A regra geral, nos ordenamentos jurídicos, é a proibição do confisco. No Brasil, por exemplo, a Constituição garante o direito de propriedade no art. 5º, XXII e art. 170, II e veda o confisco ao estabelecer, no art. 5º, XXIV, prévia e justa indenização nos casos que autoriza a desapropriação de bens. Confisco, portanto, é a subtração de bens de propriedade particular, em benefício do Estado, sem justa indenização. Entretanto, a Constituição permite, como pena acessória, a perda de bens do condenado, em favor do Estado, na forma prevista em lei (art. 5º, XLV e XLVI, b). Assim, a exceção só é admitida na forma de sanção por ato ilícito.

O confisco, portanto, distingue-se conceitualmente de tributo, por apresentar natureza de sanção, algo que, por definição, é vedado aos tributos. O tributo é uma imposição pecuniária que não constitua sanção de ato ilícito.

Derzi (2010) faz uma interessante distinção, com base na corrente doutrinária formal (que desvincula as normas tributárias daquelas reguladoras dos direitos e garantias fundamentais), esclarecendo que “tributo é, tecnicamente, uma obrigação legal, de caráter pecuniário, enquanto desapropriação é forma originária de aquisição de propriedade, e o confisco, espécie de sanção”. Portanto, trata-se de “três institutos distintos e paralelos, sem ponto de contato”.

Analisando o enunciado do art. 150, IV, que dispõe sobre a vedação do tributo com efeito de confisco, tecnicamente, deduz-se que o tributo não se confunde com o confisco, porém, a instituição de tributos excessivamente onerosos pode acarretar a perda de patrimônio, da propriedade, o que geraria efeitos semelhantes ao do instituto do confisco.

A tributação em si não tem a natureza de confisco, aliás o dever fundamental de pagar tributo é o preço para se garantir a própria liberdade. Célebre, e ainda atual, é a clássica afirmação de Montesquieu (1996, p. 228) de que: “Podem-se cobrar tributos maiores na proporção da liberdade dos súditos; e forçados a moderá-los à medida que a servidão aumenta [...]”.

Coelho (2008, p. 275) aponta uma estreita relação entre a vedação do tributo com efeito de confisco e o direito de propriedade ao concluir que: “Se não se admite a expropriação sem justa indenização, também se faz inadmissível a apropriação através da tributação abusiva”.

Questão espinhosa é saber até que ponto a tributação pode avançar sobre o patrimônio do cidadão, sem que se configure confisco. Não há norma jurídica regulando especificamente o limite quando, por meio de tributo, se atinja o campo do

confisco. Existem situações que podem caracterizar o confisco, como, por exemplo, o imposto que absorvesse toda a renda do contribuinte; o tributo que tomasse parcela substancial do patrimônio. Mas não existe um percentual a partir do qual o imposto passa a ser considerado confiscatório (AMARO, 2006).

Amaro (2006, p. 145), esclarecendo as dificuldades de se estabelecer um parâmetro para delimitar a natureza confiscatória do tributo, aduz que:

O princípio da vedação de tributo confiscatório não é um preceito matemático; é um critério informador da atividade do legislador e é, além disso, preceito dirigido ao intérprete e ao julgador, que, à vista das características da situação concreta, verificarão se determinado tributo invade ou não o território do confisco.

Baleeiro (2010, p. 900-901) concebe como tributo de natureza confiscatória “os que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem exercício de atividade lícita e moral”.

Depreende-se de todo o exposto, que o princípio que veda a utilização do tributo com efeitos confiscatórios não impede uma carga tributária elevada, mas aquela que, no caso concreto, é capaz de subtrair a propriedade, inviabilizar atividades profissionais ou econômicas das pessoas físicas ou jurídicas.

Ademais, há determinadas hipóteses em que a tributação severa se justifica, por razões de política fiscal, como, por exemplo a tributação com finalidades extrafiscais. Costuma-se denominar extrafiscal o tributo que não tem a finalidade precípua de prover o Estado de meios financeiros, mas antes visa, preponderantemente, intervir em situações econômicas ou sociais. Pode-se citar alguns exemplos como os impostos que visam ordenar a propriedade de acordo com a sua função social, os que visam intervir em circunstâncias conjunturais ou estruturais da economia e, também, aqueles impostos proibitivos que visam desestimular o consumo de produtos supérfluos ou que são prejudiciais à saúde humana.

Assim, há muito, percebeu-se que os tributos não são totalmente neutros e com a intensificação e aprofundamento dos estudos econômicos e financeiros, mais especificamente nas Ciências das Finanças, revelou-se as extraordinárias funções dos impostos para atingir finalidades diversas da mera arrecadação de recursos para manutenção da máquina estatal. Agora, o Estado não arrecada tributos apenas para obter receitas (finalidade fiscal), mas também para perseguir objetivos outros

(finalidade extrafiscal) como as barreiras alfandegárias, o equilíbrio da balança comercial, repressão à poluição, a redistribuição de rendas, a diminuição das desigualdades sociais e regionais, entre outros (TIPKE; YAMASHITA, 2002).

Cabe esclarecer, entretanto, que a capacidade contributiva restará satisfeita pela tributação proporcional à riqueza manifestada por cada um. É o que se denomina proporcionalidade tributária. A proporcionalidade tributária, tecnicamente, consiste na utilização de uma alíquota ou percentual sempre uniforme e invariável, qualquer que seja o valor da riqueza a ser tributada. Técnica muito utilizada na Idade Média, mas que não é considerada idônea a atender o princípio da capacidade contributiva, principalmente, diante do novo contexto constitucional contemporâneo que instaurou um novo modelo de Estado Social Democrático de Direito no qual se deve perseguir uma igualdade material e não apenas formal. Para isso, faz-se mister reduzir as desigualdades sociais existentes na sociedade e a progressividade tributária surge como instrumento mais adequado para realização desse desiderato.

Entendendo da mesma forma, Costa (2002, p. 78-79) reforça a importância da progressividade tributária como instrumento mais apropriado à realização da igualdade material, ao afirmar que:

Com efeito, se a igualdade, na sua acepção material, concreta, é o ideal para o qual se volta todo o ordenamento jurídico-positivo, a progressividade dos impostos é a técnica mais adequada ao seu atingimento. Isto porque a graduação meramente proporcional à capacidade contributiva dos sujeitos não colabora para aquele fim. Diversamente, na tributação progressiva aqueles que detêm maior riqueza arcarão efetivamente mais pelos serviços públicos em geral, em favor daqueles que pouco ou nada possuem, e, portanto, não podem pagar.

A progressividade tributária exige que a tributação seja mais do que proporcional à riqueza de cada um. E isso pode ser operacionalizado aplicando-se alíquotas mais elevadas, numericamente, à medida que aumenta a riqueza a ser tributada. Isso produz um efeito redistributivo capaz de amenizar as desigualdades sociais. É o que se pretende investigar neste trabalho e, mais especificamente, com relação à tributação progressiva da Renda.

3 A TRIBUTAÇÃO PROGRESSIVA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Atualmente o estudo do princípio da capacidade contributiva acendeu o debate sobre qual critério ou instrumento é mais adequado a sua realização. Será suficiente uma tributação proporcional em que o tributo cresce na mesma proporção da riqueza que se tributa? Será que essa forma de tributar realiza a equidade vertical e alcança a isonomia tributária?

A progressividade tributária para muitos, trata-se de um princípio instrumental da capacidade contributiva e para outros, um critério ou técnica de tributação. A tributação progressiva consiste na aplicação de alíquotas adequadas à base de

cálculo, portanto, trata-se de uma técnica tributária instrumental para concretização do princípio da capacidade contributiva ao aplicar alíquotas maiores à medida que se aumenta a base de cálculo do imposto. Em relação ao imposto de renda, por exemplo, quanto mais alta a renda mais elevada será a alíquota a ser aplicada.

A Constituição consagrou vários critérios técnicos no sentido de se implantar um sistema tributário mais justo. Esses critérios técnicos são instrumentos normativos vinculados aos meios e fins constitucionais e devem ser aplicados pelo legislador ordinário sob pena de inconstitucionalidade. Esses instrumentos técnicos permitirão a intervenção econômico-social, induzindo, incentivando ou inibindo comportamentos por meio da carga tributária menor ou mais gravosa. Dentre esses instrumentos técnicos, um dos mais importantes é o da progressividade cuja finalidade é buscar a justiça distributiva ao tributar com maior intensidade os mais ricos para transferir para as camadas mais pobres em forma de bens ou serviços. Como exemplo, tem-se a utilização da alíquota progressiva dos impostos sobre a renda.

O Sistema Tributário pode e deve ser utilizado como instrumento de redistribuição da renda e da redução das desigualdades, pois, afinal os recursos arrecadados junto à sociedade – através de tributos – retornam em seu próprio benefício. E isso se faz por meio de gastos sociais e também por uma tributação progressiva, cobrando mais dos que tem maior capacidade econômica contributiva, sem descuidar do princípio da vedação ao confisco e, também, aliviando o peso dos mais necessitados, preservando, assim, o mínimo existencial.

O artigo 145 da Constituição de 1988 determina que a progressividade seja obrigatória, permitindo auferir a capacidade contributiva do contribuinte. Assim, a tributação deve ser preferencialmente direta, de caráter pessoal e progressiva, de modo a alcançar a justiça social por meio de tratamento tributário equânime. Justiça tributária implica, pois, que o Estado possa instituir um sistema tributário que, dentre outras condições, assegure que todos contribuam em conformidade com os seus recursos. A progressividade tributária pressupõe que a relação tributo versus capacidade contributiva aumente com o nível de renda, isto é, a medida em que se aumenta a base de cálculo aumenta-se contribuição de modo mais que proporcional.

Uma questão muito importante, para presente pesquisa, consiste em demonstrar um fundamento que justifique a necessidade da utilização da progressividade, nos sistemas tributários atuais. No item seguinte analisar-se-á

algumas teorias que foram utilizadas para fundamentar uma tributação baseada na progressividade dos impostos.

3.1 Teorias que fundamentam a tributação progressiva

A utilização da progressividade nos sistemas tributários nunca foi um tema pacífico. As opiniões a respeito da progressividade são as mais diversas. Alguns a defendem, apontando seus pontos positivos, e outros a condenam fervorosamente.

Aqueles que defendem a progressividade baseiam-se, geralmente, em diversas teorias sobre a justiça tributária derivadas de estudos desenvolvidos, principalmente, por financistas e economistas. As teorias mais aceitas são as que fundamentam a progressividade sob a ótica do sacrifício. Daí a denominação de teoria do sacrifício que, dependendo do critério adotado, classificam-se em: teoria do sacrifício absoluto, teoria do sacrifício proporcional e, por fim, a teoria do sacrifício marginal. Ressalte-se, que essas teorias começaram a surgir a partir do desenvolvimento e aperfeiçoamento dos estudos voltados à aplicação da capacidade contributiva.

Antes do desenvolvimento das teorias do sacrifício, que se orientam no princípio da capacidade contributiva, foi bastante difundida a teoria denominada de “teoria do benefício ou princípio do benefício”. Por esta teoria, a graduação dos impostos era medida na razão das vantagens advindas das prestações governamentais, ou seja, os benefícios obtidos pelos cidadãos, por meio dos bens e serviços estatais, têm de ser pagos por quem deles se beneficia, segundo o grau do benefício auferido (VELLOSO, 2010, p. 148). A grande dificuldade quanto a aplicação desta teoria é quanto a mensuração do grau de benefício que cada cidadão obteve da atuação governamental.

Murphy e Nagel (2005, p. 23) entendem que a avaliação desses benefícios não é tão problemática se a ideia de benefícios for corretamente interpretada. Primeiro deve-se escolher algo como base para mensurar o nível de benefício. Os autores tomam como parâmetro o nível de bem-estar para medir benefício de cada cidadão. Assim, a magnitude do benefício poderia ser medida pela diferença entre o nível de bem-estar básico de que gozaria o indivíduo antes do benefício e o nível de bem-estar da mesma pessoa depois de recebido o benefício. Portanto, a base para avaliação do bem-estar, segundo os autores, seria o bem-estar que cada pessoa teria numa sociedade onde existisse ou não governo.

Essa explicação retoma a discussão clássica de Thomas Hobbes¹¹ de que o mundo sem governo seria o estado da natureza onde haveria uma eterna guerra de todos contra todos. Então, o nível do bem-estar pode variar de acordo com as condições oferecidas por uma estrutura estatal. Não há dúvidas de que sem um poder soberano capaz de dar segurança e proteção aos membros de uma coletividade, o mundo seria um caos e o nível de bem-estar de todos seria muito mais baixo. O Estado, portanto, seria o ente capaz de pôr ordem, dando segurança, proteção para que os indivíduos possam se desenvolver livremente.

Daí a afirmação de Murphy e Nagel (2005, p. 24) de que:

Não podemos nos arriscar a dizer que as diferenças de capacidade, personalidade e riqueza herdada que gera grandes desigualdades de bem-estar numa economia de mercado organizada teriam os mesmos efeitos se não houvesse o governo para criar e proteger os direitos legais à propriedade e o seu valor e para facilitar as trocas reciprocamente benéficas.

Então, a teoria do benefício parte do pressuposto de que o parâmetro para avaliação dos benefícios é esse nível de bem-estar muito baixo, mais ou menos para todos, que as pessoas teriam sem uma organização estatal, podendo, assim, usar o nível atual de bem-estar de cada umas das pessoas, mas agora num contexto de uma estrutura estatal, como medida de aproximação dos benefícios auferidos.

Diante do contexto de sua elaboração, a teoria do benefício tem a proteção do Estado como seu principal trunfo, donde se sustentava que os impostos deveriam ser estruturados e graduados segundo aspectos relacionados a proteção e segurança prestados pelo Estado.

Seligman, citado por Velloso (2010, p. 148), desenvolveu uma variante denominada teoria da proteção ou do seguro, conforme se extrai da leitura abaixo:

Los impuestos fueron considerados como primas de seguro que los individuos pagaban á la Sociedad aseguradora colectiva – el Estado – por el disfrute tranquilo y seguro de su propiedad. Consecuencia natural de esta doctrina fue la proporcionalidad de la tributación. Cuanto mayores son el capital ó la renta de un ciudadano, tanto mayores son los beneficios que obtiene de la protección del Estado.

¹¹ Leviatã é o livro mais difundido de Thomas Hobbes, cujo título mostra a extensão de poder em formar um Estado eclesiástico e civil. No livro, que foi escrito durante a Guerra Civil Inglesa, Thomas Hobbes defende um contrato social e o governo de um soberano absoluto. Hobbes escreveu que o caos ou a guerra civil - situações identificadas como um estado de natureza e pelo famoso *lema Bellum omnium contra omnes* (eterna luta de todos contra todos) - só poderia ser evitado por um governo central forte. Disponível em: [https://pt.wikipedia.org/wiki/Leviat%C3%A3_\(livro\)](https://pt.wikipedia.org/wiki/Leviat%C3%A3_(livro)). Acesso em 18 novembro de 2016.

Deduz-se, da exposição acima, que a avaliação da magnitude do benefício resulta do grau do sucesso ou insucesso de cada pessoa diante das condições (proteção e segurança) dadas pelo Estado para que cada um eleve o nível do seu bem-estar. No entanto, deve-se definir um elemento que possa mensurar economicamente o quão de benefícios foram obtidos por cada pessoa em razão dessa proteção estatal. Pela teoria de Seligman, exposta acima, seria medida pela renda e capital que são benefícios auferidos sob a proteção estatal. Nesse caso, os impostos deveriam ser graduados proporcionalmente ao capital ou à renda auferida sob a proteção do Estado.

Na verdade, tal teoria refletia claramente o ideário econômico liberal individualista da época, conforme enfatiza Velloso (2010, p. 148), com base nas lições Lapatza, “o tributo é assimilado como o preço pago livremente entre indivíduos livres num mercado de livre concorrência”. Daí a ideia de que os tributos são o preço que se paga pela liberdade. De qualquer maneira, a teoria estava associada à capacidade contributiva, posto que o capital e a renda eram os elementos que mediam o grau de benefícios auferidos sob a atuação estatal.

O problema central desta teoria reside na equivocada premissa de que os benefícios derivados da atuação do Estado, que fundamentariam a instituição dos impostos proporcionais ao patrimônio e a renda, têm imediata e necessária relação com o conteúdo econômico do patrimônio e da renda. Velloso (2010, p. 149), afirma as dificuldades fáticas de mensurar os benefícios individuais, conforme abaixo se descreve:

Caso fossem seguidas rigorosamente as premissas da teoria do benefício, ter-se-iam que dimensionar economicamente os benefícios provenientes da totalidade da atuação para cada um dos contribuintes, o que é claramente infactível. As vantagens resultantes dos gastos públicos *uti universi* têm a mesma natureza que eles: são indivisíveis; não podem ser medidas econômica e individualmente.

E novamente, recorrendo a lições de Seligman, Velloso (2010, p. 149) conclui seu raciocínio de que “trata-se, em geral, de supostas vantagens psicológicas, que não conduzem logicamente *ni al impuesto* proporcional, *ni al progresivo*, *ni al regressivo*”.

Com base nesse entendimento, a *Corte Costituzionale*¹² da Itália decidiu, com base no art. 53 da Constituição Italiana, que a instituição de impostos prescinde de uma causalidade específica, isto é, não se faz necessário que o contribuinte venha lograr uma vantagem econômica para fundamentar a cobrança do tributo, basta que o fato impositivo guarde relação com uma manifestação de riqueza. Isso por que o art. 53 da Constituição Italiana¹³ consagra o princípio da capacidade contributiva e, ao mesmo tempo, proclama um sistema tributário baseado na progressividade.

Nas circunstâncias atuais, esse critério de tributação não seria o mais adequado para realizar a capacidade contributiva, pois com o desenvolvimento da industrialização e o crescimento da economia de mercado contribuíram para o aumento da concentração de riquezas, ampliando consideravelmente as desigualdades sociais

Saliente-se que, com o declínio do Estado liberal no final do século XIX e início do século XX, cujas causas não cabe exaurir neste trabalho, mas que foi basicamente um Estado assentado numa concepção de igualdade formal que garantia apenas os direitos às liberdades individuais dos cidadãos, sendo palco de acentuadas desigualdades, defendia-se um estado mínimo e que a tributação seria apenas o suficiente para o Estado manter suas finalidades estruturais básicas (segurança, justiça, forças armadas, administração geral etc.), mas não muito mais do que isso.

Posteriormente, com a concepção de um Estado social voltado ao combate das desigualdades materiais entre os indivíduos, abandona-se uma concepção de igualdade puramente formal para uma igualdade material. O Estado passa a intervir nas questões socioeconômicas, regulando, ou atuando em face do interesse coletivo ou em razão de imperativos de segurança nacional. A liberdade e a igualdade assumem caráter de direitos materiais que devem ser implementados pelo poder estatal também no plano social. Impõe-se ao Estado o dever agir positivamente na efetivação de tais direitos sociais, realizando o bem-estar social e reduzindo as desigualdades.

¹² *Sentenza* 201, de 10 de julho de 1975.

¹³ *Art. 53. Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.* Acessado em: <<https://www.senato.it/documenti/repository/istituzione/costituzione.pdf>>. Acessado em 13 de dezembro de 2016.

A partir de então, assistimos um crescimento das demandas sociais do Estado e, concomitantemente, um avanço do aparato estatal. Paralelamente, cresceu a necessidade de recursos para que o Estado cumprisse com tais obrigações. Em muitos países desenvolvidos, elevou-se consideravelmente a arrecadação de recursos por meio de tributos.

Não obstante, a necessidade cada vez maior de se arrecadar mais para o Estado cumprir com suas obrigações sociais, impende-se saber qual o modelo de tributação mais adequado no que diz respeito a repartição da carga tributária. Um modelo de tributação que realize a justiça social depende, necessariamente, da observância de princípios adequados à matéria.

Diante desse novo panorama estatal, o critério do benefício perdeu importância, pois a atuação estatal se estende muito mais além das atividades básicas do Estado (proteção, segurança jurídica, soberania etc).

Nessa linha de concepção, Velloso (2010, p.149) demonstra a atual impropriedade da utilização da teoria do benefício, ao asseverar que:

Por consequência, o critério do benefício imporia que se tributassem mais intensamente os cidadãos mais necessitados (já que recebem prestações mais expressivas) que os mais abastados, com o que inverteria a lógica que preside a instituição e regulação dos impostos nas sociedades contemporâneas, obstacularizaria a concretização dos direitos sociais e, por conseguinte, implicaria uma grave violação da solidariedade social.

As teorias da economia clássica perduram até meados do século XIX, momento em que “surge uma nova corrente de pensamento econômico, o utilitarismo, que admite a utilidade como valor supremo da ação moral, considerando utilidade tudo o que serve à vida e sua conservação, mediante acréscimo de felicidade e bem-estar” (ROLAND, 2006).

O utilitarista Mill (2005) afirma que o fundamento da moralidade se funda no princípio da utilidade, pois a moral se funda nas consequências da ação e não no conceito de justiça. Sendo assim, o valor moral da ação não está nem na intenção do agente nem no cumprimento do dever, mas tão somente na utilidade dessa ação e uma ação para ser boa deve promover a felicidade do maior número de pessoas. A busca da felicidade é uma motivação permanente e comum de todos os seres humanos e a utilidade está presente em todas as motivações humanas, sendo ela, o critério da moralidade e a condição fundamental da felicidade geral.

Pela perspectiva utilitarista, a sociedade deve se organizar para atingir o maior saldo líquido de satisfação, mesmo que isso signifique impor determinados sacrifícios a todos os indivíduos (ROLAND, 2006). Para isso, o utilitarismo propõe a nossa sujeição a certos sacrifícios em prol da felicidade e bem-estar de toda a coletividade. Em matéria tributária, esse sacrifício deverá ser repartido segundo as teorias econômicas desenvolvidas pelos utilitaristas. As teorias do sacrifício podem ser agrupadas em três espécies: a do sacrifício igual, a do sacrifício proporcional e a do sacrifício mínimo.

Mill (1996, p. 375-387) ao abordar as teorias clássicas da tributação, sobretudo, as desenvolvidas por Adam Smith, propugnou a denominada teoria do sacrifício igual em que defende que a carga tributária deverá ser distribuída de modo que cada contribuinte sacrifique uma quantidade igual de utilidade. Essa teoria se revelou insuficiente para justificar a progressividade tributária, pois conforme ressalta Conti (1997, p. 83), se a curva de utilidade marginal for constante, a regra de igual sacrifício absoluto exigiria que a imposição tributária fosse igual para qualquer nível de renda, o que resultaria num imposto per capita. Se a utilidade marginal for decrescente, a carga tributária aumenta na medida da elevação da renda. Entretanto, como esclarece Conti (1996, p. 83), “isso não implica a necessidade de uma tributação progressiva”.

Assim, conclui o autor, “não existe uma fundamentação imediata a partir da qual possamos inferir que a regra de igual sacrifício absoluto implique um sistema tributário progressivo e nem do grau apropriado de progressividade”.

As outras duas teorias do sacrifício são resumidas por Buffon (2003), com base nas afirmações Uckmar: a teoria do sacrifício proporcional a igualdade na tributação é obtida, se o imposto não determina iguais sacrifícios em termos de utilidade globalmente subtraída, mas sacrifícios proporcionais à utilidade total de cada contribuinte”. Desse modo, embora não seja necessário confrontar as curvas de utilidades dos vários indivíduos, a proporção do sacrifício está sempre em relação à curva de utilidade. Se a curva de utilidade marginal da renda fosse constante, a tributação deverá ser proporcional. Por outro lado, for decrescente a utilidade marginal da renda, com declínio constante, a imposição tributária deverá ser progressiva, mas não sendo possível a progressividade se a utilidade marginal decrescente não for constante. Contudo, o autor esclarece que não é possível generalizar se o declínio da curva de utilidade será sempre constante.

Já a teoria do sacrifício mínimo, pelo contrário, leva em consideração a distribuição da carga tributária do ponto de vista coletivo, tendo como objetivo o mínimo sacrifício do grupo. Também denominada de teoria do nivelamento das riquezas, pois não se restringe a uma política de tributação, senão também de redistribuição de renda, pois pretende que todos os contribuintes restem, após a tributação e a redistribuição de renda, com igual quantidade de riqueza” (VELLOSO, 2010, p. 155). Nesse caso, mesmo que o Estado já tenha alcançado a quantidade de recursos necessários, teria que exigir mais para realizar o nivelamento de riquezas entre todos. Caso contrário, se obteria o nivelamento apenas de parte dos potenciais contribuintes, pois a totalidade dos recursos poderiam ser arrecadados sem alcançar todos os indivíduos do grupo.

Buffon (2003, p. 82), reconhece as falhas das três correntes da teoria do sacrifício para fundamentar a progressividade tributária devido as dificuldades de se mensurar a utilidade e, por conseguinte, o sacrifício de cada indivíduo.

Contudo, há de se reconhecer, por outro lado, que as teorias do benefício e do sacrifício foram fundamentais para o desenvolvimento e aperfeiçoamento do princípio da capacidade contributiva. “Tal qual as teorias do sacrifício, a da capacidade contributiva constitui expressão da justiça distributiva” (VELLOSO, 2010, p. 157). A teoria da capacidade contributiva é bastante antiga, sendo aplicada antes mesmo da sua formulação como princípio.

A vantagem da teoria da capacidade contributiva é a de permitir encampar, numa só teoria, os conteúdos básicos das teorias do benefício e do sacrifício, pois, como destaca Velloso (2010, p. 157), “quem tem mais deve pagar mais porque, ao ter mais, participa em maior medida nas vantagens da organização coletiva; ou: o que tem mais deve pagar mais porque, ao ter mais, pode pagar com menor sacrifício”. Desse modo, conclui Velloso (2010, p. 157), a teoria da capacidade contributiva se traduz numa formulação mais apurada das teorias do benefício e do sacrifício, visto se beneficiar dos seus principais atrativos, sem, contudo, padecer das suas intensas debilidades.

Conforme foi abordado no capítulo anterior, a teoria da capacidade contributiva resultou no desenvolvimento do princípio da capacidade contributiva que se consagrou expressa e implicitamente em vários ordenamentos jurídico-constitucionais. A questão é saber qual o critério de tributação que melhor realiza o princípio da capacidade contributiva, assunto que será analisado no próximo item.

3.2 A progressividade tributária como instrumento densificador do princípio da capacidade contributiva

A progressividade tributária ingressa no cenário econômico e jurídico por influência da escola utilitarista, que via na progressividade um instrumento eficaz para estabilidade econômica e o nivelamento da igualdade econômica (ROLAND, 2006, p. 34).

Roland (2006) esclarece que a progressividade, embora haja registro de sua existência na Grécia clássica, desenvolveu-se definitivamente na segunda metade do século XIX. Inspirada pelos postulados igualitários, sob uma perspectiva utilitarista que pressupõe, o quanto maior a renda, tanto maior seria o aumento das obrigações supérfluas e desnecessárias. Os teóricos do utilitarismo e do sacrifício demonstraram que, do ponto de vista econômico, a progressividade é requisito inseparável para realização do princípio da igualdade.

A partir de então, os estudos da progressividade foram se tornando cada vez mais intensos e com a chamada Escola de Viena que se desenvolveu na Áustria e na Alemanha a partir de 1870, e teve em Karl Menger como seu principal expoente e idealizador da teoria da utilidade marginal. Essa teoria consistia, basicamente, no valor sobre a utilidade de um bem que existe em quantidade limitada (noção de margem) e sobre sua aptidão para satisfazer as necessidades dos sujeitos econômicos (ROLAND, 2006).

Dessa formulação, os utilitaristas passaram a valer-se da chamada curva marginal de utilidade da renda, expressão gráfica de utilização da renda dos indivíduos. Na prática, o indivíduo ao auferir renda, os primeiros reais são mais importantes que os milésimos, pois aqueles serão destinados a satisfazer as necessidades básicas do indivíduo e de sua família, enquanto estes serão destinados a satisfazer necessidades supérfluas. Dessa forma, quanto mais rico o indivíduo, cada real será menos importante, verificando-se, assim, um declínio na curva marginal da utilidade da renda (ROLAND, 2006).

Por conseguinte, a tributação progressiva se justificaria para se gravar a renda do indivíduo, pois as maiores alíquotas incidiriam nas faixas de rendas que não afetaria as necessidades básicas do indivíduo mais abastado, atingindo apenas a renda destinada aos bens supérfluos. Em contrapartida, os indivíduos menos

abastados suportariam alíquotas menos elevadas justamente porque estas afetariam suas necessidades básicas.

No final do século XIX, a progressividade tributária ganha notoriedade com a sua adoção expressa no difundido Manifesto Comunista escrito por Kar Marx e Friedrich Engels, fortalecendo a luta das classes operárias pela distribuição justa de riquezas. O argumento dos socialistas para implementação de alíquotas progressivas dos impostos e, principalmente sobre grandes fortunas, era o de atenuar as desigualdades do mundo industrial do século XIX (ZILVETI, 2004, p. 170).

A partir de então, grandes pensadores da época se sentiram atraídos e seduzidos pela progressividade tributária, principalmente, pelos efeitos que tal modelo de tributação poderia ocasionar no tocante à redistribuição de renda, o que passaram a recomendar a positivação da progressividade nas legislações tributárias.

A progressividade foi introduzida nos EUA no século XVII, ainda nas colônias, com o denominado *faculty tax*, um suplemento aos impostos sobre o patrimônio. A progressividade na tributação sobre a renda ocorreu em 1913, passando por momentos de maior ou menor intensidade, com alíquotas progressivas que foram crescendo consideravelmente até atingir o pico de 91% na Segunda Guerra Mundial, conforme estudo de Alan Cohen, citado por Zilveti (2004, p. 170).

A Inglaterra instituiu o imposto sobre a renda no século XVIII objetivando arrecadar recursos para financiar a guerra contra Napoleão, embora a graduação fosse tímida, foi suficiente para gerar constantes discussões e a sua extinção em 1816. Criaram-se, posteriormente, tributos sobre a renda, o que reacendeu a discussão sobre a graduação progressiva (ROLAND, 2006, p. 39-40).

Roland (2006, p. 40) assevera que foi em momentos tormentosos da humanidade, principalmente as guerras, que ensejaram a cobrança de tributos progressivos, como na Grécia Antiga, na Revolução Francesa e nas duas grandes Guerras Mundiais. Entretanto, justificadas por esses momentos circunstanciais de crises que demandaram grandes aportes de recursos, foi aos poucos sendo utilizada em momentos menos tormentosos.

No Brasil imperial, a partir de 1843 eram cobrados impostos progressivos sobre determinadas categorias de rendas, como os subsídios e vencimentos e o imposto, pago, separadamente, sobre dividendos, sob a denominação genérica de imposto sobre rendimentos. Esta modalidade de tributação, conforme salienta Mandêta

(s.d.), não resistiu à reação provocada, por apresentar-se, à época, como intempestiva e injusta (PERES, 2013, p. 93).

Mas foi a partir da segunda metade do século XIX que a tributação progressiva ganhou maior relevância quando se concebeu que a realização do princípio da capacidade contributiva exige elevar o tributo mais do que proporcionalmente ao crescimento da renda. Com este novo pensamento, reconheceu-se legítima a tributação progressiva. No final do século XIX e no início do século XX, praticamente em todos os países existiam impostos com alíquotas progressivas (PIKETTY, 2014).

A aplicação da progressividade tributária, historicamente, sempre foi e ainda é bastante polêmica e objeto das mais diversas críticas. As críticas vão desde a negação dos efeitos produzidos pela progressividade, ou seja, o aumento da arrecadação e a conseqüente redistribuição de rendas, a argumentos retóricos de que a progressividade desestimularia aqueles mais ousados, criativos e que se esforçam mais para promover o desenvolvimento.

Algumas teorias econômicas, como a da utilidade marginal da renda e a teoria do sacrifício, formuladas para justificar a progressividade tributária, também não passaram imunes as severas críticas, principalmente, sob o argumento da impossibilidade de se mensurar a utilidade marginal o sacrifício suportado por cada indivíduo.

Os financistas clássicos e os economistas neoclássicos, maiores críticos da progressividade, sempre com o argumento de que o mais importante é o desenvolvimento do mercado e que o mercado é capaz de se autorregular e resolver todos os problemas, de modo que a tributação deve ser neutra.

Na concepção de Smith (1723-1790), por exemplo, com a plena liberdade econômica alcançar-se-iam a harmonia e a justiça social, na teoria conhecida como liberalismo econômico. A Europa e o resto do mundo, portanto, estavam sob a influência da crença na “mão invisível” do Estado, ou seja, não haveria necessidade de intervenção estatal na economia, surgindo a doutrina de que a tributação deveria ter natureza puramente arrecadatória e para suprir apenas as necessidades básicas do Estado (SCHOUERI, 2012, P. 28).

Nessa concepção, o Estado deveria ser totalmente neutro, além de improdutivo, também a tributação seria mínima, deixando a maior quantidade de recursos nas mãos dos setores produtivos da economia. Conforme essa teoria, prevalecia a liberdade de concorrência, *le monde va le lui-même*, ou seja, qualquer

intervenção estatal cria distúrbios numa distribuição de renda inicialmente justa e correta (SCHOUERI, 2012, p. 26-27). Neste sentido, o Estado, na sua atividade arrecadadora, não poderia tomar qualquer medida que intervisse no mecanismo de distribuição do mercado.

Posteriormente, esse Estado Fiscal minimalista é sucedido pelo Estado Social ou Estado Social Fiscal. Levando-se em consideração a sua principal fonte de financiamento, o Estado não perde a feição de Estado Fiscal, mas já não mantém a mesma postura de neutralidade e de Estado mínimo. Paralelamente a essa expansão da máquina estatal, cresce enormemente sua necessidade de recursos. Conseqüentemente, a carga tributária eleva-se drasticamente para sustentar o Estado Social (SCHOUERI, 2012).

Com isso, a liberdade não é mais encarada como direito individual e sim coletivo. Não mais se pode considerar o cidadão livre, se o ambiente em que convive é marcado por desigualdades sociais (SCHOUERI, 2012, p. 31). Por conseguinte, a tributação se legitima como instrumento ou mecanismo para o Estado atingir sua finalidade. Nesse desiderato, ao lado das finalidades básicas do Estado, satisfeitas pela arrecadação de impostos tradicionalmente cobrados, exurgem as arrecadações vinculadas a finalidades específicas. Dessa forma, o Estado passa a desempenhar um papel ativo e permanente em relação ao campo econômico, assumindo responsabilidades na condução e funcionamento das forças econômicas.

Sen (2010, p. 18), por exemplo, nunca se contentou com os limites convencionais da ciência econômica. O desenvolvimento, segundo o economista indiano, não pode ser analisado apenas sob a perspectiva do crescimento do PIB e da renda, pois o que as pessoas conseguem realizar é influenciado por oportunidades econômicas, liberdades políticas, poderes sociais e por condições habilitadoras, como boa saúde, educação básica e incentivo e aperfeiçoamento de iniciativas.

Sen (2011, p. 303) faz uma crítica aos próprios economistas pela indiferença em relação ao bem-estar e a felicidade dos indivíduos, conforme abaixo reproduzimos:

Já que a economia é supostamente minha profissão, não importando o que eu faça do meu caso de amor com a filosofia, eu também poderia começar reconhecendo que minha profissão teve uma relação um pouco conturbada

com a perspectiva de felicidade. Ela é frequentemente descrita, nas palavras de Thomas Carlyle, como “a ciência lúgubre”. Os economistas são frequentemente vistos como terríveis desmancha-prazeres que querem sufocar a natural alegria dos seres humanos e sua simpatia recíproca em uma espécie de mistura de fórmulas da disciplina econômica.

Atualmente, há uma tendência, entre os economistas, em defender um desenvolvimento econômico que leve em consideração o bem-estar social de todos. Deaton (2015), economista britânico, laureado com o prêmio Nobel de economia, em 2015, desenvolveu brilhantes estudos sobre desenvolvimento econômico, bem-estar, desigualdade, consumo, e sobre os fatores determinantes da pobreza, no seu livro intitulado “*The Great Escape*” (A Grande Fuga), mostra que as desigualdades se agravaram e o fosso entre os países desenvolvidos e os países em desenvolvimento no acesso aos cuidados médicos estreitou, mas não desapareceu e a distribuição da riqueza não é igualitária. Para Deaton (2015), está na mão das nações e dos povos inverter estas disparidades de modo a que ninguém seja excluído e que o caminho que leva à riqueza, ao bem-estar e à saúde se abra a todos.

Também os premiados trabalhos de Joseph E. Stiglitz, em 2001, Elinor Ostrom, em 2009 e o próprio Amartya Sen, em 1998, reforçam essa nova tendência de aproximação da ciência econômica com a realidade social.

Recentemente o economista Piketty (2014), reacendeu o debate sobre a tributação progressiva como instrumento de redução das desigualdades sociais. Piketty (2014, p. 482) constata que a progressividade tributária desempenha um papel importante no que diz respeito a estrutura agregada da desigualdade. Para ele “a progressividade fiscal no topo da hierarquia das rendas e das heranças explica, em parte, por que a concentração de patrimônios, depois dos choques dos anos 1914-1945, nunca mais atingiu o nível astronômico da *Belle Époque*”.

No entanto, a partir dos anos 1970-1980, nos EUA e no Reino Unido, a progressividade tributária foi gradativamente reduzida, principalmente, na legislação fiscal americana por conta de um processo de convencimento do povo americano a abandonar o compromisso histórico com a tributação progressiva de acordo com a capacidade contributiva. Mesmo considerando que esses dois Estados estejam entre os líderes da tributação progressiva no pós-guerra, essa redução da

progressividade justifica em grande parte o salto das remunerações muito elevadas (PIKETTY, 2014).

Além disso, houve um aumento na concorrência fiscal ao longo das últimas décadas, num contexto de livre circulação de capital, reduzindo-se a tributação da renda sobre o capital e, conseqüentemente, dos mais ricos, influenciando regimes derogatórios em relação à renda de capital que em quase todo o mundo escapa do cálculo da progressividade do imposto sobre a renda (PIKETTY, 2014).

A consequência é que a tributação hoje se tornou ou está a ponto de se tornar regressiva no topo da hierarquia das rendas na maioria dos países. Piketty (2014, p. 484) faz um alerta sobre as prováveis consequências para a dinâmica da desigualdade e da concentração de capital caso haja uma futura ampliação da regressividade e, também, assevera que esse processo enfraquece o Estado Social, já fragilizado pelo baixo crescimento, e prejudica, sobretudo, as classes médias que devem pagar mais que as classes elevadas.

O economista americano Stiglitz (2013), denuncia que as políticas econômicas nos EUA estão voltadas para os mais ricos, bem como, o sistema tributário americano abrandou a tributação progressiva dos que estão no topo da hierarquia da renda, sobretudo, as rendas decorrentes do capital e alerta para a necessidade urgente de uma reforma tributária que promova um crescimento econômico equitativo e sustentável. Para tanto, defende que a reforma mais óbvia seria o aumento das alíquotas do imposto de renda marginal superiores - isso aumentaria as receitas necessárias e suavizaria a desigualdade extrema e prejudicial da América. Mas há também uma variedade de outras possíveis reformas possíveis relacionadas com a tributação das empresas, o imposto de herança, impostos ambientais.

Piketty (2014, p. 484) afirma que a inovação mais importante do século XX, em matéria tributária, foi a criação e o desenvolvimento do imposto progressivo sobre a renda:

Por essas diferentes razões, o imposto progressivo é um elemento essencial para o Estado social: ele desempenha um papel fundamental em seu desenvolvimento e na transformação da estrutura da desigualdade no século XX, constituindo uma instituição central para garantir sua viabilidade no século XXI.

Piketty (2014) também esclarece que a técnica da progressividade tributária desempenhou um papel central na redução da desigualdade ao longo do século passado, mas alerta que hoje está gravemente ameaçada, tanto do ponto de vista intelectual (as diferentes funções da progressividade nunca foram plenamente debatidas) quanto do político (a concorrência fiscal permitia que categorias inteiras de renda se eximissem das regras do regime normal).

Feitas essas considerações sob o ponto de vista dos economistas e financistas, volta-se a fundamentar juridicamente a progressividade tributária em face do princípio do Estado Democrático de Direito que prima pela igualdade não só formal, mas sobretudo, material, e também, como instrumento densificador do princípio da capacidade contributiva.

Retomando a discussão, foi dito que a teoria do sacrifício, enquanto causa da tributação, foi abandonada quando a teoria utilitarista passou a ser questionada diante da consideração de que não haveria um critério seguro para se determinar o que seria um sacrifício equivalente. Consequentemente, a teoria do sacrifício, como causa de tributação, foi substituída pela justificação do tributo visto como participação do cidadão nos custos da existência social (SCHOUERI, 2005, p. 297). A tributação progressiva, portanto, passa-se a justificar por critérios de justiça distributiva, pois em vez de se questionar o sacrifício equivalente, busca-se alcançar uma distribuição de carga tributária justa (SCHOUERI, 2005, p. 297).

Schoueri (2005, p. 297), com base nas lições de Vogel, explica que “enquanto no pensamento aristotélico a justiça comutativa se baseia na igualdade aritmética, a justiça distributiva se enquadra no campo da igualdade geométrica, o que permite encontrar compatibilidade entre capacidade contributiva e progressividade”. Neste ponto, retoma-se a questão da equidade horizontal e vertical, constatando-se que a proporcionalidade é suficiente para satisfazer uma e outra.

Entretanto, para se realizar a justiça distributiva, a tributação deverá ser mais do que proporcional. Sendo assim, a equidade horizontal implica uma tributação equivalente para todos aqueles que possuem mesma capacidade contributiva, ou seja, uma tributação proporcional (alíquota fixa) seria o suficiente para realização da equidade. Já a equidade vertical exigiria uma tributação mais que proporcional, ou seja, a medida que aumenta a capacidade contributiva eleva-se as alíquotas do imposto.

Conti (1996, p. 98), nas suas conclusões finais, afirma que “a tributação progressiva é a forma de tributação que melhor obedece ao princípio da capacidade contributiva, pois visa igualar o sacrifício dos contribuintes e obter, assim, a equidade vertical”.

Costa (2003, p. 78-79), ao defender a progressividade, aborda o assunto com bastante propriedade ao asseverar que:

Com efeito, se a igualdade, na sua acepção material, concreta, é o ideal para o qual se volta todo o ordenamento jurídico-positivo, a progressividade dos impostos é a técnica mais adequada ao seu atingimento. Isto porque a graduação dos impostos meramente proporcional à capacidade contributiva dos sujeitos não colabora para aquele fim. Diversamente, na tributação progressiva aqueles que detêm riqueza arcarão efetivamente mais pelos serviços públicos em geral, em favor daqueles que pouco ou nada possuem, e, portanto, não podem pagar.

Velloso (2010, p. 173), “importante setor da doutrina reputa ser o princípio da progressividade consequência específica da igualdade ou um requisito para sua realização em matéria tributária”.

Baleeiro (2010, p. 871), com base nas lições de Biscaretti di Ruffia, observa que, juridicamente, o sistema tributário italiano é informado pelo critério de progressividade, tendo em vista que a igualdade só seria precisamente atendida se aquele que goza de uma renda mais elevada contribuísse com uma percentagem progressivamente mais elevada.

Se o princípio da capacidade contributiva, como foi amplamente exposto neste trabalho, é um corolário do princípio da igualdade, em matéria tributária, significa, sem sombra de dúvidas, que a igualdade substancial – que é um objetivo dos Estados Democráticos de Direito - só poderá ser precisamente alcançada através de uma tributação progressiva. Depreende-se, então, que a progressividade tributária é um instrumento indispensável para densificação do princípio da capacidade contributiva e, conseqüentemente, a realização da igualdade material.

A progressividade tributária, portanto, é uma técnica que melhor realiza o princípio da capacidade contributiva. Na abordagem feita sobre o princípio da capacidade contributiva, realizada no capítulo anterior, constatou-se que os princípios do mínimo existencial e o da vedação do confisco são os limites inferiores e superiores, respectivamente, que balizam a capacidade contributiva do cidadão contribuinte. Sendo assim, não é difícil perceber que a técnica da progressividade,

desde que não viole tais princípios, se compatibiliza perfeitamente com o princípio da capacidade contributiva e é a mais adequada à realização da igualdade material nos Estados contemporâneos que tem como um dos principais objetivos, o bem-estar social de todos.

Costa (2002, p. 78), assevera que “a progressividade do sistema tributário não é mais do que uma exigência iniludível do princípio da igualdade”. E ao delimitar os papéis da capacidade contributiva, da progressividade e da igualdade em matéria tributária, afirma que a primeira é o pressuposto legitimador do tributo, a segunda seria uma técnica, não um princípio, por meio do qual pode cumprir-se o princípio da igualdade material.

De fato, a progressividade trata-se de uma técnica de tributação mais adequada para realização da capacidade contributiva dos impostos diretos - classificação que será abordada nos itens seguintes. A doutrina costuma apontar quatro técnicas que são mais utilizadas nos sistemas tributários para uma efetiva aplicação da capacidade contributiva. A seletividade, a proporcionalidade, a progressividade e a pessoalidade são as técnicas de tributação mais utilizadas nos sistemas tributários (DUTRA, 2010, p. 37).

Vários países adotaram, expressamente ou implicitamente, a progressividade tributária como critério informador do sistema tributário. A Constituição Italiana, em seu artigo 53, consagra expressamente o referido princípio como critério para alcance da capacidade contributiva: "*Art. 53. Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.*

Da mesma forma, a Constituição espanhola faz alusão expressa ao princípio da progressividade, no seu artigo 31, dando a ele sentido semelhante ao dado na Constituição Italiana, qual seja, o de um instrumento para alcance da capacidade contributiva: "*Art. 31.1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.*" Ou seja, todos contribuirão para as despesas públicas em harmonia com a sua capacidade econômica, mediante um sistema tributário justo, inspirado nos princípios da igualdade e progressividade, que, de forma alguma, terá alcance confiscatório.

Na Alemanha, o princípio da capacidade contributiva e o da progressividade não estão expressamente previstos no texto constitucional, porém a jurisprudência da Corte Constitucional Alemã entende que tais princípios são plenamente aplicáveis em razão dos direitos fundamentais, do princípio da igualdade e como uma decorrência lógica do Estado Social.

No Sistema Tributário Português não há previsão expressa da progressividade do sistema fiscal constitucional, mas decorre da exigência de repartição justa dos rendimentos e da riqueza, implicando que sejam sobrecarregados os rendimentos mais altos e os patrimônios maiores (art. 107º, nº 1 e 3). “Pelo que a progressividade dos impostos, se e na medida em que não seja objecto de específicos preceitos constitucionais como os referidos, sempre têm por base o princípio do estado social enquanto suporte da justiça social” (NABAIS, 2012, p. 577). No mesmo sentido Tipke e Yamashita (2002, p. 35) asseveram que o princípio da capacidade contributiva não exige a progressividade, mas esta é compatível com aquele e decorre do princípio do estado social.

A Constituição brasileira adota expressamente a utilização da técnica da progressividade quanto ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, em seu art. 153, § 2º, I; ao imposto predial e territorial urbano em razão da Emenda Constitucional nº 29/2000 que deu nova redação ao § 1º, acrescentando o inciso I que facultou a progressividade das alíquotas do IPTU em razão do valor do imóvel. Em relação ao ITR e ao IPTU progressivo no tempo, trata-se de uma progressividade com finalidade extrafiscal e não como critério de realização da capacidade contributiva.

Velloso (2010, p. 175) esclarece que a técnica da progressividade busca alcançar finalidades variadas, tanto fiscal quanto extrafiscal. Para ele a progressividade fiscal está intimamente vinculada à capacidade contributiva, sendo necessariamente amena, suave. Já a extrafiscal, por buscar fins diversos da simples arrecadação de recursos, costuma ser mais acentuada, ao ponto de contrapor-se ao princípio da capacidade contributiva.

Não obstante, a Constituição de 1988 somente se referir expressamente a progressividade fiscal quanto ao IR e ao IPTU, entende-se que a tributação progressiva está implicitamente preconizada no nosso ordenamento jurídico-constitucional. Não que deva ser aplicada a todos tributos ou, especificamente, a todos os impostos, mas deve reportar-se a todo o sistema tributário como um todo.

Nessa concepção, Costa (2003, p. 79) admite que se pode ter tributos em estrutura progressiva convivendo com tributos com natureza proporcional, mas que aplicação conjunta dos mesmos deverá sempre buscar um sistema tributário progressivo.

3.3 Aplicação da progressividade tributária no Sistema Tributário Brasileiro

Embora a Constituição de 1988, como exposto no item anterior, não preveja expressamente que o nosso Sistema Tributário deva ser informado pela progressividade dos tributos, como na Itália e na Espanha, por exemplo, ela se fundamenta, implicitamente, no modelo de Estado Democrático de Direito constituído expressamente no art. 1º, da CF de 1988. Tal modelo de Estado prima pela igualdade não só formal, mas, sobretudo, a igualdade material. Também consagra como objetivos da República Federativa do Brasil à redução das desigualdades sociais, mediante a construção de uma sociedade justa e solidária.

Ademais, o art. 145, § 1º, da Constituição, consagra, conforme exposto no primeiro capítulo, o princípio da capacidade contributiva como princípio realizador da igualdade em matéria tributária. Assim, se a igualdade substancial, concreta, é o ideal para qual se volta o Estado Democrático de Direito, a progressividade dos impostos é técnica tributária mais adequada ao seu atingimento.

Ressalte-se, também, que o art. 150, II, ao vedar tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, autoriza a discriminação entre os desiguais com base no parâmetro da capacidade contributiva.

Da análise sistemática destes dispositivos, depreende-se que a progressividade deve ser adotada para todo o sistema tributário, excetuando-se apenas as espécies tributárias que, por sua natureza, não são adequadamente passíveis de tratamento progressivo.

Costa (2003, p. 98) ao enfrentar tal discussão, afirma:

Entendemos que a todos impostos é possível imprimir-se a técnica da progressividade, uma vez que esta é a exigência do próprio postulado da capacidade contributiva, igualmente aplicável a todos eles. Somente mediante a instituição de alíquotas progressivas faz-se desigualdade entre situações desiguais, cumprindo-se, outrossim, o princípio maior da igualdade.

A menção expressa no texto constitucional apenas a alguns impostos quanto à aplicação da progressividade levou ao entendimento equivocado de que a progressividade estaria vedada para os demais. Na verdade, quis o legislador constituinte destacar uma característica fundamental de alguns impostos, como o imposto sobre a renda que tem, historicamente, uma função redistributiva da renda. A Constituição não traz nenhum dispositivo vedando à aplicação da progressividade em relação às demais espécies tributárias. Pelo contrário, a progressividade é uma decorrência lógica do princípio da igualdade e deve informar todo o sistema tributário nacional.

A Constituição portuguesa, por exemplo, não traz nenhuma referência expressa a determinado tributo quanto a progressividade, entretanto, estabelece implicitamente, ao prever que o sistema fiscal tem como objetivo a justa repartição dos rendimentos e das riquezas (art. 103.1).

Costa (2003, p. 79) chega a considerar inconstitucional as imposições fixas, e principalmente as regressivas que não sejam para atender a fins extrafiscais. Prossegue aduzindo que:

Acresça ser conclusão pacífica da doutrina especializada a afirmação segundo a qual a progressividade tributária deve reporta-se ao sistema tributário como um todo, e não um tributo em particular. Assim, pode-se ter tributos em estrutura progressiva convivendo com tributos com natureza apenas proporcional. Mas a aplicação conjunta dos mesmos resultará numa tributação progressiva (COSTA, 2003, p. 79).

Portanto, deve-se analisar, detalhadamente, a possibilidade de aplicação da tributação progressiva dos tributos, mais especificamente os impostos, previstos no nosso ordenamento jurídico-tributário, verificando em que situações esse mecanismo se revela um instrumento de densificação do princípio da capacidade contributiva, tornando o sistema tributário mais progressivo. Essa análise será feita considerando a classificação quanto ao ônus suportado por cada cidadão contribuinte, isto é, impostos diretos e indiretos. Essa divisão se justifica porque os impostos diretos podem, mais facilmente, se aplicar o caráter pessoal e, conseqüentemente, graduá-los segundo a capacidade econômica de cada contribuinte.

3.4 A tributação progressiva dos impostos sobre o consumo, patrimônio e renda

O Sistema Tributário Brasileiro, adotado pela Constituição de 1988, partilhou as competências entre todos os entes políticos (União, Estados-membros, Municípios e o Distrito Federal). Em relação à instituição de impostos, contemplou a União, os Estados e os Municípios com impostos diretos e indiretos.

No âmbito de competência da União, são impostos diretos os que incidem sobre a renda e o patrimônio e indiretos os que incidem sobre a produção de bens. Quanto aos Estados, tem-se como impostos diretos os que incidem sobre a propriedade de veículos automotores e sobre transmissão de bens *causa mortis* e doações e indireto o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicação. Por último, os municípios têm competência para instituir os impostos diretos sobre a propriedade predial e territorial urbana e a transmissão de bens imóveis *inter vivos* e indireto, o imposto sobre serviços de qualquer natureza. Ressalte-se que compete, cumulativamente, ao DF, os impostos de competência dos Estados e dos Municípios.

Apenas o imposto sobre produtos industrializados, o imposto sobre circulação de mercadorias e de serviços de transporte e de comunicação e o imposto sobre serviço de qualquer natureza não podem ser personalizados, pois incidem sobre o consumo e, portanto, tem natureza indireta, pois o ônus tributário é transferido para pessoa diversa do contribuinte de direito. Desse modo, é possível que todos os entes tributantes da Federação possam aplicar a tributação progressiva em relação aos impostos diretos e, por conseguinte, tornar o sistema mais progressivo, amenizando os efeitos regressivos dos impostos indiretos que incidem sobre o consumo.

Importante esclarecer que o caráter regressivo ou progressivo da tributação abordado neste trabalho tem como parâmetro o princípio da capacidade econômica do contribuinte. Será regressivo o sistema tributário quando a carga tributária onera mais pesadamente os que possuem menor capacidade econômico-contributiva.

Os impostos indiretos que incidem sobre a produção, a circulação ou o consumo de bens ou de serviços contribuem para um sistema tributário regressivo já que as classes mais pobres utilizam quase que toda a sua renda na aquisição de bens necessários a sua subsistência e as classes mais abastadas tendem, além de

poupar a maior parte de sua renda, a destinar sua renda ao consumo bens de luxo ou supérfluos.

Contudo, mesmo os impostos indiretos que incidem sobre o consumo, é possível personaliza-los até certo ponto, ou sob certos aspectos, atenuando os efeitos regressivos inerentes a sua natureza. Um instrumento adequado à concretização da capacidade contributiva dos impostos indiretos é a seletividade das alíquotas em razão da essencialidade dos produtos, mercadorias ou serviços. A tributação seletiva consiste em aplicar alíquotas menos elevadas, ou até mesmo alíquota zero, ao valor dos produtos, das mercadorias e dos serviços essenciais à subsistência das pessoas e, por outro lado, alíquotas mais elevadas aos dos produtos, mercadorias ou serviços de luxos ou supérfluos.

Como bem acentua Costa (2016, p. 394), é inegável que seletividade se traduz numa manifestação do princípio da capacidade contributiva, na medida em que expressa a preocupação com o ônus financeiro do contribuinte de fato.

A Constituição de 1988 determinou, no seu art. 153, § 3º, I, que o IPI terá alíquotas seletivas em razão da essencialidade dos produtos. Isto significa que o IPI deverá ter alíquotas diferentes em função da essencialidade do produto sobre o qual incide. Desse modo, as alíquotas devem ser inversamente proporcionais à essencialidade dos produtos. Com esse objetivo, a legislação do IPI estabeleceu uma tabela de classificação dos produtos, oficialmente denominada Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI). As alíquotas do IPI podem variar de 0% (zero por cento) a 330%.

Não obstante, a função preponderantemente fiscal do IPI, ele também é utilizado com finalidades extrafiscais quando, por exemplo, tributa pesadamente produtos supérfluos ou nocivos ao ser humano, visando desestimular o consumo. Não raramente, o IPI também é utilizado com função extrafiscal quando se estabelece alíquotas menores ou reduzidas a zero para incentivar determinado segmento econômico, como no caso de eletrodomésticos, material de construção e até mesmo no setor automobilístico.

A Constituição de 1988, no art. 155, § 2º, III, também estabeleceu a seletividade das alíquotas do ICMS. Assim, do mesmo modo que no IPI, a seletividade do ICMS significa que a lei deve estabelecer discriminações de tratamento em razão da essencialidade das mercadorias. Entretanto, há uma discussão sobre a obrigatoriedade ou não da seletividade do ICMS tendo em vista a

diferença de dicção do dispositivo que trata da seletividade do IPI e do ICMS. O dispositivo constitucional em relação ao IPI estabeleceu que “será” seletivo, já no que tange ao ICMS, declarou que “poderá” ser seletivo. A doutrina majoritária entende que a Constituição impõe atribuir caráter seletivo ao IPI, mas declarou a facultatividade em relação ao ICMS. Contudo, há respeitáveis opiniões que defendem o caráter cogente do dispositivo constitucional e, por conseguinte, a obrigatoriedade da seletividade do ICMS em função da essencialidade das mercadorias ou serviços.

Costa (2016, p. 394) entende ser obrigatória a seletividade do ICMS ao afirmar que a noção de direito-faculdade é própria do direito privado e, contrariamente, todo poder atribuído ao Estado é, em verdade, um poder-dever. De fato, a seletividade é um instrumento por meio do qual se realiza o princípio da capacidade contributiva, preservando o mínimo existencial e respeitando o princípio da dignidade da pessoa humana.

No entanto, os Estados-membros não observam com profundidade o critério da seletividade do ICMS e, no máximo, adotam uma tributação reduzida em relação aos produtos da cesta básica. Basicamente são utilizadas apenas duas alíquotas do ICMS para operações internas. Uma alíquota de 17% (alguns estados é 18% ou 19%) para maioria das mercadorias ou serviços e de 25% para alguns itens supérfluos ou de luxos. O ICMS tem uma carga tributária bastante elevada e é o principal responsável pela elevação da carga tributária indireta.

Além do ICMS, do IPI e do ISS, algumas contribuições especiais também oneram a tributação indireta, como, por exemplo, o PIS/COFINS, as contribuições em folha de pagamento devidas pelo empregador e a CIDE-combustíveis.

Para que um sistema tributário seja mais justo, deve-se priorizar a tributação direta que corresponde aos impostos sobre o patrimônio e a renda e são os mais adequados à aplicação da progressividade tributária e, conseqüentemente, oneram os que possuem maior capacidade econômica. Contrariamente, os tributos indiretos têm caráter regressivo e, portanto, penaliza mais as pessoas de menor capacidade econômica.

Como já abordado no item 1.3 (princípio da capacidade contributiva), os tributos diretos que incidem sobre o patrimônio e a renda não são, pelo menos teoricamente, passíveis de transferência para terceiros, possibilitando, assim, sua

graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte e, conseqüentemente, pode-se atribuir caráter progressivo.

Conti (1996, p. 66), afirma que “[...] no que concerne ao princípio da graduação segundo a capacidade econômica, não encontramos um único caso – dentre a lista de tributos previstos na Constituição – cuja natureza e estrutura com ele não se acomode [...]”.

No Sistema Tributário Brasileiro temos os seguintes impostos incidentes sobre o patrimônio: o Imposto Territorial Rural (ITR), o Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doações de quaisquer bens ou direitos (ITCMD), o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis “*inter vivos*” (ITBI), o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

O ITR, imposto de competência da União, tido classicamente como imposto real, é um exemplo claro de que é possível a personalização de todos os impostos diretos. Isso porque a Constituição de 1988 utilizou expressamente elementos pessoais como critério de tributação e graduação de suas alíquotas. Primeiro por que a Constituição determinou a imunidade de pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel (art. 153, §4º, II) e, segundo, por que estabeleceu a progressividade das alíquotas em razão da área e, por outro lado, estabeleceu a regressividade das alíquotas em função do grau de utilização do imóvel rural (art. 153, § 4º, I).

O ITR tem fins fiscais e extrafiscais. A progressividade das alíquotas em razão da área do imóvel serve a função fiscal e deve observar o princípio da capacidade contributiva, preservando o mínimo existencial e o respeito a vedação do confisco. Já a extrafiscalidade visa o cumprimento da função social da propriedade. Nesse caso, as alíquotas são fixadas de modo a desestimular a manutenção das propriedades improdutivas, conforme tabela 1.

Tabela 1 – Alíquotas do Imposto Territorial Rural.

Área total do imóvel (ha)	GRAU DE UTILIZAÇÃO - GU (EM %)				
	Maior que 80	Maior que 65 até 80	Maior que 50 até 65	Maior que 30 até 50	Até 30
Até 50	0,03	0,2	0,4	0,7	1
Maior que 50 até 200	0,07	0,4	0,8	1,4	2
Maior que 200 até 500	0,1	0,6	1,3	2,3	3,3
Maior que 500 até 1.000	0,15	0,85	1,9	3,3	4,7

Maior que 1.000 até 5.000	0,3	1,6	3,4	6	8,6
Acima de 5.000	0,45	3	6,4	12	20

Fonte: Receita Federal do Brasil

Em tese, o ITR representaria um instrumento de justiça social e fiscal, principalmente no país do agronegócio e dos grandes latifúndios. Contudo, apesar da progressividade, o ITR tem uma arrecadação irrisória, comparando-se aos demais impostos sobre a propriedade, pois em 2015 arrecadou R\$ 1.104.970,00 que corresponde a apenas 0,06% do total da arrecadação de tributos no Brasil, conforme tabela 2. O IPTU, por exemplo, de competência dos municípios arrecadou R\$ 30.759.500,00 ou 1,60% da arrecadação total.

Tabela 2 – Carga Tributária Impostos sobre o Patrimônio 2015 – Valores em R\$ milhões.

Tributo	2015	% da Arrecadação Total	% do PIB
ITR	1.104,97	0,06%	0,02%
IPVA	36.257,11	1,88%	0,61%
ITCD	6.468,65	0,34%	0,11%
IPTU	30.759,50	1,60%	0,52%
ITBI	11.106,63	0,58%	0,19%

Fonte: Receita Federal do Brasil

Isso deve-se, entre outros fatores, a pouca importância dada pela Administração Fazendária a despeito da administração, a fiscalização e arrecadação do ITR. Por outro lado, sabe-se das dificuldades técnicas e dos custos elevados para fisco federal realizar as atividades de administração, fiscalização e arrecadação do ITR. Assim, geralmente, as alíquotas aplicadas são muito baixas, considerando que a maior parte das declarações do ITR apontam um grau de utilização maior que 80%. Por conseguinte, as alíquotas variam de 0,03% a no máximo 0,45%, conforme se observa na primeira coluna da Tabela 1 acima.

Ressalte-se que a Constituição estabeleceu que 50% do produto da arrecadação do ITR pertence aos municípios. A Emenda Constitucional nº 42/2003, que deu nova redação ao art. 153, § 4º, III, autorizou a delegação da capacidade tributária¹⁴ aos municípios por meio de convênio celebrados entre os municípios e a Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRFB. Caso o Município opte por

¹⁴ A atribuição de fiscalizar, lançar e cobrar o ITR pode ser delegada pela União ao Distrito Federal e aos municípios por meio de convênios, conforme estabelecido na Lei nº 11250, de 27 de dezembro de 2005. A Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRFB é o órgão responsável por estabelecer os requisitos e as condições necessárias à celebração desses convênios.

administrar, fiscalizar e arrecadar o ITR, ficará com 100% da sua arrecadação (art. 157, II). Isso ratifica o total desinteresse da Administração Fazendária Federal sobre tal imposto.

Já o IPTU, de competência dos municípios e do DF, foi objeto de diversas discussões acerca da sua progressividade em razão do valor venal do imóvel. Muitos municípios brasileiros editaram leis instituindo a progressividade do IPTU em função do valor venal do imóvel, isto é, quanto maior o valor do imóvel mais elevada a alíquota do imposto. Diante disso, vários contribuintes ajuizaram ações questionando a constitucionalidade da progressividade das alíquotas do IPTU sob o argumento de que a Constituição autorizou apenas a progressividade extrafiscal, prevista no art. 156, § 1º, aplicada com as limitações do art. 182, § 4º, II, como forma de garantir o cumprimento da função social da propriedade.

Por sua vez, a jurisprudência do STF havia consolidado o entendimento de que os impostos reais não comportariam alíquotas progressivas, inclusive editou súmulas, como a 656 (ITBI) e a 668 (IPTU)¹⁵. O STF sempre considerou inconstitucional a progressividade fiscal do IPTU sob o argumento de que tal imposto tem natureza real e não pessoal e que a progressividade só seria possível se a Constituição autorizasse expressamente. Com todo respeito a decisão da Suprema Corte Constitucional, tal argumento não tem fundamentação constitucional. Primeiro por que, conforme já abordado, a classificação doutrinária dos impostos em reais e pessoais não tem rigor científico, pois a caracterização como pessoal depende apenas da possibilidade técnica de personalização do tributo, é o que se depreende da leitura do art. 145, § 1º, da CF. Desse modo, basta que o legislador ordinário, quando da instituição do IPTU, estabeleça elementos que caracterizem o seu caráter pessoal. Porquanto, a personalização dos impostos é uma imposição constitucional, excetuada apenas diante de sua impossibilidade técnica.

A progressividade não se trata de uma regra constitucional que necessite de prévia previsão expressa na Constituição para que possa ser aplicada. Nesse sentido, asseverou Buffon (2003, p. 115) ao afirmar que:

¹⁵ O STF possui o entendimento consolidado de que impostos reais não comportariam a progressividade, exceto se a Constituição expressamente autorizar. Entretanto, com o julgamento do RE 562.045/RS relativo a progressividade do ITCMD, prevaleceu o entendimento de que todos impostos devem guardar observância ao princípio da capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária independentemente do caráter pessoal ou real do tributo.

Conforme exposto, sendo o princípio da progressividade uma decorrência lógica do princípio da igualdade – o qual se densifica através do princípio da capacidade contributiva – pode-se entender que aquele princípio não necessita de previsão expressa no Texto Constitucional, eis que corresponde a um dos meios mais eficazes à efetivação do Estado Democrático de Direito – razão da existência de nosso país.

Com o advento da Emenda Constitucional nº 29/2000 que deu nova redação ao § 1º, acrescentando o inciso I, que autorizou a progressividade do IPTU em razão do valor do imóvel, e, também, o inciso II, que autorizou a fixação de alíquotas diferenciadas de acordo com a localização e o uso do imóvel¹⁶, essa discussão perdeu o objeto. Embora, persista em relação aos demais impostos sobre o patrimônio.

O IPVA, imposto de competência dos Estados-membros e do DF, apesar de não prever a progressividade expressamente no texto Constitucional, é possível graduar as alíquotas em razão do valor venal do veículo automotor pelos mesmos fundamentos arrolados sobre a progressividade do IPTU. Argumentos em favor da possibilidade da progressividade das alíquotas do IPVA, são defendidos por Schoueri (2012, p. 256), conforme se vislumbra nos seguintes comentários:

Assim, se hoje se cobra um imposto sobre a propriedade de veículos automotores, é porque, de um ponto objetivo (geral), quem tem um automóvel deve ter condições financeiras melhores que as de quem não têm. Do mesmo modo, quem tem um automóvel de luxo deve ter maiores condições econômicas, se comparado àquele que tem um veículo popular. Claro está que tal raciocínio, por seu caráter geral, logo é contestado: apontar-se-ão, aqui ou ali, uma pessoa rica que opta por não ter automóvel, de um lado e, de outro, aquele que possui um automóvel, mas o adquiriu por financiamento, tendo uma dívida equivalente ao valor do automóvel.

A EC 42/2003, passou a prever que o imposto poderá ter alíquotas diferentes em função do tipo e da utilização do veículo. Esse dispositivo constitucional está inserido no art.155, § 6º, inciso II, permitindo a diferenciação das alíquotas em função do tipo ou da utilização do veículo. Assim, é possível estabelecer alíquotas diferenciadas para veículos de passeio e utilitários (diferenciação de alíquotas quanto ao tipo). Também podem ser estabelecidas alíquotas menores para veículos

¹⁶ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

de aluguel e de transporte escolar, e maiores para veículos particulares (diferenciação de alíquotas quanto à utilização).

Uma questão polêmica em relação ao IPVA diz respeito a sua incidência ou não sobre embarcações e aeronaves. Alguns Estados-Membros incluíram na base de incidência do IPVA, as embarcações e aeronaves, ou seja, a base econômica do IPVA também deve alcançar os veículos automotores aéreos e aquáticos, pois a Constituição de 1988 não restringiu seu alcance apenas aos veículos automotores terrestres.

Contudo, ações foram ajuizadas por contribuintes alegando que o dispositivo constitucional só alcança os veículos automotores terrestres. Essas ações foram objeto de Recursos Extraordinários¹⁷ perante o Supremo Tribunal Federal - STF, que em mais de uma vez proferiu decisões sobre tal discussão. Cumpre ressaltar que, o STF foi questionado sobre a constitucionalidade de leis estaduais que pretendiam instituir o IPVA sobre embarcações e aeronaves com a interpretação extensiva do dispositivo constitucional, que assegura a cobrança sobre “veículos automotores”. Sendo que, em mais de uma vez, o do STF não admitiu a incidência do IPVA sobre os veículos aéreos e aquáticos.

O principal argumento do STF, para declarar a inconstitucionalidade das leis estaduais que instituíram o IPVA sobre embarcações e aeronaves, foi o de que o conceito de veículo automotor não poderia ser interpretado de modo extensivo, de forma que, haveria uma distorção da pretensão do constituinte originário. Outro argumento alegado pelo douto Tribunal, seria a questão da origem histórica do IPVA cuja criação sucedeu outra espécie tributária denominada TRU – Taxa Rodoviária Única, tal espécie tributária tinha natureza de taxa, sendo vinculada sua arrecadação ao custeio e conservação de rodovias.

Esses argumentos sustentados pelo STF são, com o devido respeito, equivocados. Em primeiro lugar, por entender que o conceito de veículo automotor somente se refere a veículo terrestre. Esse entendimento do STF se baseia na definição de veículo automotor preconizada no anexo I, do Código de Trânsito Brasileiro:

¹⁷ RE nº 134.509/AM: O campo de incidência do IPVA não inclui embarcações e aeronaves – RE nº 379.572/RJ: Declarou a não recepção do inciso II, do art. 5º, da Lei nº 948/1985, do Estado do Rio de Janeiro.

VEICULO AUTOMOTOR - todo veículo a motor de propulsão que circula por seus próprios meios, e que serve normalmente para o transporte viário de pessoas e coisas, ou para a tração viária de veículos utilizados para transporte de pessoas e coisas. O termo compreende os veículos conectados a uma linha elétrica e que não circulam sobre trilhos (ônibus elétrico). (BRASIL, 2013).

Nota-se que o Código de Trânsito Brasileiro claramente se refere a veículos terrestres, ao utilizar a expressão “transporte viário de pessoas e coisas”, entretanto, essa restrição se justifica pois tal diploma legal trata de matéria específica, ou seja, regulamentação do trânsito por via terrestre. Na realidade, o conceito de veículo automotor é um conceito pré-jurídico, isto é, independe de lei.

A constituição utilizou um conceito amplo, não fazendo qualquer ressalva ou restrição. Dessa forma, entende-se que o conceito engloba qualquer espécie de veículo automotor. Mesmo assim, para evitar ou minimizar conflitos, deve a lei complementar, que trate especificamente dessa matéria, estabelecer os seus contornos e não a lei específica que trata de regulamentação de trânsito.

O art. 145, II, a, determinou que cabe a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Essa Lei Complementar, atualmente, é a Lei Ordinária nº 5.172/1966 que instituiu o Código Tributário Nacional - CTN, estabelecendo as normas gerais em matéria tributária.

Apesar de ter a natureza de lei ordinária, com o advento da Constituição de 1967, o CTN passou a ter força de LC. Entretanto, o CTN não tem nenhum dispositivo tratando do IPVA, isso porque o CTN foi editado em 1966 e o IPVA só foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro pela Emenda Constitucional no 27, de 28 de novembro de 1985, que acrescentou o inciso III ao art. 23 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, atribuindo aos estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituí-lo.

Mesmo assim, os estados-membros instituíram o IPVA e, na ausência da lei complementar, exerceram sua competência legislativa plena com base no art. 24, I, § 3º, da CF. Questão já pacífica na doutrina e na jurisprudência do STF¹⁸. Assim, é

¹⁸ STF, RE 191.703 – AgR/SP: Na ausência de norma geral, os Estados podem exercer a competência legislativa plena, conforme art. 24, § 3º, da Constituição da República Federativa do Brasil.

possível que a lei instituidora de cada estado-membro possa estabelecer as normas gerais sobre o IPVA, mormente, no que tange a definição do fato gerador, base de cálculo e contribuintes.

Por fim, não tem nenhum arrimo jurídico a argumentação de que o IPVA, por ser sucedâneo da TRU, deva ter seu alcance restringido aos veículos automotores terrestres. Trata-se de espécies tributárias distintas. A TRU tem natureza de taxa e como tal é tributo vinculado tanto em relação ao fato gerador, que corresponde a uma atividade estatal, quanto em relação a destinação dos recursos, os quais são vinculados às despesas de custeio e conservação de rodovias. Já o IPVA tem natureza de imposto cujo fato gerador independe de atuação estatal e os recursos arrecadados não se vinculam a órgãos ou despesas específicas. Aliás, o artigo 167, IV, da CF/88 veda expressamente a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa.

Analisando sob o ponto de vista da justiça fiscal, é inconcebível que proprietários de iates, lanchas, helicópteros e de grandes aeronaves, que vislumbram uma elevada capacidade econômica contributiva, fiquem de fora da tributação do IPVA enquanto um humilde proprietário de uma motocicleta de 100 cilindradas, por exemplo, se sujeita a tal exação. Ademais, seria um incremento nas receitas dos estados-membros e, também, dos municípios, pois 50% do produto da arrecadação do IPVA pertence aos municípios, conforme previsto no art. 157, III, da CF.

Espera-se que a Suprema Corte reveja esse posicionamento ou, quem sabe, a aprovação de duas Propostas de Emenda à Constituição nº 140/2012 e nº 283/2013 que propõe a alteração do inciso II, do art. 155, da Constituição, que preveem a incidência do IPVA sobre veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos. A PEC nº 283/2013, determina a imunidade das aeronaves comerciais de transporte de cargas e de passageiros e, também, as embarcações destinadas à pesca.

No que tange ao Imposto sobre a Transmissão de bens Imóveis (ITBI), de competência dos municípios (art. 156, I, da CF), a Suprema Corte, que também já foi provocada a decidir sobre a inconstitucionalidade das leis municipais que adotaram alíquotas progressivas em razão do valor venal do imóvel, tem entendido no mesmo sentido das decisões relativas ao IPTU, ou seja, pela inconstitucionalidade da progressividade do ITBI, por se tratar de imposto real e sem permissivo expresso no texto da constitucional. Por exemplo, foi declarada a inconstitucionalidade do art. 10,

II, da Lei nº 11.154/91, do Município de São Paulo, em 08 de abril de 1999, com o fundamento de que o ITBI é imposto de natureza real e, por conseguinte, não poderia ter as alíquotas graduadas segundo a capacidade econômica do sujeito passivo.

Com base nos mesmos argumentos e fundamentos expostos em relação ao IPTU, é possível a graduação do ITBI segundo a capacidade econômica do contribuinte. Pode-se inferir que aquele que adquire um imóvel de valor pequeno para moradia própria tem uma capacidade contributiva menor do que aquele que adquire imóveis de grande monta para uso especulativo.

Convém ressaltar que, entre os impostos que incidem sobre o patrimônio, o imposto sobre a transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD), relativamente à transmissão de heranças, a aplicação de alíquotas progressivas pode constituir um excelente instrumento de redistribuição de riquezas.

Conforme enfatiza Piketty (2014), o imposto sobre a herança é, juntamente com o imposto sobre a renda, a segunda maior inovação da tributação do século XX. Contudo, no Brasil, a herança é tributada em níveis baixos, considerando a média da tributação em países da OCDE em que as alíquotas progressivas máxima chegam a atingir 55%, como no caso do Japão e na França que tem alíquota máxima de 45%. Destaque para os EUA e Reino Unido que possuem alíquotas máximas elevadas e que chegam a atingir 40%. Na América Latina, o Chile aplica a alíquota máxima de 25%. A média da OCDE é de 15%, conforme Tabela 3. No Brasil, apesar do Senado ter fixado a alíquota máxima em 8%, a maioria dos estados da federação, a alíquota máxima não ultrapassa os 5%.

Tabela 3 – Alíquotas máximas aplicadas sobre a transmissão de herança - Países membros da OCDE.

Ranking	País	Alíquota máxima
1	Japão	55%
2	Coreia do Sul	50%
3	França	45%
4	Reino Unido	40%
4	Estados Unidos	40%
6	Espanha	34%
7	Irlanda	33%
8	Bélgica	30%
8	Alemanha	30%
10	Chile	25%
Média OCDE		15%

Fonte: COLE, Alan. Estate and inheritance tax around the world. Disponível em: <<http://Taxa.Foundation.org/article-and-inheritance-taxes-around-world>>. Acessado em: 13.01.2017.

Na atualidade, os impostos sobre a renda e a herança deviam constituir as bases da tributação do sistema tributário, sendo os tipos mais caracterizados de imposição pessoal e, por conseguinte, adequados a graduação progressiva segundo a capacidade econômica do contribuinte. Pois, são as bases econômicas mais adequadas para promover a distribuição justa da renda e da riqueza. Em relação a herança e legados houve uma involução no Brasil, pois a tributação deixou de ser progressiva.

O ITCMD, imposto que também incide sobre heranças, previsto na Constituição de 1988 (art. 155, I), de competência dos estados-membros e do DF tem alíquotas máximas fixadas pelos Senado Federal, por meio de resolução. Essa padronização do tributo é fruto do tímido federalismo brasileiro, conforme bem esclarece Baleeiro (2010). Dessa forma, a autonomia dos estados-membros para estabelecer a progressividade das alíquotas, não depende de decisão isolada do legislador estadual, pois a alíquota máxima deve ser firmada pelo Senado.

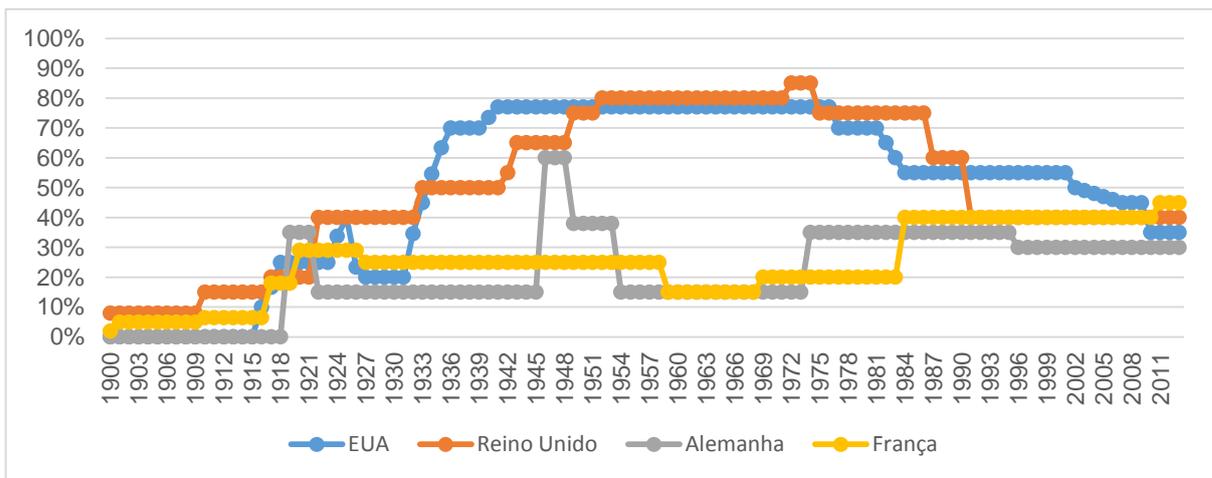
A primeira resolução do Senado, com intuito de fixar a alíquota máxima do ITCMD (Resolução nº 2/1992), fixou em apenas 4%. Para se ter uma ideia, antes da Resolução nº 2/1992 do Senado Federal, as alíquotas do ITCMD no estado da Bahia, fixadas pela Lei estadual nº 4.826, de 27 de janeiro de 1989, chegavam a atingir até a 25%, distribuídas em faixas progressivas em razão do parentesco e do valor do quinhão¹⁹. Posteriormente, o Senado através da Resolução nº 9/1992, fixou a alíquota máxima do ITCMD em 8%, bem como, autorizou a progressividade das alíquotas do ITCMD, no seu art. 2º, em função do quinhão que cada herdeiro receber.

Mesmo assim, considera-se uma alíquota muito baixa em comparação com as estabelecidas, historicamente, por países capitalistas desenvolvidos. Piketty (2014), ao examinar a história da progressividade tributária, constata-se que foram os países anglo-saxões, em particular os Estados Unidos da América, que inventaram o imposto confiscatório sobre as rendas e os patrimônios. Impressiona constatar que,

¹⁹ A tabela de alíquotas do ITCMD da Bahia consta na redação original da Lei estadual nº 4.826 de 27 de janeiro de 1989. Disponível em: <http://www.sefaz.ba.gov.br/geral/arquivos/download/lei_itd_4826_1989.pdf>. Acessado em 13 de janeiro de 2017.

embora as grandes guerras tiveram uma parcela de influência, foi a preocupação com as desigualdades de riquezas que fortaleceu o discurso a favor da progressividade fiscal nos EUA. A Tributação sobre a herança atingiu picos elevados no decorrer do século XX, como é o caso do Reino Unido que atingiu uma taxa acima de 80%, dos EUA alcançou 77%, e da Alemanha que atingiu a taxa de 60%, conforme gráfico 1 elaborado pelo economista francês (PIKETTY, 2014, p. 490).

Gráfico 1 – Alíquotas máximas sobre a herança dos países desenvolvidos – 1900-2012.



Fonte: PIKETTY, Thomas. O capital do século XXI. <www.intrinseca.com.br/ocapital>.

Atualmente, apesar de uma diminuição na progressividade da tributação sobre a herança, sobretudo a partir da década de 1980, a média dos países da OCDE é de 15%, sendo que há países, como o Japão, em que a alíquota máxima atinge 55%, na Coreia do Sul 50%, na França 45% e nos EUA atinge 40% (COLE, 2015).

O ITCMD também foi objeto de questionamento sobre a progressividade das alíquotas em razão do valor do quinhão. As primeiras decisões foram monocráticas e contrárias a progressividade pelos mesmos fundamentos já expostos em relação aos demais impostos incidentes sobre o patrimônio. Contudo, o plenário do STF ao julgar o Recurso Extraordinário 562.045/RS, em 2013, entendeu constitucional a progressividade das alíquotas do ITCMD. O julgamento iniciou-se em 2008, com o Min. Relator Ricardo Lewandowski opinando pela inconstitucionalidade da progressividade das alíquotas do ITCMD com fundamento nos precedentes da Corte Suprema em relação aos impostos ditos reais. O Ministro Eros Grau em seu voto vista discordou do Ministro Relator, admitindo a constitucionalidade da progressividade do ITCMD. Seguiram o posicionamento do Ministro Eros Grau: Os Ministros Joaquim Barbosa, Ellen Gracie, Menezes Direito, Teori Zavascki, Celso de

Mello e Gilmar Mendes que votaram a favor do provimento do Recurso Extraordinário, restando vencidos os votos dos Ministros Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio.

O Ministro Eros Grau ressaltou que todos impostos devem guardar relação com o princípio da capacidade contributiva, conforme as considerações de seu voto abaixo reproduzida:

[...] todos os impostos podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo e não ser impossível aferir-se a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCMD. Ao contrário, tratando-se de imposto direto, a sua incidência poderá expressar, em diversas circunstâncias, progressividade ou regressividade direta. Todos os impostos - repito - estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, especialmente os diretos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal; isso é completamente irrelevante [...].

Importante, também, as considerações de Ellen Gracie, ao asseverar que o imposto real não impossibilita a sua pessoalização,

É o que me basta para ajuizar que a expressão constitucional 'caráter pessoal' não é usada para classificar tributos, mas para exprimir que o tributo de natureza real não elimina o ingrediente da pessoalidade em sua abstrata conformação. Isso porque a relação jurídico-tributária é sempre entre sujeitos de direitos: o sujeito tributante e o sujeito tributado.

Entretanto, mesmo após a decisão do Supremo Tribunal Federal, a maioria dos estados-membros não estabeleceram a progressividade do ITCMD. O próprio Estado do Rio Grande do Sul que era a parte recorrente desse Recurso Extraordinário alterou a Lei do ITCMD, fixando alíquota única de 4%. Além disso, há estados-membros que nem sequer regulamentou a cobrança do ITCMD na sua completude, pois alguns estados se limitam a cobrança apenas da transmissão de imóveis nas sucessões causa mortis e as avaliações dos imóveis são muito aquém do valor de mercado. O que justifica a baixa arrecadação do ITCMD em relação ao total da arrecadação, conforme dados publicados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB.

Em 2015 foram arrecadados apenas R\$ 6,47 bilhões, o que corresponde a apenas 0,34% do total da arrecadação de tributos no Brasil. A insignificante arrecadação também decorre da baixa alíquota do ITCMD, que em 1992 foi fixada

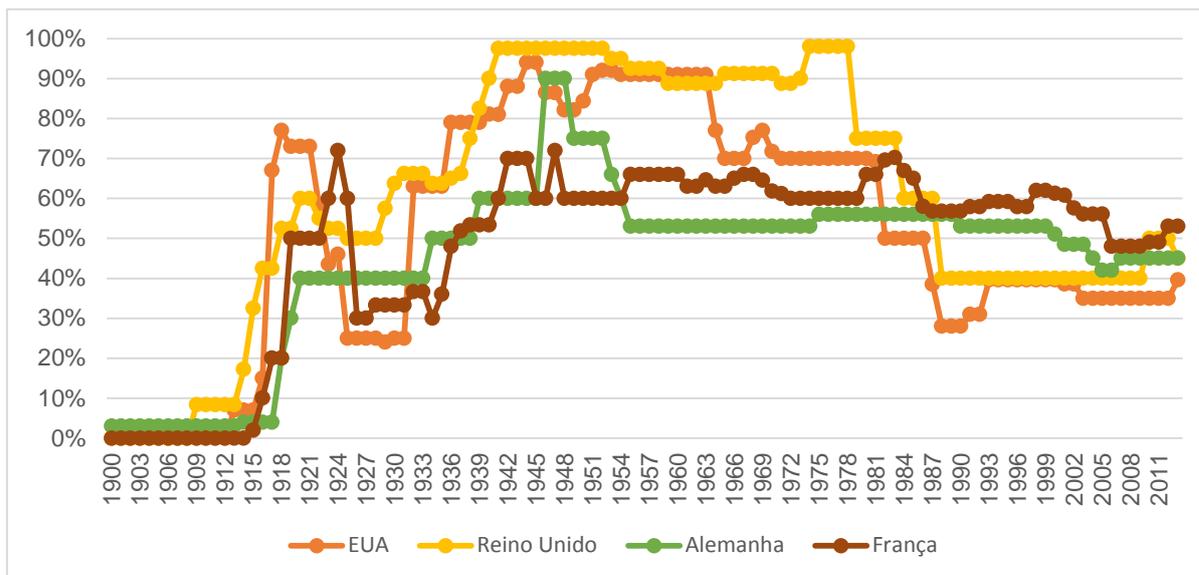
pelo Senado em 8%, mas raramente ultrapassa a casa dos 5%, na maioria dos estados e, ainda, a progressividade é pouco utilizada.

Das clássicas manifestações de riquezas suscetíveis de tributação, a renda é a mais evidente e relevante, sendo a que mais demonstra a capacidade contributiva dos cidadãos contribuintes. Nas palavras de Marciano Buffon (2009, p.190), “uma das manifestações de capacidade contributiva tradicionalmente mais evidente e considerável é a obtenção de renda, entendida como tal o acréscimo patrimonial alcançado em um determinado tempo por uma pessoa natural ou jurídica”. Por conta disso, a tributação da renda tem um grande potencial redistributivo.

Diante das características apontadas, o imposto de renda, historicamente, foi utilizado como instrumento de redistribuição de rendas e a técnica da progressividade se mostrou a mais adequada para tal objetivo. Embora a progressividade tenha recuado em todas as partes nas últimas décadas, por conta de movimentos neoliberais, ela persiste na maioria dos países desenvolvidos.

No gráfico 2, abaixo, elaborado por Piketty (2014, p. 486), sobre a evolução da tributação progressiva da renda, verifica-se elevadas taxas marginais chegando a atingir 94% nos EUA, em 1944. Para se ter uma ideia, a taxa média do imposto sobre a renda dos EUA foi de 81% durante quase meio século (1932-1980). O único país a atingir os picos americanos e até ultrapassá-los em alguns momentos foi o Reino Unido nos anos 1941-1952 e, novamente, em 1974-1978 cuja taxa superior atingiu 98% nesses dois períodos. Um recorde histórico absoluto até os dias atuais, afirma Piketty (2014, p. 494).

Gráfico 2 – Alíquotas Máximas do Imposto de Renda dos Países Desenvolvidos – 1900-2011.



Fonte: PIKETTY, Thomas. O capital do século VI. <www.intrinseca.com.br/ocapital>.

No Brasil, a Constituição de 1988 determinou que o imposto sobre a renda será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade (art. 153, § 2º, I). Esse perfil constitucional do imposto sobre a renda será amplamente aprofundado no último capítulo deste trabalho, pois trata-se do tema central desse estudo. Contudo, cabe adiantar, sucintamente, que a generalidade significa que todas as pessoas que auferirem renda são potenciais contribuintes do IR e a universalidade significa que o imposto deve abranger quaisquer rendimentos e proventos auferidos e, por fim, a progressividade consiste na graduação de alíquotas segundo a capacidade econômica do contribuinte.

O imposto de renda tem um peso na arrecadação, sendo um imposto de caráter eminentemente fiscal, mas que tem uma função importantíssima na redistribuição de rendas, desde que se observem os princípios e critérios informadores previstos no texto da Constituição de 1988. No último capítulo deste trabalho analisar-se-á, com maior profundidade, essas questões que são o objeto precípuo deste estudo.

Mas antes, impende realizar uma análise sucinta de toda a carga tributária brasileira e a distribuição do ônus entre os membros da sociedade, examinando se essa distribuição atende satisfatoriamente os princípios constitucionais e objetivos do Estado Democrático de Direito sob o ponto de vista da justiça social e fiscal.

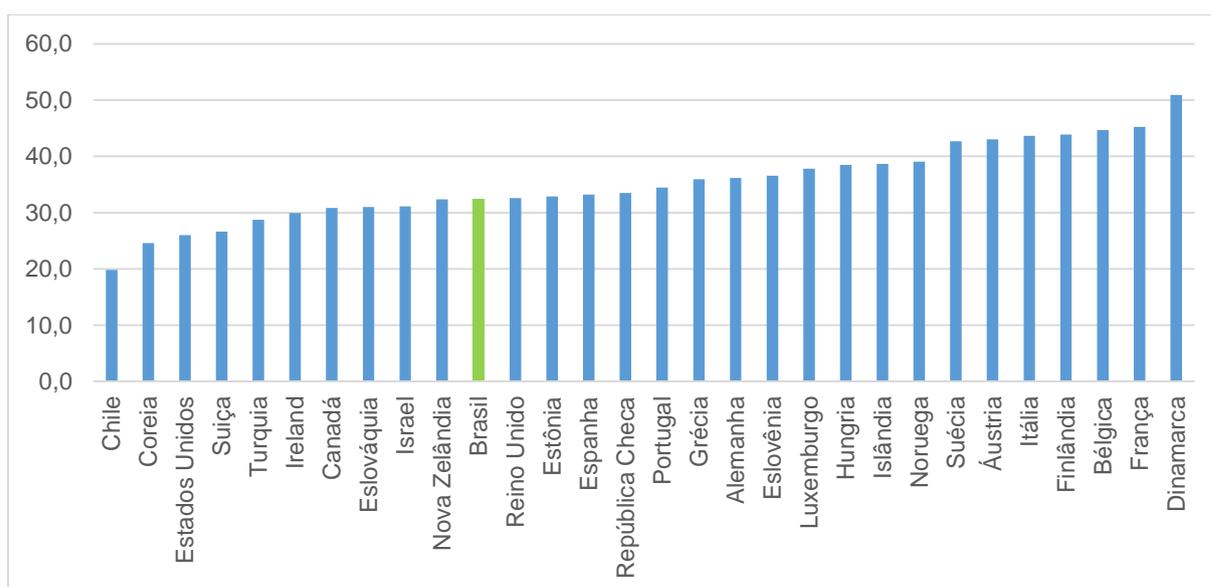
3.5 Análise da carga tributária brasileira e sua distribuição

Em primeiro lugar, faz-se uma análise da evolução da carga tributária total bruta no Brasil, comparando-se com a dos países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE. A carga tributária bruta brasileira - CTB, abrange todos os tributos e as arrecadações de todos os entes tributantes, isto é, a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios. A OCDE costuma medir a carga tributária com base em percentuais calculados sobre o total do Produto Interno Bruto – PIB que, em síntese, é tudo que se produz em termos de bens e serviços.

Todas as vezes que se quer levantar o debate sobre propostas políticas de redistribuição de riquezas, incluindo, claro, uma reforma tributária, essa ideia é logo objetada por alguns especialistas, com apoio das classes mais altas e da mídia, utilizando um discurso conservador de que nossa carga tributária é uma das mais elevadas do mundo. Na verdade, há por trás deste discurso uma retórica para se estabelecer um tabu de que somos o país com tributos mais altos do mundo, o que impede um debate sobre uma reforma tributária para se estabelecer um sistema tributário mais justo.

Dados divulgados pela SRFB, demonstram que essa afirmação não é verdadeira. A carga tributária brasileira não é a mais elevada do mundo, o Brasil ocupa a 20ª posição entre os países da OCDE, conforme gráfico 3.

Gráfico 3 – Carga Tributária Total – Países da OCDE (% do PIB).



Fonte: Receita Federal do Brasil/OCDE.

A carga tributária bruta brasileira está um pouco abaixo da média dos países da OCDE. Ressalte-se que a Carga tributária se mantém estável desde de 2005, dentro do patamar de 32% a 34%, conforme gráfico abaixo.

Gráfico 4 – Evolução da Carga Tributária Brasileira (% PIB) - 2002-2015.

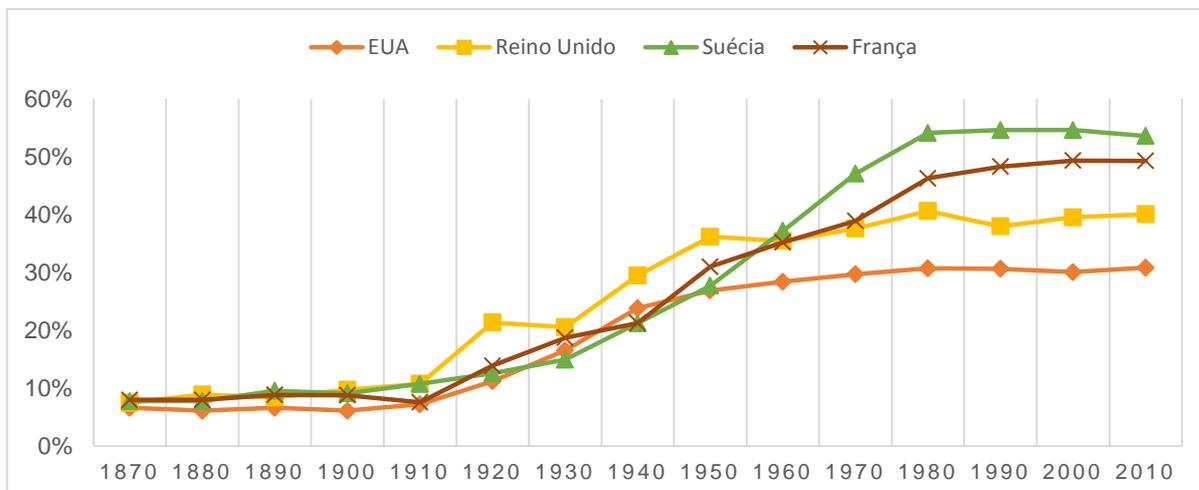


Fonte: Receita Federal do Brasil

A elevação da carga tributária se justifica pela implementação do Estado Social ao longo dos séculos XIX e XX. O poder público passou a ter um papel mais significativo na vida econômica e social. Segundo estudo de Piketty (2014), os impostos representavam menos de 10% da renda nacional em todos os países no século XIX até a primeira Guerra Mundial. Com essa arrecadação o Estado era capaz de cumprir as suas funções soberanas. Com o avanço do Estado Social e, conseqüentemente, a consolidação dos direitos sociais, o poder público se viu cada vez mais dependente da arrecadação de recursos.

Foi a partir dos anos 1920-1930 até os anos 1970-1980 que houve um crescimento significativo no incremento das receitas tributárias, principalmente nos países desenvolvidos, conforme gráfico elaborado por Piketty (2014, p. 462-463), a carga tributária chegou a alcançar 55% da renda nacional, como foi o caso da Suécia, mas que a partir dos anos 1970-1980 se estabilizou, conforme gráfico abaixo:

Gráfico 5 – Evolução da Carga Tributária Bruta – Países Desenvolvidos (% da Renda Nacional).



Fonte: PIKETTY, Thomas. O capital do século XXI. <www.intrinseca.com.br/ocapital>.

O sistema tributário deve ser um grande aliado do poder público no desenvolvimento de políticas de redistribuição de rendas e erradicação da pobreza, que são objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. Entretanto, para que o sistema tributário cumpra com esses objetivos, deverá ser pautado por princípios de equidade. Deve-se observar os princípios da igualdade substancial, da capacidade contributiva e ser o mais progressivo possível.

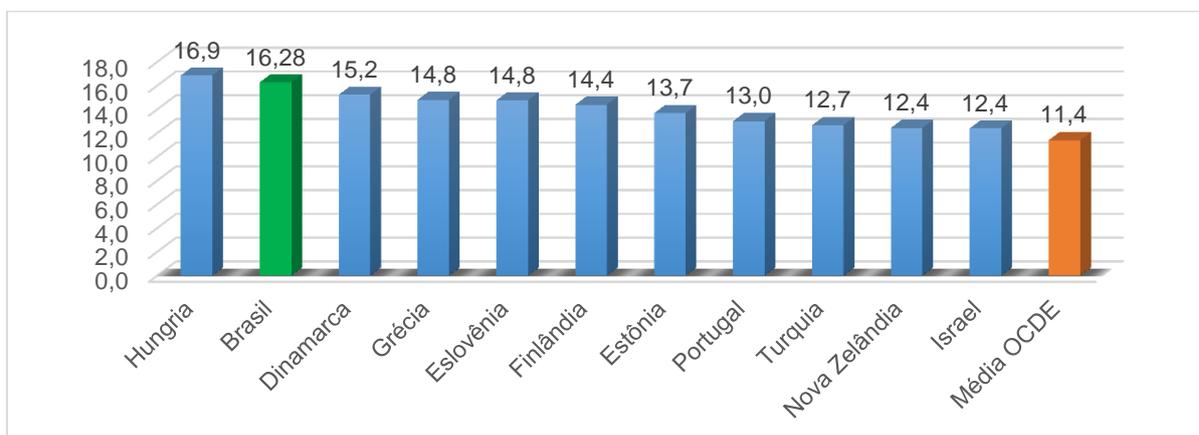
Entretanto, as tributações de renda e do patrimônio nunca ocuparam lugar de destaque na agenda nacional e nos projetos de reforma tributária após a Constituição de 1988. Por essa razão, a carga tributária brasileira é uma das mais injustas do mundo. No Brasil, a tributação recai mais pesadamente sobre os tributos indiretos (consumo de bens e serviços). Priorizar a tributação indireta torna o sistema tributário regressivo, pois os tributos diretos são os que mais se adequam a progressividade. Basear a estrutura tributária em tributos indiretos é uma característica do modelo de tributação brasileira, o que favorece as classes mais ricas.

O Brasil, portanto, ao contrário dos países membros da OCDE em que os impostos diretos chegam a 2/3 do total dos tributos, a tributação indireta ultrapassa mais da metade do total da arrecadação.

Os tributos que incidem sobre os bens e serviços representam 16,28% do PIB, o que corresponde a 50% da arrecadação total do Brasil, segundo dados divulgados

recentemente pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme se verifica no gráfico 6.

Gráfico 6 - Carga Tributária sobre Bens e Serviços 2014 - Países da OCDE (% do PIB).



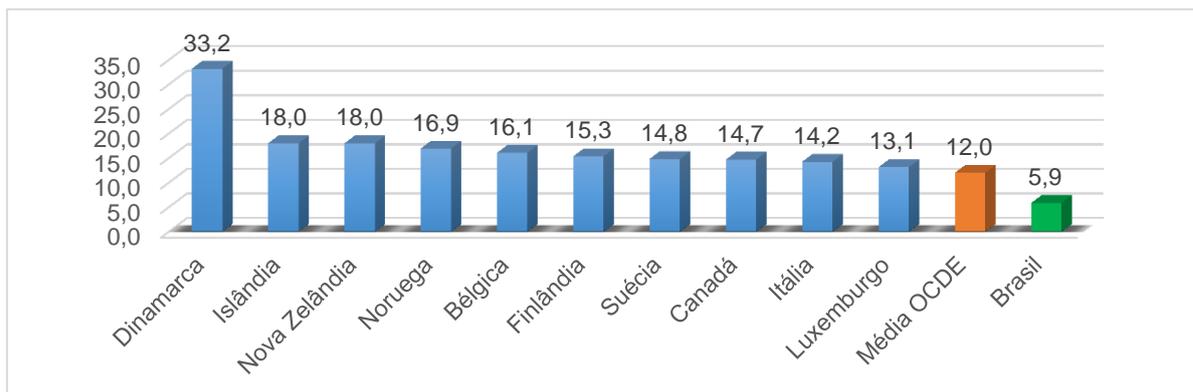
Fonte: Receita Federal do Brasil/OCDE

Considerando-se que a contribuição dos empregadores para a previdência social também representa um custo que as empresas repassam para ao consumidor final, a tributação indireta sobre bens e serviços, na prática, pode representar mais de 60% da carga tributária.

Os sistemas tributários de países desenvolvidos estruturam-se de forma oposta ao brasileiro. Para a maioria dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, a tributação sobre o consumo representa, em média, cerca de 30% do total da arrecadação tributária.

Já a tributação sobre a renda, atingiu apenas 5,9% do PIB, em 2014, correspondendo a aproximadamente 18% do total da arrecadação no Brasil. Além disso, há distorções na distribuição da carga tributária incidente sobre a renda que a torna regressiva no topo das maiores rendas. Essas particularidades sobre a tributação da renda no Brasil serão abordadas com maior profundidade no capítulo seguinte que será dedicado especialmente ao tema central deste trabalho.

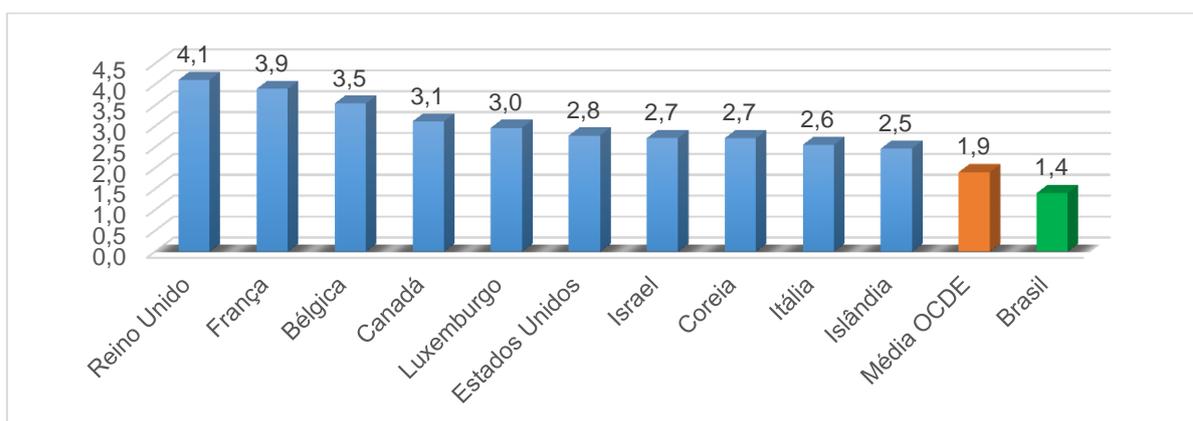
Gráfico 7 – Carga Tributária sobre a Renda 2014 - Países da OCDE (% do PIB).



Fonte: Receita Federal do Brasil/OCDE

Os tributos que incidem sobre a propriedade correspondem apenas a 1,45% do PIB o equivalente a 4,44% de tudo que se arrecada no Brasil, abaixo da média dos países membros da OCDE, conforme o gráfico 8:

Gráfico 8 – Carga Tributária sobre a Propriedade 2014 - Países da OCDE (% do PIB).



Fonte: Receita Federal do Brasil/OCDE

Contudo, esse debate sobre a distribuição da carga tributária é constantemente evitado pelas forças políticas, mantendo o modelo ou até ampliando os privilégios das classes mais favorecidas. Isso ocorre por que a escolha do modelo de tributação depende sempre de decisões políticas. Geralmente, o embate de forças são desfavoráveis aos trabalhadores e as classes mais pobres, o que implica uma estrutura tributária com forte prevalência de impostos indiretos, conforme assevera Oliveira (2001, 175).

É neste sentido que a correlação das forças políticas e sociais atuantes no sistema encontra-se na base da determinação da distribuição dos impostos diretos e indiretos, ou seja, na composição da carga tributária. Caso essa correlação seja desfavorável aos trabalhadores, por exemplo, tenderão a predominar, na estrutura tributária, os impostos indiretos, que são caracteristicamente regressivos e instrumentos que contribuem para piorar a distribuição de renda, com baixas incidências sobre a renda, os lucros e o

patrimônio. Caso a luta política se revele favorável para a atenuação das desigualdades sociais, certamente os impostos diretos adquirirão maior importância, como comprova a experiência dos países desenvolvidos. Distante, portanto, do estilo cultural, o que aparece como decisivo, nessa determinação da composição da carga tributária, são as lutas políticas, sendo os resultados alcançados explicados pela correlação das forças sociais.

Desse modo, o Sistema Tributário Brasileiro – imposto pelas forças de mercados - predominam tributos que incidem sobre o consumo e pouco se tributa o patrimônio e as grandes rendas deixam-se escapar a tributações havidas como razoáveis nos países desenvolvidos – onerando mais as classes médias, assalariadas e, sobretudo, os pobres, contribuindo para a concentração de renda e, conseqüentemente, o aumento das desigualdades sociais.

4 A TRIBUTAÇÃO PROGRESSIVA SOBRE A RENDA COMO INSTRUMENTO INDUTOR DE REDISTRIBUIÇÃO DE RENDAS E DE REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS NO BRASIL A LUZ DA CONSTITUIÇÃO DE 1988

4.1. Desigualdades sociais

A desigualdade entre os homens é um problema que acompanha a humanidade desde da antiguidade. Hoje é tema recorrente e objeto de preocupação em todos os debates da sociedade como um todo. Uma vasta produção literária, trabalhos científicos e pesquisas de dados de órgãos governamentais ou não governamentais dão conta do agravamento das desigualdades em todo o mundo contemporâneo.

Quando se fala em desigualdades sempre vem à tona uma interrogação: Qual a origem das desigualdades entre os homens? Não há como iniciar o tema sem se referir as contribuições do filósofo genebrino Jean-Jacques Rousseau, mormente, a sua obra “Discurso sobre a Origem e os Fundamentos da Desigualdade entre os Homens”. Logo no início do discurso, o autor faz uma distinção dos dois tipos de desigualdades, conforme se reproduz a seguir:

Concebo na espécie humana dois tipos de desigualdades, uma, que chamo de natural ou física, porque é estabelecida pela natureza, e que consiste na diferença das idades, da saúde, das forças do corpo e das qualidades do espírito ou da alma; a outra, que podemos chamar desigualdade moral ou política, porque depende de uma espécie de convenção e é estabelecida ou pelo menos autorizada pelo consentimento dos homens. Esta consiste nos diversos privilégios de que alguns gozam em prejuízo dos demais, como serem mais ricos, mais honrados, mais poderosos do que eles, ou até fazer-se obedecer por eles (ROUSSEAU, 2010, p. 89).

Com o intuito de esclarecer a sua gênese, Jean-Jacques Rousseau faz um estudo do homem desde os primórdios até o surgimento da sociedade civil. Desse modo, ele faz uma regressão hipotética do homem ao estado da natureza, examinando como teria sido sua vida no estado selvagem, passando por um período de pré-civilização até alcançar a vida em sociedade nos moldes atuais. Esse homem natural descrito por Rousseau, tinha vida simples e se satisfazia com poucos bens que encontrava em abundância na natureza e não dependia da ajuda dos outros. Eram poucos e viviam dispersos em vários territórios do planeta. Nesse período já existiam diferenças, mas apenas naturais ou físicas como a idade, a saúde, força física e as qualidades de espírito ou da alma que não geravam desigualdades ou explorações em relação aos outros.

A passagem da condição de homem natural para um ser social iniciou-se com a formação de famílias – que foram as primeiras células familiares – momento que começaram a desenvolver-se a linguagem. Depois fatores externos como inundações em algumas regiões, secas prolongadas em outras e a escassez de alimentos em alguns períodos, forçaram a migração para outras regiões já habitadas por outros indivíduos, bem como, fatores internos como a racionalidade e a capacidade de se aperfeiçoar - que são características exclusivas dos humanos – contribuíram para o nascimento do convívio em sociedade (ROUSSEAU, 2010).

Em suma, o homem civilizado passou então a ter um conhecimento mais racional, despertando um sem-número de paixões, desejos, um gosto mais refinado e o apego à luxúria. Essa racionalidade é que fez o homem abandonar “a piedade, um sentimento natural, que moderando em cada indivíduo a atividade do “amor de si mesmo”²⁰, contribui para conservação mútua de toda espécie”.

Para o filósofo genebrino, foi a razão que engendrou a ferocidade do “amor próprio” que leva cada indivíduo a dar mais importância a si mesmo, desenvolvendo, assim, sentimentos de ambição, orgulho e desejo de reconhecimento (ROUSSEAU, 2010). Contrariando Thomas Hobbes, Rousseau (2010) acredita que o “homem é bom por natureza e a sociedade é que o corrompeu”.

²⁰ Nota “o”: Não devemos confundir o amor-próprio e o amor em si mesmo; duas paixões muito diferentes por natureza e pelos efeitos. O amor de si mesmo é um sentimento natural, que leva todo animal a velar por sua própria conservação e, dirigido no homem pela razão e modificado pela piedade, produz a humanidade e a virtude. O amor-próprio não passa de sentimento relativo, artificial e nascido na sociedade, que leva cada indivíduo a dar mais importância a si mesmo do que a qualquer outra pessoa, que inspira aos homens todos os males feios por eles aos outros e é a verdadeira fonte da honra (ROUSSEAU, 2010, p. 174).

Entretanto, foi com a exploração das artes, como o cultivo da lavoura, da agricultura e da metalurgia (arte de trabalhar os metais e multiplicar os seus usos), que, doravante, surge a necessidade de partilhar a propriedade uma vez reconhecida, surgindo, assim, as primeiras ideias de justiça; “[...] pois para dar a cada qual o que é seu, é preciso que cada qual possa ter alguma coisa”. “[...] neste estado, as coisas poderiam ter permanecido iguais, se os talentos tivessem sido iguais”. Entretanto, a proporção foi logo rompida e os mais fortes, os mais habilidosos ficaram com a maior parte das propriedades enquanto os demais tiveram que se submeter ao trabalho, gerando as primeiras formas de exploração do homem pelo o homem (ROSSEAU, 2010).

Portanto, foi o estabelecimento do direito de propriedade que dá origem as desigualdades de riquezas entre os homens. Sintetizando o pensamento de Rousseau, transcreve-se os seguintes trechos de sua obra:

[...] Enfim, a ambição devorante, o ardor de elevar a sua riqueza relativa, menos por uma verdadeira necessidade do que para se colocar acima dos outros, inspira em todos os homens uma negra inclinação para se prejudicarem reciprocamente, uns ciúmes secretos, ainda mais perigosos porque, para golpear com mais segurança, assume muitas vezes a máscara da benevolência; numa palavra, concorrência e rivalidade, por um lado, e, por outro, oposição de interesses, e sempre o desejo oculto de levar vantagem às custas dos outros, todos estes males são o primeiro efeito da propriedade e o cortejo inseparável da nascente desigualdade (ROUSSEAU, 2010, p. 128-129).

Daí a compreensão de que o estabelecimento da lei e do direito de propriedade, foi o primeiro termo do progresso das desigualdades, o segundo a instituição da magistratura e o terceiro e último foi a transformação do poder legítimo em poder arbitrário. Sendo que o primeiro autorizou o estabelecimento do rico e do pobre. Rousseau também ressalta que as diversas formas de governo têm origem nas diferenças maiores ou menores entre os particulares no momento da sua instituição. E, dependendo das forças que vão conduzir tal governo, as desigualdades vão se intensificando e perpetuando de gerações em gerações. Muitas das considerações de Rousseau ainda servem de reflexão para sociedades contemporâneas.

Feitas essas considerações preliminares sobre a origem da desigualdade com base na obra de Rousseau, passa-se a analisar as desigualdades econômicas e sociais no mundo contemporâneo e, principalmente, no Brasil. A preocupação deste

estudo é com as desigualdades na distribuição de rendas e riquezas e qual a importância e a contribuição das políticas tributárias no avanço ou não dessas desigualdades.

Atualmente há uma grande preocupação com as desigualdades econômicas e sociais, sendo tema de interesse de várias disciplinas como a economia, a sociologia, a filosofia, a sociologia política e a ciência política, mas cada uma seguindo caminhos teóricos e metodológicos distintos. Bauman (2013) afirma que a desigualdade se tornou tema de um debate apaixonado e que as causas e consequências foi há pouco trazida de volta à pauta do interesse público.

Atkinson (2016) afirma que quando o *Global Attitudes Project* do *Pew Research Center*, em 2014, perguntou aos entrevistados qual era o maior perigo do mundo, constatou-se nos EUA e na Europa que a preocupação com a desigualdade ultrapassa todos os outros perigos.

Até o Fundo Monetário Internacional (2016), recentemente, tem demonstrado preocupação com o crescimento da desigualdade, colocando a redução da desigualdade como prioridade. Um estudo publicado em 1º de junho de 2015, intitulado *Causas e consequências da desigualdade de renda em uma perspectiva global*, escrito por cinco economistas do Departamento de Política Estratégica e Revisão do FMI, sugere a adoção de políticas de redistribuição de rendas, como programas assistenciais e impostos progressivos e sobre grandes fortunas, como forma de garantir um crescimento sustentável.

Autores como Piketty (2014), Atkinson (2015), Stiglitz (2013) e Deaton (2016) reacenderam o debate sobre as desigualdades, sobretudo, na distribuição de rendas. Mas o diferencial destes estudos atuais em relação aos estudos do século passado é que os autores daquela época não dispunham de muitas pesquisas e muitas vezes eram obrigados a se limitar a especulações teóricas. Durante muito tempo, as pesquisas dedicadas à distribuição de renda se fundamentaram em poucos fatos sólidos e em muitas especulações puramente teóricas (PIKETTY, 2014, p. 11).

Piketty (2014), juntamente Atkinson, fizeram um estudo da dinâmica histórica da repartição de rendas e riquezas com base em dados oficiais dos governos de vários países, principalmente dados fiscais do imposto de Renda. Há muito que era do conhecimento geral que os dados relativos aos rendimentos provenientes de pesquisas sobre rendas familiares não se revestiam de grande importância quando

da análise de rendimentos muito elevados, pois tais pessoas são em número muito reduzido para serem contempladas em pesquisas representativas a nível nacional. Mesmo as inquiridas por amostragem, é menos provável que responda corretamente.

Desse estudo aprofundado, Piketty (2014) tira várias conclusões, a primeira delas é que se deve sempre desconfiar de qualquer argumento proveniente do determinismo econômico quando o assunto é a distribuição de riqueza e renda. Para ele a questão da distribuição da riqueza é puramente política, o que impede sua restrição aos mecanismos puramente econômicos.

Habermas (1980, p. 72-73) já apontava quatro categorias de atividades governamentais voltadas a preservação do modo de produção capitalista. Primeiro o Estado deve assegurar um sistema jurídico que mantenha as instituições básicas da propriedade e da liberdade de contratar; protege o sistema de mercado dos efeitos colaterais autodestrutivos, como por exemplo, introduzindo a jornada normal de trabalho, a legislação antitruste e a estabilização da moeda; cumpre os pré-requisitos da produção na economia, tais como educação, transporte, infraestrutura e comunicação e promove a proteção da economia doméstica diante da economia internacional, através das políticas de comércio exterior.

Segundo, para garantir o processo de acumulação do capital, o Estado deve promover constantes adaptações no sistema legal, como o bancário, comercial e fiscal, garantindo a dinâmica do mercado.

Em terceiro, são ações substitutivas do mercado pelo Estado que criam novas situações e negócios, através da criação e da melhora de oportunidades de investimentos, como gastos que visem o progresso científico-tecnológico e a qualificação de mão-de-obra.

Por último, o Estado deve compensar consequências disfuncionais do processo acumulativo, como assumir custos de danos ecológicos, subsídios a setores ameaçados e, também, atende as reivindicações da classe trabalhadora. Dessa forma, o Estado previne as consequências políticas que poderiam advir de tensões de movimentos organizados.

Stiglitz (2013) defende a tese de que as forças de mercado ajudem a moldar os níveis de desigualdades, mas as políticas governamentais é que moldam essas forças de mercado. Para ele muita da desigualdade atual resulta de políticas governamentais, tanto as que o Estado aplica como as que se abstêm de aplicar. De

fato, as desigualdades no mundo atual devem ser vistas como um problema político, e não apenas econômico.

Para justificar as desigualdades, Dorling (2011) afirma que, modernamente, nos países ricos, são utilizadas cinco crenças as quais ele define como os cinco princípios de injustiça que são: elitismo é eficiente, exclusão é necessária, o preconceito é natural, a ganância é boa e o desespero é inevitável. Essas crenças têm origens antigas, mas tomaram novas faces.

Bauman (2015) também aponta falsas premissas que são suposições tácitas, comumente aceitas como óbvias (que não necessitam de comprovação), mas que levam o senso comum do homem médio acreditar estar na ordem ou na natureza das coisas e estão fadadas a assim permanecerem, que são as seguintes:

1. O crescimento econômico é a única maneira de lidar com os desafios e de algum modo resolver todos e quaisquer problemas.
2. O aumento permanente do consumo, ou a rotatividade acelerado de novos objetos de consumo, talvez seja a única ou pelo menos a principal e mais efetiva maneira de satisfazer a busca humana de felicidade.
3. A desigualdade entre os homens é natural; assim, ajustar as oportunidades de vida humana à sua inevitabilidade beneficia todos nós, enquanto adulterar seus preceitos prejudica todos.
4. A rivalidade (com os seus dois lados, a eminência do notável e a exclusão/degradação do desprezível) é, simultaneamente, uma condição necessária e suficiente para a justiça social assim como para reprodução da ordem social.

A Oxfam (2016), Organização não-governamental britânica, divulgou recentemente um relatório de como as desigualdades chegaram a níveis extremos. O documento intitulado “Uma Economia humana para os 99%”, revela que apenas oito homens possuem a mesma riqueza que os 3,6 bilhões de pessoas da metade mais pobre da humanidade. No relatório divulgado em 2015, essa concentração estava com os 62 mais ricos – isto é, cresceu quase oito vezes em um ano.

O estudo mostra, também, que a riqueza global total alcançou a impressionante soma de US\$ 255 trilhões. Desde 2015, mais da metade dessa riqueza tem ficado nas mãos do 1% mais rico da população mundial. No topo da distribuição, os dados para este ano indicam que, coletivamente, os oito indivíduos mais ricos do mundo detêm uma riqueza líquida de US\$ 426 bilhões, valor equivalente à riqueza líquida da metade mais pobre da humanidade (OXFAM, 2016, p. 11).

Tais riquezas, na maioria dos casos, é hereditária. Nas próximas duas décadas, 500 indivíduos passarão mais de 2,1 trilhões de dólares para seus

herdeiros, uma soma maior do que o PIB de um país como a Índia, que tem 1,3 bilhão de habitantes (OXFAM, 2016, p. 2).

O estudo também mostra como as desigualdades resulta da ação de governos, das empresas e dos super-ricos que se utilizam de vários artifícios para acirrar o fosso da desigualdade.

A renda de altos executivos, frequentemente engordada pelas ações de suas empresas, tem aumentado vertiginosamente, ao passo que os salários de trabalhadores comuns e a receita de fornecedores têm, na melhor das hipóteses, permanecido inalterado e, na pior, diminuído. O estudo aponta que, atualmente, o diretor executivo da maior empresa de informática da Índia ganha 416 vezes mais que um funcionário médio da mesma empresa (OXFAM, 2016).

Além disso, os altos lucros das empresas são maximizados pela estratégia de pagar o mínimo possível em impostos, utilizando para este fim, paraísos fiscais ou promovendo a concorrência entre países na oferta de incentivos e tributos mais baixos. As alíquotas fiscais aplicadas a pessoas jurídicas estão caindo em todo o mundo e esse fato – aliado a uma sonegação fiscal generalizada – permite que muitas empresas paguem o menos possível em impostos, afirma o documento (OXFAM, 2016, p. 18).

Além disso, há a obsessão em manter no mais alto patamar os retornos financeiros para os acionistas das empresas. Na década de 1970 no Reino Unido, por exemplo, 10% dos lucros eram distribuídos aos acionistas. Hoje, o percentual é de 70% (OXFAM, 2016, p. 19). Ressalte-se que, no Brasil, os lucros e dividendos distribuídos aos sócios e acionistas não são tributados pelo IRPF.

Outra estratégia perversa é utilizar o trabalho análogo à escravidão para manter os custos corporativos baixos. A Organização Internacional do Trabalho (OIT) estima que 21 milhões de trabalhadores forçados geram cerca de US\$ 150 bilhões em lucros para empresas, todos os anos (OXFAM, 2016, p. 18).

Pesquisas citadas pelo relatório da Oxfam (2016, p. 6) também revelam como o 1% beneficia-se da distribuição desigual da riqueza e utilizam-se de sua influência material e política para continuar a gozar de tal benefício. Entre os artifícios utilizados estão o financiamento de candidaturas políticas, da atividade de lobby e, indiretamente, o custeamento de centros de estudos e universidades que visam produzir narrativas políticas e econômicas compatíveis com as premissas que favorecem os ricos.

Os bilionários do Brasil fazem lobby para reduzir impostos e, em São Paulo, preferem usar helicópteros para ir ao trabalho, evitando os engarrafamentos e problemas de infraestrutura enfrentados nas ruas e avenidas da cidade, diz o documento (OXFAM, 2016, p.6).

Quanto à tributação, em um item do relatório, sob o título de “A tributação é para todos os outros”, faz a seguinte revelação:

Uma das principais maneiras pelas quais os super-ricos contribuem para o bem-estar da sociedade é por meio do pagamento de impostos sobre a sua renda, riqueza e ganhos de capital, que podem financiar serviços públicos essenciais e redistribuir sua riqueza para pessoas mais vulneráveis. No entanto, o FMI verificou que os sistemas tributários adotados em todos os países vêm se tornando cada vez menos progressivos desde o início da década de 1980 em decorrência da redução da alíquota máxima aplicada ao imposto de renda, de cortes nos impostos sobre ganhos de capital e de reduções nos impostos sobre heranças e sobre a riqueza. Dados colhidos para o relatório da Oxfam revelam que a alíquota máxima média do imposto de renda cobrado nos países em desenvolvimento é inferior a 30% e que, na maioria dos casos, ela não é efetivamente aplicada. Nos Estados Unidos, país de origem de 30% dos bilionários (em dólares) do mundo, a alíquota máxima do imposto era de 70%, em 1980; atualmente, ela caiu para 40%, enquanto o imposto sobre ganhos de capital caiu ainda mais, para 20% (OXFAM, 2016, p. 22-23).

No Brasil, mudanças na legislação do imposto de renda reduziram a tributação dos lucros das empresas e isentou a distribuição dos lucros e dividendos aos sócios e acionistas, conforme será abordado nos itens que tratam, respectivamente, da tributação das pessoas jurídicas e físicas.

Piketty (2014) demonstra que os avanços das desigualdades não são inevitáveis e que as políticas desempenham um papel preponderante e a história da desigualdade é moldada pela forma como os atores políticos, sociais e econômicos enxergam o que é justo e o que não é, assim como pela influência relativa de cada um desses atores e pelas escolhas coletivas que disso decorrem. Piketty (2014) conclui, então, que a dinâmica da distribuição de riqueza revela uma engrenagem poderosa de forças convergentes que reduzem as desigualdades e de forças divergentes que promovem as desigualdades.

Stiglitz (2013) está convencido que o avanço rápido das desigualdades resulta tanto de forças políticas como de forças econômicas. De fato, as forças econômicas pressionam para que o livre mercado se autorregule, pois pregam o entendimento de que ele é capaz de resolver todos os problemas.

Entretanto, numa economia de mercado é imprescindível a intervenção estatal. O Estado é que define e faz cumprir as regras do jogo – define o que é concorrência leal, quais são anticompetitivas e ilegais, que práticas devem ser consideradas proibidas -, distribui os recursos e corrige a distribuição de rendimentos que emergem do mercado, valendo-se da tributação e das contribuições sociais (STIGLITZ, 2013). O Estado pode, portanto, alterar a dinâmica da riqueza ao, por exemplo, tributar progressivamente a herança e a renda (STIGLITZ, 2013).

Embora, as políticas de redução das desigualdades não se restrinjam apenas à redistribuição relacionadas a medidas tributárias e fiscais, estudos recentes demonstram que as políticas tributárias, sobretudo, a tributação progressiva da renda e do patrimônio desempenharam um papel fundamental na transformação da estrutura da desigualdade no século XX, conforme evidenciou Piketty (2014).

4.2 Desigualdades de rendas e a justificativa da progressividade tributária

O Brasil foi um dos poucos países que ficaram de fora das pesquisas do economista francês Piketty (2014) que fornecem uma perspectiva global sobre concentração de renda no topo da distribuição, a partir de dados das declarações do imposto de renda divulgados pelos órgãos oficiais de cada país. Na maior parte dos países mais ricos, a concentração de renda é mais elevada no topo da distribuição.

Os estudos sobre as desigualdades de renda, no Brasil, normalmente, são feitos a partir de dados do Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios – PNAD e da Pesquisa de Orçamento Familiares – POF e, também, pela pesquisa do Censo Demográfico, todas realizadas pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas - IBGE. Entretanto, esses levantamentos domiciliares, normalmente utilizados para analisar a distribuição de renda tendem a subestimar os rendimentos mais elevados, seja por limitações inerentes à amostragem e aos desenhos dos questionários, seja por omissão de respostas ou desconhecimento real dos rendimentos (MEDEIROS; et al, 2015).

Portanto, as informações do imposto de renda são essenciais, podendo complementar esses dados na medida em que ajudam a revelar a renda dos estratos superiores que não é totalmente alcançada pelas pesquisas domiciliares.

Nas pesquisas, a análise, normalmente, é dividida em grupos de 10%, os chamados decis. A parcela dos 10% mais ricos é subdividida em faixas que são os

5% mais ricos, o 1% mais rico e o 0,1% mais rico. Na tabela 4 abaixo, demonstra a participação das faixas de rendas com base em dados fiscais de alguns países selecionados.

Tabela 4 – Participação das faixas de rendas por decis (%).

País	Ano	10% mais ricos	5% mais ricos	1% mais rico	0,1% mais rico
EUA	2014	47,2	34,36	17,9	7,5
Itália	2009	33,9	23,2	9,4	2,7
Alemanha	2008	39,5	28,1	13,9	5,9
França	2012	32,3	21,5	8,9	2,9
Reino Unido	2012	39,1	27,5	12,7	4,6
Japão	2010	40,5	26	9,5	2,5

Fonte: <http://topincomes.parisschoolofeconomics.eu/#database>

No Brasil, dados recentes divulgados pela Receita Federal do Brasil a partir das Declarações de Imposto de renda das Pessoas Físicas - DIRPF, mostra que a concentração de renda no país supera qualquer outro país. O décimo mais rico concentra pouco mais da metade da renda (52%); o centésimo mais rico detém algo próximo a um quarto (23,2%); e o milésimo mais rico chega a um décimo (10,6%). O mais impressionante é quando alcançamos o meio milésimo mais rico que corresponde a 71 mil pessoas que se apropriam de 8,5% de toda a renda brasileira (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 25).

Segundo a OCDE, no Brasil, constata-se que os gastos sociais e a tributação desempenham um papel menor na redução da desigualdade do que na maioria dos países da OCDE. O papel redistributivo do sistema tributário brasileiro é pouco explorado. A Organização também ressalta que embora o Brasil tenha uma carga tributária total semelhante à média da OCDE (acima de um terço do PIB), o sistema tributário brasileiro como um todo, levando em conta os impostos diretos e indiretos, na verdade aumenta a desigualdade (OCDE, 2015).

Isso se deve à alta dependência em impostos indiretos – que são regressivos, como na maioria dos países; baixa progressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física, em parte como resultado de lacunas significativas que favorecem os indivíduos com rendimentos acima da média; e um teto sobre as contribuições previdenciárias (OCDE, 2015).

Essas lacunas a que se refere a OCDE (2015) diz respeito às isenções dos lucros e dividendos e, também, a opção que as empresas têm de pagá-los como

juros sobre capital próprio, que são tratados como despesa, ou seja, não estão sujeitos à tributação sobre o rendimento das empresas (IRPJ). Isso tem efeitos regressivos sobre a distribuição de renda e reduz também a poupança corporativa.

A organização também reconhece que o papel redistributivo do sistema tributário brasileiro é pouco explorado e faz recomendações no sentido de aumentar a progressividade dos impostos diretos, corrigindo as lacunas da legislação, revisando as alíquotas e as isenções dos lucros e dividendos do IRPF (OCDE, 2015).

Essa concentração de renda no topo superior das rendas em todo mundo teve a contribuição das políticas governamentais, principalmente, as mudanças na tributação. Convencido de que a progressividade do sistema tributário era um mal a ser eliminado, por penalizar os indivíduos e empreendedores mais capazes e obstruir a prosperidade econômica, a taxa marginal do imposto de renda mais alta foi baixada de 70% para 28%, na administração de Reagan; subiu para 39,6% durante a administração de Clinton e desceu finalmente para 35% durante a presidência de George W. Bush (STIGLITZ, 2013).

Mais escandaloso, segundo Stiglitz (2013), foi a redução da taxa de imposto para 15% dos ganhos de capital, que para ele foi uma espécie de benesse para os ricos, contribuindo mais ainda para incrementar as desigualdades.

Essa orientação foi seguida por outros países desenvolvidos e em desenvolvimento que reduziram as alíquotas marginais do imposto de renda e, também, da alíquota sobre a distribuição de lucros e dividendos.

Mas, no Brasil, foi ainda mais radical, além da redução da alíquota sobre os lucros que caiu para 15%, na administração do presidente Fernando Henrique Cardoso, procedeu-se a isenção do IRPF dos lucros e dividendos distribuídos aos sócios e acionistas. Atualmente, dos países membros da OCDE, somente o Brasil e a Estônia que continuam isentando os lucros e dividendos, pois todos os países que concederam tal isenção recuaram e voltaram a tributar. Essas ações contribuíram para concentração de rendas e, por conseguinte, intensificaram as desigualdades na distribuição de rendas.

Essas mudanças nos Sistemas tributários surgiram, principalmente, por influência concepções restritivas da literatura da tributação ótima, num contexto em que a revolução neoclássica dos anos 1970-1980 questionava toda a política fiscal do keynesianismo, construindo-se uma espécie de consenso no *mainstream* e entre

policymakers de que a política tributária, para não introduzir distorções no sistema econômico, deveria se abster dos objetivos distributivos, transferindo-se ao gasto público essa função clássica da política fiscal (GOBETTI; ORAIR, 2016).

Esse foi o modelo de política fiscal que predominou e predomina até hoje no Brasil, mas que deve ser reavaliado frente aos sinais de esgotamento do gasto redistributivo e dos obstáculos ao seu financiamento (GOBETTI; ORAIR, 2016).

Os estudos de Piketty (2014) evidenciaram que foram as grandes crises e guerras que provocaram uma transformação na estrutura das desigualdades no século XX e que nesse século essas desigualdades estão prestes a voltar a seus picos históricos ou até mesmo ultrapassá-los no novo contexto da economia global. Diante desses fatos, o autor afirma que as experiências históricas de crises econômicas, políticas e guerras exigem a retomada das instituições e políticas públicas de superação do capitalismo patrimonial de forma pacífica e mais duradoura antes que novas crises e uma verdadeira guerra mundial venham acontecer no século XXI. Para Piketty (2014), a instituição ideal que permitiria regular o capitalismo patrimonial seria o imposto progressivo sobre o capital.

Stiglitz (2013, p. 363) propõe, dentre outras mudanças, uma reforma fiscal urgente que crie um sistema tributário mais progressivo sobre os rendimentos individuais e os lucros da sociedade – com menos lacunas jurídicas. Defende, ainda, um sistema de imposto progressivo sobre a herança.

4.3 A tributação da renda no Brasil

O fenômeno tributário se vislumbra na transferência de recursos do particular para os cofres públicos. Para isso, deve-se identificar as bases econômicas que denotem manifestação de riquezas que espelhem capacidade econômica contributiva das pessoas físicas ou jurídicas para formação do patrimônio comum da sociedade.

As bases clássicas de manifestação de riquezas são identificadas em três momentos ou situações que refletem a capacidade contributiva das pessoas: a primeira se refere a aquisição de riqueza, ou seja, quando se acresce o patrimônio original de determinada pessoa. O imposto de renda, por exemplo, é o tributo que se projeta sobre a riqueza adquirida; a segunda manifestação se projeta na riqueza poupada ou imobilizada em patrimônio. Nesse caso, fundamenta a projeção dos

impostos que incidem sobre o patrimônio ou a propriedade; a terceira manifestação na aquisição de bens ou serviços, ou seja, se projeta sobre o consumo de bens ou de serviços.

Na escolha do modelo de tributação, torna-se essencial saber quais as manifestações de riquezas que mais se ajustem a uma tributação justa. É comum essa discussão, nas ciências das finanças e entre os envolvidos na formulação das políticas tributárias, sobre a determinação de qual o modelo impositivo que melhor reflete a capacidade econômica do contribuinte.

Das clássicas manifestações de riquezas suscetíveis de tributação, a renda é a mais evidente e relevante, sendo a que melhor demonstra a capacidade contributiva dos cidadãos contribuintes. Também, a mais apta à aplicação da progressividade e a repercutir na distribuição de renda.

Há quem afirme que a tributação da renda das pessoas já existia desde os primórdios da nossa civilização. Entretanto, cogita-se que o imposto de renda ocorreu relativamente tarde no desenvolvimento dos povos.

Relatos históricos afirmam que o imposto de renda teve um papel insignificante na Idade Média e que, na verdade, a sua base de incidência era a produção e não a renda. Mas segundo historiadores, foi no século XV, em Florença, que foi criado tributo *catasto* que incidia sobre a renda, mas que inicialmente não tinha caráter progressivo. Mas logo o *catasto* se tornou progressivo e logo recebeu a denominação de *scala*. Instituiu-se o que ficou conhecido como *Decima Scalata*. *Decima* era o nome genérico que se dava aos impostos e *scalata* significava gradual progressivo. Mas com a reintrodução do regime aristocrático na República Florentina no século XVI, o *scala*, assim como os demais tributos diretos, que oneravam os contribuintes mais abastados, foram extintos (BRASIL, 2014, p. 17).

Na Itália, o parlamento introduziu no sistema tributário um imposto sobre os proventos do comércio, indústria e profissões sob a denominação de *Imposta sui redditi dela ricchezza mobile* (BRASIL, 2014, p. 21).

Na França, em 1710, Luís XIV instituiu o tributo denominado *dixième* (dízimo) que incidia sobre a renda das pessoas à alíquota de 10%. Em 1749, o *dixième* se transformou em *vingtième* (vintena), reduzindo a alíquota para 5%. A tributação da renda na França perdurou até a Revolução Francesa, em 1789, quando o sistema tributário francês foi totalmente reformulado (LEONETTI, 2003, p. 3).

Na Inglaterra, no final do século XVIII, ameaçada de guerra por Napoleão Bonaparte, instituiu o imposto sobre a renda para financiar as despesas de guerra. Mas foi em 1799 que o então primeiro-ministro William Pitt convenceu o Parlamento a aprovar a criação do imposto de renda progressivo. A graduação era feita com base na divisão em três grandes classes de contribuintes, na primeira abrigava as pessoas presumidamente ricas, os que possuíam criadagem, carros e cavalos; na segunda os contribuintes com razoável patrimônio, possuíam relógios, cães e janelas; na terceira atingia os presumidamente mais pobres e se baseava na habitação. O sistema isentava as rendas anuais inferiores a 60 libras. Para as rendas anuais entre 60 e 200 libras as alíquotas variavam de 1/120 a 1/10 e as rendas superiores a 200 libras por ano se sujeitavam à alíquota de 1/10 (LEONETTI, p. 4).

Na Alemanha, em meados do século XIX, em alguns estados germânicos prevalecia as antigas formas de tributação sobre a produção e o consumo. No início do século XIX houve as primeiras recomendações sobre a cobrança de imposto de renda, baseadas em monografias de financistas e trabalhos acadêmicos. Também o *income tax* inglês influenciou a adoção do imposto. Em 1891, foi instituído um imposto pessoal que incidia sobre as rendas profissionais, mobiliárias, imobiliárias e provenientes do exercício de profissões liberais. As alíquotas eram progressivas e variavam de 0,6% para rendas até 1.050 marcos a 4% para rendas superiores a 200.000 marcos (BRASIL, 2014, p. 22).

Nos Estados Unidos, em meados do século XIX, alguns estados do sul, instituíram imposto sobre salários, vencimentos, honorários e os do norte, sobre o capital e a propriedade. Entretanto, a baixa arrecadação desse imposto pelos estados levou a federalização, sendo cobrado então pelo governo federal.

No Brasil, houve bastante resistência à tributação sobre a renda, sobretudo, durante o período imperial. A primeira disposição sobre o imposto de renda, mas que foi denominado de contribuição, surgiu no início do reinado de D. Pedro II, com a edição da Lei nº 317, de 21 de outubro de 1843, que fixou despesa e orçou a receita geral para os biênios 1843-1844 e 1844-1845. O tributo era progressivo, mas só alcançava aqueles que recebiam vencimento dos cofres públicos. Foi logo suprimido pela reação que causou (BRASIL, 2014, p. 24).

A guerra do Paraguai (1864-1870) exigiu arrecadação de recursos o que levou a uma modernização do sistema tributário. Novamente criou-se um tributo que

incidia sobre vencimento das pessoas que recebessem dos cofres públicos gerais, provinciais ou municipais, compreendendo os pensionistas, os jubilados e os aposentados, conforme disposição do art. 10, da Lei nº 1507, de 26 de setembro de 1867. A alíquota era de 3% sobre os vencimentos, excetuados os inferiores a 1:000§000. O imposto era retido pelas repartições provinciais e municipais no ato de pagamento dos vencimentos. Esse imposto foi extinto, mas logo retornou em 1879, com alíquota de 5%. Durante algum tempo ficou num ciclo de extinção e retomada até ser definitivamente suprimido em 1910 (BRASIL, 2014, p.24).

No final do Império houve várias tentativas de instituir um imposto sobre a renda. Primeiro em 1869, quando o Visconde de Jequitinhonha defendeu a sua instituição, sem, no entanto, lograr êxito. Em 1879, o Visconde de Ouro Preto, quando Ministro da Fazenda, preocupado em organizar o sistema tributário, consultou vários financistas da época sobre a conveniência de instituir um imposto sobre a renda, sendo que as opiniões foram divergentes, mas que a maioria foram favoráveis.

Também defendeu a criação do imposto de renda, o Barão do Rosário, em 1883. Uma comissão designada pelo Conselheiro Lafayette, então Ministro da Fazenda, e vários homens públicos e altos funcionários defenderam a conveniência da instituição do imposto de renda. Rui Barbosa elaborou um relatório em 1891, favorável à criação do imposto de renda que, entre tantos argumentos, lembrava as qualidades de um imposto justo, indispensável e necessário. No entanto, a Constituição de 1891 não contemplou o imposto de renda (BALEIRO, 2015, p. 388).

Em 1921, o deputado Mario Brant defendeu, na Comissão de Finanças, o imposto de renda. Em seus argumentos, declarou que sob o aspecto ético, era o imposto mais justo do ponto de vista fiscal, o mais produtivo e o mais elástico. Inclusive, afirmou ser inadmissível num país de instituições liberais não existisse em seu sistema tributário um imposto sobre a renda (BRASIL, 2014, p.24).

Enfim, o art. 31, da Lei nº 4.625, de 21 de dezembro de 1922, instituiu o imposto sobre a renda, conforme abaixo se expõe:

Art. 31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será, devido, anualmente, por toda a pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem.

I. As pessoas não residentes no país e as sociedades com sede no estrangeiro pagarão o imposto sobre a renda líquida, que lhes fôr apurada dentro do território nacional.

II. É isenta do imposto a renda annual inferior a 6:000\$ (seis contos de réis), vigorando para a que exceder dessa quantia a tarifa que for annualmente fixada pelo Congresso Nacional.

III. Será considerado líquido, para o fim do imposto, o conjunto dos rendimentos auferidos de qualquer fonte, feitas as deducções seguintes:

a) imposto e taxas;

b) juros de devidas, por que responda o contribuinte;

c) perdas extraordinarias, provenientes de casos fortuitos ou força maior, como incendio, tempestade, naufragio o accidentes semelhantes a esses, desde que taes perda não sejam compensadas por seguros ou indenizações;

d) as despesas ordinarias realizadas para conseguir e assegurar a renda (BRASIL, 1922).

Foi necessário, ainda, a aprovação da Lei nº 4.783, de 31 de dezembro de 1923, depois de calorosas discussões sobre o modelo ideal de tributação da renda a ser seguido no Brasil, adotando-se a sistemática na qual os rendimentos eram classificados em quatro categorias e tributados, em seu montante líquido, aplicando-se alíquotas progressivas que variavam de 0,5% a 8%. Contudo, não se previa uma tributação global dos rendimentos, havia apenas a tributação por categorias de rendimentos (SCHOUERI, 2010, p. 2).

Em seguida foi aprovada a Lei nº 4.984, de 31 de dezembro de 1925, que reformou e preencheu lacunas da anterior e decretado o regulamento Sousa Reis que se inspirou no tipo compósito, adotado na França desde de 1917 (BALEIRO, 2015, 388). De acordo com a referida lei, os rendimentos foram classificados em cinco categorias, de modo que os rendimentos líquidos de cada categoria eram tributados por alíquotas proporcionais. A soma dos rendimentos constituía a renda bruta, que, depois de certas deduções sofria a incidência do imposto complementar progressivo, com alíquotas que variavam de 0,5% a 10% (BALEIRO, 2015, p. 388). Conforme Baleiro (2015, p. 388), nessa evolução, o sistema tributário separou a tributação dos rendimentos de pessoas físicas das pessoas jurídicas.

Essa primeira reforma do imposto de renda mudou o modelo de tributação unitário, de inspiração inglesa e norte-americana, para o sistema misto já conhecido na Europa e utilizados por países como a França e Itália (SCHOUERI, 2010, p. 2-3).

Pelo modelo unitário, todos rendimentos deveriam ser tributados aplicando-se a mesma alíquota, não havendo diferenciação em razão da origem dos rendimentos. Neste sistema, também conhecido como tributação global, há somente uma etapa de incidência do imposto de renda, na qual se aplica alíquotas progressivas sobre o

total dos rendimentos auferidos pelo contribuinte, independentemente das suas origens (SCHOUERI, 2010, p. 3).

Diferentemente, o modelo misto pressupõe duas etapas, denominadas de cédular e complementar. No cédular, separa-se os rendimentos em cédulas, de acordo com a natureza e a fonte dos rendimentos, aplicando-se alíquotas proporcionais, mas diferenciadas de acordo com cada cédula de rendimentos. Depois passa-se a etapa complementar de tributação da renda, soma-se os rendimentos cedulares líquidos e aplica-se alíquotas progressivas independentemente dos rendimentos (SCHOUERI, 2010, p. 3).

A tributação cédular perdurou muitos anos no Brasil. Somente após o advento da Constituição de 1988 e com aprovação da Lei 7.713, de 22 de dezembro de 1988 que se alterou o sistema de classificação de rendimentos e deduções em cédulas, vigente desde de 1926. A declaração do imposto de renda exercício 1989, referente ao ano-calendário 1988, foi a última apresentar a separação dos rendimentos em cédulas (SCHOUERI, 2010, p. 3).

4.3.1 O conceito de renda para efeitos tributários

É extremamente relevante o estudo da definição do conceito de renda, já que a rígida repartição de competência constitucional delimitou as bases econômicas dos impostos, vedando os entes tributantes ultrapassar a esfera que lhe foi assegurada constitucionalmente, tributando fatos que não revelem a verdadeira manifestação de riqueza ou, até mesmo, invadindo a esfera de tributação dos demais entes. A união não poderá modificar o conteúdo do conceito de renda com o fito de ampliar o alcance de sua competência, pretendendo tributar fatos que não revelem a existência de renda.

Para própria compreensão do fato gerador do imposto sobre a renda, por parte do legislador, é de grande utilidade o estudo das teorias a despeito do conceito de renda para fins de Direito Tributário.

Etimologicamente o vocábulo renda, do Latim *reditus* ou *redita*, que deriva *reddere*, algo que se repete, passou, com o significado, primeiro, de algo que se produz da terra e, depois, de qualquer riqueza nova. No italiano *reddito*, e no

Espanhol *renta*. Em inglês é *income*, denotando aquilo que entra e em Alemão é *einkonomem*, significando ingresso ou entrada (CARRAZA, 2009, p. 37).

Para Tipke e Lang (2008, p. 467-468), “renda” é um conceito econômico originário, sendo, pois, não jurídico. Entretanto, obtém relevância jurídica na medida que é fonte indicadora da capacidade econômica do contribuinte. É um conceito do Direito Obrigacional Público, não sendo relevante apenas para o direito tributário da renda, mas para o Direito Social, Penal, Processual (assistência judiciária gratuita/limites de impenhorabilidade) e para estimativa dos alimentos. Embora são diferenciadamente constituídos nos precitados ramos jurídicos.

Do ponto de vista jurídico-tributário, segundo Baleeiro (2015, p.389), a existência de renda pressupõe: a existência de uma fonte permanente (como casa, fábrica, atividade física ou intelectual do indivíduo); a periodicidade, ou seja, o decurso de um período de tempo, geralmente um ano; a exploração de atividade desta fonte pelo titular.

Do ponto de vista econômico, várias teorias desenvolveram-se para definir o conceito de renda que se sintetizam em duas teorias, geralmente invocadas pela legislação fiscal de vários países. São elas: a renda-fonte ou renda-produto significa que a renda é um atributo quase sempre periódico de uma fonte permanente; a renda-acrécimo corresponde a um acréscimo patrimonial em comparação a dois momentos distintos (BALEIRO, 2015, p. 389). Esta teoria pressupõe, então, uma comparação num intervalo de tempo de uma situação patrimonial, sendo a renda considerada a diferença positiva entre a situação patrimonial final e a inicial.

Apesar das inegáveis contribuições dessas teorias para o desenvolvimento do conceito de renda, elas apresentam falhas, principalmente, por restringir seu alcance. Pela teoria da renda-produto, por exemplo, não abrangeria a tributação de ganhos eventuais, como é o caso dos prêmios de loterias, os ganhos de capital decorrentes de alienação de bens etc.

A Constituição, num sistema rígido, expressamente define as bases econômicas dos impostos. No art. 153, III, determinou que cabe a União instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e no art. 146, III, a, estabeleceu que cabe ao legislador complementar definir o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes.

Ressalte-se que a Constituição delimitou o conceito de renda, traduzindo em “um acréscimo patrimonial, riqueza nova, que vem se incorporar a patrimônio

preexistente, num determinado período” (COSTA, 2016, p. 363). Dessa forma, o dispositivo constitucional não deu ao legislador ordinário plena liberdade para determinação do fato gerador, “*in abstracto*”, a contrariar o que se considera renda ou proventos de qualquer natureza.

Em estrita observância ao texto constitucional, o legislador ordinário ao editar o CTN, no seu art. 43, I e II, inspirado pela teoria do acréscimo patrimonial, definiu a renda como o acréscimo patrimonial decorrente do capital, trabalho ou da combinação de ambos e proventos os demais acréscimos patrimoniais.

Frise-se que a expressão proventos de qualquer natureza “constitui a fórmula ampla de que lançou mão o constituinte para evitar controvérsia sobre o conceito de renda (BALEIRO, 2015, 389), evitando que determinados rendimentos escapem à incidência do imposto de renda.

Interessante esclarecer, que renda não é, em sentido técnico-jurídico, o mesmo que rendimento. Este é qualquer ganho, isoladamente considerado, ao passo, que aquela é o excedente de riqueza (soma de rendimentos) obtido num dado período de tempo, deduzidos os gastos necessários à sua obtenção e manutenção (CARRAZA, 2009, p. 39).

Em síntese, renda são os ganhos decorrentes do capital, do trabalho ou de ambos conjugados e proventos os ganhos provenientes de outras fontes que somados produzam, entre dois marcos temporais, abatidos todos os custos e as deduções permitidas pela legislação tributária, um acréscimo patrimonial, ou seja, uma riqueza nova destacada daquela que lhe deu origem e capaz de gerar outra.

Cabe, por fim, esclarecer que os recebimentos a título de indenização não se caracterizam acréscimos patrimoniais, se forem para recompor perdas causadas por danos, sendo intributáveis pelo imposto de renda.

4.3.2 Critérios constitucionais que informam a instituição do imposto sobre a renda

O § 2º, do art. 150, da CF, determinou que quando da instituição do imposto sobre a renda, deverá o legislador federal observar os seguintes critérios constitucionais que orientam a tributação da renda, que são a generalidade, a universalidade e a progressividade. Esses critérios são decorrências lógicas do princípio da isonomia em matéria tributária.

A generalidade implica que todas as pessoas são contribuintes, potenciais, ou de fato. Visa assegurar que aqueles que auferem renda e proventos de qualquer natureza serão tributados igualmente. Este critério, portanto, veda discriminações e privilégios em razão de cor, sexo, convicções políticas, credo religioso, profissão, cargos ou ocupação.

O art. 150, II, da CF, reforça a proibição de privilégios concedidos em total violação ao princípio da isonomia em matéria tributária ao dispor que é vedado aos entes políticos dispensar tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Torres (p. 79) afirma que privilégio odioso é, em matéria fiscal, “pagar tributo menor do que os outros contribuintes ou não pagá-los (isenção), tudo em virtude de considerações pessoais, como sejam as circunstâncias de o beneficiário ser membro do clero, da nobreza ou de outros estamentos”. Curioso observar que um dos motivos inspiradores da Revolução Francesa de 1789 estava exatamente no fato de que os nobres, o clero e os militares não pagavam impostos (BALLEIRO, 2010, p. 864).

No Brasil, antes da Constituição de 1988, magistrados, parlamentares e militares receberam tratamento privilegiado especial, pois por força do art. 21, IV, da Constituição de 1967, não se sujeitavam ao pagamento do imposto de renda.

Atualmente os parlamentares e os magistrados se sujeitam ao imposto de renda que incide sobre os subsídios, entretanto, continuam tendo determinados privilégios especiais, como o recebimento de vários benefícios que se excluem do campo de incidência do imposto de renda, como é o caso do auxílio moradia concedido aos magistrados que, em si, já é contestável.

Isenções poderão ser concedidas, desde que em homenagem ao princípio da isonomia e, conseqüentemente, o da capacidade contributiva. Ou seja, elas somente podem ser concedidas quando em estrita consonância com os objetivos constitucionais consagrados, como a proteção à velhice, à família, à cultura, aos deficientes mentais, aos doentes incuráveis e aos que revelem incapacidade econômica para suportar o ônus tributário sem se privar do mínimo para subsistência (CARRAZA, 2009, p. 69).

O critério da universalidade determina que todas as rendas e proventos devem ser tributados pelo imposto sobre a renda, independentemente da sua natureza, denominação, origem ou condição jurídica de quem as auferir ou da nacionalidade da fonte. O critério da universalidade também é uma decorrência lógica da isonomia tributária. Esse princípio impede que certas categorias de rendimentos sejam excluídas da base de cálculo do imposto sobre a renda.

A universalidade consiste, também, na tributação global, ou seja, deve-se considerar todos os rendimentos em conjunto dentro de um mesmo período de apuração, impedindo a tributação em segmentos de rendas

O § 1º do art. 43, do CTN, consagra o critério da universalidade da tributação da renda ao dispor que a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. A tributação sem que se considere o conjunto dos rendimentos auferidos, pode ensejar recolhimentos além da conta por alguns ou, pelo contrário, constituir reduções injustificadas por outros.

Carraza (2009, p. 71) acredita ser inconstitucional, por exemplo, algumas previsões na legislação do imposto de renda que estabelece a tributação exclusiva de determinados rendimentos, como é o caso do 13º salário, de aplicações financeiras, de aplicações financeiras em fundos de investimento financeiro, de aplicações em fundos de investimento no exterior, de loterias, de sorteios e outros.

A universalidade também implica levar em consideração os elementos positivos e negativos que compõem determinados ganhos em determinado período. Ou seja, deve-se considerar todos os acréscimos e os decréscimos. Por isso que se diz que há uma imbricação entre a universalidade e a pessoalidade, pois há um elo de ligação dos acréscimos e decréscimos ao titular dos bens e direitos.

Uma violação flagrante deste critério e que afronta o princípio da isonomia e, por conseguinte, o da capacidade contributiva, é a isenção do imposto de renda, por força do art. 10, da Lei 9.249/95, dos lucros e dividendos recebidos por pessoas físicas. Esse assunto será abordado com maior profundidade no item que trata da progressividade do imposto de renda das pessoas físicas, demonstrando a repercussão sobre a distribuição da carga tributária e a progressividade do imposto de renda das pessoas físicas, pois não há como aplicá-la eficazmente sem atendimento dos critérios da generalidade e da universalidade.

O critério da progressividade tributária, que consiste na elevação de alíquotas à medida que cresce o montante de riqueza demonstrada ou a capacidade econômica do contribuinte, é um instrumento à disposição do Estado Democrático de Direito para construção de sociedade mais livre, justa e solidária. É um instrumento a ser utilizado de forma ampla, especialmente no imposto de renda das pessoas físicas.

“O princípio da igualdade é invocado, então, para justificar as desigualdades de tratamento em favor dos economicamente mais fracos, com o fim de reduzir as grandes disparidades e favorecer a igualação das condições concretas” (BALEEIRO, 2010, p. 871).

A constituição obrigou expressamente a progressividade do imposto de renda, mas não significa que os demais tributos não devam ser progressivos. O princípio da igualdade material aliado aos objetivos e fundamentos da República Federativa do Brasil juntamente com o subprincípio da capacidade contributiva, autoriza a graduação progressiva de todos os impostos, mormente, os que incidem sobre a renda e o patrimônio.

Esses critérios constitucionais devem ser observados tanto em relação ao imposto de renda das pessoas físicas quanto das jurídicas, observadas as peculiaridades de cada umas delas.

4.4 A tributação progressiva do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas

Pelo critério da generalidade, todas as pessoas que auferir rendas são potenciais contribuintes do imposto sobre a renda, inclusive as pessoas jurídicas. As pessoas jurídicas são, como a própria denominação indica, pessoas criadas pelo direito. Pode-se afirmar, pois, que pessoas jurídicas são entidades a que a lei confere personalidade, capacitando-se a serem sujeitos de direitos e obrigações, inclusive em matéria tributária.

Assim os contribuintes do imposto de renda tanto pode ser pessoa físicas como jurídicas. A pessoa física é a pessoa natural e a pessoa jurídica é criada pelo direito. As pessoas jurídicas quando adquire personalidade jurídica, por meio de seu registro no órgão competente, na forma da lei, adquirem a capacidade de exercer atividades, de adquirir patrimônio, ser sujeito de direitos e de contrair obrigações distintas das pessoas que a compõem.

As atividades econômicas geralmente são desenvolvidas e exercidas por pessoas físicas isoladamente. Contudo, nem sempre é possível sozinhas exercerem atividades econômicas individualmente. Em muitos casos é necessário reunir esforços e recursos dessas pessoas para tornar possível o desenvolvimento dessas atividades econômicas da melhor maneira possível. Em síntese, as pessoas se reúnem em sociedade para tornar possível o exercício de certas atividades econômicas (TOMAZETE, 2016, p. 209).

Por conseguinte, considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços (art. 966, CC). Pode ser pessoas físicas ou jurídicas. As pessoas físicas são os empresários individuais e as pessoas jurídicas são as sociedades empresárias. Um elemento característico da atividade econômica empresarial é a obtenção de lucros.

A Constituição de 1988 utiliza-se de uma expressão ampla de renda para atingir os ganhos de todas as pessoas, sejam pessoas físicas ou jurídicas. No entanto, a legislação tributária do imposto de renda, tendo em vista as peculiaridades de cada uma dessas pessoas, conferiu tratamento distinto quanto a sistemática de apuração do referido imposto. Principalmente em relação a base de cálculo, as alíquotas aplicadas e a forma de apuração do IR.

Em se tratando de renda das pessoas jurídicas, a Constituição reservou o termo lucro apenas às pessoas jurídicas, no art. 195, I, c, relativamente à contribuição social sobre o lucro líquido. Ressalte-se que, por disposições da legislação do IR, as pessoas físicas, quando exerçam individualmente atividade econômica, são equiparadas as pessoas jurídicas para efeito de tributação do imposto sobre a renda. Portanto, há uma separação entre a renda obtida como pessoa física e a renda decorrente da atividade econômica que corresponde ao lucro.

“A base de cálculo, em apertada síntese, é a expressão econômica do tributo, estando intimamente relacionada com a hipótese de incidência” (CARRAZA, 2009, p. 74). Em se tratando de imposto sobre a renda, a base de cálculo tem que guardar perfeita sintonia com os acréscimos patrimoniais, tema já tratado no item anterior. No caso das pessoas jurídicas, esses acréscimos patrimoniais correspondem aos lucros apurados em determinado período ou exercício financeiro.

Em síntese, lucro empresarial são os acréscimos patrimoniais decorrentes da exploração de atividade econômica mediante a utilização dos elementos de produção (capital e trabalho). Contabilmente, o lucro se refere as receitas obtidas menos os custos e despesas realizadas em determinado período ou exercício financeiro estabelecido em lei.

A legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas adota três tipos de lucros para efeitos tributários. O lucro real, o lucro presumido e o lucro arbitrado, conforme art. 219, do Decreto 3000, de 26 de março de 1999.

O lucro real, para fins da legislação do imposto de renda, é o lucro líquido contábil apurado segundo as normas do Direito Societário que sofre ajustes prescritos pela legislação tributária. A partir do lucro líquido são feitas as adições obrigatórias de despesas contabilizadas e não dedutíveis e as exclusões obrigatórias de receitas não tributáveis e as compensações de prejuízos de exercícios anteriores, todas previstas e autorizadas pela legislação tributária.

A sistemática de apuração do lucro real é mais complexa e trabalhosa e ainda requer uma estrutura administrativa para atender às exigências fiscais. Por isso, que a legislação tributária desenvolveu a sistemática de apuração do IR pelo lucro presumido, para os contribuintes que desejem optar. Entretanto, são obrigadas a recolher o IR com base no lucro real, as pessoas jurídicas com receita bruta, no exercício anterior, igual ou superior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), os bancos comerciais e de investimentos, as cooperativas, corretoras de títulos, previdência privada aberta, as que usufruam de incentivos fiscais, as que explorem empresas de *factoring*, as que explorem compra, venda e loteamento de imóveis e as que tenham rendimentos provenientes do exterior.

O lucro presumido é determinado pela aplicação de um percentual sobre a receita bruta auferido mensalmente, conforme o segmento de atividade.

O lucro arbitrado é aquele atribuído de ofício pela Administração Fazendária por razões diversas previstas na legislação tributária, como a falta de escrituração, inexatidão das informações, indícios de fraude na escrituração, impossibilidade de apuração por motivos de força maior ou caso fortuito etc. Nesse caso, caberá aos agentes do Fisco Federal fazer um levantamento fiscal com base na escrituração passada, em documentos, notas fiscais e, considerando a atividade econômica, arbitrar o lucro para efeito de cálculo do imposto de renda.

Em relação às alíquotas do IRPJ devem atender ao critério da progressividade, observando o princípio da capacidade contributiva da pessoa jurídica. Conforme enfatiza Carraza (2009, p. 100), “o lucro é mais exato índice da capacidade contributiva da empresa”.

Contudo, a legislação do IRPJ fixou uma única alíquota de 15%, o que contraria as disposições constitucionais, desrespeitando o critério da progressividade e, conseqüentemente, violando o princípio da capacidade contributiva. É certo que a legislação fixou uma alíquota adicional de 10% aplicada ao excedente do lucro que ultrapassar R\$ 20.000,00 mensais. Mesmo assim, não se atende efetivamente a progressividade, pois a alíquota efetiva apesar de se elevar a partir de determinado ponto, estabiliza-se à medida que o lucro cresce, conforme tabela 5, elaborada por Roque Antonio Carraza (2009, p. 107):

Tabela 5 – Tributação IRPJ – Simulação alíquota com adicional de 10%.

Base de cálculo efetiva	Alíquota de 15%	Adicional de 10%	Total a recolher	Alíquota efetiva
R\$ 20.000,00	R\$ 3.000,00	-	3.000,00	15%
R\$ 50.000,00	R\$ 7.500,00	R\$ 3.000,00	10.500,00	21%
R\$ 100.000,00	R\$ 15.000,00	R\$ 8.000,00	23.000,00	23%
R\$ 1.000.000,00	R\$ 150.000,00	R\$ 98.000,00	248.000,00	24,8%
R\$ 10.000.000,00	R\$ 1.500.000,00	R\$ 998.000,00	2.498.000,00	24,98%
R\$ 100.000.000,00	R\$ 15.000.000,00	R\$ 9.998.000,00	24.998.000,00	24,99%

Fonte: CARRAZA, Roque Antonio. Imposto sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos.

Como foi abordado no capítulo 2, a carga tributária brasileira se concentra nos tributos indiretos sobre o consumo, contribuindo para regressividade do Sistema Tributário Brasileiro como um todo. Já em relação a tributação da renda, tributa-se muito pouco os rendimentos do capital e fortemente os rendimentos do trabalho, acentuando, ainda mais, as injustiças na distribuição da carga tributária.

Isso ocorre por que a tributação do capital além de não ser progressiva, o Brasil é um dos poucos países no mundo que isentou totalmente os lucros e dividendos, distribuídos pelas pessoas jurídicas, da incidência do Imposto sobre a Renda.

A Lei 9.259/95 além de isentar totalmente os lucros e dividendos, criou a figura dos juros sobre o capital próprio (JSCP). Esclarecendo melhor, as pessoas jurídicas, na distribuição dos seus lucros aos seus acionistas, podem, atualmente, optar por

remunerá-los por meio do pagamento de juros sobre o capital próprio, em vez de distribuir dividendos, desde que sejam atendidas determinadas condições estabelecidas em regulamentação específica.

Se optar por distribuir por meio de dividendos, os acionistas beneficiários, pessoa física ou jurídica, não se sujeitarão à incidência do imposto de renda na fonte, devendo apenas informar no campo rendimentos isentos e não tributáveis (art. 10). O que resultou na não tributação dos rendimentos constantes no topo da hierarquia das rendas mais elevadas da DIRPF, conforme será demonstrado no próximo item.

Optando por distribuir através de juros sobre o capital próprio, a pessoa jurídica poderá deduzir esses juros remuneratórios, para efeitos da apuração do lucro, reduzindo, assim, a base de incidência do imposto de renda (art. 9º). Sendo que os beneficiários serão tributados exclusivamente em apenas 15%.

Na prática, isso reduz o imposto de renda da pessoa jurídica, pois ao destinar uma grande parcela dos lucros a título de juros sobre capital próprio, que é uma despesa fictícia destinada a remunerar os sócios, esse montante escapa da tributação normal do IRPJ e da CSLL que poderia chegar a 34% (15% + 10% do adicional + 9% da CSLL), ficando esses valores, quando pagos, sujeito à tributação exclusiva na fonte pela alíquota de 15%.

Essas mudanças na legislação do imposto de renda associada a defasagem das alíquotas da tabela do imposto de renda das pessoas físicas, agravaram ainda mais o ônus da carga tributária sobre as classes médias, sobretudo, os assalariados, o que compromete a progressividade do imposto de renda das pessoas físicas, violando o princípio da capacidade contributiva.

4.5 A tributação progressiva do Imposto de Renda das Pessoas Físicas

Não obstante os critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, abordados anteriormente, devam ser observados pelo legislador e pelo aplicador do direito, a legislação do IRPF, em determinadas situações, permite que determinadas categorias de rendimentos sejam tributadas separadamente, aplicando-se alíquotas fixas (ou até mesmo isenção), escapando, assim, da tributação progressiva.

Basicamente, os rendimentos que se sujeitam a tabela progressiva são os decorrentes do trabalho assalariado, dos profissionais liberais, das pensões etc. Os

demais se submetem a alíquotas específicas, fixas ou proporcionais, como os rendimentos de aplicações financeiras, ganhos de capital, remessas ao exterior, prêmios em loterias etc.

No Brasil, a exemplo dos EUA e países da Europa, a instituição do Imposto sobre a Renda teve bastante resistência. Da mesma forma, a implantação de um sistema progressivo de tributação da renda. Como na Europa e nos EUA, o IRPF foi instituído com alíquotas moderadas, chegando, no máximo, a 8%, mas atingia uma ampla base de rendimentos do capital e do trabalho.

Conforme abordado, a história da progressividade demonstrou que as altas alíquotas progressivas do imposto de renda e do patrimônio desempenharam um papel fundamental no desenvolvimento do Estado Social e da estrutura da desigualdade do século XX, como evidenciou Piketty (2014).

No Brasil, a alíquota do IRPF atingiu 20% em 1944, saltando para 50% em 1948, após o fim da Segunda Guerra Mundial. Em 1961, o Presidente Jânio Quadros elevou a alíquota para 60%, e, em seguida, antes do golpe militar de 1964, João Goulart havia elevada a alíquota para 65%, a mais alta registrada na história da tributação da renda no Brasil, conforme gráfico 9. Mas a primeira medida do regime autoritário foi reduzir a alíquota para 50%. Entretanto, a estrutura do IR continuou muito progressiva e alíquota de 50% ainda era bem elevada. Observa-se, na comparação do Gráfico 2 com o gráfico 9, que o Brasil acompanhou a tendência mundial em relação a tributação progressiva da renda.

Curiosamente, com o fim do regime autoritário e a redemocratização do Brasil, é promulgada a Constituição de 1988, que, diferentemente das anteriores, consagra expressamente a progressividade da tributação da renda, entretanto, o então Presidente José Sarney, em 1989, reduz o número de alíquotas de 11 para 2 e a alíquota máxima de 50% para 25%. É um contrassenso aos fins e objetivos constitucionais, pois a Constituição de 1988, em seu art. 1º, proclama a constituição do Estado Democrático de Direito que tem como objetivos fundamentais, o desenvolvimento de uma sociedade livre, justa e solidária e, ainda, promover o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais.

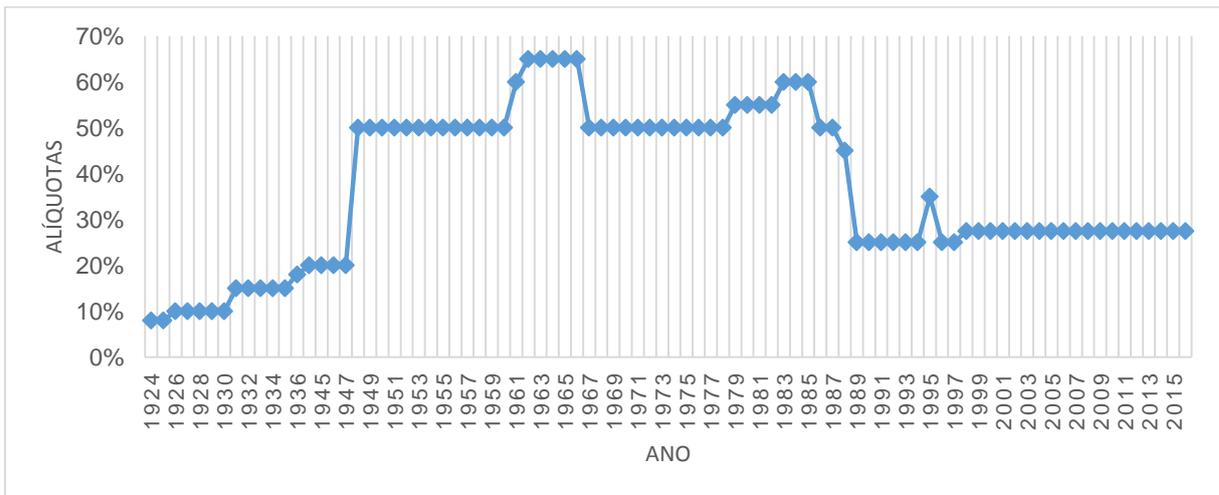
Conforme os gráficos 9 e 10, o Brasil antes da Constituição de 1988, teve uma melhor estrutura progressiva da renda, com um maior número de alíquotas e mais elevadas do que as atuais. Entretanto, com a Lei nº 7.713, de 22.12.1988, pouco

depois da Constituição expressamente impor a progressividade das alíquotas do imposto sobre a renda, deixou de ser progressivo.

No momento em que a atual Constituição consagra um leque de direitos fundamentais sociais a serem implementados pelo Estado por meio de políticas públicas, impondo, assim, a necessidade cada vez mais de recursos, contraditoriamente, são realizadas modificações na legislação infraconstitucional que reduz a carga tributária sobre o topo das rendas mais elevadas.

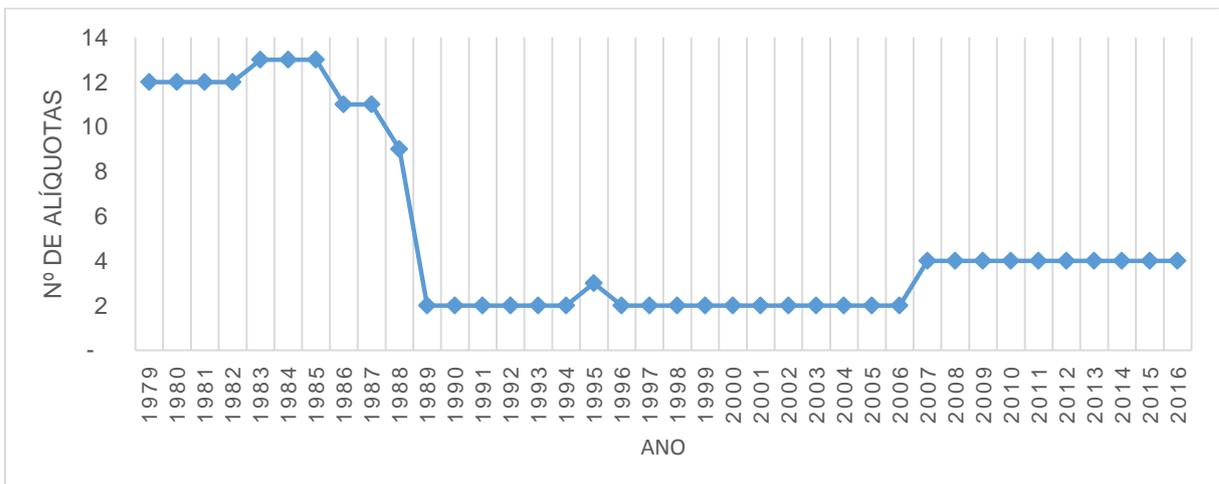
No Brasil, a alíquota marginal do IRPF já atingiu 65%, no período de 1962-1967, conforme o gráfico 9 que mostra a evolução histórica da alíquota marginal do imposto de renda no Brasil. No período de 1983 até 1985 a tabela do IRPF contemplava 13 alíquotas, conforme o gráfico 10 que mostra a evolução do número de alíquotas do IRPF, desde de 1979 a 2015.

Gráfico 9 – Alíquotas Máximas do Imposto de Renda – Brasil – 1924-2015



Fonte: Receita Federal do Brasil/História do Imposto de Renda.

Gráfico 10 – Número de Alíquotas do Imposto de Renda Brasil – 1979-2015.



Fonte: Receita Federal do Brasil/História do Imposto de Renda

Recapitulando, o art. 153, § 2º, I, da CF determina que o imposto sobre a renda deverá ser informado pelos critérios da generalidade – alcançando todas as pessoas que auferirem renda -, da universalidade – atingindo todos os rendimentos -, e da progressividade que prescreve alíquotas mais elevadas para as maiores rendas. “Esses critérios, na verdade, correspondem a princípios jurídicos, os quais devem ser entendidos em conjunto, de sorte a que se estabeleça certo equilíbrio entre eles” (MACHADO, 2012, p. 325).

Dworkin (1999) ao criticar o pragmatismo jurídico nas decisões judiciais, se refere as exigências de integridade, dividindo-a em dois outros princípios mais práticos. Ressalte-se aqui, o princípio da integridade da legislação, “que pede aos que criam o direito por legislação que o mantenham coerente quanto aos princípios” [...]. Dessa maneira, seria incoerente a edição de leis que não mantenham coerência com as regras e princípios expressamente consagrados no texto da Constituição, como é o caso da lei que isentou os lucros e dividendos da tributação do imposto de renda.

Este inciso encerra norma cogente, isto é, de observância obrigatória. Contudo, a estrutura atual do imposto de renda afastou-se dessas orientações constitucionais na medida que certos rendimentos escapam da progressividade, ou ainda pior, escapam da tributação como é o caso dos rendimentos provenientes dos lucros e dividendos recebidos por sócios e acionistas que são isentos desde de 1996.

A tabela progressiva possui poucas alíquotas, em comparação com os demais países desenvolvidos, e seus valores não atendem eficazmente os objetivos da progressividade, sobretudo, a justa distribuição da carga tributária e seus efeitos redistributivos.

Atualmente a tabela progressiva do IRPF contempla 4 alíquotas distribuídas conforme a tabela 6.

Tabela 6 - Alíquotas IRPF – Ano-calendário 2015 – Exercício 2016.

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,8
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,8
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Fonte: Receita Federal do Brasil

Estudos realizados pelo Departamento de Estudos Técnicos – DIEESE (2016) apontam que a defasagem da tabela do IRPF chega ao patamar de 83,12%, considerado o período de 1986 até 2016. De acordo com o levantamento, se a tabela fosse corrigida pelos índices de inflação acumulados, a faixa de isenção para o Imposto de Renda seria até R\$ 3.460,50. Hoje, estão isentos todos os que possuem renda tributável mensal até R\$ 1.903,98, conforme tabela 4 acima. Segundo destaca o texto, todos os contribuintes com renda tributável superior a R\$ 1.903,98 pagam Imposto de Renda. Essa diferença, de R\$ 1.550,67, penaliza principalmente aqueles contribuintes de mais baixa renda que estariam na faixa de isenção, mas que, devido à defasagem existente, são tributados à alíquota de 7,5%.

No entanto, a tabela do IRPF não deve ser apenas reajustada pelos índices inflacionários, faz-se necessário uma alteração significativa dos valores, do número de alíquotas e, claro, da elevação da alíquota máxima para cumprimento efetivo da progressividade.

Contudo, parece que há intenção propositada de se manter essa estrutura do imposto de renda assentada nas costas da classe trabalhadora, mantendo, assim, os privilégios dos beneficiários de rendimentos provenientes do capital.

Machado (2012, p. 326), analisando essa situação faz a seguinte consideração:

Curioso é observarmos que antes da Constituição de 1988, o imposto de renda das pessoas físicas era realmente progressivo. Aliás, podemos dizer que era bem mais justo, porque discriminava os rendimentos segundo a fonte produtora, aplicando-se sobre os valores líquidos uma alíquota diferenciada, menor para os provenientes do trabalho e maior para os provenientes do capital. A soma dos rendimentos líquidos compunha a denominada renda bruta, da qual eram feitos os abatimentos dos gastos do contribuinte que não tinham relação com a fonte produtora dos rendimentos. E sobre a renda líquida era, então, aplicada a tabela de alíquotas progressivas, que chegavam a variar de 3 a 55%.

Não se justifica a isenção dos lucros e dividendos da base de incidência do imposto de renda dos sócios e acionistas, pelo contrário, viola os preceitos constitucionais, sobretudo, o princípio da capacidade econômica do contribuinte. Dentre as possibilidades de concessão de isenções estão, primordialmente, as que utilizam como parâmetro a capacidade contributiva dos cidadãos, como exemplo, para preservar o mínimo vital, deve-se prever a isenção de uma faixa de renda inferior (BORGES, 2007, p. 49).

Carraza (2015, p. 1034) ao enfrentar o tema, ora em discussão, observa o seguinte:

Registamos, ainda, neste breve introito, que a isenção tributária encontra fundamento na falta de capacidade econômica do beneficiário ou nos objetivos de utilidade geral ou de oportunidade política que o Estado pretende venham alcançados. Nisto difere do privilégio, que se funda unicamente no favor que se pretende outorgar a contribuintes (ou classes de contribuintes) que reúnem todas as condições para suportar a tributação.

“Um dos mais importantes princípios constitucionais da isenção é o da capacidade contributiva” (TORRES, p. 310). A isenção deverá ser concedida aos que não tenha capacidade contributiva para suportar o ônus do tributo, entretanto se os beneficiários possuírem elevada capacidade contributiva, a isenção perde o seu fundamento jurídico e se aproxima do privilégio odioso vedado pelo art. 150, II, da CF.

Ademais, num Estado Democrático de Direito, esse tipo de comportamento legislativo vai de encontro com a consagrada isonomia constitucional. Nesse sentido são as palavras de Baleeiro ao asseverar:

Princípios como a generalidade, igualdade e universalidade de tributação, por via dos quais se erradicam imunidades e privilégios, conferidos a pessoas em razão do exercício de cargos ou funções, e se abole o tratamento desigual mais gravoso para uns do que para outros, estão a serviço de um conceito de democracia mais concretos, mais completo, que arma de defesa a minoria político-econômica (que pode corresponder à maior parcela da sociedade), frente à decisão de uma elite economicamente dominante. Igualmente as isenções e outros favores fiscais que privilegiam, em geral, grupos econômicos dotados de favores fiscais, em geral, grupos econômicos dotados de grande capacidade contributiva, não podem servir a interesses privados em detrimento da maior parte, mais pobre e desprotegida dos mesmos benefícios. O princípio da igualdade aparece, então, como proibição de distinguir, seja a que título for.

As derrogações da capacidade contributiva só devem ser toleradas se compatíveis com o Estado Democrático de Direito e em consonância com o princípio da igualdade, não podendo propiciar privilégios que sirvam à cumulação e à concentração de renda, ou a proteção de grupos economicamente mais fortes, em detrimento da maioria, à qual serão transferidos seus elevados custos sociais (DERZI, 2010).

Não há dúvidas de que tal isenção visa privilegiar os rendimentos proveniente do capital. Stiglitz (2013, p. 138-139) faz severas críticas ao governo americano por reduzir a taxa de ganhos de capital e distribuição de dividendos para 15%. Para ele não faz sentido que os investidores, quanto mais os especuladores sejam menos tributados que alguém que trabalha arduamente para viver.

A implantação de uma tabela mais justa e que realmente cumpra com as exigências constitucionais, sobretudo, a observância dos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade e, por conseguinte, o princípio da capacidade contributiva, depende, também, da revogação da legislação tributária no que concerne à isenção do imposto de renda dos beneficiários de lucros e dividendos.

Nesse patamar que se encontra a tabela de alíquotas do imposto de renda das pessoas físicas juntamente com a isenção dos lucros e dividendos distribuídos aos sócios e acionistas, tornou a tributação do imposto de renda das pessoas físicas regressiva, principalmente no topo das maiores rendas, contribuindo para concentração de renda.

4.6 A baixa progressividade do IRPF e o impacto na distribuição da renda

A análise da atual da progressividade do IRPF será demonstrada com base nos últimos dados da Declaração de Imposto de Renda das Pessoas Físicas – DIRPF divulgados pela Receita Federal do Brasil.

A divulgação desses dados tem por objetivo ampliar o processo de transparência na divulgação de informações por parte dos Órgãos Governamentais, iniciada a partir da publicação da Lei nº 12.527, de 18/11/2011, e regulamentada pelo Decreto nº 7.724, de 16/05/2012. É um importante passo dado no sentido de prover a População, os demais Órgãos do Governo e a Comunidade Acadêmica, de

informações que serão de extrema importância para aprimoramento da tributação das Pessoas Físicas, em busca de uma tributação cada vez mais justa e equitativa.

A tabela 7 mostra os rendimentos totais por faixa de salário mínimo mensal do exercício 2015 referente ao ano-calendário 2014. Analisando a tabela, constata-se uma enorme disparidade de rendimentos médios entre o piso de rendimentos (até ½ salário mínimo) e o topo dos maiores rendimentos. Enquanto rendimentos médios anuais da faixa de até ½ salário mínimo, em 2014, foi de R\$ 270,15, os rendimentos médios²¹ daqueles que estão no topo, isto é, acima de 320 salários mínimos, atingiram o valor de R\$ 9.624.380,12. Comparando tais rendimentos, observa-se uma diferença gigantesca entre os rendimentos médios do topo e os do piso da tabela que corresponde a, aproximadamente, 35.626 vezes mais.

Tabela 7 – Resumo DIRPF – Rendimentos Totais por Faixa – Valores em R\$ milhões.

Faixa de Salário Mín. Mensal	Qtde Declar.	Rendim. Tribut.	Rendim. Tribut. Exclus.	Rendim. Isentos	Rend. Trib. + Rend. Isentos	Imposto Devido	Alíquota Média Efetiva
Até ½	1.173.389	205	37	75	280	0	0%
Mais de 1/2 a 1	501.551	3.658	73	234	3.892	0	0%
Mais de 1 a 2	1.067.416	11.797	489	1.803	13.600	0	0%
Mais de 2 a 3	2.744.805	55.671	1.718	4.571	60.242	2	0,003%
Mais de 3 a 5	8.192.562	235.060	15.141	24.224	259.284	1.376	0,53%
Mais de 5 a 7	4.396.494	181.750	15.405	28.391	210.141	4.344	2,06%
Mais de 7 a 10	3.403.789	191.033	17.617	37.252	228.285	9.717	4,25%
Mais de 10 a 15	2.563.655	198.746	20.275	51.851	250.597	18.778	7,49%
Mais de 15 a 20	1.187.329	122.399	14.179	41.076	163.475	16.105	9,85%
Mais de 20 a 30	1.087.582	147.063	19.372	62.696	209.759	23.230	11,07%
Mais de 30 a 40	501.726	88.968	13.152	47.706	136.674	15.752	11,52%
Mais de 40 a 60	400.429	86.054	16.159	64.929	150.983	16.215	10,73%
Mais de 60 a 80	143.650	35.034	9.319	41.212	76.246	6.907	9,06%
Mais de 80 a 160	142.095	38.735	16.055	78.040	116.775	8.002	6,85%
Mais de 160 a 240	32.626	10.931	7.222	36.702	47.633	2.333	4,90%
Mais de 240 a 320	13.552	5.417	4.523	22.468	27.885	1.158	4,15%
Mais de 320	28.433	24.988	54.719	193.943	218.931	5.127	2,34%
Total	27.581.083	1.437.508	225.455	737.171	2.174.682	129.047	4,99%

Fonte: Grandes Números – DIRPF - Receita Federal do Brasil. Elaboração Própria.

Impressionante, também, é o grau de concentração de renda no Brasil, pois os que receberam rendimentos superiores a 320 salários mínimos, o equivalente a R\$

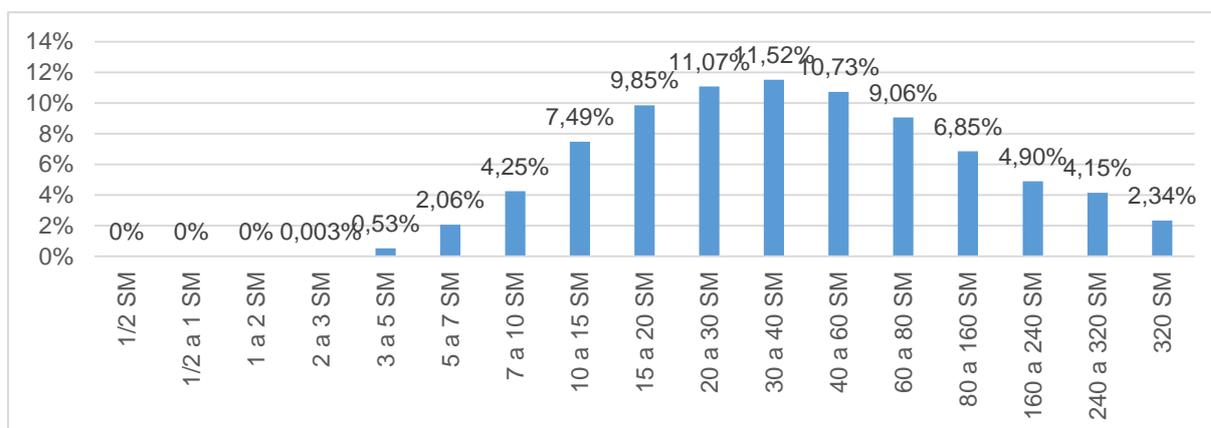
²¹ Os rendimentos médios de cada faixa resultam da divisão de todos os rendimentos (tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte e isentos) pelo número de declarantes.

231.680,00 mensais²², foram apenas 28.433 declarantes, o que representa 0,1% de todo universo de declarantes do IRPF. Essas pessoas se apropriaram de uma renda bruta total aproximada de R\$ 273,65 bilhões, o que corresponde a 11,40% de toda a renda declarada e acumulam um patrimônio líquido de 1,06 trilhão, o que equivale a 17,90% de todo patrimônio líquido declarado.

Entretanto, desses 273,65 bilhões de rendimentos, apenas 24,98 bilhões foram tributados pela tabela progressiva, sendo que R\$ 54,72 bilhões foram tributados exclusivamente na fonte (com alíquotas em torno de 15%) e R\$ 193,94 bilhões isentos do IRPF. Isso se deve, principalmente, a isenção dos lucros e dividendos do IRPF, pois desses 28.433 declarantes, 21.609 são recebedores de lucros e dividendos, contabilizando R\$167,07 bilhões de rendimentos isentos, conforme tabela 8.

Fazendo-se uma estimativa das alíquotas médias efetivas do IRPF por estratos de renda, com base nos dados do IRPF 2014, calculada a partir do imposto devido em relação aos rendimentos tributáveis somados aos isentos, verifica-se a pouca progressividade do IRPF no seu conjunto. Na tabela 7, é possível observar que há uma ligeira progressividade a partir da faixa de 3 a 5 salários mínimos (0,53%) até a faixa de 30 a 40 salários mínimos (11,52%), mas a partir da faixa de 40 a 80 salários mínimos, o IRPF passa a ser regressivo e justamente nos estratos de rendimentos mais elevados, conforme gráfico 11.

Gráfico 11 – Alíquota Média Efetiva do IRPF por Faixa de Rendimentos.



Fonte: Grandes Números DIRPF – RFB. Elaboração própria.

²² O valor do salário mínimo em 2014 foi fixado em R\$ 724,00 pelo Decreto 8.166, de 23 de dezembro de 2013.

Conclui-se que a medida que aumenta os rendimentos dos estratos mais elevados, menor é a alíquota média efetiva do IRPF, o que demonstra uma regressividade do IRPF para os maiores rendimentos.

Analisando a tabela 8, constata-se que os rendimentos provenientes de lucros e dividendos alcançou a cifra de R\$ 662,77 bilhões, sendo que R\$ 441,77 bilhões foram declarados no campo de rendimentos isentos e não tributáveis. Caso esses rendimentos não tivessem sido isentos pela legislação tributária e fosse aplicado a alíquota de 15%, aumentaria a receita do IRPF em R\$ 66,26 bilhões em 2014.

Tabela 8 – Rendimentos de Recebedores de Lucros e Dividendos + Sócios e Titulares de Microempresa – Valores em R\$ milhões.

Faixa de Salário Mín. Mensal	Qtde Declarantes	Rendim. Tribut.	Rendim. Tribut. Exclus.	Rendim. Isentos	Bens e Direitos	Dívidas e Ônus
Até ½	15.595	3	3	23	2.246	475
Mais de 1/2 a 1	13.045	19	5	64	1.369	216
Mais de 1 a 2	62.503	409	18	389	5.639	726
Mais de 2 a 3	97.356	1.122	41	987	9.937	1.237
Mais de 3 a 5	306.527	6.226	259	4.093	39.853	4.567
Mais de 5 a 7	252.219	6.257	373	6.449	47.574	5.450
Mais de 7 a 10	265.369	8.359	658	10.387	73.941	7.974
Mais de 10 a 15	288.558	11.607	1.241	18.032	114.216	11.178
Mais de 15 a 20	183.713	9.837	1.342	16.505	102.796	9.627
Mais de 20 a 30	230.561	16.923	2.736	29.483	178.953	15.066
Mais de 30 a 40	137.452	14.176	2.629	24.522	147.570	10.922
Mais de 40 a 60	147.351	20.214	4.433	37.607	224.262	15.441
Mais de 60 a 80	68.805	11.517	3.404	26.220	153.341	9.657
Mais de 80 a 160	82.781	15.965	7.628	54.824	316.810	18.426
Mais de 160 a 240	22.014	5.229	4.201	27.626	164.794	8.839
Mais de 240 a 320	9.669	2.822	2.847	17.489	104.589	5.448
Mais de 320	21.609	13.927	44.480	167.070	971.491	38.453
Total	2.205.127	144.613	76.301	441.770	2.659.380	163.702

Fonte: Grandes Números DIRPF – Receita Federal do Brasil. Elaboração própria

Ressalte-se, também, que essas mudanças na legislação tributária do IRPF que beneficiou os rendimentos provenientes de lucros e dividendos, causou uma modificação da natureza e origem dos altos rendimentos de trabalhadores mais graduados nas empresas, como, por exemplo, executivos, diretores, gerentes que passaram a receber a maior parte de seus salários em forma de lucros e dividendos.

Outra forma de escapar da tributação do IRPF, é a constituição de Pessoas jurídicas.

Se uma empresa contrata um profissional liberal, como por exemplo, um advogado, a remuneração será tributada pelo IRPF e a empresa terá maiores encargos sociais, mas se em vez disso o profissional é registrado como sócio – pessoa jurídica – receberá sua remuneração em forma de lucros e dividendos e não pagará o IR, pois são isentos, em contrapartida, a empresa reduz seus encargos tributários e trabalhistas.

Isso também ocorre no setor de serviços, pois essa lacuna na legislação do IRPF, permite que os prestadores de serviços pessoas físicas se transformem em pessoas jurídicas. Da mesma forma, pessoas que recebem rendimentos elevados, como é o caso de atletas, artistas, jornalistas e outros, estão recorrendo a esse mesmo artifício. A tabela 9 demonstra as ocupações principais dos recebedores de lucros e dividendos da DIRPF 2015, ano-calendário 2014. Constata-se que a maior parte dos rendimentos são isentos do IRPF.

Tabela 9 – Declarações de Recebedores de Lucros e Dividendos + Rendimentos Sócio e Titular
Microempresa por Ocupação Principal – Valores em R\$ milhões.

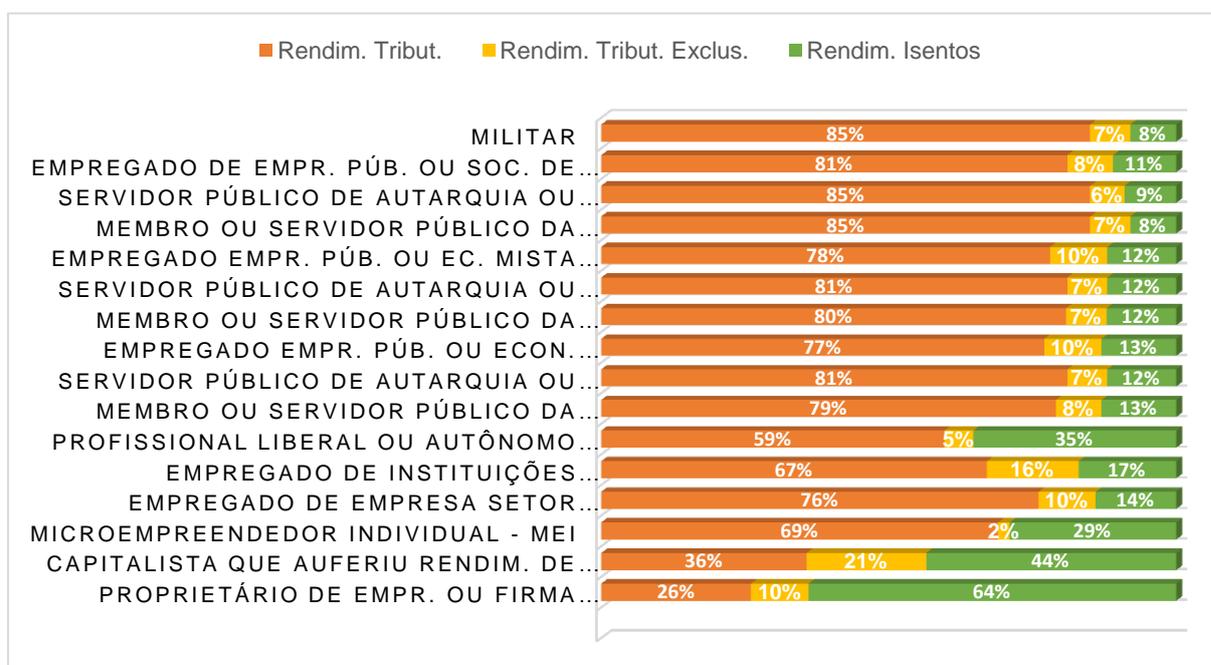
Ocupação Principal do Declarante	Qtde Declar.	Rendim. Tribut.	Rendim. Tribut. Exclus.	Rendim. Isentos
Dirigente, pres., diretor emp. indust., com. ou prest. serv.	707.627	34.770	37.685	214.682
Outras ocupações não especificadas anteriormente	293.133	9.550	3.908	36.536
Médico	137.848	24.041	3.427	30.022
Não informado	212.867	13.522	9.156	25.736
Gerente ou superv. empresa indust., comerc. ou prest. serv.	127.867	7.629	2.804	22.852
Engenheiro, arquiteto e afins	82.338	7.902	4.388	21.273
Advogado	65.903	3.990	2.443	18.732
Economista, administrador, contador, auditor e afins	61.519	5.478	3.272	13.379
Produtor na exploração agropecuária	44.171	2.987	1.532	10.572
Jornalista e repórter	7.506	444	309	4.387
Profissional de marketing, publicidade e da comercialização	10.972	543	318	3.938
Analista de sist., desenv.de soft., adm.de redes e banco etc	38.864	2.202	582	3.851
Vendedor e prestador de serviços do comércio, ambulante etc	44.061	1.330	150	2.981
Bancário, economiário, escriturário, agente, assistente etc	45.466	3.375	1.028	2.725
Professor do ensino superior	16.012	2.349	557	2.085
Odontólogo	21.635	1.961	239	1.921
Outros trabalhadores de serviços diversos	23.845	733	184	1.764
Psicólogo	8.172	442	291	1.338
Agente e representante comercial, corretor, leiloeiro, afins	8.501	407	109	1.206
Fonoaudiólogo, fisioterapeuta, terapeuta ocupacional e afins	12.948	486	71	939

Outras ocupações não especificadas anteriormente	234.150	20.488	3.900	20.901
Total	2.205.405	144.632	76.353	441.819

Fonte: Grandes Números DIRPF - Receita Federal do Brasil. Elaboração Própria.

Essas lacunas criadas pela legislação do IRPF tornou a tributação da renda bastante injusta e a tabela da progressividade também corrobora para essas iniquidades, pois tributa severamente os rendimentos dos trabalhadores e beneficia os elevados rendimentos do capital. No gráfico 12, percebe-se que os trabalhadores do setor privado e público têm, em média, 79% de seus rendimentos tributados pela tabela progressiva. Já quanto os rendimentos provenientes de lucros e dividendos, a situação se inverte, pois 64% dos rendimentos são isentos.

Gráfico 12 – Rendimentos por Natureza de Ocupação e Tipo do Rendimento (%).



Fonte: Receita Federal do Brasil. Elaboração própria.

Em linhas gerais, essas lacunas na estrutura do imposto de renda das pessoas físicas estão favorecendo a concentração de rendas daqueles que estão no topo da hierarquia de rendimentos. Além disso, a tabela progressiva, da forma como está estabelecida, foi destinada a sacrificar a classe trabalhadora, que absorve a maior parte da carga tributária incidente sobre os rendimentos.

Saliente-se, também, que a legislação do IRPF não submete os rendimentos oriundos do capital e, principalmente, os de aplicações financeiras, à tabela

progressiva, sendo tributados exclusivamente na fonte a alíquotas proporcionais e bem mais brandas do que as aplicadas aos rendimentos do trabalho.

Gobetti e Orair (2016, p. 27) realizaram algumas simulações sobre os efeitos das mudanças na legislação do IRPF, principalmente, a tributação dos lucros e dividendos pela tabela progressiva. Numa das simulações, se criaria uma alíquota adicional de 35% apenas para as rendas muito elevadas (acima de R\$ 325.000,00) e, simultaneamente, submetia-se os lucros e dividendos à tabela progressiva. Essa mudança atingiria apenas 1,2 milhões de pessoas, mas geraria uma receita adicional de R\$ 72 bilhões, e reduziria a desigualdade em 4,31%, ampliando a progressividade.

Isso demonstra o grande impacto redistributivo do IRPF. Ademais, esse percentual poderia ser superior, caso se implantasse uma progressividade mais eficaz, o que exigiria uma atualização das faixas de rendimentos e a elevação da alíquota marginal e, também, do número de alíquotas. Ou seja, é necessário que o sistema de tributação da renda implemente radicalmente o mecanismo da progressividade, para fazer frente à radical desigualdade na distribuição de rendas no país.

5 CONCLUSÃO

Conforme foi explicitado neste estudo, a tarefa fundamental do Estado Democrático de Direito consiste em superar as desigualdades sociais e regionais e instaurar um regime democrático que realize a justiça social. Os regimes constitucionais contemporâneos ocidentais consagraram, explícita ou implicitamente, a realização de um Estado Social Democrático de Direito ao incorporarem em seus textos capítulos de direitos econômicos e sociais. Instaura-se um novo modelo de Estado comprometido com a Justiça Social e que não é indiferente aos privilégios, as desigualdades e as oligarquias.

A Constituição de 1988 – a exemplo de muitas outras constituições ocidentais – consagrou formalmente um Estado Democrático de Direito. A consolidação fática ainda depende, fundamentalmente, da implementação de uma igualdade material ou substancial e não meramente formal.

A busca pela igualdade material é, portanto, o objetivo primordial do Estado Democrático de Direito e deve ser observado por todos os órgãos constituídos, ou seja, no exercício de suas funções e competências constitucionalmente previstas, o Executivo, o Legislativo e o Judiciário devem almejar, impreterivelmente, sua concretização nos exatos contornos do novo modelo de Estado instituído. Ao Executivo cabe a tarefa de desenvolver políticas públicas tendentes a reduzir as desigualdades sociais e econômicas, ao Legislador observar as diretrizes impostas no texto constitucional e, por fim, cabe ao judiciário fazer valer os princípios estruturais que alicerçam o Estado Democrático de Direito.

Constata-se, portanto, que a implementação fática desse modelo de Estado Democrático de Direito, consagrado pela Constituição de 1988, em seu art. 1º, depende, primordialmente, da realização da igualdade material.

Não há como falar em Estado Social Democrático de Direito se a Constituição não garantir uma série de direitos sociais. Não se trata apenas de direitos sociais na acepção literal do texto constitucional, mas de verdadeiros direitos fundamentais. A

nossa constituição inseriu expressamente no Título II (DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS), o capítulo II, art. 6º os direitos sociais.

Na medida em que se aumenta as atribuições da máquina estatal, cresce enormemente sua necessidade de recursos. Portanto, para que o Estado possa garantir esses direitos fundamentais sociais, ele necessita cada vez mais de recursos.

Assim, a tributação se legitima como instrumento ou mecanismo para o Estado atingir sua finalidade. Conseqüentemente, a carga tributária eleva-se drasticamente para sustentar o Estado do Bem-Estar Social. Esse custo deve ser repartido entre os cidadãos.

Como visto, um sistema tributário justo é imprescindível a observância de princípios adequados à matéria. Tais princípios são especialmente necessários quando direitos e obrigações, cargas e reivindicações devem ser repartidos entre membros de uma sociedade.

Na busca da efetiva igualdade requerida pelo Estado Democrático de Direito, a tributação tem um papel fundamental desde que estruturada em princípios de justiça. Do contrário, pode se constituir num instrumento de dominação, que, concretamente, se manifesta na transferência de recursos dos mais pobres para os mais ricos. A reduzida tributação das maiores rendas e patrimônios poderá ampliar a desigualdade econômica e social, concentrando o poder econômico, social, político e cultural.

O princípio da isonomia tributária exerce uma função estrutural em relação aos demais princípios, como o da capacidade contributiva, do não confisco, do mínimo existencial que são conseqüências lógicas do princípio da igualdade. Assim, o princípio da capacidade contributiva é corolário do princípio da isonomia, sendo utilizado como parâmetro para comparação entre contribuintes.

No que concerne às normas tributárias, a capacidade contributiva é um instrumento importantíssimo para diferenciação dos contribuintes e tem por finalidade assegurar a justiça distributiva, ou seja, a repartição justa da carga tributária total entre os cidadãos e é um imperativo para todos os Estados Democráticos de Direito. A Constituição de 1988 consagrou expressamente o princípio da capacidade contributiva, no parágrafo 1º do artigo 145.

O princípio da capacidade contributiva serve de instrumento para realizar a igualdade na tributação, atribuindo tratamento desigual aos desiguais, repartindo os

custos sociais na sociedade, daí ser considerado um corolário do princípio da igualdade.

Se o princípio da capacidade contributiva, como foi amplamente exposto neste trabalho, é um corolário do princípio da igualdade, em matéria tributária, significa, sem sombra de dúvidas, que a igualdade substancial – que é um objetivo dos Estados Democráticos de Direito - só poderá ser precisamente alcançada através de uma tributação progressiva. Depreende-se, então, que a progressividade tributária é um instrumento indispensável para ampliação da densidade do princípio da capacidade contributiva e, conseqüentemente, realizar a igualdade material.

A progressividade deve ser adotada para todo o sistema tributário, excetuando-se apenas as espécies tributárias que, por sua natureza, não são adequadamente passíveis de tratamento progressivo. Um sistema tributário justo, deve priorizar a tributação direta que corresponde aos impostos sobre o patrimônio e a renda que são os mais adequados à aplicação da progressividade tributária e, conseqüentemente, oneram os que possuem maior capacidade econômica. Contrariamente, os tributos indiretos têm caráter regressivo e, portanto, penaliza mais as pessoas de menor capacidade econômica.

O sistema tributário deve ser um grande aliado do poder público no desenvolvimento de políticas de redistribuição de rendas e erradicação da pobreza, que são objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. Entretanto, para que o sistema tributário cumpra com esses objetivos, deverá ser pautado por princípios de equidade. Deve observar o princípio da igualdade substancial, a capacidade contributiva e ser o mais progressivo possível.

Entretanto, as tributações de renda e do patrimônio nunca ocuparam lugar de destaque na agenda nacional e nos projetos de reforma tributária após a Constituição de 1988. Por essa razão, a carga tributária brasileira é uma das mais injustas do mundo. No Brasil a tributação recai sobre os tributos indiretos (consumo de bens e serviços).

Priorizar a tributação indireta torna o sistema tributário regressivo, pois os tributos diretos são os que mais se adequam a progressividade. Basear a estrutura tributária em tributos indiretos é uma particularidade brasileira, e isso favorece as classes mais ricas e amplia as desigualdades.

No Brasil, constata-se que os gastos sociais e a tributação desempenham um papel menor na redução da desigualdade do que na maioria dos países da OCDE. O

papel redistributivo do sistema tributário brasileiro é pouco explorado. Embora o Brasil tenha uma carga tributária total próxima à média dos países da OCDE (acima de um terço do PIB), o sistema tributário brasileiro como um todo, levando em conta os impostos diretos e indiretos, na verdade, contribui para aumentar a desigualdade.

A sistemática de tributação da renda das pessoas físicas adotado atualmente no Brasil, portanto, é incompatível com o Estado Democrático de Direito que tem como principais fundamentos, a cidadania, a dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho e como objetivos fundamentais construir uma sociedade livre, justa e solidária, erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais e regionais.

Viola, sobretudo, o princípio da isonomia, tanto no seu aspecto formal como material. A isonomia é uma consequência lógica do Estado Democrático de Direito. Em matéria tributária, o legislador constituinte fez questão de reforçar a isonomia tributária como medida de equidade vertical ao preconizar, no art. 150, II, da CF, que é vedado instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. Por conseguinte, viola-se, também, o princípio da capacidade econômica do contribuinte previsto no art. 145, § 1º, da CF.

Ademais, o art. 153, § 2º, I, da CF determina que o imposto sobre a renda deverá ser informado pelos critérios da generalidade – alcançando todas as pessoas que auferirem renda -, da universalidade – atingindo todos os rendimentos -, e da progressividade que prescreve alíquotas mais elevadas para as maiores rendas.

Esses critérios, na verdade, são regras constitucionais impositivas, as quais devem ser entendidas em conjunto, de modo a ampliar a densidade dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Princípios impositivos correspondem a todos aqueles que impõem aos órgãos do Estado, sobretudo, o legislador, a realização de fins e a execução de tarefas, como por exemplo, o princípio da correção das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento.

Deve-se dar primazia à justiça social consagrada na Constituição e, por conseguinte, todo o ordenamento jurídico tributário, todas as normas infraconstitucionais e todos os atos administrativos deverão perseguir o desenvolvimento nacional e a justiça social e fiscal. Não de pautar-se, inexoravelmente, pelos princípios ora mencionados e, também, nos fundamentos e

objetivos da República Federativa do Brasil insculpidos nos artigos 1º e 3º, da CF, sob pena de serem inconstitucionais naquilo em que traduzirem dissonância com os valores prestigiados no sistema normativo constitucional e com os princípios a que se devem manter estrita observância.

A legislação que isentou os rendimentos de lucros e dividendos do IRPF contraria frontalmente esses princípios e regras constitucionais. Mais notadamente, o critério da universalidade que determina que todos os rendimentos devem ser tributados independentemente da origem, denominação, localização ou condição jurídica da respectiva fonte. A desoneração tributária em sede de norma infraconstitucional só poderá encontrar fundamento em valores também constitucionalmente tutelados, o que não ocorre necessariamente nesse caso.

Com efeito, essas distorções na estrutura do IRPF têm contribuído para acumulação de rendas, sobretudo, decorrentes do capital especulativo, tornando o sistema tributário ainda mais injusto, considerando, também, a elevada carga tributária sobre o consumo que onera mais as classes trabalhadoras, principalmente as de rendas mais baixas que são consumidas na sua maior parte em bens necessários a sua subsistência.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2. ed. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2011.

ATKINSON, Anthony B. *Desigualdade: o que pode ser feito?* Tradução de Elisa Câmara. São Paulo: LeYa, 2015.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

BAUMAN, Zygmunt. *A riqueza de poucos beneficia a todos nós?* Tradução de Renato Aguiar. Rio de Janeiro: Zahar, 2015.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. *Do estado liberal ao estado social*. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

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

BRASIL, Receita Federal. *Grandes números das declarações do imposto de renda das pessoas físicas*. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/gn_irpf_ac2014.pdf>. Acessado em: 13 outubro de 2016.

BRASIL, Receita Federal do. *História do imposto de renda no Brasil*. Disponível em: <<http://www.youblisher.com/p/997520-Historia-do-imposto-de-Renda-no-Brasil/>>. Acessado em 18 jan. de 2017.

BUFFON, Marciano. *O princípio da progressividade tributária na Constituição de 1988*. São Paulo: Memória Jurídica Editora, 2003.

_____. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador*. 2. ed. Coimbra: Coimbra, 2001.

_____. *Direito constitucional e a teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30ª ed, São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Confisco tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

COLE, Alan. *Estate and inheritance taxes around the world*. In: Tax Foundation: Fiscal Fact nº 458, mar. 2015. Disponível em: <http://taxfoundation.org/sites/taxfoundation.org/files/docs/TaxFoundation_FF458.pdf>. Acessado em 12 jan. de 2017.

CORDEIRO, Karine da Silva. *Direitos fundamentais sociais: dignidade da pessoa humana e mínimo existencial – o papel do Poder Judiciário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário – constituição e código tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

_____. *Princípio da capacidade contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do estado*. 33ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

DEATON, Argus. *A grande evasão: saúde, riqueza e as origens da desigualdade*. Tradução de Manuel Alberto Vieira e Alberto Gomes. Lisboa: Editorial Presença, 2016.

DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13ª. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro. Forense. 2015.

_____. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro. Forense. 1999.

DORLING, Daniel. *Injustice: Why social inequality persists*. Great Britain: The Policy Press, 2011.

DUTRA, Micaela Dominguez. *Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2010.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

_____. *O império do direito*. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. *Causes and consequences of income inequality: A global perspective*. Disponível em: <<https://www.imf.org/external/pubs/ft/sdn/2015/sdn1513.pdf>>. Acessado em: 26 dez. de 2016.

GRAU, Roberto Eros. *A ordem econômica na constituição de 1988*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. *Progressividade tributária: a agenda negligenciada*. Texto para discussão 2190. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA, 2016.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao Poder de Tributar*. São Paulo: Editora resenha Tributária, 1997.

HABERMAS, Jürgen. *A crise de legitimação no capitalismo tardio*. Tradução de Vamireh Chacon. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1980.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios constitucionais tributários*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

LEONETTI, Carlos Araújo. *O Imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. Barueri: Manole, 2003.

LEAL, Mônia Clarissa Hennig. *A Constituição como princípio: os limites da jurisdição constitucional brasileira*. Barueri: Manole, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. *Curso de direito tributário*. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. São Paulo, 1994.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MILL, John Stuart. *Princípios de economia política: com algumas de suas aplicações à filosofia social*. Col. Os Economistas. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996, v. 2.

_____. *Utilitarismo*. Introdução, tradução e notas de Pedro Galvão. Porto: Porto Editora, 2005.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de, 1689-1755. *Espírito das leis/Montesquieu*. Apresentação de Renato Janine Ribeiro; Tradução de Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2012.

OCDE. *Desigualdade e pobreza: melhorando as políticas para reduzir a desigualdade e pobreza*. Brazil Policy Brief. Disponível em: <<https://www.oecd.org/policy-briefs/brasil-melhorando-as-politicas-para-reduzir-a-desigualdade-e-pobreza.pdf>>. Acessado em: 13 jan. de 2017.

OLIVEIRA, Fabrício A. *Economia e política das finanças públicas: um guia de leitura à luz do processo de globalização e da realidade brasileira*, Belo Horizonte, 2007. Disponível em: <<http://xa.yimg.com/kq/groups/23942992/761879950/name/ECONOMIA+E+POL%C3%8DTICA+DAS+FINAN%C3%87AS+P%C3%9ABLICAS-Fabr%C3%ADcioOliveira-Cap+I+a+IV.doc>>. Acessado em 13 jan. de 2017.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário - Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

OXFAM. *Uma economia para os 99%*. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/economia_para_99-relatorio_completo.pdf>. Acessado em: 26 jan. 2017.

PERES, Eliane Lamarca Simões. *Justiça fiscal e progressividade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013.

PIKETTY, Thomas. *O capital – no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

RODRIGUES, Hugo Thamiir. *Harmonização solidária das políticas tributárias municipais: um princípio constitucional geral, implícito, delimitador das ações*

tendentes ao cumprimento da função social dos municípios. Dissertação (Curso de Pós-Graduação em Direito Programa de Doutorado- Área de Concentração em Direito, Política e Sociedade / Centro de Ciências Jurídicas) - Universidade de Santa Catarina, Florianópolis/SC, 2003.

ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. *O princípio da capacidade contributiva no Estado democrático de direito: Dignidade, igualdade e progressividade na tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ROLAND, Débora da Silva Roland. *Possibilidade jurídica da progressividade tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006.

SEN, Amartya. *A ideia de justiça*. Tradução de Denise Bottmann. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

_____. *Desenvolvimento como liberdade*. Tradução de Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. *Imposto sobre a renda das pessoas físicas*. In: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira; PASIN, João Bosco Coelho (Coord.). *Tributos em Espécie: Fundamentos e Elementos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

Departamento de Estudos Técnicos do Sindifisco Nacional - DIEESE. *A Defasagem na Correção da Tabela do Imposto de Renda Pessoa Física*. Disponível em: <https://www.sindifisconacional.org.br/mod_download.php?id=aW1hZ2VzL2VzdHVkb3Mvb3V0cm9zLzlwMTYvRGVmYXNhZ2VtSVIxOTk2MjAxNmRlejlwMTZfVmYzLnBkZnww>. Acessado em 25 jan. de 2017

STIGLITZ, Joseph E. *O preço da desigualdade*. Tradução de Dinis Pires. Lisboa: Bertrand Editora, 2013.

_____. *Reforming taxation to promote growth and equity*. Roosevelt Institute, may 2014. Disponível em: <http://rooseveltinstitute.org/wp-content/uploads/2014/05/Stiglitz_Reforming_Taxation_White_Paper_Roosevelt_Institute.pdf>. Acessado em 16 dez. 2016.

STRECK, Lenio Luiz. *A hermenêutica e o acontecer (ereignen) da constituição*. In: Anuário do Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado/Doutorado. São Leopoldo: Unisinos - Centro de Ciências Jurídicas, 2000.

_____. *A resposta hermenêutica à discricionariedade positivista em tempos de pós-positivismo*. In: DIMOULIS, Dimitri; DUARTE, Écio Oto Ramos (Org.). *Teoria do direito neoconstitucional*. São Paulo: Método, 2008.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. 18ª ed. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TOMAZETE, Marlon. *Curso de direito empresarial: teoria geral e direito societário*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 19ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

_____. *O princípio da isonomia tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.