

**RAPHAEL ASSEF LAVEZ**

**FUNDAMENTOS E CONTROLE DA PROGRESSIVIDADE  
NO IMPOSTO SOBRE A RENDA**

Dissertação de Mestrado

Orientador: Professor Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO**

**FACULDADE DE DIREITO**

**São Paulo – SP**

**2017**



**RAPHAEL ASSEF LAVEZ**

**FUNDAMENTOS E CONTROLE DA PROGRESSIVIDADE  
NO IMPOSTO SOBRE A RENDA**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Prof. Titular Dr. LUÍS EDUARDO SCHOUERI.

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO  
FACULDADE DE DIREITO**

**São Paulo – SP**

**2017**

Autorizo a reprodução e divulgação parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

**Catálogo da Publicação**  
**Serviço de Biblioteca e Documentação**  
**Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**

Lavez, Raphael Assef

Fundamentos e Controle da Progressividade no Imposto sobre a Renda / Raphael Assef Lavez; orientador Luís Eduardo Schoueri -- São Paulo, 2017.

260 p.

Dissertação (Mestrado - Programa de Pós-Graduação em Direito – Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2017.

1. Progressividade. 2. Imposto sobre a renda. 3. Capacidade contributiva.  
4. Desigualdade. 5. Direitos fundamentais. I. Schoueri, Luís Eduardo, orient. II. Título.

**Nome:** LAVEZ, Raphael Assef.

**Título:** Fundamentos e Controle da Progressividade no Imposto sobre a Renda

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da  
Universidade de São Paulo como exigência parcial para  
obtenção do título de Mestre em Direito.

Aprovado em: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

### **BANCA EXAMINADORA**

Prof. \_\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_

Instituição: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_

Prof. \_\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_

Instituição: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_

Prof. \_\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_

Instituição: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_



*A Abdo Esmael Assef (in memoriam), que sempre nos ensinou  
para onde deveríamos olhar; e a Felipe Assef Gonsales,  
um dos que mais bem aprendeu sua lição.*





*Pesquisar, portanto, os efeitos progressivos ou regressivos do imposto para decidir sobre sua constitucionalidade ou não [...] não é mais, após a Constituição de 1988, pugnar por princípios meramente éticos, morais ou econômicos ao sabor de uma determinada ideologia. É fazer a correta interpretação do sistema tributário, estritamente jurídica e necessária a uma razoável aplicação do comando constitucional.*

Misabel Abreu Machado Derzi \*

---

\* Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1.377.



## RESUMO

LAVEZ, Raphael Assef. *Fundamentos e controle da progressividade no imposto sobre a renda*. 2017. 260 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.

A presente pesquisa tem por objetivo reexaminar os fundamentos constitucionais da progressividade no imposto sobre a renda para, assim, avaliar os mecanismos de controle derivados da própria norma constitucional, tanto com relação ao dever do legislador em estruturar um imposto sobre a renda progressivo quanto aos limites para sua consecução, à luz dos direitos fundamentais dos contribuintes. Para tanto, deve-se revisitar a relação entre progressividade e capacidade contributiva, isto é, se existe uma relação de justificação entre elas, seja com vistas à teoria do benefício, seja no tocante às teorias do sacrifício ou numa compensação frente à regressividade de determinados tributos sobre o consumo. Afastada a capacidade contributiva como fundamento da progressividade, identifica-se na última uma efetiva restrição ao direito fundamental a contribuir em conformidade com a capacidade contributiva. Enquanto tal, assume centralidade a justificação da progressividade com base em fundamentos diretos (no caso do imposto sobre a renda), mas especialmente indiretos, sejam eles por dedução ou indução, conforme se verifiquem princípios ou regras constitucionais, com maior ou menor grau de generalidade, que podem deduzir ou induzir justificação de um imposto voltado à redução da desigualdade de renda e de sua concentração. Da releitura da Constituição com esse foco, constroem-se tanto uma regra de competência para a instituição de um imposto com um esquema progressivo de alíquotas quanto um princípio relacionado ao objetivo de que aqueles que mais têm contribuam com uma maior proporção de sua renda. Essa proposta é importante, pois faz derivar da Constituição os limites ao legislador ordinário tanto com relação à configuração de elementos que mitiguem esse objetivo (deduções, exclusões, isenções e tributação cedular), e o conseqüente dever de justificação crescente à medida dessa mitigação, quanto ao controle a que se submete a progressividade face às restrições que inflige aos direitos fundamentais dos contribuintes.

Palavras-chave: Progressividade. Imposto sobre a renda. Capacidade contributiva. Desigualdade. Direitos fundamentais



## ABSTRACT

LAVEZ, Raphael Assef. *Fundamentals and control of the progressive income taxation*. 2017. 260 p. Dissertation (Master's Degree) – Faculty of Law, University of São Paulo, São Paulo, 2017.

The purpose of this research is to reexamine the constitutional fundamentals of the progressive income taxation and their influence over the judicial control based on the constitutional rules and principles. This control deals both with the obligation of the legislative body to institute a progressive income tax and with the restriction of other constitutional rights granted to taxpayers. For this reason, the relation between progressivity and ability to pay should be analyzed, as well as whether the latter grounds the former. This exam should reevaluate the theories of benefit, sacrifice and compensation, reaching the conclusion that the ability to pay principle does not ground a progressive taxation. Conversely, such graduated rate scheme restrains the constitutional right to pay taxes in accordance to the ability to pay criterion. In this context, the justification of progressive taxation of income becomes crucial under its constitutional fundamentals. They may be either direct or indirect, all of them related to the objective of income inequality reduction. From this point of view, it is possible to build a rule that determines the progressivity of income tax, as well as a principle which establishes the objective that the richest individuals shall contribute to the government with a proportionally higher share of their income. That would be a measure to undermine the deep income inequality in Brazil. This proposal is relevant to set limits not only to the legislative activity when it is establishing exceptions, exclusions or deductions to the income tax base (which mitigate such objective), but also to the violation of the constitutional rights of the taxpayers.

Keywords: Progressivity. Income tax. Ability to pay. Inequality. Constitutional rights.



## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>1</b>
1. Por que a progressividade no imposto sobre a renda? .....	1
2. Sob quais perspectivas analisar a progressividade no imposto sobre a renda?.....	5
3. Quais aspectos da progressividade no imposto sobre a renda?.....	9
<b>1. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E PROGRESSIVIDADE NO IMPOSTO SOBRE A RENDA .....</b>	<b>11</b>
1.1. Considerações iniciais: discriminação, igualdade e a ideia de fundamento .....	11
1.2. A capacidade contributiva na justificação dos impostos .....	13
1.3. Progressividade no imposto sobre a renda e sua justificação .....	22
1.3.1. Primeiras ideias: teoria do benefício como fundamento do imposto progressivo .....	22
1.3.2. Progressividade no imposto sobre a renda e capacidade contributiva.....	29
1.3.2.1. Progressividade como corolário e exigência da capacidade contributiva....	31
1.3.2.2. Progressividade como concretização da capacidade contributiva globalmente considerada.....	49
1.3.2.3. Progressividade como restrição ao direito fundamental a contribuir em conformidade com a capacidade contributiva.....	53
<b>2. A PROGRESSIVIDADE NO IMPOSTO SOBRE A RENDA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....</b>	<b>61</b>
2.1. Considerações iniciais: fundamentos da progressividade para além da capacidade contributiva .....	61
2.2. Progressividade, redução das desigualdades sociais e (re)distribuição de renda.....	62
2.2.1. Desigualdade, pobreza e atuação estatal .....	62
2.2.2. Progressividade, (re)distribuição de renda e a “crítica do gasto público” .....	69
2.3. Fundamentos da progressividade no imposto sobre a renda na Constituição Federal.....	77
2.3.1. Fundamentos diretos .....	79

2.3.2. Fundamentos indiretos .....	82
2.3.2.1. Fundamentos indiretos por dedução .....	82
2.3.2.1.1. Estado Social e Democrático de Direito .....	82
2.3.2.1.2. Construção de uma sociedade livre, justa e solidária .....	87
2.3.2.1.3. Erradicação da pobreza e da marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais .....	89
2.3.2.2. Fundamentos indiretos por indução .....	91
2.3.2.2.1. Sistema de seguridade social: saúde, previdência social e assistência social .....	91
2.3.2.2.2. Direito à educação .....	93
2.3.2.2.3. Direito à alimentação, ao trabalho, à moradia, ao lazer, à segurança, à proteção à maternidade e à infância .....	94
2.4. Construção da norma constitucional da progressividade .....	95
2.4.1. A progressividade-regra .....	96
2.4.2. A progressividade-princípio .....	99
2.4.3. A inviabilidade de uma progressividade-postulado em razão dos postulados da legalidade e da igualdade .....	104
<b>3. PROGRESSIVIDADE, BASE DE CÁLCULO E SISTEMÁTICA DE TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA .....</b>	<b>107</b>
3.1. Considerações iniciais: o objetivo da progressividade e o dever crescente de justificação .....	107
3.2. O(s) conceito(s) de renda como ponto de partida .....	109
3.2.1. Progressividade e a abrangência do conceito de renda .....	109
3.2.2. Perspectivas do conceito de renda .....	110
3.2.2.1. Renda a partir do consumo (e satisfação) .....	111
3.2.2.2. Renda a partir da produção .....	115
3.2.2.2.1. Teoria da fonte e renda-produto .....	115
3.2.2.2.2. Teoria do acréscimo patrimonial e conceito abrangente de renda .....	116
3.2.3. Conceito de renda no sistema tributário brasileiro .....	120
3.2.3.1. A questão do conceito constitucional de renda .....	120



3.2.3.1.1. Tipos e conceitos na delimitação constitucional da competência tributária .....	120
3.2.3.1.2. Conceito constitucional pressuposto de renda e o papel da lei complementar em matéria de competência tributária.....	122
3.2.3.2. Definição de renda no Código Tributário Nacional: conceito abrangente e restrições .....	127
3.3. Base de cálculo do imposto sobre a renda e progressividade .....	129
3.3.1. “Isenção” do mínimo existencial como decorrência do conceito de renda e o problema dos efeitos inflacionários na progressividade .....	130
3.3.2. Deduções de despesas da base de cálculo do imposto.....	136
3.3.3. Efeitos distorcivos de isenções e exclusões da base de cálculo em um esquema progressivo de alíquotas.....	147
3.4. Sistemática de tributação da renda e progressividade.....	150
3.4.1. Tributação cedular, restrição à progressividade e necessidade de justificação	150
3.4.2. Tributação (progressiva) dos ganhos de capital .....	156
3.4.3. Tributação das rendas empresariais e a integração entre pessoas jurídicas e pessoas físicas .....	160
<b>4. CRITÉRIOS PARA O CONTROLE DA PROGRESSIVIDADE NO IMPOSTO SOBRE A RENDA .....</b>	<b>171</b>
4.1. Considerações iniciais: disciplina constitucional da progressividade e seu controle.....	171
4.2. Direitos fundamentais dos contribuintes e progressividade no imposto sobre a renda.....	173
4.3. Exame da proporcionalidade e regra constitucional originária da progressividade no imposto sobre a renda .....	178
4.3.1. Aspectos gerais do exame de proporcionalidade da progressividade no imposto sobre a renda .....	178
4.3.1.1. Subexame de adequação .....	181
4.3.1.2. Subexame de necessidade .....	185
4.3.1.3. Subexame de proporcionalidade em sentido estrito.....	187

4.3.2. Inviabilidade do exame de proporcionalidade e a regra constitucional da progressividade .....	189
4.4. Exame de correspondência entre a regra constitucional e a regra de incidência da progressividade.....	196
4.5. Exame de razoabilidade e o dever de congruência na discriminação .....	197
4.6. Vedação ao tributo com efeitos de confisco e sua aplicação à progressividade no imposto sobre a renda.....	200
4.6.1. Proibição de excesso, conteúdo essencial dos direitos fundamentais e vedação ao tributo com efeitos de confisco .....	200
4.6.2. Progressividade no imposto sobre a renda, efeitos de confisco e livre exercício da atividade econômica .....	207
4.6.2.1. Natureza do controle: abstrata ou concreta .....	209
4.6.2.2. Abrangência do controle: tributo a tributo ou sistema tributário como um todo .....	211
4.6.2.3. Objeto do controle: alíquotas marginais ou alíquotas efetivas.....	216
4.7. Outros critérios de controles: complementariedade, subsidiariedade e economicidade.....	220
4.8. Uma última palavra sobre o controle da progressividade no imposto sobre a renda.....	225
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>227</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>243</b>
<b>ACÓRDÃOS CITADOS.....</b>	<b>259</b>

# INTRODUÇÃO

## 1. Por que a progressividade no imposto sobre a renda?

O problema da progressividade nos impostos ocupou papel central no debate tributário brasileiro por mais de uma década. Diversas questões foram colocadas, tanto pela doutrina quanto pelo Supremo Tribunal Federal: a progressividade conforme a base de cálculo do imposto decorre da capacidade contributiva? É por ela exigida? Pode aplicar-se a todos os impostos ou, ao contrário, é necessária a autorização expressa da Constituição para seu emprego?

Em comum a todas essas questões, há o fato de que raramente disseram respeito ao imposto sobre a renda, especialmente se considerados os debates travados no âmbito do Supremo Tribunal Federal. Deveras, o artigo 153, § 2º, inciso I, da Constituição menciona-a expressamente nessa hipótese, ao prescrever que o imposto “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei”. Talvez seja pela previsão constitucional direta dessa hipótese que o Min. Ilmar Galvão tenha sido taxativo no sentido de que “a progressividade, no imposto sobre a renda, visa à realização de uma política de distribuição de renda”<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Cf. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário 153.771/MG, Plenário, Rel. p/ acórdão Min. Moreira Alves, j. 20.11.1996, DJ 05.09.1997, p. 55.

Se a Constituição já a prevê, parece resolvida a questão da progressividade no imposto sobre a renda, reservando-a ao debate com relação a outros tributos em que essa disposição não seja tão clara. Todavia, até mesmo se comparada com outras situações em que mencionada, a disciplina da progressividade no imposto sobre a renda é extremamente sucinta, reduzindo-se à sua “proclamação”. Significaria isso uma ampla liberdade do legislador ordinário, dada pela Constituição, para a instituição de qualquer progressividade, com relação a qualquer critério ou medida de comparação?

Surge, nesse ponto, um aspecto relevante: a construção do comando ao legislador ordinário, nesse tema, exige a atribuição de um conteúdo à norma constitucional da progressividade o qual, como é evidente, não pode se limitar àquele singelo dispositivo. Isso porque não basta partir de qualquer graduação de alíquotas: diversos esquemas podem ser cogitados, como a graduação de alíquotas do imposto sobre a renda incidentes sobre aplicações no mercado financeiro, variáveis regressivamente conforme o prazo dos investimentos, por exemplo. Seria essa a progressividade a que se refere a Constituição? À primeira vista, não parece que seja a isso que se refira o texto constitucional. É, portanto, necessário ir além.

Avançar na construção da norma constitucional da progressividade significa, naturalmente, determinar os seus fundamentos. A noção de fundamento da norma toca fundo a questão acerca daquilo que justifica a discriminação por ela levada a efeito. Nessa perspectiva, vale revisitar a problemática relação entre progressividade e capacidade contributiva, agora com ênfase no imposto sobre a renda: se um certo contribuinte que auferir renda correspondente ao dobro daquela auferida por outro pagará mais que o dobro do imposto pago pelo outro (em razão da progressividade), cabe questionar: a sua capacidade contributiva também seria superior ao dobro daquela externada pelo segundo? A esse propósito: tratando do imposto sobre a renda, há alguma medida da capacidade contributiva que não a própria renda? Faz sentido afirmar que um dado sujeito que auferir o dobro da renda de outro possua uma capacidade contributiva superior a esse dobro?

Se afastada, por hipótese, a capacidade contributiva enquanto fundamento da progressividade no imposto sobre a renda, remanescerá a questão da sua justificação. Segundo o Min. Ilmar Galvão, ela repousa numa “política de distribuição de renda”. A Constituição Federal embasa uma atuação estatal voltada à intervenção da alocação de riqueza realizada pelo livre mercado? Pode servir o imposto como instrumento de uma “política de distribuição de renda”? Afinal, numa primeira análise, a redução da pobreza parece dizer muito mais respeito ao gasto público, ou seja, como são aplicados os recursos

provenientes do imposto, se são destinados às camadas mais vulneráveis da população – e não ao imposto em si, quanto e de quem é arrecadado. Seja como for, fica a questão: a redução (ou erradicação) da pobreza e a diminuição das desigualdades (especialmente de renda) se confundem enquanto objetivos e quanto aos instrumentos para alcançá-los?

Essas questões compõem o pano de fundo da construção dos fundamentos da progressividade no imposto sobre a renda no contexto da Constituição Federal, indo além, portanto, do seu artigo 153, § 2º, inciso I, já que ela, por ser um corpo orgânico e sistêmico, implica que tais decisões interpretativas dependam do elenco de certa hierarquia a determinados argumentos em detrimento de outros, num processo argumentativo que, ao fim e ao cabo, deverá referir-se à própria Constituição e ao sistema jurídico como um todo<sup>2</sup>.

Da norma constitucional da progressividade no imposto sobre a renda, por sua vez, decorre a conformação, quanto a esse tributo, do âmbito de competência do legislador ordinário. Isso porque, delineados os fundamentos que indutiva e dedutivamente embasam-na e lhe atribuem determinado sentido, haverá inquestionável restrição à discricionariedade do legislador na sua estruturação. De fato, tratando-se do imposto sobre a renda, não será qualquer desenho legislativo que atenderá àquele comando constitucional – e medidas infraconstitucionais que estejam em dissonância com ele deverão, no mínimo, ser justificadas em outros princípios ou valores que, ponderados, sobreponham-se à progressividade enquanto um objetivo colocado pela norma constitucional.

Contudo, independentemente do fundamento com que se justifique a progressividade no imposto sobre a renda, o poder de tributar se sujeita a limites materiais também decorrentes do próprio texto constitucional. Na realidade, se ela inflige a determinados contribuintes uma incidência desproporcionalmente mais gravosa se comparados a outros grupos, haverão de se avaliar direitos fundamentais que venham a ser restringidos por tal medida que, portanto, deve ser objeto de controle<sup>3</sup>.

Esse problema é extremamente pertinente num contexto em que os tributos também passam a desempenhar funções cruciais na vida pública, além do mero financiamento estatal<sup>4</sup>. Isso porque, ainda que se entenda o tributo como forma essencial de garantia de uma pretendida “liberdade coletiva” pelo Poder Público, consistente na

---

<sup>2</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. In: **Revista Direito Tributário Atual**, vol. 29, 2013, pp. 181-204 (198-199).

<sup>3</sup> Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, pp. 323-325; LEÃO, Martha Toribio. A (des)proporcionalidade da progressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física no sistema brasileiro. In: **Revista Direito Tributário Atual**, vol. 28, 2013, pp. 181-205 (197).

<sup>4</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 36.

necessidade de que se assegurem a todos os cidadãos condições materiais mínimas para o exercício pleno da liberdade em todas as suas facetas, fato é que, tendo em vista o aprofundamento do processo democrático em geral e particularmente no caso brasileiro, o exercício do poder estatal de tributar se sujeita a limites constitucionais.

Tais limites, na medida em que se transforma a própria função dos tributos no desempenho da atividade estatal, não mais se restringem às limitações formais procedimentais (tais como a legalidade ou a anterioridade), mas também se referem a limitações substanciais diretas<sup>5</sup>. Destacam-se, dentre as últimas, tanto aquelas atinentes à capacidade contributiva enquanto limite quantitativo do ônus tributário<sup>6</sup> (acima do qual o tributo deixa de garantir a liberdade dos cidadãos, tolhendo-a<sup>7</sup>) quanto aquelas atreladas à igualdade que se impõe no tratamento dos contribuintes – e, também, às chamadas desigualdades impositivas decorrentes do texto constitucional<sup>8</sup>.

Daí por que acertado afirmar que o tema da pesquisa é, a um só tempo, bifronte: de um lado, busca-se a construção da norma constitucional da progressividade no imposto sobre a renda, a partir de seus fundamentos; de outro, conforme sua justificação, propõe-se um método de controle da própria progressividade, à luz dos direitos fundamentais dos contribuintes. Trata-se, pois, de duas normas jurídicas distintas a serem analisadas. De um lado, a norma constitucional da progressividade, particularmente quanto à sua justificação; de outro, a norma infraconstitucional de incidência progressiva, enquanto objeto do controle de constitucionalidade frente a direitos fundamentais do contribuinte.

Adicionalmente, essa investigação assume especial relevância no contexto brasileiro, em que são estabelecidas, pela Constituição Federal, dentre os objetivos da República, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e da marginalização, além da redução das desigualdades sociais e regionais, o que leva à necessidade de avaliar o papel da tributação nesse sentido. Sob essa perspectiva, parece haver pouco espaço para uma atuação pretensamente neutra do legislador, que deve

---

<sup>5</sup> A respeito das espécies de limitações positivas ao poder de tributar e suas categorias, cf. ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 129-133.

<sup>6</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, pp. 40-41.

<sup>7</sup> Cf. KIRCHHOF, Paul. **Der sanfte Verlust der Freiheit**. München, Wien: Carl Hanser, 2004, p. 49 *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**, p. 36.

<sup>8</sup> A respeito da dúbia relação entre a padronização e o princípio da igualdade, ora exigindo-a como garantia de cognoscibilidade do direito, ora limitando-a por impor tratamentos desiguais a situações desiguais que não possam ser padronizadas, cf. VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, pp. 266-267.

reconhecer, no objeto de sua atividade, verdadeiro veículo para a concretização de tais objetivos constitucionalmente consagrados<sup>9</sup>.

Ocorre que, ao contrário, o sistema tributário brasileiro parece, à primeira vista, reforçar uma dimensão jurídica da desigualdade social, isto é, estar desenhado de modo a acentuar a desigualdade ao invés de combatê-la<sup>10</sup>. Isso tudo pelo fato de que determinados arranjos jurídicos implicam uma incidência precipuamente regressiva, seja em razão da elevada carga tributária incidente sobre o consumo, seja pela constatação de que tributos sobre a renda, cuja progressividade se suporia, ficam aquém do seu potencial de diminuição da desigualdade de renda em razão da existência de mecanismos que mitigam ou até neutralizam sua progressividade<sup>11</sup>. É nesse sentido, portanto, a relevância de avaliar as características do imposto sobre a renda, em particular aqueles aspectos que corroboram e – especialmente – aqueles que podem mitigar os objetivos correlatos à progressividade.

## **2. Sob quais perspectivas analisar a progressividade no imposto sobre a renda?**

Um mesmo tema pode ser enfrentado por meio de diversas racionalidades. No particular tocante à progressividade, poderia ser proposta uma abordagem mais econômica que jurídica, em que se pretendesse perquirir acerca dos impactos da progressividade, a partir de análises quantitativas, na redução das desigualdades ou mesmo na alocação de riquezas na sociedade<sup>12</sup>, o que não é o caso da presente pesquisa.

Entretanto, é bom frisar, o afastamento da abordagem econômica da progressividade não significa, de outra banda, que se ignorarão elementos próprios da economia ou da ciência das finanças<sup>13</sup>. Mesmo porque propor o isolamento da análise jurídica de qualquer influência decorrente de constatações realizadas por outros campos do saber seria valer-se do reducionismo enquanto método epistemológico, o que não se mostra compatível com a complexidade do tema. Além disso, não se pode deixar de levar em consideração que o fenômeno tributário está envolto num ambiente não jurídico, repleto de

---

<sup>9</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 2-3.

<sup>10</sup> Cf. COUTINHO, Diogo R. **Direito, desigualdade e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 82.

<sup>11</sup> Cf. *Ibid.*, pp. 80-81.

<sup>12</sup> Exemplos dessa abordagem podem ser encontrados em HAYEK, Friedrich. Reexaminando a tributação progressiva. Trad. Edson Bini. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 739-764.

<sup>13</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**, pp. 4-5.

condicionantes e determinantes aos quais o direito não é imune. Relevante, pois, que se busquem explicar “as múltiplas razões políticas, éticas e econômicas de ser do direito tributário”, não ignorando “os efeitos que o direito tributário provoca na política, na ética, na economia”<sup>14</sup>. Evita-se perder, assim, a percepção do entorno do fenômeno jurídico-tributário, bem como a sua dimensão relacional<sup>15</sup>.

Tudo isso para firmar que a análise da eficácia externa das normas, inclusive tributárias, constitui parte fundamental da ciência do direito, sem a qual acabam sendo deixados de lado os bens jurídicos promovidos e, especialmente, restringidos em razão da aplicação das normas tributárias<sup>16</sup>. Os exemplos de aspectos do direito tributário que não podem ser desconsiderados sob a pecha de “não jurídicos” são inúmeros: o ônus econômico da tributação, o exame do mínimo existencial, a eficiência e praticabilidade administrativas, interesses econômicos dos contribuintes, efeitos confiscatórios do tributo, análise dos efeitos da tributação no sentido da promoção de determinadas finalidades públicas e restrição de direitos fundamentais – e tantos outros poderiam ser aventados –, apontando para um alargamento do objeto do direito tributário para que também abranja os efeitos concretos, bens e interesses dos contribuintes que são restringidos pela incidência tributária<sup>17</sup>.

Em síntese, a consideração dos efeitos econômicos de determinada norma tributária, no campo da dogmática jurídica, assume relevância na exata medida em que se constata inúmeros exemplos de normas positivadas no ordenamento jurídico, cujo real alcance e compreensão dependerão, inexoravelmente, de considerações econômicas ou próprias da ciência das finanças<sup>18</sup>. Trata-se de autênticas normas jurídicas por razão das quais, a partir da verificação de seus efeitos econômicos, surgirão consequências jurídicas próprias (como a sua inconstitucionalidade, quando contrários a princípios informadores da Ordem Constitucional Econômica, por exemplo<sup>19</sup>).

---

<sup>14</sup> FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil**: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 334.

<sup>15</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva: 2017, p. 23; FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil**, pp. 338-341.

<sup>16</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 140.

<sup>17</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. Prefácio. In: FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil**, pp. 15-22 (19).

<sup>18</sup> Podem-se citar, a esse respeito, a efetiva intervenção no domínio econômico como critério de constitucionalidade da contribuição a que se refere o artigo 149, *caput*, da Constituição Federal, assim como a regra que veda a tributação confiscatória, ou mesmo a eleição da livre concorrência como princípio da ordem econômica (Cf. FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil**, p. 399).

<sup>19</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**, vol. 2 (Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação). São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 139-164 (163-164).



De todo modo, deve-se deixar claro que uma postura metodologicamente dogmática que leve em consideração a complexidade do fenômeno tributário não se confunde, em absoluto, com uma análise econômica do direito<sup>20</sup> – mesmo porque, é importante frisar, *interdisciplinaridade* pressupõe que haja disciplinas, apenas significando que o corte abstrato delas decorrente não inviabilize um conhecimento mais amplo do objeto de estudo<sup>21</sup>. Não há, assim, que se falar em sincretismo metodológico: não se apregoa a confusão entre os saberes científicos, mas sim a mera utilização instrumental de conceitos e premissas de outros ramos do conhecimento (particularmente da ciência das finanças) numa investigação precipuamente jurídica, que se funda em critérios próprios do direito.

Destaque-se: na análise jurídico-tributária que leva em conta a complexidade do objeto a ser estudado, embora se devam colher frutos de outros conhecimentos, tais critérios necessariamente deverão ser balizados num padrão próprio da ciência jurídica, buscando-se neles as consequências jurídicas impostas pelo ordenamento. “Complexo o objeto, complexo deve ser o estudo”, adverte FOLLONI. O que não significa que se transforme o jurista num economista, cientista político, contabilista. Ao contrário: em linha com mencionado autor, “[m]uitas vezes, a boa compreensão, também do direito tributário, pode depender de visitação a outros campos do conhecimento científico”<sup>22</sup>.

Assentadas tais considerações a respeito do alcance da dogmática jurídica enquanto método, vale destacar que nela se distinguem três dimensões<sup>23</sup>, todas elas presentes, com maior ou menor intensidade, na presente pesquisa. A primeira delas, *analítica*, refere-se à “dissecação sistemático-conceitual do direito vigente”<sup>24</sup> e abrange desde o estudo de conceitos elementares às construções jurídicas a partir da relação entre tais conceitos, passando pelo exame de estruturas do sistema jurídico. Nesse contexto, assume relevância o método analítico-funcional<sup>25</sup>, porquanto voltado à compreensão da estrutura conceitual não só da progressividade enquanto técnica de tributação, mas também de seus fundamentos constitucionais, os quais, indutiva ou dedutivamente, permitirão construir a norma jurídico-constitucional em que se funda, servindo de baliza para a atuação

---

<sup>20</sup> A respeito da análise econômica do direito tributário, cf. CARVALHO, Cristiano. A análise econômica do direito tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.), **Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 183-206.

<sup>21</sup> Cf. FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 336.

<sup>22</sup> Cf. FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil**, p. 400.

<sup>23</sup> Cf., a respeito das três dimensões da dogmática jurídica, ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva (orig. *Theorie der Grundrechte*, 5ª ed.). São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 33-36.

<sup>24</sup> *Ibid.*, p. 33.

<sup>25</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**, 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 33.

do legislador infraconstitucional, seja no delineamento de desigualdades impositivas entre contribuintes, seja no estabelecimento de limitações que visem a proteger direitos fundamentais a eles assegurados.

No entanto, este estudo não se limita à compreensão dos elementos pertinentes e suas inter-relações, sendo fundamental também a dimensão *empírica* da dogmática jurídica, evidenciada no estudo da aplicação do direito a casos concretos, particularmente pelo Supremo Tribunal Federal, que porá em teste conceitos jurídicos no mais das vezes debatidos em plano exclusivamente teórico. A relevância dessa abordagem é demonstrada, por exemplo, na difícil compreensão, em plano abstrato, da noção de confisco, sendo certo que a definição de seu conteúdo e alcance depende, inexoravelmente, da análise da sua aplicação ao caso concreto. De fato, a despeito da temática específica da progressividade no imposto sobre a renda não ter sido objeto de grandes debates jurisprudenciais, outras questões ou tributos apreciados pelo Supremo Tribunal Federal permitirão avaliar a forma com a qual a jurisprudência constitucional relacionou os temas e conceitos aqui tratados, ainda que de uma forma mais genérica.

A esse respeito, ao contrário da mera exemplificação de ideias ou de argumentos de autoridade, o propósito é valer-se da jurisprudência numa espécie de mão dupla: ao mesmo tempo em que os precedentes do Supremo Tribunal Federal serão essenciais para o delineamento de alguns dos conceitos tratados, serão também objeto de um acompanhamento crítico, seja evidenciando eventual carência de coerência interna entre diferentes momentos da jurisprudência constitucional brasileira, seja expondo inconsistências ou acertos face ao pressuposto teórico da presente pesquisa<sup>26</sup>.

Por fim, aliada às dimensões analítica e empírica, também assume relevo a perspectiva *normativa*, enquanto precisa tradução do propósito de qualquer trabalho acadêmico: a propositura de soluções aos problemas enfrentados<sup>27</sup>. Em outras palavras, trata-se do reconhecimento do destacado papel destinado à argumentação jurídica, isto é, o estudo e proposição de modelos teóricos que permitirão tanto testar a coerência dos fundamentos jurídicos que têm embasado a aplicação do direito positivo (no caso, constitucional), quanto determinar, a partir da norma posta, qual a mais coerente decisão a determinado caso concreto<sup>28</sup>.

---

<sup>26</sup> Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2ª ed., 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 33.

<sup>27</sup> Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais**, p. 32.

<sup>28</sup> Cf. ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva (orig. Theorie der Grundrechte, 5ª ed.). São Paulo: Malheiros, 2008, p. 36.

### **3. Quais aspectos da progressividade no imposto sobre a renda?**

O tema tratado diz respeito tanto aos fundamentos, quanto ao controle da progressividade no imposto sobre a renda. Isso significa que o plano do estudo pode ser, logo num primeiro momento, dividido em duas partes: a primeira, de caráter mais geral, voltada à construção de seus fundamentos e da norma constitucional que a veicula; a segunda, mais específica, volta a atenção aos controles da atividade legislativa relativos à progressividade – tanto com relação às medidas adotadas pelo legislador ordinário que estejam em dissonância com esse objetivo quanto aos seus limites frente aos direitos fundamentais dos contribuintes.

Assim é que, no Capítulo 1, é avaliada a relação entre capacidade contributiva e progressividade, de modo a verificar quais concepções acerca da primeira podem, em maior ou menor grau, servir de fundamento para a segunda, bem como as dificuldades para tal abordagem. Diante de algum ceticismo quanto à possibilidade de a progressividade encontrar sua justificação na capacidade contributiva, especialmente com vistas às dificuldades das teorias do sacrifício, o Capítulo 2 buscará a construção de seus fundamentos constitucionais, especialmente considerando a sua prévia e expressa previsão na Constituição. Além disso e enquanto um desdobramento, é possível construir as normas acerca da progressividade no imposto sobre a renda que são veiculadas pela Constituição: a partir de uma perspectiva de alternativas inclusivas quanto às suas dimensões normativas, trata-se de reconhecer a existência tanto de uma regra quanto de um princípio, buscando distinguir seus conteúdo e eficácia.

Bem delimitados os fundamentos da progressividade no imposto sobre a renda e definidos os conteúdos e funções das normas constitucionais a ela relacionadas, cabe verificar, no Capítulo 3, *até que ponto pode o legislador ordinário não ir* no sentido desses objetivos. É que existe, no regramento infraconstitucional do imposto sobre a renda, uma série de elementos que acabam por mitigar os objetivos traduzidos na progressividade, o que, conforme o grau dessa restrição, pode demandar diferentes níveis de justificação – daí a relevância de identificar a intensidade com a qual mitigam a progressividade certas medidas como exceções na mensuração da sua base de cálculo, isenções ou deduções, assim como sistemáticas de tributação cedular, a exemplo de rendimentos provenientes de investimentos no mercado financeiro e de capitais, além dos ganhos de capital e das rendas empresariais.

Não basta, contudo, que seja levada em consideração a previsão constitucional da progressividade, uma vez que também é assegurado, também pela própria Constituição, um extenso rol de direitos fundamentais aos contribuintes. É por essa razão que o Capítulo 4 tem por objeto os métodos que servirão para delimitar *até que ponto pode o legislador ordinário ir* na realização dos objetivos encerrados na progressividade no imposto sobre a renda. É bem verdade que esses métodos não devem ignorar a peculiar normatização constitucional da matéria, o que levará a questionar o sentido da aplicação do exame de proporcionalidade enquanto critério de controle. Ao mesmo tempo, destacam-se outros exames, especialmente a correspondência entre a medida determinada pela regra constitucional e a progressividade como delineada pela regra de incidência, bem como a razoabilidade e congruência da discriminação entre contribuintes. Por fim, assume relevância a vedação à utilização do imposto com efeitos de confisco, o que exige que se evidenciem as particularidades de sua aplicação no tocante à progressividade no imposto sobre a renda.

# **1. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E PROGRESSIVIDADE NO IMPOSTO SOBRE A RENDA**

## **1.1. Considerações iniciais: discriminação, igualdade e a ideia de fundamento**

Tributar é discriminar: toda vez que a lei tributária elege um determinado grupo de cidadãos como contribuintes, ao fazê-lo deixa de cobrar o tributo do grupo exatamente ao lado<sup>29</sup>. Essa tensão, originariamente afeita à ciência das finanças, é questão de primeira ordem na cobrança de tributos em um Estado Democrático de Direito, como é o caso brasileiro, a teor artigo 1º da Constituição Federal de 1988.

Essa afirmação basta, por si só, para demonstrar a importância assumida pelo critério de discriminação eleito para fins de controle de constitucionalidade da referida exação (ou exoneração, conforme o caso). De um lado, nem sempre são óbvios, da mera leitura do texto legal, os termos em que se dá essa discriminação ou, melhor dizer, em que consiste a medida de comparação a que se sujeitam os destinatários da norma; de outro, tampouco é evidente a que tipos de controle sujeitam-se diferentes espécies de discriminação – o que atribuirá ao julgador, além de sua identificação, a tarefa de qualificar o critério com base no qual a norma opera tal discriminação.

---

<sup>29</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**, vol. 11. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 241-271 (250).

A análise do critério, por sua vez, põe em destaque o papel estruturante da igualdade no sistema tributário, norma de característica tipicamente relacional<sup>30</sup>. Daí a importância de que a norma tributária, ao distinguir aqueles que serão convocados a arcar com o ônus estatal daqueles que passarão incólumes – ou em que grau se lhes exigirá essa contribuição –, eleja medida de comparação justificada por fim constitucionalmente previsto<sup>31</sup>. A ideia de justificação dos tributos tem relação com sua causa, assim entendida como a “justificativa teleológica da regulamentação jurídica da relação”, no caso, tributária<sup>32</sup>. Em suma, a justificação da norma tributária, cuja importância redundante na própria igualdade tributária, impõe haja um fundamento que *justifique* qualquer diferenciação (discriminação) entre contribuintes.

Avaliar a justificação dos impostos significa questionar o que fundamenta a imposição de um tributo que, afinal, não é vinculado a nenhuma prestação estatal, tampouco afetado a nenhum gasto público específico – mesmo nos casos em que haja afetação constitucionalmente prevista, não se retira dessa prioridade orçamentária a característica de uma despesa geral, voltada à coletividade. Se é imediata a resposta para a pergunta “por que cobrar impostos?”, dada as necessidades financeiras estatais gerais, mais complexa é a questão “por que cobrar impostos apenas de alguns e em que grau exigí-los?”<sup>33</sup>.

Em uma preliminaríssima aproximação, a Constituição Federal não apenas consagrou a capacidade contributiva como critério de discriminação em matéria de impostos em seu artigo 145, § 1º, como elencou, expressamente, manifestações econômicas aptas a exteriorizar tal atributo, com base nas quais a competência para tributar foi partilhada entre os entes federados, sem prejuízo da competência residual que se assegura à União. É nesse contexto que se insere o problema da progressividade na tributação sobre a renda: um imposto com alíquotas graduadas progressivamente exige daqueles que auferiram uma maior renda que contribuam em maior volume não apenas em termos absolutos, mas também – e especialmente – em termos percentuais.

Ocorre que, tendo a Constituição Federal predeterminado a capacidade contributiva como critério de discriminação em matéria de impostos, é relevante avaliar se

---

<sup>30</sup> Cf. TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e ideia de sistema no direito tributário. Trad. Luís Eduardo Schoueri. In: MACHADO, Brandão (coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 515-527 (519).

<sup>31</sup> “Nesse sentido (de justificação), não se podem desprezar os avanços que aquela teoria [das causas] ofereceu, ao investigar o elemento teleológico da norma, enquanto justificação da última” (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 153). Cf., ainda, ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, pp. 65-66.

<sup>32</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 187.

<sup>33</sup> Cf. *Ibid.*, p. 217.

o padrão de distribuição do encargo derivado de uma norma de incidência progressiva é compatível com a capacidade contributiva e, assim, se nela se fundamenta. Isso porque a resposta a essa pergunta é crucial para que se compreendam, sobretudo, os critérios de controle aos quais a norma deve se submeter.

## **1.2. A capacidade contributiva na justificação dos impostos**

A justificação da capacidade contributiva como critério de graduação dos impostos decorre de razões ético-sociais, ético-filosóficas, ético-jurídicas, bem como de razões jurídico-positivas<sup>34</sup>. Do ponto de vista ético-social, seria inadmissível que os menos abastados e os mais privilegiados contribuíssem com prestações pecuniárias idênticas ao Estado. Sob o prisma ético-filosófico, a capacidade contributiva traduz uma noção de justiça distributiva, no sentido de que o ônus do serviço estatal deve ser compartilhado por todos e conforme sua possibilidade. Num viés ético-jurídico, traduz uma fórmula derivada diretamente dos direitos humanos, como já previra a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão em 1789, em seu artigo 13<sup>35</sup>. Por fim, sob a perspectiva exclusivamente jurídico-positiva, no caso brasileiro, como mencionado, encontra-se consagrada de modo explícito no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal. Sua adoção, enfim, decorre da própria injustiça de um imposto por cabeça, em que todos pagassem exatamente a mesma quantia, independentemente de suas condições pessoais. É, por excelência, o critério de graduação dos impostos, que não representam contraprestações a utilidades tomadas do Estado.

Assim, a justificação dos impostos (e sua finalidade no custeio das despesas gerais do Estado) também explica sua distribuição entre os cidadãos, que necessariamente deve levar em conta a situação econômica do contribuinte – de modo que seria contrário ao objetivo fundamental de erradicação da pobreza e marginalização, além da redução das desigualdades sociais e regionais, que o custeio dessas despesas gerais aumentasse tais

---

<sup>34</sup> Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, pp. 166-167.

<sup>35</sup> “Artigo 13. Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades”. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>>. Acesso em 18.12.2017.

desigualdades. É assim que a capacidade contributiva surge como reflexo da justiça e da solidariedade em matéria tributária<sup>36</sup>.

Além disso, ela revela-se como um autêntico instrumento que concretiza, em matéria de impostos, direitos fundamentais individuais como a igualdade e a propriedade privada, além da vedação ao confisco<sup>37</sup>. Em síntese, embora determinar se certa discriminação, no caso dos impostos, realmente está em consonância com um critério pautado na capacidade contributiva pressuponha a estipulação de certos significados a termos como *renda, circulação de mercadoria, produtos industrializados* etc., uma vez superada essa etapa e constatada a correspondência entre o critério de diferenciação e o referido índice de capacidade contributiva, não haverá dúvidas quanto à finalidade que justifica a discriminação da norma: a distribuição do encargo estatal conforme a capacidade contributiva.

No entanto, não se pode perder de vista que a capacidade contributiva é apenas uma “concretização setorial específica do princípio da igualdade”<sup>38</sup>. Isso significa dizer que a igualdade tributária não implica que toda medida de comparação seja conforme a capacidade contributiva. Em primeiro lugar, sua aplicação é restrita à matéria dos impostos, exatamente pelo fato de que, via de regra, taxas e contribuições de melhoria, por exemplo, não encontram sua justificação na capacidade contributiva, mas em outros critérios como a equivalência, benefício etc.<sup>39</sup> Em segundo lugar, inclusive em matéria de impostos, haverá outros critérios não baseados na capacidade contributiva que, operando conjuntamente com a medida de comparação própria da capacidade contributiva, discriminará os contribuintes em outra base, o que pode encontrar sua justificação em outras finalidades constitucionalmente asseguradas<sup>40</sup> – é a hipótese das normas tributárias extrafiscais em sentido próprio<sup>41</sup>. Em resumo, tratando-se de impostos, a capacidade contributiva é, a um só

---

<sup>36</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, pp. 221-222.

<sup>37</sup> Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1091.

<sup>38</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 432.

<sup>39</sup> Cf., em sentido contrário e, a princípio, incompatível com o sistema brasileiro à luz do artigo 145, § 2º, da Constituição, MORENO, Andrés Báez. Las tasas y los criterios de justicia en los ingresos públicos. Una depuración adicional del ámbito de aplicación del principio de la capacidad contributiva. In: **Revista Española de Derecho Financiero**, vol. 144, out.-dez./2009, pp. 953-969 (958-961).

<sup>40</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 71.

<sup>41</sup> Em contraste com a extrafiscalidade imanente, presente a todas as normas tributárias, a que se refere NABAIS. Cf. NABAIS, José Casalta. Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 412-444 (423).



tempo, critério de justa tributação e a própria finalidade de que o encargo dos impostos seja distribuído em sua conformidade<sup>42</sup>.

As considerações até aqui lançam atenção a dois aspectos a serem avaliados: o conteúdo da capacidade contributiva no sistema de impostos e, especialmente, as funções normativas por ela desempenhadas. Em termos singelos, capacidade contributiva é a capacidade de suportar uma parte do custeio estatal, podendo ser apreciada tanto sob um ângulo objetivo (riqueza do indivíduo), quanto subjetivo (particularidades do contribuinte)<sup>43</sup>.

Preliminarmente, quanto ao conteúdo, são controversas as tentativas de diferenciar expressões que, ao fim, buscam denotar conceitos semelhantes, como *capacidade econômica*, *capacidade financeira* ou *capacidade contributiva*. Poderia se dizer que as duas primeiras não levam em conta a dedução de despesas necessárias para a manutenção de uma digna existência, o que leva à possibilidade de haver capacidade “econômica” e não “contributiva”. Inexiste, contudo, qualquer resultado prático em segregá-las<sup>44</sup>: a Constituição, no artigo 145, § 1º, faz referência ao termo *capacidade econômica*, não havendo qualquer sentido para que, analisando o texto constitucional globalmente, dali não decorra a proteção ao mínimo existencial, por exemplo. Por essa razão, *capacidade econômica*, *capacidade financeira* ou *capacidade contributiva* denotam o mesmo sentido: habilidade de contribuir ao custeio do encargo estatal, sem que, para tanto, sejam sacrificadas as necessidades essenciais dos indivíduos<sup>45</sup>. A irrelevância da distinção, ao menos no contexto brasileiro, é reforçada pela constatação de que, tomando por base a redação do texto constitucional, mesmo quando se defende essa distinção, interpreta-se *capacidade econômica do contribuinte* como *capacidade contributiva*<sup>46</sup>.

Ainda no tocante ao conteúdo, como visto, distinguem-se as capacidades contributivas absoluta (objetiva) e relativa (subjetiva)<sup>47</sup>: a primeira diz respeito à aptidão abstrata para contribuição aos gastos públicos, vedando a tributação (ao menos pelos impostos) de situações que não traduzam sinais efetivos de riqueza. A segunda, por sua vez, leva em consideração a situação subjetiva de cada contribuinte, dizendo respeito à graduação

---

<sup>42</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 144-145.

<sup>43</sup> Cf. COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. In: **Revista de Direito Tributário**, n. 55, ano 15, pp. 297-302, janeiro-março/1991 (300).

<sup>44</sup> Cf. ATALIBA, Geraldo. IPTU – Progressividade. In: **Revista de Direito Tributário**, n. 56, ano 15, pp. 75-83, abril-junho/1991 (76).

<sup>45</sup> Cf. ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin. 2004, p. 135.

<sup>46</sup> Cf. CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 37.

<sup>47</sup> Cf. COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996, pp. 26-29.

dos impostos<sup>48</sup>. Sob esse prisma, em sua perspectiva objetiva (absoluta), a capacidade contributiva baseia-se na distinção entre os fatos que conotam riqueza e aqueles que são absoluta e objetivamente inaptos a evidenciar qualquer capacidade para contribuir com o custeio estatal<sup>49</sup>. Tratando-se da renda enquanto sua manifestação, do ponto de vista objetivo, inicia-se a capacidade contributiva após a dedução dos gastos relacionados à aquisição, produção, exploração e manutenção do patrimônio – o que corresponde à denominada *renda líquida profissional*<sup>50</sup>.

A perspectiva subjetiva (relativa), por outro lado, trata da situação pessoal do contribuinte, ensejando considerações como o mínimo existencial (o que deveria levar em consideração notas particulares do contribuinte, como idade, família, região etc.) e também o limite máximo da tributação (confisco). Em matéria de imposto sobre a renda, o aspecto subjetivo (relativo) da capacidade contributiva inicia-se apenas após a consideração (dedução) das despesas necessárias para a existência digna do contribuinte, correspondendo à renda pessoal do contribuinte: é a pessoalidade a que se refere o artigo 145, § 1º, da Constituição Federal<sup>51</sup>. Ocorre que nem sempre, a depender da materialidade de que se esteja a tratar, será possível instituir um imposto que atente às particularidades pessoais do contribuinte. Tanto é assim que a expressão “sempre que possível” do artigo 145, § 1º, da Constituição deve ser entendida com referência ao caráter pessoal dos impostos, justamente porque haverá situações como estas em que determinado imposto não poderá levar em consideração a situação pessoal global de cada contribuinte, como é o caso dos impostos sobre o consumo – embora haja, mesmo nessa hipótese, mecanismos de atenuação dessa “impessoalidade” do imposto, como é o caso da seletividade e essencialidade<sup>52</sup>.

A respeito da posição da capacidade contributiva na ordem constitucional brasileira, é fundamental que se compreendam as funções que desempenha, resultantes da construção de diferentes normas jurídicas<sup>53</sup>. Em primeiro lugar, tem-se a capacidade contributiva como pressuposto da tributação, isto é, a “força ou potencialidade econômica

---

<sup>48</sup> Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, pp. 171-172.

<sup>49</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, pp. 358-359.

<sup>50</sup> Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, pp. 1095-1096.

<sup>51</sup> Cf. *Ibid.*, p. 1096-1097.

<sup>52</sup> Cf. CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 48.

<sup>53</sup> Cf. NORONHA, Luana. Solidariedade social e tributação: uma análise constitucionalmente orientada. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 19, n. 96, pp. 71-100, São Paulo, janeiro – fevereiro / 2011 (92).

do contribuinte”<sup>54</sup> – ou seja, a manifestação ou exteriorização de riqueza que se permita traduzir, singelamente, como capacidade para contribuir. Assim, aplica-se à capacidade contributiva enquanto pressuposto tanto sua perspectiva objetiva, relacionada às manifestações de riqueza objetivamente consideradas, quanto subjetiva, traduzindo em si caracteres da situação particular do contribuinte, como visto acima. É, pois, de sua função enquanto pressuposto que decorre a vedação à imposição de imposto sobre fatos que não revelem uma riqueza do contribuinte<sup>55</sup>.

Sobre essa função, ainda, a despeito da maior parte de seus elementos indicativos haverem sido enumerados pelos artigos 153, 155 e 156 da Constituição, não se pode olvidar a competência residual da União para a instituição de impostos, prevista no artigo 154, inciso I, sendo inquestionável que a regra da capacidade contributiva, enquanto pressuposto de tributação, deve ser observada nesse caso necessariamente, não havendo de se cogitar um imposto inominado que incidisse sobre materialidade que não constituísse manifestação de riqueza pelo contribuinte<sup>56</sup>.

Sob essa função, a capacidade contributiva é construída como autêntica regra conformadora ou delimitadora da competência tributária. Enquanto pressuposto subjetivo, portanto, conforma e delimita as demais regras de competência previstas na Constituição – ou seja, interdita a tributação sobre cidadão que, inobstante aufera rendimentos, aplique-os para a mínima subsistência necessária à garantia de sua dignidade, por exemplo. Enquanto pressuposto objetivo, estabelece a competência tributária apenas sobre sinais de riqueza efetiva do contribuinte, donde se derivam as demais regras de competência da Constituição e, sobretudo, o que deve ser observado quanto ao exercício da competência residual da União a que se refere o artigo 154, inciso I, da Constituição Federal.

Além de definir o pressuposto de tributação, a capacidade contributiva também estabelece o seu limite máximo<sup>57</sup>, relacionado ao confisco, à livre iniciativa da atividade econômica, e ao próprio direito à propriedade<sup>58</sup>. Afinal, “para haver imposto é necessário que haja riqueza, e para haver imposto num estado fiscal, impõe-se que este não esgote a

---

<sup>54</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 4ª reimpressão. Coimbra (Portugal): Almedina, 2015, pp. 461-462.

<sup>55</sup> Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 171.

<sup>56</sup> Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, pp. 1094-1095.

<sup>57</sup> Cf. NORONHA, Luana. Solidariedade social e tributação: uma análise constitucionalmente orientada. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 19, n. 96, pp. 71-100, São Paulo, janeiro – fevereiro / 2011 (95).

<sup>58</sup> Cf. tópico 4.2. (“Direitos fundamentais dos contribuintes e progressividade no imposto sobre a renda”).

respectiva capacidade contributiva”<sup>59</sup>. Há, aqui, regra constitucional que limita de forma muito clara a competência dos entes federados, que não deverão exigir imposto em montantes tais que aniquile a capacidade dos contribuintes. Nesse aspecto, importante assinalar que análise deve ser sempre de natureza subjetiva e casuística: embora haja, objetivamente, riqueza no fato a ser tributado, vedada estará a incidência que atinja um grau tal que, para aquele contribuinte, naquela situação, essa riqueza seja totalmente inutilizada pelo imposto<sup>60</sup>.

Contudo, a função da capacidade contributiva que mais interessa aqui é enquanto critério de graduação dos impostos<sup>61</sup>. Nesse ponto, deve-se adotar como premissa que tal perspectiva da capacidade contributiva encerra em si um verdadeiro estado de coisas ideal em que o encargo de cada imposto seja distribuído em conformidade com as manifestações de capacidade contributiva dos contribuintes<sup>62</sup>. Veda-se, assim, a adoção de critérios que lhe sejam absolutamente contrários: ainda que se possa relativizá-la, como é o caso da adoção de outros critérios complementares de graduação com fundamento extrafiscal, não se pode aniquilá-la, como seria uma proposta de graduação regressiva de alíquotas conforme aumentasse a base de cálculo ou mesmo a instituição do imposto por cabeça – situações, contudo, que se mostram extremamente pontuais<sup>63</sup>.

A ênfase na capacidade contributiva enquanto critério de justiça para repartição da carga fiscal independe, vale dizer, se o Estado necessita de recursos econômicos e determinados grupos os detêm: como bem ilustra TIPKE, “nenhum juiz civil cogitaria que determinada demanda seja justificada exclusivamente porque o demandante necessita de dinheiro e o demandado o possui”<sup>64</sup>. Ao graduar os impostos, a capacidade contributiva enquanto critério deverá atender, naturalmente, à igualdade tributária. Do ponto de vista horizontal, exigirá que os grupos de contribuintes com equivalentes capacidades contributivas recebam idêntico tratamento, estando em desacordo com a existência de

---

<sup>59</sup> Cf. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 4ª reimpressão. Coimbra (Portugal): Almedina, 2015, p. 465.

<sup>60</sup> Cf. tópico 4.6.2. (“Progressividade no imposto sobre a renda, efeitos de confisco e livre exercício da atividade econômica”).

<sup>61</sup> Cf. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**, p. 465; NORONHA, Luana. Solidariedade social e tributação, p. 94.

<sup>62</sup> Há a discussão se essa distribuição do encargo não levaria em consideração todos os impostos globalmente, cf. tópico 1.3.2.2. (“Progressividade como concretização da capacidade contributiva globalmente considerada”).

<sup>63</sup> Cf. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**, p. 469.

<sup>64</sup> TIPKE, Klaus. **Die Steuerrechtsordnung**, v. 2, Colônia (Alemanha): Verlag Dr. Otto Schmidt, 1993, pp. 517-518 *apud* MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **Capacidad económica y sistema fiscal**. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 82.

discriminações injustificadas de alíquotas, independentemente da origem de tal riqueza (rendimentos do capital ou do trabalho, por exemplo)<sup>65</sup>. Do ponto de vista vertical, exigirá que aqueles grupos com maior capacidade contribuam em maior monta. A princípio, a distinção imposta pela igualdade vertical não está dada, mas se submete a controles com base nos quais tanto maior poderá ou deverá ser essa distinção quanto mais acentuada for a diferença da situação entre os grupos em comparação<sup>66</sup>.

O problema da progressividade no imposto sobre a renda diz respeito, sobretudo, à aplicação da igualdade vertical ao critério da capacidade contributiva. É o problema de quanto mais deve pagar aquele que mais tem e até que grau essa diferenciação é justificada pelas (diferentes) capacidades contributivas exteriorizadas pelos contribuintes. Isso porque, embora ela afaste de pronto a inversão da proporção (regressividade), não resolve de forma imediata a questão da tributação proporcional ou progressiva – já que, em ambos os casos, se atenderia o desiderato de que aquele que tem mais deve pagar mais. Mesmo se considerado um imposto proporcional, não basta a mera aritmética para determinar a carga tributária de cada contribuinte: tratando-se de capacidade contributiva, deve-se levar em consideração a imprescindível interdição da tributação do mínimo existencial – que decorre, ademais, da própria capacidade contributiva subjetiva enquanto pressuposto da tributação. No caso do imposto progressivo, remanescerão questões quanto à sua intensidade, à sua relação com a capacidade contributiva e até mesmo a necessidade de correção monetária das bases de cálculo, além da determinação dos patamares confiscatórios<sup>67</sup>. Daí a necessidade de compreender quais são os âmbitos de conformação ao legislador ordinário e a quais controles deve se submeter.

Seja como for, é importante ter em vista que a função da capacidade contributiva enquanto critério de graduação dos impostos é construída como um estado ideal de coisas, isto é, uma finalidade, entre tantas outras, consagrada constitucionalmente. Enquanto princípio que é, portanto, tem como finalidade a garantia do *status quo*, ou seja, a manutenção da distribuição de riquezas originariamente realizada pelo mercado: não fundamenta, por si só, a intervenção ou transformação social<sup>68</sup>.

---

<sup>65</sup> Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, pp. 201-202.

<sup>66</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 361.

<sup>67</sup> Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**, pp. 203-205.

<sup>68</sup> Cf. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 4ª reimpressão. Coimbra (Portugal): Almedina, 2015, p. 493.

Firmadas tais premissas, cabe uma última consideração a respeito da correlação entre as duas aproximações conceituais (absoluta/objetiva e relativa/subjetiva) e as três funções (pressuposto, limite máximo e critério de graduação) avaliadas até aqui. Como visto, de um lado, a capacidade contributiva absoluta ou objetiva serve de pressuposto para a incidência do imposto, estabelecendo diretrizes para que sejam eleitas as hipóteses de incidência; e, de outro, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva se reporta a cada sujeito de forma individualizada e serve como critério de graduação do imposto e limite (mínimo e máximo) à incidência do imposto<sup>69</sup>.

Assim sendo, a diferença entre essas duas abordagens não é de fundo, porquanto reconhecem ambas todas as facetas da capacidade contributiva. Antes, a distinção é metodológica, para melhor explicitar as suas funções. Não há dúvidas de que só há imposto onde houver manifestação de capacidade contributiva (pressuposto da tributação). Contudo, a avaliação desse pressuposto deve levar em conta elementos objetivos (exteriorização de riqueza objetivamente considerada) e subjetivos (mínimo existencial, por exemplo). Isso é importante, pois, especialmente em matéria de imposto sobre a renda, não se tributa a parcela correspondente ao mínimo existencial, visto que, a partir de uma análise subjetiva da situação do contribuinte, verifica-se inexistir, nesta situação, o pressuposto da tributação.

De outro lado, capacidade contributiva também é graduação e repartição da carga do(s) imposto(s), o que é feito, a depender da hipótese tributária, a partir da mensuração de aspectos subjetivos (renda e parcialmente propriedade) e/ou objetivos (consumo e parcialmente propriedade). Por fim, é também a capacidade contributiva subjetivamente considerada que determinará o limite máximo da tributação: a aniquilação da utilidade econômica da riqueza, propriedade ou atividade desempenhada pelo contribuinte. Esquemáticamente, temos:

---

<sup>69</sup> Cf. COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996, pp. 26-29.

		Aproximação funcional		
		Pressuposto da tributação	Graduação e distribuição do encargo do(s) imposto(s)	Limite máximo da tributação
Aproximação conceitual	Capacidade contributiva objetiva ou absoluta	Manifestação de índices objetivos de riqueza (auferir renda, ser proprietário de imóveis, circular mercadorias, industrializar etc.)	Quantificação da manifestação objetiva de riqueza e (base de cálculo) distribuição do encargo (alíquota)	N/A
	Capacidade contributiva subjetiva ou relativa	Consideração individualizada dos índices de riqueza (mínimo existencial)	Consideração individualizada da quantificação e distribuição do encargo (montante de encargo para cada situação etc.)	Confisco, violação ao direito de propriedade e ao livre exercício da atividade econômica

O quadro acima evidencia o ganho da aproximação funcional da capacidade contributiva, especialmente quando analisado o limite máximo da tributação: a consideração ao confisco e às restrições impostas a direitos fundamentais dos contribuintes em razão da intensidade do ônus tributário sempre ensejará uma avaliação de cunho subjetivo do ponto de vista da situação particular dos contribuintes cujos direitos veem-se, em tese, restringidos pela tributação<sup>70</sup>. Isso não significa (como a dicotomia entre capacidade contributiva objetiva ou subjetiva poderia sugerir) que impostos sobre consumo não possam revelar efeitos confiscatórios – afinal, também nesse caso dependerá o seu reconhecimento da avaliação da situação particular do contribuinte<sup>71</sup>.

A partir da análise das três funções desempenhadas pela norma da capacidade contributiva no sistema constitucional brasileiro, por fim, verificam-se dois destinatários primordiais: o legislador infraconstitucional, que apenas poderá eleger como hipóteses de incidência fatos que exteriorizem capacidade contributiva (o que é sobremaneira relevante em matéria de competência residual da União, fora da qual se devem observar as regras específicas de competência), assim como deverá, a princípio, graduar o imposto conforme a própria capacidade contributiva; e o Poder Judiciário, não no sentido de cancelar eventual

<sup>70</sup> Cf. tópico 4.6.2.1. (“Natureza do controle: abstrata ou concreta”).

<sup>71</sup> Nesse sentido, um bom exemplo é o caso, julgado pelo Supremo Tribunal Federal (Recurso Extraordinário 18.033/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Orosimbo Nonato, j. 21.09.1951, DJ 08.11.1951; Recurso Extraordinário 18.976/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Barros Barreto, j. 02.10.1952, DJ 26.12.1952), a respeito da majoração, pelo Município de Santos/SP, em 1949, do imposto sobre licenças de cabines de banho em mais de 1.000%. Naquela ocasião, embora se tratasse de um tributo baseado numa expressão objetiva da capacidade contributiva (a licença objetivamente considerada como manifestação de riqueza), a avaliação do seu potencial confiscatório (no caso, rechaçada) baseou-se na situação particular do contribuinte levada a julgamento, evidenciando que esse tipo de análise, ainda que tenha por objeto impostos de natureza “objetiva”, inevitavelmente diz respeito a aspectos subjetivos do contribuinte.

tributação de hipóteses não previstas em lei, mas para barrar, justamente, a tributação em situações particulares em que não se evidencia a exteriorização de capacidade contributiva pelo contribuinte em particular, como seria o caso de que se exigisse imposto sobre a parcela do mínimo existencial<sup>72</sup>.

### **1.3. Progressividade no imposto sobre a renda e sua justificação**

#### **1.3.1. Primeiras ideias: teoria do benefício como fundamento do imposto progressivo**

Ainda no contexto da identificação da causa da tributação, sob inspiração da teoria da equivalência enquanto justificação dos tributos vinculados, pode-se reconhecê-la, no caso dos impostos, não se vinculando a nenhum outro ato estatal, como “a participação do contribuinte nas vantagens gerais e particulares decorrentes da atividade e da própria existência do Estado”<sup>73</sup>. Sob essa perspectiva, o Estado é visto como produtor das riquezas dos particulares, uma vez que a organização dos serviços públicos enseja a diminuição dos custos de produção e o aumento do poder aquisitivo. Assim, se o Estado enriquece os particulares, é tal enriquecimento que deve graduar o custeio estatal, como se o imposto decorresse de espécie de “contrato de parceria” entre Estado e particular<sup>74</sup>. Trata-se, portanto, de ideia francamente inspirada em uma teoria que enxerga, na tributação, um evento em que o indivíduo concede ao Estado uma parcela dos seus resultados auferidos por meio da atividade econômica, compensando-se a fruição de todos os serviços e demais prestações estatais.

A teoria do benefício, assim, parte da perspectiva do Estado enquanto proteção, encarando os impostos como semelhantes aos prêmios pagos às seguradoras – que, no caso, são pagos ao Estado para que os contribuintes usufruam de suas possessões em paz e segurança. A conclusão natural desse ponto de vista seria, ao menos à primeira vista, a tributação proporcional – assim como a seguradora fixaria seu prêmio de forma proporcional

---

<sup>72</sup> Cf. COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 45.

<sup>73</sup> Cf. GRIZIOTTI, Benvenuto. L'Imposition Fiscale des Étrangers. In: **Recueil des Cours**, Académie de Droit International. Leiden: Cour International de Justice, 1926-III, pp. 5 a 158, *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 146.

<sup>74</sup> Cf. BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atual. Misabel Derzi. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1119.



ao valor da propriedade segurada<sup>75</sup>. Ela não deixa de ser uma tentativa de concretização de uma determinada concepção de igualdade em matéria tributária: a relação entre, de um lado, o montante de impostos pagos e, de outros, dos serviços gerais consumidos pelo contribuinte. É controverso, contudo, se tais benefícios crescem proporcionalmente ao montante da riqueza do particular ou se, ao contrário, tais benefícios são idênticos a todos os cidadãos, até como reflexo da igualdade de tratamento entre os indivíduos<sup>76</sup>.

Essa aproximação, contudo, não explica o fundamento da desoneração daqueles que auferem baixas rendas, sendo inquestionável que também eles (senão principalmente eles) fruem de prestações estatais. Isso porque o Estado não se limita, hoje, apenas às funções de segurança e proteção, mas também exerce relevante função distributiva ao promover produções culturais, dar refúgio aos menos favorecidos etc., atuação na qual não faz sentido exigir-se o traço sinalagmático que é próprio da teoria do benefício<sup>77</sup>.

Seja como for, reflete um ideário altamente liberal, porquanto se trata de uma perspectiva mercadológica da tributação, entendido o imposto como contraprestação (preço) de determinados serviços públicos dotados de utilidade. Sob tal perspectiva, essa seria uma forma não apenas justa (já que cada um pagaria em conformidade com aquilo que consumiu do Estado), mas também eficiente, uma vez que levaria as pessoas a consumir certos bens ou serviços públicos somente quando compensarem seu respectivo custo<sup>78</sup>. É por isso que a teoria do benefício se baseia numa lógica comercial, segundo a qual a graduação dos impostos deve se dar conforme as vantagens obtidas pelos cidadãos a partir da atividade estatal. Foi concebida, como visto, num contexto em que a principal função estatal era a proteção patrimonial, o que acaba aproximando-a da própria ideia de capacidade contributiva, uma vez que o capital e a renda igualmente eram benefícios auferidos a partir da proteção estatal<sup>79</sup>. É bem verdade, no entanto, que essa visão sinalagmática da tributação foi objeto de severas críticas, especialmente em razão da dificuldade em identificar o valor individual de determinados serviços prestados pelo Estado<sup>80</sup>. A crítica a tal teoria não se

---

<sup>75</sup> Cf. SELIGMAN, Edwin R. A. **Progressive taxation in theory and practice**. 2ª ed. Princeton, Nova Jersey: Princeton University Press, 1909, p. 150.

<sup>76</sup> Cf. COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. In: **Revista de Direito Tributário**, n. 55, ano 15, pp. 297-302, janeiro-março/1991 (298).

<sup>77</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, pp. 217-219.

<sup>78</sup> Cf. SLEMROD, Joel; BAKIJA, Jon. **Taxing ourselves: a citizen's guide to the debate over taxes**. 4ª ed. Cambridge, Massachusetts (EUA): The MIT Press, 2004, p. 62.

<sup>79</sup> Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 148.

<sup>80</sup> Cf. MAFFEZZONI, Frederico. **Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario**. Torino (Itália): Unione Tipografico-Editrice Torinese, 1970, p. 49 *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 149.

baseia em seus resultados propriamente ditos, já que podem ser semelhantes àqueles alcançados pela capacidade contributiva (isto é, que aqueles que mais têm paguem mais). A questão coloca-se em suas premissas, uma vez que os benefícios auferidos a partir da atividade estatal não são economicamente mensuráveis, tampouco diretamente proporcionais ao patrimônio dos contribuintes. Antes, trata-se de vantagens psicológicas indivisíveis, o que revela a sua inadequação para distribuição do financiamento de gastos públicos universais<sup>81</sup>.

Isso porque, se, de um, lado há necessidades públicas divisíveis (como transportes) ou mesmo aquelas parcialmente divisíveis (como a educação, da qual se depreende uma vantagem individual, mas também coletiva enquanto o aumento do nível de instrução da comunidade), de outro, há aquelas necessidades que se podem denominar coletivas (não divisíveis): não é possível determinar individualmente, a cada cidadão, o grau de utilidade decorrente da manutenção do meio ambiente, por exemplo. É assim que a teoria do benefício, enquanto apta a fundamentar a tributação quando relacionada às necessidades individuais (divisíveis) e, com ressalvas, àquelas de natureza mista, é absolutamente incapaz de graduar o custeio das necessidades coletivas indivisíveis<sup>82</sup>. Não por outra razão, trata-se de teoria comumente aplicável às contribuições de melhoria em hipóteses nas quais é distintiva a existência de um ganho ao particular em razão de uma atuação pública direta. Embora dela se distinga a teoria da equivalência, que não avalia as vantagens decorrentes da atuação do Estado, mas o custo a ela atrelado, como é próprio das taxas<sup>83</sup>, tratando-se de impostos, remanesce a mesma dificuldade (melhor dizendo, impossibilidade) em alocar o custo do serviço público indivisível de modo a segregar a parcela de cada indivíduo nele<sup>84</sup>. É por essa razão que não se revela adequado que a graduação dos impostos se dê, exclusivamente, em conformidade com os benefícios fruídos por cada contribuinte em razão da atuação estatal – e é nesse sentido a norma constitucional brasileira ao referenciar a “capacidade econômica do contribuinte”.

A despeito de não justificar de forma abrangente a graduação dos impostos, pode-se avaliar em que medida essa aproximação é útil para fundamentar a progressividade na incidência do imposto sobre a renda. Essa parece ser a ideia de REGIS DE OLIVEIRA, para

---

<sup>81</sup> Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 149.

<sup>82</sup> Cf. LAPATZA, Jose Juan Ferreiro. **Direito tributário**: teoria geral do tributo. Barueri: Manole, 2007, pp. 16-18.

<sup>83</sup> Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**, p. 151.

<sup>84</sup> Cf. SELIGMAN, Edwin R. A. **Progressive taxation in theory and practice**. 2ª ed. Princeton, Nova Jersey: Princeton University Press, 1909, pp. 156-157.

quem, “[c]omo alguém tem maior benefício em face da comunidade em que vive, é justo que contribua na maior proporção”<sup>85</sup>. Desde logo é importante ressaltar que esse caráter sinalagmático que tal teoria imprimiria à tributação progressiva elimina qualquer traço redistributivo do imposto<sup>86</sup>. Em outras palavras, entender a progressividade fundamentada em tais ideias significa negar-lhe qualquer função relacionada à redução da desigualdade social ou à redistribuição de renda: trata-se de mero ajuste para que cada um pague conforme o benefício verificado<sup>87</sup> – o que, no caso dos ricos, seria, em tese, numa proporção ainda maior do que sua própria riqueza.

Assim, a teoria do benefício apenas justificaria a progressividade caso se sustentasse que os benefícios governamentais aumentem conforme aumente a renda do cidadão e que a taxa de crescimento de tais benefícios seja ainda superior à taxa com base na qual a renda aumenta<sup>88</sup>. Todavia, não se pode ignorar que dificilmente os serviços centrais do governo podem ser avaliados nessa perspectiva sinalagmática, tampouco ter seus valores atribuídos a contribuintes ou grupos de contribuintes em particular, como visto. Além disso, a difusão dos benefícios dificulta que se estabeleça uma correlação entre eles e o pagamento de impostos. O cerne da questão, portanto, está na possibilidade, ou não, de estabelecer uma correlação entre o incremento do benefício obtido do Estado e a renda auferida<sup>89</sup>.

Ocorre que a teoria do benefício, para fundamentar a tributação progressiva, enfrenta um desafio ainda maior: é preciso demonstrar que não apenas os benefícios provenientes do governo se incrementam quanto maior for a renda (o que já é, por si só, controverso), mas esse incremento se dá desproporcionalmente ao aumento da renda. Mesmo que se analise sob a perspectiva do custo do serviço público, haveria a dificuldade em demonstrar que os benefícios do gasto estatal crescem mais rapidamente que o próprio gasto em si, como se o dinheiro tivesse um valor ou uma utilidade crescente a seus detentores<sup>90</sup>.

---

<sup>85</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. O IPTU progressivo. In: **Revista de Direito Tributário**, v.12, n. 43, pp. 165-166, São Paulo, jan.-mar./1988 (165).

<sup>86</sup> Cf. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 4ª reimpressão. Coimbra (Portugal): Almedina, 2015, p. 450; CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 16.

<sup>87</sup> Cf. SLEMROD, Joel; BAKIJA, Jon. **Taxing ourselves**: a citizen's guide to the debate over taxes. 4ª ed. Cambridge, Massachusetts (EUA): The MIT Press, 2004, p. 63.

<sup>88</sup> Cf. KORNHAUSER, Marjorie E. The rhetoric of the anti-progressive income tax movement: a typical male reaction. **Michigan Law Review**, v. 86, pp. 465-523, dez./1987 (491).

<sup>89</sup> Cf. BLUM, Walter J; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation. **University of Chicago Law Review**, v. 19, n. 3, 1952, pp. 417-520 (451-452).

<sup>90</sup> Cf. *Ibid.*, p. 454.

KORNHAUSER, no entanto, entende que a vagueza da correlação entre benefício e renda não afasta, completamente, a teoria enquanto fundamento da progressividade, já que não considera necessária uma exatidão aritmética para justificar a progressão, desde que essa relação possa ser discernível na realidade. Nessa linha, embora atributos individuais (talento inato, dedicação e esforço) e a própria sorte sejam importantes na criação da riqueza individual, é certo que o Estado também possui uma relevante parcela de participação nesse processo. Isso porque qualquer sistema baseado no direito à propriedade privada (e sua proteção) acaba por favorecer aqueles com riqueza e renda para adquirir tal propriedade. Políticas assistenciais e de transferência de renda, segundo KORNHAUSER, não infirmariam essa correlação: seria evidente que a sociedade é, ao menos em algum nível, estruturada para beneficiar aqueles que detêm a propriedade. Isso não significa, ainda segundo a autora, um juízo de valor a respeito da sociedade em si, mas tão somente a singela constatação de que uns se beneficiam mais que os outros. De toda forma, segundo a autora, estaria evidenciado um crescimento geométrico do benefício estatal recebido frente à renda auferida – e a falta de exatidão dessa curva não tornaria simples a defesa de um sistema de imposto proporcional que ignorasse por completo essa progressão na correlação benefício/renda<sup>91</sup>.

O grande problema dessa fundamentação da progressividade é ter como pressuposto que os benefícios não sejam meramente proporcionais à renda e à propriedade, ou seja, que eles aumentem mais rapidamente conforme crescem tais índices de riqueza. Essa ideia parte da constatação de que a maior parte do gasto público é incorrido na proteção dos ricos contra os mais pobres, daí por que os primeiros deveriam contribuir proporcionalmente mais que os segundos. Por essa razão, quanto maior e mais concentrado for o patrimônio a ser protegido pelo Estado, maior é o risco de que ele venha a ser roubado ou saqueado, se comparado ao mesmo montante distribuído igualitariamente entre muitos<sup>92</sup>.

Esse argumento, contudo, não é tão forte se confrontado com a constatação de que os ricos dependem em menor grau da proteção estatal: valem-se, no mais das vezes, da proteção privada de sua propriedade. O mesmo ocorre com serviços como educação e saúde, o que levaria ao contrassenso de que aqueles que mais necessitam da atuação estatal são justamente aqueles que têm menores possibilidade de pagar pelo serviço público<sup>93</sup>. Além

---

<sup>91</sup> Cf. KORNHAUSER, Marjorie E. The rhetoric of the anti-progressive income tax movement: a typical male reaction. *Michigan Law Review*, v. 86, pp. 465-523, dez./1987 (495-497).

<sup>92</sup> Cf. SELIGMAN, Edwin R. A. *Progressive taxation in theory and practice*. 2ª ed. Princeton, Nova Jersey: Princeton University Press, 1909, pp. 152-153.

<sup>93</sup> Cf. ÁLVAREZ, José Antonio Martínez; BURGOS, Ana Belén Miquel; VILELA, Sofia Manjón. Simplicidad, neutralidad y equidad en los impuestos personales sobre la renta. El camino hacia la optimización impositiva. In: *Cronica tributaria*, n. 153, pp. 7-36, Madri (Espanha), 2014 (10).

disso, a maior parte dos gastos públicos é fixa, não variando conforme oscilam a renda ou patrimônio dos cidadãos – e, se aumentarem, certamente é numa taxa sequer proporcional a tal oscilação. Sob essas perspectivas, a teoria do benefício levaria a uma tributação regressiva, exigindo dos mais pobres que pagassem proporcionalmente mais que os mais ricos<sup>94</sup>. O mesmo ocorre quando os benefícios em particular de cada indivíduo são mais bem rastreáveis, como nos casos da educação e de subsídios previdenciários: sua utilização para repartição do encargo fiscal igualmente levaria a uma tributação regressiva, uma vez que seus principais destinatários são, justamente, os menos privilegiados<sup>95</sup>.

Diante desse dilema, KORNHAUSER procura reavaliar a teoria do benefício, buscando focar não no custo do serviço, mas no montante do benefício recebido. Ainda que o orçamento aplicado com segurança, por exemplo, fosse necessariamente proporcional por indivíduo, entende que aqueles com maior propriedade a ser protegida estariam se beneficiando em monta superior àqueles que pouco ou nada têm a perder<sup>96</sup>. Já no tocante aos serviços voltados às pessoas, prossegue KORNHAUSER, diferentemente dos mais pobres, os mais ricos são capazes de custear educação ou saúde privadas. Contudo, não são apenas os menos abastados que se beneficiam da educação gratuita concedida àqueles que não têm condições de pagar por ela; os ricos também recebem benefícios políticos e econômicos da educação dos mais pobres. Nisso se incluem benefícios intangíveis relacionados à promoção e à estabilização da sociedade, fornecendo pré-requisitos para o funcionamento da democracia – e, especialmente, do mercado. Além disso, os benefícios econômicos decorrem, inclusive, da maior qualificação da mão de obra que a educação pública assegura. Isso significa que os empregadores dependem de empregados dotados de habilidades que lhes tragam maior produtividade no desenvolvimento de suas atividades – o que implica, por evidente, uma maior rentabilidade do negócio<sup>97</sup>.

Por isso, conclui KORNHAUSER, ao contrário do que pudesse parecer à primeira vista, a teoria do benefício não levaria a um sistema regressivo de tributação. Mesmo porque, para os exemplos mais comuns de benefício equivalente a todos, como polícia e bombeiros, há de se considerar que as vizinhanças mais ricas são aquelas, via de regra, mais bem protegidas; da mesma forma com a educação pública superior, no mais das vezes largamente

---

<sup>94</sup> Cf. SELIGMAN, Edwin R. A. **Progressive taxation in theory and practice**, p. 154-155.

<sup>95</sup> Cf. BLUM, Walter J; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation. **University of Chicago Law Review**, v. 19, n. 3, 1952, pp. 417-520 (454).

<sup>96</sup> Cf. KORNHAUSER, Marjorie E. The rhetoric of the anti-progressive income tax movement: a typical male reaction. **Michigan Law Review**, v. 86, pp. 465-523, dez./1987 (492).

<sup>97</sup> Cf. *Ibid.*, pp. 492-493.

usufruída por uma classe média e alta do que propriamente pelos menos abastados. Estradas, parques, regulamentação do mercado financeiro e cambial: todos exemplos de estruturas públicas que, no final do dia, beneficiam em maior monta as classes mais ricas do que as mais pobres<sup>98</sup>.

O esforço de KORNHAUSER para manter essa teoria como fundamento da progressividade, ao cabo, apenas evidencia sua fraqueza. Isso porque, embora apresente exemplos significativos para demonstrar seu ponto, isso somente foi possível levando o conceito de “benefício” a um grau extraordinário de vagueza e abstração – o que, ao cabo, inviabiliza que se possa extrair uma mínima noção do grau da desproporção entre renda e benefício que fundamentasse a progressividade (ou sua intensidade). É difícil comprovar, na prática, que o benefício fruído por aqueles bem-sucedidos no processo de geração de renda cresça desproporcionalmente ao próprio incremento da renda ou que os indivíduos de grande riqueza tenham peculiar obrigação de contribuir em razão de vantagens especiais que apenas eles obtiveram do Estado – além, é claro, do desprezo dessa concepção a fatores de geração de riqueza absolutamente dissociados do poder público, como a sorte, por exemplo<sup>99</sup>.

Essa discussão é, na realidade, pouco produtiva, já que a variação do benefício auferido com cada indivíduo é, ao cabo, uma questão psicológica (sobretudo em bases tão abstratas, como propõe KORNHAUSER), havendo uma multiplicidade de motivos que podem variar em cada caso particular. Como no exemplo do ajudante do príncipe, cuja remuneração é habitar no palácio e compartilhar refeições e caçadas com o príncipe, a satisfação que obterá não equivalerá, necessariamente, ao custo monetário do príncipe em mantê-lo no palácio. Pode ser maior, se subjetivamente o ajudante sentir-se lisonjeado por ostentar daquela posição. Pode ser inferior, caso deteste a vida palaciana, longe de seus amigos e com frequentes e desconfortáveis viagens a cavalo<sup>100</sup>. Da mesma forma, é impossível segregar e precisar a parcela de benefícios que diferentes indivíduos usufruem da ação governamental<sup>101</sup>, de modo que defender a progressividade nessas bases é tão ilógico quanto afirmar que a teoria do benefício implica um imposto meramente proporcional<sup>102</sup>.

---

<sup>98</sup> Cf. *Ibid.*, pp. 494-495.

<sup>99</sup> Cf. AVI-YONAH, Reuven S. Why tax the rich? Efficiency, equity and progressive taxation. *Review of Does Atlas shrug? The economic consequences of taxing the rich*, by J. B. Slemrod, editor. **Yale Law Journal**, vol. 111, n. 6, pp. 1.391-1.416, 2002 (1.405).

<sup>100</sup> Cf. SIMONS, Henry C. **Personal income taxation**: the definition of income as a problem of fiscal policy. Chicago (EUA): The University of Chicago Press, 1938, p. 53; HOLMES, Kevin. **The concept of income**: a multi-disciplinary analysis. Amsterdam (Holanda): IBFD, 2000, pp. 43-44.

<sup>101</sup> Cf. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 4ª reimpressão. Coimbra (Portugal): Almedina, 2015, p. 450.

<sup>102</sup> Cf. SELIGMAN, Edwin R. A. **Progressive taxation in theory and practice**. 2ª ed. Princeton, Nova Jersey: Princeton University Press, 1909, p. 155.

Embora não seja conclusiva quanto à progressividade, pode-se avaliar se a teoria do benefício embasaria uma tributação meramente proporcional – se ricos e pobres pagam o mesmo preço pelo pão, por que não pagariam a mesma alíquota de sua renda na aquisição dos serviços estatais? Contudo, como visto acima, é difícil aplicar a teoria do benefício como justificção tanto da tributação progressiva quanto proporcional, uma vez que, considerando a distribuição altamente difusa dos benefícios estatais, seria plausível considerar que todos os cidadãos se beneficiam de forma aproximadamente igual, o que implicaria, se adotado tal padrão de distribuição do encargo fiscal, um sistema tributário altamente regressivo. Seja como for, o fato de indivíduos receberem benefícios significativamente diferentes por viverem numa mesma sociedade, ao final indica haver algo seriamente errado com essa sociedade<sup>103</sup> – o que deveria ensejar, e isso é claríssimo no caso brasileiro, uma mudança no padrão de distribuição do benefício estatal, e não sua precificação por meio da tributação<sup>104</sup>.

Em suma, embora possa ser verdade que os ricos seriam mais prejudicados se o governo deixasse de lhes prover segurança, um sistema de justiça etc., não está claro que esse maior prejuízo seria desproporcional à sua própria renda<sup>105</sup>. É nesse sentido que não parece acertado fundamentar a progressividade na teoria do benefício: além de não se tratar de uma perspectiva adequada para justificar a incidência de impostos, igualmente não é capaz de demonstrar que os benefícios crescem mais rapidamente do que a renda dos indivíduos, considerados em escala<sup>106</sup>.

### 1.3.2. Progressividade no imposto sobre a renda e capacidade contributiva

São recorrentes, na doutrina tributária, os posicionamentos que procuram atrelar a progressividade à capacidade contributiva, no sentido de que a majoração da alíquota efetiva conforme o aumento da riqueza manifestada asseguraria que os indivíduos mais abastados contribuíssem de forma condizente com sua capacidade para o custeio estatal<sup>107</sup>.

---

<sup>103</sup> Cf. BLUM, Walter J; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation. **University of Chicago Law Review**, v. 19, n. 3, 1952, pp. 417-520 (454-455).

<sup>104</sup> Cf. tópicos 2.2.2. (“Progressividade, (re)distribuição de renda e a ‘crítica do gasto público’”) e 4.3.1.1. (“Subexame de adequação”).

<sup>105</sup> Cf. SLEMROD, Joel; BAKIJA, Jon. **Taxing ourselves: a citizen’s guide to the debate over taxes**. 4ª ed. Cambridge, Massachusetts (EUA): The MIT Press, 2004, p. 63.

<sup>106</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 407.

<sup>107</sup> Cf., entre outros, CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996; CARRAZZA, Roque Antonio. A progressividade na ordem tributária. In: **Revista de Direito Tributário**, n. 64, pp. 43-55; CARRAZZA, Elizabeth Nazar.

Vale dizer, nessa linha de pensamento, a progressividade teria o condão de concretizar a chamada igualdade vertical, isto é, assegurar que indivíduos com diferentes níveis de renda sofram uma tributação também em níveis diferentes<sup>108</sup>.

É interessante pontuar que esse tem sido o entendimento uníssono da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que tem vinculado a progressividade à capacidade contributiva sob a perspectiva do caráter pessoal dos impostos: seria, na linha de seus precedentes, por excelência, a forma de sua graduação conforme a capacidade econômica do contribuinte e de acordo com sua condição pessoal. Tanto que a maioria de seus precedentes se debruçou sobre a questão acerca da possibilidade de que impostos ditos “reais”, tais quais IPTU, ITBI, IPVA e ITCMD, pudessem adotar alíquotas progressivas, especialmente em vista das suas limitações em aferir a situação pessoal do contribuinte de sua particularidade quanto à aferição<sup>109</sup>.

Ocorre que, como é evidente, a confirmação de tal assertiva depende de que se possa demonstrar que, conforme aumente a renda auferida, a capacidade em contribuir com o custeio estatal não aumente simplesmente, mas de forma desproporcional ao próprio aumento da renda auferida. Ou seja, se comparados dois contribuintes numa situação em que um aufera o dobro da renda do outro, a capacidade contributiva daquele mais abastado deveria ser mais que duas vezes aquela manifestada pelo outro. Isso porque não parece imediata a conclusão de que a graduação dos impostos conforme a capacidade contributiva e a situação pessoal do contribuinte impliquem uma imposição progressiva, já que uma tributação meramente proporcional já atenderia ao desiderato de que cada qual contribua conforme sua capacidade, pagando mais aqueles que mais têm.

---

**Progressividade e IPTU:** igualdade e capacidade contributiva. 1ª edição, 3ª triagem. Curitiba: Juruá, 1999, p. 69.

<sup>108</sup> Cf., para uma perspectiva que associa a progressividade à igualdade vertical, SERNA, José Guillermo Baron. La progresividad en el sistema tributario colombiano. In: **Revista del Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario**, v. 86, n. 562, Bogotá (Colômbia), dez./1993, pp. 3-28 (15).

<sup>109</sup> Sobre a progressividade no IPTU, cf. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário 153.771/MG, Plenário, Rel. p/ acórdão Min. Moreira Alves, j. 20.11.1996, DJ 05.09.1997. Essa posição refletiu-se no julgamento da inconstitucionalidade da progressividade no ITBI: cf. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário 234.105/SP, Plenário, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 08.04.1999, DJ 31.03.2000. Interessante notar que, após a Emenda Constitucional nº 29, de 2000, haver previsto expressamente a possibilidade da progressividade no IPTU conforme o valor venal dos bens imóveis, o Supremo Tribunal Federal passou a reconhecer sua constitucionalidade – porém, sob premissas um pouco distintas do julgamento anterior, no sentido de que a reforma constitucional havia aclarado a possibilidade da exação progressiva, já que a distinção entre tributos “reais” e “pessoais” não afastaria, dos primeiros, a aplicação da pessoalidade exigida pelo artigo 145, § 1º, da Constituição – a qual, necessariamente, demandaria uma graduação progressiva: cf. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário 423.768/SP, Plenário, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 01.12.2010, DJ 09.05.2011. Essa orientação se reafirmou quando analisada a questão do ITCMD progressivo: cf. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário 562.045/RS, Plenário, Rel. p/ acórdão Cármen Lúcia, j. 06.02.2013, DJe 26.11.2013.



Não há dúvidas de que, pela perspectiva da igualdade horizontal, a capacidade contributiva enquanto critério de graduação pode ser atendida com um imposto meramente proporcional – aqueles que auferem o mesmo montante de renda contribuirão de maneira semelhante ao custeio do Estado. Contudo, a dificuldade surge justamente na perspectiva vertical da igualdade, relacionada à distribuição da carga tributária entre contribuintes com capacidades contributivas distintas: o gravame poderá ser proporcional, menos que proporcional ou mais proporcional à variação, no caso, da renda<sup>110</sup>.

Para tanto, serão avaliadas, a seguir, três perspectivas diferentes sobre a relação entre capacidade contributiva e progressividade. A primeira delas, tendente a equipará-las, entendendo a segunda como decorrência, corolário ou exigência da primeira, a partir das aproximações do sacrifício na tributação e das faculdades provenientes do acúmulo de riqueza. A segunda perspectiva dessa relação encarará a progressividade como consideração da capacidade contributiva globalmente considerada: trata-se da teoria compensatória. Por fim, a última proporá o conflito entre progressividade e capacidade contributiva – se entendida a segunda como um direito fundamental do contribuinte.

### **1.3.2.1. Progressividade como corolário e exigência da capacidade contributiva**

Em geral, a progressividade no imposto sobre a renda costuma ser aceita por implicar que os ricos paguem mais; todavia, também a tributação proporcional é capaz de alcançar tal resultado. Ainda, mesmo havendo uma única alíquota, a mera existência de uma faixa de isenção (desde que também se aplique àqueles cuja renda esteja acima dessa faixa) também poderia levar a um suposto efeito progressivo se avaliadas as alíquotas efetivas: trata-se da denominada “tributação degressiva”<sup>111</sup>. Há, assim, dois tipos de esquemas de alíquotas que comumente são considerados “progressivos”: não apenas a existência de alíquotas marginais crescentes conforme o nível de renda, mas também uma alíquota única (proporcional), aliada à faixa de isenção (desde que aplicada a todos os indivíduos, com renda acima ou abaixo da faixa de isenção) poderá ensejar, alegadamente, uma tributação

---

<sup>110</sup> Cf. CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 74.

<sup>111</sup> Cf. HALL, Robert E.; RABUSHKA, Alvin. **The flat tax: the fairest, simplest, most efficient and workable plan yet proposed**. Stanford, Califórnia (EUA): Hoover Institution Press, 1985, p. 15.

final progressiva, isto é, cuja carga efetiva cresça, em termos proporcionais, quanto maior for a base de cálculo<sup>112</sup>.

A isenção do mínimo existencial, segundo SELIGMAN, pôs em xeque a ideia de uma incidência única e meramente proporcional, uma vez que a necessidade de desonerar a mínima subsistência levou a esse imposto degressivo, que não é meramente proporcional, sendo-o apenas na faixa que excede o mínimo existencial<sup>113</sup>. É bem verdade que há aqueles que contestam a obviedade dessa necessidade, como é o caso de ROTHBARD, que critica a não tributação do mínimo existencial (e, por conseguinte, do “imposto degressivo”) em bases agudamente liberais e afeitas à teoria do benefício<sup>114</sup>. Contudo, uma vez constatada a impossibilidade (sobretudo no contexto constitucional brasileiro) de cogitar um imposto sobre a renda que não excluísse da tributação o mínimo existencial, percebe-se que as duas medidas avaliadas (isenção da mínima subsistência e graduação progressiva de alíquotas) não se confundem e, por conseguinte, devem se justificar de forma independente uma da outra<sup>115</sup>. Dessa maneira, portanto, tem-se que o imposto degressivo, entendido como o produto da isenção do mínimo existencial combinada com uma alíquota proporcional, encontra-se fundamentado na própria capacidade contributiva enquanto pressuposto (subjeto) de tributação<sup>116</sup>.

Seja como for, o que importa, nesse momento, é avaliar a relação entre progressividade e capacidade contributiva de forma específica, deixando de lado a questão do mínimo existencial – ou seja, focando na graduação progressiva de alíquotas marginais. Semelhantemente ao imposto degressivo, a vinculação entre progressividade e isonomia a partir da premissa de que “ninguém, em sã consciência, pode considerar justo cobrar o imposto de renda de quem ganha apenas o necessário para o atendimento de suas necessidades mais primárias”<sup>117</sup> implica uma correlação direta entre progressividade e capacidade contributiva<sup>118</sup>. Em que pese encarar a progressividade como espécie de

---

<sup>112</sup> Cf. TOMAZELA, Ramon. A progressividade do imposto de renda e os desafios de política fiscal. In: **Revista de direito tributário atual**, n. 33, pp. 327-358, 2015 (330-331).

<sup>113</sup> Cf. SELIGMAN, Edwin R. A. **Progressive taxation in theory and practice**. 2ª ed. Princeton, Nova Jersey: Princeton University Press, 1909, p. 151.

<sup>114</sup> Cf. ROTHBARD, Murray B. The uneasy case for degressive taxation: a critique of Blum and Kalven. In: **The Quarterly Journal of Austrian Economics**, vol. 4, n. 1, pp. 43-61, 2001 (60-61).

<sup>115</sup> Cf. KORNHAUSER, Marjorie E. The rhetoric of the anti-progressive income tax movement: a typical male reaction. **Michigan Law Review**, v. 86, pp. 465-523, dez./1987 (470-471).

<sup>116</sup> Cf. tópicos 2.4.1. (“A progressividade-regra”) e 3.3.1. (“Isenção’ do mínimo existencial como decorrência do conceito de renda e o problema dos efeitos inflacionários na progressividade”).

<sup>117</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 317.

<sup>118</sup> Cf. MACHADO, Hugo de Brito. A progressividade do IPTU e a capacidade contributiva. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 203, pp. 91-100, São Paulo, 2002 (94).

desoneração dos menos favorecidos, essa aproximação trata indistintamente a graduação progressiva de alíquotas marginais conforme base de cálculo e a não tributação do “necessário para o atendimento de suas necessidades mais primárias”, o que são medidas diversas. A questão de fundo acerca da justificação da progressividade é a razão pela qual haverá um tratamento desproporcionalmente diferenciado entre contribuintes que, tomados para comparação, vale dizer, devem auferir renda acima do mínimo existencial.

Ocorre que, se não há dúvidas quanto à justificação da isenção do mínimo existencial, deve-se questionar qual o fundamento para que haja, a partir da faixa de isenção, a graduação progressiva das alíquotas marginais conforme acresce a renda do contribuinte<sup>119</sup>. No caso brasileiro e considerando o disposto no artigo 153, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, essa questão assume maior relevância, na medida em que compreender os fundamentos que justificam a progressividade significa construir o substrato da disposição constitucional de que o imposto sobre a renda “será informado pelos critérios da [...] progressividade, na forma da lei”.

Para tanto e retomando algumas ideias, vê-se que a capacidade na tributação tem, por pressuposto, que cada indivíduo contribua ao custeio estatal na proporção de sua habilidade ou capacidade para tanto<sup>120</sup>. À primeira vista, a noção de capacidade contributiva tem íntima relação, portanto, no potencial de cada indivíduo de suportar o sacrifício de bem-estar material que a carga tributária impõe<sup>121</sup>. É sob essa premissa que foi introduzida a ideia de encargo ou sacrifício da tributação, e a questão fundamental passou a ser como distribuir essa perda de bem-estar que a expropriação pelo imposto implica nos indivíduos e na sociedade como um todo<sup>122</sup>. A noção de sacrifício relaciona-se, em muita medida, com a questão da capacidade contributiva enquanto critério de graduação por excelência dos impostos, uma vez que procura explorar, justamente, a capacidade de suportar o ônus tributário<sup>123</sup>.

Desenvolveu-se, assim, a conclusão de que o sacrifício de abrir mão de recursos aplicados às necessidades mais urgentes é diferente daqueles voltados às menos urgentes. Assim, numa escala desde os desejos absolutamente necessários até o luxo puro, percebe-se

---

<sup>119</sup> Cf. BLUM, Walter J; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation. **University of Chicago Law Review**, v. 19, n. 3, 1952, pp. 417-520 (419-420).

<sup>120</sup> Cf. SELIGMAN, Edwin R. A. **Progressive taxation in theory and practice**. 2ª ed. Princeton, Nova Jersey: Princeton University Press, 1909, p. 205.

<sup>121</sup> Cf. SLEMMOD, Joel; BAKIJA, Jon. **Taxing ourselves: a citizen's guide to the debate over taxes**. 4ª ed. Cambridge, Massachusetts (EUA): The MIT Press, 2004, p. 64.

<sup>122</sup> Cf. SELIGMAN, Edwin R. A. **Progressive taxation in theory and practice**, pp. 208-209.

<sup>123</sup> Cf. CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 29.

que um imposto proporcional não infligiria equivalentes sacrifícios em indivíduos situados em posições distintas dessa escala, o que poderia ser corrigido com uma gradação proporcional das alíquotas efetivas<sup>124</sup>. A teoria do sacrifício, portanto, parte da premissa de que a utilidade marginal da renda seria decrescente, isto é, o “valor” de cada unidade monetária, em termos de utilidade e satisfação, reduz-se quanto mais unidades monetárias auferir o contribuinte<sup>125</sup>.

Dessa forma, a progressividade estaria justificada, na medida em que, com o decréscimo da utilidade marginal de cada unidade monetária, uma maior proporção de unidades monetárias deveria ser expropriada dos contribuintes mais abastados para que suportassem idêntico sacrifício sofrido pelos menos afortunados. Trata-se de uma perspectiva particular de igualdade tributária, no sentido de que deve ser equivalente, entre contribuintes, não o montante (ou proporção) de unidades monetárias que lhes são expropriadas, mas o sacrifício que essa expropriação lhes impõe<sup>126</sup>. De acordo com essas premissas, veem-se os ricos com maior capacidade contributiva que os pobres, podendo pagar mais para o custeio estatal, já que a utilidade marginal da renda seria inversamente proporcional ao seu crescimento<sup>127</sup>. Abandona-se, assim, qualquer ponderação quanto aos benefícios que possam decorrer da tributação, a qual é encarada, exclusivamente, como uma forma de expropriação da propriedade dos contribuintes<sup>128</sup>.

Sob essas premissas, existem três perspectivas diferentes de enfrentar a questão da distribuição do encargo fiscal: o mínimo sacrifício, a igualdade absoluta de sacrifícios e a igualdade proporcional de sacrifícios<sup>129</sup>. A primeira abordagem, originalmente concebida por EDGEWORTH<sup>130</sup>, baseava-se no princípio utilitarista de que a lei deve ser elaborada no sentido de prover a maior quantidade de satisfação para o maior número de indivíduos – isto é, infligindo o mínimo sacrifício à sociedade como um todo. Sob essa perspectiva, se é

---

<sup>124</sup> Cf. SELIGMAN, Edwin R. A. **Progressive taxation in theory and practice**. 2ª ed. Princeton, Nova Jersey: Princeton University Press, 1909, pp. 210-211.

<sup>125</sup> Cf. BELLSTEDT, Christoph. **Die Steuer als Instrument der Politik**. Berlin: Duncker & Humblot, 1966, p. 125 *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 150.

<sup>126</sup> Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 154.

<sup>127</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 220.

<sup>128</sup> Cf. BLUM, Walter J; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation. **University of Chicago Law Review**, v. 19, n. 3, 1952, pp. 417-520 (455-456).

<sup>129</sup> Cf. ROLAND, Débora da Silva. **Possibilidade jurídica da progressividade tributária**. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 30.

<sup>130</sup> Cf. EDGEWORTH, F. Y. **Papers relating to political economy**, vol. 2, Capítulo II, Londres (Reino Unido), 1925, pp. 100-125 *apud* SIMONS, Henry C. **Personal income taxation: the definition of income as a problem of fiscal policy**. Chicago (EUA): The University of Chicago Press, 1938, pp. 6-7.

verdadeiro o decréscimo de utilidade marginal do dinheiro, retirar unidades monetárias dos mais ricos lhes implica um sacrifício menor do que retirá-las dos mais pobres, já que a correlação entre unidades monetárias e unidades de utilidade e satisfação, para os mais ricos, é menor – ou seja, uma unidade monetária é menos útil ao rico que ao pobre.

Dessa forma, toda e qualquer curva decrescente de utilidade do dinheiro fundamentaria uma tributação progressiva, justificando a retirada de unidades monetárias dos mais ricos até o ponto em que eles ainda permanecessem mais ricos – sendo certo que a teoria do sacrifício mínimo não tem por parâmetro uma concepção de igualdade, de equalização de sacrifícios, mas a minimização dos distúrbios provocados pela tributação na sociedade<sup>131</sup>. A teoria do sacrifício mínimo da coletividade é, portanto, a mais redistributiva das justificativas da tributação, pois identifica, no mais rico, um menor sacrifício em se retirarem unidades monetárias se comparado a qualquer outro contribuinte menos abastado. Na realidade, tal teoria implica que, após a tributação, todos os indivíduos remanesçam com idênticas quantidades de recursos, donde também se denomina “teoria do nivelamento das riquezas”<sup>132</sup>.

A grande fraqueza dessa abordagem utilitarista é partir da presunção de que a utilidade da última unidade monetária coletada via impostos é a mesma que o total de unidades possuído antes da incidência tributária. De fato, pode ser verdade que menor será o sacrifício em tributar um indivíduo com renda de 10.000 unidades monetárias se comparado a outro com 5.000 unidades. Contudo, a curva de utilidade diz respeito à utilidade de cada unidade monetária num conjunto de 5.000 unidades monetárias para um indivíduo com renda de 5.000 unidades monetárias e não para outro acostumado ao padrão de vida de uma renda de 10.000 unidades.

Isso significa que, embora se possa admitir que retirar uma unidade monetária do indivíduo com 10.000 unidades monetárias signifique menor sacrifício do que a retirar de outro com 5.000 unidades e assim sucessivamente, o mesmo não poderia ser dito entre retirar a 4.998ª unidade daquele que detinha originalmente 10.000 e retirar a 1ª unidade daquele com 5.000. Esse é o ponto: a utilidade marginal de cada unidade monetária é influenciada pelas unidades destinadas ao pagamento do imposto e entender de forma contrária levaria à conclusão de que o pobre apenas passaria a recolher impostos quando o

---

<sup>131</sup> Cf. BLUM, Walter J; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation, pp. 465-471.

<sup>132</sup> Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 155.

rico se tornasse tão pobre quanto ele, equivalendo o sacrifício entre a coleta de impostos de um ou de outro<sup>133</sup>.

Essa abordagem, por fim, parece mais adequada a justificar (ou reforçar a justificação) o estabelecimento de uma faixa de isenção: na premissa de que os mais abastados devam sofrer uma tributação mais intensa, sob o fundamento do decréscimo da utilidade marginal do dinheiro, tal premissa levaria, na verdade, não à progressividade, mas à isenção de contribuintes que auferem até uma determinada quantia de renda, uma vez que todo o custeio estatal ficaria a cargo daqueles cuja retirada de unidades monetárias significa menor sacrifício, até que se alcançasse uma absoluta identidade no montante de renda auferida por todos os contribuintes<sup>134</sup>. Em outras palavras, a teoria do sacrifício mínimo implicaria uma graduação progressiva de alíquotas em duas faixas: a mais alta, 100%, e a mais baixa, zero, sendo que essa faixa seria ajustada conforme as necessidades de receita do governo<sup>135</sup>.

Seja como for, tais premissas fundamentariam, no extremo, uma tributação francamente confiscatória<sup>136</sup>, infligindo demasiada restrição (se não fulminação) da iniciativa privada, uma vez que acarretaria um igualitarismo desassociado de qualquer estímulo de mercado<sup>137</sup>. Daí ser importante consignar a inviabilidade, no caso brasileiro ao menos, da tributação baseada na teoria do sacrifício mínimo, na medida em que despreza absolutamente a distribuição de riquezas levada a efeito pelo mercado e, por conseguinte, acaba por mitigar de forma insustentável a própria livre iniciativa econômica<sup>138</sup>, consagrada constitucionalmente.

Da inviabilidade da teoria do mínimo sacrífico, surge o ideal de uma igualdade no sacrifício – expressão, contudo, ambígua, já que pode fazer referência tanto à quantidade absoluta de sacrifício (isto é, a perda de unidades de utilidade por cada indivíduo deve ser

---

<sup>133</sup> Cf. BLUM, Walter J; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation. **University of Chicago Law Review**, v. 19, n. 3, 1952, pp. 417-520 (465-471).

<sup>134</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 408.

<sup>135</sup> Cf. SIMONS, Henry C. **Personal income taxation: the definition of income as a problem of fiscal policy**. Chicago (EUA): The University of Chicago Press, 1938, pp. 7-8.

<sup>136</sup> Cf. SIMONS, Henry C. **Personal income taxation**, p. 9.

<sup>137</sup> Cf. LAPATZA, Jose Juan Ferreiro. **Direito tributário: teoria geral do tributo**. Barueri: Manole, 2007, p. 20.

<sup>138</sup> Cf. EINAUDI, Luigi. **Mitos y paradojas de la justicia tributaria**. Barcelona (Espanha): Ediciones Ariel, 1959, p. 248.

idêntica)<sup>139</sup> quanto à proporção do sacrifício (no sentido de que todos devem abrir mão do mesmo percentual de utilidade proveniente do dinheiro)<sup>140</sup>.

É nesse contexto que a teoria da igualdade absoluta de sacrifícios, concebida por MILL, pode ser entendida como a equiparação, a todos os contribuintes, dos inconvenientes e da perda de bem-estar provenientes da tributação<sup>141</sup>. Em outras palavras, admitindo que se possa “converter” unidades monetárias em unidades de utilidade ou satisfação (e que a taxa dessa conversão é decrescente conforme aumenta o montante de unidades monetárias), a teoria da igualdade absoluta de sacrifícios propugnaria que todos os contribuintes se desfizessem do mesmo número de unidades de satisfação ou utilidade, independentemente do quanto isso corresponda em termos de unidades monetárias.

Se a ideia diz respeito à igualdade absoluta de unidades de utilidade perdidas por cada contribuinte em razão da incidência do imposto, essa teoria apenas embasará a existência de alíquotas progressivas a depender da efetiva curva de utilidade marginal aplicada ao caso<sup>142</sup>. Daí ser curioso verificar que, na concepção do próprio MILL, a igualdade de sacrifícios não constituiria razão suficiente para fundamentar uma tributação progressiva, mas apenas um imposto proporcional, desde que assegurado um mínimo isento, dada a incerteza de que essa abordagem padecia<sup>143</sup>. A refutação à teoria da igualdade absoluta de sacrifícios não deveria ensejar grande dificuldade, uma vez que, não raras vezes, levaria a suportar uma tributação regressiva: imagine-se que, no limite, não haja essa perda marginal de utilidade do dinheiro conforme incrementa-se a renda – nesse caso, a igualdade absoluta de sacrifício levaria a um imposto *per capita* que estaria absolutamente descolado da renda auferida e com as premissas da capacidade contributiva enquanto critério de graduação dos

---

<sup>139</sup> Cf. LAPATZA, Jose Juan Ferreiro. Justicia tributaria. In: **Revista de Direito Tributário**, v. 12, n. 46, pp. 7-16, São Paulo, out.-dez./1988 (11).

<sup>140</sup> Cf. SELIGMAN, Edwin R. A. **Progressive taxation in theory and practice**. 2ª ed. Princeton, Nova Jersey: Princeton University Press, 1909, pp. 2013-214.

<sup>141</sup> “§ 2. [...] Equality of taxation, therefore, as a maxim of politics, means equality of sacrifice. It means apportioning the contribution of each person towards the expenses of government so that he shall feel neither more nor less inconvenience from his share of the payment than every other person experiences from his. This standard, like other standards of perfection, cannot be completely realized; but the first object in every practical discussion should be to know what perfection is” (MILL, John Stuart. **Principles of political economy with some of their applications to social philosophy**. Livro V (“On the influence of government”), Capítulo II (“On the general principles of taxation”). Londres (Reino Unido): Longmans Green and Co., 1920, p. 564.

<sup>142</sup> Cf. UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. Trad. Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p. 77.

<sup>143</sup> “§ 3. [...] Whether the person with £ 10,000 a year cares less for £ 1,000 than the person with only £ 1,000 a year cares for £ 100, and if so, how much less, does not appear to me capable of being decided with the degree of certainty on which a legislator or a financier ought to act” (MILL, John Stuart. **Principles of political economy with some of their applications to social philosophy**, p. 566.

impostos. Nessa perspectiva, a teoria do sacrifício apenas sustentaria a progressividade se houvesse uma curva bastante acintosa de perda de utilidade marginal do dinheiro<sup>144</sup>.

Por outro lado, a igualdade proporcional de sacrifícios revela-se mais evidente, assim como o é a premissa de que o dinheiro tem uma curva decrescente de utilidade marginal: quanto mais se tem, menos utilidade tem uma unidade monetária. Dessa forma, parece lógica a conclusão de que a única forma de viabilizar a igualdade na tributação (que é sempre em termos proporcionais, jamais absolutos) é assegurar-se de que todos os contribuintes sofram, por força da expropriação dos impostos, a mesma perda proporcional de bem-estar. Em outras palavras, todos devem perder o mesmo percentual de seu estoque de unidades de satisfação ou utilidade antes da tributação, independentemente do montante de unidades monetárias dispendidas para o pagamento do imposto<sup>145</sup>. O interessante na abordagem proporcional da teoria do sacrifício é que, ao cabo, ela pretende algum grau de neutralidade na tributação, ao menos quanto à distribuição de satisfações entre os contribuintes, na medida em que todos serão igualmente “piorados” pela incidência do imposto<sup>146</sup>. Vale dizer: para essa teoria, a melhor distribuição da renda (ou de utilidade e satisfação) possível é aquela realizada no âmbito de uma economia de mercado<sup>147</sup>.

Ocorre que a teoria do sacrifício proporcional, para fundamentar a progressividade, depende de que se possam demonstrar em bases minimamente palatáveis as três premissas em que se funda, quais sejam, **(i)** é possível correlacionar de forma substancial unidades monetárias e unidades de utilidade ou satisfação; **(ii)** a curva de utilidade marginal da última unidade monetária é decrescente conforme aumenta o montante de unidades monetárias; e **(iii)** essa curva é razoavelmente semelhante para todos os indivíduos<sup>148</sup>. Apesar da plausibilidade dessas premissas, no mais das vezes reputadas como “intuitivas”<sup>149</sup>, há alguns questionamentos relevantes que devem ser enfrentados. Em primeiro lugar, é necessário comparar o valor do dinheiro entre dois indivíduos que tenham renda acima do nível mínimo de subsistência, já que comparar indivíduos acima e abaixo desse nível, evidentemente, leva a resultados significativamente diferentes. Nesse sentido,

---

<sup>144</sup> Cf. BLUM, Walter J; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation. **University of Chicago Law Review**, v. 19, n. 3, 1952, pp. 417-520 (457-461).

<sup>145</sup> Cf. SELIGMAN, Edwin R. A. **Progressive taxation in theory and practice**. 2ª ed. Princeton, Nova Jersey: Princeton University Press, 1909, pp. 214-215.

<sup>146</sup> Cf. BLUM, Walter J; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation, pp. 457-461.

<sup>147</sup> Cf. COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. In: **Revista de Direito Tributário**, n. 55, ano 15, pp. 297-302, janeiro-março/1991 (299).

<sup>148</sup> Cf. BLUM, Walter J; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation, p. 472.

<sup>149</sup> Cf. UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. Trad. Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p. 80.



embora possa ser apropriado afirmar que bens e produtos apresentam uma curva decrescente de utilidade marginal, o mesmo parece não ocorrer com o dinheiro, dada sua versatilidade e fungibilidade: sempre há onde aplicar e com o que gastar mais e mais dinheiro.

Além disso, o argumento de que uma pessoa desejará trabalhar menos para receber sua próxima unidade monetária quanto mais unidades já tiver, que reforçaria a ideia da curva decrescente, não é de todo verdadeiro se constatado que as pessoas, via de regra, dedicam a mesma quantidade de horas de trabalho, nos variados níveis de renda – além do fato de que, em muitas situações, o próprio trabalho passou a se tornar uma fonte de satisfação em si. Outro aspecto questionável diz respeito ao fato de que aquelas premissas da teoria do sacrifício partem do pressuposto que todas as pessoas, independentemente do nível de renda, possuem os mesmos interesses e preferências de lazer, o que nitidamente não é verdadeiro.

A teoria do sacrifício, portanto, tem seu ponto fraco justamente ao depender de comparações interpessoais que elevam o grau de subjetivismo – e, por conseguinte, de arbitrariedade – de sua análise. É o velho paradoxo sobre que pessoa é mais feliz: aquela que vive no palácio ou aquela que mora no casebre<sup>150</sup>. O grande problema, portanto, está em pretender converter dinheiro, que pode ser quantificado, nas correspondentes unidades de bem-estar ou satisfação, as quais estão muito mais ligadas à sensação de felicidade, o que é de difícil (senão impossível) quantificação<sup>151</sup>. Ademais, essa aproximação proposta pela teoria do sacrifício pode ser criticada também, seja pela impossibilidade de determinar o que sejam sacrifícios equivalentes, seja porque a expressão *sacrifício*, no contexto de um Estado financiado por meio de impostos, se revela mal colocada, na medida em que os impostos traduzem a participação do cidadão nos custos da existência social, especialmente porque passou o Estado a eximir-se de atuar, via de regra, diretamente na atividade econômica para a produção de riquezas originariamente<sup>152</sup>.

A despeito de tais dificuldades da abordagem do sacrifício, KORNHAUSER pontua que a impossibilidade de determinar a exata curva de utilidade marginal para determinação de alíquotas não afasta o argumento da progressividade, já que tampouco há razões para pressupor que o imposto proporcional seja mais justo nesse aspecto<sup>153</sup>. O contra-argumento

---

<sup>150</sup> Cf. HOLMES, Kevin. **The concept of income: a multi-disciplinary analysis**. Amsterdam (Holanda): IBFD, 2000, pp. 43-44.

<sup>151</sup> Cf. BLUM, Walter J; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation. **University of Chicago Law Review**, v. 19, n. 3, 1952, pp. 417-520 (472-479).

<sup>152</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 220.

<sup>153</sup> Cf. KORNHAUSER, Marjorie E. The rhetoric of the anti-progressive income tax movement: a typical male reaction. **Michigan Law Review**, v. 86, pp. 465-523, dez./1987 (474).

da autora, ao final, traz a lume a maior das falhas dessa tentativa de justificação da progressividade: ainda que se tomassem por verdadeiras as três premissas pontuadas acima (o que é longe de incontroverso), fato é que a aplicação delas pode levar à conclusão de uma graduação proporcional, progressiva ou até mesmo regressiva das alíquotas marginais do imposto – em outras palavras, absolutamente imprestável para justificar a progressividade no imposto sobre a renda. Para tanto, é válido avaliar alguns possíveis cenários hipotéticos<sup>154</sup> em que se demonstra essa fragilidade<sup>155</sup>:

Quadro 1.A - Curva de utilidade marginal decrescente (Cenário 01)							
A	possui uma renda de	\$1.000,00	que vale à satisfação de seus desejos numa proporção de	100,0%	Sua renda total vale para ele	1.000,00	unidades de utilidade
B	possui um adicional de	\$1.000,00	que vale à satisfação de seus desejos numa proporção de	95,0%	Sua renda total vale para ele	1.950,00	unidades de utilidade
C	possui um adicional de	\$1.000,00	que vale à satisfação de seus desejos numa proporção de	91,0%	Sua renda total vale para ele	2.860,00	unidades de utilidade
D	possui um adicional de	\$1.000,00	que vale à satisfação de seus desejos numa proporção de	87,5%	Sua renda total vale para ele	3.735,00	unidades de utilidade
E	possui um adicional de	\$1.000,00	que vale à satisfação de seus desejos numa proporção de	84,3%	Sua renda total vale para ele	4.578,00	unidades de utilidade
F	possui um adicional de	\$1.000,00	que vale à satisfação de seus desejos numa proporção de	81,3%	Sua renda total vale para ele	5.391,00	unidades de utilidade
G	possui um adicional de	\$1.000,00	que vale à satisfação de seus desejos numa proporção de	78,4%	Sua renda total vale para ele	6.175,00	unidades de utilidade

Imagine-se, agora, que sobre essa curva de utilidade marginal decrescente seja instituído um imposto proporcional de 3% (na premissa de que a parcela expropriada pelo imposto sempre corresponda à faixa da renda de menor utilidade marginal):

Quadro 1.B - Imposto proporcional 3%									
A	paga em imposto	\$ 30,00	cuja utilidade marginal é	100,0%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	30,00	isto é	3,000%	de seu total de unidades de utilidade

<sup>154</sup> Extraídos, com pequenas adaptações, de COHEN-STUART, A. J. **Bijdrage tot de Theorie der Progressieve Inkomstenbelasting**. Haia (Países Baixos): Martinus Nijhoff Publishers, 1889, p. 110, *apud* SELIGMAN, Edwin R. A. **Progressive taxation in theory and practice**. 2ª ed. Princeton, Nova Jersey: Princeton University Press, 1909, pp. 217-221.

<sup>155</sup> Em todos os cenários, será desconsiderada a faixa de isenção, ou seja, por “renda” deve-se entender apenas o montante excedente ao mínimo existencial, o que permite que se analise a graduação de alíquotas independentemente da faixa de isenção.

B	paga em imposto	\$ 60,00	cuja utilidade marginal é	95,0%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	57,00	isto é	2,923%	de seu total de unidades de utilidade
C	paga em imposto	\$ 90,00	cuja utilidade marginal é	91,0%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	81,90	isto é	2,864%	de seu total de unidades de utilidade
D	paga em imposto	\$120,00	cuja utilidade marginal é	87,5%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	105,00	isto é	2,811%	de seu total de unidades de utilidade
E	paga em imposto	\$150,00	cuja utilidade marginal é	84,3%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	126,45	isto é	2,762%	de seu total de unidades de utilidade
F	paga em imposto	\$180,00	cuja utilidade marginal é	81,3%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	146,34	isto é	2,715%	de seu total de unidades de utilidade
G	paga em imposto	\$210,00	cuja utilidade marginal é	78,4%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	164,64	isto é	2,666%	de seu total de unidades de utilidade

Nesse Cenário 01, de fato, a imposição de imposto meramente proporcional faria com que a divisão do “sacrifício” fosse, inclusive, regressiva: enquanto o contribuinte com menos recursos (“A”) se desfaria de 3% de seu estoque de unidades de satisfação, o contribuinte em melhores condições (“G”) se desfaria de apenas 2,666%. Daí que, nesse cenário, para que se alcançasse a igualdade de sacrifícios (3%), seria necessária a imposição da seguinte tabela progressiva:

Quadro 1.C – Tabela progressiva para igualdade proporcional de sacrifícios no Cenário 01	
Renda	Alíquota efetiva
\$ 1.000,00	3,0000%
\$ 2.000,00	3,0789%
\$ 3.000,00	3,1429%
\$ 4.000,00	3,2014%
\$ 5.000,00	3,2584%
\$ 6.000,00	3,3155%
\$ 7.000,00	3,3755%

Quadro 1.D - Imposto progressivo conforme Quadro 1.C									
A	paga em imposto	\$ 30,00	cuja utilidade marginal é	100,0%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	30,00	isto é	3,000%	de seu total de unidades de utilidade
B	paga em imposto	\$ 61,58	cuja utilidade marginal é	95,0%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	58,50	isto é	3,000%	de seu total de unidades de utilidade
C	paga em imposto	\$ 94,29	cuja utilidade marginal é	91,0%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	85,80	isto é	3,000%	de seu total de unidades de utilidade
D	paga em imposto	\$128,06	cuja utilidade marginal é	87,5%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	112,05	isto é	3,000%	de seu total de unidades de utilidade
E	paga em imposto	\$162,92	cuja utilidade marginal é	84,3%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	137,34	isto é	3,000%	de seu total de unidades de utilidade

F	paga em imposto	\$198,93	cuja utilidade marginal é	81,3%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	161,73	isto é	3,000%	de seu total de unidades de utilidade
G	paga em imposto	\$236,29	cuja utilidade marginal é	78,4%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	185,25	isto é	3,000%	de seu total de unidades de utilidade

Modificando-se a curva de utilidade, contudo, chega-se a resultados absolutamente diversos quanto à graduação da alíquota efetiva aplicável. Para tanto, veja-se um Cenário 02:

Quadro 2.A - Curva de utilidade marginal decrescente (Cenário 02)							
A	possui uma renda de	\$1.000,00	que vale à satisfação de seus desejos numa proporção de	100,0%	Sua renda total vale para ele	1.000,00	unidades de utilidade
B	possui um adicional de	\$1.000,00	que vale à satisfação de seus desejos numa proporção de	95,0%	Sua renda total vale para ele	1.950,00	unidades de utilidade
C	possui um adicional de	\$1.000,00	que vale à satisfação de seus desejos numa proporção de	93,8%	Sua renda total vale para ele	2.888,00	unidades de utilidade
D	possui um adicional de	\$1.000,00	que vale à satisfação de seus desejos numa proporção de	93,0%	Sua renda total vale para ele	3.818,00	unidades de utilidade
E	possui um adicional de	\$1.000,00	que vale à satisfação de seus desejos numa proporção de	92,4%	Sua renda total vale para ele	4.742,10	unidades de utilidade

Nesse Cenário 02, a imposição de um imposto proporcional à alíquota de 3% levaria ao seguinte resultado:

Quadro 2.B - Imposto proporcional 3%									
A	paga em imposto	\$ 30,00	cuja utilidade marginal é	100,0%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	30,00	isto é	3,000%	de seu total de unidades de utilidade
B	paga em imposto	\$ 60,00	cuja utilidade marginal é	95,0%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	57,00	isto é	2,923%	de seu total de unidades de utilidade
C	paga em imposto	\$ 90,00	cuja utilidade marginal é	93,8%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	84,42	isto é	2,923%	de seu total de unidades de utilidade
D	paga em imposto	\$120,00	cuja utilidade marginal é	93,0%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	111,60	isto é	2,923%	de seu total de unidades de utilidade
E	paga em imposto	\$150,00	cuja utilidade marginal é	92,4%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	138,62	isto é	2,923%	de seu total de unidades de utilidade

Como se pode ver, com exceção da primeira faixa de renda, a aplicação da alíquota única de 3% no Cenário 02 alcançou a igualdade proporcional de sacrifícios (2,923%). Para que os contribuintes de todas as faixas de renda, no Cenário 02, sacrifiquem-

se na mesma proporção, bastaria a imposição da alíquota única efetiva de 3,079% aos demais – o que levaria a uma “tabela progressiva” significativamente mais suave que aquela verificada no Cenário 01:

<b>Quadro 2.C – Tabela progressiva para igualdade proporcional de sacrifícios no Cenário 02</b>	
Faixa de renda	Alíquota marginal
\$ 1.000,00	3,0000%
\$ 2.000,00	3,0790%
\$ 3.000,00	3,0790%
\$ 4.000,00	3,0790%
\$ 5.000,00	3,0790%

<b>Quadro 2.D - Imposto progressivo conforme Quadro 1.C</b>									
A	paga em imposto	\$ 30,00	cuja utilidade marginal é	100,0%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	30,00	isto é	3,000%	de seu total de unidades de utilidade
B	paga em imposto	\$ 61,58	cuja utilidade marginal é	95,0%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	58,50	isto é	3,000%	de seu total de unidades de utilidade
C	paga em imposto	\$ 92,37	cuja utilidade marginal é	93,8%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	86,64	isto é	3,000%	de seu total de unidades de utilidade
D	paga em imposto	\$123,16	cuja utilidade marginal é	93,0%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	114,54	isto é	3,000%	de seu total de unidades de utilidade
E	paga em imposto	\$153,95	cuja utilidade marginal é	92,4%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	142,27	isto é	3,000%	de seu total de unidades de utilidade

Embora ainda haja, posto que de forma quase imperceptível, uma graduação progressiva das alíquotas marginais, é possível cogitar-se um Cenário 03 em que, como se verá a seguir, a igualdade proporcional de sacrifícios seja alcançada com uma graduação regressiva de alíquotas:

<b>Quadro 3.A - Curva de utilidade marginal decrescente (Cenário 03)</b>							
A	possui uma renda de	\$1.000,00	que vale à satisfação de seus desejos numa proporção de	100,0%	Sua renda total vale para ele	1.000,00	unidades de utilidade
B	possui um adicional de	\$1.000,00	que vale à satisfação de seus desejos numa proporção de	80,0%	Sua renda total vale para ele	1.800,00	unidades de utilidade
C	possui um adicional de	\$1.000,00	que vale à satisfação de seus desejos numa proporção de	77,0%	Sua renda total vale para ele	2.570,00	unidades de utilidade
D	possui um adicional de	\$1.000,00	que vale à satisfação de seus desejos numa proporção de	76,4%	Sua renda total vale para ele	3.334,00	unidades de utilidade
E	possui um adicional de	\$1.000,00	que vale à satisfação de seus desejos numa proporção de	75,6%	Sua renda total vale para ele	4.090,00	unidades de utilidade
F	possui um adicional de	\$1.000,00	que vale à satisfação de seus desejos numa proporção de	75,0%	Sua renda total vale para ele	4.840,00	unidades de utilidade

Nesse Cenário 03, a imposição de um imposto proporcional à alíquota de 3% levaria ao seguinte resultado:

<b>Quadro 3.B - Imposto proporcional 3%</b>									
A	paga em imposto	\$ 30,00	cuja utilidade marginal é	100,0%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	30,00	isto é	3,000%	de seu total de unidades de utilidade
B	paga em imposto	\$ 60,00	cuja utilidade marginal é	80,0%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	48,00	isto é	2,667%	de seu total de unidades de utilidade
C	paga em imposto	\$ 90,00	cuja utilidade marginal é	77,0%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	69,30	isto é	2,696%	de seu total de unidades de utilidade
D	paga em imposto	\$120,00	cuja utilidade marginal é	76,4%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	91,68	isto é	2,750%	de seu total de unidades de utilidade
E	paga em imposto	\$150,00	cuja utilidade marginal é	75,6%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	113,40	isto é	2,773%	de seu total de unidades de utilidade
F	paga em imposto	\$180,00	cuja utilidade marginal é	75,0%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	135,00	isto é	2,789%	de seu total de unidades de utilidade

Para que, no Cenário 03, fosse alcançada a igualdade de sacrifícios (3%), seria necessária a imposição da seguinte graduação regressiva de alíquotas efetivas:

<b>Quadro 3.C – Tabela regressiva para igualdade proporcional de sacrifícios no Cenário 03</b>	
Renda	Alíquota efetiva
\$ 1.000,00	3,0000%
\$ 2.000,00	3,3750%
\$ 3.000,00	3,3377%
\$ 4.000,00	3,2729%
\$ 5.000,00	3,2460%
\$ 6.000,00	3,2267%

<b>Quadro 3.D - Imposto progressivo conforme Quadro 3.C</b>									
A	paga em imposto	\$ 30,00	cuja utilidade marginal é	100,0%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	30,00	isto é	3,000%	de seu total de unidades de utilidade
B	paga em imposto	\$ 67,50	cuja utilidade marginal é	80,0%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	54,00	isto é	3,000%	de seu total de unidades de utilidade
C	paga em imposto	\$100,13	cuja utilidade marginal é	77,0%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	77,10	isto é	3,000%	de seu total de unidades de utilidade
D	paga em imposto	\$130,92	cuja utilidade marginal é	76,4%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	100,02	isto é	3,000%	de seu total de unidades de utilidade
E	paga em imposto	\$162,30	cuja utilidade marginal é	75,6%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	122,70	isto é	3,000%	de seu total de unidades de utilidade
F	paga em imposto	\$193,60	cuja utilidade marginal é	75,0%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	145,20	isto é	3,000%	de seu total de unidades de utilidade

O Cenário 03 é, possivelmente, o mais relevante deles, na medida em que comprova que, com exceção do contribuinte “A”, as premissas do sacrifício proporcional podem ensejar até mesmo a graduação regressiva das alíquotas efetivas do imposto.

Avaliando os Quadros 1.C, 2.C e 3.C, contudo, seria possível argumentar que, em todos os cenários, o contribuinte em piores condições (“A”) estaria sujeito a uma alíquota efetiva inferior aos demais – o que poderia, ainda que remotamente, referendar a tese de que a igualdade proporcional de sacrifícios fundamentaria alguma graduação progressiva de alíquotas. Esse resultado, contudo, decorre de uma premissa equivocada, qual seja, de que os primeiros \$ 1.000,00 representam uma utilidade marginal de 100%. O equívoco está, justamente, no fato de que a última parcela de \$ 30,00 desses \$ 1.000,00, destinada ao pagamento do imposto, evidentemente e segundo as premissas da teoria do sacrifício, tem uma utilidade marginal inferior àquela das primeiras parcelas dessa faixa de renda. Em outras palavras, a utilidade marginal média de determinada faixa é superior à utilidade marginal da porção subtraída como imposto<sup>156</sup>. Se levado esse aspecto em consideração, seria possível conceber o Cenário 04 da seguinte forma:

Letra	Descrição	Valor	Utilidade Marginal Média	Porcentagem	Equivalente a um total de	Unidades de utilidade
A	possui uma renda de	\$1.000,00	com uma utilidade marginal média de	80,0%	equivalentes a um total de	800,00
B	possui um adicional de	\$1.000,00	com uma utilidade marginal média de	45,0%	equivalentes a um total de	1.250,00
C	possui um adicional de	\$1.000,00	com uma utilidade marginal média de	37,0%	equivalentes a um total de	1.620,00
D	possui um adicional de	\$1.000,00	com uma utilidade marginal média de	33,0%	equivalentes a um total de	1.950,00
E	possui um adicional de	\$1.000,00	com uma utilidade marginal média de	31,0%	equivalentes a um total de	2.260,00
F	possui um adicional de	\$1.000,00	com uma utilidade marginal média de	29,0%	equivalentes a um total de	2.550,00

Nesse Cenário 04, a imposição de um imposto proporcional de 3% levaria à seguinte situação (considerando, agora, que o montante destinado ao pagamento do imposto representa uma utilidade marginal inferior à média da última faixa de renda do contribuinte):

Letra	Descrição	Valor	Utilidade Marginal Média	Porcentagem	Equivalente a um total de	Unidades de utilidade
A	paga em imposto	\$ 30,00	cuja utilidade marginal média é	50,0%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	15,00
B	paga em imposto	\$ 60,00	cuja utilidade marginal média é	40,0%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	24,00

<sup>156</sup> Cf. SELIGMAN, Edwin R. A. **Progressive taxation in theory and practice**. 2ª ed. Princeton, Nova Jersey: Princeton University Press, 1909, p. 220.

C	paga em imposto	\$ 90,00	cuja utilidade marginal média é	35,0%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	31,50	isto é	1,944%	de seu total de unidades de utilidade
D	paga em imposto	\$120,00	cuja utilidade marginal média é	32,0%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	38,40	isto é	1,969%	de seu total de unidades de utilidade
E	paga em imposto	\$150,00	cuja utilidade marginal média é	30,0%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	45,00	isto é	1,991%	de seu total de unidades de utilidade
F	paga em imposto	\$180,00	cuja utilidade marginal média é	28,5%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	51,30	isto é	2,012%	de seu total de unidades de utilidade

Para que, nesse Cenário 04, fosse alcançada a igualdade de sacrifícios (1,875%), seria necessária a imposição da seguinte graduação efetivamente regressiva de alíquotas efetivas:

Quadro 4.C – Tabela regressiva para igualdade proporcional de sacrifícios no Cenário 04	
Renda	Alíquota efetiva
\$ 1.000,00	3,0000%
\$ 2.000,00	2,9297%
\$ 3.000,00	2,8929%
\$ 4.000,00	2,8564%
\$ 5.000,00	2,8250%
\$ 6.000,00	2,7961%

Quadro 4.D - Imposto progressivo conforme Quadro 4.C									
A	paga em imposto	\$ 30,00	cuja utilidade marginal é	50,0%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	15,00	isto é	1,875%	de seu total de unidades de utilidade
B	paga em imposto	\$ 58,59	cuja utilidade marginal é	40,0%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	23,44	isto é	1,875%	de seu total de unidades de utilidade
C	paga em imposto	\$ 86,79	cuja utilidade marginal é	35,0%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	30,38	isto é	1,875%	de seu total de unidades de utilidade
D	paga em imposto	\$114,26	cuja utilidade marginal é	32,0%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	36,56	isto é	1,875%	de seu total de unidades de utilidade
E	paga em imposto	\$141,25	cuja utilidade marginal é	30,0%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	42,38	isto é	1,875%	de seu total de unidades de utilidade
F	paga em imposto	\$167,76	cuja utilidade marginal é	28,5%	que vale à satisfação de seus desejos num montante de	47,81	isto é	1,875%	de seu total de unidades de utilidade

A análise desses diversos cenários revela que todos têm em comum sua arbitrariedade, porque estimam numericamente uma taxa de perda de utilidade marginal do dinheiro que não pode ser verificada empiricamente, permitindo a conclusão de que a tributação progressiva não é uma simples decorrência lógica da premissa de que uma renda maior tem, proporcionalmente, uma utilidade menor se comparada a rendas menores. Esse



problema não é banal, uma vez que, embora possa ser intuitiva essa perda de utilidade marginal, existem inúmeras alternativas quanto à sua intensidade<sup>157</sup>.

A conclusão parcial, portanto, é de que as teorias da igualdade absoluta e proporcional de sacrifícios não implicam, pois, a graduação progressiva de alíquotas, consequência necessária apenas se adotada a perspectiva do sacrifício mínimo<sup>158</sup>, a qual, desde início, se identificou absolutamente incompatível com a proteção à livre iniciativa da atividade econômica e vedação ao tributo com efeitos de confisco. Daí por que se mostra bem versada a acintosa crítica de EINAUDI, baseada na impossibilidade de aferir, de forma não arbitrária, a perda marginal de utilidade do dinheiro. Se, de um lado, as teorias da igualdade absoluta de sacrifícios e do sacrifício mínimo são absolutamente inviabilizadas, pois têm como cerne a comparação entre perdas de utilidade, satisfação ou felicidade de diferentes sujeitos, o que é absolutamente psicológico e variável, implicando uma inescapável renúncia às comparações intersubjetivas de utilidade<sup>159</sup>, de outro, também a teoria da igualdade proporcional de sacrifícios, embora não comparativa (que cada um perca a mesma proporção de seu estoque de utilidade, seja ele qual for), padece da inviabilidade de quantificar, objetiva e independentemente do mero relato pessoal de cada sujeito passivo, qual é o *estoque de utilidade* de cada contribuinte<sup>160</sup>.

Em resumo, assim podem-se sumarizar as objeções à abordagem do sacrifício como concretização do conteúdo da capacidade contributiva enquanto critério de graduação e fundamento do imposto sobre a renda progressivo: **(i)** não é possível, dado o elemento psicológico envolvido, compararem-se as utilidades provenientes de rendimentos e os sacrifícios decorrentes de sua expropriação por impostos com relação a diferentes contribuintes; **(ii)** da mesma forma, não é crível afirmar que as curvas de utilidade da riqueza sejam idênticas quanto a dois contribuintes diferentes; **(iii)** dada a fungibilidade da utilidade proveniente da moeda, tampouco é absoluta a afirmação pelo caráter decrescente dessa utilidade; **(iv)** não é possível assegurar que um rendimento superior a outro propicie utilidade total superior à desse outro; **(v)** não se pode apurar a medida da diferença dessas

---

<sup>157</sup> Cf. SELIGMAN, Edwin R. A. **Progressive taxation in theory and practice**. 2ª ed. Princeton, Nova Jersey: Princeton University Press, 1909, p. 221; BLUM, Walter J; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation. **University of Chicago Law Review**, v. 19, n. 3, 1952, pp. 417-520 (461-462).

<sup>158</sup> Cf. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 4ª reimpressão. Coimbra (Portugal): Almedina, 2015, pp. 453-454.

<sup>159</sup> Cf. HAYEK, Friedrich. Reexaminando a tributação progressiva. Trad. Edson Bini. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 739-764 (743).

<sup>160</sup> Cf. EINAUDI, Luigi. **Mitos y paradojas de la justicia tributaria**. Barcelona (Espanha): Ediciones Ariel, 1959, pp. 242-244.

utilidades<sup>161</sup>; e (iv) a indeterminabilidade dessa curva de utilidade marginal inviabiliza o argumento, justamente porque, como visto, a igualdade (proporcional) do sacrifício apenas levará à graduação progressiva de alíquotas marginais em determinados cenários bem específicos de perda de utilidade marginal; em outros, inclusive, poderia implicar uma tributação proporcional ou até mesmo regressiva.

Diante dessas dificuldades, SELIGMAN propôs que se reavaliasse o significado da capacidade contributiva. No lugar da doutrina da igualdade de sacrifício, sugeriu que se voltasse a atenção ao poder, nativo ou adquirido, de produção de riqueza. Isso significaria dizer que a facilidade de aumentar a produção (de renda) cresce em uma proporção maior que a aritmética, pois de quanto mais recursos dispõe o indivíduo, mais fácil será auferir ainda mais<sup>162</sup>. À primeira vista, se trataria de um convincente argumento a favor da progressividade, já que, quanto maior for a renda do indivíduo, melhores serão as opções para o seu investimento, o que tratará uma possibilidade maior de gerar ainda mais renda a partir de sua riqueza auferida naquele momento<sup>163</sup>. Em outras palavras, quanto mais uma pessoa aufere, mais fácil para ela será auferir ainda mais.

De fato, embora seja verdadeiro que uma pessoa que é remunerada por 10 unidades por hora possua mais facilidade para ganhar uma unidade do que uma pessoa que ganha apenas uma unidade por hora, essa relação já estaria refletida na tributação proporcional. Isso demonstra que essa teoria, quando muito, se aplicaria apenas a rendimentos obtidos de investimentos (capital) e não àqueles provenientes do trabalho – o que já seria duvidoso, uma vez que capital nada mais é que trabalho acumulado (por si próprio ou por seus ascendentes, no caso das heranças). Mesmo com relação aos rendimentos do capital, pode-se conceber situação em que dois indivíduos possuam o mesmo capital investido, porém com taxas de retorno diferentes: o que justificaria, num imposto progressivo, que ambos fossem tributados a alíquotas diferentes?<sup>164</sup> Essa forma de pensar levaria à tormentosa questão do risco: aquele que se expôs a um investimento de maior risco e, portanto, auferiu um retorno maior será tributado de forma proporcionalmente superior – afastando-se, assim das premissas da própria abordagem da capacidade contributiva como

---

<sup>161</sup> Cf. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 4ª reimpressão. Coimbra (Portugal): Almedina, 2015, p. 453.

<sup>162</sup> Cf. SELIGMAN, Edwin R. A. **Progressive taxation in theory and practice**. 2ª ed. Princeton, Nova Jersey: Princeton University Press, 1909, pp. 290-293.

<sup>163</sup> Cf. CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 75.

<sup>164</sup> Cf. BLUM, Walter J; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation. **University of Chicago Law Review**, v. 19, n. 3, 1952, pp. 417-520 (481-482).

faculdade. De toda forma, a aplicação do fundamento proposto por SELIGMAN ao modelo brasileiro de tributação sobre a renda seria demasiadamente descabida, especialmente se considerado o fato de que a maior parte dos rendimentos de capital não estão submetidos a uma graduação progressiva de alíquotas, já que são tributados separadamente<sup>165</sup>.

Em síntese, a insustentabilidade das teorias do sacrifício, assim como a incongruência da aplicação da teoria do benefício em matéria de imposto no contexto do Estado Social Democrático de Direito, levou à superação dessas propostas de compreensão da capacidade contributiva, vinculando-a ao ideal de solidariedade: colabora-se ao (custeio do) interesse geral em razão da riqueza disponível a contribuinte, independentemente do sacrifício (subjeto) decorrente do pagamento do imposto e da utilidade que receba dos serviços públicos<sup>166</sup>. Passa-se a graduar a tributação com base, primordialmente, na riqueza de cada indivíduo.

### **1.3.2.2. Progressividade como concretização da capacidade contributiva globalmente considerada**

Outro argumento refere-se à “teoria da compensação”, segundo a qual as alíquotas progressivas do imposto sobre a renda teriam a finalidade de compensar a regressividade própria dos outros tributos do sistema tributário. Independentemente de qualquer discussão a respeito do mérito de diferentes análises de dados relativas ao padrão progressivo, proporcional ou regressivo de determinado sistema tributário como um todo, essa abordagem põe em questão como deveria se dar essa distribuição<sup>167</sup>. Essa linha específica de defesa da progressividade, na realidade, tem por pressuposto de justiça uma tributação proporcional, de tal sorte que um determinado imposto progressivo apenas se prestaria a compensar a regressividade de outros tributos. No geral, essa é a justificativa para a progressividade de alguns impostos encontrada por aqueles que, na realidade, defendem um sistema tributário genericamente proporcional<sup>168</sup>. É, portanto, ao lado das teorias do sacrifício, uma proposta de fundamentação da progressividade em bases liberais, deixando

---

<sup>165</sup> Cf. tópico 3.4.1. (“Tributação cedular, restrição à progressividade e necessidade de justificação”).

<sup>166</sup> Cf. MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **Capacidad económica y sistema fiscal**. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 94.

<sup>167</sup> Cf. BLUM, Walter J; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation. **University of Chicago Law Review**, v. 19, n. 3, 1952, pp. 417-520 (422).

<sup>168</sup> Cf. SELIGMAN, Edwin R. A. **Progressive taxation in theory and practice**. 2ª ed. Princeton, Nova Jersey: Princeton University Press, 1909, pp. 146-147.

de reconhecê-la como um instrumento do Estado na intervenção na distribuição de riquezas genericamente resultante da ação do mercado<sup>169</sup>.

Essa é a abordagem proposta por SCHOUERI, que, a partir de estudos econômicos<sup>170</sup>, constata que a tributação sobre o consumo, de fato, é sensivelmente regressiva; ou seja, quanto maior a riqueza familiar, menor será o percentual comprometido com o pagamento de tributos. Nesse contexto, a progressividade do imposto sobre a renda decorreria do próprio princípio da igualdade, enquanto modo de eliminar ou, ao menos, atenuar a regressividade do sistema tributário brasileiro<sup>171</sup>. A avaliação da regressividade, proporcionalidade ou progressividade do sistema tributário como um todo depende de que se possa avaliar a correlação entre renda auferida e tributos pagos pelas unidades familiares. Esse estudo, contudo, pode enfrentar algumas dificuldades, como rendimentos não declarados (informalidade e sonegação), desconsideração de parcela do imposto pago pelas famílias mais ricas e, principalmente, o efeito translativo dos tributos pagos pelas pessoas jurídicas<sup>172</sup>. De todo modo, tais premissas são plausíveis, uma vez que decorre da incapacidade dos tributos sobre o consumo de captar características pessoais dos contribuintes a sua tendência a uma incidência regressiva<sup>173</sup>.

Independentemente dessas dificuldades, avaliar esse fundamento passa, invariavelmente, pela definição se a adequação dos impostos à capacidade contributiva – exigida pelo artigo 145, § 1º, da Constituição brasileira – faz referência a cada imposto isoladamente ou, ao contrário, à totalidade dos impostos – e, nesse caso, se a todos os impostos ou à totalidade de impostos instituídos por cada ente federado<sup>174</sup>. De fato, é possível que a capacidade contributiva seja considerada imposto a imposto, de modo

---

<sup>169</sup> Cf. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 4ª reimpressão. Coimbra (Portugal): Almedina, 2015, pp. 494-495.

<sup>170</sup> Cf. ZOCKUN, Maria Helena. Aumenta a regressividade dos impostos no Brasil. In: **Informações FIPE**, n. 297, junho de 2005, pp. 11-13. Disponível em: <[http://downloads.fipe.org.br/content/downloads/publicacoes/bif/2005/6\\_bif297.pdf](http://downloads.fipe.org.br/content/downloads/publicacoes/bif/2005/6_bif297.pdf)>. Acesso em 21.05.2017; SIQUEIRA, Rozane Bezerra de; NOGUEIRA, José Ricardo Bezerra; SOUZA, Evaldo Santana de. **O sistema tributário brasileiro é regressivo?**, fevereiro de 2012, p. 2. Disponível em: <<http://docplayer.com.br/24529152-O-sistema-tributario-brasileiro-e-regressivo-rozane-bezerra-de-siqueira-jose-ricardo-bezerra-nogueira-evaldo-santana-de-souza.html>>. Acesso em 21.05.2017.

<sup>171</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 431.

<sup>172</sup> Cf. SIQUEIRA, Rozane Bezerra de; NOGUEIRA, José Ricardo Bezerra; SOUZA, Evaldo Santana de. **O sistema tributário brasileiro é regressivo?**, fevereiro de 2012, p. 2. Disponível em: <<http://docplayer.com.br/24529152-O-sistema-tributario-brasileiro-e-regressivo-rozane-bezerra-de-siqueira-jose-ricardo-bezerra-nogueira-evaldo-santana-de-souza.html>>. Acesso em 21.05.2017.

<sup>173</sup> Cf. SERNA, José Guillermo Baron. La progresividad en el sistema tributario colombiano. In: **Revista del Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario**, v. 86, n. 562, pp. 3-28, Bogotá (Colômbia), dez./1993 (28).

<sup>174</sup> Cf. COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. In: **Revista de Direito Tributário**, n. 55, ano 15, pp. 297-302, janeiro-março/1991 (302).

particular, sem que se perca de vista a perspectiva do todo, de tal sorte que se poderia evitar que o sistema em si se torne regressivo, o que permitiria mitigar eventual antagonismo entre progressividade e capacidade contributiva que a refutação à teoria do sacrifício poderia sugerir<sup>175</sup>. Exemplo dessa discussão é a posição de TIPKE, para quem, na premissa de que não apenas o imposto sobre a renda, mas também os impostos sobre consumo e sobre transferências patrimoniais (em razão da translação da carga) acabam por incidir sobre essa mesma renda, o que é exigido pela capacidade contributiva é que “a carga *total* de impostos, com todos os impostos, deve crescer conforme aumenta a renda ou o lucro”<sup>176</sup>.

MOLINA explora essa questão da concepção global ou particularizada da capacidade contributiva. Para o autor espanhol, se o âmbito objetivo de proteção dela decorrente se refere à determinação, na repartição do ônus público, da carga fiscal individual, parece fazer sentido que deva ser considerado o sistema tributário (ou, mais acertadamente, de impostos) como um todo. No entanto, não se deve ignorar que qualquer desvio, em um determinado imposto, desse padrão de distribuição do encargo em conformidade com a capacidade contributiva necessariamente distorcerá a carga contributiva individual, de forma tal que todos os impostos deverão, a princípio, distribuir-se individualmente, em conformidade com a capacidade contributiva. Segundo o autor, a essa máxima apenas seriam admissíveis duas exceções: (i) hipóteses em que os desvios da capacidade contributiva estejam fundamentados em outros princípios constitucionais, devendo tais desvios ser submetidos ao controle de proporcionalidade; ou (ii) hipóteses em que tais desvios sejam compensados através de outra figura normativa, o que não deve ocorrer de forma automática, mas exigindo uma “estrita coordenação normativa”<sup>177</sup>.

Ao tratar especificamente da progressividade, MOLINA parece enquadrá-la, justamente, na segunda situação acima, sob o fundamento de que, em seu plano vertical, deve a capacidade contributiva ser aplicada de forma progressiva, dispondo o legislador ordinário de ampla liberdade para fixar o grau dessa progressividade, de tal sorte que os efeitos regressivos da tributação sobre o consumo se compensariam de forma automática

---

<sup>175</sup> Cf. COSTA, Alcides Jorge. IPTU – progressividade. In: **Revista de Direito Público**, n° 93, janeiro-março/1990, pp. 239-242 (240-241).

<sup>176</sup> TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. Trad. Luís Eduardo Schoueri. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 60-70 (63-64). No mesmo sentido, cf. ATALIBA, Geraldo. IPTU – Progressividade. In: **Revista de Direito Tributário**, n. 56, ano 15, pp. 75-83, abril-junho/1991 (76).

<sup>177</sup> Cf. MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **Capacidad económica y sistema fiscal**. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 108.

sempre que o sistema tributário como um todo seja predominado por impostos progressivos<sup>178</sup>. A esse respeito, algumas considerações devem ser apresentadas.

Em primeiro lugar, ao tratar desse problema, o autor parece altamente preocupado com o fato de que não reconhece que tributos sobre o consumo respeitem o princípio da capacidade contributiva, donde vislumbra o imposto sobre a renda progressivo, da elevação da faixa de isenção e da existência de subsídios ou subvenções estatais como espécies de compensação, além da necessidade de isenção das operações com bens de primeira necessidade<sup>179</sup>. Em segundo lugar, é necessário destacar que o autor parte do pressuposto de que a capacidade contributiva daria ampla margem à fixação de alíquotas progressivas<sup>180</sup> (o que, pelo que até aqui analisado, não parece ser o caso). Em terceiro lugar, não é claro, no sistema brasileiro, que haja essa “estrita coordenação normativa” a que se refere o autor espanhol, para quem “não basta, portanto, que as lesões concretas à capacidade contributiva fiquem, por assim dizer, *diluídas* no complexo emaranhado da imposição tributária”<sup>181</sup>.

Isso não significa, contudo, que a avaliação dos efeitos confiscatórios da tributação deva, necessariamente, ser realizada tributo a tributo: pelo contrário, de acordo com as possibilidades do caso concreto, a ideia do tributo enquanto restrição a direitos fundamentais dos contribuintes faz com que pouco importe a quem e a que título deve o cidadão pagá-lo – o que deve ser analisado é o efeito daquela obrigação em sua esfera de interesses<sup>182</sup>.

Em todo caso, o que importa dessa análise a respeito da justificação da progressividade do imposto sobre a renda a partir da capacidade contributiva é, sobretudo, compreender os efeitos de tal constatação nos controles a que se submeterá. Em outras palavras, caberá avaliar se e quais restrições ou violações a direitos fundamentais do contribuinte ela impõe, para, então, verificarem-se as formas de controle.

---

<sup>178</sup> Cf. *Ibid.*, pp. 108-109.

<sup>179</sup> Cf. *Ibid.*, p. 126.

<sup>180</sup> Cf. *Ibid.*, pp. 127-128.

<sup>181</sup> Tradução livre de: “[...] no basta por tanto que las concretas lesiones de la capacidad económica queden, por así decirlo, *diluídas* en el complejo entramado de la imposición” (*Ibid.*, p. 113).

<sup>182</sup> Cf. tópico 4.6.2.2. (“Abrangência do controle: tributo a tributo ou sistema tributário como um todo”).

### 1.3.2.3. Progressividade como restrição ao direito fundamental a contribuir em conformidade com a capacidade contributiva

Deixadas de lado as premissas das teorias do sacrifício, verifica-se que o princípio da capacidade contributiva exige apenas que os contribuintes que possuam maior capacidade econômica devam pagar mais tributos – para o que basta a simples tributação proporcional<sup>183</sup>. A progressividade, ao contrário, provoca uma distinção de tratamento entre os contribuintes, na medida em que um pagará (proporcionalmente) mais que outro<sup>184</sup> – a questão, altamente controversa, é se essa discriminação guarda seu fundamento, ainda, na capacidade contributiva.

Um dos primeiros pontos relativos à tensão entre capacidade contributiva e progressividade diz respeito aos ganhos eventuais, ou situações em que contribuintes auferem toda a renda de sua vida em poucos anos, o que levaria que aqueles que a tenham auferido mais concentradamente acabem pagando mais que aqueles que a auferiram de forma diluída ao longo dos anos, mesmo que ambos, ao final da vida, tenham auferido idêntico montante de renda<sup>185</sup>. É a questão se é justo que dois contribuintes que ao longo da vida auferiram a mesma renda possam ter de pagar diferentes montantes de imposto em razão da divisão arbitrária, pela lei, de sua vida em determinados períodos de tempo<sup>186</sup>.

No entanto, a questão da desigualdade decorrente da aplicação de alíquotas progressivas sobre ganhos ocasionais ou não periódicos, bem como as diferenças no montante de rendimentos auferido ao longo do tempo, com picos extraordinários em determinados exercícios, parece ser meramente contingente: para a correção, bastaria que se admitisse como base do imposto não a renda de cada ano, mas uma média das rendas de um período plurianual, por exemplo<sup>187</sup>, em que pese a complexidade e dificuldade na administração do imposto que essa medida implicaria. Essa tensão, nesse ponto, não toca a questão de fundo: se tributar de forma desproporcional contribuintes que auferiram rendas diferentes (em um ano ou ao longo da vida) decorre, ou não, do princípio da capacidade contributiva enquanto critério de graduação do imposto.

---

<sup>183</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 457.

<sup>184</sup> Cf. BRAZUNA, José Luís Ribeiro. A progressividade do IPTU. In: **IOB-Repertório de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo**, n. 1, pp. 36-30, São Paulo, janeiro/2003 (36).

<sup>185</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 410.

<sup>186</sup> Cf. BLUM, Walter J; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation. **University of Chicago Law Review**, v. 19, n. 3, 1952, pp. 417-520 (433).

<sup>187</sup> Cf. JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. Buenos Aires (Argentina): Cangallo, 1993, p. 480.

Isso traz à luz o problema da autonomia da progressividade perante o princípio da capacidade contributiva. Sob a perspectiva até aqui desenvolvida, verifica-se tratar de exigências autônomas e distintas: enquanto a capacidade contributiva pode se concretizar com um imposto meramente proporcional, ela não poderia servir de fundamento à tributação em bases progressivas. É nessa linha que se pode aventar a existência de um conflito entre capacidade contributiva e progressividade, dando azo à aplicação, nesse caso, de controles próprios de normas com fundamento extrafiscal<sup>188</sup> – a depender, é claro, da normatização constitucional dessa questão. Se a progressividade não deriva de uma razão imanente ao imposto sobre a renda, ou seja, pode ou não estar presente sem que isso desnature a característica de um imposto sobre a renda<sup>189</sup>, é ainda mais clara sua autonomia frente à capacidade contributiva. Isso porque, como visto, a capacidade contributiva é critério de comparação de contribuintes em matéria de impostos, de sorte tal que a renda, enquanto prevista na Constituição Federal e definida no Código Tributário Nacional, trata-se de elemento indicativo daquela medida de comparação.

Assim, em termos gerais e deixando de lado as particularidades brasileiras por ora, se a progressividade não é obrigatória na conformação de um imposto sobre a renda, isso apenas pode significar que a comparação (gradação do imposto), conforme sua medida (capacidade contributiva) e levando em conta o respectivo elemento indicativo da medida (renda), é perfeitamente alcançada em bases proporcionais. Essa é a razão por que, atendendo a gradação proporcional a tais critérios, qualquer outra forma de gradação (progressiva, por exemplo) exigirá fundamentos outros que a justifiquem.

O que importa, aqui, é compreender a capacidade contributiva como síntese dos direitos fundamentais dos contribuintes nas limitações materiais ao poder de tributar<sup>190</sup>: é na estrita observância a ela, levando-se em conta seus elementos indicativos expressamente dispostos pela Constituição (renda, no caso), acrescida das demais limitações constitucionais formais, que se terá a tributação que implique a mínima restrição aos direitos dos contribuinte, notadamente a propriedade, a livre iniciativa e, ao cabo, a própria dignidade da pessoa humana. A tributação conforme a capacidade contributiva, observando-se demais garantias como legalidade, anterioridade, irretroatividade, é justamente aquela que entendeu

---

<sup>188</sup> Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, pp. 178-179.

<sup>189</sup> Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 261.

<sup>190</sup> Cf. ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin. 2004, p. 124.



o legislador constituinte como *a priori* aceitável à luz dos demais direitos fundamentais, particularmente a propriedade e o livre exercício da atividade econômica.

Essa é a razão por que não parece adequado afirmar que a progressividade no imposto sobre a renda (em geral) não é exigida pela capacidade contributiva, mas tampouco a viola ou restringe<sup>191</sup>. Trata-se de conclusão incompatível com a premissa da capacidade contributiva enquanto padrão aceitável de tributação à luz dos demais direitos dos contribuintes: se dela não decorre a progressividade, isso só pode significar que a tributação progressiva vai além dos padrões decorrentes da capacidade contributiva, os quais conduzem tão somente à incidência proporcional<sup>192</sup>. Se o faz, por evidente, restringe ou viola a capacidade contributiva enquanto consubstanciação dos direitos fundamentais em matéria de impostos. Ora, ou bem a graduação (isto é, a distribuição do grau de exação) do imposto se encontra em conformidade com as manifestações de capacidade contributiva; ou bem se desvia desse modelo de distribuição da carga tributária – evidenciando, no segundo caso, uma desigualdade se considerado o critério da capacidade contributiva<sup>193</sup>, implicando uma restrição ao estado ideal de coisas em que todos contribuam ao custeio estatal na exata medida e no limite de sua capacidade contributiva, considerada tanto horizontal quanto verticalmente. E, tratando-se da capacidade contributiva enquanto critério de comparação entre sujeitos com rendas diferentes e refutadas as teorias do sacrifício, não há outra forma de diferenciá-los senão na mesma proporção em que se diferenciam suas rendas.

Tanto que BARRETO identifica, na progressividade, uma exceção à aplicação da capacidade contributiva e da própria isonomia tributária, desconsiderando a primeira<sup>194</sup>, ao menos enquanto critério de graduação dos impostos. Embora o imposto progressivo possa ser condizente com capacidade contributiva sob uma perspectiva horizontal, isto é, naquilo em que são iguais as capacidades, igual é o tratamento, do ponto de vista da graduação da carga, é evidente o desvio da capacidade contributiva enquanto parâmetro para sua distribuição. Por essa razão, é necessária a construção de uma justificação que sirva de fundamento para tal padrão de alocação da carga tributária – especialmente no caso do

---

<sup>191</sup> Cf. LEÃO, Martha Toribio. A (des)proporcionalidade da progressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física no sistema brasileiro. In: **Revista Direito Tributário Atual**, vol. 28. São Paulo, 2013, pp. 181-205 (192).

<sup>192</sup> Cf. POLIZELLI, Vitor Borges. Progressividade: distribuição de renda e indução. In: **Direito tributário atual**, vol. 21, 2007, pp. 361-382 (367).

<sup>193</sup> Cf. TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e ideia de sistema no direito tributário. Trad. Luís Eduardo Schoueri. In: MACHADO, Brandão (coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 515-527 (525; 527).

<sup>194</sup> Cf. BARRETO, Aires Fernandino. Progressividade (conteúdo, sentido, limites de sua aplicação ao IPTU). In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 441-464 (445; 447-448).

imposto sobre a renda brasileiro, em que deflui da Constituição, no mínimo, uma clara inclinação a favor da progressividade.

De fato, uma vez afastadas as premissas da teoria do sacrifício, fica evidente a restrição que o imposto progressivo imprime sobre o princípio da capacidade contributiva, como se vê tomando de empréstimo a definição dada por Tipke (ao menos para fins de imposto sobre a renda):

“[...] 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”<sup>195</sup>.

A definição do autor alemão, própria da dimensão de princípio da capacidade contributiva enquanto estado ideal de coisas em que a distribuição do encargo do imposto se dê em conformidade com a sua manifestação (índice) por cada contribuinte, não deixa dúvidas de que, sob a perspectiva da equidade vertical, tal norma constitucional serve de fundamento ou justificação para um agravamento proporcional do ônus tributário: “[q]uanto mais alta a renda, *tanto* mais alto deve ser o imposto”. As conjunções “quanto [...], tanto [...]” demonstram, à clareza matemática, que a igualdade consubstanciada no princípio da capacidade contributiva é, portanto, proporcional.

Mais à frente, embora TIPKE reconheça não derivar a progressividade do princípio da capacidade contributiva, entende serem compatíveis<sup>196</sup>. No entanto, levando em conta as questões suscitadas até aqui, apenas se pode concordar com tal assertiva se considerado o aspecto objetivo da capacidade contributiva ou, mais precisamente, sua função de pressuposto do fato tributário: mesmo a tributação progressiva, com base na qual se distribui o encargo do imposto num padrão destoante com a capacidade contributiva, não poderá deixar de capturar, exclusivamente, manifestações efetivas de riqueza que exteriorizem capacidade contributiva. Tanto é assim que, para TIPKE, “[o] princípio da capacidade contributiva exige uma base de cálculo adequada”<sup>197</sup>, sendo que a adequação da base imponible diz respeito ao pressuposto (objetivo e subjetivo) da tributação, enquanto a progressividade de alíquotas é, sobretudo, relativa ao critério de graduação dos impostos.

---

<sup>195</sup> TIPKE, Klaus. Fundamentos da justiça fiscal. In: TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 31 (destaques no original).

<sup>196</sup> Cf. TIPKE, Klaus. Fundamentos da justiça fiscal, p. 35.

<sup>197</sup> Ibid., p. 35.

A posição de DERZI sobre progressividade é relevante, na medida em que a compreende como expressão da personalização dos impostos determinada pelo artigo 145, § 1º, da Constituição Federal; no entanto, não por características que lhe sejam próprias, mas pelo fato de que a incidência progressiva seria, a seu ver, a única forma de compensar reduções e isenções decorrentes de necessidades pessoais dos contribuintes, estas, sim, fundamentadas no princípio da igualdade<sup>198</sup> (mais precisamente, a capacidade contributiva). O ponto de interesse de seu entendimento diz respeito, justamente, a tratar a progressividade como a outra face da concretização da capacidade contributiva; para que o Estado possa cobrar um imposto verdadeiramente pessoal dos mais pobres, é-lhe exigido, pela capacidade contributiva, uma redução tão sensível do valor arrecadado que ela apenas poderá ser compensada com um agravamento da situação dos mais ricos, que contribuirão em maior proporção. Embora a autora não afaste expressamente progressividade e capacidade contributiva, suas premissas quanto ao desequilíbrio que implica na distribuição do encargo do imposto podem ajudar a corroborar o entendimento aqui desenvolvido, que enxerga na progressividade uma restrição ao direito fundamental de contribuir em conformidade com a capacidade contributiva.

Ainda, merecem reflexão os desdobramentos da teoria compensatória sobre a linha que ora se discute, no sentido da progressividade como restrição ao direito fundamental de contribuir em conformidade com a capacidade contributiva. Nesse contexto, destaca-se o critério buscado por VELLOSO, baseado no grau da progressividade, para compreensão de sua justificação. Assim, uma progressividade moderada, voltada apenas a compensar efeitos regressivos de certos tributos, pode se entender apoiada na capacidade contributiva, promovendo a igualdade tanto em termos gerais quanto especificamente na seara tributária. Ao contrário, uma progressividade acentuada, indo além da graduação baseada no critério da capacidade contributiva, pautada exclusivamente na igualdade de oportunidades e objetivando desenvolver a “igualdade através do tributo”, e não a “igualdade do tributo”, vai além da isonomia tributária que é, em matéria de impostos, concretizada pela capacidade contributiva. Para o autor, isso demonstra que uma progressividade acentuada não mais se baseia na graduação dos impostos conforme a mera capacidade contributiva, mas sobretudo

---

<sup>198</sup> Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1.165.

a partir de uma determinada perspectiva de igualdade de fato: ao invés de promovê-la, sacrifica-se a capacidade contributiva<sup>199</sup>.

Em que pese a elevada imprecisão da distinção entre progressividades “moderada” e “acentuada” inviabilizar a abordagem proposta pelo autor, ela traz consigo a clareza de estabelecer que existe um padrão de graduação do imposto conforme a capacidade contributiva; desviar desse padrão, portanto, significa (i) restringi-la e (ii) exigir outra fundamentação constitucional que justifique tal desvio.

Ao final, o princípio da capacidade contributiva enquanto critério de graduação dos impostos pode ser entendido como uma garantia do *status quo*, ou seja, mantenedor da distribuição de riquezas originariamente realizada pelo mercado: não fundamenta, por si só, a intervenção ou transformação social<sup>200</sup>. Portanto, isso apenas pode significar que, no caso de contribuintes com manifestações diferentes de capacidade contributiva, é na proporção dessa diferença que deverão ser discriminados.

A premissa aqui firmada, portanto, é de que a capacidade contributiva enquanto critério distributivo constitui um direito fundamental, sobretudo ligado à distribuição do peso da carga tributária<sup>201</sup>. Nessa linha, vale repisar que a capacidade contributiva, enquanto critério de graduação dos impostos, está menos relacionada com objetivos de redução de desigualdades na sociedade e mais voltada a um estado ideal de coisas em que o ônus fiscal seja distribuído de forma proporcionalmente igual entre os cidadãos<sup>202</sup>. É esse, portanto, o direito fundamental a contribuir em conformidade com a capacidade contributiva, pondo ênfase em tal princípio, além de uma medida de igualdade tributária, como um direito cujas restrições exigem um controle próprio<sup>203</sup>. Direito fundamental esse, vale mencionar, dotado de suporte fático amplo, o que não permitiria que se excluíssem da análise, *a priori*, restrições impostas à sua aplicação<sup>204</sup>.

---

<sup>199</sup> Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, pp. 173-177.

<sup>200</sup> Cf. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 4ª reimpressão. Coimbra (Portugal): Almedina, 2015, p. 493.

<sup>201</sup> Cf. FARO, Julio Pinheiro. Solidariedade e justiça fiscal: uma perspectiva diferente sobre a concretização de direitos a partir do dever de pagar impostos. In: **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, v. 20, n. 81, out.-dez./2012, pp. 229-271 (237).

<sup>202</sup> Cf. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**, p. 459.

<sup>203</sup> Cf. MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **Capacidad económica y sistema fiscal**. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 74. Em idêntico sentido, veja a feliz expressão cunhada por ÁVILA: “direito fundamental à igualdade segundo a capacidade econômica dos contribuintes (artigos 5º e 145, 1º)” (ÁVILA, Humberto. **Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 26).

<sup>204</sup> Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2ª ed., 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2014, pp. 108-111; ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria dos direitos fundamentais em matéria tributária**: restrições a direitos do contribuinte e proporcionalidade. São Paulo: Quartier Latin, 2017, pp. 77-79; 288-298.

Assim é que a teoria compensatória, embora possa constituir um plausível argumento em prol da progressividade no imposto sobre a renda, não parece ser suficiente para atrelá-la à capacidade contributiva e descaracterizar a flagrante restrição ao direito fundamental correlato. Em primeiro lugar, pelo fato de não ser evidente a vinculação entre, de um lado, o agravamento dos mais ricos pelo imposto sobre a renda progressivo e, de outro, a regressividade dos impostos sobre consumo, como visto anteriormente. Em segundo lugar, é inegável que a Constituição elencou, como elementos indicativos de capacidade contributiva, índices dotados de maior ou menor grau de pessoalidade, todos eles aptos, portanto, a ensejar a incidência de impostos, além de ter feito constar a exceção “sempre que possível” quanto à pessoalidade dessa graduação. Além disso, tratando-se de tributos sobre consumo, é a própria Constituição que estabelece mecanismos internos para mitigação dessa regressividade, como a essencialidade e a seletividade. Tudo isso parece enfraquecer essa vinculação que seria necessária para que se admitisse a teoria compensatória como a conciliação entre capacidade contributiva e progressividade no imposto sobre a renda.

Finalmente, em terceiro lugar e mais importante, a progressividade no imposto sobre a renda, por tudo que analisado até aqui, inegavelmente imprime um desvio no padrão de distribuição do encargo do imposto conforme a capacidade contributiva. Em outras palavras, trata-se de restrição a esse direito fundamental, cuja constitucionalidade dependerá, dentre outros controles, que se verifique a justificação constitucional para tanto – a qual, sobretudo por conta dos dois primeiros aspectos mencionados logo acima, não parece residir na própria capacidade contributiva.



## **2. A PROGRESSIVIDADE NO IMPOSTO SOBRE A RENDA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

### **2.1. Considerações iniciais: fundamentos da progressividade para além da capacidade contributiva**

Como visto no Capítulo anterior, não existe uma relação de implicação entre capacidade contributiva e progressividade, já que a incidência meramente proporcional já atenderia à primeira enquanto parâmetro de distribuição da carga tributária. Essa conclusão leva à necessidade de uma análise detida da justificação da progressividade do imposto sobre a renda, especialmente considerando que a Constituição Federal estabelece que ele será “informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei” (artigo 153, § 2º, inciso I).

É dizer: a Constituição Federal estabeleceu, sem dúvida alguma, uma medida a ser observada pelo legislador infraconstitucional – o imposto sobre a renda será informado, dentre outros, pelo critério da progressividade. Não é expressa, contudo, em relação a que o imposto deverá ser progressivo, tampouco qual o estado de coisas que se pretende, com sua adoção, atingir, fomentar ou manter. A questão não é banal, pois, adotada essa premissa, a progressividade do imposto sobre a renda acaba por implicar restrição ao direito fundamental a contribuir em conformidade com a capacidade contributiva, já que ela deixa de ser o critério (principal) de repartição do encargo do imposto sobre a renda.

Remanesce, pois, a questão da justificação de tal repartição do encargo. E, tratando-se de restrição a direitos fundamentais do contribuinte prevista na própria norma constitucional originária, deverá ela própria justificar tal circunstância. Afinal, como salienta ÁVILA, “justificações diversas levam a critérios distintos”<sup>205</sup>, o que implica haver, para o autor, “outras normas constitucionais materiais que estabelecem que o sujeito passivo deve pagar diferentemente (mais, ou menos) do que indica sua capacidade contributiva”<sup>206</sup>.

Por essa razão, afastada a capacidade contributiva como fundamento da progressividade do imposto sobre a renda, é necessário voltar-se ao sistema constitucional brasileiro para que, especialmente considerando a previsão expressa da progressividade do imposto sobre a renda no texto constitucional, construir sua justificação, a partir da própria Constituição Federal.

Para isso, no presente Capítulo, em primeiro lugar, será analisada a colocação geral da progressividade frente a objetivos de índole social, isto é, voltados à redução de desigualdades e redistribuição de renda, avaliando a pertinência e limites de sua aplicação visando a tais fins. Em segundo lugar, será o caso de buscar, na própria Constituição Federal, os seus fundamentos, sejam eles diretos ou indiretos, o que permitirá que se construa(m) a(s) norma(s) da progressividade, buscando reconhecer suas dimensões normativas, a partir dos comandos que opera ao legislador ordinário.

## **2.2. Progressividade, redução das desigualdades sociais e (re)distribuição de renda**

### **2.2.1. Desigualdade, pobreza e atuação estatal**

Muitas vezes, noções como “pobreza”, “crescimento” e “desigualdade” são tratadas de forma indiscriminada, e essa falta de rigor pode, no tema da progressividade do imposto sobre a renda, levar a conclusões precipitadas ou até mesmo equivocadas.

Esse aspecto é relevante, pois afirmar que a progressividade do imposto sobre a renda se justifica pela redução das desigualdades sociais, na erradicação da pobreza e na redistribuição de renda, apesar de eloquente, significa muito pouco, já que são três objetivos distintos, alcançáveis por meios distintos.

---

<sup>205</sup> ÁVILA, Humberto. **Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 25.

<sup>206</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 456.



“Pobreza” pode denotar situações diferentes, donde se pode falar em pobreza *absoluta* e pobreza *relativa*<sup>207</sup>. A primeira diz respeito a um padrão, uma linha divisória na sociedade entre aqueles que sobrevivem com uma determinada renda inferior a um padrão pré-estabelecido ou que se alimentam com quantidade diária de calorias inferior à necessária para o sustento de uma vida fisicamente saudável. É o que comumente se denomina “linha da pobreza”, que separa os pobres dos não pobres ou, ainda, dos extremamente pobres. É, portanto, uma medida (absoluta) identificável no espaço e no tempo: cada região, em cada contexto histórico, apresenta características que permitem depreender qual o mínimo exigido pela existência digna<sup>208</sup>. Já a pobreza relativa é uma medida da desigualdade, dependente do contexto social e, por conseguinte, indo além de uma mera linha quantitativa. Ao contrário, define-se pelo cálculo da porcentagem da população que, por exemplo, vive com menos renda que determinada referência de comparação, como a renda média da população, por exemplo<sup>209</sup>.

“Desigualdade”, por sua vez, também pode se referir a inúmeras situações, a depender do critério de comparação adotado. Enquanto oposto de “igualdade”, é claro que traz consigo um elemento comparativo, isto é, trata-se da (des)igualdade em relação a algo. Nesse sentido, é notória a leitura de SEN, para quem a abordagem da desigualdade exclusivamente com base na renda se mostra insuficiente para apreensão do fenômeno, devendo ser levadas em consideração também heterogeneidades pessoais (como características físicas, idade, gênero), diversidades regionais (existência de serviços públicos de saúde e educação, controle de criminalidade etc.), diferenças em perspectivas relacionais (restrições a pobres em países ricos, ainda que sua renda absoluta seja superior à de pessoas consideradas de nível médio em países pobres), além da distribuição da renda familiar<sup>210</sup>. O economista focalizou o problema da desigualdade (e, em certa medida, da pobreza) a partir do que denominou “conjunto capacitário”, no sentido do conjunto de vetores a partir do qual o indivíduo pode exercer sua liberdade na busca de seu bem-estar<sup>211</sup>.

A “abordagem da capacidade” de SEN bem ilustra a complexidade da avaliação da desigualdade, sendo certo que, para fins do presente tema, é conveniente avaliá-la sob a

---

<sup>207</sup> Cf. ARZABE, Patrícia Helena Massa. **O direito à proteção contra a pobreza e a exclusão social**. Tese (Doutorado). Universidade de São Paulo, 2001, p. 10.

<sup>208</sup> Cf. COUTINHO, Diogo R. **Direito, desigualdade e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 36.

<sup>209</sup> Cf. *Ibid.*, p. 37.

<sup>210</sup> Cf. SEN, Amartya. From income inequality to economic inequality. In: HENRY, C. Michael (coord.). **Race, poverty and domestic policy**. New Haven (EUA): Yale University Press, 2004, pp. 59-82 (61-62).

<sup>211</sup> Cf. SEN, Amartya. **Desigualdade reexaminada**. Trad. Ricardo Doninelli Mendes. Rio de Janeiro: Record, 2001, pp. 225-226.

perspectiva da renda, já que é ela que será imediatamente afetada pela incidência tributária – sem que isso signifique, contudo, que não se possam cogitar relações mediatas entre a tributação e todos aqueles demais aspectos que afetam uma abordagem mais abrangente da desigualdade.

Tratando-se da desigualdade de renda, portanto, também ela pode ser absoluta ou relativa, conforme avaliada a partir de diferenças ou razões e proporções, respectivamente. Esses conceitos podem ser bem explicados pelo seguinte exemplo, que trata de dois momentos diversos de uma sociedade simplíssima, composta por apenas dois indivíduos<sup>212</sup>:

**Momento 01**

<i>Indivíduo</i>	<i>Renda Individual</i>	<i>Renda Nacional</i>
A	\$ 1	\$ 4
B	\$ 3	

*Desigualdade absoluta:*  $\$ 3 - \$ 1 = \$ 2$

*Desigualdade relativa:*  $\$ 3 / \$ 1 = 3$

**Momento 02**

<i>Indivíduo</i>	<i>Renda Individual</i>	<i>Renda Nacional</i>
A	\$ 2	\$ 8
B	\$ 6	

*Desigualdade absoluta:*  $\$ 6 - \$ 2 = \$ 4$

*Desigualdade relativa:*  $\$ 6 / \$ 2 = 3$

O crescimento econômico verificado entre os dois momentos (100%, com a renda nacional aumentando de \$ 4 para \$ 8), embora tenha beneficiado ambos os indivíduos na mesma proporção, pode ter significado um aumento na desigualdade em termos absolutos, mas não relativos. De outro lado, embora não tenha havido melhoria em termos de desigualdade relativa, se supuséssemos uma linha da pobreza em \$ 1,50, chegaríamos à conclusão de que houve ganho em termos de erradicação da pobreza.

A partir desse exemplo, diferenciam-se os conceitos de crescimento econômico, pobreza e desigualdade, sendo inúmeras as possibilidades de cenários com diferentes interações entre eles. É possível que haja crescimento econômico sem qualquer alteração na desigualdade relativa, mas com diminuição da pobreza (absoluta), já que também os pobres

<sup>212</sup> Cf. MEDEIROS, Marcelo. **Uma introdução às representações gráficas da desigualdade de renda**. IPEA. Texto para discussão n. 1.202. 2006. Disponível em <[http://www.ipea.gov.br/porta1/images/stories/PDFs/TDs/td\\_1202.pdf](http://www.ipea.gov.br/porta1/images/stories/PDFs/TDs/td_1202.pdf)>. Acesso em 06.06.2017.

se beneficiariam dos ganhos decorrentes do crescimento. De outra banda, também pode haver uma diminuição da pobreza (absoluta) enquanto reflexo da diminuição da desigualdade (relativa), sem que haja qualquer crescimento econômico: é a hipótese de políticas redistributivas. Também pode haver redução da desigualdade sem impacto na pobreza, situação em que apenas se verifique uma perda de renda entre os mais ricos. Por fim, também é possível que haja crescimento econômico sem redução da pobreza, na medida em que concentrem os ganhos econômicos entre os mais ricos, acentuando a desigualdade<sup>213</sup>. Por essa razão é possível cogitar países pobres, porém com baixos índices de desigualdade, como é o caso de Paquistão, Etiópia, Camboja<sup>214</sup>, por exemplo, que apresentam índices de desigualdade inferiores à média dos países da OCDE<sup>215</sup>.

Seja como for, a conclusão parcial até aqui é de que pobreza absoluta e desigualdade de renda não se confundem, podendo ser combatidas ou mitigadas conjunta ou isoladamente, conforme o instrumento de que se valha o Estado. Em primeiro lugar, ao estabelecer mínimos salariais, regular o grau de concentração de mercados etc., interfere sobre a desigualdade na distribuição de rendas que se daria em um mercado completamente livre. Também pode o Estado interferir diretamente sobre a renda auferida, como é o caso dos impostos e das transferências diretas. Por fim, uma significativa parte da função redistributiva do Estado se dá mediante mecanismos considerados indiretos, como gastos públicos em saúde e educação; embora não possam impactar de forma significativa a distribuição corrente de renda, são relevantes com relação a ganhos de igualdade diferidos no tempo<sup>216</sup>.

Nesse contexto, contudo, deve-se enfrentar a questão: é necessária ou relevante a redução da desigualdade econômica entre aqueles que estão acima do nível mínimo de subsistência? Noutras palavras, ainda que se adote a premissa de que o Estado deva atuar na eliminação da pobreza absoluta, no mínimo por razões humanitárias, deveria o Poder Público também atuar, em qualquer medida que seja, para reduzir a desigualdade de rendas entre aqueles que estejam acima da linha de pobreza absoluta? Duas linhas buscaram responder

---

<sup>213</sup> Cf. COUTINHO, Diogo R. **Direito, desigualdade e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 39.

<sup>214</sup> Conforme série histórica publicada pelo Banco Mundial, disponível em <<http://data.worldbank.org/indicador/SI.POV.GINI>>. Acesso em 07.06.2017.

<sup>215</sup> Cf. OECD, “Income inequality remains high in the face of weak recovery”. 2016. Disponível em <<http://www.oecd.org/social/OECD2016-Income-Inequality-Update.pdf>>. Acesso em 07.06.2017.

<sup>216</sup> Cf. AMARANTE, Verónica; JIMÉNEZ, Juan Pablo. Desigualdad, concentración y rentas altas en América Latina. In: JIMÉNEZ, Juan Pablo (org.). **Desigualdad, concentración del ingreso y tributación sobre las altas rentas en América Latina**. Santiago (Chile): CEPAL, 2015, pp. 13-47 (25). Disponível em <[http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/37881/S1420855\\_es.pdf;jsessionid=406510F791D1C54A31B7EFD8574D8397?sequence=1](http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/37881/S1420855_es.pdf;jsessionid=406510F791D1C54A31B7EFD8574D8397?sequence=1)>. Acesso em 08.06.2017.

afirmativamente a essa questão: a primeira, com base nas melhorias no bem-estar geral que são esperadas de uma maior igualdade de distribuição de renda; e a segunda, nas injustiças entre indivíduos que decorrem da manutenção do grau de desigualdade existente<sup>217</sup>.

Embora BLUM e KALVEN JR. ponham em dúvida se, nesse caso, haveria um incremento no bem-estar geral da sociedade ou apenas de um grupo (menos abastado, mas acima da linha da pobreza absoluta) em detrimento de outro (mais abastado), não deixam de reconhecer as vantagens à comunidade como um todo que adviriam da redistribuição de renda, como a estabilidade econômica e política, seja contribuindo para a pacificação da sociedade, seja diminuindo a concentração de poder – o que demonstra, por vezes, uma confusão entre riqueza e monopólio<sup>218</sup>. Essa discussão tem como pano de fundo a avaliação a respeito da justiça da distribuição de riquezas originariamente realizada pelo mercado: se injusta, haverá fundamento para a atuação estatal em bases redistributivas; se não, será a atuação em tais bases que levará a uma profunda injustiça, já que significará a expropriação de riqueza obtida legitimamente<sup>219</sup>.

Nesse sentido, políticas redistributivas estatais poderiam ser contestadas pela noção de que o crescente desenvolvimento econômico alcançado pelo mercado privado seria a melhor solução para o melhor bem-estar de todos. O livre mercado seria, de acordo com essa perspectiva, o melhor mecanismo para atingir o mais elevado grau de satisfação dos indivíduos, pois é nesse ambiente em que todos estarão mais bem situados para fazer suas escolhas, respeitando-se sua autonomia. É, aqui, a ideia de eficiência de Pareto, segundo a qual um sistema econômico é eficiente se induz as pessoas a comportarem-se de uma forma tal que ninguém alcançará uma melhor posição sem que coloque outro numa situação pior que a anterior; no ponto ótimo, não serão mais possíveis barganhas que beneficiem ambas as partes. Esse argumento da eficiência econômica dá suporte a um modelo de governo com limitadas funções, mínima tributação e impostos proporcionais. Suporta-se, assim, o menor grau de interferência no eficiente ambiente do livre mercado<sup>220</sup>. Há, no entanto, questões de equidade ou justiça a respeito da distribuição resultante do mercado que a eficiência econômica não é capaz de alcançar: são as denominadas falhas de mercado.

---

<sup>217</sup> Cf. BLUM, Walter J; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation. **University of Chicago Law Review**, v. 19, n. 3, 1952, pp. 417-520 (491).

<sup>218</sup> Cf. *Ibid.*, pp. 493-495.

<sup>219</sup> Cf. SLEMROD, Joel; BAKIJA, Jon. **Taxing ourselves: a citizen's guide to the debate over taxes**. 4ª ed. Cambridge, Massachusetts (EUA): The MIT Press, 2004, p. 64.

<sup>220</sup> Cf. KORNHAUSER, Marjorie E. The rhetoric of the anti-progressive income tax movement: a typical male reaction. **Michigan Law Review**, v. 86, pp. 465-523, dez./1987 (498).

É claro que o mercado nunca funciona da forma ideal, como concebido. Nesse sentido, é interessante a construção de SCHOUERI, que refuta que a intervenção estatal se traduza na rejeição da concepção liberal, porquanto se trata de uma evolução destinada, num primeiro momento, à correção das falhas de funcionamento do livre mercado<sup>221</sup>. Há, ainda, a questão da chamada “renda não merecida”: ainda que o mercado funcionasse de forma ideal, muitos ainda se veriam insatisfeitos com as grandes disparidades em ganhos e remunerações – seja por entenderem ser irracional um esquema com substanciais diferenças de remuneração, seja porque, para toda remuneração, há a cooperação de muitos outros indivíduos. A grande dificuldade, contudo, é pactuar precisamente a medida em que cada um é efetivamente responsável por essas diferenças. Assim, o problema está, justamente, na dificuldade de estabelecer o fundamento pelo qual essa distribuição deve ser modificada quando se trata de indivíduos acima do nível mínimo de subsistência<sup>222</sup>.

Seja como for, não se pode perder de vista que a desigualdade de rendas resulta da confluência de diversos fatores, alguns antigos e outros recentes. Uma das causas mais tradicionais da desigualdade decorre do mercado de trabalho, já que diferentes tipos de trabalho geram remunerações significativamente diferentes. De um lado, a ampla competição por vagas de trabalho tende a reduzir a renda que empregadores estão dispostos a pagar por uma dada posição – o que é agravado ainda mais em um contexto de crescimento populacional. De outro, trabalhos que requeiram capacidades sofisticadas e habilidades específicas, dada a provável baixa oferta de mão de obra, tendem a ser muito mais bem remunerados. É por essa razão que, tratando de desigualdade de renda, a questão da (des)igualdade de oportunidades e, sobretudo, o acesso à educação acabam por desempenhar um papel fundamental, redundando, nas acertadas palavras de COUTINHO, “num ciclo vicioso de reprodução de elites e mitigada mobilidade social”<sup>223</sup>.

De fato, apenas se pode falar em justiça na distribuição de riquezas pelo mercado se os competidores partirem de uma situação de igualdade de condições e oportunidades, sem o que não seria possível o pleno desenvolvimento de seus talentos e total uso dos potenciais recursos de que disponham – a igualdade de oportunidade revela-se mais que mera correção da distribuição do mercado, mas um bem em si mesmo. Pensar a tributação

---

<sup>221</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 73.

<sup>222</sup> Cf. BLUM, Walter J; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation. **University of Chicago Law Review**, v. 19, n. 3, 1952, pp. 417-520 (496-501).

<sup>223</sup> Cf. COUTINHO, Diogo R. **Direito, desigualdade e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2014, pp. 55-56.

como instrumento para mitigação dessa desigualdade de oportunidades (enquanto fomentadora da redução da desigualdade de rendas) põe em destaque o imposto sobre as heranças, já que delas derivariam uma das principais fontes de desequilíbrio nas oportunidades de desenvolvimento pessoal. Todavia, como o maior foco de desigualdade de oportunidades se dá entre crianças, o próprio imposto sobre a renda poderia ser uma forma, em tese, de mitigá-la, já que é a renda dos pais, e não necessariamente sua riqueza acumulada, que fornece as vantagens de oportunidades para seus filhos. Esse argumento, todavia, ignora a principal fonte de diferenças de oportunidades: a herança cultural que crianças recebem de seus pais – o que não parece estar sujeito à equalização do Estado, sob pena de desestruturar a ideia que se tenha de família<sup>224</sup>.

A respeito dessa abordagem da desigualdade a partir das oportunidades, é interessante a crítica de BLUM e KALVEN JR., os quais identificam nela um raciocínio circular: se os pais da criança são submetidos ao imposto progressivo, presume-se justa sua remuneração quando crescida, já que não teria usufruído de vantagens de oportunidade em razão da tributação sofrida por seus pais. Ocorre que, se a criança crescida não for submetida à tributação progressiva, pode-se imaginar que seus filhos terão vantagens de oportunidades; se for tributada progressivamente, haverá uma injusta exação sobre seus rendimentos justos<sup>225</sup>. Trata-se de uma perspectiva particularista da desigualdade de rendas, que focaliza as perdas sofridas por aqueles que estão mais bem posicionados na sociedade.

Em outras palavras: redistribuir riquezas pode tocar em direitos fundamentais de uma parcela (mais bem remunerada) da sociedade. Ao invés de levar ao descarte dessa atuação enquanto objetivo estatal, essa constatação é relevante para que não se ignorem, nesse campo, questões relacionadas a tais direitos, os quais, em matéria de imposto sobre a renda, relacionam-se especialmente ao direito fundamental a contribuir em conformidade com a capacidade contributiva, mas também com a propriedade e a livre iniciativa da atividade econômica<sup>226</sup>.

Essa percepção não descarta, de imediato, a redução da desigualdade de renda do campo de atuação estatal também em razão da tendência de que sociedades cuja distribuição de rendas seja extremamente desigual verifiquem uma estratificação de classes, o que acaba por levar a uma desigualdade social que tende a violar os direitos (não apenas

---

<sup>224</sup> Cf. BLUM, Walter J; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation. **University of Chicago Law Review**, v. 19, n. 3, 1952, pp. 417-520 (501-504).

<sup>225</sup> Cf. *Ibid.*, p. 506.

<sup>226</sup> Cf. tópico 4.2. (“Direitos fundamentais dos contribuintes e progressividade no imposto sobre a renda”).

econômicos) daqueles de *status* social mais baixo. Além disso, níveis acentuados de desigualdade de riqueza e renda são nocivos para a democracia, justamente porque atribuem exacerbado poder político aos mais ricos, seja na forma de contribuições eleitorais, seja no controle dos meios de comunicação<sup>227</sup>.

De todo modo, trata-se de questões dependentes do estabelecimento de premissas próprias do campo da moral e da filosofia política. O importante é não perder o referencial de que tocam fundo a própria estrutura e concepção do Estado e, portanto, sob o prisma jurídico, revelam índole essencialmente constitucional: é a Constituição Federal que estabelecerá se e sob quais parâmetros pode ou deve o Estado atuar na redução das desigualdades sociais (em geral, mas também de rendas). Assim, é importante que se avalie o papel que a progressividade do imposto sobre a renda pode exercer nesse quadro geral para que, então, se possam perquirir os fundamentos constitucionais para seu emprego nessa finalidade.

### **2.2.2. Progressividade, (re)distribuição de renda e a “crítica do gasto público”**

A comparação entre o potencial redistributivo da tributação como um todo dos países latino-americanos e dos países europeus é um relevante sintoma quanto ao déficit de redistribuição tributária do primeiro grupo: enquanto europeus apresentam uma diminuição em 5% no coeficiente Gini, se comparada a distribuição de renda antes e após a incidência de impostos diretos, esse índice corresponde a apenas 1% entre os latino-americanos<sup>228</sup>. Esse cenário agrava-se ainda mais pela proeminência de tributos sobre o consumo, notoriamente regressivos, e uma pequena contribuição compensatória dos tributos incidentes sobre a renda<sup>229</sup>.

---

<sup>227</sup> Cf. MURPHY, Liam. Why does inequality matter?: reflections on the political morality of Piketty's Capital in the Twenty-First Century. In: **Tax Law Review**, vol. 68, pp. 613-629, 2014-2015 (615).

<sup>228</sup> Cf. CEPAL/IEF (Comisión Económica para América Latina y el Caribe/Instituto de Estudios Fiscales). **Los efectos de la política fiscal sobre la redistribución en América Latina y la Unión Europea**. Madrid (Espanha): Cyan, Proyectos Editoriales, 2014, p. 44. Disponível em <[http://sia.eurosocial-ii.eu/files/docs/1412088027-Estudio\\_8\\_def\\_final.pdf](http://sia.eurosocial-ii.eu/files/docs/1412088027-Estudio_8_def_final.pdf)>. Acesso em 08.06.2017.

<sup>229</sup> Cf. AMARANTE, Verónica; JIMÉNEZ, Juan Pablo. Desigualdad, concentración y rentas altas en América Latina. In: JIMÉNEZ, Juan Pablo (org.). **Desigualdad, concentración del ingreso y tributación sobre las altas rentas en América Latina**. Santiago (Chile): CEPAL, 2015, pp. 13-47 (27). Disponível em <[http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/37881/S1420855\\_es.pdf;jsessionid=406510F791D1C54A31B7EFD8574D8397?sequence=1](http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/37881/S1420855_es.pdf;jsessionid=406510F791D1C54A31B7EFD8574D8397?sequence=1)>. Acesso em 08.06.2017.

Tal fato destaca a correlação entre progressividade e potencial redistributivo do sistema tributário. Como ponto de partida, verifica-se que ela não diz respeito, necessariamente, a um incremento na arrecadação: menos de um quarto de toda receita arrecadada com o imposto sobre a renda das pessoas físicas nos Estados Unidos na década de 1950 podia ser atribuído ao incremento da alíquota nos patamares mais elevados de renda<sup>230</sup>. No Brasil, segundo dados oficiais da Receita Federal, apenas pouco mais de 17% de toda a arrecadação nacional em 2015 derivou do imposto sobre a renda (pessoas físicas, jurídicas e retido na fonte)<sup>231</sup>.

Ainda, o mero fato de a maior parte dos recursos se concentrar nas mãos de determinado grupo não pode ser razão, por si só e para fins de maximizar a arrecadação, de que se imponha uma tributação proporcionalmente superior sobre tais indivíduos<sup>232</sup>; a progressividade não pode, portanto, ser um fim em si mesma e orientada, exclusivamente, para interesses arrecadatórios, especialmente na premissa de que se destoa da capacidade contributiva enquanto parâmetro de distribuição da carga. Assim, o aspecto a ser avaliado em matéria de progressividade não é *o quanto* se arrecada, mas *de quem* se arrecada.

A despeito de defendê-la a partir de um peculiar conceito de capacidade contributiva<sup>233</sup>, SELIGMAN critica o que denomina “teoria compensatória geral”, segundo a qual seria desejável algum grau de progressividade para compensar as vantagens que ricos têm sobre pobres, o que não lhe é convincente, já que não entende admissível corrigir uma desigualdade (de rendas) por meio de outra desigualdade (de tributação), exceto se fosse possível ponderar ambas e concluir que a segunda contrabalanceia a primeira, o que julga extremamente impraticável<sup>234</sup>.

De outro lado, mesmo críticos da graduação progressiva de alíquotas, BLUM e KALVEN JR. veem nela, necessariamente, uma atuação no sentido da redução da desigualdade de distribuição da renda, constatando que a discussão sobre progressividade e igualdade é, na verdade, a própria discussão da igualdade em si: se é admitido que uma sociedade deve

---

<sup>230</sup> Cf. BLUM, Walter J; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation. **University of Chicago Law Review**, v. 19, n. 3, 1952, pp. 417-520 (421).

<sup>231</sup> Cf. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga tributária no Brasil 2015**: análise por tributos e bases de incidência, p. 21. Disponível em <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>>. Acesso em 17.06.2017.

<sup>232</sup> Cf. AVI-YONAH, Reuven S. Why tax the rich? Efficiency, equity and progressive taxation. Review of Does Atlas shrug? The economic consequences of taxing the rich, by J. B. Slemrod, editor. **Yale Law Journal**, vol. 111, n. 6, pp. 1.391-1.416, 2002 (1.403).

<sup>233</sup> Cf. tópico 1.3.2.1. (“Progressividade como corolário e exigência da capacidade contributiva”).

<sup>234</sup> Cf. SELIGMAN, Edwin R. A. **Progressive taxation in theory and practice**. 2ª ed. Princeton, Nova Jersey: Princeton University Press, 1909, p. 144-145.



reduzir as desigualdades econômicas, não haveria problema algum em fazê-lo via progressividade – o que seria, inclusive, um método pacífico de redistribuição<sup>235</sup>.

Baseado em WAGNER, que concebe a tributação como um instrumento voltado à correção da distribuição de riqueza e renda na sociedade<sup>236</sup>, SIMONS sustenta que qualquer acréscimo no grau de progressão seria desejável se considerados meramente seus efeitos distributivos. A premissa do autor é de que a distribuição presente de riqueza na sociedade sempre guardará algum grau de desigualdade e, na premissa de que a tributação necessariamente afetará a distribuição de renda na sociedade, é preciso estabelecer que tipo de efeitos distributivos são mais desejáveis – daí por que toda discussão deve ter como ponto de partida uma determinada concepção a respeito da desigualdade<sup>237</sup>. Em suma, a posição de SIMONS a respeito da progressividade pode ser sintetizada em sua célebre assertiva:

“o argumento a favor de uma progressão drástica em tributação deve ser sustentado no argumento contra a desigualdade – em um julgamento ético de que a distribuição prevalecente de riqueza e renda revela um grau (e/ou uma espécie) de desigualdade que é distintivamente má e desagradável”<sup>238</sup>.

Para o autor, de inspiração liberal, a desigualdade é o principal elemento que não permite o pleno exercício da liberdade pelos menos favorecidos, o que apenas pode significar o dever do Estado de, via a tributação da renda, promover a redução dessa desigualdade<sup>239</sup>. Contudo, poderia haver alguma dificuldade em imaginar a redistribuição de renda via tributação, já que a primeira não decorre diretamente da segunda. Daí por que esse fundamento da progressividade dependeria, em tese, da verificação da premissa de que o montante total de receitas tributárias pode ser destinado ao financiamento de políticas de transferência de renda, apesar de essa solução apresentar problemas do ponto de vista da transparência a respeito da efetiva aplicação desses recursos<sup>240</sup>.

Nesse mesmo sentido é a ressalva de SELIGMAN, para quem a ideia de reforma social, com a equalização de condições, está essencialmente vinculada ao gasto público e como ele é alocado, estendendo-se os benefícios da atividade governamental aos menos

---

<sup>235</sup> Cf. BLUM, Walter J; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation. **University of Chicago Law Review**, v. 19, n. 3, 1952, pp. 417-520 (486).

<sup>236</sup> Cf. WAGNER, Adolph. **Lehrbuch der politischen Oekonomie**, VI, Parte II, 2ª ed., pp. 381-385, *apud* Cf. SIMONS, Henry C. **Personal income taxation: the definition of income as a problem of fiscal policy**. Chicago (EUA): The University of Chicago Press, 1938, p. 15.

<sup>237</sup> Cf. SIMONS, Henry C. **Personal income taxation**, pp. 15; 17-18.

<sup>238</sup> Tradução livre de “The case for drastic progression in taxation must be rested on the case against inequality—on the ethical or aesthetic judgment that the prevailing distribution of wealth and income reveals a degree (and/or kind) of inequality which is distinctly evil or unlovely” (Ibid., pp. 18-19).

<sup>239</sup> Cf. SHAVIRO, Daniel. The forgotten Henry Simons. In: **Florida State University Law Review**, vol. 41, n. 1, pp. 1-38, 2013 (23-24).

<sup>240</sup> Cf. BLUM, Walter J; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation, p. 488.

favorecidos, possibilitando-lhes participar, o quanto possível, das vantagens da civilização. A progressividade, ainda segundo o financista norte-americano, poderia contribuir com esse objetivo de forma meramente incidental, mas não poderia ser defendida de forma independente sob esse fundamento<sup>241</sup>. Sob essas premissas e a partir da perspectiva da equidade vertical, portanto, se concluiria que a progressividade apenas pode fazer sentido se associada a uma estrutura redistributiva do gasto público<sup>242</sup>. Esse, inclusive, tem sido um dos mais relevantes contrapontos à redução de desigualdade enquanto fundamento da progressividade, com ampla difusão entre autores brasileiros<sup>243</sup>. Essa questão é de absoluta relevância, pois, se levada às últimas consequências, culminaria na absoluta ausência de justificação da progressividade em geral e, especialmente, no imposto sobre a renda.

A esse respeito, em primeiro lugar, é crucial que se entenda que a progressividade da incidência tributária e do gasto público são, por assim se dizer, dois lados da mesma moeda: políticas públicas que direcionem os recursos governamentais aos menos favorecidos, se acompanhadas de uma política tributária regressiva, tornam-se de duvidosa efetividade, assemelhando-se muito mais a uma abordagem sinalagmática da atuação estatal – o que não possui relevantes potenciais redistributivos, já que condizente com as premissas da teoria de benefício<sup>244</sup>. Não por outra razão a crítica de SIMONS, para quem “a convicção de que o gasto público seja o instrumento apropriado para o controle da distribuição de renda, enquanto a tributação não deve ser concebida nesse sentido, é, certamente, uma curiosa realização da reflexão acadêmica”<sup>245</sup>. Isso significa dizer que, se adotada como premissa a redução de desigualdades enquanto um objetivo estatal, tributação e gasto devem apontar nesse sentido, de tal sorte que eventual desvirtuamento do segundo nesse desiderato não

---

<sup>241</sup> Cf. SELIGMAN, Edwin R. A. **Progressive taxation in theory and practice**. 2ª ed. Princeton, Nova Jersey: Princeton University Press, 1909, pp. 132-133.

<sup>242</sup> Cf. SERNA, José Guillermo Baron. La progresividad en el sistema tributario colombiano. In: **Revista del Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario**, v. 86, n. 562, Bogotá (Colômbia), dez./1993, pp. 3-28 (15).

<sup>243</sup> Cf., em uma das primeiras manifestações sobre o tema na doutrina nacional, COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. In: **Revista de Direito Tributário**, n. 55, ano 15, pp. 297-302, janeiro-março/1991 (301). Mais recentemente, cf. ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 183; PIANCASTELLI, Marcelo, NASCIMENTO, Edson Ronaldo. Imposto de Renda da pessoa física. In: BIDERMAN, Ciro, ARVATE, Paulo (org.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, pp. 231-251 (238); SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 359 (7ª ed., 2017, p. 409); LEÃO, Martha Toribio. A (des)proporcionalidade da progressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física no sistema brasileiro. In: **Revista Direito Tributário Atual**, vol. 28. São Paulo, 2013, pp. 181-205 (199); TOMAZELA, Ramon. A progressividade do imposto de renda e os desafios de política fiscal. In: **Revista de direito tributário atual**, n. 33, pp. 327-358, 2015 (338-339).

<sup>244</sup> Cf. tópico 1.3.1. (“Primeiras ideias: teoria do benefício como fundamento do imposto progressivo”).

<sup>245</sup> Tradução livre de: “This conviction that expenditure is a proper instrumentality for controlling the income distribution but that taxation must not so be conceived is surely an amazing achievement of academic reflection” (SIMONS, Henry C. **Personal income taxation: the definition of income as a problem of fiscal policy**. Chicago (EUA): The University of Chicago Press, 1938, p. 15).

implica que a primeira esteja também desvirtuada. É dizer, se o gasto público não é progressivo e a redução das desigualdades constitui-se num fim a ser alcançado, pouco sentido faz que se argumente pela eliminação de eventual traço progressivo da tributação (condizente, pois, com aquele objetivo) ao invés de focar, exatamente, no ponto de desvirtuamento dessa política, qual seja, a má alocação do gasto público.

Em segundo lugar, é preciso que se assente, exatamente, do que se está a tratar: redução de desigualdades sociais (genericamente), desigualdade de renda ou pobreza. Como visto no tópico anterior, são questões diversas e que podem ser objeto de medidas diversas. Assim, a afirmação peremptória de que a progressividade da tributação não é apta a reduzir desigualdades sociais, porque a redistribuição de renda é completamente dependente da existência de políticas públicas que direcionem recursos estatais aos mais necessitados, baseia-se no que se pode denominar “definição ampla”<sup>246</sup>, sob a perspectiva de que define a redução de desigualdades sociais como redistribuição de renda. Ocorre que aquilo que é definido (redução de desigualdades), como visto, revela uma extensão maior que aquilo que define (redistribuição de renda). Isso porque a desigualdade social vai muito além da desigualdade de renda, a qual não depende, inexoravelmente, de uma redistribuição de renda, embora ela possa ser desejável.

Em terceiro lugar, afirmar que a tributação progressiva, desassociada do gasto público, não é apta a promover a redistribuição de renda constitui uma “teoria irrefutável”<sup>247</sup>: não importa qual seja o desenho do sistema tributário, ele jamais será capaz, isoladamente, de destinar recursos nas mãos dos mais necessitados. Aqui, vale dizer que medidas como um “imposto de renda negativo” ou os chamados *demogrants*, muitas vezes explorados pela literatura norte-americana<sup>248</sup>, não se referem propriamente a medidas relacionadas à arrecadação tributária, mas políticas de transferência direta de renda à população menos abastada. A questão, portanto, é que refutar a progressividade enquanto insuficiente para a transferência de rendas parece ir além da “natureza das coisas”, uma vez que se exige da medida (tributação progressiva) um resultado que ela é, por natureza, inapta a alcançar, já que transferência de renda e arrecadação tributária não se implicam de forma alguma.

---

<sup>246</sup> Cf., a respeito das vicissitudes da definição ampla (embora tratando de outra temática), ÁVILA, Humberto. Ciência do direito tributário e discussão crítica. In: **Revista Direito Tributário Atual**, vol. 32. São Paulo, 2014, pp. 159-197 (186-187).

<sup>247</sup> Cf., também tratando de outra temática, *Ibid.* pp. 185-186.

<sup>248</sup> Cf. BANKMAN, Joseph; GRIFFITH, Thomas. Social welfare and the rate structure: a new look at progressive taxation. In: **California Law Review**, vol. 75, n. 6, dez./1987, pp. 1905-1967 (1950 ss.).

Assentadas essas premissas, pode-se avaliar a distinção, proposta por TORRES, entre “distribuição de rendas” e “redistribuição de renda”: a primeira, voltada especificamente a evitar a concentração de riqueza em determinados grupos ou organizações; a segunda, entendida como a transferência em si de riqueza entre indivíduos intermediada pelo Fisco, o que evidentemente dependerá da disciplina orçamentária, isto é, como o recurso será aplicado, uma vez que a tributação progressiva pode até deixar o rico menos rico, mas, por si só, não será jamais capaz de deixar o pobre menos pobre<sup>249</sup>.

O ponto de interesse na análise de TORRES está em distinguir a distribuição de renda acima mencionada, circunscrita à justiça tributária, com o que denomina “redistribuição de renda”, mais abrangente, ligada às políticas públicas e voltada, essencialmente, à distribuição de bens e serviços públicos, subsídios e subvenções. Essa é a razão pela qual ela diz respeito ao que denomina o autor de “justiça orçamentária”<sup>250</sup>. Não é difícil, aqui, relacionar tal ideia de “distribuição de renda” com efeitos tipicamente apontados da tributação progressiva, como o “achatamento do topo da pirâmide de renda”<sup>251</sup> ou a redução dos supersalários<sup>252</sup>. Não se pode ignorar, portanto, que a tributação progressiva pode servir para suprimir uma parcela maior da renda daqueles que estão mais bem situados na sociedade, o que inegavelmente permitiria alcançar o desiderato da redução da concentração de renda e da desigualdade – o que não elimina a relevância do gasto público, que passa a ser complementar nesse sentido (e não exclusivo)<sup>253</sup>. Daí a contribuição da expressão “capacidade receptiva”, explorada por SCAFF, para quem “[o] gasto público não pode ser espargido de modo igual, mas *progressivamente* com quem mais dele necessita, a fim de poder desigualar os desiguais, na medida de suas desigualdades, porém respeitando suas diferenças”<sup>254</sup>.

---

<sup>249</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. Ética e justiça tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: IBDT / Dialética, 1998, pp. 173-196 (187).

<sup>250</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Justiça distributiva: social, política e fiscal. In: **Revista de Direito Tributário**, v. 70, pp. 27-39, São Paulo, s.d. (35-36).

<sup>251</sup> Cf. HAYEK, Friedrich. Reexaminando a tributação progressiva. Trad. Edson Bini. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 739-764 (744-745).

<sup>252</sup> Cf. PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Trad. Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 499.

<sup>253</sup> Cf. SANTOS JÚNIOR, Francisco Alves dos. O princípio da progressividade tributária na diminuição das diferenças, na terceira via e no consenso de Washington. In: **Revista da Esmape**, n. 13, vol. 6, pp. 153-204, Recife, janeiro - junho/2001 (183).

<sup>254</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento republicano e liberdade igual: direito financeiro, República e direitos fundamentais**. Tese apresentada para concurso público de títulos e provas para provimento do Cargo de Professor Titular de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (Edital FD 22/2016). USP, 2017, p. 383.

O aspecto central dessa perspectiva da progressividade no imposto sobre a renda é entendê-la, sobretudo, como uma desoneração daqueles que pouco têm e, em contrapartida, uma maior oneração daqueles que acumulam maiores somas de renda ou proventos<sup>255</sup>. Isso significa que não se trata (simplesmente) da obtenção de recursos para manutenção do Estado: pode fundamentar-se a progressividade do imposto sobre a renda em uma finalidade de combate à concentração de renda<sup>256</sup>.

A posição de REGINA HELENA COSTA, portanto, parece corroborar essa linha de entendimento. Embora vá além e faça referência ao sistema tributário como um todo, fixa a noção de que, “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”. É uma posição bastante ponderada a respeito da relação entre progressividade e redução das desigualdades sociais, ao que denomina a autora como “a igualdade na sua acepção material, concreta”<sup>257</sup>, numa nítida aproximação com a noção de TORRES, a respeito da justiça distributiva: estabelece REGINA HELENA COSTA um nexos causal entre a progressividade, de um lado, e um alívio na tributação dos menos favorecidos, de outro.

Também DERZI entende o imposto progressivo como uma forma de elevar as alíquotas apenas nas faixas daqueles que auferem maior renda, mantendo o mesmo padrão de arrecadação – e, conseqüentemente, assegurando uma tributação mais suave àqueles de rendas inferiores<sup>258</sup>. Da mesma forma, identifica BALEEIRO a correlação entre a progressividade e o problema relativo à desigualdade na distribuição de riquezas<sup>259</sup>, segundo o qual “[c]onservar, afinal, importava na preferência pelo que existia em comparação com o que poderia ser”<sup>260</sup>. E, como visto no Capítulo anterior, essa concepção é distinta daquela que orienta a capacidade contributiva enquanto critério de graduação dos impostos, que é, sobretudo, conservadora do *status quo*<sup>261</sup>. Daí por que faz sentido a conclusão de LAPATZA

---

<sup>255</sup> Cf. SILVA, Emerson Drigo da. A progressividade no sistema constitucional brasileiro – algumas considerações a respeito. In: **Revista Direito Tributário Atual**, vol. 15, 1998, pp. 152-173 (162).

<sup>256</sup> Cf. SOUSA, Rubens Gomes. **Estudos de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1950, p. 84.

<sup>257</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 74.

<sup>258</sup> Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1160.

<sup>259</sup> Cf. BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, p. 1164.

<sup>260</sup> *Ibid.*, p. 1373.

<sup>261</sup> Cf. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 4ª reimpressão. Coimbra (Portugal): Almedina, 2015, p. 493.

de que a progressividade dos impostos constitui o elemento básico de qualquer política “sincera” que vise a uma distribuição menos desigual da renda nacional<sup>262</sup>.

Assim, a compreensão do fenômeno da progressividade no imposto sobre a renda importa que seja percebida a distinção entre a igualdade *no* imposto e a igualdade *pele* imposto. A primeira, ligada sobretudo à capacidade contributiva, traduz-se na igualdade aritmética, impondo que se pague o mesmo montante de imposto para iguais manifestações de capacidade contributiva e montantes desiguais para manifestações desiguais – na proporção dessa desigualdade. Já a segunda baseia-se numa igualdade social ou de oportunidades e pode fundamentar a progressividade do imposto sobre a renda<sup>263</sup>.

Assim, um imposto sobre a renda progressivo não precisa erradicar a desigualdade social, contanto que valha para mitigar a disparidade entre diferentes níveis de renda, fomentando, justamente, a precondição de autonomia defendida numa perspectiva liberal de sociedade<sup>264</sup>. E isso pode se fazer presente de acordo com a premissa colocada anteriormente: a questão da progressividade no imposto sobre a renda é voltada, sobretudo, a determinar de quem se arrecada, e não quanto se arrecada.

Dessa forma, pode haver justificação para que se arrecade proporcionalmente mais daquele que mais tem não porque ele se beneficie em maior proporção do Estado ou porque manifeste capacidade contributiva maior em termos proporcionais, mas porque se adota como premissa que um elevado grau de concentração de renda é indesejável, podendo (ou devendo) o imposto sobre a renda contribuir para sua diminuição.

Em síntese, a progressividade no imposto sobre a renda diz respeito, sobretudo, à redução da concentração de renda, de uma forma tal que a curva de distribuição de renda entre as unidades familiares se atenua após a incidência do imposto – isto é, exerce um “efeito equalizador na distribuição de renda”<sup>265</sup>. Essa constatação não é infirmada pela suposta ausência de capacidade redistributiva do imposto, em tese exclusiva do gasto público: a questão da alocação dos recursos a políticas públicas sociais, por meio de programas de transferência direta ou indireta aos grupos vulneráveis da sociedade, é intrinsecamente ligada à erradicação da pobreza absoluta, com o que não se confunde a

---

<sup>262</sup> Cf. LAPATZA, Jose Juan Ferreiro. Justicia tributaria. In: **Revista de Direito Tributário**, v. 12, n. 46, pp. 7-16, São Paulo, out.-dez./1988 (16).

<sup>263</sup> Cf. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**, p. 495.

<sup>264</sup> Cf. KORNHAUSER, Marjorie E. The rhetoric of the anti-progressive income tax movement: a typical male reaction. **Michigan Law Review**, v. 86, pp. 465-523, dez./1987 (521); SHAVIRO, Daniel. The forgotten Henry Simons. In: **Florida State University Law Review**, vol. 41, n. 1, pp. 1-38, 2013 (23-24).

<sup>265</sup> Cf. CASTRO, Fábio Avila; BUGARIN, Maurício Soares. A progressividade do imposto de renda da pessoa física no Brasil. In: **Estudos Econômicos**, vol. 47, n. 2, São Paulo, abr.-jun./2017, pp. 259-293 (264-265).

atenuação da desigualdade de renda e de sua concentração. De todo modo, o potencial redistributivo da atuação estatal depende tanto das transferências de recursos quanto da progressividade da carga tributária<sup>266</sup>, no que se insere, portanto, o imposto sobre a renda.

### **2.3. Fundamentos da progressividade no imposto sobre a renda na Constituição Federal**

A Constituição Federal estabelece que o imposto sobre a renda será informado, dentre outros, pelo critério da progressividade na forma da lei (artigo 153, § 2º, inciso I). A despeito desse fundamento direto e literal para que o legislador ordinário institua um imposto progressivo, uma leitura preambular não define com relação a que ele deverá ser progressivo, com que finalidade ou objetivo, tampouco de que modo. Essas questões são relevantes, seja porque descartada a capacidade contributiva como fundamento da progressividade no imposto sobre a renda<sup>267</sup>, seja porque a tributação nessas bases diz respeito a direitos fundamentais de contribuintes cuja restrição se sujeitará a controles que deverão levar em consideração, exatamente, o fundamento que a justifica<sup>268</sup>.

As considerações até aqui tecidas importam para, mesmo que de modo ainda preliminar, estabelecer um ponto de partida para a construção dessa justificação. A partir da identificação da relação entre progressividade e redução de desigualdade, é necessário verificar quais normas jurídicas de índole constitucional podem suportar a adoção dessa medida, sejam princípios que indiquem certas finalidades, sejam regras que estabeleçam meios diretos para fomento de determinados objetivos, que, ao cabo, podem deduzir ou induzir um estado ideal de coisas que justifique a tributação da renda em bases progressivas (ou que seja a ela correlacionada).

Embora tratando de outra temática, ÁVILA propõe uma metodologia para a construção de arquétipos normativos de fundamentação constitucional<sup>269</sup>: haverá fundamentos diretos quando a Constituição Federal determinar expressamente a medida, bem como indiretos, a partir de princípios ou regras que, embora não diretamente relacionados à progressividade ou até mesmo à tributação, poderão, a depender da

---

<sup>266</sup> Cf. INTERNATIONAL MONETARY FUND (IMF). **Fiscal monitor: tackling inequality**. Washington (EUA): International Monetary Fund, Publication Services, 2017, p. 10.

<sup>267</sup> Cf. tópico 1.3.2.3. (“Progressividade como restrição ao direito fundamental a contribuir em conformidade com a capacidade contributiva”).

<sup>268</sup> Cf. tópico 4.2. (“Direitos fundamentais dos contribuintes e progressividade no imposto sobre a renda”).

<sup>269</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 210-214.

perspectiva que se os analise, induzir ou deduzir a fundamentação para a adoção da progressividade no perfil infraconstitucional do imposto sobre a renda.

De um lado, a Constituição prevê finalidades mais amplas e estruturantes, como é o caso do Estado Social e Democrático de Direito, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais, dos quais se podem deduzir fins mais específicos que justifiquem a graduação desproporcional (progressiva) do imposto sobre a renda.

Trata-se, nesse ponto, de uma especificação dos fins<sup>270</sup>: enquanto o Estado Social e Democrático de Direito prescreve um estado ideal de coisas extremamente abrangente, a ele devem ser aglutinados fins mais específicos (redução das desigualdades sociais, erradicação da pobreza) que permitiram um encadeamento lógico de especificação dos fins constitucionalmente determinados, até que seja possível construir fins especificamente relacionados à distribuição da carga do imposto sobre a renda de forma desproporcional entre a sociedade. É o caso dos fundamentos indiretos por dedução.

De outro lado, haverá também determinadas finalidades ou comportamentos menos abrangentes e mais setoriais, como é o caso do sistema de seguridade social, a previdência e assistência social, além de toda a plêiade de direitos sociais (saúde, educação, habitação etc.) e das disposições da Ordem Social, cuja prescrição permite induzir a um estado ideal de coisas em que aqueles que auferiram maior renda contribuam ao custeio estatal em maior proporção, bem como que sirva de justificação para que o legislador ordinário adote a progressividade enquanto medida.

É a partir dos fundamentos indiretos da progressividade que se procurará verificar que a base para a sua aplicação no imposto sobre a renda pode estar além da disposição do artigo 153, § 2º, inciso I, da Constituição. E isso por dois motivos. Em primeiro lugar, da extensão e da independência de seus fundamentos decorrerá o suporte constitucional<sup>271</sup> da norma da progressividade, que não se resume apenas à graduação progressiva de alíquotas, mas irradia efeitos para todo o perfil infraconstitucional do imposto sobre a renda.

Em segundo lugar, não se pode perder de vista que é também a partir dos princípios que se constroem os sentidos de regras, seja a par de sua função integrativa, que agregam elementos preambularmente não previstos a elas, seja com relação à sua função

---

<sup>270</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 117.

<sup>271</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, pp. 212-213.



interpretativa, servindo os princípios de pontos de referência cruciais para a interpretação de textos normativos a partir dos quais se constroem regras jurídicas<sup>272</sup>.

No caso da progressividade isso se mostra especialmente relevante. Há diversos esquemas variáveis de alíquotas no imposto sobre a renda: a tributação de rendimentos financeiros por pessoas físicas é um caso. Daí a necessidade de compreender o sentido de “progressividade” empregado pela Constituição, já que não seria um grande exercício semântico denominar as alíquotas aplicáveis no mercado financeiro como “progressivas”, por exemplo. Assim, é a partir da análise de seus fundamentos, particularmente aqueles indiretos, que se poderá concluir não ser qualquer esquema de alíquotas variáveis que corresponda à previsão constitucional.

### 2.3.1. Fundamentos diretos

Em matéria de imposto sobre a renda, a Constituição Federal fundamenta, de forma direta, a distribuição progressiva da sua carga. Diferentemente das que a antecederam, estabelece a Constituição de 1988 que tal tributo “será informado pelos critérios da [...] progressividade, na forma da lei” (artigo 153, § 2º, inciso I). É bem verdade que a questão da progressividade não encontra respaldo constitucional direto apenas no caso do imposto sobre a renda. Uma análise mais detida da Constituição em matéria de progressividade tributária revelará, no entanto, tratar-se o imposto sobre a renda de um caso especial: de um lado, pela taxatividade com que é tratado; de outro pela necessidade de fundamentação indireta na construção da norma constitucional a ele relacionada.

Vejamos o caso do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU). A norma constitucional originária, tratando da Ordem Econômica, mais especificamente quanto à política urbana, facultou ao Poder Público “exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena [...] de [...] imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo” (artigo 182, § 4º, inciso II). Nesse caso, a Constituição trata a progressividade do IPTU no tempo **(i)** como uma faculdade do Poder Público; e **(ii)** com uma finalidade bem determinada, qual seja, a repressão à não edificação,

---

<sup>272</sup> Cf. GUASTINI, Riccardo. **Interpretar y argumentar**. Trad. Silvina Álvarez Medina. Madri (Espanha): Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, pp. 202-204; ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 123-124.

subutilização ou não utilização de imóveis, reputadas como um aproveitamento inadequado, ou seja, contrário à função social da propriedade urbana e da cidade (artigo 182, *caput* e § 2º).

Deixando de lado aspectos relevantíssimos da progressividade do IPTU no tempo, como sua particularidade frente ao conceito de tributo do artigo 3º do Código Tributário Nacional dada sua, ao menos aparente, natureza de sanção, assim como suas limitações face à vedação ao tributo com efeitos confiscatórios<sup>273</sup>, chama a atenção a diferença da disciplina constitucional dessa situação e do imposto sobre a renda. A progressividade do IPTU no tempo é apenas uma das possíveis medidas de que pode se valer o legislador municipal e, ainda, dependendo de lei federal a esse respeito. Haverá, pode-se aventar, municípios que deixarão de adotar referida medida. De outro lado, se adotada, clara estará sua fundamentação: a função social da propriedade urbana e da cidade.

Ainda tratando do IPTU, após a definição acerca da inconstitucionalidade da progressividade com base no valor do imóvel<sup>274</sup>, a Constituição Federal foi reformada e, com base na Emenda Constitucional nº 29/2000, passou a prever que “sem prejuízo da progressividade no tempo [...], o imposto [...] poderá: ser progressivo em razão do valor do imóvel” (artigo 156, § 1º, inciso I). Independentemente de qualquer ponderação que se possa fazer a respeito da duvidosa constitucionalidade dessa Emenda Constitucional<sup>275</sup>, a qual veio a ser confirmada pelo Supremo Tribunal Federal<sup>276</sup>, também aqui vale destacar as diferenças frente ao imposto sobre a renda.

Fruto de reforma da Constituição, a progressividade do IPTU com base no valor do imóvel pode ser – e foi – objeto de controle de constitucionalidade. Diferentemente, no caso do imposto sobre a renda, é problemática a questão do controle de constitucionalidade de normas originariamente constitucionais<sup>277</sup>, já tendo o Supremo Tribunal Federal decidido no sentido da impossibilidade de declaração de inconstitucionalidade de norma

---

<sup>273</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, pp. 166-167; HABER NETO, Michel; FAVACHO, Fernando Gomes. A progressividade do IPTU, do IPVA e Contribuição ao SAT: o tributo como sanção de ato ilícito. In: **Revista de Direito Tributário**, n. 115, pp. 162-173, 2012.

<sup>274</sup> Cf. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário 153.771/MG, Plenário, Rel. para Acórdão Min. Moreira Alves, j. 20.11.1996, DJ 05.01.1997.

<sup>275</sup> Cf., por todos, BARRETO, Aires Fernandino. Progressividade (conteúdo, sentido, limites de sua aplicação ao IPTU). In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de direito constitucional tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 441-464 (446).

<sup>276</sup> Cf. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário 423.768/SP, Plenário, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 01.12.2010, DJ 10.05.2011.

<sup>277</sup> Cf. tópico 4.3.2. (“Inviabilidade do exame de proporcionalidade e a regra constitucional da progressividade”).

constitucional originária<sup>278</sup>, mas apenas daquelas decorrentes de alteração do texto constitucional<sup>279</sup>. Além disso, a adoção da progressividade conforme o valor do imóvel, semelhantemente àquela com base no tempo, constitui um campo de discricionariedade do legislador municipal, sendo certo que também haverá municípios em que a medida não será adotada.

Por fim, também trata a Constituição do imposto sobre propriedade territorial rural (ITR), que “será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas” (artigo 153, § 4º, inciso I). Aqui, adota-se semelhante taxatividade: em ambos os casos o imposto “será” progressivo, ou melhor dizendo, “deverá ser”. A diferença fundamental reside no fato de que, ao contrário do imposto sobre a renda, no caso do ITR, a Constituição já predetermina medida e finalidade: progressividade e desestímulo às propriedades improdutivas.

Em resumo, vê-se que a Constituição Federal fundamenta textual e diretamente a progressividade no imposto sobre a renda. De um lado, reveste-a de força normativa diferenciada (o imposto “será” – ou “deverá ser”<sup>280</sup> – informado pelo critério da progressividade na forma da lei; e não “poderá ser”, como no caso do IPTU).

De outro, parece evidente que, para a construção da norma constitucional da progressividade no imposto sobre a renda, não basta seu fundamento textual e direto, já que a Constituição, numa interpretação preambular, não determina expressamente com relação a que, para que e com fundamento em que será progressivo.

Para tanto, é necessário que se construa a norma a partir de fundamentos indiretos de que se podem deduzir e que induzem os seus elementos essenciais – conteúdo, dimensão normativa e, sobretudo, justificação.

---

<sup>278</sup> Cf. Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade 815/DF, Plenário, Rel. Min. Moreira Alves, j. 28.03.1996, DJ 10.05.1996; Agravo Regimental na Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.097/DF, Plenário, Rel. Min. Cezar Peluso, j. 08.10.2008, DJe 06.11.2008.

<sup>279</sup> Cf. Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade 939-7/DF, Plenário, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 15.12.1993, DJ 18.03.1994; Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.946-5/DF, Plenário, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 29.04.1999, DJ 14.09.2001.

<sup>280</sup> Cf., a respeito do caráter prescritivo do direito e a atribuição de consequências jurídicas, GRAU, Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica**. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, pp. 192-193.

## 2.3.2. Fundamentos indiretos

### 2.3.2.1. Fundamentos indiretos por dedução

#### 2.3.2.1.1. *Estado Social e Democrático de Direito*

A Constituição Federal, em seu Preâmbulo, define-se como resultado da reunião dos “representantes do povo brasileiro [...] para instituir um Estado Democrático”. Não é necessário, aqui, avaliar a natureza jurídica ou força normativa das disposições dos preâmbulos constitucionais<sup>281</sup>: o influxo do princípio democrático é recorrente na Constituição. Tanto é assim que, em seu artigo 1º, fica determinada a constituição da República Federativa do Brasil enquanto um “Estado Democrático de Direito”, cujo poder emana do povo.

O princípio democrático, cujo conteúdo diz respeito ao aspecto popular da soberania, é reforçado (indutivamente) por regras que tratam dos direitos políticos (artigo 14), que preveem não apenas o sufrágio universal, mas especialmente mecanismos de participação popular direta no processo político decisório, como é o caso dos plebiscitos, referendos e iniciativas populares. É assim que os princípios democrático e do Estado de Direito prescrevem o âmbito e modo da atuação estatal e são dotados de um elevado nível de hierarquia (sobreprincípios) na estrutura constitucional<sup>282</sup>.

À primeira vista, pode parecer demasiado buscar, no princípio democrático, um fundamento para a imposição progressiva do imposto sobre a renda. No entanto, não se pode olvidar que a riqueza represente uma forma de concentração de poder – apenas isso explica por que indivíduos buscam acumular renda que supere, e muito, suas necessidades ou desejos de consumo, mesmo aqueles que não possuam herdeiros, o que desabilita o argumento de que o acúmulo de riqueza diga respeito à preocupação com as condições de seus descendentes. Primordialmente, o poder econômico decorre da habilidade de direcionar sua riqueza a determinadas empresas que empregam milhares de pessoas e dominam amplos

---

<sup>281</sup> Cf., a esse respeito, MIRANDA, Jorge. O preâmbulo da constituição. In: MIRANDA, Jorge (coord.). **Estudos sobre a constituição**. Vol. 1. Lisboa (Portugal): Petrony, 1977, pp. 17-25. O Supremo Tribunal Federal já relativizou a força normativa do Preâmbulo, mas particularmente à polêmica invocação à “proteção de Deus” (Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.076-5/AC. Plenário. Rel. Min. Carlos Velloso, j. em 15.08.2002, DJ 08.08.2003).

<sup>282</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 152.

setores da economia, além do poder político derivado não apenas de doações eleitorais, mas de influências do poder econômico na política<sup>283</sup>.

E a Constituição mostra-se, em seu conjunto, bastante ciosa dos impactos que o poder econômico pode implicar sobre os ideais do Estado Democrático de Direito. Tanto é assim que determinou, à lei complementar, a tarefa de estabelecer hipóteses de inelegibilidade voltadas à proteção da “normalidade e legitimidade das eleições contra a influência do poder econômico” (artigo 14, § 9º), cujo abuso pode ensejar a apresentação de ação de impugnação do mandato eletivo (artigo 14, §§ 10 e 11). Da mesma forma, quanto ao desenvolvimento da atividade econômica como um todo, determinou a Constituição que a lei reprima “o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros” (artigo 173, § 4º).

É daí que, tendo o moderno Estado Democrático de Direito por pressuposto que o poder político resida no povo e em seus representantes, a progressividade no imposto sobre a renda pode ser encarada como uma forma de atenuar essas concentrações de poder econômico que, ao cabo, podem se revelar antidemocráticas<sup>284</sup>. E o faz, justamente, ao estabelecer que aquelas pessoas ou grupos de pessoas que concentrem maior nível de renda ou riqueza contribuirão ao custeio estatal em uma maior proporção. É dizer, em outras palavras, que a concentração de renda, se comparados momentos antes e após incidência do imposto, será, em alguma medida, inferior após o recolhimento do imposto sobre a renda progressivo.

Indo além, embora a Constituição preveja nominalmente a instituição de um “Estado Democrático Direito”, é possível vislumbrar, em seus dispositivos, o contorno de um Estado Social de Direito<sup>285</sup>. É assim que o próprio Preâmbulo trata do “exercício dos direitos sociais e individuais”, estabelece igualdade e justiça como “valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social”, bem como estabelece, entre os objetivos da República (como se verá melhor a seguir), a construção de uma “sociedade livre, justa e solidária”, a “erradicação da pobreza e da marginalização” e a redução das “desigualdades sociais e regionais”, promovendo “o bem de todos” (artigo 3º).

---

<sup>283</sup> Cf. AVI-YONAH, Reuven S. Why tax the rich? Efficiency, equity and progressive taxation. Review of Does Atlas shrug? The economic consequences of taxing the rich, by J. B. Slemrod, editor. **Yale Law Journal**, vol. 111, n. 6, pp. 1.391-1.416, 2002 (1.405-1.406).

<sup>284</sup> Cf. *Ibid.*, pp. 1.407-1.409.

<sup>285</sup> Cf. COUTINHO, Diogo R. **Direito, desigualdade e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 72; ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, pp. 229-230.

Assegura, ainda, um amplo rol de direitos aos mais necessitados: “assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos” (artigo 5º, inciso LXXIV); “a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados” (artigo 6º). Além, garante a Constituição uma ordem econômica “fundada na valorização do trabalho humano”, com o fim de “assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social” (artigo 170). Trata-se, como bem se poder ver, de um modelo de bem-estar social<sup>286</sup>.

O Estado Social de Direito traduz o compromisso do Poder Público com a diminuição das desigualdades sociais, de modo a assegurar uma convivência harmônica da sociedade, mitigando problemas de natureza socioeconômica<sup>287</sup>. Por essa razão, faz sentido afirmar que o princípio do Estado Social tem por função conformar o conteúdo e os fins da atuação estatal – donde se verifica sua complementariedade com os princípios democrático e do Estado de Direito, já que, dada a diversidade das funções por eles desempenhadas, revelam uma relação de imbricação (e não oposição)<sup>288</sup>. Nesse ponto, é importante consignar que, embora a capacidade contributiva possa ter se mostrado uma medida conveniente no contexto do Estado Social, pois implica que o Estado assegure um mínimo de existência digna a cada um<sup>289</sup>, não parece adequado associá-los ou, simplesmente, entender que a capacidade contributiva derive ou encontre seu fundamento no princípio do Estado Social, mesmo porque sua aplicação em um contexto liberal de Estado se revelou, historicamente, de igual modo difundida<sup>290</sup>.

O princípio do Estado Social de Direito traduz, assim, o objetivo da realização de uma democracia econômica, social e cultural, o que implica a atenuação das desigualdades fáticas de ordem igualmente econômica, social e cultural, sem que se aniquilem o conjunto de direitos e garantias fundamentais de liberdade e iniciativa econômica. É, por assim se dizer, um estado ideal de coisas em que haja maior igualdade na

---

<sup>286</sup> Cf. GRAU, Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 216.

<sup>287</sup> Cf. SILVA, Emerson Drigo da. A progressividade no sistema constitucional brasileiro – algumas considerações a respeito. In: **Revista Direito Tributário Atual**, vol. 15, 1998, pp. 152-173 (1560).

<sup>288</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 152.

<sup>289</sup> Cf. STARCK, C. Überberlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff. In: **Festschrift für Gehrard Wacke**. Colônia (Alemanha), 1972, pp. 204 ss, *apud* NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 4ª reimpressão. Coimbra (Portugal): Almedina, 2015, p. 447.

<sup>290</sup> Cf. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 4ª reimpressão. Coimbra (Portugal): Almedina, 2015, p. 447.

liberdade dos cidadãos<sup>291</sup>. Evidencia, portanto, o objetivo de transformar uma realidade de desigualdade, pobreza e marginalidade, partindo, assim, do pressuposto de que o *status quo* deve ser alterado<sup>292</sup>. Esse aspecto é fundamental, porquanto se pode derivar do princípio do Estado Social uma intensificação da tributação – afinal, é dos impostos que deriva a maior parte dos recursos que financia essa atenuação de desigualdades –, sem que isso signifique, portanto, que se suplantem as garantias individuais em matéria tributária, a legalidade, a repartição de competências e a vedação ao tributo com efeitos de confisco.

Na expressão de NABAIS, “[p]elo que a progressividade dos impostos, se e na medida que não seja objecto de específicos preceitos constitucionais [...], sempre tem por base o princípio do estado social enquanto suporte da justiça social”<sup>293</sup>. E “justiça social”, como bem aponta GRAU, “quer significar superação das injustiças na repartição, a nível pessoal, do produto econômico”<sup>294</sup> – mesmo porque ela apenas pode ser entendida ao lado do bem-estar enquanto objetivo da Ordem Social (artigo 193), sendo certo que não há bem-estar em um cenário de acentuada desigualdade.

É bem verdade que a desigualdade econômica e concentração de renda podem produzir efeitos indesejáveis do ponto de vista do desenvolvimento econômico: instabilidade política (que reduz os níveis de investimento e crescimento), redução do investimento em capital humano, expansão demográfica (e diminuição do crescimento *per capita*). Contudo, o principal argumento para a redução da desigualdade não deriva de seu impacto no crescimento econômico ou na instabilidade social, mas se relaciona com a percepção de que há algo de extremamente antidemocrático na concentração extrema de riqueza e poder. Grandes riquezas acabam, muitas vezes, por aproveitar favores políticos e influenciar disputas eleitorais, além do fato de que uma vasta desigualdade de riqueza degrada a relação entre pessoas, mitigando o sentimento de comunidade sobre o qual o regime democrático deve repousar<sup>295</sup>. Não por outra razão, foi no contexto do Estado Social de Direito que se

---

<sup>291</sup> Cf. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 4ª reimpressão. Coimbra (Portugal): Almedina, 2015, pp. 573-574.

<sup>292</sup> Cf. COUTINHO, Diogo R. **Direito, desigualdade e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2014, pp. 72-73.

<sup>293</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**, p. 577.

<sup>294</sup> GRAU, Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, pp. 224 e 307.

<sup>295</sup> Cf. AVI-YONAH, Reuven S. Why tax the rich? Efficiency, equity and progressive taxation. Review of Does Atlas shrug? The economic consequences of taxing the rich, by J. B. Slemrod, editor. **Yale Law Journal**, vol. 111, n. 6, pp. 1.391-1.416, 2002 (1.411-1.413).

estruturaram os mecanismos tradicionais de combate à desigualdade, num tripé tributação – gasto público – previdência social<sup>296</sup>. Assim, segundo SINN,

“Do ponto de vista alocativo, a principal vantagem do Estado de Bem-Estar Social é a função de seguro [previdência] e redução de riscos despenhada pela tributação redistributiva. Para financiar bens públicos comumente acessíveis e transferências públicas, os governos cobram mais impostos dos ricos que dos pobres, com isso reduzindo a variação da renda auferida ao longo da vida. [...] Tributação redistributiva e seguros são duas faces da mesma moeda”<sup>297</sup>.

Em suma, tudo isso representa um rol de objetivos constitucionais do Estado brasileiro cuja implementação deve levar em conta claras diretrizes a respeito de suas ações distributivas: reconhece a Constituição que há desigualdades sociais e regionais e que elas devem ser reduzidas. Reconhece a existência, de fato, da pobreza, a qual – frise-se a diferença terminológica – deve ser erradicada<sup>298</sup>.

Dessa feita, a partir de diversos dispositivos da Constituição Federal, é possível construir princípios de elevada estatura e função estruturante, como o princípio democrático ou o princípio do Estado Social, que normatizam determinados estados ideais de coisas a partir dos quais é possível deduzirem-se fundamentos de uma situação em que a carga tributária (ao menos dos impostos e, especialmente, do imposto sobre a renda) seja distribuída de forma desproporcional à distribuição de renda da população: não porque aqueles que auferem maior renda tenham capacidade contributiva em maior proporção, mas porque é tirando-lhes um maior quinhão de sua renda que se fomentará uma situação em que seja mitigada a concentração de riqueza e, por conseguinte, diminuídas as desigualdades sociais e econômicas – ou, ao menos, de renda. Por essa razão o acerto de SILVA, para quem “[u]m regime democrático de justiça social não aceita profundas desigualdades, a pobreza e a miséria”<sup>299</sup>.

É válido, aqui, retomar as ideias a respeito da progressividade do imposto sobre a renda em um sistema fiscal com ampla alocação da carga na tributação sobre consumo (via

---

<sup>296</sup> Cf. COUTINHO, Diogo R. **Direito, desigualdade e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 62.

<sup>297</sup> Tradução livre do original: “From an allocative point of view, the main advantage of the welfare state is the insurance or risk reducing function of redistributive taxation. To finance commonly accessible public goods and public transfers, governments take more taxes from the rich than from the poor, thus reducing the variance in real lifetime incomes. [...] Redistributive taxation and insurance are two sides of the same coin” (SINN, Hans-Werner. A Theory of the Welfare State. In: **The Scandinavian Journal of Economics**, v. 97, n. 4, “The Future of the Welfare State”, dez./1995, pp. 495-526 (495). Disponível em <<http://www.jstor.org/stable/3440540>>. Acesso em 07.06.2017).

<sup>298</sup> Cf. COUTINHO, Diogo R. **Direito, desigualdade e desenvolvimento**, p. 73.

<sup>299</sup> SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 8ª ed. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2012 (2015), p. 138.



de regra, regressiva)<sup>300</sup>. Não para justificar a progressividade em bases de capacidade contributiva a partir dessa “teoria compensatória”, mas para evidenciar que, ao menos em matéria de imposto sobre a renda, a progressividade encontra seu fundamento justamente a partir de fins mais amplos e estruturantes decorrentes do Estado Social e Democrático de Direito. Isso porque, ainda que se discuta se a Constituição Federal *exigiria* que o sistema tributário como um todo fosse progressivo, é inegável que, no mínimo, como ressalva COUTINHO, “não serão compatíveis com a Constituição de 1988 políticas sociais que causem efeitos regressivos, que aumentem a desigualdade ou a pobreza”<sup>301</sup>. É dizer: não há de se admitir que, à míngua da progressividade do imposto sobre a renda, se estructure um sistema fiscal globalmente regressivo. Trata-se, nesses termos, da função bloqueadora exercida por esses sobreprincípios<sup>302</sup>.

#### 2.3.2.1.2. *Construção de uma sociedade livre, justa e solidária*

Como se sabe, princípios não coincidem todos quanto ao seu nível: é possível identificar, entre eles, relações ora de concorrência (mesmo nível), ora de subordinação (níveis diferentes). É possível, ainda, que os princípios estruturantes ou mesmo princípios materiais, que prescrevam conteúdos e fins, venham a servir de fundamento para outros cujo âmbito normativo é mais bem delimitado, revelando-se enquanto normas de concretização ou execução daqueles mais abrangentes<sup>303</sup>.

Por essa razão, constroem-se, a partir da Constituição, princípios que prescrevem estados ideias de coisas mais bem delimitados que concretizam o princípio (mais abrangente) do Estado Social. Os exemplos mais evidentes são os objetivos da República (artigo 3º), que, em maior ou menor grau, também prescrevem fins dos quais se possam deduzir fundamentos para a progressividade do imposto sobre a renda. O primeiro deles volta-se a “construir uma sociedade livre, justa e solidária” (artigo 3º, inciso I). “Sociedade livre”, conceitua GRAU, “é sociedade sob o primado da liberdade, em todas as suas manifestações, e não apenas

---

<sup>300</sup> Cf. tópico 1.3.2.2. (“Progressividade como concretização da capacidade contributiva globalmente considerada”).

<sup>301</sup> Cf. COUTINHO, Diogo R. **Direito, desigualdade e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 73.

<sup>302</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 124.

<sup>303</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**, p. 152.

enquanto liberdade formal, mas sobretudo liberdade material”<sup>304</sup>. A ênfase, aqui, é a promoção da liberdade “em todas as suas manifestações”, mas com especial destaque à “liberdade material”. Faz sentido, portanto, a constatação de SCHOUERI, para quem, nesse contexto do Estado Social, transforma-se o conceito de liberdade, que adquire notas de coletividade: não é livre o cidadão envolto num ambiente marcado pelas desigualdades sociais. Daí que apenas pode ser fruída a liberdade se acessível a todos os cidadãos<sup>305</sup>. Já a “sociedade justa” só pode ser aquela voltada ao objetivo constitucional da “justiça social”, acerca da qual já se abordou acima.

Chama a atenção, nesse ponto, a construção de uma “sociedade solidária” enquanto objetivo da República, concretizada a partir do princípio da solidariedade. Aqui, é interessante verificar a posição de KORNHAUSER, que identifica um elemento de altruísmo no fundamento da progressividade, um nível mínimo de cuidado para ajudar os outros a ter a oportunidade de alcançar sua autorrealização. E é justamente por envolver um nível mínimo de responsabilidade que a obrigação de ajudar os outros não exige que o indivíduo abra mão de suas próprias oportunidades ou que se tolha sua liberdade. Assim, à medida que cresce a renda, torna-se mais fácil contribuir mais sem prejudicar a habilidade de alcançar os objetivos pessoais. Embora aproximem-se da teoria do sacrifício, tais ideias se levantam agora não mais como fundamento da vinculação entre capacidade contributiva e progressividade, mas para constatar que a progressividade não trata, segundo a autora, apenas da redistribuição de riqueza, mas especialmente de uma contribuição com a coletividade<sup>306</sup>. É uma forma de reafirmar o senso de comunidade da nação em detrimento a ímpetos de individualismo, reforçando o senso de responsabilidade com os demais membros da sociedade e mantendo-se a liberdade do indivíduo que, ao contrário de hipóteses como serviço militar obrigatório ou trabalhos forçados, permanece livre para escolher onde, quando, como e quanto irá trabalhar<sup>307</sup>.

Isso não significa, é válido ressaltar, atribuir ao princípio da solidariedade irrestrita eficácia em matéria tributária. Como é sabido, a atuação do Estado deve observar modos e âmbitos prescritos em sobreprincípios ou princípios, como Estado de Direito e segurança jurídica (além de todas as regras deles decorrentes). Daí que, por desempenhar

---

<sup>304</sup> GRAU, Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 212.

<sup>305</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 37.

<sup>306</sup> Cf. KORNHAUSER, Marjorie E. The rhetoric of the anti-progressive income tax movement: a typical male reaction. **Michigan Law Review**, v. 86, pp. 465-523, dez./1987 (510-511).

<sup>307</sup> Cf. KORNHAUSER, Marjorie E. The rhetoric of the anti-progressive income tax movement, pp. 521-522.

função diversa (a solidariedade não prescreve âmbitos ou modos de atuação, mas conteúdo ou fins da atuação estatal), não se trata de “ponderar” tais princípios, simplesmente porque não se encontram em situação de correspondência, seja do ponto de vista da função, seja da hierarquia<sup>308</sup>. O que importa, ao cabo, é identificar, na construção de uma “sociedade livre, justa e solidária”, determinados fins dos quais se pode deduzir uma fundamentação constitucional para que a distribuição da carga tributária (ou dos impostos, ou, especialmente, do imposto sobre a renda) se dê de forma desproporcional na sociedade, contribuindo aqueles que mais têm com uma maior parcela de sua renda.

### *2.3.2.1.3. Erradicação da pobreza e da marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais*

A erradicação da pobreza e da marginalização, bem como a redução das desigualdades sociais (artigo 3º, inciso III) são exemplos de estados ideias de coisas mais específicos que vêm para concretizar fins extremamente abrangentes firmados pelo sobreprincípio do Estado Social de Direito, exercendo, em conjunto com diversos outros princípios constitucionais, uma função definitiva, delimitando e especificando aquele sobreprincípio<sup>309</sup>.

Ocorre que, como visto, pobreza e desigualdade não se confundem. É bem verdade que podem coincidir, mas se referem a situações fáticas distintas. Por essa razão, a erradicação da pobreza e da marginalização tem uma relação apenas mediata com a progressividade, já que se relaciona, essencial e fundamentalmente, a políticas de transferência de renda e seguridade social, intrínsecas ao gasto público. Ao contrário, a redução das desigualdades sociais e regionais traduz-se num fim bastante amplo da atuação estatal do qual se pode deduzir com bastante clareza a fundamentação para a tributação progressiva da renda. Como visto, dentre as múltiplas facetas das desigualdades sociais, a mais tangível delas é a desigualdade relativa de renda. E, tratando-se de iniquidades na distribuição da renda na sociedade, assume papel central a questão a respeito de quem se arrecada. É por isso que, se a redução das desigualdades sociais e regionais é um incontestado

---

<sup>308</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. (coords). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 68-88 (69-72).

<sup>309</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 123.

objetivo da atuação estatal, dela é possível deduzir fundamento para que a carga tributária (ou, ao menos, do imposto sobre a renda) seja distribuída de forma desproporcional à distribuição da própria renda na sociedade, contribuindo em maior proporção aqueles que auferam maior renda.

E isso por dois motivos. Em primeiro lugar, trata-se de medida que logicamente reduz a desigualdade relativa de renda – retirando-se uma proporção maior daquele que mais tem, sua renda após tributação será proporcionalmente mais próxima daqueles que menos têm. Em segundo lugar, a progressividade no imposto sobre a renda torna-se essencial para que se evite que o sistema tributário seja, como um todo, regressivo (dado o peso de tributos indiretos), de tal sorte que se torne elemento fomentador da desigualdade de renda. Não se coaduna com a Constituição, no mínimo, um sistema tributário em que a distribuição da renda, após a incidência dos impostos e contribuições sociais (tributos não vinculados), se torne ainda mais desigual.

Nesse ponto, é importante compreender que a Constituição Federal, ao tratar da redução das desigualdades sociais, não se reporta ao padrão utilitarista no sentido de que essa desigualdade deve ser combatida, enquanto forma mais eficiente de promover o bem-estar como um todo na sociedade. Ao contrário, trata-se de uma posição normativa a respeito da redução da desigualdade, voltada à garantia dos direitos daqueles que se encontram nas piores posições econômicas<sup>310</sup>. Isso é importante, porquanto deixa claro que a tributação é apenas um dos elementos que atuam nesse sentido, sob pena de entender que haveria uma boa razão para piorar a situação de uma pessoa favorecida mesmo se isso não melhorasse a situação de nenhuma outra pessoa<sup>311</sup>.

Tampouco é irrelevante, aqui, a referência à redução às desigualdades regionais. Isso porque, como é cediço, a desigualdade entre regiões também se dá em bases de distribuição de renda: exigir uma maior proporção dos grupos com maior renda, ao cabo, também significará alocar em maior grau a carga tributária em determinadas regiões mais desenvolvidas e que concentram maior percentual da renda nacional, em alívio daquelas com menor renda regional.

---

<sup>310</sup> Cf. MURPHY, Liam. Why does inequality matter?: reflections on the political morality of Piketty's Capital in the Twenty-First Century. In: **Tax Law Review**, vol. 68, pp. 613-629, 2014-2015 (616-617).

<sup>311</sup> Cf. MURPHY, Liam. Why does inequality matter?, p. 620.

## 2.3.2.2. Fundamentos indiretos por indução

### 2.3.2.2.1. *Sistema de seguridade social: saúde, previdência social e assistência social*

A Constituição Federal prescreve diversos fins específicos (princípios) ou mesmo determinadas condutas impostas à Administração e asseguradas aos cidadãos (regras) que induzem um estado ideal de coisas que fundamenta uma distribuição proporcionalmente desigual da carga tributária (ao menos do imposto sobre a renda) na sociedade. Assim é com relação a todas as normas que estabelecem, em alguma dimensão, um estado de proteção dos mais vulneráveis e menos favorecidos, já que elas terão como fundamento fins mais gerais que, por sua vez, também fundamentarão a progressividade no imposto sobre a renda.

O caso mais evidente é o abrangente sistema de seguridade social estruturado pela Constituição Federal. Ele está baseado no fim específico de “assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência social e à assistência social” (artigo 194) – e, vale frisar, garantida a “universalidade da cobertura e do atendimento” (parágrafo único, inciso I). Essa “universalidade”, é tanto subjetiva, no tocante a todas as pessoas que dela necessitarem, quanto objetiva, abrangendo todas as hipóteses previstas na Constituição<sup>312</sup>. Daí afirmar que a seguridade social constitui um instrumento estatal especificamente voltado à proteção das necessidades sociais, sejam elas individuais ou coletivas, preventivas, reparadoras ou recuperadoras<sup>313</sup>.

No tocante à saúde, é evidente sua focalização nos mais necessitados, porquanto inclui a adoção de medidas públicas voltadas à “redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação” (artigo 196). E são justamente aqueles que auferem menor renda que se verão mais vulneráveis aos riscos que a Constituição busca resguardar. Além disso, ao autorizar a “assistência à saúde” à “iniciativa privada” (artigo 199), reforça-se o compromisso da atuação estatal justamente com aqueles que não podem arcar com os custos da saúde privada.

No caso da previdência social e da assistência social, essa conclusão é ainda mais evidente. Enquanto, na primeira, identifica-se autêntico “seguro social”, voltado àqueles

---

<sup>312</sup> Cf. MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito da seguridade social**: custeio da seguridade social – benefícios – acidente do trabalho – assistência social – saúde. 32ª ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 55.

<sup>313</sup> Cf. ORIONE, Marcus Gonçalves Correia; CORREIA, Éria Paula Barcha. **Curso de direito da seguridade social**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 31.

trabalhadores que previamente contribuíram para o seu custeio, a segunda possui uma universalidade praticamente ilimitada<sup>314</sup>, já que incondicionada a qualquer contraprestação, destinando-se a socorrer, ajudar ou amparar todos aqueles que se encontrem aquém de suas necessidades vitais<sup>315</sup>. A ênfase da previdência social aos mais necessitados é evidenciada pelo escopo que lhe atribui a Constituição Federal: a “cobertura dos eventos de doença, invalidez, morte e idade avançada”; a “proteção à maternidade, especialmente à gestante”; a “proteção ao trabalhador em situação de desemprego involuntário; o “salário-família e auxílio-reclusão para os dependentes dos segurados de baixa renda”; e a “pensão por morte do segurado, homem ou mulher, ao cônjuge ou companheiro e dependentes” (artigo 201).

Há, além dos benefícios estabelecidos na Constituição, a previsão de serviços previdenciários, seja o serviço social, voltado à prestação de orientação e apoio referente à solução de problemas pessoais e familiares, e de questões relativas à obtenção de benefícios e outros recursos sociais, seja o serviço de habilitação e reabilitação, proporcionando adaptação ou readaptação profissional ao beneficiário incapacitado total ou parcialmente para o trabalho, além das pessoas portadoras de necessidades especiais<sup>316</sup>. A assistência social, por sua vez, é prestada a quem dela necessitar, independentemente de qualquer contribuição à seguridade social (artigo 203). É por essa razão que se determina que a União estabeleça um programa de renda mínima, voltado à subsistência das pessoas e famílias, priorizando-se aquelas de baixa renda<sup>317</sup>.

Em síntese, vê-se na seguridade social todo um sistema de proteção aos menos favorecidos, por meio de regras e subprincípios que permitem induzir fundamentos para que a distribuição da carga do imposto sobre a renda se dê de forma desproporcional na sociedade, aliviando os mais pobres que, justamente, no mais das vezes, são os destinatários das políticas de seguridade social.

Isso porque, a despeito de haver fontes específicas para o custeio da seguridade social, previstas no artigo 195 da Constituição, elas não excluem que outros “recursos provenientes dos orçamentos da União, Estados e Municípios” financiem o seu custeio, como ressalvado pelo próprio dispositivo. De toda sorte, é importante que se esclareça que afirmar que do sistema de seguridade social decorrem fundamentos indiretos por indução da

---

<sup>314</sup> Cf. ORIONE, Marcus Gonçalves Correia; CORREIA, Éria Paula Barcha. **Curso de direito da seguridade social**, p. 111.

<sup>315</sup> Cf. SIMÕES, Aguinaldo. **Princípios de segurança social**. São Paulo: Saraiva, 1967, p. 43.

<sup>316</sup> Cf. SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 834-835.

<sup>317</sup> Cf. SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**, p. 837.

progressividade no imposto sobre a renda não se baseia na suposição de que o produto de sua arrecadação tenha essa destinação – já que, salvo exceções constitucionalmente previstas, via de regra os impostos caracterizam-se pela não afetação do seu resultado. Na realidade, encontrar, no sistema de seguridade social, um fundamento indireto por indução da progressividade apenas significa que se trata de fins ou medidas, conforme o caso, que decorrem de fins mais amplos ligados à proteção dos mais vulneráveis, fundamentos que também servem de embasamento para a progressividade no imposto sobre a renda.

#### 2.3.2.2.2. *Direito à educação*

O direito à educação apresenta uma natureza complexa, isto é, seu conteúdo é delimitado pela conjuntura de alguns elementos distintos entre si. É, ao mesmo tempo, meio e fim do exercício da plena cidadania. De um lado, há o direito à instrução como principal meio de exercer, de forma substancial, as liberdades públicas atinentes a um conceito amplo de cidadania – não restrito, portanto, à noção de exercício de direitos político-eleitorais. De outro, vislumbra-se o direito à estruturação de uma política pública educacional que garanta um substancial acesso à educação<sup>318</sup>. De fato, estabelece a Constituição o “pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho” (artigo 205) entre os objetivos da educação.

Também é essencial a “igualdade de condições para acesso e permanência na escola” e a “gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais” (artigo 206, incisos I e IV), o que, aliado à autorização do ensino à iniciativa privada (artigo 209), serve de indicador de que as políticas públicas educacionais se voltam, especialmente, às categorias menos favorecidas da sociedade.

Esse sentido é reforçado pelo especial regramento destinado ao ensino básico (artigo 208): ao contrário da “progressiva universalização do ensino médio gratuito” e do “acesso aos níveis mais elevados do ensino, da pesquisa e da criação artística, segundo a capacidade de cada um”, a Constituição prescreve, como “dever do Estado”, “a garantia de educação básica obrigatória e gratuita dos 4 (quatro) aos 17 (dezessete) anos de idade”, inclusive àqueles que “a ela não tiveram acesso na idade própria”, assim entendido como um

---

<sup>318</sup> Cf. CAGGIANO, Monica Herman S. A educação. Direito fundamental. In: RANIERI, Nina Beatriz Stocco (coord.). **Direito à educação: Aspectos constitucionais**. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo (EDUSP), 2009, pp. 19-37 (23).

“direito público subjetivo”. De todo modo, por exemplo, o Supremo Tribunal Federal, por diversas vezes, já se manifestou no sentido do dever do Estado de assegurar vagas em creches e escolas da rede pública<sup>319</sup>.

Vale, aqui, a mesma ressalva feita anteriormente: buscar, no direito à educação e seu regramento constitucional, um fundamento indireto por indução da progressividade não decorre de uma suposta destinação do produto de sua arrecadação. Antes, significa constatar que também a disciplina constitucional do direito à educação, por meio de subprincípios e regras, estabelece determinados fins ou condutas específicas que induzem fins mais abrangentes, que, por sua vez, fundamentam que a distribuição da carga do imposto sobre a renda se dê de forma desproporcional na sociedade, aliviando os mais pobres, que, justamente, no mais das vezes, são os destinatários das políticas públicas de educação.

#### *2.3.2.2.3. Direito à alimentação, ao trabalho, à moradia, ao lazer, à segurança, à proteção à maternidade e à infância*

Por fim, a Constituição estabelece um amplo rol de direitos sociais: além daqueles avaliados acima, também assegura o direito à alimentação, ao trabalho, à moradia, ao lazer, à segurança, à proteção à maternidade e à infância (artigo 6º). Todos eles, em maior ou menor grau de especificidade, prescrevem determinados estados ideais de coisas ou condutas estatais que derivam de fins mais genéricos relacionados à criação de um sistema de proteção aos mais desfavorecidos, numa digressão que, à medida que avança numa escala de generalidade, acaba por concretizar o sobreprincípio do Estado Social de Direito.

Mais uma vez, não se trata de afetar o produto da arrecadação do imposto a esses setores: o fato é que, em seu processo de justificação, essas normas constitucionais específicas permitem ao intérprete induzir os fundamentos da progressividade do imposto sobre a renda, isto é, justificam a medida consistente na distribuição do seu encargo de forma desproporcional à própria distribuição de renda na sociedade, onerando proporcionalmente os que mais têm e aliviando aqueles que, embora acima da linha do mínimo existencial, ainda assim disponham de recursos mais limitados.

---

<sup>319</sup> Cf. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 475.571/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. em 26.04.2007; Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 592.937/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Cezar Peluso, j. em 12.05.2009.



## 2.4. Construção da norma constitucional da progressividade

Que há uma norma jurídica de índole constitucional relativa à progressividade no imposto sobre a renda, não há dúvida. Numa leitura apressada, pode-se buscá-la com o dispositivo versado no artigo 153, § 2º, inciso I, da Constituição Federal – o que seria, contudo, insuficiente. De um lado, traria uma pretensa objetividade na aplicação de tal norma que poderia levar à conclusão de que se refere, somente, a uma graduação de alíquotas do imposto sobre a renda. Ainda, a partir da expressão “na forma da lei”, poderia pressupor ampla e irrestrita liberdade e discricionariedade do legislador ordinário na conformação da progressividade do imposto sobre a renda, o que não apenas esvaziaria a eficácia do mandamento constitucional, mas também excluiria a medida adotada pelo legislador ordinário de qualquer tipo de controle – o que é essencial, mormente considerando as restrições a direitos fundamentais levadas a efeito pela progressividade do imposto sobre a renda<sup>320</sup>.

De outro, essa equiparação parte da equivocada premissa de que a relação entre dispositivo e norma seria biunívoca: a cada dispositivo corresponderia uma norma; cada norma derivaria de um dispositivo<sup>321</sup>. Isso é relevante, pois o objeto da interpretação (enquanto processo de atribuição de sentido) são os textos normativos, e não as normas jurídicas – as quais são, a bem da verdade, fruto do processo interpretativo<sup>322</sup>.

Exemplo disso pode ser extraído do próprio caso da progressividade: foram mencionados diversos dispositivos constitucionais (artigos 1º, 3º, incisos I e III, 5º, inciso LXXIV, 6º, 14, *caput* e §§ 9º a 11, 170, 173, *caput* e § 4º, 193, 194, 196, 199, 201, 203, 205, 206, incisos I e IV, 208 e 209) de cuja mera leitura não se extrai uma relação direta com a progressividade do imposto sobre a renda, mas, a depender do ângulo pelo qual sejam avaliados, é possível que deles se construam normas que, em maior ou menor grau, de forma dedutiva ou indutiva, sirvam de fundamento constitucional para a progressividade do imposto sobre a renda.

---

<sup>320</sup> Cf. tópicos 1.3.2.3. (“Progressividade como restrição ao direito fundamental de contribuir em conformidade com a capacidade contributiva”) e 4.2. (“Direitos fundamentais do contribuinte e progressividade no imposto sobre a renda”).

<sup>321</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, pp. 50-51.

<sup>322</sup> Cf. GUASTINI, Riccardo. **Interpretar y argumentar**. Trad. Silvina Álvarez Medina. Madri (Espanha): Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 26.

Diante dessas premissas, bem como da diversidade de fundamentos avaliados, perde o sentido debater se a progressividade, na Constituição Federal, assume a característica normativa de regra ou princípio. É verdade que a moderna teoria do direito se consolidou no sentido de que regras e princípios não se confundem, o que é acertado, mas não deveria levar à conclusão de que tais categorias se refiram a alternativas exclusivas – ou uma ou outra<sup>323</sup>.

Ao contrário, o que se pretende é construir a(s) norma(s) constitucional(is) da progressividade no imposto sobre a renda sob a premissa de que sejam alternativas inclusivas, ou seja, reconhecendo que um ou mais dispositivos, ou a implicação lógica entre eles, podem ser construídos a partir de uma dimensão que privilegie a prescrição de determinadas condutas ou comportamentos (regras) ou certos fins ou estados ideais de coisas (princípios).

### 2.4.1. A progressividade-regra

Tratando das regras jurídicas, ÁVILA distingue-as dos princípios, dentre outros atributos, por seu caráter imediatamente descritivo, isto é, impondo a adoção da conduta descrita enquanto dever imediato ou atribuindo determinada competência a um órgão do Poder Público<sup>324</sup>. É por isso que se pode falar em uma regra constitucional em matéria de progressividade no imposto sobre a renda que atribua ao legislador ordinário, a competência para a adoção da progressividade quando da instituição do imposto sobre a renda.

O importante, nesse ponto, é identificar a relação entre a progressividade-regra e a própria competência atribuída pela Constituição ao legislador ordinário federal. É que, como visto, a graduação progressiva de alíquotas encontra seu fundamento na confluência de sobreprincípios, subprincípios e regras constitucionais que se orientam na direção da redução da desigualdade de renda como um estado ideal de coisas a ser alcançado, sendo a progressividade apenas uma entre tantas medidas que se poderiam cogitar como promotoras desse fim.

No particular caso do imposto sobre a renda, todavia, a específica medida da graduação progressiva de suas alíquotas já se encontra pré-estabelecida na regra constitucional. Em outras palavras, numa primeira abordagem, se é verdadeiro que a

---

<sup>323</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 277-291 (281).

<sup>324</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 102.

progressividade implica restrições a direitos fundamentais, parecem elas já ter sido levadas em consideração pela norma constitucional, de tal sorte que se constrói uma regra que é fruto, justamente, dessa ponderação de fins e valores.

São bastante relevantes as consequências da construção da progressividade no imposto sobre a renda enquanto uma regra constitucional, relacionadas às funções eficaciais dessa espécie normativa. Em primeiro lugar, há de se reconhecer nas regras uma eficácia preliminarmente decisiva, já que é fruto dessa ponderação entre fins e valores conflitantes<sup>325</sup>. Esse ponto é importante, pois, como visto, é imanente à progressividade no imposto sobre a renda um conflito com a capacidade contributiva enquanto critério de graduação da carga do imposto (importando, por conseguinte, restrição ao direito fundamental de contribuir em conformidade com a capacidade contributiva). Com a prescrição de uma regra constitucional, há uma solução provisória para esse conflito, em favor da progressividade, dada pelo próprio Poder Constituinte originário.

Em segundo lugar, a progressividade-regra exerce uma função definitória, isto é, concretiza aqueles fins que lhe são subjacentes. Em outras palavras, se é verdade que várias medidas podem fomentar aqueles estados ideais de coisas relacionados, sobretudo, com a redução da desigualdade de renda e de sua concentração, sendo a progressividade no imposto de renda apenas uma delas, a partir de sua previsão em regra constitucional, fica estabelecido que essa medida em particular, sem prejuízo de outras, deverá ser adotada pelo legislador ordinário. Trata-se da “função eficaz de trincheira”, na medida em que entrincheira as razões que lhe são subjacentes, cristalizando-as<sup>326</sup>. E, havendo um conflito entre a progressividade-regra e outros princípios também de índole constitucional (como é o caso, frente à capacidade contributiva enquanto critério de graduação), deverá prevalecer a regra, na medida em que traduz conduta especificamente determinada pelo Constituinte originário. Isso porque, ao menos preliminarmente, as regras são opacas com relação ao conflito de princípios de que resultam<sup>327</sup>, justamente bloqueando aquelas razões que poderiam ter sido consideradas, não houvesse a situação sido normatizada por meio de regras<sup>328</sup>.

---

<sup>325</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 128.

<sup>326</sup> Cf. SCHAUER, Frederick. **Playing by the rules**: a philosophical examination of rule-based decision-making in Law and in life. Oxford (Reino Unido): Clarendon Law Series, 1991 (reimpressão 2002), p. 49; ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**, p. 129.

<sup>327</sup> Cf. ALEXANDER, Larry. “With me, it’s all er nuthin’”: formalism in law and morality. In: **The University of Chicago Law Review**, vol. 66, n. 3, 1999, pp. 530-565 (531, 544, 552-555, 561).

<sup>328</sup> Cf. SCHAUER, Frederick. Formalism. In: **The Yale Law Journal**, vol. 97, n. 4, 1988, pp. 509-548 (537).

Sobre essa questão, já se mencionou a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a respeito da impossibilidade de declaração de inconstitucionalidade de regra constitucional originária em potencial conflito com princípios também de índole constitucional. Um exemplo, ao qual diversos outros poderiam se acrescentar, tratou da regra de inelegibilidade dos analfabetos (artigo 14, § 4º), que, segundo alegado, “impõe discriminação contra os analfabetos, por uma exigência inconstitucional, descabida e inoportuna, que estabelece regra incompatível com os princípios naturais e os critérios isonômicos, gerais e coletivos da lei de um estado democrático”. A arguição de inconstitucionalidade ia além, alegando que “o preceito amplia ‘a contradição estabelecida no caput do artigo 14, dizendo que ‘a soberania nacional será exercida pelo sufrágio universal... com igual valor para todos’”.

A decisão foi no sentido de que, tendo o próprio Constituinte originário se valido de uma regra (inelegibilidade de analfabetos), não poderia ela ser objeto do controle de constitucionalidade, ainda que em contradição com outros princípios também estabelecidos pelo Constituinte originário<sup>329</sup>. Então, da contradição entre a capacidade contributiva enquanto critério de graduação da carga do imposto (princípio) e a progressividade no imposto sobre a renda, há uma prevalência provisória da segunda, configurando uma restrição ao direito fundamental a contribuir em conformidade com a capacidade contributiva previamente legitimada pelo Poder Constituinte Originário.

Isso leva, por fim, à eficácia argumentativa da progressividade-regra, que não deixa ao legislador ordinário espaço para a escolha de outro meio, em seu detrimento, para fomentar aquela finalidade de redução de desigualdades, ainda que lhe pareça melhor ou mais eficiente. Além disso, todas aquelas razões que levariam à sua adoção ou à sua recusa acabam bloqueadas pela regra, na medida em que não se fará mais necessária a ponderação entre elas, no caso, entre a redução da desigualdade de renda e capacidade contributiva enquanto critério para distribuição da carga do imposto<sup>330</sup>.

De tudo quanto exposto até aqui, é possível compreender que a competência da União para adotar alíquotas progressivas no imposto sobre a renda tem como fundamento subjacente a própria finalidade constitucionalmente consagrada de redução da fortíssima concentração de renda que se verifica no Brasil, servindo como instrumento para que se

---

<sup>329</sup> Cf. Supremo Tribunal Federal, Agravo Regimental na Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.097/DF, Plenário, Rel. Min. Cezar Peluso, j. 08.10.2008, DJe 06.11.2008. Também nesse sentido Ação Direta de Inconstitucionalidade 815/DF, Plenário, Rel. Min. Moreira Alves, j. 28.03.1996, DJ 10.05.1996.

<sup>330</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, pp. 135-136.

aproxime, em alguma medida, do ideal geral da igualdade material<sup>331</sup> – o que não significa que o fundamento dessa regra seja a própria capacidade contributiva, a qual tem conteúdos e consequências diferentes.

#### 2.4.2. A progressividade-princípio

A análise dos fundamentos indiretos da progressividade permitiu identificar o ideal de que aqueles que possuam maior renda contribuam ao custeio estatal com uma maior proporção de sua renda, o que pode ser concretizado por meio de uma série de medidas, além da graduação progressiva de alíquotas. ATALIBA mais adiante, asseverando que “[n]o Brasil, hoje – diante da Constituição de 1988, fixando tão nítidas diretrizes sociais – todos os impostos devem sempre ser progressivos”<sup>332</sup>, mas isso baseando-se na premissa de que a progressividade decorre da capacidade contributiva, isto é, a segunda exige, necessariamente, a primeira (além da exigência da igualdade tributária e dos objetivos da República). O que importa nesse ponto – e indo além dessa noção estrita afeita às alíquotas – é construir a progressividade enquanto um princípio relacionado a uma determinada concepção de justiça fiscal atrelada a todo o rol normativo, direta ou indiretamente derivada do princípio do Estado Social de Direito.

É dizer: a progressividade, enquanto princípio, exerce uma função integrativa<sup>333</sup>, já que permite que se insiram determinados elementos na conformação infraconstitucional do imposto sobre a renda que, numa análise apressada, não se fariam presentes. Isso significa existir uma série de aspectos do perfil infraconstitucional do imposto sobre a renda que vão além da alíquota e se relacionam, direta ou indiretamente, com esse ideal. Sob essa perspectiva, por exemplo, a mensuração da base de cálculo do imposto pode fomentar ou mitigar essa finalidade, conforme opte o legislador ordinário por uma via ou outra. Da mesma forma, uma determinada sistemática de tributação, universal ou cedular, também impactará na correlação entre o desenho infraconstitucional do imposto e esse estado ideal de coisas que se pode construir a partir da Constituição Federal.

---

<sup>331</sup> Cf. COSTA, Regina Helena. Imposto sobre a renda: generalidade, universalidade e progressividade. In: **Revista de Direito Tributário**, v. 94, p. 55-60, São Paulo, 2006 (59).

<sup>332</sup> ATALIBA, Geraldo. IPTU – Progressividade. In: **Revista de Direito Tributário**, n. 56, ano 15, pp. 75-83, abril-junho/1991 (75).

<sup>333</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 123.

De outra banda, também a progressividade enquanto princípio constitucional pode exercer a função de definir, ou concretizar<sup>334</sup>, em matéria tributária, o conteúdo normativo de princípios constitucionais hierarquicamente superiores e semanticamente mais abrangentes, como é o caso do princípio do Estado Social e Democrático de Direito, além dos objetivos da República de redução de desigualdades sociais e regionais e erradicação da pobreza e marginalização, analisados acima.

Merece destaque, ainda, a função bloqueadora exercida pela progressividade enquanto princípio, que implica o afastamento de elementos que, de forma expressa, sejam incompatíveis com esse estado ideal de coisas a ser fomentado<sup>335</sup>: é o caso dos aspectos que atribuam ao imposto sobre a renda, no caso, notas de regressividade ou, simplesmente, mitiguem esse ideal de que aqueles que mais tenham contribuam em maior proporção ao custeio estatal. Esse aspecto põe em questão a obrigatoriedade da adoção da progressividade no imposto sobre a renda e de uma eventual proibição constitucional à sua instituição de forma não progressiva<sup>336</sup>. Nesse ponto, a locução “na forma da lei” apenas confere ao legislador ordinário a liberdade para fixar elementos como as “escalas progressivas de bases de cálculo”, seus intervalos e as alíquotas aplicáveis a cada uma delas, além da periodicidade em que devem ser consideradas – o que não significa, em absoluto, possa o legislador infraconstitucional ignorar a progressividade por completo na conformação do imposto sobre a renda<sup>337</sup>. Basta afirmar que caberá ao legislador determinar a progressividade ou seu grau – mas progressivo haverá o imposto de ser<sup>338</sup>.

Diversa parece ser o entendimento de ZILVETI, que verifica, na Constituição Federal, a “faculdade” de o legislador ordinário graduar determinados impostos pelo critério da progressividade – segundo o autor, o imposto sobre a renda apenas, portanto, *pode* ser progressivo<sup>339</sup>. Essa posição, contudo, não se coaduna com o próprio fundamento direto da progressividade no imposto sobre a renda: a partir do exercício de diferenciação da disciplina

---

<sup>334</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 123.

<sup>335</sup> Cf. *Ibid.*, p. 123.

<sup>336</sup> Cf. GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de renda**: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade. São Paulo: Quartier Latin, 2014, pp. 233 e 254-255; POLIZELLI, Vitor Borges. Progressividade: distribuição de renda e indução. In: **Direito tributário atual**, vol. 21, 2007, pp. 361-382 (363).

<sup>337</sup> Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 267.

<sup>338</sup> Cf. COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. In: **Revista de Direito Tributário**, n. 55, ano 15, pp. 297-302, janeiro-março/1991 (301).

<sup>339</sup> Cf. ZILVETI, Fernando Aurelio. Progressividade, justiça fiscal e capacidade contributiva. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 76, pp. 27-32, janeiro/2002 (27).

constitucional da progressividade nesse imposto em comparação a outros casos, viu-se que o mandamento constitucional é particular e específico: ao invés de “poderá” ser progressivo; “será” progressivo – ou, mais precisamente, “deverá ser”<sup>340</sup>. Até mesmo pela expressão “na forma da lei”, é resguardado considerável âmbito de discricionariedade ao legislador ordinário a respeito de como se dará essa progressividade. Isso significa que, independentemente do número de faixas e dos intervalos entre elas, a adoção de uma progressividade graduada<sup>341</sup> (a única forma, ademais, minimamente condizente com os ditames da igualdade tributária) implicará alíquotas efetivas inequivocamente progressivas<sup>342</sup>.

Tudo isso leva à necessária avaliação de situações específicas em que a progressividade não se aplica, o que ganha ainda mais força se analisadas também à luz do princípio da universalidade, sendo imprescindível a identificação, no sistema constitucional, de justificação para tais exceções<sup>343</sup>. Acerca das exceções à sua aplicação, ao lado do bloqueio de imposição de medidas absolutamente regressivas, como seria o absurdo de um esquema de alíquotas que diminuíssem conforme aumentasse a renda auferida, também se verifica a eficácia argumentativa da progressividade enquanto princípio. Sob essa perspectiva, quanto maior for a restrição que a medida eleita pelo legislador ordinário impuser à consecução daquele objetivo, mais intensa deverá ser a justificação dessa medida, ou seja, mais fortes e normativamente mais relevantes deverão ser os fundamentos da exceção<sup>344</sup>.

É nesse sentido que interessa avaliar a relação entre os três “critérios informativos” do imposto sobre a renda (generalidade, universalidade e progressividade), eleitos pelo legislador constitucional. É o que MARIZ denomina de “força inerente ao conjunto, derivada da aplicação simultânea dos três, que não se encontra se apenas um deles tivesse sido colocado na Constituição”<sup>345</sup>. Embora de fato haja uma correlação importante

---

<sup>340</sup> Cf. tópico 2.3.1. (“Fundamentos diretos”).

<sup>341</sup> Progressividade graduada é aquela em que as alíquotas marginais majoradas aplicam-se por faixas, em contraposição à “progressividade simples”, em que a alíquota marginal superior se aplicaria à base de cálculo como um todo, em evidente transgressão à igualdade tributária (cf. BLUM, Walter J; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation. *University of Chicago Law Review*, v. 19, n. 3, 1952, pp. 417-520 (507).

<sup>342</sup> Cf. BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 95-96.

<sup>343</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, pp. 403 e 406.

<sup>344</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 126-127.

<sup>345</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 251.

entre eles três, deve-se avaliar tal “força inerente ao conjunto” com cautela, porquanto são normas (universalidade, generalidade e progressividade) distintas, com conteúdos distintos e, como se tem pretendido demonstrar, com fundamentos distintos. De fato, parece haver mais sentido entender generalidade e universalidade enquanto condições aplicativas da progressividade, sem as quais não é possível alcançar um estado ideal de coisas (fins) que confira conteúdo à progressividade enquanto princípio.

A generalidade diz respeito à submissão de todas as situações e de todos os contribuintes a uma única norma geral, não devendo decorrer da tributação pelo imposto sobre a renda qualquer discriminação entre determinados fatores de produção: é, pois, a vedação implícita da seletividade nessa modalidade de tributo. Semelhantemente, a universalidade exige que se considere todo o patrimônio do contribuinte em sua integralidade, englobando todas as mutações verificadas no período de análise, o que revela evidente interconexão com a generalidade<sup>346</sup>. Dessa forma, é natural a aproximação entre generalidade, universalidade e capacidade contributiva. Apenas com uma incidência genérica e não discriminatória será possível graduar o imposto sobre a renda de acordo com a capacidade contributiva de cada um, levando-se em conta sua situação global e particular de contribuir com o custeio estatal. Concretizam, em matéria de imposto sobre a renda, enfim, a pessoalidade referida no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal e que embasa a capacidade contributiva em sua feição subjetiva<sup>347</sup>.

De todo modo, é interessante verificar que as noções de generalidade e universalidade podem ser extraídas diretamente do próprio artigo 150, inciso II, da Constituição Federal: sendo vedado “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”, tem-se a ideia de que todos aqueles que auferirem renda e proventos, sem exceções, deverão estar sujeitos à incidência do imposto; e, sendo “proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”, fica claro que toda e qualquer parcela de renda ou provento deverá, a princípio, ser sujeita ao mesmo regime de tributação<sup>348</sup>. Em matéria de imposto sobre a renda, universalidade e generalidade são meros desdobramentos da isonomia tributária concretizada com base na capacidade contributiva enquanto critério para graduação da carga. Diante de tais considerações, é

---

<sup>346</sup> Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 253-257.

<sup>347</sup> Cf. *Ibid.*, pp. 255-257.

<sup>348</sup> Cf. COSTA, Regina Helena. Imposto sobre a renda: generalidade, universalidade e progressividade. In: **Revista de Direito Tributário**, v. 94, p. 55-60, São Paulo, 2006 (58).



acertado afirmar que o estado ideal de coisas versado pela progressividade enquanto princípio apenas pode ser fomentado se associado à universalidade e à generalidade<sup>349</sup>.

A particularidade da progressividade no caso do imposto sobre a renda decorre de seu fundamento direto, na medida em que, diferentemente do que se poderia aventar em outros impostos, há a normatização de uma finalidade mais específica acerca de como deve se dar a distribuição do seu encargo, de forma que aqueles que mais têm contribuam de forma proporcionalmente mais significativa. Daí a importância de constatar que esse estado ideal pode ser fomentado ou mitigado não apenas com a imposição de um esquema de alíquotas numa ou noutra forma, mas também e especialmente com outros caracteres do imposto, relacionados sobretudo à mensuração da base de cálculo e à sistemática de tributação. Em outras palavras, embora possa haver, em outros tributos, princípios de índole mais genérica que se permitam concretizar, dentre outras alternativas, com uma imposição progressiva, no caso do imposto sobre a renda, é específica e clara a fixação da distribuição de sua carga de tal sorte que aqueles que mais têm devam arcá-la numa maior proporção de sua renda.

Assim, reconhecer, na Constituição, essa finalidade específica ao imposto sobre a renda significa, ao cabo, a atribuição de um ônus argumentativo particular nos casos em que, não apenas pelo esquema de alíquotas, mas especialmente pela mensuração da base de cálculo e pela sistemática de tributação, esse objetivo se revela mitigado. E, mais importante, esse ônus argumentativo de justificação é crescente à medida que se intensifica a restrição a esse ideal, daí por que afirmar que, no limite, seria difícil cogitar argumento constitucional significativo o suficiente que justificasse simplesmente ignorar, em todos os âmbitos, o comando referente à progressividade, impondo-se um imposto meramente proporcional. A percepção de que existem uma regra e um princípio atinentes à progressividade coloca em outros termos a questão do controle a que se submete a legislação ordinária: quanto à primeira, investiga-se até onde pode o legislador ir, *vis-à-vis* os direitos fundamentais dos contribuintes; quanto à segunda, até onde pode *não* ir, vale dizer, até que ponto pode ser tolerada a mitigação dos objetivos encerrados na progressividade enquanto princípio, no

---

<sup>349</sup> Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 259. O autor vai além: “a consideração do critério da progressividade, juntamente com os da generalidade e da universalidade, atende à exigência do princípio da isonomia, tratando por igual os contribuintes que se encontrem em igual montante de aumento dos seus patrimônios, além de que também observa o princípio da pessoalidade, com vistas a atender à capacidade econômica do contribuinte, dado que *a progressividade em razão da maior renda condiz com o objetivo de tributar mais onerosamente os de maior capacidade econômica*” (p. 260). A conclusão, não destacada no original, não se alinha com a perspectiva ora tratada, o que também é detectado pelo próprio autor em ressalva de nota de rodapé que, contudo, é crucial: “Embora o princípio da capacidade contributiva *não imponha nem requeira* alíquotas progressivas”.

particular caso do imposto sobre a renda – e, mais importante, qual o ônus argumentativo que impõe.

### **2.4.3. A inviabilidade de uma progressividade-postulado em razão dos postulados da legalidade e da igualdade**

Por fim, tratando da norma constitucional da progressividade, cabem algumas considerações a respeito da inviabilidade de uma progressividade-postulado, especialmente em razão da legalidade e igualdade em matéria tributária. Postulados normativos são normas que descrevem, de forma imediata, métodos para a aplicação de outras normas: são normas sobre normas, ou metanormas, ou normas de segundo grau<sup>350</sup>.

A questão é que, independentemente do aspecto sobressalente (se uma conduta, uma finalidade ou, por hipótese, um método), em maior ou menor grau, o conteúdo de uma norma relativa à progressividade diz respeito à repartição da carga tributária. Ocorre que, no sistema brasileiro, o aplicador do direito apenas poderá basear sua atividade aplicativa a partir da lei em sentido formal: é que a legalidade, em sua dimensão de postulado, proíbe-lhe criar outras hipóteses que não estejam previstas ou mesmo ampliar, além da lei, aquelas que já estejam previstas<sup>351</sup>. Tampouco é possível cogitar, à luz da igualdade, que o aplicador se valha de critérios casuísticos para alargar o elemento indicativo da medida de comparação prevista em lei<sup>352</sup>. Interditamente, pois, qualquer aplicação da lei criativa no sentido de alargar uma determinada hipótese de incidência ou gravame fiscal apenas com vistas a atender à orientação de que aqueles que mais têm devem contribuir em maior proporção.

Isso é fundamental, pois firma que o destinatário da norma constitucional (regra ou princípio) da progressividade é, primariamente, o legislador ordinário na tarefa de conformar o perfil infraconstitucional do imposto sobre a renda. A graduação progressiva de alíquotas enquanto medida pré-estabelecida e o ideal de justiça social na tributação devem ser observados pelo legislador, não cabendo ao Poder Executivo ou ao Poder Judiciário, na função de aplicação da norma, visá-los em nenhum grau além daquele firmado pela lei. Seja como for, não é uma conclusão que deve causar espécie, já que, no limite, em matéria de

---

<sup>350</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 164.

<sup>351</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 277-291 (289).

<sup>352</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, pp. 139-140.

imposto sobre a renda, está fundamentada diretamente na locução “na forma da lei”, bem versada no artigo 153, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, e não “na forma da execução da lei” ou algo do gênero, que pudesse, ainda que remotamente, conferir algum conteúdo à progressividade à margem da lei ordinária.



### **3. PROGRESSIVIDADE, BASE DE CÁLCULO E SISTEMÁTICA DE TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA**

#### **3.1. Considerações iniciais: o objetivo da progressividade e o dever crescente de justificação**

Até aqui, procurou-se construir os fundamentos da progressividade no imposto sobre a renda, identificando-se, em sua disciplina constitucional, não apenas uma regra de competência que autoriza o legislador ordinário a delinear-lo de forma progressiva, isto é, prevendo um esquema progressivo de alíquotas, mas também um princípio que diz respeito ao ideal de que aqueles que auferirem um maior montante de renda contribuam com uma maior proporção dela ao custeio estatal. A ideia de uma progressividade-princípio, portanto, evidencia a existência de uma série de outros elementos que impactam na concretização desse objetivo. Não por outra razão, aspectos como o conceito de renda definido pela legislação, a apuração da base de cálculo do imposto e a sistemática de imposição terão relevância central na consecução dessa finalidade.

De fato, é sob essa perspectiva que a progressividade enquanto princípio evidencia uma função integrativa, na medida em que insere conteúdo específico em determinadas questões relativas, no mais das vezes, ao âmbito de liberdade de conformação do legislador infraconstitucional na instituição do imposto sobre a renda. Também exerce a progressividade enquanto princípio uma função bloqueadora, na medida em que opõe

resistência a determinadas decisões legislativas que apontem em sentido oposto ao objetivo que se encerra. Assim, a apuração fragmentada da base de cálculo, com inúmeras exceções e exclusões, além da imposição de sistemáticas cedulares, podem prejudicar a consecução das finalidades encerradas no princípio da progressividade. Contudo, ao lado do bloqueio de imposição de medidas absolutamente regressivas, como seria o absurdo de um esquema de alíquotas que diminuíssem conforme aumentasse a renda auferida, também se verifica a eficácia argumentativa do princípio. Sob essa perspectiva, quanto maior for a restrição que a medida eleita pelo legislador ordinário impuser à consecução daquele objetivo, mais intensa deverá ser a justificação dessa medida, ou seja, mais fortes e normativamente mais relevantes deverão ser os fundamentos dessa exceção<sup>353</sup>.

Colocada nesse ângulo, a avaliação do imposto sobre a renda se transforma: uma vez reconhecidos determinados objetivos elencados pela Constituição Federal, passa-se a analisar quais as suas consequências práticas nas decisões valorativas do legislador infraconstitucional, seja no sentido de compreender quais medidas corroboram o objetivo de que aqueles que auferam um maior montante de renda contribuam com uma maior proporção dela ao custeio estatal, seja no sentido de identificar aquelas outras que o sacrificam – e em qual grau –, exigindo-se das segundas uma justificação relevante para tanto.

Assim, o ponto de partida dessa análise deve ser o conceito de renda, tanto em termos mais abstratos quanto da perspectiva das decisões legislativas a esse respeito, sempre à luz do princípio da progressividade. Sua sequência natural, então, é a mensuração da base de cálculo, reflexo direto do conceito de renda, tanto com relação à “isenção” do mínimo existencial, quanto às deduções tradicionalmente a ele relacionadas (despesas médico-hospitalares e com instrução, por exemplo), além daquelas exclusões que não guardam relação com a capacidade contributiva ou com o conceito de renda, cuja previsão em esquemas progressivos pode levar a efeitos, à primeira vista, distorcivos e incongruentes com as políticas que as fundamentam.

A questão mais complexa nessa perspectiva, contudo, diz respeito à(s) sistemática(s) de tributação adotada(s) pelo legislador ordinário para o imposto sobre a renda. Naturalmente, é nítida a percepção de que o princípio da progressividade apenas encontrará plena concretização em uma sistemática de tributação global, em que os rendimentos dos contribuintes não sejam separados em diferentes cédulas conforme sua fonte ou natureza.

---

<sup>353</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, pp. 126-127.

Não é esse cenário, todavia, que se encontra ao analisar a legislação infraconstitucional do imposto sobre a renda brasileiro: diversas espécies de rendimentos (sobretudo aqueles provenientes do mercado financeiro) são submetidas à tributação exclusiva na fonte, não perfazendo o quadro geral da renda sobre a qual se aplicará a tabela progressiva, além de ganhos de capital, tributados de forma separada e progressivamente, bem como as rendas empresariais, que levantam a tormentosa questão da integração entre pessoas jurídicas e pessoas físicas, problema sobretudo afeito às opções de política fiscal do Poder Público, mas cuja repercussão face ao princípio da progressividade não pode passar despercebida.

## **3.2. O(s) conceito(s) de renda como ponto de partida**

### **3.2.1. Progressividade e a abrangência do conceito de renda**

A análise das influências da progressividade enquanto princípio na determinação da base de cálculo e da sistemática de tributação do imposto sobre a renda deve ter, como ponto de partida, a reavaliação do conceito de renda. De fato, tal índice pode ser entendido como um daqueles que melhor exprime a capacidade contributiva dos indivíduos<sup>354</sup>. O problema de seu conceito, portanto, tem como pano de fundo questões de equidade: dois indivíduos devem ser considerados como detentores da mesma renda apenas se for considerado justo que paguem o mesmo montante de imposto<sup>355</sup>. Isso porque a renda é uma das principais demonstrações das condições subjetivas do contribuinte, de tal sorte que o conceito adotado repercutirá, de forma relevante, na consecução do objetivo de que aqueles cidadãos que auferirem um maior montante de renda contribuam com uma maior proporção dela ao custeio estatal.

É interessante pontuar como, via de regra, progressividade e conceito de renda são analisados de forma dissociada, como se fossem questões diversas e afeitas à equidade vertical e horizontal, respectivamente. Nesse sentido, o imposto seria horizontalmente

---

<sup>354</sup> Cf. MELLO, Gustavo Miguez. O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: alguns aspectos relevantes. In: **O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Caderno de Pesquisas Tributárias nº 11. São Paulo: Resenha Tributária, 1986, pp. 157-215 (164); LANG, Joachim. The influence of tax principles on the taxation of income from capital. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam (Holanda): IBFD, 2005, pp. 3-31 (3); POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda**: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 58.

<sup>355</sup> Cf. THURONYI, Victor. The concept of income. In: **Tax Law Review**, vol. 46, 1990, pp. 45-106 (53).

equitativo na medida em que dispensasse tratamento equivalente a contribuintes em situações equiparadas – daí a relevância do conceito de renda nesse aspecto, já que é a partir dele que se verificará em que termos as condições de determinados indivíduos são, ou não, equiparadas. De outra banda, apenas o aspecto vertical da equidade diria respeito à progressividade, já que trata da aplicação da igualdade a indivíduos em diferentes classes de renda<sup>356</sup>.

Essa avaliação apartada, contudo, deve ser superada. Isso porque – e essa é a segunda razão para principiar a análise por esse ponto – apenas um conceito de renda abrangente, com uma base de cálculo ampla e submetida globalmente à tributação, pode viabilizar um imposto que leve efetivamente à promoção desse estado ideal previsto pela Constituição. De fato, essa afirmação parece ser uma razoável premissa para a análise do perfil infraconstitucional do imposto sobre a renda à luz da progressividade enquanto princípio, na medida em que, se o objetivo é fazer com que aqueles que mais têm contribuam com uma maior proporção de sua renda, a mensuração do montante disponível para cada indivíduo não deveria, no extremo, fazer qualquer diferenciação a respeito da origem do recurso ou seu emprego pelo contribuinte. Na realidade, sob essa perspectiva, se determinado indivíduo auferir elevada renda, a progressividade enquanto princípio apontará para que ele contribua numa maior proporção dessa renda se comparado a seus pares menos afortunados. Pouco importa se essa renda deriva do capital, do trabalho, tampouco se foi empregada em atos de consumo, poupança etc.

É diante da constatação de que o sistema tributário brasileiro não se apresenta dessa forma que sua análise deve ter, como ponto de partida, a avaliação do conceito de renda: se o legislador infraconstitucional distanciou-se desse estado de coisas ao delinear o imposto, é necessário avaliar as influências recíprocas entre tais desvios e o próprio conceito de renda, para que se possa perquirir tanto a intensidade desses afastamentos quanto a sua justificação – o que será tema dos tópicos subsequentes.

### **3.2.2. Perspectivas do conceito de renda**

Examinando o conceito de renda, ALCIDES JORGE COSTA situa-o sob diversas óticas, avaliando-o da perspectiva da produção, da repartição, de seu emprego ou de seu

---

<sup>356</sup> Cf. HOLMES, Kevin. **The concept of income**: a multi-disciplinary analysis. Amsterdam (Holanda): IBFD, 2000, p. 19; LANG, Joachim. The influence of tax principles on the taxation of income from capital. Op.cit., p. 4.



consumo<sup>357</sup>. Sob a ótica da produção, define-se a renda como o “produto de uma fonte natural ou criada pelo homem”, isto é, um conceito ligado ao “fruto periódico de uma fonte permanente”, o que levou a denominá-la como “teoria da fonte”, essencialmente ligada à conservação do capital. Sob tal perspectiva, ganhos de capital não se incluíam nesse conceito, na medida em que não se enquadram nesses critérios de periodicidade e preservação da fonte. Opõe-se à teoria da fonte a noção de renda enquanto acréscimo patrimonial, um conceito amplo que resulta da soma entre “o valor de mercado dos direitos exercidos no consumo” e “a mudança no valor do estoque de direitos de propriedade entre o início e final de um determinado período”<sup>358</sup>. Já na ótica da distribuição, constituiria renda a participação de cada agente no produto de uma atividade empresarial. Assumem relevância, aqui, as noções de renda nacional e renda individual<sup>359</sup>. Por fim, enquanto consumo, o conceito volta-se à riqueza efetivamente consumida pelo indivíduo, o que excluiria a parcela poupada<sup>360</sup>.

A respeito da progressividade enquanto princípio, são especialmente importantes as perspectivas que tratam do consumo e da produção, cujas diferentes concepções poderão implicar consequências diversas sob essa perspectiva. A proposta, então, é analisar as principais teorias de renda correlatas, buscando evidenciar as influências com a progressividade enquanto princípio, para que, então, possa ser colocado nesses termos o conceito de renda adotado pela legislação brasileira.

### **3.2.2.1. Renda a partir do consumo (e satisfação)**

Anteriormente, já foi avaliada uma determinada perspectiva da capacidade contributiva a partir do grau de utilidade derivado da fruição da renda auferida. Essa ideia, sem dúvidas, pode ser considerada um mero desdobramento da constatação que, ao cabo, “renda” diz respeito à satisfação e ao bem-estar dos indivíduos, notadamente fruídos a partir de atos de consumo. Ao consumir, o indivíduo sente-se bem. Essa sensação prazerosa pode-

---

<sup>357</sup> Cf. COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Estudos sobre imposto de renda (em memória de Henry Tilbery)**. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, pp. 19-31 (20-21).

<sup>358</sup> SIMONS, Henry C. **Personal income taxation: the definition of income as a problem of fiscal policy**. Chicago (EUA): The University of Chicago Press, 1938, p. 50.

<sup>359</sup> Cf. BULHÕES PEDREIRA, José L. **Imposto sobre a renda – pessoas jurídicas**, vol. 1. Rio de Janeiro: Justec, 1979, pp. 171-173.

<sup>360</sup> Cf. COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável, pp. 20-21.

se denominar, nessa perspectiva, de “renda psíquica”<sup>361</sup>. O conceito de renda a partir do consumo parte da premissa teórica de que o bem-estar individual se trata do parâmetro mais adequado para a tributação da renda, pois os indivíduos com maior bem-estar apresentam melhores condições de contribuir com as despesas do Estado.

Ocorre que, naturalmente, tais sensações de bem-estar são de mensuração absolutamente subjetiva e, por essa razão, de pouca valia para a definição de um conceito de renda que seja dotado de praticidade para fins de tributação. Daí por que acertado afirmar que a noção de utilidade – e, por conseguinte, de bem-estar – apenas pode ter algum sentido na abstração da teoria econômica, sendo de pouca serventia ao problema da equidade da distribuição do ônus tributário – isto é, na busca de uma base consistente de comparação entre contribuintes para que aqueles que se encontrem em situações equiparadas (equiparáveis) se sujeitem à mesma (semelhante) exigência do imposto<sup>362</sup>.

Assim, não se pode perder de vista ser extremamente difícil – senão impossível – mensurar com precisão o grau de bem-estar individual, uma vez que essa avaliação depende de fatores que não comportam uma exata quantificação, como a felicidade e a própria concepção individual de bem-estar. Tais conceitos são demasiadamente subjetivos para que sirvam de índice de tributação, a qual pressupõe a existência de um dado objetivo mensurável; e imposto implica mensurabilidade. Não há uma escala numérica que permita a quantificação e a comparação das sensações de bem-estar, o que as revela inviáveis e ineficientes enquanto índices de tributação<sup>363</sup>.

Já se mencionou, anteriormente, o caso do ajudante do príncipe, cuja remuneração inclui a moradia no palácio e a convivência com a própria alteza em atividades como refeições, caçadas e concertos musicais. Qual é, nesse caso, a renda “psíquica” do ajudante? Equivalerá ela ao custo monetário do príncipe em mantê-lo no palácio? Pode ser maior, se subjetivamente o ajudante sentir-se lisonjeado por ostentar aquela posição. Pode ser inferior, caso deteste a vida palaciana, longe de seus amigos e com frequentes e desconfortáveis viagens a cavalo<sup>364</sup>. A esse respeito, SIMONS é taxativo: trata-se de um problema sem solução, uma vez que implica a inviabilidade da mensuração da renda<sup>365</sup>.

---

<sup>361</sup> Cf. HOLMES, Kevin. **The concept of income: a multi-disciplinary analysis**. Amsterdam (Holanda): IBFD, 2000, p. 36.

<sup>362</sup> Cf. THURONYI, Victor. The concept of income. In: **Tax Law Review**, vol. 46, 1990, pp. 45-106 (52-53).

<sup>363</sup> Cf. CHANCELLOR, Thomas. Imputed income and the ideal income tax. In: **Oregon Law Review**, vol. 67, 1988, pp. 561-610 (580).

<sup>364</sup> Cf. HOLMES, Kevin. **The concept of income: a multi-disciplinary analysis**. Amsterdam (Holanda): IBFD, 2000, pp. 43-44.

<sup>365</sup> Cf. SIMONS, Henry C. **Personal income taxation: the definition of income as a problem of fiscal policy**. Chicago (EUA): The University of Chicago Press, 1938, p. 53.

É por essa razão que se menciona haver uma concessão desse conceito abstrato de renda para abarcar apenas as situações expressas em moeda<sup>366</sup>. A mensuração do bem-estar com base em parâmetros objetivamente observáveis, então, seria possível a partir da captura (e tributação) dos atos de consumo de bens e serviços, já que é deles que deriva o incremento da sensação de bem-estar do indivíduo. Sob essa perspectiva, então, o índice de tributação se voltaria à “renda-consumo”, de tal sorte que o imposto se faria incidir sobre as despesas monetárias do indivíduo<sup>367</sup>. Foi nesse contexto que ganhou fôlego o debate a respeito de um imposto sobre o consumo, ou melhor dizendo, sobre a renda consumida. Seria um modelo de tributação diferente daquele incidente sobre vendas ou sobre o valor agregado, impostos que, justamente por incidirem operação a operação, não têm a capacidade de congregiar o conjunto de atos de consumo de determinado indivíduo, delineando sua condição subjetiva particular para contribuir.

Do ponto de vista prático, a renda consumida pode tomada como ser índice de tributação a partir da dedução de toda aplicação ou poupança de recursos ingressados, com a respectiva adição das parcelas desinvestidas, o que resultaria na incidência sobre as fontes de despesas, mas não sobre as despesas em si<sup>368</sup> – e somente quando dispendidas como consumo. A diferença é crucial, na medida em que permitiria, a partir da consideração da situação subjetiva (quanto ao consumo) de cada contribuinte, a imposição de alíquotas progressivas<sup>369</sup> – sendo essa, inclusive, a proposta de reforma tributária de UNGER, que identifica, no imposto progressivo sobre consumo, a solução para atacar os dois principais objetivos, a seu ver, da tributação: a hierarquia dos padrões de vida (ou seja, a absorção dos recursos sociais pelo indivíduo) e o acúmulo de riqueza enquanto poder econômico<sup>370</sup>. Em resumo, a principal característica de um imposto sobre a renda-consumo diz respeito à poupança, que é excluída de sua incidência – ou, ao menos, teria sua tributação diferida para o momento da transferência, via herança ou doação, do patrimônio que compôs, razão pela qual apenas faria sentido cogitar um imposto com tais caracteres se combinado com uma considerável tributação de tais transferências patrimoniais (imposto sobre doações e heranças)<sup>371</sup>.

---

<sup>366</sup> Cf. HOLMES, Kevin. **The concept of income**, pp. 48-49.

<sup>367</sup> Cf. *Ibid.*, pp. 52-53; POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda**: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 69.

<sup>368</sup> Cf. LONGO, Carlos Alberto. **Em defesa de um imposto de renda abrangente**. São Paulo: FIPE-Pioneira, 1984, pp. 39-40.

<sup>369</sup> Cf. ANDREWS, William D. A consumption-type or cash flow personal income tax, **Harvard Law Review**, vol. 87, n. 6, abr./1974, pp. 1.113-1.188 (1.175-1.176).

<sup>370</sup> Cf. UNGER, Roberto Mangabeira. **Democracy realized**: the progressive alternative. Nova York (EUA): Verso, 1998, pp. 50-51.

<sup>371</sup> Cf. GUNN, Alan. The case for an income tax. In: **The University of Chicago Law Review**, vol. 46, 1979, pp. 370-400 (398).

Do ponto de vista da progressividade enquanto princípio, contudo, essa não tributação (ou, ao menos, diferimento) da renda poupada não parece encontrar fundamento<sup>372</sup>. É bem verdade que outros elementos, sobretudo de ordem econômica, poderiam indicar as vantagens de mitigar ou postergar a tributação sobre poupanças. De toda sorte, a conceituação de renda nesses termos mitigaria, ao invés de fomentar, o específico objetivo de que aqueles que possuam maiores recursos contribuam ao custeio estatal com um maior percentual de seus ingressos.

Mesmo a partir das premissas em que se funda (mensuração objetiva do bem-estar), a ênfase na tributação da renda consumida não parece se sustentar. Isso porque é possível considerar não ser apenas o consumo a fonte dessa satisfação, na medida em que o acúmulo de riqueza também pode, em alguma medida, representar uma forma pertinente de capturar o bem-estar proveniente da segurança financeira decorrente da construção de um significativo patrimônio e, sobretudo, da constatação de que o indivíduo possui meios de consumir bens e serviços que lhe proverão de satisfação no futuro<sup>373</sup>.

De todo modo, ao diferir a tributação sobre a parcela da renda que é poupada, mesmo um esquema nominalmente progressivo, pode se mostrar muito pouco eficaz com relação aos objetivos da progressividade enquanto princípio: o imposto pode representar uma significativa parcela dos ingressos dos mais pobres, que não possuem condições de poupar – ou de poupar tanto como os mais ricos. Há, portanto, um determinado padrão de consumo que é semelhante a todos, independentemente dos ingressos – algo que embora pudesse estar além do mínimo existencial, ainda assim, deveria ser menos onerado, sob pena de tornar esse imposto significativamente regressivo.

No outro extremo, os benefícios que implicaria àqueles com rendimentos muito elevados, dada sua extraordinária capacidade de poupar, revelam a insuficiência do imposto em, justamente, capturar uma maior proporção da renda dos mais abastados, o que também traria dificuldades do ponto de vista da progressividade enquanto princípio.

---

<sup>372</sup> E tampouco do ponto de vista da equidade, como aponta HAIG (The concept of income. In: HAIG, Robert Murray (coord.). **The federal income tax**. Columbia Income Tax Lectures. Nova York (EUA): Columbia University Press, 1921, pp. 1-28 (7)).

<sup>373</sup> Cf. HOLMES, Kevin. **The concept of income: a multi-disciplinary analysis**. Amsterdam (Holanda): IBFD, 2000, pp. 52; 62-63; 80.

### 3.2.2.2. Renda a partir da produção

#### 3.2.2.2.1. Teoria da fonte e renda-produto

Sob a perspectiva da produção, o conceito de renda deixa de focar no emprego dos recursos, mas em seu ingresso – o que levou a identificá-la como o “produto de uma fonte natural ou criada pelo homem”, isto é, um conceito ligado ao “fruto periódico de uma fonte permanente”<sup>374</sup>. Como se vê, sobressaem-se os caracteres da periodicidade, manutenção da fonte e produtividade nesse conceito de renda<sup>375</sup>.

Nesse sentido, adotadas tais premissas, verifica-se que uma série de eventos não estariam incluídos no conceito de renda: ganhos eventuais, como aqueles provenientes das loterias e jogos, já que não seriam dotados de periodicidade, não derivando de uma fonte permanente<sup>376</sup>; ganhos de capital, já que não têm a natureza de “fruto”, mas são justamente o resultado da alienação do capital produtivo, de tal sorte que não haveria, nesse caso, a “separação” entre o produto e sua fonte, entendida como requisito para configuração da renda nesse pressuposto<sup>377</sup>.

Do ponto de vista jurídico, a grande questão relativa ao conceito de renda-produto trata-se da ausência de justificação para que seja tributado apenas o produto do trabalho, por exemplo, e não os ganhos eventuais ou ocasionais: sendo a renda um índice objetivo da capacidade contributiva, parece duvidoso, no mínimo, que os trabalhadores que auferem salário manifestem-na, enquanto aqueles que obtêm ganhos no jogo, por exemplo, não<sup>378</sup> – como o conceito de renda-produto levaria a acontecer, se fosse adotada.

À primeira vista, também é válida essa crítica do ponto de vista da progressividade enquanto princípio, assim entendida como o objetivo de que aqueles que mais auferem contribuam ao custeio estatal com maior proporção de sua renda. Isso porque, nesse sentido, excluir determinados ganhos da incidência do imposto restringiria, em certo

---

<sup>374</sup> Cf. COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Estudos sobre imposto de renda (em memória de Henry Tilbery)**. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, pp. 19-31 (20-21).

<sup>375</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 32; POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, pp. 74-75.

<sup>376</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 241-264 (243).

<sup>377</sup> Cf. POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda**, pp. 76-77.

<sup>378</sup> Cf. JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. Buenos Aires (Argentina): Cangallo, 1993, p. 479.

grau, sua capacidade de capturar os mais abastados e retirar-lhes um percentual maior de sua renda. Isso porque, via de regra, apenas um conceito abrangente de renda é adequado para fomentar a progressividade enquanto princípio, uma vez que é somente nessas condições que tal sistemática pode operar congruentemente com as finalidades que a justificam.

No entanto, analisando o imposto brasileiro mais detidamente, pode-se concluir que, do ponto de vista da progressividade, o critério adotado é muito semelhante ao da renda-produto: via de regra, com a relevante exceção dos rendimentos financeiros, os ingressos que se submetem à tabela progressiva são aqueles que, no mais das vezes, contemplam aos três critérios elencados pela teoria da fonte, mencionados acima. Vê-se, então, que a despeito de a progressividade revelar-se mais congruente com um conceito abrangente de renda, porque apto a capturar a situação subjetiva global de cada contribuinte, as exceções a tal sistemática, no regime brasileiro, acabam por distanciá-lo, ainda que parcialmente, dos objetivos afeitos à progressividade enquanto princípio, o que inevitavelmente põe em questão o problema da justificação de tais exceções.

#### 3.2.2.2.2. Teoria do acréscimo patrimonial e conceito abrangente de renda

A teoria do acréscimo patrimonial, justamente por buscar uma aproximação ao conceito econômico de renda enquanto satisfação, porém concedendo os ajustes necessários em vista da mensurabilidade e objetividade<sup>379</sup>, significou o alargamento do escopo da análise se comparada à teoria da fonte. Isso porque, se o conceito de renda tem relação com os bens que são aplicados nas necessidades e desejos do indivíduo, ela deve ser mensurada conforme o montante desses bens que se acumulam à pessoa, como consequência de atividades produtivas e de trocas mercantis. Por isso que os ganhos de capital se incluem nessa perspectiva: se determinado capital é utilizado, desgastado ou destruído para a criação de um novo produto, será renda a parcela residual que permanecer com o indivíduo após a substituição do referido capital<sup>380</sup>.

A noção de renda enquanto acréscimo patrimonial foi elaborada de forma mais sistematizada primeiramente por SCHANZ, que, partindo da perspectiva da capacidade

---

<sup>379</sup> Cf. SIMONS, Henry C. **Personal income taxation**: the definition of income as a problem of fiscal policy. Chicago (EUA): The University of Chicago Press, 1938, p. 42.

<sup>380</sup> Cf. SAX, E. **Grundlegung der theoretischen Staatswirtschaft**. Viena, 1987, p. 364 *apud* WUELLER, Paul H. Concepts of Taxable Income I – the German contribution. In: **Political Science Quarterly**, vol. 53, n. 1, mar./1938, pp. 83-110 (99).

econômica dos indivíduos, definiu-a como os incrementos de poder econômico (de consumo) de dada pessoa num certo período de tempo<sup>381</sup>, isto é, um conceito bastante abrangente, que descarta todos os critérios típicos do conceito de renda-produto, exceto o requisito da preservação da fonte<sup>382</sup>. Nessa mesma linha, o conceito de renda elaborado por HAIG também tem como ponto de partida os acréscimos de poder econômico em um determinado período, ao marcar a diferença entre a abordagem do fluxo de satisfações (típica da renda-consumo) e a noção do poder de satisfazer desejos econômicos. Daí que, para o autor, “o fato de uma pessoa escolher postergar a gratificação de seus desejos não constitui razão suficiente para postergar seu imposto devido”<sup>383</sup>.

A contribuição decisiva para essa teoria veio de SIMONS, que evidenciou explicitamente a relevância do consumo na definição abrangente proposta pelos autores anteriores<sup>384</sup>. Afinal, não basta defini-la como o acréscimo do poder econômico (de consumo) em um determinado período, mas é necessário considerar os efetivos atos de consumo praticados nesse lapso temporal. Dessa maneira, segundo SIMONS, a renda pessoal resulta da soma entre “o valor de mercado dos direitos exercidos no consumo” e “a mudança no valor (líquido) do estoque de direitos de propriedade entre o início e final de um determinado período”<sup>385</sup>. Em outras palavras, é um conceito amplo, que alia tanto uma abordagem relacionada aos atos de consumo quanto à variação patrimonial líquida em um dado espaço de tempo. Eis a importância, para o autor, da relação entre o conceito de renda e a determinação de um intervalo temporal: apenas em períodos específicos é possível mensurar o montante de consumo e a variação patrimonial.

É bem verdade que existem nuances entre os três autores: enquanto SCHANZ e HAIG tratam do acréscimo de riqueza total num período, isto é, dos “incrementos brutos” do poder econômico, a avaliação de SIMONS baseia-se na variação líquida de riqueza entre dois momentos, o que lhe levou a destacar a questão do consumo. São, contudo, caminhos que

---

<sup>381</sup> Cf. SCHANZ, G. von. Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze. In: **Finanz-Archiv**, 1896, pp. 1-30 *apud* WUELLER, Paul H. Concepts of Taxable Income I – the German contribution, pp. 102-104.

<sup>382</sup> Cf. WUELLER, Paul H. Concepts of Taxable Income I – the German contribution, p. 106.

<sup>383</sup> “The fact that a man chooses to postpone the gratification of his desires is no sufficient reason for postponing his tax” (HAIG, Robert Murray. The concept of income. In: HAIG, Robert Murray (coord.). **The federal income tax**. Columbia Income Tax Lectures. Nova York (EUA): Columbia University Press, 1921, pp. 1-28 (7)).

<sup>384</sup> Cf. HOLMES, Kevin. **The concept of income: a multi-disciplinary analysis**. Amsterdam (Holanda): IBFD, 2000, pp. 66-67.

<sup>385</sup> “Personal income may be defined as the algebraic sum of (1) the market value of rights exercised in consumption and (2) the change in the value of the store of property rights between the beginning and end of the period in question” (SIMONS, Henry C. **Personal income taxation: the definition of income as a problem of fiscal policy**. Chicago (EUA): The University of Chicago Press, 1938, p. 50).

levam a conclusões semelhantes<sup>386</sup>: é por essa razão que tal conceito abrangente de renda é referido como o modelo “*Schanz-Haig-Simons*” (SHS). Justamente porque é mais profícuo em capturar todos os acréscimos patrimoniais dos indivíduos, esse conceito é apontado como mais vantajoso também em termos de equidade, reduzindo a desigualdade no tratamento de contribuintes que, sob a perspectiva do poder de consumo, encontram-se em situações equivalentes<sup>387</sup>. De outro lado, essa abrangência pode trazer questões relevantes de praticabilidade e administração do imposto, seja com relação à valorização de determinados itens do patrimônio, sem sua efetiva alienação, além da denominada “renda imputada”, isto é, utilidades decorrentes da utilização de bens próprios ou da prestação de serviços a si mesmo. Exemplo típico de renda imputada é o chamado “aluguel de imóvel próprio”, na medida em que se traduz numa utilidade econômica de que se beneficia o indivíduo<sup>388</sup>. Nessa linha, trata-se da vantagem do uso de um imóvel detido pelo próprio usuário – ou seja, pode se considerar enquadrado no modelo SHS, uma vez que significa inequívoco ato de consumo de que se beneficia a pessoa e, por essa razão, deveria ser computado no conceito de renda.

A questão é, de fato, controversa. A esse respeito, é interessante o contraponto de CHANCELLOR, crítico da inclusão da “renda imputada” no conceito de renda, para quem as satisfações pessoais ou utilidades individuais decorrentes do gozo de bens próprios não são adequadas para a composição da base de cálculo do imposto, já que é inviável compará-las objetivamente, pois, no mais das vezes, são impossíveis de serem quantificadas.

Por essa razão, é enfatizada, no conceito de renda elaborado pelo autor, a característica de acréscimo de poder de compra de bens e serviços, para uso pessoal, o que pode se dar na forma de dinheiro ou equivalente, ou propriedade recebida, ou no valor de mercado de ativos próprios, assim como o recebimento de serviços em operações de troca<sup>389</sup>.

Assim, os serviços prestados para si próprio, o lazer e o uso de ativos pessoais não aumentam o poder de compra do contribuinte. Ao trabalhar para si mesmo, ou usufruir de seus próprios bens, o dinheiro que seria gasto fica disponível para utilização em outra

---

<sup>386</sup> Cf. HOLMES, Kevin. **The concept of income: a multi-disciplinary analysis**. Amsterdam (Holanda): IBFD, 2000, pp. 69-70.

<sup>387</sup> Cf. *Ibid.*, p. 82; LANG, Joachim. The influence of tax principles on the taxation of income from capital. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam (Holanda): IBFD, 2005, pp. 3-31 (3); POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 81.

<sup>388</sup> Cf. GUTIERREZ, Miguel Delgado. Da renda imputada. In: **Direito Tributário Atual**, vol. 23, 2009, pp. 356-365 (356, 360).

<sup>389</sup> Cf. CHANCELLOR, Thomas. Imputed income and the ideal income tax. In: **Oregon Law Review**, vol. 67, 1988, pp. 561-610 (591).



finalidade, mas isso não aumenta o poder de compra. É mero exercício do direito de escolha de onde gastar o seu poder de compra que já existe<sup>390</sup>.

Do ponto de vista da progressividade enquanto princípio, como já mencionado, importa construir um conceito abrangente de renda que permita incluir as diversas facetas do acréscimo de poder econômico do indivíduo, de modo a verificar se deverá ele contribuir ao custeio estatal em uma maior (se elevado o seu acréscimo) ou menor (se modesto o seu incremento) proporção de sua renda.

Por essa razão, o modelo SHS não apresenta ganhos em termos de equidade apenas do ponto de vista horizontal, como comumente reconhecido<sup>391</sup>, mas também assume papel crucial para que a progressividade do imposto se revele igualmente congruente com ditames derivados da perspectiva vertical da igualdade.

Entretanto, um aspecto a ser considerado nessa relação entre os objetivos ligados à progressividade e o modelo SHS é o conflito entre, de um lado, os ganhos derivados dessa abrangência e, de outro, os limites decorrentes da praticabilidade e administração de um imposto sobre a renda-acréscimo, notadamente quanto aos ganhos de detenção (mais-valias decorrente da valorização patrimonial sem que tenha havido trocas no mercado) e à renda imputada.

É claro que tais pontos são influenciados pelas particularidades de cada regime tributário<sup>392</sup>, mas importa constatar que os objetivos atrelados à progressividade podem não justificar, em prol dessa abrangência, a adoção de critérios de complexa e subjetiva mensuração – o que, ao cabo, pode prejudicar a própria comparabilidade entre contribuintes em que se fundam as repercussões da progressividade na definição do conceito de renda.

---

<sup>390</sup> Cf. *Ibid.*, pp. 604-605.

<sup>391</sup> Cf. HOLMES, Kevin. **The concept of income: a multi-disciplinary analysis**. Amsterdam (Holanda): IBFD, 2000, p. 82; LANG, Joachim. The influence of tax principles on the taxation of income from capital. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam (Holanda): IBFD, 2005, pp. 3-31 (3); POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 81.

<sup>392</sup> Cf. AVI-YONAH, Reuven S.; SARTORI, Nicola; MARIAN, Omri. **Global perspectives on income taxation law**. Nova York (EUA): 2011, pp. 27-32.

### 3.2.3. Conceito de renda no sistema tributário brasileiro

#### 3.2.3.1. A questão do conceito constitucional de renda

##### 3.2.3.1.1. Tipos e conceitos na delimitação constitucional da competência tributária

Apresentado um panorama das principais tendências relativas ao conceito de renda, cabe voltar a análise ao sistema tributário brasileiro, cujo ponto de partida é a Constituição Federal, a partir da regra de competência da União para instituição de tal imposto. A esse respeito, a dicção do texto constitucional faz referência a “renda e proventos de qualquer natureza” (artigo 153, inciso III). A questão que se coloca, então, é a medida em que é possível construir, da Constituição Federal, um conceito de renda que especifique, dentre as teorias mencionadas anteriormente, aquela que se aplica ao sistema brasileiro.

O problema da determinação do conteúdo das regras constitucionais de competência tributária resvala na distinção entre “tipos” e “conceitos”<sup>393</sup>. A noção de tipo, empregada pela ciência do direito, pressupõe um pensamento em que se exige a descrição de um dado com o maior número de características, admitindo uma evolução em razão da admissão de notas renunciáveis, mobilidade essa denominada por LARENZ e CANARIS como “sequências típicas”<sup>394</sup>. Trata-se de uma aproximação da realidade dada por meio de propriedades nem necessárias, tampouco suficientes, mas que devem ser analisadas em seu conjunto no caso concreto.

Não se confunde, portanto, com a noção de conceito, cujo pensamento busca abstrações cada vez maiores, identificando-se categorias cada vez mais gerais<sup>395</sup>, num processo de conotação de ideias. Evidencia-se, dessa forma, a principal distinção entre essas duas formas de pensamento: se, de um lado, há o fechamento conceitual, de outro, há a abertura típica; isso porque, vale frisar, a aproximação tipológica se dá a partir de uma análise de semelhança, que permitirá um juízo de inclusão ou exclusão no tipo. Diferentemente, conceitos operam com base numa análise de identidade, resultando na subsunção ou não do fato qualificado.

---

<sup>393</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 225.

<sup>394</sup> Cf. LARENZ, Karl; CANARIS, Claus Wilhelm. **Methodenlehre der Rechtswissenschaft**. 3ª ed. Berlin: Springer, 1995, p. 299 *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 280.

<sup>395</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**, p. 281.

Disso decorre, portanto, a ideia de que, no pensamento por tipos, busca-se o maior número de características da realidade descrita para que se possa proceder à análise de semelhança entre a essência do fato e aquele tipo, enquanto o pensamento por conceito buscará cada vez menos características, mas que, em razão de sua generalidade e da abstração conceitual num grau cada vez maior, serão comuns a todos os fatos qualificados que possam vir a ser naquele conceito subsumidos. O traço distintivo, portanto, não é determinação ou indeterminação dos termos em que expressos, mas a (in)suficiência e (des)necessidade de suas propriedades, o que é absolutamente diferente e justifica a razão pela qual é impróprio aproximar tipos de conceitos “indeterminados”<sup>396</sup>.

A discriminação de competências tributárias vigente na Constituição Federal tem sua origem, como aponta SCHOUERI, na Emenda Constitucional nº 18/65, que buscou consolidar os impostos até então existentes de acordo com sua natureza, classificando-os em bases econômicas<sup>397</sup>. Ao analisar referida reforma tributária, NOGUEIRA ponderou ter se tratado da efetiva estruturação do sistema tributário nacional, tornando-o acentuadamente constitucionalizado e atribuindo-lhe organicidade<sup>398</sup>. Isso se deve, de certa forma, pela adoção desse sentido formalístico, reunindo-se, sob um único agrupamento, impostos de bases econômicas semelhantes, embora nominalmente distintos.

A adoção de bases econômicas na repartição de competências levou o Constituinte, ainda segundo SCHOUERI, a adotar signos cujos conteúdos não eram, sempre, exatos, mesmo porque buscavam descrever, antes de mais nada, realidades econômicas. Interessados nessa questão, VOGEL e WALTER voltaram-se a analisar a viabilidade da repartição de competências por meio de categorias dotadas de certa fluidez e interpenetração, constatando que, ao contrário do que ocorre em outros campos do direito (como o direito penal), não existem razões lógico-sistêmicas para que se refutem, de plano, situações de concorrência normativa, sendo claro que sempre poderão ser simultaneamente atendidas duas normas impositivas sobre o mesmo fato<sup>399</sup> – tanto é assim no plano constitucional que, cioso dessa

---

<sup>396</sup> Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Mutações, complexidade, tipo e conceito, sob o signo da segurança e da proteção da confiança. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de direito constitucional tributário**. Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 245-284 (268-269).

<sup>397</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 276.

<sup>398</sup> Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. De acordo com a Constituição de 1988. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 122.

<sup>399</sup> Cf. VOGEL, Klaus; WALTER, Hannfried. **Kommentar zum Bonner Grundgesetz** (Bonner Grundgesetz). 2ª revisão do comentário ao art. 103 da Lei Fundamental, p. 74, *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 278.

circunstância, atribuindo a Constituição à lei complementar a competência para dirimir conflitos de competência entre os entes tributantes.

De fato, a repartição de competências tributárias não é um imperativo do sistema federal, senão uma possibilidade de organização entre os entes, aos quais deve ser assegurada autonomia financeira (essa, sim, decorrente do pacto federativo). Em outras palavras, mais que competências tributárias, exige-se que se discriminem rendas. Daí por que ser possível aventar hipótese de federação em que haja cumulação de competências.

Corolário de tal assertiva é a constatação de que, na linha do exposto acima e corroborando-o, a repartição (rígida) de competências é, ao contrário de uma imposição lógica do direito tributário, opção do legislador constituinte, o que justifica o fato de se ter lançado mão de uma distribuição de competências em bases econômicas fundamentada mais em razões históricas que lógico-rationais. Daí a conclusão de SCHOUERI, no sentido de que o texto constitucional brasileiro, notadamente em matéria de repartição de competências, está repleto de signos linguísticos que, ao invés de conceitos, traduzem tipos<sup>400</sup>.

A partir desse pano de fundo teórico, que envolve de forma crucial a questão do conceito constitucional de renda, é válido verificar as diversas linhas pelas quais se pretendeu construí-lo para, então, analisar a relevante disciplina trazida para a matéria pelo Código Tributário Nacional.

### 3.2.3.1.2. Conceito constitucional pressuposto de renda e o papel da lei complementar em matéria de competência tributária

As tentativas de construção do conceito de renda a partir do texto constitucional têm como ponto de partida, inevitavelmente, o laconismo das disposições a respeito do sentido de renda empregado. De fato, a expressão “renda e proventos de qualquer natureza” não parece conclusiva a respeito das diversas concepções que o fenômeno pode abrigar.

Implicitamente, contudo, pode ser possível que se extraiam alguns sentidos mínimos da noção de renda empregada pela Constituição. Isso porque há diversos outros signos ali presentes que, conquanto a ela semelhantes, não parecem coincidir com seu conteúdo – afinal “[a]quilo que a Constituição Federal não chamou de ‘renda’ não pode ser

---

<sup>400</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**, p. 279.

‘renda’<sup>401</sup> – tratando-se de uma delimitação negativa<sup>402</sup>. Nessa linha, “renda” não seria equivalente a “patrimônio”, assim entendido como uma situação estática; tampouco a “capital”, na ideia de um investimento permanente, também considerado estaticamente; igualmente seria distinta de “faturamento”, que engloba entradas decorrentes da venda de mercadorias ou prestação de serviços, sem que haja, necessariamente, um ganho; também não equivaleria a “lucros”, que pressupõe uma atividade empresarial com resultado positivo; e, por fim, igualmente não é equiparada a “resultado”, que dá ideia, simplesmente, do final de um procedimento ou atividade<sup>403</sup>.

Desse exercício de delimitação negativa, podem se extrair parâmetros mínimos, ainda genéricos e imprecisos, que atribuem à renda a característica de um “(i) saldo positivo resultante do (ii) confronto entre (ii.a) certas entradas e (ii.b) certas saídas, ocorridas ao longo de um dado (iii) período”<sup>404</sup>. Tais elementos, como bem aponta POLIZELLI, não parecem bastar para evidenciar um conceito de renda, mas apenas traduzem os princípios da renda líquida e da apuração ao longo de um determinado espaço de tempo, que deverão ser levados em conta na definição do fato gerador do imposto pela lei complementar (artigo 146, inciso III, alínea “a”). A própria ideia de um “saldo positivo” resultante de “certas entradas” e “certas saídas” parece decorrer mais diretamente da própria capacidade contributiva, sob pena de não se verificar sinal de riqueza, que de uma conceituação específica de renda na Constituição.

É nessa linha que se guiou a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal na tarefa de delimitação de um conceito constitucional de renda. À exceção de uma ocasião em que prevaleceu uma espécie de conceito “legalista”, isto é, de que seria renda aquilo que a lei dissesse que fosse<sup>405</sup>, há a tendência em aproximar *renda* de um *acréscimo de valor efetivo, não fictício*<sup>406</sup> – noção que, como visto, deriva da própria capacidade contributiva de acordo com a qual *renda* deve, necessariamente, representar um sinal de riqueza.

---

<sup>401</sup> MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza**: o imposto e o conceito constitucional. São Paulo: Dialética, 1996, p. 80.

<sup>402</sup> Cf. GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda**: pressupostos constitucionais. 2ª tir. São Paulo: Malheiros, 2002, pp. 177-179; CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda**: perfil constitucional e temas específicos. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, pp. 34-35; ÁVILA, Humberto. **Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 33.

<sup>403</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais**, p. 33.

<sup>404</sup> Cf. GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda**, p. 179.

<sup>405</sup> Cf. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário 201.465-6/MG, Plenário, Rel. p/ acórdão Min. Nelson Jobim, j. 02.05.2002, DJ 17.10.2003.

<sup>406</sup> Cf. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário 117.887-6/SP, Plenário, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 11.02.1993, DJ 23.04.1993; Recurso Extraordinário 221.142/RS, Plenário, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 20.11.2013, DJe 30.10.2014.

Diante dessa insuficiência, poderia se verificar a possibilidade de construção de um conceito pressuposto de renda na Constituição Federal. É nessa linha o entendimento de ÁVILA, para quem “a utilização de uma expressão específica por uma regra constitucional de competência faz com que o intérprete tenha de verificar se não havia um conceito técnico previsto no direito infraconstitucional pré-constitucional”<sup>407</sup>. Desse modo, para o mencionado autor, a simples referência a uma mesma expressão sem qualquer ressalva significaria não ter o legislador constituinte pretendido modificá-la, de sorte tal que o conceito infraconstitucional e anterior à Constituição seria, então, incorporado à regra constitucional. O resultado de tal construção teórica implica a constitucionalização da definição de “renda e proventos de qualquer natureza” trazida pelo próprio Código Tributário Nacional. Sua consequência prática, a princípio, leva à impossibilidade de que a legislação complementar posterior modificasse o conceito de renda vigente no Código Tributário Nacional por ocasião da promulgação da Constituição Federal, já que por ela incorporado.

São relevantes os fundamentos que levam o autor a essa construção: não há dúvidas de que pressupor conceitos da legislação infraconstitucional e pré-constitucional nas regras constitucionais de competência implica ganhos em termos de segurança jurídica. Isso porque, de fato, serve para a determinação do conteúdo normativo da regra, contribuindo para a “controlabilidade semântico-argumentativa” exigida pelo ideal de cognoscibilidade do direito<sup>408</sup>. Além disso, entende ÁVILA decorrer tal aspecto também da calculabilidade que a segurança jurídica exige, na medida em que reduz o âmbito de conformação do legislador para instituir os impostos, de forma que, “embora o contribuinte não possa prever exatamente as suas obrigações tributárias futuras, tem condições de calcular os limites dentro dos quais essas obrigações irão forçosamente se situar”<sup>409</sup>.

É nesse sentido que o Supremo Tribunal Federal muitas vezes, quando confrontado acerca do conceito constitucional de renda, acaba focalizando a questão sob a perspectiva da verificação, no caso concreto, da efetiva aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica sobre a renda, critérios veiculados pela própria legislação complementar<sup>410</sup>.

---

<sup>407</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 264.

<sup>408</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, pp. 334-335.

<sup>409</sup> *Ibid.*, p. 619.

<sup>410</sup> Cf. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário 172.058-1/SC, Plenário, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 30.06.1995, DJ 12.10.1995; Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588/DF, Plenário, Rel. p/ acórdão Min. Joaquim Barbosa, j. 10.04.2013, DJe 11.02.2014.

Todavia, em que pese o papel central que conceitos constitucionais pressupostos possam desempenhar do ponto de vista da segurança jurídica, há dois aspectos que parecem ser deixados de lado em tal abordagem. Em primeiro lugar, se há, de fato, a incorporação do direito pré-constitucional (isto é, de normas que definem conceitos, como seriam os signos “renda” ou “receita”) à nova ordem constitucional com *status* constitucional, de que serve a lei complementar, uma vez que o próprio conceito infraconstitucional passa, a partir de então, a ser dotado de qualidade constitucional? De fato, a Constituição Federal não apenas atribui à lei complementar a função de definir os fatos geradores dos impostos, mas também e especialmente de resolver os conflitos de competência. Daí por que a pressuposição de conceitos pré-constitucionais infraconstitucionais, ao menos em matéria de competência tributária, não parece se adequar à atual Constituição, uma vez que fosse essa a ordem das coisas, não haveria de cogitar em conflitos de competência a serem resolvidos pela lei complementar, já que inexistiria espaço para tais choques em vista dos limites bem definidos dos conceitos pressupostos nas regras de competência<sup>411</sup>.

Isso não significa, contudo, que seja ilimitado o âmbito de conformação do legislador complementar: deverá levar em consideração parâmetros decorrentes da regra constitucional, além de outros princípios que defluem da própria Constituição<sup>412</sup>. No tocante à definição de renda pelo próprio Código Tributário Nacional, isso é crucial: o fato de o conceito da legislação complementar coadunar-se com as diretrizes constitucionais não significa que esse conceito já poderia ser pressuposto do texto constitucional independentemente da disposição do Código Tributário Nacional. Um exemplo disso foi a tentativa de modificação da legislação complementar, para que se definisse o fato gerador do imposto sobre a renda como a aquisição de receita ou rendimento, a qual, se tivesse sido aprovada, claramente desbordaria das características típicas do imposto sobre a renda veiculadas pela regra de competência, padecendo de evidente inconstitucionalidade<sup>413</sup>.

Em segundo lugar, a pressuposição de conceitos pré-constitucionais infraconstitucionais pode acabar por enrijecer a Constituição, inviabilizando sua atualização por meio de uma interpretação dinâmica que, ao cabo, tem a função de compatibilizá-la com modificações substanciais da realidade. Daí por que os termos desse debate são bem sintetizados por RAQUEL MACHADO, para quem o que se contrapõe é, de um lado, “a

---

<sup>411</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 284.

<sup>412</sup> Cf. MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária**: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa. São Paulo: Malheiros, 2014, pp. 213 e 218-221.

<sup>413</sup> Tratou-se do PLP 77/1999 (cf. BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário**: limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 57).

apreensão do texto de uma forma mais fechada, com cada palavra empregada em sua construção sendo compreendida a partir de significações prévias dadas por outros ramos do Direito” e, de outro lado “uma forma mais aberta e tendo em vista outros elementos interpretativos, dentre os quais as características históricas do tributo”<sup>414</sup>.

Essas considerações são relevantes, pois partem da premissa de uma interpretação evolutiva, dinâmica, da Constituição, de tal sorte que se amoldam as competências tributárias conforme evolui a própria sociedade; não há dúvidas de que certas realidades econômicas são, hoje, significativamente distintas daquelas verificadas em 1988, quando promulgada a Constituição (e a circulação de mercadorias é sintomática nesse sentido<sup>415</sup>). A grande dificuldade em compatibilizar o fechamento do conceito (caracterizado pela existência de propriedades suficientes e necessárias) com essa abordagem evolutiva da Constituição está, justamente, no fato de que aquilo que era intrínseco a uma determinada noção quando de sua promulgação (como a corporeidade para ideia de mercadoria; o papel e suporte físico para a noção de livro etc.), pode, na evolução social, deixar de sê-lo<sup>416</sup>. Surge então a questão: como entender que essa certa propriedade, então, nunca fora suficiente, nem necessária para a caracterização do conceito? Pois, se conceitos podem mudar de forma tão significativa no curso do tempo, talvez aquelas propriedades não fossem *nem necessárias, nem suficientes* – mas, em alguma medida, *renunciáveis*.

Em resumo, seja na definição de um conceito constitucional pressuposto, seja na conceituação propriamente dita, é inegável caber à lei complementar – no caso, o Código Tributário Nacional – a função de recortar e definir, dentro das amplas noções econômicas anteriormente vistas, o que é renda para fins do sistema tributário brasileiro, traduzindo-se numa efetiva limitação ao âmbito de conformação do legislador ordinário federal na imposição do respectivo imposto<sup>417</sup>.

---

<sup>414</sup> MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária**: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 235.

<sup>415</sup> Cf. Supremo Tribunal Federal, Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945/MT, Plenário, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.05.2010, DJe 11.03.2011, que apreciou a questão da incidência de ICMS sobre *softwares* adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados, desprovidos de corporeidade.

<sup>416</sup> Cf., sobre a questão da mutação de conceitos constitucionais, BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação do conceito constitucional de mercadoria**. Tese (Doutorado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2014, pp. 181-188.

<sup>417</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 241-264 (246).



### 3.2.3.2. Definição de renda no Código Tributário Nacional: conceito abrangente e restrições

O Código Tributário Nacional, por sua vez, perfilou-se no sentido de definir a renda tanto como produto (do capital, do trabalho ou da combinação entre ambos) quanto como acréscimo patrimonial<sup>418</sup>. Tal constatação decorre do fato de definir renda como “o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos” (inciso I), sem deixar de incluir os proventos de qualquer natureza, definidos como “os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior” (inciso II). Isso significa que não apenas os ganhos de capital ou ganhos eventuais (a princípio excluídos da teoria da fonte) se incluem no conceito de renda da legislação complementar, mas também aqueles produtos de que não necessariamente derivará um acréscimo patrimonial ao final de um período.

Em sentido contrário, SOUSA, MACHADO e OLIVEIRA entendem que a expressão “acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior” significa que também a renda, enquanto produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, conforme definido no inciso I, necessariamente constituirá um acréscimo patrimonial<sup>419</sup>. Essa interpretação do Código Tributário Nacional, todavia, não parece explicar situações em que, a despeito de haver a incidência do imposto, não se verifica um acréscimo patrimonial propriamente dito – ao menos não nos termos mencionados anteriormente, como uma variação líquida do patrimônio dentro de um intervalo temporal. É o caso, sobretudo, da tributação (analítica) dos não residentes, em que se tributam os frutos das atividades econômicas desenvolvidas no país (fonte de produção) ou daqui provenientes (fonte de pagamento), sem que se cogite do aumento de seu patrimônio ao cabo de determinado lapso temporal<sup>420</sup>, à exceção de hipóteses muito específicas, como aquelas relativas aos comitentes

---

<sup>418</sup> Cf. COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Estudos sobre imposto de renda (em memória de Henry Tilbery)**. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, pp. 19-31 (27); SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica, p. 246; POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 166.

<sup>419</sup> Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. Imposto de Renda: Despesa não dedutíveis pelas pessoas jurídicas. Seu tratamento fiscal como “lucros distribuídos” no que se refere à própria sociedade e a seus sócios ou acionistas. In: SOUSA, Rubens Gomes de. **Pareceres – 1 Imposto de Renda**. Edição Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, pp. 59-95 (70); MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Estudos sobre o imposto de renda (em memória de Henry Tilbery)**. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, pp. 107-124 (113); OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 285.

<sup>420</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (coord.).

domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no país.

Logo se vê que, ao aproximar-se dos conceitos de renda-produto e renda-acrécimo, o Código Tributário Nacional deixou de lado outras noções de cunho econômico, como a renda psíquica e a renda-consumo<sup>421</sup>.

Quanto ao momento de sua caracterização, tem relevância o critério da “aquisição de disponibilidade”, na medida em que encerra, na legislação complementar, o princípio da realização da renda<sup>422</sup>. Embora se possa debater a distinção entre disponibilidade econômica e jurídica, é inegável que, “existindo disponibilidade de qualquer dos dois tipos, a tributação torna-se possível”<sup>423</sup>. Sua base constitucional, de toda forma, fica bastante clara quando se verifica que “o contribuinte só é tributado porque tem condições de pagar o imposto”<sup>424</sup>, o que apenas ocorre quando adquire a renda, isto é, quando ela se realiza.

Assim é que o Código Tributário Nacional, a despeito de definir renda de forma relativamente abrangente, seja como produto, seja como acréscimo patrimonial, impôs importantes restrições às noções econômicas de renda, inclusive e especialmente se comparado ao modelo SHS. A renda imputada, por exemplo, não seria passível de ensejar a cobrança do imposto, já que muito dificilmente seria ela enquadrada no conceito de aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda ou proventos. Da mesma forma, a princípio, também seria obstada a tributação dos ganhos de detenção, isto é, da valorização de itens componentes do patrimônio do contribuinte sem que, contudo, tenha sido esse ganho reconhecido em operação de trocas no mercado.

Tais restrições decorrem de duas razões primordiais: em primeiro lugar, a própria noção de aquisição pressupõe um ingresso, um influxo de riqueza nova<sup>425</sup>; em segundo, a ideia de “disponibilidade” enquanto “qualidade do que é disponível”, isto é,

---

**Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos).** São Paulo: Dialética, 2010, pp. 241-264 (247).

<sup>421</sup> Cf. POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda:** reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ. São Paulo: Quartier Latin, 2012, pp. 167-168.

<sup>422</sup> Cf. POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda,** p. 189.

<sup>423</sup> COSTA, Alcides Jorge. Imposto sobre a renda: a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. Limite de sua incidência. In: **Revista de Direito Tributário**, vol. 40, abr.-jun./1987, pp. 103-107 (107).

<sup>424</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Comentários a “Imposto sobre a renda: a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador”. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio de Freitas (coords.). **Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa.** São Paulo: IBDT, 2017, pp. 236-239 (238).

<sup>425</sup> Cf. POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda:** reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ. São Paulo: Quartier Latin, 2012, pp. 187-188.

“aquilo de que se pode dispor” inviabiliza a tributação de uma renda virtual – isto é, ainda não realizada<sup>426</sup>.

Em suma, o conceito de renda no sistema tributário brasileiro, embora parta de uma perspectiva bastante abrangente, imprime restrições baseadas não apenas em praticabilidade, mas também em razões de cunho eminentemente constitucional, ligadas à capacidade contributiva e sua relação com as ideias de realização e aquisição de disponibilidade.

Do ponto de vista da progressividade enquanto princípio, o legislador complementar adotou decisões valorativas que houveram por corroborá-la, permitindo ao legislador ordinário a possibilidade de delinear um imposto sobre a renda condizente com os objetivos nela encerrados. Nem tão abrangente, a ponto de prejudicar a praticabilidade do imposto ou, no limite, de mitigar a capacidade contributiva na determinação do fato gerador. Ora, não faria sentido entender que a progressividade, porquanto pressupõe um conceito abrangente de renda, implicasse o reconhecimento de meras expectativas de renda, donde se vê a importância da fixação do fato gerador do imposto como a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica, como debatido acima; nem tão restritivo, chegando a inviabilizar uma mensuração da situação global do contribuinte que permita a consecução do objetivo de que aqueles que auferiram um montante mais elevado de renda contribuam com o custeio estatal numa proporção mais significativa dela.

### **3.3. Base de cálculo do imposto sobre a renda e progressividade**

Enquanto a Constituição Federal atribui à lei complementar a função de definir o fato gerador e a base de cálculo dos impostos, cabe ao legislador ordinário instituí-los, fixando concretamente sua base de impositiva, em linha com artigo 97, inciso IV, do Código Tributário Nacional. E é nesse ponto que as conexões entre o conceito de renda, a progressividade enquanto princípio e os objetivos a ela correlatos ficam evidentes: para que se possa cogitar um imposto que exija daqueles que auferem mais renda uma contribuição proporcionalmente mais significativa de seus ingressos para o custeio estatal, é necessária uma base impositiva que permita, a um só tempo, (i) identificar os grupos de contribuintes

---

<sup>426</sup> Cf. COSTA, Alcides Jorge. Imposto sobre a renda: a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. Limite de sua incidência. In: **Revista de Direito Tributário**, vol. 40, abr.-jun./1987, pp. 103-107 (105).

que auferem um maior montante de renda; **(ii)** comparar grupos com diferentes níveis de renda; e **(iii)** viabilizar que o resultado final da obrigação tributária signifique que aqueles que auferem maiores montantes de renda efetivamente contribuam ao custeio estatal, com o pagamento do imposto, um valor proporcionalmente mais expressivo se comparado a grupos com menores níveis de renda.

Assim, embora a progressividade seja focalizada, via de regra, sob o prisma da alíquota, claro está o papel central que a base de cálculo exerce na consecução dos objetivos dela decorrentes. E isso não surpreende, porquanto absolutamente atrelado às funções em si da base tributável<sup>427</sup>: serve ela justamente para mensurar as proporções do fato gerador (daí sua estreita relação com o conceito de renda), para especificar o montante da dívida do imposto (ou seja, a efetiva concretização dos objetivos da progressividade enquanto princípio) e, especialmente, para comparar concretamente contribuintes ou grupos de contribuintes<sup>428</sup>, na medida em que concretiza o elemento indicativo do critério de comparação veiculado pela norma de incidência<sup>429</sup> (isto é, permite a avaliação também da equidade vertical em termos comparativos, atribuindo-lhe o padrão exigido pelos objetivos da progressividade enquanto princípio).

### **3.3.1. “Isenção” do mínimo existencial como decorrência do conceito de renda e o problema dos efeitos inflacionários na progressividade**

A questão do mínimo existencial e sua preservação pela tributação é o ponto de partida para a avaliação da base de cálculo do imposto sobre a renda e tem implicações relevantes do ponto de vista da progressividade. Sobressaem-se três aspectos a seu respeito: **(i)** o fundamento de sua proteção frente à tributação (do que implicará sua natureza jurídica); **(ii)** conseqüentemente, seu enquadramento no contexto das categorias técnicas de tributação (e a inconsistência da tese da progressividade do imposto degressivo); e, por fim, **(iii)** as implicações da inflação sobre sua determinação, a chamada progressividade fria e o dever de coerência do legislador que decorre da igualdade tributária.

---

<sup>427</sup> Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 400.

<sup>428</sup> CARVALHO menciona “função comparativa”, mas em termos certamente distintos daqueles tratados aqui – mesmo porque, à primeira vista, a ideia de “comparação” entre a “base e o critério material da hipótese de incidência” a que se refere nada é senão um desdobramento da função mensuradora (isto é, se a base de cálculo mensura adequadamente ou não o fato gerador).

<sup>429</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, pp. 139-140.

A proteção do mínimo existencial tem duas facetas: gasto público (“positiva”) e arrecadação tributária (“negativa”) <sup>430</sup>. Sob a primeira perspectiva, deve o Estado prover condições mínimas que permitam o desenvolvimento das necessidades que permitam uma vida digna às pessoas<sup>431</sup>; sob a ótica do ingresso, deve o Estado abster-se de tributar os ingressos recebidos pelos cidadãos que sejam imprescindíveis ao atendimento, justamente, de suas necessidades básicas e de seus familiares<sup>432</sup>.

A base constitucional para sua definição deriva, especialmente, do disposto no artigo 7º, inciso IV, da Constituição Federal, que define o salário mínimo como suficiente para as necessidades básicas do trabalhador e de sua família, compreendendo moradia, alimentação, saúde, lazer, vestuário, higiene e transporte<sup>433</sup>. É, pois, ilógico que o Estado retire, na forma de tributos, uma parcela da subsistência do cidadão que, conforme os ditames do próprio Estado Social e Democrático de Direito, deve assegurar a todos os cidadãos<sup>434</sup>.

É claro que, por razões de praticabilidade, pode-se admitir uma quantia única representativa do mínimo existencial, já que seria virtualmente impraticável que se determinasse, em cada caso, qual seria o montante necessário para uma condição mínima de dignidade de cada cidadão, o que seria influenciado por uma infinidade de fatores – idade, região, tipo de ocupação, saúde etc. Contudo, essa quantia deve ser fixada de modo a abranger a maior parte das situações, isto é, deve ser razoável para a tipificação de um padrão nacionalmente válido<sup>435</sup>.

De todo modo, tem-se que o montante correspondente à faixa de isenção do imposto sobre a renda, justamente por corresponder ao mínimo existencial e estar intimamente ligado à própria manutenção e conservação da dignidade humana, deve ser compreendida como verdadeira imunidade<sup>436</sup>, materialidade sobre a qual carecerá a União de competência para fazer incidir seu imposto sobre a renda, justamente pelo fato de que

---

<sup>430</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. In: **Revista de Direito Administrativo**, vol. 177, jul.-set./1989, pp. 29-49 (35; 39-42).

<sup>431</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 187-188.

<sup>432</sup> Cf. ORTIZ, Diego González. Constitución, cargas familiares e imposición personal sobre la renta. In: **Civitas: Revista Española de Derecho Financiero**, n. 105, pp. 53-77, Madri (Espanha), janeiro-março/2000 (60).

<sup>433</sup> Cf. COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 96.

<sup>434</sup> Cf. TIPKE, Klaus. Fundamentos da justiça fiscal. In: TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 31.

<sup>435</sup> Cf. ORTIZ, Diego González. Constitución, cargas familiares e imposición personal sobre la renta, p. 67.

<sup>436</sup> Cf. MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza**: o imposto e o conceito constitucional. São Paulo: Dialética, 1996, pp. 127-129; TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. In: **Revista de Direito Administrativo**, vol. 177, jul.-set./1989, pp. 29-49 (35-36).

essa parcela relativa ao mínimo existencial situa-se, pois, fora da noção de renda e proventos de qualquer natureza<sup>437</sup>. Em outras palavras, aquele que aufera, por exemplo, um salário mínimo, assim entendido como o mínimo indispensável para que alguém sobreviva e mantenha sua família, não tem capacidade contributiva<sup>438</sup>.

O que importa, do ponto de vista normativo, é o fato de que a proteção do mínimo existencial decorre direta e exclusivamente da capacidade contributiva enquanto pressuposto de tributação, que assume a dimensão de uma regra que obsta a tributação daquilo que não se traduz numa exteriorização de riqueza – sendo certo que o mínimo existencial, porque entendido como necessário para a manutenção de condições dignas do cidadão, não revela ou exterioriza qualquer sinal de riqueza, tampouco condições para contribuir ao custeio estatal. É bem verdade que sua concretização depende da tomada de decisões valorativas pelo legislador infraconstitucional, de quem se exigirá coerência e aderência à noção constitucional de dignidade, de tal sorte que a ideia de um salário mínimo é um fértil ponto de partida para essa construção. Assim, não é porque o mínimo existencial não se encontra objetivamente dado pelo texto constitucional ou porque dependa sua aplicação, no mais das vezes, da apreciação do caso concreto, que sua dimensão normativa e natureza jurídica sejam distintas das demais imunidades (mais explícitas, por assim se dizer) contidas na Constituição<sup>439</sup>.

Essa faixa de não tributação deve ser assegurada a todos os contribuintes, independentemente do quão elevada seja sua renda. No caso de um contribuinte cujos ingressos superem ligeiramente esse limite, impor-lhes qualquer alíquota sobre a totalidade dos rendimentos beiraria o confisco, já que a proporção entre o que seria devido e sua renda efetiva (acima do mínimo existencial) tenderia aos 100%. Por outro lado, mesmo para contribuintes de elevada renda, não parece ser essa circunstância forte o bastante para superar o fato de que, sobre aquele montante, carecerá a União de competência tributária

---

<sup>437</sup> Cf. BORBA, Eduardo José Paiva. A progressividade no Imposto de Renda Pessoa Física. In: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (coord.). **Direito tributário**: homenagem a Hugo de Brito Machado. São Paulo: Quartier Latin, 2010, pp. 467-488 (480-481).

<sup>438</sup> Cf. GRIZIOTTI, Benvenuto. **Principios de ciencia de las finanzas**. 6ª ed. Trad. Dino Jarach. Buenos Aires (Argentina): Roque Depalma Editor, 1959, p. 165; MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **Capacidad económica y sistema fiscal**, p. 124; NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 4ª reimpressão. Coimbra (Portugal): Almedina, 2015, p. 442; CARRAZZA, Roque Antonio. A progressividade na ordem tributária. In: **Revista de Direito Tributário**, n. 64, pp. 43-55 (51).

<sup>439</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 438. Em sentido contrário, cf. DANIEL NETO, Carlos Augusto. O “mínimo existencial” como condição de derrotabilidade de regras tributárias. In: **Direito tributário atual**, vol. 37, 2017, pp. 84-106 (100).

para instituir o imposto sobre a renda, já que de renda não se trata<sup>440</sup>. Daí por que TORRES a denomina como “paradoxal”, na medida em que protege ricos e pobres, observando-se os limites relativos à dignidade humana<sup>441</sup>.

Nesse ponto, já é possível avaliar criticamente a tese de que a mera cumulação de uma faixa de isenção e uma alíquota única (o chamado “imposto degressivo”) já ensejaria certo grau de progressividade: o equívoco dessa perspectiva está, justamente, em considerar o mínimo existencial como parcela da renda auferida pelo contribuinte, o que geraria essa impressão de progressividade. Pelo contrário, se considerarmos que apenas há renda acima do mínimo existencial, percebe-se que, nesse caso, será constante a alíquota incidente sobre o que corresponda efetivamente à renda do sujeito passivo, nada restando, pois, de progressividade. É bem verdade que a sistemática brasileira corrobora com essa confusão. Da forma como se apresenta, sugere que o mínimo existencial corresponda a uma faixa submetida à alíquota zero na tabela progressiva. Embora o efeito seja o mesmo, mais claro seria se fosse atribuída a característica, ao mínimo existencial, de dedução da base de cálculo, o que evidenciaria sua natureza de conformação da mensuração da renda<sup>442</sup>.

Todavia, o que não se pode perder de vista é que a proteção (não tributação) do mínimo existencial, além de ter forte base constitucional, relacionada à dignidade da pessoa humana e aos direitos fundamentais correlatos, decorre expressamente da noção de renda versada pela conjugação da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional. É que a parcela voltada às necessidades vitais e de subsistência do cidadão sequer pode ser computada como sua renda, tampouco apta a revelar capacidade contributiva<sup>443</sup>. Isso porque, estando voltados às necessidades vitais, não há como dar-lhes outra destinação, senão o custeio da mínima subsistência do cidadão. E, não compondo o montante da renda do contribuinte, carece de sentido a alegação de que a mera existência de uma faixa de isenção (supostamente de alíquota zero) ensejaria, ainda que em moderado grau, alguma nota de

---

<sup>440</sup> Cf. TIPKE, Klaus. Einkommensteuerliches Existenzminimum auch für Reiche? In: **Finanz-Rundschau**, n. 12, 1990 *apud* FRÍAS, Ángeles García. Balance de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Alemán sobre el impuesto sobre la renta. In: **Revista Española de Derecho Financiero**, vol. 122, abr.-jun./2004, pp. 243-269 (260). Em sentido contrário, admitindo a desconsideração da faixa de isenção para contribuintes de elevadas rendas e com base na jurisprudência alemã, cf. MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **Capacidad económica y sistema fiscal**. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 124.

<sup>441</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, pp. 184-185.

<sup>442</sup> Cf. MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **Capacidad económica y sistema fiscal**, p. 291 (nota de rodapé 65); TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**, pp. 186-187.

<sup>443</sup> Cf. YAMASHITA, Douglas. Eficácia do princípio da capacidade contributiva no Brasil. In: TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 95.

progressividade à tributação sobre a renda. Nunca é demais repisar, dada a ampla difusão do argumento em autores estrangeiros<sup>444</sup> e sua crescente inserção na doutrina nacional<sup>445</sup>: valendo-se do rigor com que tratou NOGUEIRA acerca das categorias técnicas de tributação<sup>446</sup>, a não tributação do mínimo existencial decorre da regra de competência do imposto sobre a renda, porquanto tal faixa transborda da noção de renda e proventos versada pela Constituição e pelo Código Tributário Nacional, sendo desacertado enxergá-la como espécie de “alíquota zero”, ou seja, uma variação de alíquotas (daí a alegada progressividade) dentro de uma escala de rendimentos recebidos.

Entender a não tributação do mínimo existencial como redução a zero da alíquota significa pretender um imposto que incida sobre rendimentos e não sobre a renda. Talvez, essa construção faça sentido em países como os Estados Unidos, cuja base constitucional da tributação é substancialmente diversa do caso brasileiro. O certo é que, à luz da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, revela-se equivocada a interpretação de que a progressividade enquanto princípio constitucional (artigo 153, § 2º, inciso I) poderia ser concretizada com a mera isenção do mínimo existencial (imposto degressivo), mesmo porque o fundamento de sua desoneração relaciona-se muito mais com a capacidade contributiva enquanto pressuposto de tributação (artigo 145, § 1º), que são fundamentos absolutamente distintos.

Beira à desnecessidade afirmar, portanto, que o uso corrente da expressão “isenção” para tratar da não tributação do mínimo existencial (o que aqui também se faz para fins de clareza) não implica qualquer contradição ao seu enquadramento jurídico como ausência de competência tributária. Como é cediço, a despeito de dificuldades que possam surgir em outras situações para distinguir tais modalidades, a isenção do mínimo existencial é exemplo clássico de isenção técnica, isto é, mecanismo de que se vale o legislador ordinário para aperfeiçoar a base de cálculo do imposto, no sentido de melhor conjugá-la à regra de

---

<sup>444</sup> Cf. SELIGMAN, Edwin R. A. **Progressive taxation in theory and practice**. 2ª ed. Princeton, Nova Jersey: Princeton University Press, 1909, p. 151; BLUM, Walter J; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation. **University of Chicago Law Review**, v. 19, n. 3, 1952, pp. 417-520 (508-511); HALL, Robert E.; RABUSHKA, Alvin. **The flat tax: the fairest, simplest, most efficient and workable plan yet proposed**. Stanford, Califórnia (EUA): Hoover Institution Press, 1985, p. 15; ROTHBARD, Murray B. The uneasy case for degressive taxation: a critique of Blum and Kalven. In: **The Quarterly Journal of Austrian Economics**, vol. 4, n. 1, pp. 43-61, 2001 (60-61).

<sup>445</sup> Cf. GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de renda: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 234; TOMAZELA, Ramon. A progressividade do imposto de renda e os desafios de política fiscal. In: **Revista de direito tributário atual**, n. 33, pp. 327-358, 2015 (330-331).

<sup>446</sup> Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. De acordo com a Constituição de 1988. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 717.



competência da União<sup>447</sup>. Basta, para comprová-lo, um breve exercício consistente em avaliar a constitucionalidade de lei ordinária que viesse a modificar a tabela progressiva do imposto sobre a renda, excluindo a faixa de isenção e permitindo que fossem tributados integralmente os rendimentos auferidos, desde o primeiro centavo, ainda que a uma alíquota ínfima. Seria, pois, evidente a inconstitucionalidade, especialmente pela ausência de competência da União para tributá-lo, além de todas as decorrências relativas aos direitos fundamentais do contribuinte e violação da capacidade contributiva.

Ainda no tocante ao mínimo existencial, há a questão da denominada “progressão fria”, com base na qual a ausência de correção da tabela progressiva em razão da inflação anualmente calculada por órgãos oficiais faz com que, a cada ano, se elevem as alíquotas efetivas sobre materialidade de idêntico poder aquisitivo<sup>448</sup>, sem que essa majoração seja produto de lei ordinária, obedecendo demais limitações formais ao poder de tributar. Contudo, tal situação tem impactos particularmente relevantes quanto ao mínimo existencial: ano a ano, avança a tributação sobre parcela que fora considerada correspondente ao mínimo existencial. Vê-se, nesse caso, não apenas a inconstitucionalidade decorrente da violação à regra de competência da União, mas também à própria igualdade tributária e à decorrente coerência que se exige nas decisões valorativas do legislador infraconstitucional<sup>449</sup>, que acaba por contrariar, ano a ano, sua própria decisão legislativa de qual seria o patamar razoável do mínimo isento<sup>450</sup>. Assim é que a desconsideração da inflação leva que se tributem rendas fictícias, de natureza puramente monetárias.

O importante é verificar, em cada caso, qual a justificativa de determinado limite ou montante que não estaria sendo atualizado pela inflação: há valores que se relacionam com o próprio conceito de renda, como aquele que fixa o mínimo existencial isento ou limites máximos de dedução de despesas necessárias para a manutenção de uma vida digna. Esses devem, imperativamente, ser atualizados pela inflação, sob pena de tributação daquilo que não é renda – ou, ao menos, daquilo que o legislador entendeu não ser renda em decisões

---

<sup>447</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, pp. 255 e 261; COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 65.

<sup>448</sup> Cf. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**, vol. I. Trad. Luiz Dória Furquim (orig. Steuerrecht, 18ª edição). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 741; COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 85.

<sup>449</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, pp. 137-138.

<sup>450</sup> É claro que a premissa desse argumento é de que o limite de isenção corresponda à decisão legislativa quanto ao mínimo existencial. Fosse outra a premissa – por exemplo, questões atinentes à praticabilidade e um desinteresse arrecadatório sobre pequenas parcelas de renda –, se poderia aventar um limite superior ao mínimo existencial. Todavia, não parece ser este o caso: numa Constituição repleta de direitos assegurados, ainda que se possa cogitar a incapacidade do Estado de supri-los todos, isso não significa que possam ser objeto de tributação os ingressos destinados ao seu suprimento.

valorativas por ele próprio adotadas, cuja inobservância ou incoerência, de todo modo, implica a inconstitucionalidade da exação. É evidente que, numa hipótese de tributação baseada, exclusivamente, na variação patrimonial do contribuinte, enquanto hipótese de presunção de omissão de rendimentos, devem necessariamente ser levados em conta os efeitos inflacionários<sup>451</sup>, sobretudo se tal patrimônio é composto por direitos submetidos a tal correção, como aqueles de natureza financeira em geral. Daí afirmar, com TIPKE, que “as rendas aparentes originadas pela inflação devem ser eliminadas”, afinal a capacidade contributiva apenas pode dizer respeito à renda efetiva<sup>452</sup>.

De outro lado, o fato de as faixas em si não serem atualizadas não implica a inconstitucionalidade da tributação necessariamente, mas a mera majoração das alíquotas marginais por vias transversas, mediante manutenção dos mesmos valores nominais de cada faixa, a despeito da inflação do período. Pode-se discutir, é bem verdade, a (i)legalidade dessa majoração de tributo, decorrente da mera inércia legislativa, sem que, contudo, haja expressa determinação derivada de lei ordinária nesse sentido – o que se torna especialmente complexo, tendo em vista a autorização de que o inverso, a correção monetária, se faça mediante instrumento infralegal, nos termos do artigo 97, § 2º, do Código Tributário Nacional.

### 3.3.2. Deduções de despesas da base de cálculo do imposto

Até esta altura, claro está que a progressividade enquanto princípio e os objetivos a ela correlatos apontam no sentido de uma base de cálculo abrangente do imposto sobre a renda, como forma de identificar aqueles contribuintes que tenham auferido montantes mais significativos de renda e, então, de capturar uma maior proporção dela para o custeio estatal. Essa perspectiva pode, numa primeira abordagem, aproximar todas as deduções e exclusões da base de cálculo do imposto sobre a renda à ideia de despesas tributárias, isto é, subvenções governamentais indiretas que o Estado, no lugar de transferi-las diretamente ao indivíduo, o faz indiretamente mediante a redução (decorrente da exclusão ou dedução) do imposto

---

<sup>451</sup> Cf. MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **Capacidad económica y sistema fiscal**. Madrid: Marcial Pons, 1998, pp. 313-314; LANG, Joachim. The influence of tax principles on the taxation of income from capital. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam (Holanda): IBFD, 2005, pp. 3-31 (14).

<sup>452</sup> Cf. TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. Trad. Luís Eduardo Schoueri. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 60-70 (64).

devido<sup>453</sup>. Sob tal ponto de vista, as deduções em geral colidiriam com os objetivos encampados pela progressividade enquanto princípio, já que a graduação de alíquotas levaria ao efeito de que aqueles que auferiram mais renda (ou seja, submetem-se a uma alíquota efetiva superior) se beneficiem, em termos absolutos, de uma maior economia de imposto se comparados com outros que, a despeito de deduzirem de sua base tributável idêntico montante, teriam uma economia tributária inferior (em razão da alíquota efetiva também inferior)<sup>454</sup>.

Tal abordagem, baseada em SURREY, tem o conceito de uma “estrutura tributária normal” como ponto de partida. Na visão do autor, as deduções ou qualquer tipo de “preferência” se afastariam daquilo que se considera “normal”. Nesse sentido, o autor rejeita a maioria das deduções, dado que a maior parte delas, quando aplicadas num esquema progressivo de alíquotas, beneficia de maneira mais acentuada justamente os contribuintes que ostentam níveis superiores de renda – e, por conseguinte, estão submetidos a alíquotas efetivas também superiores. Em outras palavras, o autor entende que o objetivo do sistema tributário é implementar a progressividade e, na medida em que as deduções tornam-no menos progressivo, elas deveriam ser evitadas<sup>455</sup>.

A questão é colocada em outros termos por ANDREWS, que propõe refletir se a dedução de determinadas despesas da base de cálculo do imposto sobre a renda constitui, por um lado, um refinamento do que se consideraria um imposto e uma base de cálculo ideais ou, por outro lado, se trata de um afastamento desse sistema tido como ideal. Para o autor, a dedução de despesas em geral corresponde a um mero refinamento, pois apenas implicaria a exclusão da base de cálculo daquilo que não corresponderia a renda<sup>456</sup>. O problema, então, passa a ser a razão para que se inclua, ou não, determinado dispêndio na base de cálculo do imposto – o que tem relação intrínseca com o conceito de renda. É que, na verdade, embora o modelo SHS, sobretudo na formulação de SIMONS, defina-o como o somatório do acréscimo patrimonial e dos atos de consumo em um período<sup>457</sup>, sua mensuração, em

---

<sup>453</sup> Cf. SURREY, Stanley S. Tax incentives as a device for implementing government policy: a comparison with direct government expenditures. In: **Harvard Law Review**, vol. 83, n. 4, fev./1970, pp. 705-738 (706); SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 57-58.

<sup>454</sup> Cf. SURREY, Stanley S. Federal income tax reform: the varied approaches necessary to replace tax expenditures with direct governmental assistance. In: **Harvard Law Review**, vol. 84, n. 2, dez./1970, pp. 352-408 (363, 403).

<sup>455</sup> Cf. SURREY, Stanley S. Federal income tax reform, pp. 353, 356.

<sup>456</sup> Cf. ANDREWS, William D. Personal deductions in an ideal income tax. In: **Harvard Law Review**, vol. 86, n. 2, dez./1972, pp. 309-385 (312).

<sup>457</sup> Cf. SIMONS, Henry C. **Personal income taxation: the definition of income as a problem of fiscal policy**. Chicago (EUA): The University of Chicago Press, 1938, p. 50.

sistemas como o brasileiro, trata de agregar todos os rendimentos e deduzir aqueles valores que não se entendem computados na renda do contribuinte. O resultado, de todo modo, é o mesmo<sup>458</sup>. O importante, sob essa perspectiva, é reconhecer que nem todo gasto representa consumo, assim como nem todo ingresso representa renda – donde a necessidade de apreciar a natureza do dispêndio ou do rendimento caso a caso, já que a noção de renda está diretamente atrelada ao acréscimo efetivo de poder econômico, isto é, de bens à disposição para o consumo<sup>459</sup>.

Deduções da base de cálculo do imposto guardam estreita relação com o critério de renda líquida<sup>460</sup>, que pode ser considerada tanto objetiva quanto subjetivamente<sup>461</sup>. Do ponto de vista objetivo, tal critério exige a dedução dos gastos relacionados à aquisição, produção, exploração e manutenção do patrimônio, correspondendo à denominada “renda líquida profissional”<sup>462</sup>. É clara a relação entre esse fundamento e o próprio critério da preservação da fonte<sup>463</sup>, o que evidencia que gastos e perdas decorrentes de *hobbies* ou atividades de consumo não fazem parte da renda líquida sob essa premissa<sup>464</sup>. A perspectiva subjetiva, por outro lado, trata da situação pessoal do contribuinte, diretamente relacionada com o mínimo existencial e implicando a necessidade da consideração (dedução) das despesas necessárias para a existência digna do contribuinte, correspondendo à renda pessoal do contribuinte<sup>465</sup>: é a pessoalidade a que se refere o artigo 145, § 1º, da Constituição Federal<sup>466</sup>. Aqui, é interessante mencionar as duas sistemáticas com as quais o sistema brasileiro trata do mínimo existencial; de um lado, fixando uma faixa de não tributação, que se entende englobar os gastos mínimos para assegurar a dignidade do cidadão; e, de outro, assegurando determinadas deduções específicas na base de cálculo do imposto.

---

<sup>458</sup> Cf. ANDREWS, William D. Personal deductions in an ideal income tax, p. 330.

<sup>459</sup> Cf. HERMANN, F. B. W. **Staatwirtschaftliche Untersuchungen**. Munich, 1874, p. 297 *apud* WUELLER, Paul H. Concepts of Taxable Income I – the German contribution. in: **Political Science Quarterly**, vol. 53, n. 1, mar./1938, pp. 83-110 (89-90).

<sup>460</sup> Cf. MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **Capacidad económica y sistema fiscal**. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 257.

<sup>461</sup> Cf. tópico 1.2. (“A capacidade contributiva na justificação dos impostos”).

<sup>462</sup> Cf. FRÍAS, Ángeles García. Balance de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Alemán sobre el impuesto sobre la renta. In: **Revista Española de Derecho Financiero**, vol. 122, abr.-jun./2004, pp. 243-269 (250-251); DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, pp. 1095-1096.

<sup>463</sup> Cf. tópico 3.2.2.2.2. (“Teoria do acréscimo patrimonial e conceito abrangente de renda”).

<sup>464</sup> Cf. LANG, Joachim. The influence of tax principles on the taxation of income from capital. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam (Holanda): IBFD, 2005, pp. 3-31 (15).

<sup>465</sup> Cf. FRÍAS, Ángeles García. Balance de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Alemán sobre el impuesto sobre la renta, p. 253.

<sup>466</sup> Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, p. 1096-1097.

Sob essas premissas, é pertinente submeter as deduções da base de cálculo a um duplo teste. Em primeiro lugar, se tais despesas são necessárias para a sobrevivência e mínimo bem-estar do contribuinte; e, em segundo lugar, se elas são inaptas a prover ao contribuinte qualquer benefício pessoal diretamente relacionado com o montante da despesa – isto é, despesas involuntárias e que trazem pouco ou nenhum benefício direto ao contribuinte, como seria o caso de impostos locais, taxas etc.<sup>467</sup> É dizer, de certa forma, que apenas serão dedutíveis, com base no conceito de renda, despesas consideradas “involuntárias”, que não decorram de uma mera liberalidade ou ato de consumo e satisfação do contribuinte.

Ocorre que, se as deduções permitem que sejam levadas em conta, no imposto sobre a renda, considerações pessoais e particulares de cada contribuinte, não poucas vezes podem se converter em elementos mitigadores da equidade horizontal em tal tributação<sup>468</sup>. Seu excesso, ao dificultar a identificação dos sujeitos passivos com a mesma capacidade contributiva, impossibilita uma efetiva progressividade na distribuição da carga tributária e pode ensejar também problemas quanto à equidade vertical do imposto<sup>469</sup>. É necessário, então, avaliar as deduções caso a caso, conforme sua justificação.

No sistema brasileiro, tratando-se de pessoas físicas, são autorizadas as deduções (i) de um valor padrão por cada dependente; (ii) da contribuição previdenciária paga pelo contribuinte; (iii) de um determinado montante (limite) de despesas com instrução; (iv) do total (ilimitado) de despesas médicas; (v) da pensão alimentícia; e (vi) das despesas escrituradas no livro caixa.

Primeiramente, a dedução de um valor fixo por dependente corretamente espelha a questão do mínimo existencial na tributação da unidade familiar: se um único contribuinte é responsável pelo sustento de mais indivíduos, fica claro que a parcela de seus ingressos afetada pelo mínimo existencial seu e daqueles que dele dependem será superior se comparado a outro contribuinte sem nenhum dependente. É, então, coerente que essa parcela a ser deduzida seja, ao menos, semelhante à faixa de “isenção” da tabela progressiva, como ocorre na legislação brasileira atualmente – ainda que se possam cogitar certas despesas

---

<sup>467</sup> Cf. TURNIER, William J. Evaluating personal deductions in an income tax – the ideal. In: **Cornell Law Review**, vol. 66, n. 2, jan./1981, pp. 262-296 (280-281).

<sup>468</sup> Cf. SERNA, José Guillermo Baron. La progresividad en el sistema tributario colombiano. In: **Revista del Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario**, v. 86, n. 562, Bogotá (Colômbia), dez./1993, pp. 3-28 (13).

<sup>469</sup> Cf. ANDREWS, William D. Personal deductions in an ideal income tax. In: **Harvard Law Review**, vol. 86, n. 2, dez./1972, pp. 309-385 (338-339); ÁLVAREZ, José Antonio Martínez; BURGOS, Ana Belén Miquel; VILELA, Sofia Manjón. Simplicidad, neutralidad y equidad en los impuestos personales sobre la renta. El camino hacia la optimización impositiva. In: **Cronica tributaria**, n. 153, pp. 7-36, Madri (Espanha), 2014 (11).

comuns à unidade familiar, certo é que o montante relativo ao mínimo existencial de um pai ou uma mãe deve ser, do ponto de vista das padronizações e generalizações, semelhante para cada um de seus filhos, filhas ou quaisquer outras pessoas cujo sustento dependa do contribuinte<sup>470</sup>.

A dedução das pensões alimentícias pagas justifica-se, sobretudo, por questão de natureza técnica do imposto: considerando que se tratará de um rendimento tributável do beneficiário, sua manutenção na base de cálculo daquele que paga implicaria uma injustificável dupla incidência, não sendo autorizada a dedução da pensão alimentícia paga ao seu próprio dependente. Além disso, considerando-se tratar-se de pagamentos derivados de determinação judicial, sua natureza não se confunde com qualquer ato de consumo ou liberalidade por parte do contribuinte, justificando sua dedução dos rendimentos na apuração da base de cálculo.

A dedução das contribuições previdenciárias enquadra-se, certamente, na noção de renda líquida objetiva. Considerando a exigência legal, é diretamente ligada à obtenção de salário pelo empregado, tampouco se enquadrando em um ato de consumo. Além disso, sendo tributáveis os rendimentos da aposentadoria ou pensão futura, faz sentido a dedução das contribuições. Da mesma forma, a dedução das despesas escrituradas no livro caixa, ao lado dos gastos na atividade rural, computados no “resultado” a ser acrescido à base de cálculo, são exatamente as “despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora”<sup>471</sup>, enquadrando-se, precisamente, na noção de renda líquida objetiva. Por essa razão, a restrição à dedução de quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, de despesas de arrendamento, de locomoção e transporte (exceto no caso de representante comercial), entre outras previstas na legislação, é de duvidosa constitucionalidade, na medida em que impede que sejam considerados, na apuração do imposto, gastos necessários à obtenção da renda.

As despesas com instrução, por sua vez, têm sua dedução limitada a um determinado montante anual, restrição essa que tem sido objeto de significativas críticas<sup>472</sup>,

---

<sup>470</sup> Cf., a respeito de aspectos relacionados à proteção da família e à tributação da renda, DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, 1165-1236.

<sup>471</sup> Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014 (artigo 104).

<sup>472</sup> Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. A progressividade na ordem tributária. In: **Revista de Direito Tributário**, n. 64, pp. 43-55 (52); POLIZELLI, Victor Borges; GONZALES, Douglas Camarinha. Devem-se limitar as despesas com educação na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física? In: **Revista do Tribunal Regional Federal da 3ª Região**, v. 13, 2012, pp. 92-100.

cuja inconstitucionalidade foi declarada pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região<sup>473</sup> e se encontra, atualmente, pendente de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal<sup>474</sup>. Na decisão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, sobressaíram-se os seguintes argumentos em sentido contrário à restrição: **(i)** a limitação legal à dedução de tais despesas subverteria o conceito de renda, que impõe tributarem-se, exclusivamente, os acréscimos patrimoniais e, sendo as despesas com educação um decréscimo patrimonial, deveriam ser excluídas da base de cálculo do imposto; **(ii)** a limitação iria de encontro ao princípio da capacidade contributiva; e **(iii)** o direito à educação é constitucionalmente assegurado, e, uma vez que o Estado não assume o papel de assegurar a todos, tal direito em sua plenitude, deve admitir a dedução de tais despesas.

Quanto ao primeiro argumento, ele parece passar ao largo da constatação de que há diversos tipos de dispêndios incorridos pelas pessoas físicas, de sorte que apenas alguns deles estão incluídos na noção de renda líquida<sup>475</sup>. Na realidade, afirmar que as despesas com educação reduzem o patrimônio e, portanto, não podem ser desconsideradas para fins de tributação do acréscimo patrimonial desconsidera as sutis diferenças de abordagem da renda-acréscimo de SCHANZ e HAIG, de um lado, e SIMONS, de outro<sup>476</sup>. Isso porque os dois primeiros autores conceituam renda a partir do somatório de acúmulos de riqueza e poder de consumo dentro de um determinado período. Eles, portanto, não focam na questão da aplicação dos recursos, se em consumo ou na manutenção da fonte de produção ou das condições mínimas, uma vez que a segunda hipótese já estaria subentendida na noção de “acúmulos de poder econômico”<sup>477</sup>. SIMONS, justamente porque enfatizava o acréscimo patrimonial entre dois períodos, mencionava expressamente a necessidade de que se computassem também os atos de consumo praticados nesse mesmo período<sup>478</sup>. Por essa razão, se o Tribunal toma como ponto de partida o conceito de renda enquanto acréscimo patrimonial, não basta verificar se as despesas com instrução implicam um decréscimo do

---

<sup>473</sup> Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Arguição de Inconstitucionalidade Cível nº 0005067-86.2002.4.03.6100/SP, Órgão Especial, Rel. Des. Federal Mairan Maia, j. 28.03.2012, DJe 14.05.2012.

<sup>474</sup> O Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB) propôs, em 25.03.2013, a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.927, que impugna referida limitação e encontra-se, atualmente, pendente de julgamento na relatoria da Ministra Rosa Weber.

<sup>475</sup> No mesmo sentido do argumento levantado pelo Tribunal, cf. QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2004, p. 372.

<sup>476</sup> Cf. tópico 3.2.2.2.2. (“Teoria do acréscimo patrimonial e conceito abrangente de renda”).

<sup>477</sup> Cf. HOLMES, Kevin. **The concept of income: a multi-disciplinary analysis**. Amsterdam (Holanda): IBFD, 2000, pp. 69-70.

<sup>478</sup> Cf. SIMONS, Henry C. **Personal income taxation: the definition of income as a problem of fiscal policy**. Chicago (EUA): The University of Chicago Press, 1938, p. 50.

patrimônio; é necessário perquirir sua natureza, seja de consumo, seja de um gasto voltado à preservação da fonte produtiva ou à garantia do mínimo existencial do contribuinte.

Essa questão fundamental toca o segundo argumento levantado pelo Tribunal. Afirmar que as despesas com instrução devem ser consideradas sob pena de violação à capacidade contributiva apenas pode significar que tais dispêndios constituam o mínimo existencial do contribuinte. Em outras palavras, os rendimentos aplicados em educação não revelariam capacidade para contribuir com o custeio estatal, dada a essencialidade de sua destinação: é dizer que os ingressos aplicados em tal destinação estariam aquém daquele pressuposto de tributação (riqueza) que se extrai da capacidade contributiva.

Essa é a razão primária pela qual se deve avaliar se, de fato, a ausência de limites na dedução com instrução sustenta-se no próprio conceito de renda do Código Tributário Nacional e na capacidade contributiva enquanto pressuposto de tributação. Em outras palavras, o aspecto a ser analisado é se despesas com “um colégio de nível médio, um bom colégio, mas que está longe de ser um colégio de padrão suíço”, além “de escola de idiomas, de esportes e, eventualmente, até escola de música”<sup>479</sup>, se enquadram nesse mínimo vital, nessa parcela sobre a qual o contribuinte sequer possui disponibilidade, porquanto estaria fora de seu campo de escolha aplicá-los de outra forma, já que relacionados à subsistência, sobretudo na realidade brasileira. O que é, pois, subsistência no contexto brasileiro? Esse é o foco que deveria ser dado à questão e que aparenta ter sido deixado de lado no precedente em análise.

Quanto ao terceiro argumento, não há dúvidas de que a Constituição estabelece a educação como um direito fundamental, essencial para o “pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho” (artigo 205). Tal garantia é, sobretudo, reforçada para o ensino básico (artigo 208); ao contrário da “progressiva universalização do ensino médio gratuito” e do “acesso aos níveis mais elevados do ensino, da pesquisa e da criação artística, segundo a capacidade de cada um”, a Constituição prescreve, como “dever do Estado”, “a garantia de educação básica obrigatória e gratuita dos 4 (quatro) aos 17 (dezessete) anos de idade”, inclusive àqueles que “a ela não tiveram acesso na idade própria”. E o acesso à educação básica, vale dizer, é hoje assegurado também pela Lei de Diretrizes e Bases da Educação (Lei nº 9.394/1966) e, desde 2013, inclui de forma expressa a pré-escola, o ensino fundamental e o ensino médio, que constituem, no texto da lei, direito público subjetivo de todo cidadão (artigos 4º, inciso I, e 5º).

---

<sup>479</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. A progressividade na ordem tributária. In: **Revista de Direito Tributário**, n. 64, pp. 43-55 (52).



Dessa breve recapitulação do regramento constitucional do direito à educação podem ser extraídas algumas conclusões preliminares. Em primeiro lugar, o argumento da incapacidade do Estado de cumprir com o seu dever, à luz do texto constitucional, limita-se à educação básica, isto é, ao ensino próprio da idade regular entre os 04 e 17 anos e àqueles que não tiveram acesso a ela na idade própria – o que parece restringir tal argumento para esses segmentos da formação, não abrangendo outros elementos da formação (idiomas, esportes, música, além dos termos colocados no currículo regular), os quais, em que pesem relevantes, não compreendem à educação básica. Em segundo lugar, se o fundamento para a dedução é assegurar o direito fundamental à educação (dever do Estado), é interessante verificar o grau de extensão desse direito do cidadão e dever estatal. Ora, não há dúvidas acerca da relevância de uma educação de excelência na formação política e profissional de um cidadão; a questão que se coloca é se faz sentido entender como dever do Estado assegurar o custeio desse padrão elevadíssimo de ensino, ao menos se comparado à realidade nacional.

O que importa, enfim, é propor outros termos para a discussão da dedução de despesas de instrução: se a ausência de limites não encontra guarida, ao menos imediata, no conceito de renda e na capacidade contributiva enquanto pressuposto da tributação, apenas se poderia cogitar, como fundamento, a concretização de um direito à educação por vias indiretas, ou seja, no lugar do oferecimento direto de serviços públicos educacionais, o Estado subsidiasse, por meio da economia tributária decorrente, parte do custo de um ensino de excelência. Sob essa ótica, a discussão migra do campo da eventual exigência constitucional da dedução ilimitada e passa a se tratar de uma questão da utilização do imposto como instrumento de determinada política pública – sujeitando-se, então, à óbvia crítica de seu caráter crucialmente regressivo, já que o subsídio será maior quanto maior for o nível de renda daquele que descontar a despesa com instrução, em razão da graduação de alíquotas.

Se, por um lado, é certo haver um componente das despesas com instrução atrelado ao mínimo vital e a eventuais deveres estatais não cumpridos de forma satisfatória e, de outro, também existir um claro elemento de consumo em tais dispêndios, passa a fazer sentido a solução híbrida de autorizar que se deduzam tais despesas até um determinado limite. Assim, o problema é substancialmente modificado: ao invés de questionar a constitucionalidade da existência do limite, pode-se controlar o próprio limite em si, enquanto medida de padronização e generalização, fundamentada em uma perspectiva geral da igualdade tributária. É nesse contexto que ganham relevância os critérios de controle

ligados à necessidade, generalidade, compatibilidade, neutralidade, não excessividade e ajustabilidade a que menciona ÁVILA<sup>480</sup>. Avançar no mérito do controle da generalização levada a efeito pela legislação do imposto sobre a renda em matéria de dedução de despesas com instrução iria além do escopo da presente análise, voltada às correlações entre tais medidas e a progressividade enquanto princípio. Todavia, é interessante verificar que o limite de dedução de despesas com instrução (R\$ 3.561,50 nos anos-calendário a partir de 2015<sup>481</sup>), é significativamente superior ao valor anual mínimo nacional por aluno (R\$ 2.875,03 para o exercício de 2017<sup>482</sup>), isto é, o recurso orçamentário mínimo destinado a cada aluno matriculado em escola pública no país – o que pode indicar, em algum grau, o critério do legislador ao fixá-lo.

Discussão semelhante se verifica com a dedução de despesas médico-hospitalares, atualmente ilimitada no sistema brasileiro. A ausência de restrição no desconto de tais dispêndios põe luz na difícil separação entre, de um lado, os gastos com saúde ou enfermidade efetivamente necessários e, de outro, aqueles que poderiam ser enquadrados como um “luxo”, cuja dedução, ao menos do ponto de vista da capacidade contributiva, não seria exigida pelo conceito de renda, além de produzir uma discriminação, quanto à economia fiscal, com aqueles que não têm condição de empenhar tamanho montante de recursos nesse fim<sup>483</sup>. O problema dessa questão é distinguir quais abatimentos ou deduções decorrem de um aperfeiçoamento da base de cálculo à materialidade do imposto (ligada, como visto, à renda líquida subjetiva e ao mínimo existencial) ou, ao contrário, constituem um desvio desse padrão<sup>484</sup>. Esse ponto é fundamental, pois faz com se inverta o fluxo argumentativo da justificação da dedução: se não é mais baseada na capacidade contributiva, sua constitucionalidade dependerá da existência de outra justificação para o tratamento excepcional.

Esse debate tomou grandes proporções nos Estados Unidos, cujo exemplo é ilustrativo nesse sentido. Naquele país, estima-se que mais de 40% do subsídio resultante da

---

<sup>480</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, pp. 117-118.

<sup>481</sup> Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014 (Anexo VIII).

<sup>482</sup> Portaria Interministerial MEC/MF nº 8, de 26 de dezembro de 2016 (artigo 2º).

<sup>483</sup> Cf. MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **Capacidad económica y sistema fiscal**. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 296.

<sup>484</sup> Cf. QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2004, p. 42; BORBA, Eduardo José Paiva. A progressividade no Imposto de Renda Pessoa Física. In: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (coord.). **Direito tributário: homenagem a Hugo de Brito Machado**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, pp. 467-488 (479).

dedução de despesas com saúde seja apropriado por 20% das famílias mais ricas<sup>485</sup>, o que pode ilustrar o seu traço regressivo. Ali, o debate, baseado numa perspectiva mais econômica ligada à renda enquanto mensuração do bem-estar, enveredou-se num alto grau de abstração. Discute-se, por um lado, que dois contribuintes (“A” e “B”) que auferiram os mesmos rendimentos não se encontrarão em situações equivalentes (equidade horizontal) acaso um deles (“A”), acometido por grave enfermidade, ver-se obrigado a dispendir vultosos recursos em despesas com saúde, já que tais ingressos serão aplicados não na obtenção de satisfação (o que seria próprio de atos de consumo), mas, simplesmente, no restabelecimento do patamar de bem-estar que desfrutara antes da doença<sup>486</sup>.

De outro lado, pode-se considerar que esse mesmo contribuinte (“A”) se encontra hoje gravemente enfermo, uma vez que usufruiu, ao longo da vida, de prazeres como o fumo de tabaco, o consumo de bebidas alcoólicas etc., os quais não foram objeto de tributação (daí a conexão com a ideia de renda psíquica). Então, sob a perspectiva do bem-estar, haveria uma contradição entre a dedução fiscal dos gastos com saúde e a não tributação de ganhos decorrentes de atividades de risco que trouxeram bem-estar a esse contribuinte hoje enfermo<sup>487</sup>.

O grau de subjetividade dessa análise, contudo, não apenas é insustentável, como também despiciendo à luz do conceito prático de renda definido pelo Código Tributário Nacional. O que importa, para avaliar a ausência de limitação da dedutibilidade de despesas com saúde é questionar se, de fato, vultosos dispêndios, por exemplo, em planos de saúde de hospitais de primeira linha – os quais, é necessário recordar, prestam serviços que incluem atividades de luxuosa hospedagem – podem ser enquadrados no rol daqueles recursos destinados à manutenção do mínimo vital, das necessidades básicas dos cidadãos em matéria de saúde. Quando se analisa a amplitude da dedutibilidade das despesas médicas e com saúde, percebe-se que o legislador fiscal adota critério que vai além da própria garantia ao direito fundamental à saúde previsto na Constituição, uma vez que assegura a não tributação

---

<sup>485</sup> Cf. JOURNARD, Isabelle; PISU, Mauro; BLOCH, Debbie. Tackling income inequality: the role of taxes and transfers. In: **OECD Journal: Economic Studies**, 2012. Disponível em <<https://www.oecd.org/eco/public-finance/TacklingincomeinequalityTheroleoftaxesandtransfers.pdf>>. Acesso em 06.06.2017.

<sup>486</sup> Cf. ANDREWS, William D. Personal deductions in an ideal income tax. In: **Harvard Law Review**, vol. 86, n. 2, dez./1972, pp. 309-385 (338).

<sup>487</sup> Cf. KELMAN, Mark G. Personal deductions revisited: why they fit poorly in an ‘ideal’ Income Tax and why they fit worse in a far from ideal world, **Stanford Law Review**, vol. 31, n. 05, mai./1979, pp. 831-885 (869).

de prestações que, indubitavelmente, extrapolam aquilo que um cidadão de poucas posses poderia exigir do Estado<sup>488</sup>.

Naturalmente, tratando-se da saúde do contribuinte e do dependente, a determinação do que é vital e do que é mero consumo (obtenção de satisfação) é extremamente complexa. Então, superando a discussão se o conceito de renda e a capacidade contributiva exigem a dedução ilimitada de despesas com saúde, surge o problema de, havendo alguma restrição, como poderia ela ser fixada em termos genéricos. Isso porque estará justificada, do ponto de vista do conceito de renda e da capacidade contributiva, a dedução de valores muito maiores (em termos percentuais ou absolutos) no caso de contribuinte acometido por doença grave, se comparado com outro contribuinte que, com melhores condições de saúde, tem vultosos dispêndios para assegurar o acesso à melhor rede médico-hospitalar disponível. Por essa razão, a questão da saúde do contribuinte e seus dependentes e seu reflexo no conceito de renda e na capacidade contributiva é melhor resolvida pela via da isenção daqueles que comprovadamente foram acometidos por doenças graves<sup>489</sup>. Essa solução apresentaria ganhos evidentes do ponto de vista da consideração da situação subjetiva e particular do contribuinte, focalizando na sua condição específica de saúde e não na predisposição em dispender mais ou menos de seus recursos na obtenção de serviços médico-hospitalares de ponta ou mais singelos.

Seja como for, não há dúvidas de que a dedutibilidade irrestrita de despesas médico-hospitalares contribui, mediante emprego de recursos estatais, à maximização do direito a saúde de um determinado grupo da sociedade – sendo igualmente certo que esse montante absoluto de contribuição é diretamente proporcional aos ingressos auferidos pelos cidadãos. Daí o motivo de questionar se, do ponto de vista das políticas públicas, seria essa a melhor forma de financiar a saúde (no caso, privada) no país, se comparada ao emprego desses recursos em outros setores da saúde pública<sup>490</sup>.

Em suma, a partir do momento em que se põe em xeque se determinadas deduções (ou a ausência de limites para tanto) decorrem diretamente do conceito de renda e da capacidade contributiva enquanto pressuposto da tributação, assim como se podem encontrar neles seu fundamento, tais exclusões passam a mitigar os objetivos encerrados na

---

<sup>488</sup> Cf. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 4ª reimpressão. Coimbra (Portugal): Almedina, 2015, p. 584.

<sup>489</sup> Como é, atualmente, o regime dos proventos de aposentadoria recebidos pelos portadores de doenças graves – Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014 (artigo 6º, inciso II).

<sup>490</sup> Cf. HABER NETO, Michel. **A tributação e o financiamento do direito à saúde no Brasil**. Dissertação (Mestrado). Universidade de São Paulo, 2012, pp. 164-166.

progressividade enquanto princípio: na medida em que exoneram em maior monta aqueles que mais têm, importam significativa restrição a tal princípio, de tal sorte que a análise de sua constitucionalidade não pode passar ao largo dessa consideração. Que as deduções, especialmente aquelas relacionadas à saúde e à educação, podem se respaldar em outros valores que não vinculados ao conceito de renda ou à capacidade contributiva, não há dúvidas. O problema é verificar se a erosão da base tributável, num contexto de incidência progressiva, seria a forma mais apropriada para, no caso, assegurar o acesso à saúde e à educação a um determinado segmento da sociedade<sup>491</sup>, bem como se não se trataria de medida que, ao invés de fomentar, acabaria por mitigar a consecução dos objetivos encerrados na progressividade enquanto princípio.

### **3.3.3. Efeitos distorcivos de isenções e exclusões da base de cálculo em um esquema progressivo de alíquotas**

Embora já antecipada no tópico anterior, a questão a ser tratada diz respeito à constatação de que quaisquer isenções ou exclusões da base de cálculo do imposto – tomadas em sentido estrito, ou seja, não derivadas do próprio conceito de renda e da capacidade contributiva – implicam grande distorção na alocação da carga tributária e mitigam, por conseguinte, os objetivos relacionados à progressividade enquanto princípio<sup>492</sup>.

Isso ocorre por dois motivos. Em primeiro lugar, é evidente que reduções da base de cálculo, seja por meio de isenções, seja de exclusões ou deduções, contrariam o ideal de abrangência da base tributável que é crucial para a concretização da progressividade. Com isso não se pretende afirmar que toda e qualquer exclusão ou dedução seja contrária a ela; não seria correto afirmar que, sob o princípio da progressividade, devesse ser tributado aquilo que não é renda, seja do ponto de vista dos ingressos (por exemplo, incluindo indenizações na base de cálculo), seja do ponto de vista dos dispêndios (por exemplo, deixando-se de deduzir despesas necessárias à obtenção da própria renda ou vitais à manutenção do mínimo existencial).

A razão disso é absolutamente clara: a progressividade enquanto princípio diz respeito ao ideal de que aqueles que auferem uma maior renda contribuam ao custeio estatal

---

<sup>491</sup> Cf. TURNIER, Willian J. Evaluating personal deductions in an income tax – the ideal. In: **Cornell Law Review**, vol. 66, n. 2, jan./1981, pp. 262-296 (288).

<sup>492</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, pp. 412-414.

com uma maior proporção dela. Em outras palavras, o ponto de comparação sempre será a renda, de tal sorte que, até mesmo considerando a rigidez do emprego de regras de competência pela Constituição Federal, seria completamente equivocada a conclusão de que, com base nos princípios que informam a progressividade (e nela própria), fosse tributado todo e qualquer fluxo de recursos, ainda que de renda não se tratasse.

Diversa é a situação em que, uma vez apurada a renda de determinado contribuinte, à luz do conceito definido pela legislação complementar e da capacidade contributiva enquanto pressuposto de tributação, lhe fosse autorizado, pela legislação ordinária, excluir outros valores de sua base de cálculo, sejam eles despesas excessivas com saúde ou instrução, sejam doações a entidades beneficentes ou qualquer outro tipo de incentivo fiscal. Isso porque, nessas situações, é cada vez mais mitigado o parâmetro de comparação dos contribuintes baseado na renda propriamente dita, já que eles passam a ser discriminados também com base em outros critérios: aqueles que mais doam a instituições de caridade, aqueles que mais aplicam recursos em setores considerados incentivados pelo governo, entidades artísticas e assim por diante<sup>493</sup>.

Assim sendo, igualmente se vê restringido o objetivo de que aqueles que auferem mais renda contribuam ao custeio estatal com uma maior proporção dela. Isso porque não apenas o imposto vê prejudicada sua aptidão para identificar aqueles que têm maior renda, já que a base imponible será diminuída com base em razões não ligadas ao conceito de renda e à capacidade contributiva, mas também não necessariamente aqueles que verifiquem o maior acréscimo patrimonial efetivamente contribuirão em maior proporção.

Em segundo lugar, e mais relevante, há o problema da distorção que as alíquotas progressivas em si provocam na alocação dos recursos públicos aplicados nas isenções. É de grande valia, aqui, a ideia de SURREY a respeito das *tax expenditures*, mencionada há pouco, segundo a qual todas as regras excepcionais de tributação – o que, aqui, se pode tomar como todas as exclusões da base de cálculo não fundadas no conceito de renda e na capacidade contributiva – implicam um gasto tributário por parte do governo em idêntico valor à economia do imposto verificada pelo contribuinte<sup>494</sup>. Em outras palavras, conceder uma isenção, dedução ou exclusão de base de cálculo, de um lado, ou uma subvenção direta, de

---

<sup>493</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 291-292.

<sup>494</sup> Cf. SURREY, Stanley S. Tax incentives as a device for implementing government policy: a comparison with direct government expenditures. In: **Harvard Law Review**, vol. 83, n. 4, fev./1970, pp. 705-738 (706); SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**, pp. 57-58.

outro, são dois fenômenos equivalentes do ponto de vista das finanças públicas (embora possam apresentar resultados diversos do ponto de vista da efetividade e transparência).

A questão centra-se no fato de que a economia tributária (ou, por outra perspectiva, a subvenção indireta) é o produto entre a alíquota efetiva e o montante isentado ou excluído da base de cálculo, o que leva à conclusão de que, se comparados dois contribuintes que se beneficiam de um mesmo valor para dedução da base de cálculo, aquele que tiver maior renda será agraciado por uma subvenção indireta maior que aquele outro cuja renda é inferior, já que a alíquota efetiva a que se submete o primeiro é superior àquela aplicada ao segundo. Se entendida a progressividade como fundamentada nas teorias do sacrifício, não haveria qualquer distorção; como para o contribuinte com maior renda as unidades monetárias têm utilidades marginais inferiores, a diferença entre as subvenções indiretas estaria explicada nessa perda marginal de utilidade, de tal sorte que, a despeito da diferença de valores em termos absolutos, ambas as economias tributárias se traduziriam no mesmo grau de utilidade ou satisfação<sup>495</sup>. Todavia, descartadas as teorias do sacrifício como fundamento da progressividade, esse resultado se torna significativamente desigual do ponto de vista da equidade vertical, mitigando intensamente os objetivos derivados da progressividade enquanto princípio<sup>496</sup>.

Isso não significa que não se possa cogitar eventual justificação para a instituição de um incentivo fiscal de caráter regressivo do ponto de vista da subvenção indireta envolvida. Contudo, o que importa do ponto de vista da argumentação jurídica é que uma medida tal como essa implicaria tão significativa restrição à progressividade enquanto princípio que, em contrapartida, se exigiria uma fundamentação igualmente substantiva e relevante do ponto de vista normativo, sobretudo em vista do critério da justificação crescente, de modo que restrições intensas à eficácia de princípios jurídicos exigem fundamentação de equivalente intensidade do ponto de vista de sua relevância normativa<sup>497</sup>.

Além disso, a mescla entre a graduação de alíquotas e a concessão de exclusões ou deduções implica uma grande obscuridade do ponto de vista da determinação dos efeitos econômicos de sua aplicação, o que pode levar a sucessivas alterações de legislação,

---

<sup>495</sup> Cf. RUPPE, Hans Georg. **Das Abgabenrecht als Lenkungsinstrument der Gesellschaft und Wirtschaft und seine Schranken in den Grundrechten**. Wien: Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, 1982, p. 76-77 *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 413.

<sup>496</sup> Cf. VOGEL, Klaus. Steuergerichtigkeit und soziale Gestaltung. **Deutsche Steuerzeitung**, out./1975, pp. 409-415 (412) *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**, p. 414.

<sup>497</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, pp. 126-127.

acentuando a complexidade do sistema tributário<sup>498</sup>. Nesse aspecto, um fato interessante é verificar que, via de regra, uma das principais fontes de crítica quanto à progressividade e sua efetividade diz respeito à existência de mecanismos legais que permitem a redução drástica do montante de imposto devido pelas classes mais abastadas, o que implicaria violação à igualdade vertical<sup>499</sup>. Daí que, em linha com todo o exposto até aqui, a efetividade da progressividade enquanto princípio depende, sobremaneira, da previsão de uma ampla base tributável (em linha com o conceito de renda abrangente adotado), sem isenções ou outras exceções<sup>500</sup>.

Tudo isso leva a concluir que, do ponto de vista do imposto sobre a renda e a graduação de suas alíquotas e à luz da equidade vertical, a concessão de benefícios fiscais na forma de abatimentos ou deduções na base de cálculo, ao invés de créditos a reduzirem o imposto devido, implica relevante restrição à progressividade enquanto princípio, o que lhe exige fundamento igualmente relevante<sup>501</sup>. Condizente, pois, com os objetivos da progressividade a forma como a legislação brasileira prevê uma série de reduções e deduções do imposto final devido pelas pessoas físicas, especialmente como é o caso das doações e contribuição de natureza caritativa e a projetos de cunho sociais, bem como em benefício de projetos esportivos e de cultura e até mesmo os pagamentos de contribuições previdenciária patronais com relação a empregados domésticos<sup>502</sup>.

### 3.4. Sistemática de tributação da renda e progressividade

#### 3.4.1. Tributação cedular, restrição à progressividade e necessidade de justificação

Do ponto de vista da sistemática de tributação da renda, podem-se conceber dois diferentes modelos: (i) o sistema cedular, em que as várias categorias de rendimentos são classificadas em cédulas, cada uma delas submetidas a uma normatização própria, inclusive

---

<sup>498</sup> Cf. BLUM, Walter J; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation. **University of Chicago Law Review**, v. 19, n. 3, 1952, pp. 417-520 (434-435).

<sup>499</sup> Cf. HALL, Robert E.; RABUSHKA, Alvin. **The flat tax: the fairest, simplest, most efficient and workable plan yet proposed**. Stanford, Califórnia (EUA): Hoover Institution Press, 1985, pp. 5 e 15.

<sup>500</sup> Cf. KORNHAUSER, Marjorie E. The rhetoric of the anti-progressive income tax movement: a typical male reaction. **Michigan Law Review**, v. 86, pp. 465-523, dez./1987 (471-472).

<sup>501</sup> Cf. BORBA, Eduardo José Paiva. A progressividade no Imposto de Renda Pessoa Física. In: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (coord.). **Direito tributário: homenagem a Hugo de Brito Machado**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, pp. 467-488 (484).

<sup>502</sup> Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014 (artigo 80, incisos I a VIII).



no que tange às deduções e alíquotas aplicáveis, bem como ao procedimentos de declaração e recolhimento do imposto; e **(ii)** o sistema global (unitário), em que um imposto único incide sobre toda a renda do contribuinte, independentemente de sua natureza ou fonte, de modo que todos os rendimentos e despesas são considerados de forma unitária para chegar à renda líquida que será tributada. Além desses, há **(iii)** o sistema compósito, em que se mantém a classificação de rendimentos em cédulas, sujeitas a impostos cedulares diversificados, complementados pela superposição de um imposto global (no mais das vezes, progressivo)<sup>503</sup>.

Mesmo sistemas que adotam o modelo unitário acabaram por prever medidas de retenção do imposto pelas fontes de renda, dadas as necessidades arrecadatórias e de praticabilidade na administração do tributo. Essa sistemática atende a diversos propósitos. Um deles, de índole administrativa, diz respeito à transferência da atividade fiscalizatória de muitos contribuintes para apenas um sujeito: ao invés de fiscalizar todos os trabalhadores de uma determinada empresa, fiscaliza-se apenas a empresa que lhes paga os rendimentos do trabalho –vantagem essa evidente no caso de contribuintes não residentes. Dessa forma, a mescla entre um imposto pessoal e unitário e sistemáticas de retenções (antecipações) na fonte indica que, via de regra, é adotado um modelo misto de tributação da renda<sup>504</sup>.

A dicotomia entre sistemas cedulares ou globais tem por pano de fundo uma importante questão acerca da distribuição do encargo do imposto. De um lado, a sistemática cedular prioriza uma diferenciação qualitativa, como uma tributação mais ou menos branda sobre rendimentos do trabalho ou do capital, conforme o caso, por exemplo. De outro, a sistemática global implica uma diferenciação quantitativa, isto é, orientada para os objetivos da progressividade enquanto princípio<sup>505</sup>.

Aponta JARACH que impostos cedulares apenas podem se justificar por razões políticas, na medida em que sempre implicam violação objetiva ao princípio da igualdade tributária<sup>506</sup> – o que poderia ser mais bem colocado em termos de restrição ao princípio da capacidade contributiva, isto é, não residindo nela a justificação para tal sistemática de tributação (pelo contrário, sendo contrária a ela), sua constitucionalidade dependerá da existência de finalidades também asseguradas pela Constituição que a justifiquem. Os

---

<sup>503</sup> Cf. TILBERY, Henry. **O novo imposto de renda do Brasil**: comentário à Lei nº 7.713/88 ajustado aos novos métodos de atualização monetária. São Paulo: IOB, 1989, p. 16; JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. Buenos Aires (Argentina): Cangallo, 1993, pp. 483-486.

<sup>504</sup> Cf. JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**, p. 486.

<sup>505</sup> Cf. TILBERY, Henry. **O novo imposto de renda do Brasil**, pp. 16-17.

<sup>506</sup> Cf. JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**, pp. 483-486.

impostos unitários, ainda segundo o autor, por permitirem a compensação de ganhos e perdas independentemente da origem (fonte) dos rendimentos, revelam-se compatíveis com a sistemática de deduções ou exclusões relacionadas ao mínimo existencial, bem como com a aplicação racional de alíquotas progressivas.

De fato, diversas vantagens do sistema global podem ser cogitadas: além de uma maior simplicidade na fiscalização e administração do imposto e de um menor espaço para as hipóteses de planejamentos tributários, já que inexistirão vantagens em classificar determinado rendimento numa ou noutra categoria, o principal ponto positivo da sistemática unitária diz respeito à progressividade<sup>507</sup>. Isso porque apenas um imposto que considere a condição global do contribuinte será apto a capturar aqueles que auferem um maior volume de renda (vale dizer, independentemente de sua fonte) e lhes impor que contribuam ao custeio estatal numa proporção mais significativa de sua renda se comparados a outros que a auferem em menor monta.

É bem verdade que seria possível construir o argumento, em alguma medida atrelado a premissas semelhantes às teorias do sacrifício, de que a tributação mais branda da renda proveniente do trabalho se justificaria, seja porque sua obtenção implica, em tese, uma maior aplicação de esforço físico por seu beneficiário, seja porque expõe o trabalhador a uma série de riscos (perda do emprego, doenças, incapacidade laboral) mais significativos se comparados àqueles suportados por rentistas<sup>508</sup>. A princípio, contudo, não foi essa a opção do legislador constitucional: como visto, ao determinar que o imposto sobre a renda fosse informado pelos critérios da generalidade e da universalidade, trouxe a predileção para que incidisse de modo semelhante sobre todas as formas, espécies e componentes de renda, o que afastaria, à primeira vista, o fracionamento do acréscimo patrimonial e a diferenciação de certas espécies de rendimentos e ganhos apurados num determinado período<sup>509</sup>. De fato,

---

<sup>507</sup> Cf. BURNS, Lee; KREVER, Richard. Individual income tax. In: THURONYI, Victor (org.). **Tax law design and drafting**, vol. 2. Washington (EUA): International Monetary Fund, 1998, pp. 495-563 (495-499).

<sup>508</sup> Cf. GRIZIOTTI, Benvenuto. **Principios de ciencia de las finanzas**. 6ª ed. Trad. Dino Jarach. Buenos Aires (Argentina): Roque Depalma Editor, 1959, p. 166; COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. In: **Revista de Direito Tributário**, n. 55, ano 15, pp. 297-302, janeiro-março/1991 (300-301); SØRENSEN, Peter Birch. From the global income tax to the dual income tax: recent tax reforms in the Nordic countries. In: **International Tax and Public Finance**, vol. 1, 1994, pp. 57-79 (67).

<sup>509</sup> Cf. CANTO, Gilberto Ulhôa *et al.* Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. São Paulo: Resenha Tributária, 1986, pp. 1-44 (13); OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Princípios fundamentais do imposto de renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 197-227 (214-215); BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 62; QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2004, p. 376

a tributação separada de determinados tipos de rendimentos pode levar a uma situação de desigualdade notória, impossibilitando a compensação entre possíveis ganhos e perdas de capital, além de um significativo prejuízo em termos de progressividade, bem como abrindo amplo espaço para a elisão ou evasão, a depender das circunstâncias, mediante a transformação de rendas ordinárias em rendas de capital, por exemplo<sup>510</sup>.

A sistemática cedular de tributação não é incompatível apenas com a universalidade e generalidade que devem informar o imposto sobre a renda, mas também com a progressividade<sup>511</sup>, o que, inclusive, gera pontos de atenção quanto à própria equidade horizontal e capacidade contributiva, uma vez que haverá sujeitos com a mesma renda que, por serem provenientes de fontes distintas (trabalho e capital, por exemplo), pagarão montantes diferentes de imposto. Isso porque, especialmente se considerada enquanto um princípio, a progressividade veicula o objetivo de um imposto que exija, daqueles que mais têm, uma maior fatia de sua renda. Contudo, se a renda não for mensurada de forma global e se o seu tratamento variar conforme sua origem e natureza, é evidente a perda em termos de pessoalidade na determinação do fato gerador, apuração da base de cálculo e cobrança, o que acaba igualmente prejudicando a consecução de tais objetivos<sup>512</sup>.

Um exemplo pode esclarecer o efeito da tributação cedular. Imagine-se que, no ano-calendário de 2016, uma pessoa tenha auferido, entre diversos aluguéis de imóveis, o montante de R\$ 120.000,00. Outra pessoa, nesse mesmo ano, alienou imóveis de sua propriedade e auferiu ganho líquido total equivalente aos mesmos R\$ 120.000,00. O terceiro, aproveitando-se da alta de juros públicos, auferiu os mesmos R\$ 120.000,00 em operações financeiras com prazo inferior a vinte e quatro meses. O primeiro, cujos aluguéis estão submetidos à tabela progressiva, pagará R\$ 22.567,68<sup>513</sup>. O segundo, cujo ganho de capital é tributado à alíquota fixa de 15%, pagará R\$ 18.000,00. O terceiro terá seu rendimento de aplicação financeira submetido a uma tabela regressiva, lhe sendo aplicável, pela duração, a alíquota de 17,5%, totalizando R\$ 21.000,00 de imposto, tributado exclusivamente na fonte.

Posto o exemplo, algumas questões devem ser colocadas. Manifestaram os três contribuintes a mesma capacidade contributiva, em razão da identidade dos montantes de

---

<sup>510</sup> Cf. JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. Buenos Aires (Argentina): Cangallo, 1993, p. 481.

<sup>511</sup> Cf. BARRETO, Paulo Ayres. O imposto sobre a renda: pessoa física, pessoa jurídica e regime de fonte. In: BARRETO, Aires Fernandino; BOTALLO, Eduardo Domingos (coord.). **Curso de iniciação em direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, pp. 109-130 (111); GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de renda: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. São Paulo: Quartier Latin, 2014, pp. 254-255.

<sup>512</sup> Cf. JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**, p. 503.

<sup>513</sup> (R\$ 120.000,00 x 27,5%) - R\$ 10.432,32 = R\$ 22.567,68.

renda auferidos? Qual a justificação para que recolham montantes diferentes de tributo? Essa distinção baseia-se numa distribuição do encargo do imposto em conformidade com a capacidade contributiva de cada cidadão? Essa sistemática é compatível com a regra do artigo 153, § 2º, inciso I, segundo o qual o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza “será informado pelos critérios [...] da progressividade, na forma da lei”? A princípio, à exceção do caso dos ganhos de capital, cujas particularidades serão tratadas mais adiante, não é possível afirmar que os contribuintes em questão possuem capacidades econômicas subjetivas distintas<sup>514</sup>.

A despeito dessas considerações, a legislação do imposto sobre a renda é repleta de exceções e tratamentos diferenciados a determinados componentes da renda dos contribuintes conforme sua natureza e origem, como é o caso dos rendimentos com aplicações financeiras, ganhos de capital e lucros ou dividendos (rendas empresariais). Ocorre que a tributação cedular de certos rendimentos, isolando-os das demais operações que comporão a base de cálculo do imposto sobre a renda, não apenas desconsidera o aspecto pessoal, mas também imprime relevante restrição aos objetivos encerrados na progressividade enquanto princípio<sup>515</sup>. Se isso leva à inconstitucionalidade de tal regime, é questão de avaliar os fundamentos que justificam ou podem justificar tal diferenciação<sup>516</sup>.

O tratamento diferenciado de rendimentos auferidos no mercado financeiro é, no mais das vezes, justificado pela mobilidade do capital, de tal sorte que uma excessiva (ou mesmo alguma) tributação sobre o seu produto poderia afugentá-lo, além de desestimular a formação de poupança, entendida como essencial para o desenvolvimento econômico<sup>517</sup>. Tanto é assim que a legislação prevê a incidência de alíquotas regressivas conforme o prazo médio da aplicação, numa clara medida para incentivar a manutenção dos investimentos, desestimulando aplicações de cunho especulativo<sup>518</sup>. Em um contexto de competição internacional por investimentos, ela tem sido indicada como um dos fundamentos para a segregação da tributação sobre renda proveniente do trabalho, de um lado, e do capital, de

---

<sup>514</sup> Cf. YAMASHITA, Douglas. Eficácia do princípio da capacidade contributiva no Brasil. In: TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 92.

<sup>515</sup> Cf. GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de renda: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. São Paulo: Quartier Latin, 2014, pp. 254-255.

<sup>516</sup> Cf. SANTOS, Ramon Tomazela. O princípio da universalidade na tributação da renda: análise acerca da possibilidade de atribuição de tratamento jurídico-tributário distinto a determinados tipos de rendimentos auferidos pelas pessoas físicas. In: **Revista Direito Tributário Atual**, v. 28, 2013, pp. 264-294 (293).

<sup>517</sup> Cf. SANTOS, João Victor Guedes. **Teoria da tributação e tributação da renda nos mercados financeiro e de capitais**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, pp. 96-98; 102-103.

<sup>518</sup> Instrução Normativa RFB nº 1.585, de 31 de agosto de 2015, artigos 6º, 8º e 46.

outro, dada a mobilidade e volatilidade do segundo<sup>519</sup>. A constitucionalidade dessa sistemática, como visto, depende da relevância da justificação que lhe sirva de fundamento e da proporcionalidade das restrições que impõe a outros princípios como a universalidade e generalidade (corolários da própria capacidade contributiva) e também à progressividade. A esse respeito, duas considerações merecem destaque.

A primeira delas diz respeito ao próprio conceito de renda e à capacidade contributiva enquanto pressuposto da tributação. Isso porque, independentemente de quais sejam as justificativas para tributar de forma segregada determinados rendimentos, não se pode admitir que seja exigido imposto daqueles cujos ingressos (inclusive de aplicações financeiras) apenas bastam para assegurar o mínimo existencial. Por essa razão, tendo o legislador fixado determinado parâmetro como um montante mínimo para o custeio das necessidades básicas e apartá-lo da tributação na tabela progressiva, também não poderiam sofrer a incidência do imposto os rendimentos financeiros que, somados a todos os demais ingressos, não superassem aquele mínimo existencial. O mesmo argumento vale, por coerência, para as despesas cuja dedução decorra estritamente do conceito de renda: como não há cogitar fundamento que autorize a União a extrapolar a sua competência em matéria de imposto sobre a renda, valores retidos exclusivamente na fonte sobre rendimentos que, ao cabo do ano, não se enquadram naquele conceito deveriam ser restituídos ao contribuinte. Isso porque, nesse caso, não se trataria propriamente da mitigação de objetivos relacionados à generalidade e à universalidade ou à progressividade, mas da tributação de materialidade não enquadrada no conceito de renda e, por conseguinte, fora do campo de competência tributária da União, além de ausente o pressuposto de tributação em que se consubstancia a capacidade contributiva.

O segundo ponto diz respeito à restrição da progressividade decorrente do tratamento favorecido de determinados rendimentos, como aqueles derivados da poupança. Nesse caso, o impacto não se limita ao reflexo de uma mitigação da generalidade e universalidade: é certo que determinados ganhos, justamente porque frutos da renda poupada, acumulam-se mais significativamente nos estratos superiores da sociedade, o que

---

<sup>519</sup> Cf. BIRK, Richard M.; ZOLT, Eric M. Dual income taxation and developing countries. In: **Columbia Journal of Tax Law**, vol. 1, 2010, pp. 174-217 (178); AVI-YONAH, Reuven S. Tax competition, tax arbitrage and the international tax regime. In: **Bulletin for International Taxation**, vol. 61, n. 4, 2007, pp. 130-138 (136). Sobre esse tema, interessante o contraponto de AVI-YONAH, que identifica, no século XXI, o trabalho como tão ou mais móvel que o capital, a partir da análise do fenômeno do crescimento dos empregados norte-americanos expatriados – cf. AVI-YONAH, Reuven S. And yet it moves: a tax paradigm for the 21<sup>st</sup> century. In: **Law & Economics Working Papers**, n. 59, p. 30-31. Disponível em <[http://repository.law.umich.edu/law\\_econ\\_current/59](http://repository.law.umich.edu/law_econ_current/59)>. Acesso em 01.10.2017.

faz com que tais benefícios se concentrem nos grupos mais bem abastados<sup>520</sup>. Assim, determinados tratamentos diferenciados restringem a progressividade em três ordens. Em primeiro lugar, ao afastarem-se de uma base de cálculo geral e universal, mitiga a aptidão do imposto em capturar aqueles contribuintes com uma maior renda, para que contribuam com um percentual maior dela ao custeio estatal. Em segundo lugar, a depender do tipo de rendimento beneficiado, como aqueles derivados da poupança, eles se concentrarão justamente entre aqueles que têm mais renda, ou seja, beneficiando-os de forma especial se comparados com as camadas menos abastadas da sociedade. Por fim, em terceiro lugar, como visto anteriormente, tais benefícios implicam uma subvenção indireta em que quanto mais elevada for a renda de seu destinatário (e a alíquota efetiva aplicada), maior será em termos absolutos a economia fiscal dela decorrente.

Isso tudo significa que a restrição à progressividade decorrente do atual regime diferenciado de tributação de rendimentos de aplicações financeiras é bastante intensa, cuja constitucionalidade depende de uma justificação igualmente significativa. Essa análise, que deve levar em conta, também, o grau em que a medida é apta para fomentar os fins que a fundamentam, é relevante para evidenciar que, tratando da constitucionalidade de diferenciações realizadas pela legislação, algumas delas restringem em maior grau os objetivos da progressividade que outras, o que implica às primeiras um ônus mais significativo de justificação.

### **3.4.2. Tributação (progressiva) dos ganhos de capital**

A tributação dos ganhos de capital, também submetidos à sistemática cedular, ou seja, sujeita a regime específico que não se confunde com aquele aplicado aos demais componentes da renda dos contribuintes, é bastante peculiar e merece uma análise segregada, na medida em que seu tratamento apartado pode encontrar justificativas bastante próprias, além do fato de que, na atual legislação brasileira, sujeita-se à incidência progressiva.

Trata-se de questão bastante complexa, seja acerca da inclusão dos ganhos de capital no conceito de renda, seja quanto ao momento ideal de sua tributação. No contexto brasileiro, tais problemas são bem resolvidos pela Constituição e pelo Código Tributário Nacional: incluem-se os ganhos de capital na materialidade do imposto sobre a renda,

---

<sup>520</sup> Cf. MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas**: teoria e prática. Trad. Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo: 1980, p. 226.

submetendo-se à tributação apenas quando realizados, isto é, no momento em que verificada a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica sobre elas. O interessante é verificar que, se decorre da própria capacidade contributiva a ideia de tributar ganhos de capital, nela também podem se fundamentar as exceções de tratamento que lhes são aplicadas pela legislação<sup>521</sup>.

Sob essa premissa, logo se vê que pouco sentido haveria em tributar ganhos de capital conjuntamente com a renda proveniente do trabalho num contexto de progressividade: os primeiros, ocasionais e frutos de ganhos acumulados ao longo do período em que detido o capital, ao contrário da segunda, via de regra de fluxo regular, implicaria picos de alíquota efetiva nos períodos em que realizados<sup>522</sup>. Essa hipótese traz consigo dois problemas. Em primeiro lugar, uma alíquota elevada sobre ganhos de capital implicaria um efeito de detenção dos capitais (*lock-in effect*), na medida em que os proprietários de bens de capital se veriam desestimulados a alienar suas propriedades e, então, sujeitarem-se ao imposto<sup>523</sup> – o que implicaria que o capital não fosse usado da forma mais eficiente e rentável<sup>524</sup>. Tal argumento, contudo, parece tratar-se de uma versão adaptada, aos ganhos de capital, de críticas à incidência de impostos em geral e eventuais ineficiências dela decorrentes<sup>525</sup>. Isso porque, como bem aponta KAVELAARS, esse efeito de detenção de capitais é bastante limitado, na medida em que o imposto decorrente da transação será precificado, de tal sorte que, vedado o confisco, usufruirá o vendedor do ganho líquido remanescente após o pagamento do imposto<sup>526</sup>.

Em segundo lugar, há a questão de que, tributando-se ganhos de capital apenas quando realizados, haverá um acúmulo de ganhos (*bunching gains*) que, na realidade, referem-se à mais-valia acumulada ao longo da manutenção da propriedade de certo capital

---

<sup>521</sup> Cf. FREEDMAN, Judith. Treatment of capital gains and losses. In: ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie (orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam (Holanda): IBFD, 2005, pp. 191-215 (200).

<sup>522</sup> Cf. SIMONS, Henry C. **Personal income taxation: the definition of income as a problem of fiscal policy**. Chicago (EUA): The University of Chicago Press, 1938, p. 153; BLUM, Walter J; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation. **University of Chicago Law Review**, v. 19, n. 3, 1952, pp. 417-520 (433); HOLMES, Kevin. **The concept of income: a multi-disciplinary analysis**. Amsterdam (Holanda): IBFD, 2000, p. 381.

<sup>523</sup> Cf. TILBERY, Henry. **A tributação dos ganhos de capital**. São Paulo: Resenha Tributária, 1977, p. 30; SØRENSEN, Peter Birch. From the global income tax to the dual income tax: recent tax reforms in the Nordic countries. In: **International Tax and Public Finance**, vol. 1, 1994, pp. 57-79 (64); HOLMES, Kevin. **The concept of income**, p. 382; FREEDMAN, Judith. Treatment of capital gains and losses, p. 200.

<sup>524</sup> Essa foi, inclusive, a justificativa encontrada pela Suprema Corte norte-americana para assentar a constitucionalidade da tributação mais branda dos ganhos de capital – cf. KORNHAUSER, Marjorie E. The origins of capital gains taxations: what's law got to do with it. In: **Southwestern Law Journal**, vol. 39, 1985, pp. 869-928 (906).

<sup>525</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: 2017, p. 44.

<sup>526</sup> Cf. KAVELAARS, Peter. Accrual versus realization. In: ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie (orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam (Holanda): IBFD, 2005, pp. 127-181 (131).

por determinado contribuinte<sup>527</sup>. A despeito disso, seria possível cogitar, do ponto de vista dos objetivos da progressividade enquanto princípio, a simples inclusão dos ganhos de capital na base de cálculo do período em que percebidos, para fins de aplicação da alíquota graduada. Afinal, se houver um pico isolado na alíquota efetiva, isso decorreria quase que exclusivamente do fato que, em um determinado momento, o contribuinte realizou um expressivo ganho e – a despeito das teorias mais abrangentes de renda avocarem a inclusão de mais-valias não realizadas no seu cômputo<sup>528</sup> – é a partir desse momento que usufruirá o contribuinte do ganho, efetivamente incrementando seu poder econômico e de consumo. Esse argumento, contudo, pode encontrar resistência na medida em que não supera o fato de que a mais-valia realizada em um dado momento inegavelmente refere-se a eventos econômicos e investimentos realizados anteriormente, sendo inadequado simplesmente ignorar tal circunstância.

No entanto, o principal aspecto desse acúmulo de ganhos diz respeito aos efeitos inflacionários, que constituem importante fundamento para que os ganhos de capital se submetam a uma alíquota inferior àquelas aplicáveis às rendas provenientes do trabalho<sup>529</sup>. Daí concluir-se que a aplicação de alíquotas progressivas de um imposto global (unitário) e pessoal a ganhos eventuais e extraordinários como é o caso dos ganhos de capital pode implicar injustificadas restrições à igualdade vertical do imposto<sup>530</sup>. Essa peculiaridade do sistema brasileiro leva à seguinte questão: aplicando-se aos ganhos de capital um imposto, a um só tempo, ceder e progressivo, são válidas as conclusões tecidas até aqui? A esse respeito, devem ser avaliados três aspectos: inflação, intensidade de tributação e pessoalidade do imposto.

Sobre o primeiro ponto, via de regra, há quatro formas distintas de expurgar os efeitos inflacionários de ganhos de capital: **(i)** considerar tributável apenas uma parcela do ganho nominal, na premissa de que o restante representa a variação inflacionária; **(ii)** reduzir

---

<sup>527</sup> Cf. TILBERY, Henry. **A tributação dos ganhos de capital**, p. 25; SØRENSEN, Peter Birch. From the global income tax to the dual income tax, p. 68; HOLMES, Kevin. **The concept of income**, p. 381; FREEDMAN, Judith. Treatment of capital gains and losses. In: ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie (orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam (Holanda): IBFD, 2005, pp. 191-215 (207); MUTEN, Leif. Treatment of capital gains and losses – a response. In: ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie (orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam (Holanda): IBFD, 2005, pp. 191-215 (219).

<sup>528</sup> Cf. tópico 3.2.2.2.2. (“Teoria do acréscimo patrimonial e conceito abrangente de renda”).

<sup>529</sup> Cf. SIMONS, Henry C. **Personal income taxation: the definition of income as a problem of fiscal policy**. Chicago (EUA): The University of Chicago Press, 1938, pp. 155-156; TILBERY, Henry. **A tributação dos ganhos de capital**, pp. 32-35; SØRENSEN, Peter Birch. From the global income tax to the dual income tax: recent tax reforms in the Nordic countries. In: **International Tax and Public Finance**, vol. 1, 1994, pp. 57-79 (64).

<sup>530</sup> Cf. JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. Buenos Aires (Argentina): Cangallo, 1993, p. 507.



o valor nominal do ganho de forma proporcional ao tempo de detenção do capital; (iii) ajustar o valor do custo de aquisição conforme a taxa média de inflação no período entre aquisição e alienação, considerando depreciações acumuladas; ou (iv) semelhantemente à anterior, mas se desconsiderando eventuais depreciações<sup>531</sup>.

Com o fim da correção monetária dos custos de aquisição<sup>532</sup>, a legislação brasileira passou a prever, algum tempo depois, a aplicação de fatores de redução do ganho de capital de propriedades imobiliárias, conforme o tempo transcorrido entre a sua previsão e a alienação do bem<sup>533</sup>. Trata-se, portanto, de um expurgo apenas parcial dos efeitos inflacionários: em primeiro lugar, não se atrela o fator de redução atrelado a nenhum índice de preços, mas a uma fração fixada em lei; em segundo lugar, não abrange todo o período de detenção do bem, mas apenas aquele transcorrido entre a edição da lei instituidora e a alienação; e, em terceiro lugar, aplica-se exclusivamente aos bens imóveis – discriminação de difícil justificção.

Por tais motivos, e passando a tratar do segundo aspecto, justifica-se atribuir a ganhos de capital uma tributação menos intensa se comparada àquela a que se submetem rendimentos correntes do contribuinte. É certo que a comparação entre a carga tributária incidente sobre rendimentos do trabalho e do capital não deve levar em conta apenas o imposto sobre a renda propriamente dito; afinal, contribuições à seguridade social e tributos sobre o consumo representam formas adicionais de tributar a renda proveniente do trabalho<sup>534</sup>. Contudo, tributar ganhos de capital a uma alíquota superior à alíquota progressiva marginal máxima seria de difícil justificção, inclusive à luz do conceito de renda, já que, no mais das vezes, embutem-se mais-valias meramente nominais, decorrentes da inflação, no cômputo de tais ganhos de capital.

Por essa razão, causou estranheza a Medida Provisória nº 692, de 22 de setembro de 2016, ter pretendido aplicar alíquotas progressivas aos ganhos de capital a um patamar máximo de 30% – superior, portanto, à alíquota marginal mais elevada a que se sujeitam os rendimentos correntes. Coerente, assim, a alteração legislativa que culminou na Lei nº 13.259, de 16 de março de 2016, fruto da conversão da referida medida provisória, em que a alíquota máxima aplicável aos ganhos de capital foi fixada em 22,5%.

---

<sup>531</sup> Cf. BIANCO, João Francisco. **Inflação e imposto de renda da pessoa jurídica**. Dissertação (Mestrado). Universidade de São Paulo, 1993, p. 49.

<sup>532</sup> Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, artigo 17.

<sup>533</sup> Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, artigo 15.

<sup>534</sup> Cf. SØRENSEN, Peter Birch. From the global income tax to the dual income tax: recent tax reforms in the Nordic countries. In: **International Tax and Public Finance**, vol. 1, 1994, pp. 57-79 (58).

Há, por fim, a questão da pessoalidade do imposto progressivo sobre ganhos de capitais. Esse ponto é crucial, pois, como visto no tópico anterior, apenas um imposto pessoal pode atender aos objetivos encerrados na progressividade enquanto princípio e tratar de pessoalidade num imposto cedular parece ser, à primeira vista, uma contradição em termos. Por esse viés, seria incongruente com os objetivos que justificam a progressividade impô-la numa sistemática cedular que, por ser inadequada para mensurar globalmente a renda auferida por cada indivíduo, falha em capturar aqueles que mais têm-na, para que contribuam numa maior proporção dela. No caso, seria a situação de indivíduos que auferissem o mesmo montante de ganhos, sendo que um pagaria menos que o outro pelo simples fato de que suas mais-valias foram segregadas em diferentes operações, na venda de diferentes bens.

A esse respeito, é interessante voltar a atenção à graduação de alíquotas trazida pela lei: até o montante de R\$ 5.000.000,00, aplica-se a alíquota de 15%; sobre a parcela que exceder R\$ 5.000.000,00 e não ultrapassar R\$ 10.000.000,00, 17,5%; sobre o montante entre R\$ 10.000.000,00 e R\$ 30.000.000,00, 20%; e, sobre o que exceder R\$ 30.000.000,00, 22,5%. Isso significa que a maioria das operações geradoras de ganho de capital permanecerão sujeitas à alíquota de 15%, enquanto apenas os ganhos extraordinários (para a realidade brasileira) estarão submetidos às alíquotas superiores. Assim, do ponto de vista prático, a crítica quanto à (im)pessoalidade do imposto pode ser relativizada, na medida em que o corte estabelecido pela legislação é elevado o suficiente para diminuir aquelas distorções aventadas. Isso porque, não se pode ignorar, essa questão de congruência diz respeito, sobretudo, à razoabilidade da discriminação, controle que toma por base a proteção de interesses pessoais e, por essa razão, está indissociavelmente ligado às situações concretas de lesão<sup>535</sup> – que, no caso específico, estarão longe de ser a tendência verificada.

### **3.4.3. Tributação das rendas empresariais e a integração entre pessoas jurídicas e pessoas físicas**

À primeira vista, a legislação brasileira parece, simplesmente, isentar as rendas empresariais, assim entendidas como aquelas auferidas por pessoas físicas em decorrência do desenvolvimento da atividade empresarial por meio de uma sociedade (lucros ou dividendos). Isso porque, editada em 1995, a Lei nº 9.249 excluiu, em seu artigo 10, “os

---

<sup>535</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. In: **Revista de Direito Administrativo**, n. 215. Rio de Janeiro, janeiro-março/1999, pp. 151-179 (173).

lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado” da incidência do imposto sobre a renda retido na fonte ou devido pelo beneficiário, seja pessoa física ou jurídica. Tomada tal afirmação como premissa, tratar-se-ia de uma acintosa mitigação dos objetivos da progressividade enquanto princípio: lucros e dividendos enquadram-se no conceito legal de renda, de tal sorte que sua não tributação implicaria uma significativa distorção que, no entanto, seria particularmente reforçada por conta da sua abrangência<sup>536</sup>.

Contudo, há de considerar que tais componentes de renda, antes de distribuídos aos sócios ou acionistas, são objeto de tributação no nível da sociedade, pelo imposto sobre a renda das pessoas jurídicas – inclusive, a princípio e considerando a CSLL, a uma alíquota (34%) superior à alíquota marginal máxima da tabela progressiva (27,5%). Nesse ponto, duas considerações devem ser levantadas. Em primeiro lugar, se é correto considerar que a sociedade em si exterioriza a capacidade contributiva traduzida na renda apurada, ou se o lucro é mero reflexo das capacidades contributivas individuais de seus quotistas ou acionistas. Em segundo lugar, se é adequado encarar a tributação das pessoas jurídicas como, indiretamente, tributação dos próprios quotistas ou acionistas.

No tocante à existência de capacidade contributiva própria das empresas, SOUSA é taxativo em asseverar que, sobretudo em economias pouco industrializadas como era a brasileira nos anos 1950 (analisada pelo autor), não haveria sentido averiguar a existência de capacidade nas empresas senão o somatório das capacidades individuais de seus sócios. Essa posição, contudo, parece contradizer a constatação, feita pelo próprio autor, no sentido de que o aumento da tributação sobre os lucros das empresas poderia levar à elevação dos preços, seja pela transferência do custo tributário aos consumidores, seja por uma majoração deliberada que visasse conservar o lucro líquido, a despeito da carga tributária incrementada<sup>537</sup>. O problema da repercussão econômica do ônus tributário pode ser considerado o principal óbice para que se considere acertada a afirmação de que são os quotistas ou acionistas que suportam o imposto pago pela sociedade. Um exemplo prático há de esclarecer essa questão. Imagine-se que não houvesse imposto sobre pessoas jurídicas e, subitamente, fosse criado tributo de tais características (ou, ao menos, majorado). Quem

---

<sup>536</sup> Cf. tópico 3.3.3. (“Efeitos distorcivos de isenções e exclusões da base de cálculo em um esquema progressivo de alíquotas”).

<sup>537</sup> Cf. SOUSA, Rubens Gomes. **Estudos de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1950, pp. 86-89.

arcará com o novo imposto: os sócios, os trabalhadores, os fornecedores ou os consumidores?<sup>538</sup>

Essa questão é complexa, pois se refere ao impacto da tributação na formação de preços, tanto dos produtos ou serviços fornecidos pela sociedade ou aplicados na produção e desenvolvimento de suas atividades, quanto da mão de obra por ela contratada. De fato, à primeira vista, são os sócios que arcarão com a nova carga tributária, em razão da queda do resultado após impostos e da própria redução no valor das ações ou quotas decorrente dessa perda estimada. Contudo, não é difícil imaginar que possa haver um aumento no preço cobrado pelos serviços ou produtos fornecidos pela referida empresa, ou que ela possa exigir um desconto no valor que paga a seus fornecedores. Igualmente, também não seria improvável cogitar que essa nova incidência tributária levasse a uma redução dos custos com a folha de pagamento da empresa com seus funcionários, transferindo aos trabalhadores que lhe prestam serviços o ônus do novo encargo<sup>539</sup>.

O que determina, nesse exemplo, quem irá suportar efetivamente o encargo do novo imposto? Embora de difícil mensuração, a resposta é singela: aquele que estiver disposto a suportá-lo. Se os consumidores permanecerem dispostos a adquirir referido produto ou serviço a um preço maior, a eles serão transferidos os encargos; se os fornecedores ou trabalhadores aceitarem um preço menor pelos seus produtos ou serviços, a eles se transferirão os ônus dessa nova incidência<sup>540</sup>. O que determina essa “disposição”, no entanto, é algo dependente de inúmeras variáveis, sejam elas relativas ao tempo em que o novo imposto é aplicado, ao próprio tributo em si, ao produto ou serviço onerado e ao seu mercado específico, além de aspectos ligados ao regime econômico, ao sujeito passivo da obrigação e à conjuntura econômica; daí constatar SCHOUERI que, pelo cálculo matemático combinatório, todos esses fatores levariam à possibilidade de ocorrência de situações diversas, quanto à transferência do encargo, na ordem das centenas de milhões<sup>541</sup>.

Diante dessa complexidade, outro exemplo pode ilustrar as possíveis acomodações desses custos fiscais entre os agentes econômicos. Imaginem-se duas estradas

---

<sup>538</sup> Cf. HALL, Robert E.; RABUSHKA, Alvin. **The flat tax: the fairest, simplest, most efficient and workable plan yet proposed**. Stanford, Califórnia (EUA): Hoover Institution Press, 1985, p. 9.

<sup>539</sup> Cf. MCLURE JR., Charles E. Integration of the personal and corporate income taxes: the missing element in recent tax reform proposals. In: **Harvard Law Review**, vol. 88, n. 3. Jan./1975, pp. 532-582 (542); SLEMROD, Joel; BAKIJA, Jon. **Taxing ourselves: a citizen's guide to the debate over taxes**. 4ª ed. Cambridge, Massachusetts (EUA): The MIT Press, 2004, p. 79.

<sup>540</sup> Cf. SERNA, José Guillermo Baron. La progresividad en el sistema tributario colombiano. In: **Revista del Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario**, v. 86, n. 562, pp. 3-28, Bogotá (Colômbia), dez./1993 (14).

<sup>541</sup> Precisamente, 566.231.040 hipóteses (cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, pp. 71-72).

que liguem os mesmos pontos (subúrbio e centro da cidade) e levem, cada uma, a mesma quantidade de trabalhadores a seus trabalhos, os quais também possuam seu particular caminho de preferência. Passando a ser cobrado pedágio em apenas uma delas, questiona-se: quem perde com a nova cobrança? À primeira vista, seriam aqueles habituados a seguir pela estrada que passou ser cobrada. Contudo, ao longo do tempo, para evitar esse novo custo, é possível imaginar que mais e mais trabalhadores passem a seguir pela outra via, gratuita, tornando-a mais congestionada e, conseqüentemente, aumentando o tempo de deslocamento nela. Pode-se supor, portanto, que todos os trabalhadores que utilizem essas estradas, de uma forma ou de outra, serão igualmente onerados pelo novo pedágio, independentemente de qual era sua via de preferência original; do mesmo modo um imposto sobre sociedades se espalharia por todos aqueles que, de uma forma ou de outra, mantêm relações econômicas com ela<sup>542</sup>. Essas questões podem refutar a visão das pessoas jurídicas como meros “agentes de arrecadação do imposto devido pelos seus sócios ou acionistas”<sup>543</sup>.

Todavia, como aponta MOLINA, ainda que se possa reconhecer uma relativa autonomia organizacional das empresas, tal constatação não justificaria uma dupla tributação econômica de seu resultado, tributando-se igualmente lucros e dividendos distribuídos, sem qualquer ferramenta de imputação ou compensação, o que implicaria que as rendas empresariais fossem oneradas de forma significativamente mais pesada que os demais componentes da renda dos contribuintes. Essa consideração coaduna-se com a dificuldade da inconclusiva análise da repercussão econômica dos tributos pagos pela sociedade; ela também se faria presente, fosse a tributação na pessoa física, por exemplo, de um autônomo. É interessante verificar que o autor espanhol, ao tratar dos mecanismos de integração, entende que o modelo de transparência fiscal, baseado na ideia de que a capacidade contributiva é verificada nos sócios e não na sociedade, se ajusta apenas às entidades de dimensões reduzidas, mas não às grandes corporações<sup>544</sup>.

Esse aspecto é relevante, uma vez que, do ponto de vista de eventual capacidade contributiva das sociedades e daquele que suporta o ônus da tributação dos lucros por elas auferidos, não parecem análogas as situações de sociedades de pessoas, notadamente aquelas constituídas para o exercício de profissões liberais e intelectuais, cujo principal capital aplicado no desenvolvimento da atividade econômica são os próprios sócios, e de grandes

---

<sup>542</sup> Cf. SLEMROD, Joel; BAKIJA, Jon. **Taxing ourselves**, pp. 79-80.

<sup>543</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954, p. 241.

<sup>544</sup> Cf. MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **Capacidad económica y sistema fiscal**. Madrid: Marcial Pons, 1998, pp. 396-397.

corporações, no mais das vezes de capital aberto, com pulverização de acionistas e dissociação entre controle e propriedade. Isso porque, como captado por AVI-YONAH, determinadas pessoas jurídicas detêm um significativo poder na sociedade, seja de cunho político, econômico ou de mercado sobre os consumidores (monopólios), o qual é exercido muito mais por seus administradores do que propriamente pelos acionistas, já que são os primeiros que direcionam, majoritariamente, os recursos financeiros da corporação<sup>545</sup>. Nesse aspecto, mesmo BRAUNER, crítico da tributação separada de pessoas jurídicas, reconhece que a segregação entre a propriedade e o controle das empresas abertas, bem como a pulverização de seu quadro acionário, dificultam que se encarem tais corporações como transparentes com relação a seus acionistas<sup>546</sup>.

A par do debate acerca da relação entre sociedade e sócios, os métodos de integração da tributação da renda das pessoas jurídicas e das pessoas físicas, mitigando a dupla tributação econômica sobre tais lucros, assumem também relevância ao relativizar seus deletérios efeitos sobre a atividade empresarial. Isso porque, no sistema clássico, as rendas empresariais são tributadas tanto pelo imposto de renda das pessoas jurídicas, quando apuradas, quanto pelo imposto de renda das pessoas físicas quando distribuídos aos sócios ou acionistas pessoas físicas, quando distribuídas, sem qualquer alívio da dupla tributação econômica. Esse sistema afasta a neutralidade nas escolhas empresariais, desestimulando a distribuição de dividendos<sup>547</sup>. A dupla tributação econômica dos lucros acaba por levantar questões relacionadas à equidade. Isso porque a inexistência de métodos de integração teria por consequência uma tributação mais intensa das rendas empresariais se comparada aos demais componentes de renda dos indivíduos, o que dificilmente poderia ser justificado em termos de equidade<sup>548</sup>.

Em que pesem os sonoros argumentos para que se integrem as tributações de pessoas jurídicas e pessoas físicas, há diversos mecanismos que podem ser cogitados para

---

<sup>545</sup> Cf. AVI-YONAH, Reuven S. Corporations, society, and the state: a defense of the corporate tax. In: **Virginia Law Review**, vol. 90, n. 5, set./2004, pp. 1193-1255 (1235-1238).

<sup>546</sup> Cf. BRAUNER, Yariv. Revisitando a (in)sensatez do imposto de renda das pessoas jurídicas. Trad. Gustavo Gonçalves Vettori e Natalie Matos Silva. In: **Revista Direito Tributário Atual**, vol. 21, 2007, pp. 61-102 (99).

<sup>547</sup> Cf. LEMGRUBER, Andréa. A tributação do capital: o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e o Imposto sobre Operações Financeiras. In: BIDERMAN, Ciro e ARVATE, Paulo (orgs.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, pp. 206-230 (221); SILVA, Natalie Matos. A integração da tributação das pessoas jurídicas e das pessoas físicas: análise dos modelos teóricos e de sua adequação ao princípio da capacidade contributiva. In: **Revista Direito Tributário Atual**, vol. 23, 2009, pp. 366-401 (386-387); CAVALCANTI, Flavia. A integração da tributação das pessoas jurídicas e das pessoas físicas: uma análise calcada na neutralidade, equidade e eficiência. In: **Revista Direito Tributário Atual**, vol. 24, 2010, pp. 239-279 (268-269).

<sup>548</sup> Cf. SILVA, Natalie Matos. A integração da tributação das pessoas jurídicas e das pessoas físicas, p. 385.

tanto, cada qual com objetivos e consequências diferentes<sup>549</sup>. Os métodos de integração parcial buscam mitigar a sobreposição da incidência tributária sobre os lucros auferidos pelas pessoas jurídicas e distribuídos aos seus sócios e acionistas. No nível do acionista, essa atenuação pode se dar pelas seguintes técnicas: **(i)** exclusão dos dividendos recebidos da base de cálculo do imposto de renda do sócio ou acionista; **(ii)** concessão de crédito ao sócio ou acionista correspondente ao imposto pago pela pessoa jurídica; **(iii)** tributação a uma alíquota única no nível da pessoa jurídica. Já no nível da pessoa jurídica, podem ser adotados dois principais métodos para mitigar a dupla tributação: **(i)** tributação a alíquotas diferenciadas, isto é, aplicação de alíquotas altas para lucros não distribuídos e redução de alíquota para lucros a serem distribuídos; ou **(ii)** considerar dividendos como despesas dedutíveis da base de cálculo do imposto da pessoa jurídica.

Por outro lado, os métodos de integração total têm por objetivo que todos os lucros da pessoa jurídica sejam tributados pelas alíquotas do imposto aplicáveis às pessoas físicas, e podem ser: **(i)** o *partnership approach*, pelo qual a personalidade jurídica da sociedade é desconsiderada para fins fiscais, tributando-se todos os seus lucros proporcionalmente no nível das pessoas físicas; ou **(ii)** o chamado “método Carter”, técnica desenvolvida no Canadá, durante um projeto de reforma desenvolvido pela *Royal Commission of Taxation*, na década de 1960, consistente, basicamente, na atribuição de um crédito, aos sócios, proporcional ao imposto pago pela sociedade, inclusive sobre lucros retidos, equivalendo a tributação na sociedade a uma espécie de incidência na fonte.

O modelo atualmente implementado no Brasil corresponde à integração no nível do sócio mediante a exclusão dos lucros ou dividendos da base de cálculo do imposto por ele devido. Aqui, merece destaque a sistemática dos juros sobre capital próprio, que mitigam a crítica de MCLURE, para quem o método de exclusão dos dividendos distribuídos (e sua indedutibilidade) estimularia o endividamento e a subcapitalização das empresas<sup>550</sup>. Assim, os juros sobre capital próprio atendem ao pressuposto de neutralizar (ou, ao menos, minimizar) distorções na decisão entre capitalizar a sociedade ou endividá-la, uma vez que atribui efeitos tributários, ao sócio e à sociedade, semelhantes àqueles relacionados à tomada

---

<sup>549</sup> Cf., a respeito dos métodos tratados a seguir, MCLURE JR., Charles E. Integration of the personal and corporate income taxes: the missing element in recent tax reform proposals. In: **Harvard Law Review**, vol. 88, n. 3. Jan./1975, pp. 532-582 (549-561); TILBERY, Henry. **Imposto de renda: pessoas jurídicas – integração entre sociedade e sócios**. São Paulo: Atlas, 1985, pp. 43-47.

<sup>550</sup> Cf. MCLURE JR., Charles E. Integration of the personal and corporate income taxes, p. 552.

de recursos no mercado perante credores (dedução pela fonte pagadora/tributação pelo beneficiário)<sup>551</sup>.

Se deixado de lado, por ora, o problema da translação do imposto (que, ademais, se faz sempre presente, quaisquer que fossem a estrutura e modelo de tributação) e assumida a premissa da integração de que o imposto pago pela sociedade diz respeito à manifestação de capacidade contributiva dos próprios quotistas ou acionistas, pode-se concluir que o modelo brasileiro implica a tributação cedular, exclusivamente no nível das sociedades, dos resultados decorrentes da atividade empresarial desenvolvida por intermédio de pessoas jurídicas. Sua análise, a princípio, diferiria muito pouco dos aspectos avaliados quanto à sistemática cedular em geral<sup>552</sup>. A particularidade, nesse caso, se comparada aos ganhos de capital ou aos rendimentos do mercado financeiro, repousa no fato de que a alíquota aplicável às rendas empresariais (34%, considerando a CSLL) seria consideravelmente superior à alíquota marginal máxima do imposto das pessoas físicas (27,5%).

Assim sendo, se admitida a premissa de que o imposto é pago pela sociedade à conta dos sócios, esse esquema de alíquotas levaria à conclusão de que o método de integração adotado pela legislação vulnera os objetivos da progressividade sob a perspectiva de quotistas e acionistas, especialmente aqueles com níveis médio de renda, que sofrerão a incidência do imposto sobre resultados empresariais a uma alíquota superior àquela a que estariam sujeitos na tabela progressiva, além de serem tributados no mesmo patamar de contribuintes que auferiram globalmente um montante de renda muito maior. Há, contudo, dois aspectos específicos da sistemática brasileira de integração que podem suscitar questões acerca de restrições aos objetivos da progressividade enquanto princípio<sup>553</sup>.

Em primeiro lugar, há aquelas situações em que o objeto de tributação no nível das sociedades pode se revelar significativamente inferior à monta de rendimentos recebidos, como lucros ou dividendos, pelos sócios ou acionistas. Isso decorre, em primeiro lugar, de o artigo 10 da Lei nº 9.249/95 haver delimitado a isenção aos “lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados”, sem qualquer menção à base de cálculo em si dos tributos, o que permite a conclusão de que os conceitos ali versados são aqueles

---

<sup>551</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Juros sobre capital próprio: natureza jurídica e forma de apuração diante da “nova contabilidade”. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**, vol. 3. São Paulo: Dialética, 2012, pp. 169-193 (182-185).

<sup>552</sup> Cf. tópico 3.4.1. (“Tributação cedular, restrição à progressividade e necessidade de justificação”).

<sup>553</sup> Cf. tópicos 3.3.3. (“Efeitos distorcivos de isenções e exclusões da base de cálculo em um esquema progressivo de alíquotas”) e 3.4.1. (“Tributação cedular, restrição à progressividade e necessidade de justificação”).



próprios do direito societário, ou seja, dos lucros ou dividendos distribuídos com base no resultado contábil das sociedades<sup>554</sup>.

Essas distorções podem decorrer da sistemática convencional de mensuração da base de cálculo do imposto devido pelas sociedades, especialmente quanto aos ajustes (adições ou exclusões) na apuração do lucro real. Nesse caso, contudo, não parece haver maiores dificuldades: se a sociedade auferir uma receita que não deve sujeitar-se à tributação (e, portanto, é excluída na apuração do lucro real), coerentemente receberá o sócio tal montante livre de incidência; por outro lado, se a sociedade registra despesas tidas como indedutíveis na apuração do lucro real (e, portanto, as adiciona), o fato de incluí-las na base do imposto não autorizará a distribuição livre de tributação aos sócios, uma vez que, ao fim e ao cabo, a despesa foi incorrida do ponto de vista contábil-societário e não há de falar em lucros a distribuir.

A situação é mais sensível quando se trata de pessoas jurídicas sujeitas às sistemáticas do lucro presumido e arbitrado ou, ainda, de microempresas e de empresas de pequeno porte<sup>555</sup>. Nessas hipóteses, sob o fundamento da simplificação e praticabilidade, a legislação prevê uma apuração estimada da base de cálculo do imposto sobre a renda a partir das receitas auferidas pela sociedade e, sobre essa estimativa, determina a aplicação das alíquotas dos tributos em referência. Ocorre que, coerentemente com a interpretação do artigo 10 da Lei nº 9.249/95 mencionada acima, a legislação tributária prevê, expressamente, que, havendo escrituração contábil que evidencie lucro societário superior à base de cálculo do imposto descontada dos tributos pagos, poderão as sociedades distribuir a seus sócios o resultado apurado nas demonstrações financeiras sem qualquer tributação<sup>556</sup>.

É difícil estimar se e em que montante esse descasamento implica a tributação favorecida das rendas empresariais, já que a questão está intimamente relacionada com as margens de lucro e percentuais fixados pela legislação frente à correlação entre resultado contábil e receitas auferidos indicada nas demonstrações financeiras da sociedade. O ponto é que, além de custos de conformidade (que têm peso significativo nessa escolha), a opção pela tributação com base em regimes simplificados sugere que o contribuinte

---

<sup>554</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; TERSI, Vinícius Feliciano. A limitação à isenção dos dividendos pelo Parecer PGFN/CAT 202/2013. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamientos)**, vol. 4. São Paulo: Dialética, 2013, pp. 104-121 (114-116).

<sup>555</sup> Nesse caso, com fundamento legal no artigo 14 da Lei Complementar nº 123/2006.

<sup>556</sup> No caso de pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, tal regra decorre de norma infralegal editada pela Receita Federal do Brasil, à guisa de interpretação do artigo 10 da Lei nº 9.249/95 (Instrução Normativa RFB nº 1.700/17, artigo 238, § 2º, inciso II). No caso de microempresas e de empresas de pequeno porte, a regra decorre diretamente do artigo 14, § 2º, da Lei Complementar nº 123/2006.

vislumbre a oportunidade de redução de sua carga fiscal, ao menos face à que suportaria se estivesse submetido à sistemática do lucro real.

É nesses termos que deve ser colocada a questão acerca de eventual tratamento tributário favorecido às rendas empresariais. Essa diferenciação, ainda, abre amplo espaço para que os contribuintes, sejam aqueles que conduzem os próprios negócios por meio de pessoas jurídicas, como profissionais liberais, sejam aqueles que atuam como diretores em sociedades das quais são sócios, determinem arbitrariamente qual parcela de sua renda possui uma natureza ou outra. Para esse problema, podem-se cogitar soluções mais ou menos complexas. No primeiro grupo, há disposições que buscam limitar o montante correspondente a ganhos empresariais com base em taxas de retorno presumidas, que podem ser aplicadas tanto sobre os ativos da sociedade quanto sobre o custo de aquisição ou preço de mercado de suas ações ou quotas<sup>557</sup>. No segundo grupo, há soluções simples e que permitem ampla margem de discricionariedade aos contribuintes, em que apenas se exige a fixação de algum pró-labore (renda do trabalho) destacado dos lucros ou dividendos (rendas empresariais), solução essa que foi adotada pelo sistema brasileiro, quanto às sociedades profissionais, a princípio e ao menos para fins previdenciários<sup>558</sup> (mas que, por coerência, também deve se aplicar ao imposto sobre a renda).

Em segundo lugar, o método da exclusão dos lucros e dividendos da base de cálculo do imposto devido pelos sócios e acionistas, tal como aplicado atualmente, implica injustificável iniquidade do ponto de vista vertical. Um exemplo pode evidenciar essa equiparação de situações distintas do ponto de vista da capacidade contributiva. Imaginem-se dois indivíduos que, por desenvolverem atividades assalariadas em razão de seu vínculo empregatício, auferam salário mensal de R\$ 3.500,00. Todavia, um deles, quotista de uma sociedade familiar, também auferir lucros distribuídos da ordem de R\$ 350.000,00 mensais. O modo como estruturado o modelo brasileiro levará que ambos sofram idêntica tributação, enquadrados que estarão na mesma faixa da tabela progressiva do imposto sobre a renda.

Contudo, não há como negar que a situação daquele que é também quotista é incomparavelmente superior se confrontada com o indivíduo exclusivamente assalariado. Daí por que fazer sentido questionar se, do ponto de vista de equidade vertical e considerando os objetivos da progressividade enquanto princípio, há fundamento para que ambos os salários sofram a mesma tributação, isto é, submetam-se à mesma alíquota efetiva.

---

<sup>557</sup> Cf. SØRENSEN, Peter Birch. From the global income tax to the dual income tax: recent tax reforms in the Nordic countries. In: **International Tax and Public Finance**, vol. 1, 1994, pp. 57-79 (73-76).

<sup>558</sup> Decreto nº 3.048, artigo 201, § 5º, inciso II.

Que os lucros distribuídos ao quotista não sejam tributados, isso pode justificar-se nos pressupostos de integração tratados acima. Contudo, sob a perspectiva da equidade vertical, pouco sentido faz que ambos paguem o mesmo imposto sobre seus salários, já que se encontram em situações absolutamente díspares. Assim, é diante dessa situação que ganha relevância a denominada “reserva de progressão”; instituto típico do direito tributário internacional e voltado à redução de possíveis iniquidades derivadas da isenção enquanto método para evitar a dupla tributação, pode bem aplicar-se às hipóteses de exclusão dos lucros e dividendos da base de cálculo para fins de integração entre pessoas jurídicas e físicas. Trata-se de desconsiderá-los para fins de determinação do imposto devido pelos acionistas e quotistas, mas não para a fixação da alíquota efetiva aplicável aos demais rendimentos<sup>559</sup>. No exemplo dado, o contribuinte que também é quotista não pagará imposto sobre os lucros distribuídos, em razão do método de integração eleito pela legislação. No entanto, o fato de auferir aquela renda complementar não tributada implicará que a alíquota efetiva aplicável sobre seus salários seja superior, em razão da tabela progressiva, àquela aplicável ao segundo contribuinte, que auferir apenas renda proveniente do trabalho assalariado.

Em resumo, a questão da integração entre pessoas jurídicas e pessoas físicas necessariamente se revela um ponto de atenção em matéria de progressividade – particularmente quanto à natureza cedular que a imposição assume. Todavia, há particularidades no sistema brasileiro que podem levar a uma considerável desoneração das rendas empresariais se comparadas aos demais componentes de renda submetidos às regras gerais de tributação, o que pode, à primeira vista, parecer injustificado<sup>560</sup>. São nessas situações que a restrição à progressividade enquanto princípio revela-se mais contundente: retirar, do cômputo geral da base de cálculo do imposto, lucros e dividendos para, então, tributá-los a percentuais significativamente inferiores àqueles que se lhe aplicariam na tabela progressiva pode revelar um traço significativamente regressivo e que não pode ser desconsiderado.

De toda sorte, a discussão não se distancia do debate geral acerca da aplicação de exclusões ou reduções de base de cálculo num esquema progressivo de alíquotas, o que pode imprimir substancial restrição aos objetivos encerrados na progressividade enquanto

---

<sup>559</sup> Cf. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**, vol. I. Trad. Luiz Dória Furquim (orig. Steuerrecht, 18ª edição). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, pp. 742-743.

<sup>560</sup> Cf. SILVA, Natalie Matos. A integração da tributação das pessoas jurídicas e das pessoas físicas: análise dos modelos teóricos e de sua adequação ao princípio da capacidade contributiva. In: **Revista Direito Tributário Atual**, vol. 23, 2009, pp. 366-401 (386).

princípio – de modo tal que sua constitucionalidade, ao cabo, dependeria de que se demonstrasse igualmente substancial justificção, o que parece difícil de verificar no caso em questão<sup>561</sup>.

---

<sup>561</sup> Cf. t3pico 3.3.3. (“Efeitos distorcivos de isenç3es e exclus3es da base de c3lculo em um esquema progressivo de al3quotas”)

## **4. CRITÉRIOS PARA O CONTROLE DA PROGRESSIVIDADE NO IMPOSTO SOBRE A RENDA**

### **4.1. Considerações iniciais: disciplina constitucional da progressividade e seu controle**

Nos Capítulos anteriores, procurou-se demonstrar a peculiaridade com a qual a Constituição Federal disciplina a progressividade no imposto sobre a renda: não apenas a determina por meio de regra que conforma o âmbito de competência do legislador ordinário federal, como também estabelece um estado ideal a ser alcançado por meio de medidas não previamente determinadas, todas no sentido de um modelo de tributação a partir do qual são aqueles que tenham maior renda e patrimônio que contribuam ao custeio estatal com uma proporção maior de sua riqueza. Ou, em outras palavras, mesmo que estejam acima do mínimo existencial, os mais pobres devem contribuir com uma proporção aliviada de seu patrimônio. Isso tudo, como visto, com base em fundamentos indiretos, dedutivos e indutivos, a partir dos quais é possível que se construam princípios constitucionais voltados à proteção de uma determinada parcela da população, vale dizer, aqueles que menos têm – tudo ligado à redução de desigualdade (de renda, em primeiro lugar) enquanto objetivo da República. Assim, a progressividade enquanto princípio tem uma eficácia interna própria, irradiando efeitos sobre o legislador ordinário para além da fixação do esquema de alíquotas

do imposto, mas também – e sobretudo – quanto à determinação da base de cálculo e da própria sistemática de tributação (universal ou cedular).

Contudo, essa análise resta incompleta, pois levaria à precipitada conclusão de que a Constituição teria outorgado ao legislador ordinário ampla e insindicável (isto é, não passível de controle judicial) competência para empregá-la. O equívoco desse raciocínio decorre do fato de a própria Constituição Federal assegurar aos contribuintes amplo rol de direitos fundamentais, cujas restrições infligidas pela progressividade devem ser, portanto, objeto de controle. Ocorre que, no particular caso do imposto sobre a renda, a Constituição já normatizou uma determinada ponderação de valores e finalidades da qual se sobressaiu a progressividade como medida pré-determinada para a concretização de objetivos relacionados à redução da desigualdade de renda e de sua concentração. Por essa razão, deve-se avaliar a maneira como essa peculiar disciplina afeta os critérios de controle de restrições a direitos fundamentais dos contribuintes, no sentido de um método em que, sem que se desfaça da previsão constitucional da progressividade, sejam asseguradas essas garantias.

Para tanto, serão avaliados os direitos fundamentais dos contribuintes que, direta ou indiretamente, em maior ou menor grau, podem ser afetados pela progressividade no imposto sobre a renda – assim como a relevância da natureza dessa relação (indireta ou em menor grau) para a identificação de eventuais restrições ou violações. Firmadas essas premissas, será avaliado o exame da proporcionalidade (e seus subexames), especialmente para demonstrar que, dadas as particularidades do regramento constitucional da matéria, sua aplicação não se mostra compatível com a disciplina constitucional da progressividade no imposto sobre a renda.

Afastada a possibilidade do seu controle pelo exame da proporcionalidade, devem ser verificados a quais critérios, então, a norma infralegal que impõe uma incidência progressiva deve se submeter: tanto com relação à correspondência com a regra prevista constitucionalmente quanto à congruência na discriminação, culminando, por fim, nos controles atinentes aos limites da carga fiscal (vedação aos efeitos de confisco e proibição de excesso) e da própria instrumentalização da norma tributária para a redução das desigualdades sociais (complementariedade, subsidiariedade e economicidade). Sem a pretensão de apresentação de um parecer jurídico a respeito da constitucionalidade ou inconstitucionalidade da legislação vigente, o propósito é a construção, coerentemente com as premissas anteriormente firmadas, de uma metodologia para o controle da progressividade no imposto sobre a renda.

## 4.2. Direitos fundamentais dos contribuintes e progressividade no imposto sobre a renda

A Constituição Federal elenca amplo rol de garantias aos contribuintes, que delimita e conforma o exercício do poder de tributar pelo Estado. São, sobretudo, limitações à atividade estatal, sejam formais (relativas ao procedimento e condição temporal de eficácia das normas), sejam materiais (relativas ao conteúdo da restrição). Quanto às últimas, podem elas ser disciplinadas por normas que predeterminam a competência para o exercício do poder de tributar, que reservam competência para tanto e que, especialmente, estabelecem limites substanciais positivos ou negativos ao seu exercício<sup>562</sup>.

Aqui, cabe uma ressalva: não há dúvidas de que a progressividade no imposto sobre a renda, a despeito de encontrar fundamento em finalidades não diretamente relacionadas ao direito tributário (redução de desigualdade de renda, por exemplo), não deixa, com isso, de se tratar de uma norma de incidência tributária, o que dá ensejo à aplicação de todas as garantias e de todos os critérios de controle próprios do exercício do poder de tributar. Vale dizer: inconstitucional será a norma que, ao prever a incidência do imposto sobre a renda de forma progressiva, desrespeite a anterioridade que é exigida para a majoração do imposto sobre a renda, ou que, sob alegado fundamento de buscar essa progressividade, que faça incidir o imposto sobre base outra que não a renda, extrapolando a regra constitucional de competência etc. Os exemplos são inúmeros, de modo que bastam esses para que se tenha a clareza de que todo o regime constitucional próprio dos tributos, naturalmente, aplica-se à matéria do imposto sobre a renda progressivo.

O que há – e é esse o objeto da presente análise – são particularidades no tocante ao controle especificamente dessa forma diferenciada de distribuir o encargo do imposto entre os cidadãos decorrente da progressividade. Essas particularidades dizem respeito, sobretudo, às limitações substanciais diretas que, como tais, restringem o conteúdo do exercício do poder de tributar. Nesse sentido, é evidente que a tributação progressiva da renda constitui uma restrição ao direito fundamental a contribuir em conformidade com a capacidade contributiva. Isso não significa que se esteja tributando algo que não expresse riqueza, pois não se trata de inobservância da *regra* em que se consubstancia a capacidade contributiva enquanto pressuposto da tributação<sup>563</sup>. O que há é um desvio quanto à função

---

<sup>562</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 129-131.

<sup>563</sup> Cf. tópico 1.2. (“A capacidade contributiva na justificação dos impostos”).

de graduação do imposto; trata-se de uma restrição, valendo-se da expressão de ÁVILA, do “direito fundamental à igualdade segundo a capacidade econômica dos contribuintes”<sup>564</sup>.

Contudo, também a norma infraconstitucional que determinar a incidência progressiva do imposto sobre a renda implicará, direta ou indiretamente, em maior ou menor grau, uma restrição a direitos de propriedade e liberdade dos contribuintes<sup>565</sup>. São, assim, bens jurídicos cuja disponibilidade, após a tributação, ficará diminuída<sup>566</sup>. Quanto à propriedade, a relação parece mais evidente, pois significará a tributação uma forma de expropriação do contribuinte, a qual deverá ser justa e justificada. Justa, enquanto baseada em um critério constitucionalmente relevante; justificada, na medida em que não vai além daquelas finalidades que a justificam.

Essa posição, vale ressaltar, é diversa daquela defendida por MURPHY e NAGEL, para os quais não haveria de falar de um “direito de propriedade” antes da tributação que, por conseguinte, pudesse ser restringido pela incidência de impostos. Do ponto de vista dos autores, na medida em que é a partir do mercado (e, em decorrência, da atuação estatal) que qualquer riqueza é gerada, a justa parcela da propriedade de cada indivíduo apenas poderia ser verificada após a incidência dos tributos<sup>567</sup>. A consequência prática desse entendimento é a exclusão *a priori* de medidas tributárias como potencialmente violadoras ou restritivas do direito de propriedade – o que, ao menos à luz da Constituição Federal, não parece ser o mais correto. Isso porque, em primeiro lugar, é o seu próprio artigo 150 que, ao elencar as garantias do contribuinte – dentre as quais, é válido recordar, encontra-se a proibição do tributo com efeito de confisco –, não exclui, do campo tributário, “outras garantias asseguradas ao contribuinte”. Inserem-se aí, então, não apenas o direito à propriedade (artigos 5º, *caput*, e 170, inciso II), mas, especialmente, o direito ao livre exercício da

---

<sup>564</sup> ÁVILA, Humberto. **Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 26.

<sup>565</sup> Cf. LEÃO, Martha Toribio. A (des)proporcionalidade da progressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física no sistema brasileiro. In: **Revista Direito Tributário Atual**, vol. 28. São Paulo, 2013, pp. 181-205 (198).

<sup>566</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 129-136.

<sup>567</sup> “[...] therefore, the tax system cannot be evaluated by looking at its impact on private property, conceived as something that has independent existence and validity. [...] The feeling of natural entitlement produced by an unreflective sense of what are in fact conventionally defined property rights can encourage complacency about the status quo, as something more or less self-justifying. But it can also give rise to an even more confused criticism of the existing system on the ground that it violates natural property rights, when, in fact, these ‘natural’ rights are merely misperceptions of the legal consequences of the system itself. It is illegitimate to appeal to a baseline of property rights in, say, “pretax income,” for the purpose of evaluating tax policies, when all such figures are the product of a system of which taxes are an inextricable part. One can neither justify nor criticize an economic regime by taking as an independent norm something that is, in fact, one of its consequences” (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **The myth of ownership: taxes and justice**. Nova York (EUA): Oxford University Press, 2002, pp. 08-09).



atividade econômica (artigo 170, parágrafo único), que se situa na intermediária posição entre o direito de liberdade na condução de atividades econômicas e o direito de propriedade no sentido da utilidade econômica na exploração do capital e exercício dessas atividades.

Esse conflito se faz tanto mais presente nas hipóteses em que o imposto é utilizado na consecução de objetivos que estão além do simples custeio estatal, como é o caso da progressividade no imposto sobre a renda. Isso porque toda tributação regulatória (ou seja, também voltada a fins não diretamente relacionados com a arrecadação) restringe o direito à propriedade do contribuinte ao expropriá-lo de sua riqueza, embora esta seja somente a “alavanca” que move o contribuinte no sentido do efeito pretendido pelo legislador (no caso da progressividade, a redução da desigualdade de renda). Nessa esteira, deve-se distinguir entre a proteção relacionada à aplicação da “alavanca” daquela concernente ao efeito buscado pela “alavanca”. Dessa forma, tratando do direito de propriedade, há de distinguir entre a “justificação do efeito como tal” e a “justificação de sua alíquota”, sendo que a primeira questão se refere aos fins que justificam aquela repartição de encargos, enquanto a segunda está ligada ao volume do ônus fiscal e sua distribuição para cada contribuinte<sup>568</sup>.

É bem verdade que a ideia de “alavanca” diz respeito, sobretudo, à indução de comportamentos, a qual não parece ser o caso da progressividade. Ainda assim, é válida sua colocação, seja porque diz respeito à instrumentalização da tributação (tomando-a separadamente do efeito da utilização desse instrumento ou do fim que a justifica), seja porque não se pode excluir, de plano, que a progressividade no imposto sobre a renda afete direitos de liberdade dos contribuintes, ainda que não possuam as normas tributárias nenhum caráter diretamente regulador nesse sentido<sup>569</sup> (já que não proíbem, a princípio, a tomada de determinadas decisões pelos agentes econômicos – mas podem torná-las “proibitivas”). Ocorre que, se analisados concretamente os efeitos da tributação, se verificarão relevantes traços de restrição ao exercício de determinadas liberdades, sobretudo econômicas, dada a implausibilidade da tese da neutralidade absoluta dos tributos que, de uma forma ou de outra, acabam afetando preços, encarecendo ou barateando determinados comportamentos etc.<sup>570</sup>

---

<sup>568</sup> Cf. VOGEL, Klaus. Tributos regulatórios e garantia da propriedade no direito constitucional da República Federal da Alemanha. In: MACHADO, Brandão (coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 541-554 (551-552).

<sup>569</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 129-139.

<sup>570</sup> Cf. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. 4ª reimpressão. Coimbra (Portugal): Almedina, 2015, p. 630; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 26-29; SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites**

Também com a progressividade no imposto sobre a renda não é diferente: ainda que de forma indireta e, talvez, em um menor grau, o incremento da proporção a ser destinada ao custeio estatal (conforme aumenta o montante de renda) acaba por influenciar a livre iniciativa da atividade econômica, afetando decisões de agentes econômicos.

De toda forma, é importante elucidar que a premissa teórica de que se vale essa análise é de que direitos fundamentais (seja a capacidade contributiva, a propriedade ou a liberdade) têm um suporte fático amplo. Essa discussão, que extrapola demasiadamente o escopo dessa pesquisa, é um dos cerne da dogmática dos direitos fundamentais e diz respeito à (im)possibilidade de excluir, *a priori*, determinadas situações da proteção de um direito fundamental, independentemente de ser esta intervenção direta ou indireta, em maior ou menor grau. Se admitido que a consequência jurídica de uma norma de direito fundamental é a cessação da intervenção estatal sobre esse direito, temos que o suporte fático diz respeito à combinação entre o âmbito de proteção desse direito e a intervenção estatal, contraposta à sua fundamentação constitucional<sup>571</sup>.

Por essa razão, a teoria do suporte fático amplo implica que toda ação, estado ou posição jurídica que tenha alguma pertinência temática com o direito fundamental em questão deve se encontrar abrangida em seu âmbito de proteção, independentemente de outras variáveis<sup>572</sup>. Tratando-se do direito fundamental a contribuir em conformidade com a capacidade contributiva, significa incluir, em seu âmbito de proteção, “todas as posições que um contribuinte possa ter referentes à graduação do seu imposto conforme a sua capacidade contributiva”<sup>573</sup>. Ou, tratando da propriedade, significa reconhecer que qualquer intervenção relacionada à situação patrimonial do indivíduo estará abrigada no âmbito de proteção desse direito – daí a divergência de fundo com a linha de MURPHY e NAGEL, citada acima, cuja consequência seria a exclusão *a priori* de qualquer medida tributária da tutela do direito fundamental à propriedade<sup>574</sup>.

Ainda que se possa entender que o imposto sobre a renda progressivo não interdite, diretamente, nenhum aspecto da liberdade do contribuinte, as restrições indiretas

---

**da tributação**, vol. 2 (Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação). São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 140-164 (142-145); VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 292; SILVEIRA, Rodrigo Maito, **Tributação e concorrência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, pp. 37-38.

<sup>571</sup> Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2ª ed., 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2014, pp. 74-75.

<sup>572</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva (orig. Theorie der Grundrechte, 5ª ed.). São Paulo: Malheiros, 2008, p. 33.

<sup>573</sup> Cf. ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria dos direitos fundamentais em matéria tributária**: restrições a direitos do contribuinte e proporcionalidade. São Paulo: Quartier Latin, 2017, pp. 77-78.

<sup>574</sup> Embora o objeto da obra de MURPHY e NAGEL não diga respeito à dogmática de direitos fundamentais.

dele decorrentes no livre exercício da atividade econômica e, por conseguinte, na alocação de recursos no mercado e na tomada de decisões pelos agentes econômicos não podem ser excluídas *a priori* do âmbito de proteção do direito fundamental, mesmo que apenas mediatas.

No entanto, não basta a identificação de uma intervenção estatal (direta ou indireta, em maior ou menor grau) no âmbito (abrangente) de proteção dos mencionados direitos fundamentais para que se aplique sua consequência (cessação da intervenção); é necessário que se avalie o fundamento constitucional dessa intervenção, o qual, se ausente, implicará a inconstitucionalidade da medida restritiva. Muda, com a teoria do suporte fático abrangente, a ênfase do controle judicial de restrições a direitos fundamentais; da questão se tal posição era protegida, passa-se a perquirir se a intervenção encontra, ou não, justificativa constitucional. A consequência é evidente: haverá restrições constitucionais (e, portanto, que não serão cessadas) a posições jurídicas que, a princípio, se encontravam abrangidas pelo âmbito de proteção de determinados direitos fundamentais<sup>575</sup>.

A teoria do suporte fático amplo implica a conclusão de que haverá posições jurídicas que, a despeito de incluídas no âmbito de proteção do direito fundamental, não serão cessadas intervenções estatais sobre elas, porque entendidas as restrições como constitucionalmente fundamentadas. Isso leva à extensão *prima facie* desses direitos: a princípio, todas as posições estariam abrangidas, embora apenas algumas delas serão efetivamente tuteladas, já que outras poderão ser restringidas a depender do fundamento constitucional. As restrições, portanto, não perfazem mais a definição do próprio direito, mas lhe são externas, a depender da fundamentação que se lhes atribua<sup>576</sup>.

É importante, aqui, ressaltar que esse modelo dogmático para construção de direitos fundamentais se aplica, sobretudo, aos direitos de propriedade e liberdade os quais podem se realizar em diversos graus<sup>577</sup>. Isso justifica esse caráter *prima facie*: ora determinada posição é tutelada pelo direito, ora não o é, a depender do fundamento constitucional da restrição. Adotá-la para compreender a relação entre a progressividade no

---

<sup>575</sup> Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2ª ed., 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 112.

<sup>576</sup> Ainda que seja possível defender uma teoria de suporte fático restrito (ou seja, com exclusões *a priori* do âmbito de proteção) e essa teoria externa das restrições, ou seja, (i) determinadas posições estão excluídas *ex ante* da defesa do direito fundamental; (ii) contudo, dentre as efetivamente protegidas, os limites tolerados não são imanentes (dependentes da própria definição do direito fundamental), mas dependentes do caso concreto. Cf. *Ibid.*, pp. 158-159.

<sup>577</sup> SILVA apresenta também uma proposta bastante convincente de aplicação dessa estrutura dogmática aos direitos sociais, além de atenuar o “direito a prestações estatais positivas” como elemento característico dessa espécie, mas aplicáveis a todos os direitos fundamentais, num debate que extrapola o escopo do presente trabalho (cf. *Ibid.*, pp. 77-79 e 234-238).

imposto sobre a renda e direitos fundamentais não significa estender essa característica a toda e qualquer espécie de princípio jurídico constitucional: haverá aqueles que, ao contrário de aplicar *prima facie*, servirão de suporte a outros, em relação de imbricamento; outros, ainda, farão um contraponto constante à atuação estatal, que não poderá desconsiderá-los, donde se fala em uma eficácia *pro tanto*. Essa ressalva é relevante, pois evita uma “hipostasiação” dessa característica de defectibilidade<sup>578</sup>, consistente na extensão da estrutura de determinados princípios jurídicos a todos os demais, como se fossem todos eles iguais em função, nível e eficácia<sup>579</sup>.

### **4.3. Exame da proporcionalidade e regra constitucional originária da progressividade no imposto sobre a renda**

#### **4.3.1. Aspectos gerais do exame de proporcionalidade da progressividade no imposto sobre a renda**

O exame da proporcionalidade é, sobretudo, uma norma a respeito de como se aplicam outras normas, ou seja, um postulado normativo aplicativo<sup>580</sup>. Decorre, portanto, da aplicação concreta de princípios jurídicos que se contrapõem a partir da relação de causalidade entre um meio e um fim<sup>581</sup>. Por essa razão, tem-se, na proporcionalidade, por excelência, o critério de controle de restrições a direitos fundamentais, a partir de intervenções estatais em posições que se verificam abrangidas por seu âmbito de proteção. Daí por que faz sentido afirmar que o exame de proporcionalidade constitui-se num método de controle de constitucionalidade de intervenções estatais (ora perpetradas pelo Legislativo, ora pelo Executivo).

É importante verificar que a proporcionalidade não se confunde, sobretudo, com a mera ponderação ou sopesamento. A ponderação diz respeito, apenas, à atribuição de peso

---

<sup>578</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 155.

<sup>579</sup> Cf. LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. Tese (Doutorado). Universidade de São Paulo, 2017, p. 29.

<sup>580</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. In: **Revista de Direito Administrativo**, n. 215. Rio de Janeiro, janeiro-março/1999, pp. 151-179 (170). Apesar de refutar a denominação “postulado”, também SILVA reconhece, na proporcionalidade, a natureza de uma “metarregra”, o que leva a um conceito bastante semelhante (cf. SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2ª ed., 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 168-169).

<sup>581</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**, p. 205

a elementos que se contrapõem: bens jurídicos, interesses, valores e princípios<sup>582</sup>. A aplicação da proporcionalidade, ao contrário, trata da avaliação de determinada medida adotada. Sem medida, não há exame da proporcionalidade<sup>583</sup>. Isso é relevante, porque permite demonstrar que o controle da progressividade não se trataria de simples sopesamento entre, de um lado, a redução de desigualdades sociais (ou, ao menos, de renda) e demais objetivos sociais da Constituição e, de outro, o direito fundamental a contribuir em conformidade com a capacidade contributiva e os direitos de propriedade e liberdade. O que está sob análise, nesse ponto, é a própria medida: adoção de uma graduação progressiva de alíquotas marginais no imposto sobre a renda, sua correlação com as finalidades que lhe justificam e a restrição que inflige a certos direitos fundamentais.

É a medida que, por sua vez, é e foi fruto do sopesamento, justamente, entre os princípios e valores mencionados acima. Ela, dada sua característica essencialmente descritiva de condutas (ou, mais especificamente, atribuição de competência), possui a natureza de regra que, por sua vez, cristaliza as razões que lhe serviram de fundamento, sendo certo que poderia haver outras razões contrapostas àquelas que a embasaram que, tivessem sido sopesadas de forma diversa, teriam resultado numa regra absolutamente diversa<sup>584</sup>.

Quando se fez referência, acima, a uma “intervenção estatal” no “âmbito de proteção” de um direito fundamental, era justamente essa medida (regra) que se mencionava. No caso da progressividade, portanto, o que deve ser analisada é a restrição que essa medida (a princípio, veiculada por uma regra infraconstitucional de incidência) inflige aos direitos fundamentais dos contribuintes. E, naturalmente, essa avaliação somente pode ser feita a partir da correlação entre a medida (progressividade) e os fins que a justificam (redução de desigualdade social, por exemplo). Isso decorre tanto do modo de justificação dos princípios jurídicos no geral quanto da eficácia (ou força normativa) de alguns deles.

Quanto ao modo de justificação, admitido que os princípios são normas que prescrevem, imediatamente, estados ideais de coisas a serem alcançados ou mantidos (elemento finalístico), sem, contudo, pré-determinar os meios para tanto, a conclusão natural é que sua aplicação exige, como fundamento, uma avaliação da “correlação entre os efeitos

---

<sup>582</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 185.

<sup>583</sup> Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2ª ed., 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 179.

<sup>584</sup> Cf. tópico 2.4.1. (“A progressividade-regra”).

da conduta a ser adotada e a realização gradual do estado de coisas exigido”<sup>585</sup>. Quanto à eficácia, como mencionado, alguns princípios têm força *prima facie*, como ocorre, sobretudo, nas normas principais de direitos fundamentais de propriedade e liberdade. Nesse caso, é a aplicação do exame da proporcionalidade que assegurará a máxima eficácia dos bens jurídicos contrapostos<sup>586</sup>.

Por essa razão, pode-se concluir com relação ao exame da proporcionalidade: **(i)** quanto ao seu objeto, trata-se de uma medida estatal específica (o que, em matéria tributária, será veiculada por lei na maior parte dos casos); **(ii)** tem por pressuposto um princípio (fim) que guarde uma relação de causalidade (que justifique, portanto) a medida; e **(iii)** decorre da existência de outro(s) princípio(s) – notadamente direitos fundamentais, mas não necessariamente – cuja realização seja, de algum modo, mitigada em razão da medida avaliada.

A particularidade a ser enfrentada no caso da progressividade no imposto sobre a renda reside no fato de que a medida infraconstitucional (regra de incidência progressiva) decorre diretamente do exercício da competência veiculada por regra construída a partir de dispositivos da Constituição em sua redação originária<sup>587</sup>. A hipótese a ser testada nos próximos itens, portanto, é a inviabilidade do controle de proporcionalidade da progressividade no específico caso do imposto sobre a renda a partir da Constituição Federal de 1988, por significar, dentre outros motivos, a proposta de controle de constitucionalidade de uma regra constitucional originária.

De todo modo, sem antecipar essa conclusão, cabe analisar o conteúdo dos três subexames (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito) do controle de proporcionalidade, de modo a verificar que, tratando-se de medida predeterminada pelo Constituinte originário, essa avaliação acabou cristalizada na norma constitucional, não sendo possível ao Poder Judiciário reexaminar a causalidade entre a medida e seus fins justificadores, à luz da teoria do Poder Constituinte, que propugna o caráter ilimitado de sua expressão originária (logo, insindicável pelos poderes constituídos)<sup>588</sup>.

---

<sup>585</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 98.

<sup>586</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 472.

<sup>587</sup> Cf. tópicos 2.3.2. (“Fundamentos indiretos”) e 2.4.1. (“A progressividade-regra”).

<sup>588</sup> Cf. SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 64-65; MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 172; FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**, 36ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 52-53; SILVA, José Afonso da. **Teoria do conhecimento constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2014, pp. 240-241. De toda sorte, cabe, aqui, rechaçar o entendimento de que a Constituição de 1988 tenha sido fruto do exercício do Poder Constituinte derivado, já que a Assembleia Constituinte que a promulgou fora convocada por emenda constitucional à Constituição de

### 4.3.1.1. Subexame de adequação

Suscintamente, o exame da adequação cinge-se à análise da pertinência entre o meio e o fim, isto é, da capacidade da medida para promover o fim que a justifica. Aqui, adota-se como premissa o fato de que, no exame de adequação, não se analisa a aptidão da medida para alcançar ou realizar o objetivo como um todo, mas, ao menos, para fomentá-lo<sup>589</sup>. Assim sendo, o exame de adequação envolve uma análise acerca da aptidão para o fomento desse estado ideal de coisas, mas não da eficiência da medida em si – se, embora potencialmente apta a tanto, a medida não produzir empiricamente os resultados, não será o caso de inadequação, mas de ineficiência que, ainda mais se restrita a casos isolados, não repercute para o controle de proporcionalidade<sup>590</sup>.

Não se olvide, nesse ponto, que o exame de adequação é um controle tipicamente fraco, até mesmo à luz do princípio da separação dos Poderes, o qual exige um mínimo de autonomia e independência no exercício da competência do legislador e do administrador. Não por outra razão, referido exame os incumbe de escolher meio que promova, ainda que minimamente, o fim que o justifica<sup>591</sup>. Nesse contexto, é interessante verificar as implicações da caracterização de determinada medida como “inadequada” à realização ou ao fomento de determinado fim. Ora, se o meio é absolutamente inapto a contribuir, ainda que minimamente, com certo objetivo requerido por ou equivalente a uma determinada finalidade, então essa medida não é exigida pelo respectivo princípio, sendo indiferente, para sua realização ou fomento, se aquela medida for, ou não, adotada<sup>592</sup>. Em outras palavras, não

---

1969 (Emenda Constitucional nº 26/1985), como defende FERREIRA FILHO (cf. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Significação e alcance das 'cláusulas pétreas'. In: **Revista de Direito Administrativo**, n. 202, 1995, pp. 11-17 (16)). Cf., acerca da acertada crítica a esse entendimento, SILVA, Virgílio Afonso da. Ulisses, as sereias e o poder constituinte derivado: sobre a inconstitucionalidade da dupla revisão e da alteração do *quórum* de 3/5 para aprovação de emendas constitucionais. In: **Revista de Direito Administrativo**, n. 226, 2001, pp. 11-32 (27-29).

<sup>589</sup> Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. In: **Revista dos Tribunais**, vol. 78, 2002, pp. 23-50 (36). “Fomentar” seria, segundo o autor, uma tradução mais precisa do verbo *fördern*, presente em decisão do Tribunal Constitucional Federal alemão. O caso mencionado pelo autor (BVerfGE 30, 292 [316]) faz a seguinte referência acerca da adequação: “[d]as Mittel ist geeignet, wenn mit seiner Hilfe der gewünschte Erfolg gefördert werden kann(...)” (“o meio é adequado quando o resultado desejado pode ser fomentado com sua ajuda”, em tradução livre).

<sup>590</sup> Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 251.

<sup>591</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, pp. 210-212.

<sup>592</sup> Cf. ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva (orig. *Theorie der Grundrechte*, 5ª ed.). São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 120-121.

será esse o fim dessa determinada medida; quando muito terá se caracterizado um caso de desvio de finalidade. Em resumo, tratando-se de norma tributária, a conclusão pela inadequação do meio adotado implicará afirmar que a medida de comparação não guarda qualquer relação com a finalidade que, preambular e provisoriamente, a ela se entendeu relacionada<sup>593</sup>.

No caso específico da progressividade no imposto sobre a renda, tem-se trabalhado com a hipótese de que ela encontra fundamento em finalidades constitucionalmente previstas e ligadas ao princípio do Estado Social ou, mais especificamente, à redução da desigualdade de renda e, indiretamente, das desigualdades sociais e erradicação da pobreza<sup>594</sup>. A discussão da adequação da progressividade, portanto, é a verificação da causalidade entre ela, enquanto medida, e esse fim que, pelo que até aqui analisado, lhe serviria de fundamento.

Questionar sua adequação parte da premissa de que, a princípio, a tributação (inclusive progressiva) não basta para alcançar tal fim, porque necessariamente vinculado a um determinado padrão de gasto público<sup>595</sup>. Essa questão é relevante, dada a constatação de que a redistribuição de renda depende de duas variáveis: a receita tributária e a despesa pública, já que pouco ou de nada adiantaria um sistema fortemente progressivo se acompanhado de um padrão de gasto público que atenda mais diretamente àqueles mais bem abastados<sup>596</sup>. Assim, tais objetivos dependeriam de dois fatores, no mínimo: (i) políticas

---

<sup>593</sup> Sempre se cogita, provisoriamente, uma finalidade que, em tese, justifique a medida: essa é a premissa do teste de proporcionalidade, que serve, precisamente, para comprovar se aquela medida encontra justificação naquela finalidade e se essa correlação é proporcional às restrições que implica. Contudo, caso caracterizada a inadequação absoluta, carecerá de fundamento afirmar ser aquela a finalidade da medida, já que sua construção, pelo intérprete, deve ter como ponto de partida, exclusivamente, os textos dotados de normatividade. Contextos políticos ou sociais, trabalhos preparatórios e exposições de motivos podem até auxiliar nessa construção preambular da finalidade, mas não vinculam; exceto se adotada uma perspectiva cognitivista da interpretação jurídica e um conceito subjetivo de finalidade, ou seja, aquela cogitada pelo legislador histórico. Também sobre dificuldades no exame de adequação de normas tributárias, embora rechaçando-o de forma mais explícita (ao contrário do que se faz aqui), cf. ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria dos direitos fundamentais em matéria tributária: restrições a direitos do contribuinte e proporcionalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2017, pp. 102-106.

<sup>594</sup> Cf. tópico 2.3. (“Fundamentos da progressividade no imposto sobre a renda na Constituição Federal”), acima.

<sup>595</sup> Cf. LEÃO, Martha Toribio. A (des)proporcionalidade da progressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física no sistema brasileiro. In: **Revista Direito Tributário Atual**, vol. 28. São Paulo, 2013, pp. 181-205 (198).

<sup>596</sup> Cf. COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. In: **Revista de Direito Tributário**, n. 55, ano 15, pp. 297-302, janeiro-março/1991 (301).



públicas também voltadas a esse fim; e (ii) a não desfiguração da progressividade pelo próprio sistema tributário<sup>597</sup>.

Em outras palavras, a conclusão pela inadequação da progressividade decorreria da constatação de que a redistribuição de renda depende de duas variáveis: a receita tributária e a despesa pública, já que pouco ou de nada adiantaria um sistema fortemente progressivo se acompanhado de um padrão de gasto público que atenda mais diretamente àqueles mais bem abastados<sup>598</sup>. Essa conclusão – de todo já explorada anteriormente<sup>599</sup> – é relevante, pois demonstra que, no exame da adequação, coloca-se em questão a própria causalidade entre o meio (distribuição progressiva da carga) e o fim constitucional que o justifica (diminuição da concentração de renda).

Quanto à ideia de que o sistema tributário brasileiro teria “desfigurado” a própria progressividade, cabe recuperar algumas ideias avaliadas anteriormente. De fato, a existência de alíquotas progressivas marginais pouco diz sobre a progressividade do imposto como um todo, importando que sejam diferentes (numa escala progressiva) as alíquotas efetivas a que se submetem diferentes contribuintes com diferentes rendas<sup>600</sup>. Se há fatores que desfiguram, ainda que parcialmente, essa característica, trata-se de uma questão de (violação do) dever de coerência pelo legislador ordinário: ao mesmo tempo que impõe alíquotas nominais progressivas, veicula medidas que reduzem a base de cálculo por meio de deduções, exclusões ou isenções, ou até mesmo dispensa tratamento apartado a determinadas fontes de renda (tributação cedular). A constitucionalidade de tais medidas, como visto, diz respeito à justificação (ou não) de tais exceções, não parecendo um problema propriamente de adequação da progressividade em si. O mesmo raciocínio permite que se refute a crítica de que os contribuintes mais abastados teriam meios lícitos para evitar a maior carga tributária decorrente do imposto sobre a renda progressivo<sup>601</sup>; a questão parece centrar-se mais nas “brechas” que o legislador ordinário estabeleceu (o que demandaria, no máximo, o aperfeiçoamento da legislação pelo Poder Legislativo) do que propriamente na progressividade em si.

---

<sup>597</sup> Cf. LEÃO, Martha Toribio. A (des)proporcionalidade da progressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física no sistema brasileiro. In: **Revista Direito Tributário Atual**, vol. 28. São Paulo, 2013, pp. 181-205 (203).

<sup>598</sup> Cf. COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. In: **Revista de Direito Tributário**, n. 55, ano 15, pp. 297-302, janeiro-março/1991 (301).

<sup>599</sup> Cf. tópico 2.2.2. (“Progressividade, (re)distribuição de renda e a “crítica do gasto público”).

<sup>600</sup> Cf. POLIZELLI, Victor Borges. Progressividade: distribuição de renda e indução. In: **Direito tributário atual**, vol. 21, 2007, pp. 361-382 (363).

<sup>601</sup> Cf. ZILVETI, Fernando Aurelio. Progressividade, justiça fiscal e capacidade contributiva. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 76, pp. 27-32, janeiro/2002 (29; 32).

Quanto à questão do gasto público, mesmo diante da sua evidente necessidade para concretização da redistribuição de renda <sup>602</sup>, parece incontroverso que “a progressividade pode justificar-se como concretização de uma política redistributiva, porque se reconhece estar a renda distribuída de como inconveniente à vista das aspirações éticas da sociedade”<sup>603</sup>, como reconhece até mesmo ALCIDES JORGE COSTA, um dos precursores, no Brasil, do que se pode denominar “crítica do gasto público”.

Entender, portanto, a progressividade como uma medida inadequada para a redução das desigualdades sociais revela alguma imprecisão quanto à finalidade a que se destina<sup>604</sup>. Isso porque é possível considerar que a progressividade fomenta a consecução mais diretamente de uma distribuição de renda mais equânime, como constatado por TORRES, consistente na mitigação da concentração de renda e riqueza em pequenos grupos ou organizações. Essa finalidade não se confunde, portanto, com a redistribuição de renda em si, de escopo mais abrangente e relacionada, primordialmente, com o padrão distributivo das políticas públicas e com a alocação de bens e serviços públicos, subsídios e subvenções na sociedade – daí o acerto do autor em incluir a redistribuição de renda não no campo da justiça tributária propriamente dita, mas da “justiça orçamentária”<sup>605</sup>. Não há dúvidas, contudo, de que o imposto progressivo guarda uma relação, ainda que mediata, com a própria redistribuição de renda, na medida em que se revela como uma das faces desse princípio. Daí o acerto de BALEEIRO: “[a]dmite-se que o sistema tributário não destrói riquezas, [...] [f]iltra-as, apenas. Opera redistribuição através da despesa pública”<sup>606</sup>.

Por essa razão, parece ser tautológico afirmar que a progressividade, por si só, não é apta a alcançar a redistribuição nacional de riqueza. Isso porque não se pode exigir tanto da progressividade: seu efeito jurídico, assim, é arrecadar de forma mais distributiva, onerando mais sensivelmente aqueles que possuem maiores condições financeiras. A ineficiência na alocação do gasto público, vista desse ponto de vista, não possui o condão de contaminar a constitucionalidade da progressividade, cujos limites sujeitam-se a outros critérios, como se pretende analisar mais adiante. Essa conclusão não se altera pela crítica

---

<sup>602</sup> Cf. COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. In: **Revista de Direito Tributário**, n. 55, ano 15, pp. 297-302, janeiro-março/1991 (301).

<sup>603</sup> Cf. COSTA, Alcides Jorge. IPTU – progressividade. In: **Revista de Direito Público**, n° 93, janeiro-março/1990, pp. 239-242 (240).

<sup>604</sup> Cf. tópicos 2.2.1. (“Desigualdade, pobreza e atuação estatal”) e 2.3.2.1.3. (“Erradicação da pobreza e da marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais”).

<sup>605</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. Justiça distributiva: social, política e fiscal. In: **Revista de Direito Tributário**, v. 70, pp. 27-39, São Paulo, s.d. (35-36).

<sup>606</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atual. Misabel Derzi. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1370.

de que o imposto progressivo não seria eficiente do ponto de vista da arrecadação. De fato, a questão da progressividade não é, exatamente, arrecadatória, como se essa modalidade de imposto gerasse maior receita que uma incidência estritamente proporcional. A questão, aqui, não é quanto se arrecada, mas de quem se arrecada e de uma forma mais equitativa<sup>607</sup>.

Em resumo, duas considerações são relevantes nesse ponto. Em primeiro lugar, exige cautela a “crítica do gasto público” e o argumento decorrente da inadequação da progressividade – sobretudo no imposto sobre a renda que, pelas suas características, é dos mais aptos a captar a subjetividade do contribuinte, assegurando que aqueles que mais paguem sejam, exatamente, aqueles que mais têm.

Em segundo lugar (e mais relevante para a conclusão que se exporá mais adiante), o exame da adequação coloca em xeque a própria justificação da medida em si, isto é, questiona *se* a progressividade (isto é, a imposição de alíquotas progressivas) é apta a fomentar, ainda que minimamente, a redução da concentração de renda.

#### 4.3.1.2. Subexame de necessidade

Superado o exame de adequação, isto é, demonstrada a correlação entre o meio restritivo de direitos fundamentais e o fim que o justifica, cabe avaliar a necessidade dessa medida sob a perspectiva das restrições a direitos que inflige. O exame da necessidade, portanto, importa a investigação de meios alternativos que promovam igualmente os objetivos constitucionais que justificam a medida analisada (“exame da igualdade de adequação dos meios”) e que restrinjam, em menor intensidade, os direitos fundamentais colididos (“exame do meio menos restritivo”)<sup>608</sup>. Assim, enquanto exame da adequação é absoluto, o da necessidade é inevitavelmente comparativo<sup>609</sup>.

Essa comparação, vale dizer, sempre deve ser realizada com vistas à medida restritiva de direitos que se encontra sob exame<sup>610</sup>; ou seja, trata-se de avaliar, no caso em análise, a existência de outros meios que promovam, com igual intensidade, os objetivos de redução da desigualdade de renda e diminuição de sua concentração e que inflijam uma

---

<sup>607</sup> Cf. SELIGMAN, Edwin R. A. **Progressive taxation in theory and practice**. 2ª ed. Princeton, Nova Jersey: Princeton University Press, 1909, p. 297.

<sup>608</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 483.

<sup>609</sup> Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. In: **Revista dos Tribunais**, vol. 78, 2002, pp. 23-50 (38).

<sup>610</sup> Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. 2ª ed., 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 173.

menor restrição aos direitos fundamentais relativos à capacidade contributiva, liberdade e propriedade do que aquela imposta pela progressividade do imposto sobre a renda.

Assim é que, do exame de necessidade, decorre a importância da determinação de uma medida pelos órgãos competentes. Em outras palavras, é mediante esse exame que se assegura a competência do órgão estatal para definir os níveis mínimo de realização do objetivo e máximo de restrição dos direitos envolvidos na medida estatal em análise<sup>611</sup>. Nessa premissa, não há espaço, no âmbito do exame de necessidade, para uma ponderação entre “grau de restrição” e “grau de promoção”<sup>612</sup>, ou seja, a existência de uma medida menos restritiva que, ao mesmo tempo, promova menos o objetivo legitimador não leva, necessariamente, à inconstitucionalidade do meio mais restritivo, mas também mais eficiente na promoção desse fim. A análise dos graus de restrição e promoção fica condicionada à medida adotada pelo órgão estatal<sup>613</sup>: são os princípios da legalidade e da separação de Poderes que exigem que se respeite a escolha da autoridade competente para tanto<sup>614</sup>. Ademais, naturalmente, é também nesse sentido que aponta o próprio princípio democrático, uma vez que são os Poderes Legislativo e Executivo que gozam da legitimidade popular decorrente do voto, do que carece o Poder Judiciário.

Especificamente no tocante à progressividade no imposto sobre a renda, pode-se compará-la com uma alocação do gasto público orientada aos mais necessitados, como programas de transferência direta de renda, o que poderia ser tanto ou mais eficaz em matéria de redistribuição de renda, sem infligir as restrições a direitos fundamentais que decorrem do imposto progressivo<sup>615</sup>. De fato, a forma como os recursos públicos são aplicados independe do modo como são coletados, já que um imposto progressivo pode financiar políticas regressivas, assim como um imposto proporcional também pode. Isso significa que somente é possível comparar os ganhos em redução de concentração de renda entre um imposto progressivo e um imposto proporcional a partir de um mesmo padrão de gasto público.

---

<sup>611</sup> Cf. LIMA, Rafael Scavone Bellem de. **Otimização de princípios, separação de Poderes e segurança jurídica**: o conflito entre princípio e regra. Dissertação (Mestrado). Universidade de São Paulo, 2012, p. 87.

<sup>612</sup> Cf., em sentido contrário, ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 217.

<sup>613</sup> Cf. LIMA, Rafael Scavone Bellem de. **Otimização de princípios, separação de Poderes e segurança jurídica**, p. 91.

<sup>614</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 485.

<sup>615</sup> Cf. LEÃO, Martha Toribio. A (des)proporcionalidade da progressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física no sistema brasileiro. In: **Revista Direito Tributário Atual**, vol. 28. São Paulo, 2013, pp. 181-205 (203).

Daí ser evidente a conclusão de que, especialmente à luz das distinções entre redução de desigualdades sociais, diminuição da concentração de renda e erradicação da pobreza<sup>616</sup>, tomado como base um determinado padrão de gasto público (seja ele qual for), a progressividade no imposto sobre a renda sempre vai imprimir uma promoção mais significativa desse objetivo de redução da concentração de renda se comparada à incidência meramente proporcional. É nesse sentido que se enquadra a constatação de KORNHAUSER, para quem, uma vez adotada a premissa da progressividade como um instrumento de melhoria da distribuição da renda na sociedade (isto é, adequada a esse objetivo), trata-se de uma maneira “gentil” de distribuir: fica mantido um relevante âmbito da liberdade do indivíduo que, ao contrário de hipóteses como serviço militar obrigatório, trabalhos sociais forçados ou, ainda, confisco de ingressos, permanece livre para escolher onde, quando, como e quanto irá trabalhar<sup>617</sup>.

#### 4.3.1.3. Subexame de proporcionalidade em sentido estrito

Por fim, o exame da proporcionalidade em sentido estrito consiste na comparação entre a relevância do fim fomentado e a intensidade da restrição imposta a direitos fundamentais<sup>618</sup>. Sua fundamentação decorre da insuficiência dos exames de adequação e necessidade, na medida em que é fácil cogitar determinada medida que fomentasse certo objetivo com grande eficiência (adequada e necessária, portanto), mas, em contrapartida, restringisse vários direitos fundamentais de forma muito intensa, o que leva à necessidade de que se possam evitar medidas que restrinjam direitos além daquilo que a realização de certo objetivo pode justificar<sup>619</sup>. Em síntese, exige-se “um equilíbrio entre os benefícios obtidos com a realização da finalidade e os danos causados pela restrição aos direitos fundamentais para se alcançar tal resultado”<sup>620</sup>.

Há pouco dizia-se que o exame da necessidade não compreende uma “ponderação” entre “grau de restrição” e “grau de promoção”, ou seja, a existência de meios

---

<sup>616</sup> Cf. tópicos 2.2.1. (“Desigualdade, pobreza e atuação estatal”) e 2.3.2.1.3. (“Erradicação da pobreza e da marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais”).

<sup>617</sup> Cf. KORNHAUSER, Marjorie E. The rhetoric of the anti-progressive income tax movement: a typical male reaction. *Michigan Law Review*, v. 86, pp. 465-523, dez./1987 (521-522).

<sup>618</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 217.

<sup>619</sup> Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed., 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2014, pp. 174-175.

<sup>620</sup> Cf. LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 144.

mais eficientes, porém mais restritivos, ou menos eficientes, mas também menos restritivos, não implica a desnecessidade da medida examinada. Isso porque, como visto, não cabe ao julgador substituir, num exame comparativo, os graus mínimo e máximo de realização do objetivo e restrição de direitos, respectivamente, eleitos pela autoridade pública competente ao adotar determinada medida – justamente porque a competência para determiná-los era da referida autoridade (Legislativo e/ou Executivo, conforme o caso).

No exame da proporcionalidade em sentido estrito, por sua vez, a ponderação entre os graus de promoção e restrição se faz presente. A diferença essencial, contudo, é que não se cogitam medidas alternativas para uma análise comparativa nessa etapa: o que está em jogo é a importância conferida pelo ordenamento jurídico da realização do princípio promovido, se é bastante para justificar a intensidade da restrição provocada pela medida em questão. O que não está em discussão, por outro lado, é a eventual existência de alternativas que, a depender do entendimento do julgador, possam apresentar uma relação promoção-restrição melhor se comparadas com a medida examinada. Em suma, também nesse exame não há espaço para a substituição da medida adotada por outra menos restritiva, mas também menos eficiente, tampouco por outra mais eficiente, porém igualmente mais restritiva, se comparadas com o meio eleito pelo legislador ou administrador, conforme o caso<sup>621</sup>.

No tocante à progressividade, uma abordagem fundada na “crítica do gasto público” questionará sua proporcionalidade em sentido estrito, já que revelaria uma maior restrição aos direitos fundamentais dos contribuintes mais abastados, sem que isso se desdobrasse em benefícios diretos e efetivos aos mais necessitados<sup>622</sup>. Na realidade, essa conclusão decorre da própria inadequação pressuposta por essa linha argumentativa: se a medida sequer era adequada, naturalmente haveria outras mais eficientes (logo, desnecessária), o que implica a ausência de justificção normativa para as restrições que impõe (logo, desproporcional em sentido estrito). Vê-se que não é sem razão afirmar que o controle de proporcionalidade, sob a perspectiva de seus subexames, aplica-se de forma sucessiva e subsidiária: apenas há sentido em avaliar a necessidade de uma medida

---

<sup>621</sup> Cf. LIMA, Rafael Scavone Bellem de. **Otimização de princípios, separação de Poderes e segurança jurídica**: o conflito entre princípio e regra. Dissertação (Mestrado). Universidade de São Paulo, 2012, pp. 92-94.

<sup>622</sup> Cf. LEÃO, Martha Toribio. A (des)proporcionalidade da progressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física no sistema brasileiro. In: **Revista Direito Tributário Atual**, vol. 28. São Paulo, 2013, pp. 181-205 (203).

adequada; e apenas é possível analisar a proporcionalidade em sentido estrito de uma medida necessária<sup>623</sup>.

Independentemente dessa abordagem, o importante é ficar claro que, quanto à proporcionalidade em sentido estrito, relevantes serão as peculiaridades a respeito dos valores constitucionais e da realidade social em que inserida a medida, particularmente à luz da relevância dada, pelo ordenamento, à igualdade de oportunidades, bem como da intensidade tanto da desigualdade social existente quanto da desigualdade tributária imposta pela própria progressividade<sup>624</sup>. Ou seja, nesse exame, o que se questiona é a relevância jurídica dada pelo ordenamento aos princípios que fundamentam a progressividade, o que leva à avaliação da justificação, portanto, das restrições impostas a direitos fundamentais, como a capacidade contributiva, a liberdade e a propriedade<sup>625</sup>.

#### **4.3.2. Inviabilidade do exame de proporcionalidade e a regra constitucional da progressividade**

Embora expostos de forma incidental, o objetivo central dos tópicos anteriores não foi apresentar uma conclusão a respeito da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito da progressividade; analisaram-se os argumentos num e noutro sentido para que ficasse claro qual é o objeto de cada um daqueles exames.

Recapitulando brevemente, o exame de adequação analisa a justificação da progressividade no imposto sobre a renda, questionando se a imposição de alíquotas progressivas seria apta a fomentar, ainda que minimamente, o objetivo da redução da desigualdade de renda e diminuição de sua concentração. O exame da necessidade, por sua vez, compara a progressividade com medidas alternativas eventualmente tão ou mais eficazes e, ao mesmo tempo, tão ou menos restritivas de direitos fundamentais. Finalmente, a progressividade em sentido estrito busca avaliar a relevância jurídica dada pelo ordenamento aos princípios que fundamentam a progressividade, frente às restrições que impõe a direitos fundamentais.

---

<sup>623</sup> Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. In: **Revista dos Tribunais**, vol. 78, 2002, pp. 23-50 (34-35).

<sup>624</sup> Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, pp. 323-325.

<sup>625</sup> Cf. tópico 4.2. (“Direitos fundamentais dos contribuintes e progressividade no imposto sobre a renda”).

Em resumo (e para dizer o óbvio): nesse caso, o objeto do exame de proporcionalidade seria, exatamente, a progressividade em si, no sentido da imposição de alíquotas graduadas conforme acresce a base de cálculo do imposto sobre a renda. Entendê-la inadequada, ou desnecessária, ou desproporcional significa, portanto, interditar sua utilização pelo legislador ordinário. Então, a questão fulcral nesse exame é *se* o imposto sobre a renda pode ser progressivo – e não, exatamente, *como* pode ser esse imposto progressivo. Contudo, sua aplicação revela-se metodologicamente inconsistente com a premissa da construção de uma regra constitucional relativa à progressividade no imposto sobre a renda<sup>626</sup>. Dela decorre a determinação prévia de uma certa medida, qual seja, a adoção da progressividade quando da instituição do imposto sobre a renda. Enquanto forma da graduação dos impostos, a progressividade é de adoção obrigatória no imposto sobre a renda, donde se inferiu a proibição constitucional de um imposto sobre a renda de todo não progressivo<sup>627</sup>.

A dimensão de regra do comando constitucional referente à progressividade no imposto sobre a renda, como visto, lhe atribui uma eficácia preliminarmente decisiva: com a prescrição descritiva da competência atribuída ao legislador ordinário, diante do conflito com direitos fundamentais como a capacidade contributiva, a liberdade e a propriedade, há uma solução provisória em favor da progressividade, dada pelo próprio Poder Constituinte originário. Além disso, o estabelecimento da regra constitucional da progressividade exerce uma função definitiva: enquanto várias medidas podem contribuir com o objetivo de redução da desigualdade de renda, a partir de sua previsão em regra constitucional, fica estabelecido que a progressividade em particular, sem prejuízo de outras, deverá ser adotada pelo legislador ordinário.

Em outras palavras, a regra constitucional da progressividade exerce uma “função eficaz de trincheira”<sup>628</sup>, na medida em que entrincheira as razões que lhe são subjacentes, cristalizando-as. E essas razões decorrem da própria ponderação entre bens jurídicos conflitantes na hipótese concreta: de um lado, o objetivo de redução da desigualdade de renda e de sua concentração e, de outro, direitos fundamentais relacionados à capacidade contributiva, à liberdade e à propriedade. A partir da construção dessa regra

---

<sup>626</sup> Cf. tópico 2.4.1. (“A progressividade-regra”).

<sup>627</sup> Cf. GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de renda**: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade. São Paulo: Quartier Latin, 2014, pp. 233 e 254-255; POLIZELLI, Vitor Borges. Progressividade: distribuição de renda e indução. In: **Direito tributário atual**, vol. 21, 2007, pp. 361-382 (363).

<sup>628</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 129.



(também a partir da função integrativa dos princípios que lhe atribuem fundamento<sup>629</sup>), restou estabelecida pelo próprio legislador constituinte originário a correlação entre a progressividade e seus objetivos legitimadores. Então, não há espaço para o julgador avaliar a adequação do meio utilizado pelo legislador.

Igualmente, não cabe cogitar substituir a medida predeterminada pelo legislador constituinte originário por outra eventualmente mais eficiente e menos restritiva, pois, ao contrário, já se encontram predeterminados, nesse caso, os graus mínimo e máximo de realização do objetivo e restrição de direitos, respectivamente, pela própria norma constitucional – a qual, ademais, não admite exceção à progressividade em favor de outro meio, como a transferência direta de renda, mas fomenta sua complementariedade. Daí dizer, com SCHAUER, que “regras *bloqueiam* a consideração de todo o arranjo de razões que são relevantes sobre a decisão particular”, seja excluindo aquelas que poderiam ser aventadas não houvesse a regra, seja tornando a própria regra a razão da decisão, independente do que é subjacente à regra<sup>630</sup>. Então, não há espaço para o julgador avaliar a necessidade do meio utilizado pelo legislador.

Finalmente, ao exigir que o imposto sobre a renda seja informado pelo critério da progressividade, o legislador constituinte originário estabeleceu a prevalência, nessa situação específica, do fomento à redução da desigualdade de renda e diminuição de sua concentração em detrimento da restrição de direitos fundamentais que inflige. Então, não há espaço para o julgador avaliar a proporcionalidade em sentido estrito do meio utilizado pelo legislador.

Daí o acerto de ÁVILA, para quem, havendo um conflito entre regras e princípios, “se as normas forem do mesmo nível hierárquico, [...] deve ser dada primazia à regra”<sup>631</sup>; em linha, ademais, com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, como quando analisou a arguição de inconstitucionalidade da regra de inelegibilidade dos analfabetos (artigo 14, § 4º). Naquele caso, alegou-se que referida restrição “impõe discriminação contra os analfabetos, ‘por uma exigência inconstitucional, descabida e inoportuna, que estabelece regra incompatível com os princípios naturais e os critérios isonômicos, gerais e coletivos da lei de um estado democrático”. Interessante que, da forma como apresentada a questão, trava-se de um conflito entre a regra e outros princípios constitucionais, de modo que, como

---

<sup>629</sup> Cf. tópico 2.3.2. (“Fundamentos indiretos”).

<sup>630</sup> Tradução livre de “Rules *block* consideration of the full array of reasons that bear upon a particular decision” (SCHAUER, Frederick. Formalism. In: **The Yale Law Journal**, vol. 97, n. 4, 1988, pp. 509-548 (537)).

<sup>631</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 131.

alegado, “o preceito amplia a contradição estabelecida no *caput* do artigo 14, dizendo que ‘a soberania nacional será exercida pelo sufrágio universal... com igual valor para todos’”. A decisão foi no sentido de que, tendo o próprio legislador constituinte originário se valido de uma regra (inelegibilidade de analfabetos), não poderia ela ser objeto do controle de constitucionalidade, ainda que em contradição com outros princípios também estabelecidos pelo Constituinte originário<sup>632</sup>. Vale dizer: a decisão foi pela impossibilidade jurídica do pedido. Ou seja, não se trata de afirmar que a regra constitucional é *constitucional*; ao contrário, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é no sentido da *inviabilidade de controle de constitucionalidade* da regra constitucional originária, o que somente seria possível na hipótese de reforma constitucional<sup>633</sup>.

Essas considerações, contudo, não levam (e nem poderiam levar) à conclusão da insindicabilidade do emprego da progressividade no imposto sobre a renda; enquanto medida restritiva de direitos fundamentais que é, sua aplicação pode e deve ser objeto de controle judicial; o que apenas se demonstrou até aqui é que o exame da proporcionalidade, contudo, não é o método mais apropriado para realizá-lo.

A esse respeito, três aspectos devem ser levados em consideração e serão mais bem explorados nos tópicos a seguir. Em primeiro lugar, se o pressuposto da inaplicabilidade do exame da proporcionalidade é o fato de a progressividade enquanto medida já haver sido predeterminada pelo legislador constituinte originário, é evidente que a regra infraconstitucional que impõe a incidência progressiva no imposto sobre a renda deve corresponder àquela progressividade prevista na Constituição. Como se vê, o exame de correspondência, nesse caso, não avalia a correlação entre o meio e o fim que o justifica, os graus de realização desse fim e de restrição a direitos fundamentais ou a fundamentação dessa restrição frente ao fomento desses objetivos. Ao contrário, se há uma regra constitucional que determina o meio a ser adotado pelo legislador ordinário para o estímulo àqueles objetivos (que também poderiam, todavia, ser concretizados de outras formas), cumpre verificar se a medida efetivamente adotada na legislação ordinária *corresponde* àquela prevista na Constituição<sup>634</sup>. Não correspondendo, naturalmente, não faz mais sentido

---

<sup>632</sup> Cf. Supremo Tribunal Federal, Agravo Regimental na Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.097/DF, Plenário, Rel. Min. Cezar Peluso, j. 08.10.2008, DJe 06.11.2008. Também nesse sentido Ação Direta de Inconstitucionalidade 815/DF, Plenário, Rel. Min. Moreira Alves, j. 28.03.1996, DJ 10.05.1996.

<sup>633</sup> Cf. Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade 939-7/DF, Plenário, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 15.12.1993, DJ 18.03.1994; Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.946-5/DF, Plenário, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 29.04.1999, DJ 14.09.2001.

<sup>634</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 97.

falar em predeterminação do meio pelo legislador constituinte – a medida legislativa será de outra natureza.

Há diversos esquemas variáveis de alíquotas no imposto sobre a renda: a tributação de rendimentos financeiros por pessoas físicas é um caso. A questão aqui, portanto, passa pela definição de “progressividade” nos termos em que empregada na Constituição, já que não seria um grande exercício semântico denominar as alíquotas aplicáveis no mercado financeiro como “progressivas”. Seria essa a medida predeterminada na Constituição? A progressividade no imposto sobre a renda, da forma como estabelecida pela norma constitucional, também é fundamentada por uma série de princípios confluentes nos ideais do Estado Social de Direito, os quais também exercem uma importante função interpretativa, na medida em que contribuem na construção do significado daquela regra constitucional<sup>635</sup>. Ou seja, não é qualquer esquema de alíquotas variáveis que foi predeterminado pelo legislador constituinte originário, sendo o caso do mercado financeiro um excelente exemplo de medida que não corresponde àquele meio determinado pela regra constitucional da progressividade.

Em segundo lugar, mesmo que haja essa correspondência, haverá situações em que se pode cogitar a não aplicação de determinada regra constitucional frente a princípios constitucionais com ela colidentes. Ocorre que tal situação apenas seria imaginável frente a razões extraordinárias que justificassem a não aplicação da regra, baseada no exame de razoabilidade<sup>636</sup> – o que é diferente da proporcionalidade, a qual, por definição, “[t]rata-se de um *exame abstrato* dos bens jurídicos envolvidos (segurança, liberdade, vida etc.) especificamente em função da medida adotada”<sup>637</sup>. Ao contrário, o exame aplicável nesse caso, da razoabilidade, leva em conta situações específicas e concretas de contribuintes em particular, não se tratando da avaliação geral da causalidade entre meio e finalidade que lhe justifica, dos graus de fomento aos objetivos constitucionais e da restrição a direitos fundamentais ou da justificação da contribuição à realização desse fim face à limitação de direitos que inflige. Então, não se trata do controle de proporcionalidade.

Por fim, em terceiro lugar, a despeito das considerações até aqui tecidas, não é possível ignorar que o comando constitucional possui um âmbito de indeterminação a

---

<sup>635</sup> Cf. tópicos 2.3.1. (“Fundamentos diretos”), 2.4.1. (“A progressividade-regra”) e 2.4.2. (“A progressividade-princípio”).

<sup>636</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 131.

<sup>637</sup> ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. In: **Revista de Direito Administrativo**, vol. 215. Rio de Janeiro, janeiro – março / 1999, pp. 151-179 (173), grifos no original.

respeito da medida a ser adotada: não especifica de que forma será progressivo o imposto ou, especialmente, com qual intensidade. Ao contrário, delega ao legislador ordinário a tomada dessas decisões, o que se evidencia com a locução “na forma da lei”. Ora, se há decisão do legislador ordinário e, nesse rol de escolhas possíveis, haverá aquelas que restrinjam, em maior ou em menor grau, direitos fundamentais dos contribuintes, é necessário que haja o controle judicial dessa decisão legislativa. Essa decisão diz respeito, sobretudo, à fixação das alíquotas da tabela progressiva, ou seja, os grupos nos quais os contribuintes serão reunidos e a intensidade da progressividade do imposto. Diante da ausência de predeterminação constitucional a respeito desse aspecto e da delegação da decisão ao legislador ordinário, poderia se questionar se não seria o caso de aplicar o exame de proporcionalidade de forma limitada, cotejando apenas diferentes esquemas progressivos dos quais poderia o legislador ordinário ter lançado mão.

Tampouco, nesse caso, seria metodologicamente adequado o controle em tais bases. Em primeiro lugar, porque o exame de proporcionalidade não é, exclusivamente, um teste comparativo, em que se poderiam comparar diferentes esquemas (leia-se, tabelas de alíquotas) de progressividade. Ao contrário, é apenas a análise da necessidade que pressupõe essa comparação e, mesmo assim, não haveria sentido avaliar a necessidade de uma determinada “progressividade” frente a outras “progressividades possíveis”. Em segundo lugar, porque o exame de proporcionalidade diz mais respeito ao parâmetro de fixação da carga tributária do que aos limites de sua intensidade – afinal, se o objeto de controle é a alíquota (ou a tabela de alíquotas), ao fim se está controlando a intensidade da exação.

Quanto ao exame de adequação, como visto, a causalidade entre medida e os objetivos que lhe justificam já é pressuposta na Constituição: pode até ser que determinado esquema de alíquotas possa fomentar em maior ou menor grau esses objetivos, mas, seja qual for esse grau, sua adequação é pressuposta pela norma constitucional. Quanto à necessidade, tratar-se-ia da comparação entre o esquema progressivo eleito e outros que poderiam ter sido escolhidos, à luz dos graus de realização dos objetivos e restrição dos direitos fundamentais. Na realidade, se esquemas de alíquotas podem ser mais ou menos progressivos; e os mais progressivos, necessariamente, se distanciarão também em maior grau da capacidade contributiva enquanto critério de distribuição da carga e, por conseguinte, infligirão uma maior restrição aos direitos fundamentais envolvidos. Assim, a única conclusão possível é de que a medida eleita pelo legislador ordinário sempre será a mais eficiente dentre as menos restritivas. Um esquema de alíquotas menos progressivo será menos restritivo, mas também menos eficiente; já outro mais progressivo será o inverso:

mais eficiente, porém igualmente mais restritivo. Na realidade, o esquema de alíquotas eleito pelo legislador ordinário revela, à toda clareza, a característica de deferência aos graus de realização e de restrição determinados pela autoridade pública competente<sup>638</sup>.

Finalmente, quanto ao exame de proporcionalidade em sentido estrito, que não envolve a comparação entre medidas alternativas<sup>639</sup>, também o fato de o legislador ordinário decidir acerca do esquema de alíquotas não altera a ordem de raciocínio exposta acima. Se tal exame consiste na ponderação entre, de um lado, a realização do objetivo e, de outro, a restrição aos direitos fundamentais, ambas as variáveis serão diretamente proporcionais ao grau de progressividade adotado pelo legislador: uma progressividade acentuada levará à realização em elevado grau do objetivo de diminuição da concentração de renda, infligindo significativa restrição aos direitos fundamentais relacionados à capacidade contributiva, liberdade e propriedade; uma progressividade tênue igualmente realizará tal objetivo em menor grau e infligirá restrição mais modesta a esses direitos. A questão, portanto, não é o quanto o grau de realização do objetivo justifica (ou “compensa”) o grau de restrição a direitos imposta, mas até onde esses direitos podem ser restringidos.

A diferença é sutil, mas relevante; na ponderação, sempre estarão em jogo dois lados na análise: realização e restrição. Aqui, ao contrário, como a prevalência dos objetivos de redução de desigualdade e diminuição da concentração de renda sobre direitos fundamentais relacionados decorre da decisão do próprio legislador constituinte originário, o que se deve analisar é a existência de um limite para essa restrição, seja ele decorrente de uma regra que impeça a tributação a partir de um determinado patamar ou de um postulado aplicativo mais genérico que interdite intervenções estatais que possam, independentemente do que as justifica, aniquilar a mínima eficácia dos direitos fundamentais previstos na Constituição (se for o caso). Então, não se trata da ponderação entre princípios jurídicos fomentados ou restringidos, mas até onde há espaço para essa restrição, seja qual for sua justificativa. Daí o alerta de HAYEK, para quem “todo argumento que pode ser apresentado a favor de alguma progressão é igualmente válido a favor de mais progressão”<sup>640</sup>. O que permanece, então, é a questão acerca dos limites aos quais se submete a progressividade no imposto sobre a renda.

---

<sup>638</sup> Cf. tópico 4.3.1.2. (“Subexame da necessidade”).

<sup>639</sup> Cf. tópico 4.3.1.3. (“Subexame da proporcionalidade em sentido estrito”).

<sup>640</sup> Cf. HAYEK, Friedrich. Reexaminando a tributação progressiva. Trad. Edson Bini. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 739-764 (754).

#### 4.4. Exame de correspondência entre a regra constitucional e a regra de incidência da progressividade

Diante da regra infraconstitucional de incidência progressiva no imposto sobre a renda, portanto, o primeiro passo para o seu controle judicial é verificar se, de fato, ao instituí-la, o legislador ordinário exerceu a competência pré-estabelecida na Constituição ou se decorreu de decisão legislativa fruto da aplicação de outras normas constitucionais (especialmente principiológicas) que não aquela anteriormente denominada de “progressividade-regra”. Esse exame pressupõe, sobretudo, a construção conceitual da progressividade determinada pela regra constitucional.

A questão não é banal, pois, no caso do imposto sobre a renda, o texto constitucional disciplinou-a de forma muito mais lacônica se comparada a outras hipóteses, como no caso do IPTU, em que a definiu com vistas a promover o adequado aproveitamento do solo urbano não edificado (artigo 182, § 4º, inciso II), ou do ITR, voltada ao desestímulo da manutenção de propriedades improdutivas (artigo 153, § 4º, inciso I). Sem a atribuição de sentido à noção de progressividade da norma constitucional, qualquer esquema variável de alíquotas se encaixaria naquela previsão e a aplicação das considerações tecidas anteriormente<sup>641</sup>, o que trataria uma irrestrita liberdade do legislador ordinário em avançar sobre direitos fundamentais dos contribuintes, sem que houvesse espaço para o efetivo controle judicial, o que não seria adequado à luz do sistema de garantias fundamentais dos contribuintes.

Não obstante o próprio dispositivo deixe de mencionar em relação a que deverá o imposto sobre a renda ser progressivo, há um conjunto de normas constitucionais que servem de fundamentos dedutivos e indutivos que, além de dar suporte à progressividade, também exercem importante função interpretativa<sup>642</sup>, contribuindo para a construção (e, sobretudo, delimitação) do sentido da regra constitucional da progressividade no imposto sobre a renda. Então, a progressividade no imposto sobre a renda expressamente determinada pela Constituição é aquela voltada à redução da desigualdade de renda e diminuição da sua concentração. Ou seja, deve ser escalonada conforme a medida da base de cálculo do contribuinte, de tal sorte que a alíquota marginal será maior para faixas de renda superiores.

---

<sup>641</sup> Cf. tópico 4.3.2. (“Inviabilidade do exame de proporcionalidade e a regra constitucional da progressividade”).

<sup>642</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 123.

O resultado é evidente: contribuintes com maior renda estarão submetidos a uma alíquota efetiva superior, a qual sempre será diferente no caso de rendas diferentes<sup>643</sup>.

Essa avaliação, contudo, não se confunde com o exame de correlação entre os efeitos da conduta adotada (imposição, pelo legislador ordinário, do imposto progressivo sobre a renda) e a realização gradual do objetivo constitucional que a legitima (redução da desigualdade de renda e diminuição da sua concentração). Na realidade, como foi construída, a partir do texto constitucional, uma regra conformadora da competência da União na instituição do imposto sobre a renda, o modo de justificação do aplicador é diferente, já que é realizada a partir da concordância entre a “construção conceitual dos fatos” (isto é, da imposição de um imposto progressivo) e a “construção conceitual da norma”<sup>644</sup> (isto é, do conteúdo da previsão, autorização ou imposição constitucional).

Em apertada síntese, portanto, não é qualquer progressividade no imposto sobre a renda que se encaixa na predeterminação constitucional, mas apenas aquela que realizada com base no montante de renda auferida, que permita diferenciar os contribuintes conforme os padrões de seus rendimentos, de modo a impor-se uma alíquota efetiva superior daqueles que mais têm, num conceito delimitado a partir dos objetivos constitucionais que fundamentam a progressividade, quais sejam, a redução da desigualdade e redução da concentração de renda. Verificada essa correlação, aplicam-se as considerações tecidas anteriormente, mormente quanto à predeterminação, pelo Constituinte, da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito da medida. Nada obstante, não basta qualquer diferenciação entre contribuintes com base na renda auferida, pois é necessário que essa discriminação se baseie, na situação em concreto, em critérios razoáveis que permitam verificar a sua congruência com os objetivos constitucionais que não apenas fundamentam, mas também delimitam conceitualmente, a regra constitucional da progressividade.

#### **4.5. Exame de razoabilidade e o dever de congruência na discriminação**

Não é, como visto, qualquer esquema de progressividade que será conforme à Constituição: é necessário que a discriminação entre contribuintes, levadas a efeito pela legislação ordinária, seja também razoável.

---

<sup>643</sup> Cf. POLIZELLI, Vitor Borges. Progressividade: distribuição de renda e indução. In: **Direito tributário atual**, vol. 21, 2007, pp. 361-382 (373-374).

<sup>644</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 99.

A razoabilidade pode assumir diversos significados, implicando exames também diferentes. De um lado, razoável pode ser o juízo que leva em consideração aquilo que normalmente acontece ou aquilo que particularmente acontece frente a uma generalização. De outro, razoável pode ser o critério que se baseie em uma causa suficiente para a atuação estatal, vinculado à realidade das coisas ou, ainda, que seja congruente com aquilo que se pretende (e se fundamenta) discriminar. Por fim, razoável também pode ser a medida que se mostre equivalente ao critério que a dimensiona<sup>645</sup>.

Do ponto de vista da progressividade e, sobretudo, da discriminação que produz entre contribuintes – vale dizer, sem lastro exclusivo na capacidade contributiva –, é necessário que seja verificado se o critério adotado pelo legislador guarda congruência com aquela medida constitucionalmente predeterminada. Embora tênue, a sua diferença com o exame de correspondência não pode passar despercebida: no caso anterior, avaliava-se se a medida de comparação eleita pelo legislador correspondia àquela construída a partir do texto constitucional. Sendo a progressividade no imposto sobre a renda um meio que visa ao fomento de determinados objetivos de redução da desigualdade de renda e diminuição da sua concentração, apenas uma medida de comparação baseada em graus de riqueza poderia ser fundamentada nesses termos. Então, não seria qualquer medida que resultasse de um esquema variável de alíquotas que corresponderia ao conteúdo da regra constitucional, mas apenas aquela que se mostrasse voltada a discriminar contribuintes com base na renda auferida (base de cálculo, portanto), de tal sorte que aqueles que mais auferissem, também fossem sujeitos a uma alíquota efetiva superior. Aqui, é examinado se os elementos indicativos eleitos pelo legislador ordinário são congruentes com a medida de comparação<sup>646</sup>. Dois exemplos podem aclarar o que se pretende tratar, aqui, como congruência.

O primeiro deles não trata especificamente do imposto sobre a renda, mas do IPTU: a Emenda Constitucional nº 29/2000 inseriu dispositivo na Constituição que autorizou o legislador municipal a instituir o imposto progressivo em razão do valor do imóvel. Admitamos, então, que fosse possível, para essa hipótese de progressividade, construção semelhante à realizada quanto ao imposto sobre a renda, isto é, buscando a justificação desse IPTU progressivo também em objetivos relacionados à redução de desigualdade. Ocorre que

---

<sup>645</sup> Trata-se, respectivamente, da razoabilidade como equidade, congruência e equivalência – cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, pp. 195-201.

<sup>646</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, pp. 139-140.



haverá situações em que o elemento indicativo utilizado (valor do imóvel) pode guardar duvidosa congruência com a medida de comparação (acúmulo de riqueza), sobretudo num imposto municipal.

Ora, não seria difícil aventar situação em que um certo contribuinte possuísse um único imóvel, de valor médio, que lhe servisse de residência, enquanto outro contribuinte, empresário do ramo imobiliário, fosse proprietário de diversos imóveis de pequeno porte, em diferentes cidades. Nesse caso, a proporção exigida do patrimônio do primeiro seria superior àquela cobrada do segundo. Então, a depender das circunstâncias fáticas e dos interesses lesados, a aplicação do elemento indicativo eleito pelo legislador pode se mostrar absolutamente incongruente com a medida em si e, então, irrazoável<sup>647</sup>.

Também no imposto sobre a renda isso poderia acontecer, fosse aplicada a progressividade numa sistemática de tributação puramente cedular: o elemento indicativo que teria sido eleito pelo legislador (montante de renda, conforme diferentes cédulas), a princípio, poderia não guardar relação de congruência com a medida. Haveria, então, um descasamento entre, de um lado, a medida e o objetivo constitucional que a justifica e, de outro, a aplicação concreta do critério da norma, a qual seria irrazoável sob essa perspectiva. Aliás, embora refutada, essa questão não deixa de ser sensível, por exemplo, com a tributação progressiva dos ganhos de capital<sup>648</sup>.

É evidente a relação entre esse mecanismo de controle e a própria igualdade tributária, na medida em que a discriminação entre contribuintes, a partir de determinados elementos indicados pela lei, deve guardar congruência com a medida de comparação entre eles. Se é o elemento indicativo dessa medida que a concretiza, a ausência de congruência entre eles demonstra, ao cabo, inexistência de critério coerente de distinção, o que redundaria numa discriminação arbitrária e, por conseguinte, passível de interdição judicial<sup>649</sup>. Trata-se de um exame bastante casuístico, já que leva em consideração interesses particulares e

---

<sup>647</sup> É válido pontuar que o Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade da mencionada reforma, não identificando violação a nenhuma cláusula pétrea, passando a discussão ao largo da questão da razoabilidade. De todo modo, prevaleceu naquele julgamento o entendimento de que a progressividade “fiscal” (ou seja, graduada conforme a base de cálculo) encontraria o seu fundamento na capacidade contributiva e no caráter pessoal dos impostos, o que também se aplicaria – e aqui houve uma mudança na jurisprudência da Corte – também àqueles impostos ditos de natureza “real”. (cf. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário 423.768/SP, Plenário, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 01.12.2010, DJ 09.05.2011).

<sup>648</sup> Cf. tópico 3.4.2. (“Tributação (progressiva) dos ganhos de capital”).

<sup>649</sup> E *incongruência* só pode levar à *incoerência*; e esta, a *infrações ao princípio da igualdade* (cf. TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. Trad. Luís Eduardo Schoueri. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). **Direito Tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 60-70 (60)).

situações em concreto. Além disso, até mesmo pelas características das regras<sup>650</sup>, exige-se um elevado grau de excepcionalidade das razões que apontam para a incongruência da aplicação do critério, no caso. Isso já é relevante para diferenciar esse exame da proporcionalidade, uma vez que não se trata da avaliação da correlação entre um meio e um fim que o justifica, tampouco de princípios jurídicos realizados ou restringidos. Ao contrário, foca-se na aplicação da norma ao indivíduo, a par de suas condições pessoais e individuais<sup>651</sup>.

O que importa na avaliação desse exame é a constatação, bem colocada por LEÃO, de que não basta verificar *se* a medida encontra base ou autorização constitucional, mas *como* ela é concretizada na legislação infraconstitucional<sup>652</sup>: “[c]onfunde-se, assim, *autorização para instituição com autorização para a instituição de qualquer forma*, sem se atentar para o fato de que o modo como isto é feito necessita ser controlado pelo Poder Judiciário”<sup>653</sup>. Nada obstante, não basta que a medida adotada pelo legislador ordinário corresponda àquela prevista constitucionalmente e com a qual seja congruente o critério aplicado, é necessário verificar qual a intensidade da exação que pode ser imposta sobre o contribuinte, independentemente da relevância normativa dos objetivos fomentados pela medida.

## **4.6. Vedação ao tributo com efeitos de confisco e sua aplicação à progressividade no imposto sobre a renda**

### **4.6.1. Proibição de excesso, conteúdo essencial dos direitos fundamentais e vedação ao tributo com efeitos de confisco**

A questão acerca do limite até o qual se pode restringir um determinado direito fundamental, de suma importância para esse ponto, toca fundo no problema da definição de seu conteúdo essencial. No caso da progressividade no imposto sobre a renda, é possível verificar restrições não apenas ao direito fundamental a contribuir em conformidade com a

---

<sup>650</sup> Cf. tópicos 2.4.1. (“A progressividade-regra”) e 4.3.2. (“Inviabilidade do exame de proporcionalidade e a regra constitucional da progressividade”).

<sup>651</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. In: **Revista de Direito Administrativo**, n. 215. Rio de Janeiro, janeiro-março/1999, pp. 151-179 (173).

<sup>652</sup> Cf. WERNSMANN, Rainer. **Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem**. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 222 *apud* LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 130.

<sup>653</sup> LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 162.

capacidade contributiva<sup>654</sup>, mas também à liberdade e à propriedade, todos eles assegurados pela Constituição Federal<sup>655</sup>. Assim, se a decisão do legislador constituinte originário foi no sentido de que a progressividade, no imposto sobre a renda, constituiria medida adequada e necessária para o fomento do objetivo de redução da desigualdade de renda e diminuição de sua concentração, além de dar prevalência à sua realização, em detrimento dos direitos fundamentais restringidos por decorrência, deve-se verificar até que ponto pode ser tolerada essa restrição.

Mais que isso, a despeito de todas essas decisões normativas tomadas pelo legislador constituinte originário, remanesceu um âmbito de definição para o legislador ordinário a respeito da intensidade dessa progressividade e é justamente esse espaço que deve estar sujeito ao controle judicial – já que, nesse caso, o objeto desse controle não será a própria regra constitucional, mas os novos elementos normativos trazidos pela legislação infraconstitucional.

Acerca do conteúdo essencial dos direitos fundamentais, há, basicamente, duas posições dissonantes, as quais serão avaliadas para, então, estimarem-se suas consequências para as questões postas acima. Esse problema diz respeito, sobretudo, à definição de quais estados ou posições jurídicas serão efetivamente protegidas pelo direito fundamental, sobre o qual não poderá a autoridade pública avançar, sob pena de restringi-lo excessivamente (e, por conseguinte, violá-lo).

De um lado, pode-se entender o conteúdo essencial de um direito fundamental como um limite absoluto e intangível, constituindo um “núcleo inviolável”, não importa qual seja a fundamentação para a sua restrição<sup>656</sup>. Daí ser corriqueira, para autores que encampam essa perspectiva, a demonstração gráfica de círculos concêntricos como zonas nas quais se divide o conteúdo essencial do direito fundamental, desde os mais exteriores (supérfluos) até aquele mais nuclear, “essencial à existência do direito”, compreendendo “as condições inafastáveis para que ele tenha serventia ao seu titular”<sup>657</sup>. Essa perspectiva de conteúdo essencial absoluto pode, ainda, ser dinâmica ou estática, conforme se defenda sê-lo não

---

<sup>654</sup> A seu respeito, cf. tópico 1.3.2.3. (“Progressividade como restrição ao direito fundamental a contribuir em conformidade com a capacidade contributiva”).

<sup>655</sup> Cf. tópico 4.2. (“Direitos fundamentais dos contribuintes e progressividade no imposto sobre a renda”).

<sup>656</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. In: **Revista de Direito Administrativo**, n. 215. Rio de Janeiro, janeiro-março/1999, pp. 151-179 (151); ÁVILA, Humberto. Conteúdo, limites e intensidade dos controles de razoabilidade, de proporcionalidade e de excessividade das leis. In: **Revista de Direito Administrativo**, n. 236, Rio de Janeiro, abril-junho/2004, pp. 369-384 (377).

<sup>657</sup> MENKE, Cassiano. **A proibição dos efeitos de confisco no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 59.

apenas intangível, mas também imutável. A diferença, nesse ponto, reside na possibilidade de atualização do que constituiu o núcleo duro de um direito fundamental ou se, ao revés, a sua definição, pelo intérprete e pelo julgador, independe da transformação da realidade social ao longo do período de vigência da Constituição<sup>658</sup>.

Um exemplo da construção de um conteúdo essencial absoluto e dinâmico pode ser encontrado em MENKE, para quem esse núcleo intangível de determinado direito fundamental depende, inevitavelmente, da análise do caso concreto e das decisões anteriores da Corte Constitucional, buscando tensões já enfrentadas a respeito daquele direito, tudo isso enquanto processo de fixação de critérios que balizem o caso presente<sup>659</sup>. De todo modo, parece difícil sustentar uma aproximação estática acerca do conteúdo essencial absoluto dos direitos fundamentais, na medida em que despreza o processo de construção em que consiste a atividade interpretativa<sup>660</sup> – sendo certo que, se houver um núcleo essencial, ele é fruto do processo de interpretação de que resulta a norma jurídica em si.

De outro lado, o conteúdo essencial dos direitos fundamentais pode ser encarado a partir de uma teoria relativa, que o rejeita enquanto “um âmbito de contornos fixos e definíveis *a priori*”<sup>661</sup>. Sob essa perspectiva, conteúdo essencial é aquilo que resulta da aplicação do exame da proporcionalidade – uma restrição por meio dele justificada não violaria esse conteúdo, mesmo que nada restasse do direito fundamental restringido<sup>662</sup>. Nessa perspectiva, portanto, restrições desproporcionais, ainda que mínimas, violarão o conteúdo essencial do direito fundamental restringido. Segundo SILVA, é apenas a teoria relativa que explica uma série de casos concretos em que nada resta a determinados direitos fundamentais: a pena de morte, prevista, no Brasil, em caso de guerra declarada, e o direito à vida; a pena restritiva de liberdade e o direito de ir e vir; a desapropriação de imóveis e o direito à propriedade; a quebra do sigilo telefônico, e a interceptação de conversas e o direito à intimidade; a proibição de determinado programa de televisão ou publicação de determinada matéria jornalística, e a liberdade de imprensa<sup>663</sup>.

---

<sup>658</sup> Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. 2ª ed., 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2014, pp. 187-191.

<sup>659</sup> Cf. MENKE, Cassiano. **A proibição dos efeitos de confisco no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 72.

<sup>660</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, pp. 53-55.

<sup>661</sup> Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais**, p. 196.

<sup>662</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva (orig. *Theorie der Grundrechte*, 5ª ed.). São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 297-298.

<sup>663</sup> Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais**, p. 199.

Há uma consequência relevante dessas diferentes perspectivas a respeito do conteúdo essencial dos direitos fundamentais, relativa à distinção ou identidade dos exames de proibição de excesso e de proporcionalidade. A questão não é terminológica: a teoria absoluta implica a separação entre eles, porquanto o exame da proibição de excesso diz respeito, exclusivamente, a avaliar se o grau da restrição é tanto que viola o núcleo intangível do direito fundamental – ou, nas palavras de ÁVILA, lhe retira “um mínimo de eficácia”<sup>664</sup>. Daí por que, para o autor, “[o] controle da excessividade independe de sua justificação (verificável nos outros exames), pois importa a restrição do núcleo essencial de um direito fundamental”<sup>665</sup>.

A esse respeito, merece atenção a posição de SILVA, que critica a tendência do Tribunal Constitucional Federal alemão de equiparar os exames, pois verifica que “cada vez mais vem ganhando importância a discussão sobre a sua utilização [do exame da proporcionalidade] para finalidade oposta, isto é, como instrumento contra a omissão ou contra a ação insuficiente dos poderes estatais”<sup>666</sup>. Ao contrário de ÁVILA, que os distingue a partir de uma questão de fundo, o ponto trazido por SILVA parece dizer respeito a uma imprecisão terminológica, uma vez que “a simples possibilidade de aplicação da proporcionalidade a casos que não se relacionam com o excesso estatal já é razão suficiente para abandonar o uso sinônimo de regra da proporcionalidade e proibição de excesso”<sup>667</sup>.

Um exemplo pode elucidar essa distinção e como sua aplicação, às vezes, não é clara. O Estado de Santa Catarina, certa vez, impôs a utilização de notas fiscais avulsas por empresas devedoras do ICMS, exigência que foi considerada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal<sup>668</sup>. O Min. Marco Aurélio, relator, considerou “impertinente recorrer a métodos que acabem inviabilizando a própria atividade econômica”. Semelhantemente, o Min. Celso de Mello, compartilhando o mesmo entendimento, pontuou que esses “eventuais abusos das entidades governamentais [...] culminam por asfixiar, arbitrariamente, o sujeito passivo da obrigação tributária, inviabilizando-lhe, injustamente, o exercício de atividades legítimas”. A análise nesses votos, como se vê, parece pressupor a existência de um conteúdo

---

<sup>664</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 188.

<sup>665</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. Conteúdo, limites e intensidade dos controles de razoabilidade, de proporcionalidade e de excessividade das leis. In: **Revista de Direito Administrativo**, n. 236, Rio de Janeiro, abril-junho/2004, pp. 369-384 (377).

<sup>666</sup> Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. In: **Revista dos Tribunais**, vol. 78, 2002, pp. 23-50 (27).

<sup>667</sup> Cf. *Ibid.*, p. 27.

<sup>668</sup> Cf. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário 413.782-8/SC, Plenário, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 17.03.2005, DJ 03.06.2005.

essencial absoluto do direito à livre iniciativa econômica, o qual seria violado pela medida estatal – e, nessa análise, como é próprio do exame da proibição de excesso, não se avalia aquilo que legitimaria, em tese, essa restrição.

De outro lado, o Min. Cezar Peluso entendeu a restrição como “um meio desproporcional, com força coercitiva, para obter o adimplemento do tributo”. A inserção da ideia da proporcionalidade, aqui, foi reforçada pelo Min. Gilmar Mendes, segundo o qual “o Estado [...] dispõe de outros meios para efetuar a cobrança”, de modo que “a fórmula adotada pelo Estado, a meu ver, não passa no teste da proporcionalidade”. Isso porque, prosseguiu o Min. Gilmar Mendes, “[j]á no sentido da adequação, até poderia haver uma adequação entre meios e fins, mas certamente não passaria no teste da necessidade, porque há outros meios nos invasivos, drásticos e adequados para solver a questão”. Nesses votos, a despeito de carecerem de uma estrutura argumentativa mais substantiva, parece ter havido uma ênfase da desproporcionalidade da medida, inclusive comparando-a com medidas alternativas de que dispunha o Estado, em racional mais aproximado do exame de proporcionalidade.

O exemplo mostra a possibilidade de ambos os exames se complementarem no caso concreto. Prova disso é o próprio voto do Min. Gilmar Mendes, o qual, a despeito de fundamentar a decisão com base no exame da proporcionalidade, também reconheceu que, “[p]or outro lado, é claro que a manutenção deste modelo pode inviabilizar (...) o próprio exercício de uma lícita atividade profissional da recorrente”.

Também é problemática a questão da proteção à dignidade da pessoa humana a partir da teoria relativa: seria possível, a depender da justificação (isto é, do exame da proporcionalidade) que fosse mitigada (ou até mesmo aniquilada) a eficácia desse princípio, no caso concreto, em benefício de outro direito ou objetivo de primeira ordem de relevância? A intuição diz que não. Por essa razão que ALEXY, adepto da teoria relativa, propôs a construção de uma “dignidade-regra” que consubstanciasse a “esfera nuclear da configuração da vida privada, protegida de forma absoluta”<sup>669</sup>. Se aceita essa solução, por que não seria aplicável a outros direitos fundamentais igualmente relevantes, como o direito à vida? No limite, como se vê, essa solução levaria à teoria absoluta – daí por que a crítica de SILVA, para quem a solução seria uma “exceção *ad hoc*” desnecessária, na medida em

---

<sup>669</sup> Cf. ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva (orig. *Theorie der Grundrechte*, 5ª ed.). São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 111-114.

que apenas seriam intangíveis aqueles aspectos da dignidade que resultassem de regras constitucionais, como a vedação à tortura e ao tratamento degradante (artigo 5º, inciso III)<sup>670</sup>.

Como se vê, há relevantes argumentos tanto num, quanto em outro sentido. Se, de um lado, a teoria absoluta impõe um duplo controle às restrições a direitos fundamentais (que deverão não apenas ser proporcionais, mas também não excessivas)<sup>671</sup>, lastreado na noção de que as garantias constitucionais devem ser dotadas, no caso concreto, de uma mínima eficácia; de outro, haverá dificuldades para justificar, à luz de uma perspectiva absoluta de conteúdo essencial, decisões em que parece não mais haver qualquer eficácia para determinado direito fundamental no caso concreto, como a proibição de determinada manifestação política, a restrição à publicação de determinada matéria ou, ainda, a própria previsão de pena de morte no caso de guerra externa declarada, prevista na Constituição Federal.

De todo modo, a cada um dos exemplos de decisões que aparentam eliminar, no caso concreto, qualquer eficácia de determinado direito fundamental, pode-se opor uma noção de conteúdo essencial ainda mais nuclear, a demonstrar que ela não teria sido violada: a decisão de vedar determinada publicação não atingiria esse núcleo, porquanto ao jornalista ainda seria permitido se manifestar sobre *outros* temas – o que não seria o caso se a decisão fosse de proibir publicações em geral deste ou daquele jornal ou jornalista, em que se verificaria a violação ao conteúdo essencial absoluto etc.<sup>672</sup>

Em alguns casos, contudo, a decisão judicial pode significar a aniquilação, de forma tão contundente, da eficácia de um direito fundamental que somente podem ser explicados, sob a perspectiva de uma teoria absoluta, se restringido o âmbito de proteção desse direito. O Supremo Tribunal Federal, por exemplo, reconheceu a constitucionalidade do mecanismo de cassação de registro para produção de cigarros, previsto no Decreto-Lei nº

---

<sup>670</sup> Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2ª ed., 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2014, pp. 200-202.

<sup>671</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 262 (nota de rodapé 123).

<sup>672</sup> O que acaba por aproximar-se de uma dimensão objetiva dos direitos fundamentais, ou seja, de que remanesceria assegurado o direito e sua eficácia para outros cidadãos, em outras situações, perspectiva que, sem dúvidas, enfraquece a garantia deles decorrentes a condutas e posições jurídicas individuais. Cf. ALEXANDER, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva (orig. *Theorie der Grundrechte*, 5ª ed.). São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 296-297; SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2ª ed., 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2014, pp. 185-186.

1.593/1977, em razão do descumprimento reiterado e sistemático das obrigações tributárias pelo contribuinte<sup>673</sup>.

Como é evidente, nesse caso, a execução da medida legislativa implicou o aniquilamento do direito ao livre exercício da atividade do contribuinte que, por descumprir reiterada e sistematicamente suas obrigações tributárias, viu-se impedido de seguir a exploração de seus negócios. Naturalmente, sob a perspectiva relativa do conteúdo essencial dos direitos fundamentais, essa decisão não deveria causar espécie, já que explicada pela proporcionalidade da medida, particularmente à luz do comportamento anticoncorrencial e os prejuízos dele decorrentes ao exercício da atividade econômica pelos demais contribuintes<sup>674</sup>.

Todavia, sob a perspectiva da teoria absoluta do conteúdo essencial dos direitos fundamentais, decisões como essa apenas podem ser explicadas a partir da premissa do suporte fático restrito dos direitos envolvidos. Foi essa a solução proposta por ÁVILA, para quem, no caso, o contribuinte, em razão do descumprimento “substancial, reiterado e injustificado” de suas obrigações tributárias, não se veria abrangido pelo âmbito de proteção do direito fundamental de livre exercício de atividade lícita, de tal sorte que “o efeito da medida estatal não atinge o núcleo do direito fundamental de liberdade, pois esse direito fundamental não se configura como tal quando desvinculado de outras liberdades”<sup>675</sup>.

A solução para essa questão, ao menos com relação aos direitos fundamentais afetados pela tributação, pode ser simplificada pela constatação de que, qualquer que seja a concepção que se adote quanto ao seu conteúdo essencial (relativa ou absoluta), não poderá o poder de tributar implicar a restrição excessiva à propriedade e à livre iniciativa econômica dos contribuintes<sup>676</sup>. Na premissa de um conteúdo essencial absoluto, tem-se que a realização de princípio ou regra constitucional jamais poderá aniquilar a eficácia mínima de garantias também previstas constitucionalmente (como propriedade e liberdade). Por outro lado,

---

<sup>673</sup> Cf. Supremo Tribunal Federal, Medida Cautelar na Ação Cautelar 1.657/RJ, Plenário, Rel. p/ acórdão Min. Cezar Peluso, j. 27.06.2007, DJ 31.08.2007; e Recurso Extraordinário 550.769/RJ, Plenário, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 22.05.2013, DJe 02.04.2014.

<sup>674</sup> Cf. MOREIRA, Clara Gomes. **Controle de proporcionalidade das normas tributárias**: compreensão e crítica à aplicação da proporcionalidade pelo Supremo Tribunal Federal. Dissertação (Mestrado). Universidade de São Paulo, 2016, pp. 171-172.

<sup>675</sup> ÁVILA, Humberto. Comportamento concorrencial e direito tributário. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**, vol. 2 (Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação). São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 427-440 (437).

<sup>676</sup> No caso da cassação de registro da indústria de cigarros, interessante notar que os votos prevaletentes procuraram distinguir a situação em análise das chamadas “sanções políticas”, do ponto de vista que, naquele caso, não se trataria de medida coercitiva para o cumprimento das obrigações tributárias, mas corretora de um distúrbio concorrencial. Daí a expressão mencionada por ÁVILA: “medida ordenatória”, própria do direito econômico. Cf. ÁVILA, Humberto. Comportamento concorrencial e direito tributário, p. 434.



também na perspectiva da teoria relativa, no caso da tributação, haverá um mínimo de eficácia inviolável de direitos veiculados por regras constitucionais que delimitam e restringem a competência dos entes tributantes. Isso porque, como se viu anteriormente<sup>677</sup>, a capacidade contributiva impõe um limite máximo à exigência de impostos, afinal, “para haver imposto é necessário que haja riqueza, e para haver imposto num estado fiscal, impõe-se que este não esgote a respectiva capacidade contributiva”<sup>678</sup>. Ou, ainda, como acertadamente conclui TIPKE, “a capacidade contributiva *termina*, de todo modo, onde *começa o confisco* que leva à destruição da capacidade contributiva”<sup>679</sup>.

Ainda que se entenda que a capacidade contributiva apenas faça referência aos impostos (o que é correto), também é possível construir essa regra de forma mais geral para o sistema tributário como um todo (taxas, contribuições, empréstimos compulsórios, até mesmo deveres instrumentais<sup>680</sup>), justamente a partir do dispositivo constitucional que veda, aos entes tributantes, “utilizar tributo com efeito de confisco”.

Então, seja como um postulado genericamente aplicável a princípios e regras, seja como uma regra delimitadora do âmbito de competência e do poder de tributar, o fato é que a capacidade contributiva (para impostos) e a vedação à utilização do tributo com efeitos de confisco (em geral) protegem, tanto da incidência tributária quanto da imposição de deveres e multas de natureza fiscal, uma mínima eficácia dos direitos fundamentais dos contribuintes, notadamente relacionados à propriedade e ao livre exercício da atividade econômica, constituindo um exame específico no controle de normas tributárias. Cabe, então, verificar de que forma ele é aplicado em matéria de progressividade no imposto sobre a renda.

#### **4.6.2. Progressividade no imposto sobre a renda, efeitos de confisco e livre exercício da atividade econômica**

É interessante verificar que a Constituição emprega a expressão “tributo com efeito de confisco” (artigo 150, inciso IV), o que permite, desde logo, que se diferenciem a

---

<sup>677</sup> Cf. tópico 1.2. (“A capacidade contributiva na justificação dos impostos”).

<sup>678</sup> Cf. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 4ª reimpressão. Coimbra (Portugal): Almedina, 2015, p. 465.

<sup>679</sup> TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. Trad. Luís Eduardo Schoueri. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). **Direito Tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 60-70 (65), grifos do original.

<sup>680</sup> Cf., acerca do confisco na imposição de determinados deveres instrumentais, MENKE, Cassiano. **A proibição dos efeitos de confisco no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 33-34.

utilização do tributo *com efeitos de confisco* da utilização do tributo *como confisco*. Isso é relevante por dois motivos. Em primeiro lugar, porque a ideia de confisco, por si só, remete à expropriação, à absorção do patrimônio pelo Estado sem a correspondente indenização, prevista pela Constituição em seu artigo 5º, inciso XLVI, alínea “b”. É, sobretudo, sanção aplicada pelo Poder Público ao indivíduo que comete ilícitos criminais<sup>681</sup> ou administrativos<sup>682</sup>. Tributo, contudo, como se sabe, não constitui sanção de ato ilícito no sistema brasileiro<sup>683</sup>, de tal sorte que não faria sentido interpretar esse dispositivo como uma vedação ao seu emprego enquanto modalidade de confisco, pelo menos no sentido de sanção por ato ilícito.

Em segundo lugar e como decorrência do aspecto anterior, “efeito de confisco” não se confunde com “confisco”, o que permite concluir que essa limitação ao poder de tributar não está adstrita às hipóteses em que *toda* a propriedade ou liberdade do contribuinte é extirpada, mas também àquelas em que essa restrição ou limitação é muito significativa, a ponto de inviabilizar ou inutilizar, do ponto de vista econômico, a fruição daquelas posições. Daí a importância da avaliação do “efeito de confisco” a partir da livre iniciativa da atividade econômica, de modo a interditar um grau tal de tributação em que “a liberdade de empreender já não passa a produzir qualquer efeito prático, já que o empresário já não tem perspectiva de lucrar em sua atividade, independentemente de seu esforço ou talento”<sup>684</sup>.

Sobre a tributação com efeitos de confisco, é recorrente a referência ao caso da majoração, pelo Município de Santos/SP, em 1949, o imposto sobre licenças de cabines de banho em mais de 1.000%. A questão ali era se tal tributo constituiria um obstáculo à liberdade de profissão, sendo que, na ocasião, o Min. Orosimbo Nonato, citando jurisprudência norte-americana, assentou que “o poder de taxar somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio, e de indústria e com o direito de propriedade”. No caso concreto, entretanto, o imposto não foi considerado confiscatório, uma vez que se entendeu que a redução expressiva dos lucros do contribuinte, naquela ocasião alegada, estaria muito mais relacionada a outros contratos privados onerosos que haviam sido firmados, do que com a majoração do imposto em si –

---

<sup>681</sup> Código Penal (Decreto-Lei nº 2.848/1940), artigo 91, inciso II e § 1º.

<sup>682</sup> Lei de Improbidade Administrativa (Lei nº 8.249/1992), artigo 12, incisos I, II e III.

<sup>683</sup> À exceção da hipótese do IPTU progressivo em razão do descumprimento da função social da propriedade, prevista no artigo 182, § 4º, inciso II, da Constituição. Cf. tópico 2.3.1. (“Fundamentos diretos”).

<sup>684</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 364.

que, por si só, não estaria “aniquilando a atividade do particular”<sup>685</sup>. O caso é rico, pois fornece os subsídios que há muito norteiam a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, identificando o efeito de confisco com o aniquilamento não apenas da utilidade da propriedade, mas, especialmente, do exercício liberdade de exercício da atividade econômica e profissional pelo contribuinte.

Não há, assim, um único efeito de confisco a ser reprimido na tributação, mas vários efeitos que podem atrofiar interesses jurídicos também diversos, não apenas relacionados à capacidade contributiva enquanto limite máximo de tributação (e, no caso da progressividade, também enquanto critério), mas também à livre iniciativa da atividade econômica e à propriedade. Melhor, então, referir-se a “efeitos de confisco”, a despeito da redação constitucional – o que, no limite, apenas decorre do reconhecimento de que a atividade corretiva também faz parte do processo interpretativo<sup>686</sup>.

No que concerne à progressividade do imposto sobre a renda, três aspectos devem ser analisados mais detidamente, todos eles relacionados entre si: **(i)** se esse controle é casuístico, isto é, se pode ser realizado abstratamente ou se depende de uma situação concreta de um contribuinte ou grupo deles; **(ii)** se a investigação do efeito confiscatório cinge-se à verificação tributo a tributo ou da carga tributária total a que se submete o contribuinte; e **(iii)** no particular caso do imposto sobre a renda, se o efeito confiscatório deve ser avaliado a partir das alíquotas marginais ou das alíquotas efetivas aplicadas aos contribuintes em concreto.

#### **4.6.2.1. Natureza do controle: abstrata ou concreta**

Sobre o primeiro aspecto, há decisões do Supremo Tribunal Federal em que se discutiu a possibilidade de realizar o controle de constitucionalidade principal (e, portanto, abstratamente) de normas à luz dos efeitos confiscatórios dos tributos cuja incidência veiculam. Quando apresentada Ação Direta de Inconstitucionalidade em que se impugnava uma multa de 300% do valor da operação, exigida de contribuintes que deixassem de emitir notas fiscais, recibos ou documentos equivalentes para fins de omissão de rendimentos, o

---

<sup>685</sup> Cf. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário 18.033/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Orosimbo Nonato, j. 21.09.1951, DJ 08.11.1951. No mesmo sentido, Recurso Extraordinário 18.976/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Barros Barreto, j. 02.10.1952, DJ 26.12.1952.

<sup>686</sup> Cf. GUASTINI, Riccardo. **Interpretar y argumentar**. Trad. Silvina Álvarez Medina. Madri (Espanha): Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, pp. 111-112.

Min. Celso de Mello votou para que a ação não fosse conhecida, pois a averiguação dos efeitos confiscatórios demandaria “a análise de situações concretas fundadas em realidade fáticas”, o que entendia não ser possível naqueles limites. Essa posição, contudo, terminou vencida, nos termos do voto do Min. Ilmar Galvão, sem que tenham sido registrados os fundamentos de sua divergência<sup>687</sup>.

A análise abstrata da existência de efeitos de confisco voltou a ser realizada diversas vezes, como no caso da CPMF, em que foi rechaçada a alegação de efeitos confiscatórios “dada a modicidade da alíquota da contribuição, de cujo resultado prático é lícito discordar em termos de política econômica, não, porém, imputar-lhe o caráter confiscatório”, ou seja, avaliando-se apenas e abstratamente a alíquota do tributo<sup>688</sup>.

Mais recentemente, contudo, o Tribunal deixou de avaliar a existência de efeito de confisco na majoração do imposto sobre importações, por entender que “o isolado aumento da alíquota de tributo, de 4% para 14% [aumento em 350%, portanto], é insuficiente para comprovar a absorção total ou demasiada do produto econômico da atividade privada, de modo a torná-la inviável ou excessivamente onerosa”. Entendeu-se, naquela oportunidade, que “a caracterização do efeito confiscatório pressupõe a análise de dados concretos e de peculiaridades de cada operação ou situação, tomando-se em conta custos, carga tributária global, margens de lucro e condições pontuais do mercado e de conjuntura social e econômica”<sup>689</sup>.

Esse tema foi objeto de interessante discussão no contexto do controle da instituição de adicional, em alíquotas progressivas, da contribuição previdenciária devida por servidores públicos federais. Mais uma vez conhecida a ação voltada ao controle abstrato da norma, o Min. Marco Aurélio fez ressalva que parece fundamental para guiar a questão: “[a]precio qualquer causa, mesmo requerimento formulado em processo objetivo, a partir de fatos. Sem fatos não temos julgamento [...]”<sup>690</sup>.

De certa forma, a questão da natureza do controle não se confunde com o aspecto processual do meio eleito pelo contribuinte para impugnação da norma – mesmo porque o caso, mencionado acima, em que o Tribunal deixou de apreciar a questão dos efeitos de

---

<sup>687</sup> Cf. Supremo Tribunal Federal, Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.075/DF, Plenário, Rel. Min. Celso de Mello, j. 17.06.1998, DJ 24.11.2006.

<sup>688</sup> Cf. Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.031/DF, Plenário, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 03.10.2002, DJ 17.10.2003.

<sup>689</sup> Cf. Supremo Tribunal Federal, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 448.432/CE, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 20.04.2010, DJe 27.05.2010.

<sup>690</sup> Cf. Supremo Tribunal Federal, Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.010/DF, Plenário, Rel. Min. Celso de Mello, j. 30.09.1999, DJ 12.04.2002.

confisco, porque baseada a impugnação, exclusivamente, no aumento da alíquota, sem outras referências concretas, tratava-se, justamente, de recurso interposto por contribuinte e, portanto, do ponto de vista processual, causa de natureza subjetiva e concreta<sup>691</sup>. Da mesma forma, a análise de uma situação concreta não significa que tenha o Supremo Tribunal Federal que reexaminar provas, uma vez que “a insuportabilidade do ônus parte também de sua dimensão imoderada e não apenas do porte de quem sofre a incidência da exação”<sup>692</sup>.

Independentemente do escopo da ação, se subjetivo ou objetivo, é necessário que se apresentem fatos que permitam a demonstração dos interesses violados pela norma tributária. Interesses, vale dizer, fazem referência à posição subjetiva do indivíduo a partir de determinados bens jurídicos<sup>693</sup>. No caso da tributação, como visto, sempre haverá uma restrição à disponibilidade de bens jurídicos, como a livre iniciativa da atividade econômica e a propriedade<sup>694</sup>. A vedação ao tributo com efeitos de confisco não trata dessa restrição. Ao contrário, trata da tutela dos interesses jurídicos a eles relacionados, que nada mais são senão as condições mínimas dos sujeitos passivos de usufruir de sua propriedade e de sua liberdade profissional.

#### **4.6.2.2. Abrangência do controle: tributo a tributo ou sistema tributário como um todo**

Como consequência natural da conclusão do tópico anterior, a abrangência do controle apenas pode ser geral, e não tributo a tributo. Isso porque, como se demonstrará adiante, do ponto de vista do interesse jurídico do contribuinte, não é muito relevante a origem da investida que fulminou a utilidade de sua propriedade ou do seu exercício da livre iniciativa da atividade econômica, tampouco a destinação dos recursos que lhe foram expropriados – se alocados no orçamento federal, estadual ou municipal. Isso porque, independentemente de qual seja a imposição tributária, sua base ou sujeito ativo, a fonte para sua satisfação sempre será a renda do contribuinte<sup>695</sup>. Daí o acerto de TIPKE:

---

<sup>691</sup> Cf. Supremo Tribunal Federal, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 448.432/CE, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 20.04.2010, DJe 27.05.2010.

<sup>692</sup> Cf. Supremo Tribunal Federal, Agravo Interno no Recurso Extraordinário com Agravo 938.538/ES, 1ª Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 30.09.2016, DJe 20.10.2016.

<sup>693</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 186; ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 110-111.

<sup>694</sup> Cf. tópico 4.2. (“Direitos fundamentais dos contribuintes e progressividade no imposto sobre a renda”).

<sup>695</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, pp. 73-76.

“Impostos pessoais<sup>696</sup>, seja qual o seu nome, ou seja qual o seu objeto declarado em lei, só podem ser extraídos da renda ou do patrimônio, enquanto renda poupada. [...]

Para os impostos sobre empresas vale: pouco importa qual o nome do imposto sobre a empresa e como o legislador denominou seu objeto, o imposto somente pode ser extraído do lucro da empresa, [...]. [...] temos a seguinte conclusão: tanto para os impostos pessoais como para os sobre as empresas há apenas uma fonte, que é a renda ou o lucro”<sup>697</sup>.

É nessa premissa, portanto, que a vedação aos efeitos de confisco refere-se à proibição de que o(s) fisco(s), no exercício de seu poder de tributar, destruam a própria fonte de recursos do contribuinte. O Supremo Tribunal Federal já tratou da abrangência da vedação ao tributo com efeitos de confisco em algumas ocasiões. Em uma delas, como visto, deixou de apreciar a alegação de efeitos confiscatórios, porque baseada, exclusivamente, na majoração de alíquota de determinado tributo, sem qualquer referência à “carga tributária global”<sup>698</sup>.

A questão, contudo, foi mais profundamente avaliada no caso que tratou da instituição de adicional provisório, em alíquotas progressivas, da contribuição previdenciária devida por servidores públicos federais<sup>699</sup>. Discutia-se, naquela ocasião, a cobrança do adicional de 9% a 14%, conforme o rendimento do servidor, que seria acrescido à contribuição regular, devida à alíquota de 11%, nos termos da Lei nº 9.783/1999. Em resumo, assim se daria a incidência mensal da contribuição previdenciária (considerando esse adicional):

Remuneração (R\$)	Alíquota	Parcela a deduzir (R\$)
0,00 – 1.200,00	11%	–
1.200,01 – 2.500,00	20%	108,00
Acima de 2.500,01	25%	233,00

<sup>696</sup> Do arrolamento de impostos que se segue na citação, fica claro que o termo, aqui, difere daquele tradicionalmente empregado em oposição a “impostos reais”, mas faz referências aos impostos que são suportados por indivíduos.

<sup>697</sup> TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. Trad. Luís Eduardo Schoueri. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). **Direito Tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 60-70 (63).

<sup>698</sup> Cf. Supremo Tribunal Federal, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 448.432/CE, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 20.04.2010, DJe 27.05.2010.

<sup>699</sup> Cf. Supremo Tribunal Federal, Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.010/DF, Plenário, Rel. Min. Celso de Mello, j. 30.09.1999, DJ 12.04.2002, pp. 224-225.

Naquele ano, as alíquotas do imposto sobre a renda das pessoas físicas eram, ainda, 15% e 27,5%, observada uma faixa de isenção (artigo 111, inciso I, do Decreto nº 3.000/1999), podendo ser assim esquematizada:

Remuneração (R\$)	Alíquota	Parcela a deduzir (R\$)
0,00 – 900,00	–	–
900,01 – 1.800,00	15%	135,00
Acima de 1.800,01	27,5%	360,00

No caso, o Presidente da República rechaçou a tese de que haveria efeitos de confisco sustentando que “a Constituição, no inciso IV do art. 150, veda a utilização de tributo com efeito de confisco, e usa o termo tributo no singular, referindo-se a cada tributo isoladamente, e não a totalidade dos tributos existentes no país”.

O Min. Celso de Mello, relator da ação, inversamente, concedeu a medida cautelar sob o fundamento de que “as alíquotas progressivas [...] – especialmente porque agravadas pelo ônus resultante do grave tributário representado pelo imposto sobre a renda das pessoas jurídicas – revestir-se-iam do efeito confiscatório vedado”. Isso levaria, segundo o relator da ação, à “insuportabilidade da carga tributária”. De todo modo, seu voto é claríssimo de que “a identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária”. Seguiu-se ao voto do relator um debate que bem esclarece as dificuldades, entretanto, resultantes dessa proposta de abrangência global da vedação aos efeitos de confisco:

“O SR. MINISTRO ILMAR GALVÃO – Sr. Presidente, estou perfeitamente de acordo com a lição trazida, aqui, pelo eminente Relator, a do Professor Yves [sic] Gandra, no sentido de que esse confisco pode ser examinado em relação ao somatório dos tributos. Porque, senão, teríamos de admitir que, havendo vinte tributos a 6%, somando 120%, esses tributos não seriam confiscatórios, embora absorvendo 120% do que ganha o servidor. Seria um absurdo pensar uma coisa dessas, que um tributo somente é que teria de tornar insuportável a vida do contribuinte e não o somatório dos tributos. Isto basta para demonstrar o efeito confiscatório do tributo.

O SR. MINISTRO MOREIRA ALVES – E qual é o inconstitucional? É o último? É o primeiro? É o de maior valor?

O SR. MINISTRO ILMAR GALVÃO – Se o último trouxe essa consequência, foi a gota d’água, ele é inconstitucional.

O SR. MINISTRO MOREIRA ALVES – E se vier o aumento da alíquota do Imposto de Renda em 0,5%? Passa a ser confiscatório o Imposto de Renda todo?

O SR. MINISTRO ILMAR GALVÃO – Aí vamos apreciar. Nesse momento, vamos verificar”.

É curioso notar que, nesse caso, a análise global limitou-se a tributos instituídos pelo mesmo ente público. Nesse sentido, segundo o relator, a investigação do “efeito confiscatório” dependeria da “verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte [...] para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído”. Essa restrição (“à mesma pessoa política que os houver instituído”), no entanto, não é compatível com as premissas que levam à definição de uma abrangência global do controle, pois, como visto, a vedação ao tributo com efeitos de confisco protege interesses jurídicos aos quais não é relevante a destinação orçamentária dos recursos cuja expropriação inutiliza os direitos de propriedade e de liberdade profissional e de exercício da atividade econômica.

Por outro lado, não se pode ignorar a grande complexidade que a introdução de tributos incidentes sobre o consumo traz para a análise dos efeitos de confisco. Isso porque, se tem razão TIPKE quando menciona a repercussão econômica dos impostos sobre vendas, muitas vezes recaindo o ônus econômico no próprio indivíduo consumidor<sup>700</sup>, é igualmente acertada a conclusão de SCHOUERI, no sentido de que essa transferência não é imediata ou automática, nem está restrita aos tributos ditos sobre consumo, já que se trata de fenômeno econômico dependente de inúmeras variáveis e características das curvas de oferta e demanda do mercado em que se insere<sup>701</sup>.

Diante dessa complexidade, contudo, é desacertada a decisão de inviabilizar o controle. É o que aconteceu, no caso analisado, nos votos vencidos dos Min. Nelson Jobim<sup>702</sup> e Moreira Alves<sup>703</sup>. Na realidade, haverá casos em que a dificuldade decorrente da transladação dos impostos é apenas aparente, como se entendeu majoritariamente naquele julgamento, já que os efeitos de confisco podem ser evidenciados em situação muito mais

---

<sup>700</sup> Cf. TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. Trad. Luís Eduardo Schoueri. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). **Direito tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 60-70 (63).

<sup>701</sup> Segundo o autor, a depender das variáveis relativas ao tempo, ao tributo, ao bem onerado, ao regime econômico, ao sujeito passivo e à conjuntura econômica, poderia se aventar a possibilidade de ocorrência de 566.231.040 (quinhentos e sessenta e seis milhões, duzentos e trinta e um mil e quarenta) diferentes situações quanto à transferência da carga fiscal (cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, pp. 69-73).

<sup>702</sup> “Não creio que possamos partir do pressuposto de que estaremos perante um confisco isoladamente. Como não podemos calculá-lo integralmente, na globalidade da carga tributária, peço vênha aos eminentes Relatores para, neste ponto não conceder a liminar”.

<sup>703</sup> “Também não levo em consideração a alegação da ocorrência de confisco, dada a dificuldade da fixação de parâmetro – se apenas levando em conta o imposto de renda, ou se levando em conta todos os impostos diretos e indiretos – para resolver-se questão dessa natureza”.



singela. E, no caso analisado, a questão foi decidida à luz do “conjunto de tributos que o servidor pagará, no seu contracheque, dado que se trata de tributo incidente sobre o vencimento, salário ou provento”, como bem esclareceu o Min. Carlos Velloso, presidente naquela sessão.

Todavia, nas premissas aqui colocadas, é desacertado afirmar que a vedação ao tributo com efeitos de confisco permite, exclusivamente, a avaliação tributo ao tributo. Havendo recursos possíveis para tanto, como houve na ADI-MC nº 2.010/DF, poderão ser considerados outros tributos cuja concorrência no agravamento da situação do contribuinte seja evidente. Isso não significa que, a todo momento, deverá o julgador levar em consideração a repercussão econômica dos tributos, sem o que estaria inviabilizado o exame. Haverá situações, é verdade, em que isso pode se fazer necessário – casos limítrofes que, provavelmente, não representarão a maior parte das questões relativas aos efeitos confiscatórios dos tributos.

É necessário um último esclarecimento a respeito da abrangência global do controle relativo à vedação aos efeitos de confisco e da teoria compensatória na relação entre progressividade e capacidade contributiva, mencionada anteriormente<sup>704</sup>. Aquela abordagem identificava, nas alíquotas progressivas do imposto sobre a renda, a finalidade de compensar a regressividade própria dos outros tributos do sistema tributário. No Capítulo 1, foi questionada a existência de uma “estrita coordenação normativa” que permitisse fosse compensada, na regressividade dos tributos sob consumo, a desproporção decorrente da progressividade. Como ambas as aproximações (abrangência global do controle e teoria compensatória) compartilham uma premissa comum (capacidade contributiva globalmente considerada), é preciso esclarecer a razão de, por um lado, propugnar-se um controle global dos efeitos de confisco e, de outro, refutar a teoria compensatória como demonstração da relação de decorrência entre progressividade e capacidade contributiva enquanto critério de graduação (ao contrário, o que até agora se construiu foi uma relação de tensão entre elas).

O que se pretendeu naquele momento foi, simplesmente, demonstrar que, ainda que haja alguma compensação, ela não elimina o efeito característico da progressividade: restrição ao direito fundamental a contribuir em conformidade com a capacidade contributiva. Nessa altura e sobretudo a partir de um pressuposto de suporte fático abrangente de direitos fundamentais<sup>705</sup>, fica ainda mais clara a conclusão de que, ao

---

<sup>704</sup> Cf. tópico 1.3.2.2. (“Progressividade como concretização da capacidade contributiva globalmente considerada”).

<sup>705</sup> Cf. tópico 4.2. (“Direitos fundamentais dos contribuintes e progressividade”).

distanciar-se da linearidade, a progressividade inflige uma restrição à capacidade contributiva enquanto parâmetro de distribuição da carga. E, se o faz, parece claro que não será na própria capacidade contributiva que encontrará a progressividade seu fundamento – ao contrário, sua justificação constitucional reside no objetivo de redução de desigualdade de renda e redução de sua concentração<sup>706</sup>, o que não prejudica, de forma alguma, a conclusão de que os interesses particulares dos contribuintes são afetados pela carga tributária suportada como um todo.

#### **4.6.2.3. Objeto do controle: alíquotas marginais ou alíquotas efetivas**

A natureza concreta e a abrangência global do exame de vedação ao tributo com efeitos de confisco conduzem à conclusão de que seu objeto são as alíquotas efetivas a que se sujeita o contribuinte. Isso porque, se o que está em jogo é o interesse jurídico do indivíduo em ver assegurada a utilidade de sua propriedade e de sua liberdade de exercício da atividade econômica, pouco importa qual seja a alíquota nominal ou marginal, mas sim qual o percentual de sua renda ou de seu patrimônio que será expropriado – e é justamente essa expropriação que implicará a diminuição da disponibilidade de bens jurídicos que, no controle que ora se analisa, busca evitar sejam aniquilados pela tributação.

Ainda, se a premissa é um controle cuja abrangência seja voltada à globalidade dos tributos incidentes, também pouca relevância têm as alíquotas marginais das exações comparadas: daí por que se volta o foco à *carga tributária* incidente; e a ideia de “carga”, como é claro, não guarda qualquer relação com alíquotas marginais, senão efetivas. A despeito do simbolismo de elevadas alíquotas marginais, no que o exemplo norte-americano é sintomático, já que chegaram a impressionantes 94%<sup>707</sup>, a verdade é que, sob a perspectiva aqui considerada, é a alíquota efetiva que interessa – e é ela que deve ser avaliada, caso a caso, numa análise de eventuais efeitos de confisco. A esse respeito, ainda tomando de empréstimo o exemplo norte-americano, BROWNLEE analisou, considerando apenas aqueles contribuintes enquadrados no 1% mais rico das unidades familiares, qual seria a correlação

---

<sup>706</sup> Cf. tópico 2.3.2. (“Fundamentos indiretos”).

<sup>707</sup> Cf. LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. Barueri: Manole, 2003, p. 109.

entre alíquota marginal máxima e alíquota efetiva média ao longo do século XX naquele país<sup>708</sup>:

<b>Período</b>	<b>Alíquota marginal máxima</b>	<b>Alíquota efetiva média entre o 1% mais rico das unidades familiares</b>
1918	77%	15,0%
1936	79%	16,4%
1944	94%	58,6%
1952	91%	32,2%
1961-1963	91%	24,6%
1981-1984	70%	28,9%
1986-1988	28%	22,1%

É claro que a conclusão a respeito da alíquota efetiva não é simples, depende de uma série de fatores (dentre eles, é claro, a definição do conceito de renda e, por conseguinte, da base de cálculo do imposto), mas, sem dúvidas, se trata de uma postura necessária para uma mudança no controle da vedação ao tributo com efeitos de confisco. Isso porque, embora seja retoricamente palatável aceitar o caráter confiscatório de uma alíquota que supere o patamar de 90%, se colocada na perspectiva de que os mais ricos serão expropriados em cerca de 30% ou 20% de sua renda, a decisão a esse respeito se torna mais concreta e verificável.

Naturalmente, pode-se considerar que uma alíquota efetiva superior a 50% ou até mesmo a 33% como confiscatória – há países em que esses limites mais objetivos decorrem da legislação ou da construção jurisprudencial<sup>709</sup>. Fundamental, contudo, é que o controle seja feito de forma clara e verificável intersubjetivamente, mesmo porque desconsiderar, no caso da progressividade, as alíquotas efetivas como objeto do controle do exame da vedação aos efeitos de confisco significa aplicá-lo com diferentes graus de intensidade conforme se analisem tributos progressivos ou proporcionais.

Isso porque, pela própria estrutura em que se apresentarão as alíquotas marginais, o percentual utilizado em tributos proporcionais, via de regra, será inferior às alíquotas marginais máximas dos tributos progressivos. Isso por razões óbvias: como, nos

---

<sup>708</sup> Elaborado pelo autor com dados extraídos de BROWNLEE, W. Elliot. Historical perspective on U.S. tax policy toward the rich. In: SLEMROD, Joel B. **Does Atlas shrug?** The economic consequences of taxing the rich. Cambridge, Massachusetts (EUA): Harvard University Press, 2000, pp. 29-73 (45, 51, 60-61). Cf., para uma análise desses dados, AVI-YONAH, Reuven S. Why tax the rich? Efficiency, equity and progressive taxation. Review of Does Atlas shrug? The economic consequences of taxing the rich, by J. B. Slemrod, editor. **Yale Law Journal**, vol. 111, n. 6, pp. 1.391-1.416, 2002 (1.394).

<sup>709</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, pp. 364-366.

primeiros, o percentual será aplicado sobre toda a base, ele sempre tenderá a ser inferior à alíquota marginal máxima dos esquemas progressivos, que apenas se aplicarão sobre uma parcela (geralmente ínfima) da base de cálculo.

Essa questão não passou despercebida no julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, do adicional progressivo da contribuição previdenciária dos servidores públicos federais<sup>710</sup>. De fato, avaliando o esquema progressivo da contribuição previdenciária e seu efeito quando acumulado com o imposto sobre a renda, o Min. Nelson Jobim rechaçou que simplesmente se somassem as alíquotas nominais, “o que levaria a um cálculo relativamente falso no sentido de que a alíquota seria de vinte e cinco por cento”.

Sobre esse aspecto, foi extremamente cioso o Min. Carlos Velloso, deixando claro que “esse percentual [da contribuição previdenciária] pode aumentar e diminuir, dependendo do *quantum* percebido”. Daí que sua conclusão também levou em consideração esse efeito para fins de imposto sobre a renda: “[s]omando-se a isso a alíquota do imposto de renda, que também varia, penso que é possível concluir caracterizado o caráter confiscatório da alíquota progressiva de 25%”.

A importância da consideração à alíquota efetiva diz respeito à necessidade de concretude do exame da vedação aos efeitos de confisco, pelas razões avaliadas anteriormente<sup>711</sup>. Esse aspecto foi igualmente captado pelo Min. Carlos Velloso, que expôs variadas simulações para demonstrar as alíquotas efetivas a que se sujeitariam os contribuintes: “[o]s cálculos acima indicados, repito, proporcionam, em concreto, condições para a conclusão de que a alíquota progressiva tem caráter confiscatório”.

Nesse caso, se simplesmente somadas as alíquotas máximas do imposto e da contribuição, se chegaria ao percentual nominal de 52,5%. Interessante exercício pode ser extraído da informação, veiculada à época, de que o teto salarial do funcionalismo público federal era de R\$ 12.720,00<sup>712</sup>. Então, teríamos a seguinte carga (máxima, já que se trata do maior salário no setor):

---

<sup>710</sup> Cf. Supremo Tribunal Federal, Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.010/DF, Plenário, Rel. Min. Celso de Mello, j. 30.09.1999, DJ 12.04.2002.

<sup>711</sup> Cf. tópico 4.6.2.1. (“Natureza do controle: abstrata ou concreta”).

<sup>712</sup> Cf. MADUEÑO, Denise. Salário de parlamentares sobe 59% e de FHC, 49,6%. Valores corresponderão a teto salarial para ministros do STF, de R\$ 12.720. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 15.12.1998. Disponível em <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/brasil/fc15129802.htm>>. Acesso em 31.07.2017; FREITAS, Silvana de. Teto salarial será de R\$ 12.720, diz STF. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 15.09.1999. Disponível em <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/brasil/fc1509199924.htm>>. Acesso em 31.07.2017.

<i>Salário máximo do funcionalismo público federal em 1999 (R\$)</i>	<i>12.720,00</i>
Contribuição previdenciária (com adicional progressivo) (R\$)	2.947,00
Base de cálculo IRPF (R\$)	9.773,00
IRPF	2.327,58
Carga total	5.274,58
<b>Alíquota efetiva global</b>	<b>41,47%</b>
Contribuição previdenciária (sem adicional progressivo) (R\$)	1.399,20
Base de cálculo IRPF (R\$)	11.320,80
IRPF	2.753,22
Carga total	4.152,42
<b>Alíquota efetiva global</b>	<b>32,64%</b>
<b>Majoração da carga tributária (em pontos percentuais)</b>	<b>8,83%</b>

O exemplo ilustra bem dois aspectos que são essenciais no exame dos efeitos de confisco. Em primeiro lugar, a imprecisão da consideração apenas das alíquotas marginais: enquanto o adicional implicava um aumento da alíquota nominal de até 15%, seu incremento efetivo máximo seria de 8,83%, aproximadamente. Em segundo lugar, a importância da base de cálculo nessa análise: comparadas apenas as alíquotas efetivas da contribuição no exemplo (23,17% e 11%), se chegaria a um aumento efetivo máximo de cerca de 12,17%; contudo, como a própria contribuição previdenciária é dedutível na base de cálculo do imposto sobre a renda, sua majoração teve por consequência uma redução dessa base, implicando o aumento efetivo máximo da carga de 8,82% –, e não 12,17%, como se poderia supor.

Não se quer dizer que esse aumento de, no máximo, 8,82% na alíquota efetiva (ao invés de 15%), seja módico e que, por isso, a decisão do Supremo Tribunal Federal teria sido equivocada. Pelo contrário, o próprio Tribunal já considerou que um aumento de 1.000% não seria necessariamente confiscatório, se preservasse a viabilidade econômica do empreendimento<sup>713</sup>. Da mesma forma, o mero aumento da alíquota de tributo de 4% para 14% (em 350%, portanto) não foi considerado suficiente para definição da existência, ou não, de efeitos confiscatórios<sup>714</sup>. A questão, como se tentou demonstrar, não se encerra num simples cotejo de alíquotas, mas diz respeito a todos os interesses juridicamente relevantes e constitucionalmente protegidos dos contribuintes. E, nessa análise, apenas a alíquota

<sup>713</sup> Cf. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário 18.033/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Orosimbo Nonato, j. 21.09.1951, DJ 08.11.1951. No mesmo sentido, Recurso Extraordinário 18.976/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Barros Barreto, j. 02.10.1952, DJ 26.12.1952.

<sup>714</sup> Cf. Supremo Tribunal Federal, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 448.432/CE, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 20.04.2010, DJe 27.05.2010.

efetiva, o ônus tributário real, a carga fiscal total podem permitir que se estimem os potenciais efeitos de confisco de que eventualmente se revistam os tributos.

#### **4.7. Outros critérios de controles: complementariedade, subsidiariedade e economicidade**

Além desses exames analisados (proporcionalidade, correspondência, razoabilidade e vedação aos tributos com efeitos de confisco), outros três devem ser avaliados, porque relacionados a normas de direito tributário que, justamente por encontrar sua justificação em objetivos diversos que a mera repartição do encargo fiscal em conformidade com a capacidade contributiva, acabam afetando direitos fundamentais dos contribuintes de forma particular.

Em primeiro lugar, a *complementariedade* trata da necessidade de que as medidas tributárias sejam complementadas com demais formas de atuação estatal nesse mesmo sentido<sup>715</sup>. Significa, portanto, reconhecer que o direito tributário não é a única forma de alcance dos objetivos estatais, devendo existir essa relação de complementariedade<sup>716</sup>. Trata-se, enfim, da exigência por coerência na atuação estatal, vedando-se que se elenquem medidas tributárias numa direção, e adotem-se medidas não tributárias noutra direção<sup>717</sup>. No caso específico da progressividade, esse critério guarda evidente relação com a crítica ao gasto público, mencionada anteriormente<sup>718</sup>, o que traz consigo toda reflexão ali apresentada, especialmente a respeito da necessidade de definição precisa dos objetivos da progressividade no imposto sobre a renda e seus efeitos potenciais na sociedade.

Todavia, essa ideia de complementariedade é interessante sob o aspecto inverso: é justamente porque o legislador constituinte originário, bem como o legislador ordinário federal, adotaram-na para a redução da desigualdade de renda e diminuição de sua concentração, que deve haver um reforço da obrigação do administrador público de adotar outras medidas que também contribuam com esse desiderato – o que pode servir de

---

<sup>715</sup> Cf. ADAMY, Pedro. Instrumentalização do direito tributário. In: ÁVILA, Humberto (org.). **Fundamentos do direito tributário**. Madrid (Espanha): Marcial Pons, 2012, pp. 301-329 (322).

<sup>716</sup> Cf. LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 154.

<sup>717</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Prefácio. In: LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**, pp. 14-15.

<sup>718</sup> Cf. tópicos 2.2.2. (“Progressividade, (re)distribuição e a ‘crítica do gasto público’”) e 4.3.1.1. (“Subexame de adequação”).

argumento adicional no controle de políticas públicas e implementação de direitos sociais que se realiza nos tribunais brasileiros.

Em segundo lugar, a *subsidiariedade*, consistente na preferência a medidas administrativas às tributárias, dada a vocação da primeira para a regulação de setores da sociedade<sup>719</sup>, não tem grande aplicação no âmbito da progressividade no imposto sobre a renda. Isso porque, ao menos nesse caso e no sistema brasileiro, é claro inexistir essa preferência às medidas administrativas, em detrimento das tributárias, para fomento dos objetivos de redução da desigualdade de renda e diminuição da sua concentração. Ao contrário, a Constituição foi expressa, justamente, em eleger a progressividade no imposto de renda como uma medida para esse fim, o que torna tal critério de diminuta aplicabilidade para o caso em análise<sup>720</sup>.

O terceiro critério, contudo, é o mais relevante acerca da progressividade no imposto sobre a renda: trata-se da *economicidade*, que diz respeito, sobretudo, aos “efeitos colaterais” da medida tributária adotada, ou seja, visa ao controle dos prejuízos decorrentes da intervenção estatal por meio do direito tributário. Como salienta SCHOUERI, é um critério próprio de todas as normas tributárias, já que poderá haver efeitos decorrentes de determinadas regras que, de tão nocivos aos princípios da Ordem Econômica, sejam interditados pelo Poder Judiciário<sup>721</sup>.

Do ponto de vista econômico, a progressividade gera objeções quanto à complexidade que impõe ao sistema tributário, criando espaços para a elisão fiscal e tornando obscuros os efeitos de uma determinada alteração normativa no caso concreto; e à redução da produtividade econômica, desestimulando a criação de capital e a poupança, ao reduzir a taxa de retorno após a incidência dos tributos<sup>722</sup>.

A respeito da complexidade, alega-se que a progressividade cria oportunidades para que contribuintes se esquivem legalmente da tributação. De fato, havendo uma única alíquota, é ínfima a vantagem do contribuinte em segregar sua renda em diferentes sujeitos passivos. Da mesma forma, sendo uma única a alíquota aplicável a qualquer faixa de renda,

---

<sup>719</sup> Cf. ADAMY, Pedro. Instrumentalização do direito tributário, p. 322; LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**, p. 154.

<sup>720</sup> Cf. tópicos 2.3.1. (“Fundamentos diretos”), 2.4.1. (“A progressividade-regra”) e 4.3.2. (“A inviabilidade do exame de proporcionalidade e a regra constitucional da progressividade”).

<sup>721</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Prefácio. In: LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**, p. 15; SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**, vol. 2 (Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação). São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 139-164 (150); ROLAND, Débora da Silva. **Possibilidade jurídica da progressividade tributária**. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 59.

<sup>722</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 407.

não haverá efeitos relevantes com a postergação da tributação de determinados rendimentos no tempo: embora haja vantagens em ambos os esquemas em postergar o pagamento do imposto (custo do dinheiro do tempo), a existência de alíquotas graduadas faz com que esse diferimento implique a diminuição da alíquota efetiva aplicável. Essa questão pode ser sensível quanto à tributação dos ganhos de capital, que, ao final, se trata de um ganho produzido ao longo de anos, sendo injustificado concentrar sua tributação num único ano, elevando-se a alíquota efetiva<sup>723</sup>. Tais ressalvas, contudo, também se fazem presentes em impostos proporcionais – de fato, embora a redução ou eliminação de faixas de tributação possa simplificar minimamente a legislação, a complexidade das normas decorre da complexidade da própria sociedade, que estrutura transações complexas cujos reflexos fiscais são, por conseguinte, complexos<sup>724</sup>.

Em suma, apenas uma pequena parte da complexidade do direito tributário é devida à progressividade no imposto sobre a renda<sup>725</sup>. Ademais, se há incentivos ou oportunidades para a elisão legal dos tributos, trata-se de questão essencialmente ligada ao aperfeiçoamento da legislação pelo Poder Legislativo, por meio de regras e critérios que diminuam esses espaços – enfim, questão que passa ao largo da progressividade.

Para o que aqui interessa, merece atenção a crítica de que a tributação progressiva impacta especialmente a produtividade econômica e de forma distinta da mera tributação proporcional elevada por dois aspectos. Em primeiro lugar, a minoria que estará sujeita a uma maior tributação será, justamente, a parcela economicamente mais importante da sociedade. Em segundo lugar, alíquotas graduadas resultam numa imposição mais intensa nas faixas superiores, podendo desestimular a vontade de trabalhar nos indivíduos. Nesse sentido, a progressividade prejudicaria a produtividade da sociedade seja por reduzir o montante e qualidade do trabalho, seja por impedir a criação e manutenção do capital na sociedade<sup>726</sup>.

Com relação à distorção das decisões de investimento (comum a qualquer tipo de incidência tributária), ela diz muito mais respeito à existência de exceções e brechas no sistema, de tal sorte que o papel das alíquotas progressivas nessa distorção é muito pequeno. Daí por que acertado afirmar que a definição de uma ampla base de cálculo e o fim da

---

<sup>723</sup> Cf. BLUM, Walter J; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation. **University of Chicago Law Review**, v. 19, n. 3, 1952, pp. 417-520 (432-433). Daí por que é mais facilmente justificada a tributação separada dos ganhos de capital. Cf. tópico 3.4.2. (“Tributação (progressiva) dos ganhos de capital”).

<sup>724</sup> Cf. KORNHAUSER, Marjorie E. The rhetoric of the anti-progressive income tax movement: a typical male reaction. **Michigan Law Review**, v. 86, pp. 465-523, dez./1987 (474-475).

<sup>725</sup> Cf. KORNHAUSER, Marjorie E. The rhetoric of the anti-progressive income tax movement, p. 477.

<sup>726</sup> Cf. BLUM, Walter J; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation, p. 437.



discriminação entre diferentes fontes de renda diminuiria essas distorções na alocação de recursos e tomada de decisões pelos agentes econômicos com muito maior eficiência que a mera eliminação da progressividade<sup>727</sup>.

Quanto ao desincentivo ao trabalho, o imposto progressivo acaba por taxar sobremaneira aqueles que possuem os talentos mais bem remunerados pelo mercado. É bem verdade que esse argumento pode ser contestado com a perspectiva de que, para muitos, o trabalho é fonte de prazer e visibilidade, e o fato de sujeitar a parcela mais elevada de sua renda a uma alíquota superior não faria que determinados indivíduos desistam de auferi-la<sup>728</sup>. Ainda a esse respeito, mais uma vez tomando de empréstimo o caso norte-americano, MOFFITT e WILHELM testaram, a partir de modelos econômicos, a afirmação de que as elevadas alíquotas marginais do imposto progressivo afetariam a oferta de mão de obra, isto é, o número horas dedicadas ao trabalho. Analisando o período compreendido entre 1983 e 1989, ou seja, testando os efeitos da significativa redução de alíquotas da reforma de 1986 sobre o número de horas trabalhadas pelos mais ricos daquela sociedade, chegaram à conclusão de que não houve alteração relevante entre os dados encontrados antes e depois da redução das alíquotas marginais máximas<sup>729</sup>.

Esse resultado poderia ser explicado tanto pelo fato de que o número de horas incorridas antes daquela redução de alíquotas já se mostrava bastante significativo (inexistindo, pois, espaço para aumentá-lo) quanto pela própria satisfação proveniente do trabalho (algo subjetivo que independe da tributação), uma vez que existe o interesse na maximização da renda pós-tributação, independentemente da perda de eficiência que o imposto possa implicar<sup>730</sup>.

A principal crítica quanto ao impacto econômico da progressividade, contudo, diz respeito ao desestímulo à tomada de risco: se determinado contribuinte empreende e obtém sucesso (isto é, auferir renda), será tributado a uma determinada alíquota; contudo, se investe, perde e tal prejuízo puder ser compensado, a economia tributária que obterá com a compensação de tal perda será numericamente inferior ao montante que teria de pagar caso lograsse sucesso: inverte-se, assim, a proporção entre ganhos e perdas, enviesando

---

<sup>727</sup> Cf. KORNHAUSER, Marjorie E. The rhetoric of the anti-progressive income tax movement, pp. 477-478.

<sup>728</sup> Cf. BLUM, Walter J; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation, pp. 438-439.

<sup>729</sup> Cf. MOFFITT, Robert A.; WILHELM, Mark O. Taxation and the labor supply decisions of the affluent. In: SLEMROD, Joel B. **Does Atlas shrug?** The economic consequences of taxing the rich. Cambridge, Massachusetts (EUA): Harvard University Press, 2000, pp. 193-234 (221-222).

<sup>730</sup> Cf. AVI-YONAH, Reuven S. Why tax the rich? Efficiency, equity and progressive taxation. Review of Does Atlas shrug? The economic consequences of taxing the rich, by J. B. Slemrod, editor. **Yale Law Journal**, vol. 111, n. 6, pp. 1391-1416, 2002 (1396).

investidores a ficarem avessos ao risco – paga-se mais ao ganhar se comparado ao que se deixa de pagar caso perca. Além disso, pode-se imaginar que a parcela da renda que será tributada de forma mais gravosa será justamente aquela que, em outras condições, seria destinada à poupança, o que, além da diminuição da rentabilidade dos investimentos resultantes dessa poupança, poderá estimular o consumo imediato da renda auferida<sup>731</sup>.

De todo modo, essa questão relativa à ineficiência econômica do imposto progressivo, que reduziria a produtividade da sociedade, parece decorrer de uma confusão entre os efeitos das alíquotas graduadas e de alíquotas elevadas em geral<sup>732</sup> – com exceção, é claro, da aversão ao risco que decorreria desse desequilíbrio entre ganhos e perdas em um empreendimento, sendo que, na prática, tal premissa dependeria que se confirmasse a existência, de fato, de um desincentivo concreto ao trabalho<sup>733</sup>.

Do ponto de vista jurídico, há um elevado ônus argumentativo para levar adiante, enquanto critério de controle, a crítica econômica da progressividade no imposto sobre a renda. Isso porque podem ser controversos os seus impactos econômicos, ao menos o bastante para dificultar eventual controle judicial neles fundamentado. Em outras palavras, sobretudo levando em conta a força da regra constitucional que a veicula, é necessária a demonstração concreta desses efeitos econômicos, o que sempre estará sujeito ao debate quanto aos pressupostos de que se parte.

Em suma, se a economicidade enquanto critério, ao menos na concepção aqui empregada, diz respeito ao controle dos efeitos econômicos da norma tributária, sobretudo à luz dos princípios da Ordem Econômica, aproxima-se do exame da tributação excessiva, analisada no tópico anterior. Isso significa dizer que apenas se poderia cogitar a interdição judicial, sob esse critério, de medida tributária que se demonstrasse extremamente antieconômica, o que é duvidoso no caso da progressividade e depende, sobretudo, de uma melhor análise empírica de seus impactos, especialmente porque esse tipo de controle apenas faz sentido se realizado concretamente – e não numa espécie de correção “econômica” da medida, o que desprezaria a competência dos Poderes Legislativo e Executivo na avaliação e projeção da medida a ser adotada, sendo um mínimo de liberdade nessa escolha inerente

---

<sup>731</sup> Cf. BLUM, Walter J; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation, pp. 439-440.

<sup>732</sup> Cf. KORNHAUSER, Marjorie E. The rhetoric of the anti-progressive income tax movement, pp. 472; 477-478.

<sup>733</sup> Cf. BANKMAN, Joseph; GRIFFITH, Thomas. Social welfare and the rate structure: a new look at progressive taxation. In: **California Law Review**, vol. 75, n. 6, dez./1987, pp. 1905-1967 (1918 ss.).

ao sistema de divisão de funções<sup>734</sup>. De todo modo, no caso da progressividade no imposto sobre a renda, isso é ainda mais forte, dada a previsão constitucional, como visto<sup>735</sup>.

#### **4.8. Uma última palavra sobre o controle da progressividade no imposto sobre a renda**

Quando avaliados os critérios de controle da progressividade no imposto sobre a renda, buscou-se conciliar duas premissas: de um lado, atribuir a devida relevância à sua inclusão no texto constitucional e, de outro, não desguarnecer de controle as restrições a direitos fundamentais dela decorrentes. Essa postura é importante, pois, do ponto de vista político ou econômico, podem-se estender várias linhas favoráveis ou contrárias à adoção da progressividade no imposto sobre a renda: se é essa a melhor forma de reduzir as desigualdades de renda, se são toleráveis as perdas de eficiência econômica dela decorrentes (o que ocorre, vale recordar, a qualquer incidência tributária) etc. Pode ser questionado, inclusive, se é papel do Estado atuar na redução da desigualdade, já que a distribuição atual de renda é resultante da alocação feita no âmbito do mercado e é nesse ambiente que os ajustes deveriam se dar, beneficiando-se os mais eficientes. O debate é infundável e – desnecessário dizer – acentuadamente ideológico.

Diante das possibilidades, deve-se buscar afastar essas influências (o que, de forma total, é impossível) e voltar a análise às decisões normativas presentes na Constituição. A verdade é que a Constituição Federal de 1988 já responde a muitas das questões colocadas no parágrafo anterior, e suas respostas não podem ser desprezadas, sob pena de subjugar sua força normativa. É por isso que avaliar o sistema tributário do ponto de vista de seus efeitos distributivos passa, a partir de 1988, a ter fundamento constitucional direto<sup>736</sup>. No caso da progressividade no imposto sobre a renda isso é ainda mais relevante: não à toa se inseriu, no texto constitucional, dispositivo que não encontra semelhante na experiência constitucional brasileira.

Assim, parece satisfeito o objetivo apresentado no início, voltado a reavaliar os critérios tradicionais de controle das normas tributárias à luz das especificidades da

---

<sup>734</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 479.

<sup>735</sup> Cf. tópicos 2.3.1. (“Fundamentos diretos”), 2.4.1. (“A progressividade-regra”) e 4.3.2. (“A inviabilidade do exame de proporcionalidade e a regra constitucional da progressividade”).

<sup>736</sup> Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1.377

progressividade no imposto sobre a renda, mormente quanto à sua predeterminação constitucional, o que não é banal. Consequência disso é a negativa de um caráter “universal” para as considerações tecidas anteriormente: elas são válidas no contexto normativo da Constituição de 1988. Fosse outro o texto constitucional, todas as ponderações teriam de ser reavaliadas à luz das novas (ou, pelo menos, ajustadas) decisões normativas que se fariam presentes na nova norma constitucional.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao longo da presente pesquisa, três questões fundamentais foram colocadas. Por que a progressividade no imposto sobre a renda, do que se trata e no que se fundamenta? Quais aspectos do imposto sobre a renda mitigam essa progressividade e quais os critérios que devem ser adotados para controlar essas mitigações? E a quais limites e controles submete-se a progressividade no imposto sobre a renda face aos direitos fundamentais dos contribuintes, especialmente considerando sua específica disciplina constitucional? No percurso do caminho para respondê-las, foram alcançadas algumas conclusões parciais.

**1.** A justificação da norma tributária, cuja importância redonda na própria igualdade tributária, impõe que haja um fundamento para qualquer diferenciação (discriminação) entre contribuintes. Em matéria de impostos, essa justificação encontra-se, especialmente, na capacidade contributiva. A capacidade contributiva, prevista expressamente na Constituição, exerce diferentes funções no sistema tributário.

**1.1.** De um lado, revela-se como pressuposto da tributação, no sentido de que apenas podem ser objetos da incidência tributária manifestações de riqueza do contribuinte. Nesse sentido, são levadas em consideração as perspectivas tanto objetiva (ou seja, sinais que objetivamente exteriorizam manifestação de riqueza) quanto subjetiva (levando-se em conta aspectos pessoais do contribuinte).

**1.2.** Também a capacidade contributiva assume a função de parâmetro de graduação e distribuição do encargo tributário, no sentido de que aqueles que mais têm

devam contribuir em maior montante ao custeio estatal. O problema da progressividade, portanto, tipicamente diz respeito a essa função da capacidade contributiva.

**1.3.** Por fim, relacionada à primeira função, a capacidade contributiva também revela o limite máximo de tributação, no sentido da manutenção da utilidade do direito de propriedade e da livre iniciativa da atividade econômica dos contribuintes

**2.** Se toda discriminação tributária deve ser justificada, surge a questão acerca do fundamento da progressividade no imposto sobre a renda. Num primeiro momento, cogitou-se sua justificação a partir da contrapartida aos benefícios provenientes da atuação estatal. Todavia, para fundamentá-la nesses termos, é preciso demonstrar que não apenas os benefícios provenientes do governo se incrementam quanto maior for a renda (o que já é, por si só, controverso), mas que esse incremento se dá desproporcionalmente ao próprio aumento da renda.

**2.1.** O grande problema dessa fundamentação da progressividade é ter como pressuposto que os benefícios não sejam meramente proporcionais à renda e à propriedade, ou seja, eles aumentam mais rapidamente conforme crescem tais índices de riqueza. É uma premissa baseada no Estado enquanto provedor de segurança, de modo que, tal como um seguro, quanto mais expressivo o capital segurado (ou protegido), maior o benefício decorrente dessa atuação.

**2.2.** Contudo, considerando serviços públicos, especialmente aqueles divisíveis, são tomados especialmente por aqueles que detêm menos recursos, a teoria do benefício poderia implicar, ao contrário, uma tributação regressiva. Assim é que a teoria do benefício não é adequada para justificar os impostos em geral, incondizentes com essa perspectiva sinalagmática, tampouco uma distribuição progressiva do seu encargo.

**3.** Especificamente quanto à capacidade contributiva, a progressividade é recorrentemente entendida como seu desdobramento, na medida em que implica que aqueles que mais têm paguem mais, além de refletir o caráter pessoal do imposto. Essa abordagem, contudo, deixa de lado o fato de que **(i)** também um imposto proporcional, com uma única alíquota, resultará esse ideal de equidade vertical e **(ii)** o caráter pessoal do imposto, relativo às peculiaridades do contribuinte, diz especial à mensuração de sua base de cálculo, se reflete essas especificidades.

**3.1.** As teorias do sacrifício partem da premissa de que a utilidade marginal da renda seria decrescente, isto é, o “valor” de cada unidade monetária, em termos de utilidade e satisfação, reduz-se quanto mais unidades monetárias auferir o contribuinte. Assim, se comprovadas suas premissas, a progressividade estaria justificada, uma vez que, com o

decréscimo da utilidade marginal de cada unidade monetária, uma maior proporção de unidades monetárias deveria ser expropriada dos contribuintes mais abastados para que suportassem idêntico sacrifício sofrido pelos menos afortunados. Sob essas premissas, existem três perspectivas diferentes de enfrentar a questão da distribuição do encargo fiscal: o mínimo sacrifício, a igualdade absoluta de sacrifícios e a igualdade proporcional de sacrifícios.

**3.1.1.** A teoria do mínimo sacrifício baseia-se no princípio utilitarista de que a lei deve ser elaborada no sentido de prover a maior quantidade de satisfação para o maior número de indivíduos, ou seja, infligindo o mínimo sacrifício à sociedade como um todo. Sob essa perspectiva, se é verdadeiro o decréscimo de utilidade marginal do dinheiro, retirar unidades monetárias dos mais ricos lhes implica um sacrifício menor do que as retirar dos mais pobres, já que a correlação entre unidades monetárias e unidades de utilidade e satisfação, para os mais ricos, é menor – ou seja, uma unidade monetária é menos útil aos mais ricos que aos mais pobres. Essa abordagem, embora possa justificar o estabelecimento de uma faixa de isenção, pode implicar uma tributação francamente confiscatória, infligindo demasiada restrição (se não fulminação) da iniciativa privada, uma vez que acarretaria um igualitarismo desassociado de qualquer estímulo de mercado.

**3.1.2.** A teoria da igualdade absoluta de sacrifício diz respeito à equiparação de unidades de utilidade perdidas por cada contribuinte em razão da incidência do imposto, de modo que apenas embasará a existência de alíquotas progressivas a depender da efetiva curva de utilidade marginal aplicada ao caso, que deverá ser bastante acintosa. Isso porque, a depender dessa curva, pode suportar até mesmo uma tributação regressiva, como seria a um imposto *per capita*, que estaria absolutamente descolado da renda auferida e com as premissas da capacidade contributiva enquanto critério de graduação dos impostos. Nessa perspectiva, a teoria do sacrifício apenas sustentaria a progressividade se houvesse uma curva bastante acintosa de perda de utilidade marginal do dinheiro.

**3.1.3.** A igualdade proporcional de sacrifícios tem por pressuposto assegurar que todos os contribuintes sofram, por força da expropriação dos impostos, a mesma perda proporcional de bem-estar, o mesmo percentual de seu estoque de unidades de satisfação ou utilidade antes da tributação, independentemente do montante unidades monetárias dispendidas para o pagamento do imposto.

**3.1.3.1.** Para que possa justificar a progressividade, depende que se verifiquem três premissas: **(i)** que é possível correlacionar de forma substancial unidades monetárias e unidades de utilidade ou satisfação; **(ii)** que a curva de utilidade marginal da última unidade

monetária é decrescente conforme aumenta o montante de unidades monetárias; e (iii) que essa curva é razoavelmente semelhante para todos os indivíduos.

**3.1.3.2.** Contudo, a teoria da igualdade proporcional de sacrifício não se mostra apta a demonstrar esse vínculo entre capacidade contributiva e progressividade, uma vez que: (i) não é possível comparar as utilidades e os sacrifícios com relação a diferentes contribuintes; (ii) não se pode afirmar que as curvas de utilidade sejam idênticas quanto a dois contribuintes diferentes; (iii) não se pode afirmar que seja tal curva, de fato, decrescente, dada a fungibilidade da utilidade proveniente da moeda; (iv) não é possível assegurar que um rendimento superior a outro propicie utilidade total superior à desse outro; (v) não se pode apurar a medida da diferença dessas utilidades; e (vi) a indeterminabilidade dessa curva de utilidade marginal inviabiliza o argumento, justamente porque a igualdade (proporcional) do sacrifício apenas levará à graduação progressiva de alíquotas marginais em determinados cenários bem específicos de perda de utilidade marginal; em outros, inclusive, poderia implicar uma tributação proporcional ou até mesmo regressiva.

**3.2.** Outro argumento que pretende atrelar a progressividade à capacidade contributiva globalmente considerada diz respeito à teoria da compensação, segundo a qual as alíquotas progressivas do imposto sobre a renda teriam a finalidade de compensar a regressividade própria dos outros tributos do sistema tributário. Embora tal premissa possa ser verdadeira, não é claro, no sistema brasileiro, que haja uma estrita coordenação normativa entre esses tributos, de forma tal que o desequilíbrio causado pela progressividade no padrão de distribuição do encargo conforme a capacidade contributiva seja contrabalanceado pela regressividade dos demais tributos e vice-versa. Tampouco essa compensação parece afastar a restrição que a progressividade, ao cabo, inflige ao direito a contribuinte em conformidade com a capacidade contributiva.

**3.3.** A capacidade contributiva, enquanto critério de graduação dos impostos, constitui um direito fundamental relacionado à distribuição do peso da carga tributária. Se as premissas das teorias do sacrifício não se confirmam, a progressividade no imposto sobre a renda imprime um desvio no padrão de distribuição do encargo do imposto conforme a capacidade contributiva. Em outras palavras, trata-se de restrição a esse direito fundamental, que deve, portanto, ser objeto de controle judicial.

**4.** Se apartada da capacidade contributiva, faz-se necessária a construção da justificação da progressividade no imposto de renda à luz da Constituição Federal, inclusive para fins de integração do conteúdo da respectiva norma constitucional. Em termos mais gerais, é possível vincular a progressividade à redução da concentração de renda, de uma



forma tal que a curva de sua distribuição entre as unidades familiares se atenua após a incidência do imposto, equalizando-a, portanto. Essa constatação não é infirmada pela suposta ausência de capacidade redistributiva do imposto, em tese exclusiva do gasto público: a questão da alocação dos recursos a políticas públicas sociais, por meio de programas de transferência direta ou indireta aos grupos vulneráveis da sociedade, é intrinsecamente ligada à redução da pobreza, com o que não se confunde a atenuação da desigualdade de renda e de sua concentração. De todo modo, o potencial redistributivo da atuação estatal depende tanto das transferências de recursos quanto da progressividade da carga tributária – no que se insere, portanto, o imposto sobre a renda. Daí concluir-se que, se há um problema, uma ineficiência ou uma inconstitucionalidade com relação ao gasto público no Brasil, isso não significa que se deva abandonar a progressividade, mas que é necessária a correção do ponto problemático nessa correlação de tributo e gasto voltados à redistribuição de renda.

**4.1.** A Constituição Federal fundamenta textual e diretamente a progressividade no imposto sobre a renda (artigo 153, § 2º, inciso I). Todavia, para a construção da norma constitucional da progressividade no imposto sobre a renda, não basta seu fundamento textual e direto, já que a Constituição, numa interpretação preambular, parece não determinar expressamente com relação a que, para que e com fundamento em que será progressivo. Para tanto, é necessário que se construa a norma a partir de fundamentos indiretos de que se podem deduzir e que induzem os seus elementos essenciais.

**4.2.** A partir de diversos dispositivos da Constituição Federal, é possível construir princípios de elevada estatura e função estruturante, como o princípio democrático ou o princípio do Estado Social, que normatizam determinados estados ideais de coisas a partir dos quais é possível deduzirem-se fundamentos de uma situação em que a carga tributária (ao menos dos impostos e, especialmente, do imposto sobre a renda) seja distribuída de forma desproporcional à distribuição de renda da população: não porque aqueles que auferem maior renda tenham capacidade contributiva em maior proporção, mas porque é tirando um maior quinhão de sua renda que se fomentará uma situação em que seja mitigada a concentração de riqueza e, por conseguinte, diminuídas as desigualdades sociais e econômicas – ou, ao menos, de renda.

**4.2.1.** Também finalidades ainda amplas, mas que decorrem do princípio do Estado Social e do princípio democrático, tais como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, além da erradicação da pobreza, da marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais que permitem deduzir uma fundamentação constitucional

para que a distribuição da carga tributária (ou dos impostos, ou, especialmente, do imposto sobre a renda) se dê de forma desproporcional na sociedade, contribuindo aqueles que mais têm com uma maior parcela de sua renda, no caso.

**4.2.2.** A esse propósito, pobreza e desigualdade não se confundem. Por essa razão, a erradicação da pobreza e da marginalização tem uma relação apenas mediata com a progressividade, já que depende, diretamente, de políticas de transferência de renda e seguridade social, ligadas ao gasto público. Ao contrário, a redução das desigualdades sociais e regionais traduz-se num fim bastante amplo da atuação estatal do qual se pode deduzir com bastante clareza a fundamentação para a tributação progressiva da renda. Também o objetivo de redução das desigualdades regionais pode fundamentar a progressividade, que a concentração de renda, no Brasil, também tem um matiz geográfico.

**4.3.** A Constituição Federal também prescreve diversos fins específicos (princípios) ou mesmo determinadas condutas impostas à Administração e asseguradas aos cidadãos (regra) que permitem induzir um estado ideal de coisas que também fundamenta uma distribuição proporcionalmente desigual da carga tributária (ao menos do imposto sobre a renda) na sociedade. São normas que tutelam os menos favorecidos em alguma dimensão e que têm, como fundamento, fins mais gerais que, por sua vez, também fundamentarão a progressividade no imposto sobre a renda. O caso mais evidente é o abrangente sistema de seguridade social estruturado pela Constituição Federal, mas também podem ser mencionados os direitos à educação, à alimentação, ao trabalho, à moradia, ao lazer, à segurança, à proteção à maternidade e à infância. Entendê-los como fundamentos indiretos por indução da progressividade no imposto sobre a renda não se baseia na suposição de que o produto de sua arrecadação tenha essa destinação. Ao contrário, são objetivos ou medidas que decorrem de fins mais amplos ligados à proteção dos mais vulneráveis, os quais igualmente servem de embasamento para a progressividade no imposto sobre a renda.

**5.** A partir dos fundamentos diretos e, especialmente, indiretos da progressividade no imposto sobre a renda é possível construir as normas constitucionais que a veiculam, seja a partir de uma dimensão que privilegie a prescrição de determinadas condutas ou comportamentos (regras), seja de certos fins ou estados ideais de coisas (princípios).

**5.1.** A Constituição, ao determinar que o imposto sobre a renda deveria ser “informado pelos critérios [...] da progressividade, na forma da lei” atribuiu a competência, ao legislador ordinário, de fixar alíquotas progressivas conforme a base de cálculo, num claro processo de ponderação entre, de um lado, os fundamentos da progressividade,

notadamente relacionados à redução da desigualdade de renda e de sua concentração, e, de outro, demais direitos fundamentais que viessem a ser restringidos em razão da incidência progressiva do imposto. Daí dizer que a progressividade-regra é dotada de uma eficácia preliminarmente decisiva, já que é fruto de uma ponderação entre fins e valores conflitantes. Possui, além disso, uma função definitória, isto é, concretiza aqueles fins que lhe são subjacentes: são muitas as formas pelas quais se pode reduzir a desigualdade de renda e sua concentração; a progressividade, contudo, foi definida pelo legislador constituinte originário como uma dessas medidas que deverá ser adotada. Por essa razão, todas aquelas razões que levariam à sua adoção ou à sua recusa acabam bloqueadas pela regra, na medida em que não se fará mais necessária a ponderação entre elas.

**5.2.** De outro lado, também é possível compreender, a partir do texto constitucional, um estado ideal de coisas em que a distribuição da carga do imposto sobre a renda se dê de maneira desproporcional entre os contribuintes: aqueles que mais têm deverão arcar com uma maior proporção da sua renda ao custeio estatal. O que é interessante é verificar que, com relação a esse objetivo, não basta meramente a imposição de alíquotas progressivas, pois se faz necessária a adoção de uma série de outras medidas, relacionadas sobretudo à base de cálculo e à sistemática de tributação do imposto sobre a renda.

**5.2.1.** Trata-se, aqui, da função integrativa desse princípio, já que permite que se insiram determinados elementos na conformação infraconstitucional do imposto que, numa análise apressada, não se fariam presentes. Possui, ainda, a função de definir, ou concretizar, em matéria tributária, o conteúdo normativo de princípios constitucionais hierarquicamente superiores e semanticamente mais abrangentes.

**5.2.2.** A função bloqueadora exercida pela progressividade enquanto princípio implica o afastamento de elementos que, de forma expressa, sejam incompatíveis com esse estado ideal de coisas a ser fomentado. Acerca das exceções à sua aplicação, ao lado do bloqueio de imposição de medidas absolutamente regressivas, como seria o absurdo de um esquema de alíquotas que diminuíssem conforme aumentasse a renda auferida, também se verifica a eficácia argumentativa da progressividade enquanto princípio. Sob essa perspectiva, quanto maior for a restrição que a medida eleita pelo legislador ordinário impuser à consecução daquele objetivo, mais intensa deverá ser a justificação dessa medida, ou seja, mais fortes e normativamente mais relevantes deverão ser os fundamentos da exceção.

**5.2.3.** Assim, é acertado afirmar que o estado ideal de coisas versado pela progressividade enquanto princípio apenas pode ser fomentado se associado à universalidade

e à generalidade, mediante um imposto com base de cálculo abrangente e poucas (senão nenhuma) exceções.

**6.** Por essa razão, apenas um conceito abrangente de renda se coaduna com a progressividade enquanto princípio, uma vez que é somente nessas condições que tal sistemática pode operar congruentemente com as finalidades que a justificam.

**6.1.** Nessa perspectiva, o modelo SHS não apresenta ganhos em termos de equidade apenas do ponto de vista horizontal, mas também assume papel crucial para que a progressividade do imposto se revele igualmente congruente com ditames derivados da perspectiva vertical da igualdade, pois permite incluir as diversas facetas do acréscimo de poder econômico do indivíduo, de modo a verificar se deverá ele contribuir ao custeio estatal em uma maior (se elevado o seu acréscimo) ou menor (se modesto o seu incremento) proporção de sua renda.

**6.2.** Do ponto de vista do sistema brasileiro, seja na definição de um conceito constitucional pressuposto, seja na conceituação propriamente dita, cabe à lei complementar – no caso, o Código Tributário Nacional – recortar e definir, dentro das amplas noções econômicas vistas e levando em conta as notas derivadas da Constituição, o conceito de renda para fins de imposição do imposto. Sob a perspectiva da progressividade enquanto princípio, o legislador complementar adotou decisões valorativas que houveram por corroborá-la, permitindo ao legislador ordinário a possibilidade de delinear um imposto sobre a renda condizente com os objetivos nela encerrados. Nem tão abrangente, a ponto de prejudicar a praticabilidade do imposto ou, no limite, de mitigar a capacidade contributiva na determinação do fato gerador, nem tão restritivo, chegando a inviabilizar uma mensuração da situação global do contribuinte que permita a consecução do objetivo de que aqueles que auferem um montante mais elevado de renda contribuam com o custeio estatal numa proporção mais significativa dela.

**6.3.** Atrelada ao conceito de renda, portanto, está a mensuração da base de cálculo, que cumpre a função de, a um só tempo, **(i)** identificar os grupos de contribuintes que auferem um maior montante de renda; **(ii)** comparar grupos com diferentes níveis de renda; e **(iii)** viabilizar que o resultado final da obrigação tributária signifique que aqueles que auferem maiores montantes de renda efetivamente contribuam ao custeio estatal, com o pagamento do imposto, um valor proporcionalmente mais expressivo se comparado a grupos com menores níveis de renda. Essa constatação é importante, pois evidencia que a progressividade não diz respeito apenas à alíquota aplicável, mas também à fixação da base de cálculo do imposto.

**6.3.1.** A proteção do mínimo existencial, isto é, de recursos destinados às necessidades básicas e imprescindíveis à garantia da subsistência do contribuinte, decorre diretamente da própria capacidade contributiva, o que deve significar, aqui, que sequer de renda se trata essa parcela dos recursos financeiros do contribuinte.

**6.3.1.1.** Não compondo o montante da renda do contribuinte, fica demonstrado que não se confundem o imposto degressivo (aquele que combina uma faixa de isenção, tratada como “alíquota zero”, e uma incidência proporcional a partir dali) e a progressividade.

**6.3.1.2.** Também essa premissa acerca da proteção do mínimo existencial tem implicações com relação à não correção do limite de isenção quanto aos efeitos da inflação: ano a ano, avança a tributação sobre parcela que fora considerada correspondente ao mínimo existencial. Há, nesse caso, a inconstitucionalidade decorrente da violação não apenas da regra de competência da União, mas também da própria igualdade tributária e da decorrente coerência que se exige nas decisões valorativas do legislador infraconstitucional, que acaba por contrariar, ano a ano, sua própria decisão legislativa de qual seria o patamar razoável do mínimo isento.

**6.3.2.** Ainda tratando da base de cálculo, há a questão das deduções, que toca fundo o problema do conceito de renda. Isso porque deve ser reconhecido que nem todo gasto representa consumo, assim como nem todo ingresso representa renda – daí a necessidade de apreciar, caso a caso, a natureza do dispêndio ou do rendimento, já que a noção de renda está diretamente atrelada ao acréscimo efetivo de poder econômico, isto é, de bens à disposição para o consumo.

**6.3.2.1.** Ocorre que, a partir do momento em que se questiona se determinadas deduções (ou a ausência de limites para elas) decorrem diretamente do conceito de renda e da capacidade contributiva enquanto pressuposto da tributação, assim como se podem encontrar neles seu fundamento, tais exclusões passam a mitigar os objetivos encerrados na progressividade enquanto princípio: na medida em que exoneram em maior monta aqueles que mais têm, importam significativa restrição a tal princípio, de tal sorte que a análise de sua constitucionalidade não pode passar ao largo dessa consideração.

**6.3.2.2.** Essa questão assume particular relevância quanto às deduções relacionadas à saúde e à educação. No primeiro caso, a ausência de limites pode fazer com que se deduzam dispêndios que vão muito além do que se possa entender como o mínimo existencial (logo, fora do conceito de renda) em matéria de saúde, como é o caso de hospitais de primeira linha, que também acabam por oferecer luxuosos serviços de hotelaria.

Igualmente a educação, cujo limite para dedução tem sido reiteradamente questionado, pode traduzir dispêndios que vão além do que se admite excluir do conceito de renda. Ocorre que, se for assim, é cada vez mais restringido o objetivo de que aqueles que auferem mais renda contribuam ao custeio estatal com uma maior proporção dela. De fato, não apenas o imposto vê prejudicada sua aptidão para identificar aqueles que têm maior renda, já que a base imponible será diminuída com base em razões não ligadas ao conceito de renda e à capacidade contributiva, mas também não necessariamente aqueles que verifiquem o maior acréscimo patrimonial efetivamente contribuirão em maior proporção.

**6.4.** O problema da aplicação de isenções, exclusões ou deduções da base de cálculo que não guardem relação direta com o conceito de renda centra-se no fato de que a economia tributária (ou, por outra perspectiva, a subvenção indireta), por ser o produto entre a alíquota efetiva e o montante isentado, excluído ou deduzido, levará a um efeito regressivo, em que aquele que tiver maior renda será agraciado por uma subvenção indireta maior que aquele outro cuja renda é inferior, já que a alíquota efetiva a que se submete o primeiro é superior àquela aplicada ao segundo.

**7.** A sistemática de tributação também tem reflexos em matéria de progressividade. Assim é que a aplicação de um imposto cedular sobre determinados rendimentos, isolando-os das demais operações que compõem a base de cálculo do imposto sobre a renda, não apenas desconsidera o aspecto pessoal, como constitui óbice relevante à aplicação da progressividade. A constitucionalidade dessas exceções depende da relevância da justificação que lhes serve de fundamento e da proporcionalidade das restrições que impõe a outros princípios, como a universalidade e generalidade (corolários da própria capacidade contributiva) e também à progressividade.

**7.1.** O tratamento diferenciado de rendimentos auferidos no mercado financeiro é, no mais das vezes, justificado pela mobilidade do capital, de tal sorte que uma excessiva (ou mesmo alguma) tributação sobre o seu produto poderia afugentá-lo, além de desestimular a formação de poupança, entendida como essencial para o desenvolvimento econômico.

**7.1.1.** Essa segregação e incentivo, contudo, leva a significativas restrições à progressividade por três razões em especial. Em primeiro lugar, ao afastar-se de uma base de cálculo geral e universal, a tributação segregada dos rendimentos de aplicações financeiras mitiga a aptidão do imposto em capturar aqueles contribuintes com uma maior renda, para que contribuam com um percentual maior dela ao custeio estatal (como qualquer sistemática cedular, vale dizer). Em segundo lugar, os rendimentos derivados de investimentos (renda-poupada) se concentram, no geral, justamente entre aqueles que têm

mais renda, de tal forma que a sua tributação segregada (e incentivada) implica que sejam eles beneficiados de forma especial se comparados com as camadas menos abastadas da sociedade, via de regra dependentes de rendimentos provenientes do trabalho. Em terceiro lugar, esses benefícios implicam uma subvenção indireta: quanto mais elevada for a renda de seu destinatário (e a alíquota efetiva aplicada), maior será em termos absolutos a economia fiscal dela decorrente.

**7.1.2.** A restrição à progressividade decorrente do atual regime diferenciado de tributação de rendimentos decorrentes de aplicação financeira é bastante intensa, exigindo-se fundamentação igualmente significativa para sua constitucionalidade. Essa análise, que deve levar em conta também o grau em que a medida é apta para fomentar os fins que a justificam, é relevante para evidenciar que, tratando da constitucionalidade de diferenciações realizadas pela legislação, algumas delas restringem em maior grau os objetivos da progressividade que outras, o que implica às primeiras um ônus mais significativo de justificação.

**7.2.** Tratando-se de ganhos de capital, vislumbram-se justificativas particulares para um tratamento diferenciado para fins de imposto sobre a renda. Embora uma alíquota elevada sobre ganhos de capital implique um efeito de detenção dos capitais (*lock-in effect*), esse argumento é comum à incidência de impostos em geral e eventuais ineficiências dela decorrentes, além do fato de que o imposto sempre será precificado. A principal particularidade dos ganhos de capital, contudo, diz respeito ao diferimento de sua tributação para o momento da realização e o resultante acúmulo de ganhos (*bunching gains*) que, na realidade, referem-se à mais-valia acumulada ao longo da manutenção da propriedade de certo capital por determinado contribuinte.

**7.2.1.** O principal aspecto desse acúmulo de mais-valias trata dos efeitos inflacionários, o que justifica que os ganhos de capital se submetam a uma alíquota inferior àquelas aplicáveis às rendas provenientes do trabalho. A aplicação de alíquotas progressivas de um imposto global (unitário) e pessoal a ganhos eventuais e extraordinários, como é o caso dos ganhos de capital, implicaria injustificadas restrições à igualdade vertical do imposto.

**7.2.2.** Recentemente, foi instituído um imposto progressivo sobre ganhos de capital no Brasil. Em primeiro lugar, pelas conclusões anteriores, é acertado que a alíquota máxima dessa nova graduação seja inferior à maior alíquota marginal da tabela progressiva regular. Em segundo lugar, embora se pudesse questionar a ausência de pessoalidade do imposto progressivo sobre ganhos de capitais, do ponto de vista prático, essa questão é

relativizada pelo fato de que o corte estabelecido pela legislação é alto o suficiente para diminuir essas distorções decorrentes da não consideração da situação pessoal como um todo do contribuinte. Não será, portanto, a tendência que se verifiquem casos em que um indivíduo, embora tenha auferido mais ganhos que outro, será tributado em menor monta apenas porque os ganhos dividiram-se na alienação de vários bens diferentes.

**7.3.** Tratando-se de rendas empresariais (lucros e dividendos) e admitida a premissa da integração de que o imposto é pago pela sociedade à conta do sócio, o modelo brasileiro implica a sua tributação cedular, exclusivamente no nível das sociedades. Inclusive, a alíquota aplicável sobre os resultados decorrentes da atividade empresarial desenvolvida por intermédio de pessoas jurídicas (34%, considerando a CSLL) é consideravelmente superior à alíquota marginal máxima do imposto das pessoas físicas (27,5%). Há, contudo, dois aspectos do modelo de integração adotado no Brasil que implicam significativa restrição da progressividade.

**7.3.1.** Tratando-se de pessoas jurídicas sujeitas às sistemáticas do lucro presumido e arbitrado ou, ainda, de microempresas e de empresas de pequeno porte, a legislação, sob o fundamento da simplificação e praticabilidade, prevê a apuração estimada da base de cálculo do imposto sobre a renda a partir das receitas auferidas pela sociedade e, sobre essa estimativa, determina a aplicação das alíquotas dos tributos em referência. Ocorre que a legislação tributária prevê, expressamente, que, havendo escrituração contábil que evidencie lucro societário superior à base de cálculo do imposto descontada dos tributos pagos, poderão as sociedades distribuir a seus sócios o resultado apurado nas demonstrações financeiras sem qualquer tributação.

**7.3.1.1.** Embora não seja simples quantificá-la (o que já evidencia um grave problema de transparência), essa possibilidade prevista na legislação implica uma subvenção indireta àqueles que auferem rendas empresariais, o que traz consigo todas as implicações próprias desse tipo de benefício fiscal associado a uma tributação, em regra, progressiva, atribuindo-lhe de característica essencialmente regressiva.

**7.3.1.2.** Além disso, há a questão da dissociação entre rendimentos do trabalho de sócios (pró-labore) e rendas empresariais (lucros ou dividendos), para a qual a legislação brasileira atribuiu ampla discricionariedade à sociedade na determinação dos valores a que se refere um ou outro. O resultado disso é uma ampla margem para a elisão fiscal, maximizando a economia proveniente desse benefício fiscal e, por consequência, seus efeitos deletérios sobre a progressividade.



**7.3.2.** A mera isenção das rendas empresariais faz com que contribuintes que auferam demais rendimentos sejam tributados semelhantemente, ainda que um deles também aufera expressivo montante a título de lucros ou dividendos, implicando injustificada restrição à progressividade e à equidade vertical em geral. Daí ser correto afirmar que a aplicação da “reserva de progressão”, instituto típico do direito tributário internacional e voltado à redução de possíveis iniquidades derivadas da isenção enquanto método para evitar a dupla tributação, poderia minimizar os efeitos perniciosos, sobre a progressividade, da integração entre pessoas jurídicas e físicas no sistema brasileiro vigente.

**8.** A imposição de alíquotas progressivas no imposto sobre a renda inflige restrições a direitos fundamentais dos contribuintes. Em primeiro lugar, ao direito fundamental a contribuir em conformidade com a capacidade contributiva, uma vez que há um desvio quanto à graduação baseada nela enquanto parâmetro. Em segundo lugar, ao direito de propriedade, tanto pelo fato de exigir daqueles que mais têm uma proporção incondizente com a graduação que se deriva da capacidade contributiva, seja na medida em que se utiliza o imposto sobre a renda como instrumento (“alavanca”) para a consecução de determinados objetivos (“efeitos”) relacionados à redução da desigualdade de renda e de sua concentração. Em terceiro lugar, ainda que de forma mediata, também impõe uma restrição ao direito de liberdade dos contribuintes, na medida em que impacta o livre exercício da atividade econômica, a alocação de recursos no mercado e a tomada de decisões pelos agentes econômicos. Daí a constatação de que, havendo uma intervenção estatal sobre o âmbito de proteção desses direitos fundamentais, deverá ela ser submetida ao controle judicial, a fim de se averiguarem os limites a partir dos quais será reputada inconstitucional.

**8.1.** Tratando-se de restrição a direitos fundamentais, o primeiro método de controle que se destaca é o exame da proporcionalidade, que tem, como objeto, uma medida estatal específica (o que, em matéria tributária, será veiculado por lei na maior parte dos casos); como pressuposto, a existência de um princípio (fim) que guarde uma relação de causalidade (que justifique, portanto) essa medida; e a existência de outro(s) princípio(s) – notadamente direitos fundamentais, mas não necessariamente – cuja realização seja, de algum modo, mitigada em razão da referida medida. Contudo, a par da dimensão normativa de regra que assume a progressividade na Constituição Federal, no particular caso brasileiro, é inadequado controlar as restrições a direitos fundamentais dela decorrentes por meio do exame de proporcionalidade, uma vez que seus juízos parciais (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito) já foram predeterminados pelo legislador constituinte originário, de sorte tal que essa regra tem por função precípua o bloqueio das razões que

poderiam ser consideradas não houvesse sido a situação normatizada por meio de, justamente, uma regra.

**8.2.** Se o pressuposto da inaplicabilidade do exame da proporcionalidade é o fato de a progressividade, enquanto medida, já haver sido predeterminada pelo legislador constituinte originário, é evidente que a regra infraconstitucional que impõe a incidência progressiva no imposto sobre a renda deve corresponder àquela progressividade prevista na Constituição. O exame de correspondência, nesse caso, não avalia a correlação entre o meio e o fim que o justifica, os graus de realização desse fim e de restrição a direitos fundamentais ou a fundamentação dessa restrição frente ao fomento desses objetivos. Daí por que a progressividade fixada pela regra infraconstitucional de incidência deve corresponder àquela predeterminada pelo legislador constituinte originário, cujo conceito é resultado também da função integrativa dos princípios constitucionais que lhe servem de fundamento.

**8.3.** Pode haver, contudo, razões extraordinárias que justifiquem a não aplicação da regra, baseadas no exame de razoabilidade. São situações específicas e concretas de contribuintes em particular, não se tratando da avaliação geral da causalidade entre meio e finalidade que lhe justifica, dos graus de fomento aos objetivos constitucionais e da restrição a direitos fundamentais ou da justificação da contribuição à realização desse fim face à limitação de direitos que inflige. Examina-se a congruência entre os elementos indicativos eleitos pelo legislador ordinário e a medida de comparação. Se é o elemento indicativo dessa medida que a concretiza, a ausência de congruência entre eles demonstra a inexistência de critério coerente de distinção, o que redundaria numa discriminação arbitrária e, por conseguinte, passível de interdição judicial. Daí que, fosse aplicada a progressividade numa sistemática de tributação puramente cedular, por exemplo, haveria um descasamento entre, de um lado, a medida e o objetivo constitucional que a justifica e, de outro, a aplicação concreta do critério da norma, a qual seria irrazoável sob essa perspectiva.

**8.4.** Entre as garantias que a Constituição assegura aos contribuintes está a vedação ao emprego dos tributos com efeitos de confisco. Isso significa que há um mínimo de eficácia inviolável de direitos veiculados por regras constitucionais que delimitam e restringem a competência dos entes tributantes – como é o caso, especialmente, da capacidade contributiva enquanto limite máximo da tributação e da própria vedação à aniquilação da utilidade econômica do direito de propriedade e do livre exercício da atividade econômica.

**8.4.1.** “Efeito de confisco” não se confunde com “confisco”. Assim, essa limitação ao poder de tributar não está adstrita às hipóteses em que toda a propriedade ou

liberdade do contribuinte é extirpada, mas também àquelas em que essa restrição ou limitação é muito significativa, a ponto de inviabilizar ou inutilizar, do ponto de vista econômico, a fruição daquelas posições.

**8.4.2.** Para fins desse exame, é necessário que se apresentem fatos que permitam a demonstração dos interesses violados pela norma tributária, assim entendidos como as posições subjetivas do indivíduo a partir de determinados bens jurídicos. Em outras palavras, a demonstração da violação das condições mínimas para que o contribuinte usufrua utilmente sua propriedade e sua liberdade profissional.

**8.4.3.** Esse controle deve levar em consideração um conjunto de tributos cuja concorrência no agravamento da situação do contribuinte seja evidente. Não necessitará o julgador, a todo momento, levar em consideração a repercussão econômica dos tributos para verificar o grau de comprometimento que a carga tributária impôs ao contribuinte, pois haverá situações em que apenas a concorrência de alguns tributos, como aqueles que incidem sobre os vencimentos do contribuinte, já serão suficientes para demonstrar seus efeitos de confisco.

**8.4.4.** O exame atinente à vedação aos efeitos de confisco não se resume a um simples cotejo de alíquotas, mas diz respeito a todos os interesses juridicamente relevantes e constitucionalmente protegidos dos contribuintes. Por essa razão, apenas a alíquota efetiva, o ônus tributário real e a carga fiscal total podem permitir que se estimem os potenciais efeitos de confisco de que eventualmente se revistam os tributos.

**8.5.** O exame da complementariedade trata da necessidade de que as medidas tributárias sejam complementadas com as demais formas de atuação estatal nesse mesmo sentido. Tratando-se da progressividade no imposto sobre a renda, esse critério de controle pode resultar num resultado inverso à sua interdição: é justamente porque tanto o legislador constituinte originário quanto o legislador ordinário federal adotaram-na para a redução da desigualdade de renda e diminuição de sua concentração, que deve haver um reforço da obrigação do administrador público de adotar outras medidas que também contribuam com esse desiderato. A complementariedade, nesse sentido, exsurge como um argumento adicional no controle de políticas públicas e implementação de direitos sociais que se realiza nos tribunais brasileiros.

**8.6.** A análise da economicidade da norma tributária diz respeito ao controle de seus efeitos econômicos, sobretudo à luz dos princípios da Ordem Econômica, aproximando-se sobremaneira do exame da tributação excessiva. Isso significa dizer que apenas se poderia cogitar a interdição judicial, sob esse critério, de medida tributária que se demonstrasse

extremamente antieconômica. Do ponto de vista jurídico, há um elevado ônus argumentativo para levar adiante, enquanto critério de controle, a crítica econômica da progressividade no imposto sobre a renda, seja porque controversos os seus impactos econômicos, seja pela força da regra constitucional que a veicula, que reforça a necessidade da demonstração concreta desses efeitos econômicos alegadamente perniciosos.

As conclusões parciais alçadas ao longo desta pesquisa permitiram evidenciar a peculiaridade da normatização constitucional da progressividade no imposto sobre a renda, seja no sentido de demonstrar o ônus argumentativo que se impõe ao legislador ordinário quando da adoção de medidas que a mitiguem enquanto objetivo de que aqueles que mais têm contribuam com uma maior proporção de sua riqueza – ônus esse que é crescente à medida que se intensifica a restrição a esse fim –, seja demonstrando que a sua predeterminação constitucional não a torna insindicável perante o Poder Judiciário, sendo necessária a aplicação coerente de métodos de controles que busquem preservar os direitos fundamentais assegurados aos contribuintes pela Constituição.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ADAMY, Pedro. Instrumentalização do direito tributário. In: ÁVILA, Humberto (org.). **Fundamentos do direito tributário**. Madrid (Espanha): Marcial Pons, 2012, pp. 301-329.
- ALEXANDER, Larry. “With me, it’s all er nuthin’”: formalism in law and morality. In: **The University of Chicago Law Review**, vol. 66, n. 3, 1999, pp. 530-565.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva (orig. Theorie der Grundrechte, 5ª ed.). São Paulo: Malheiros, 2008.
- ÁLVAREZ, José Antonio Martínez; BURGOS, Ana Belén Miquel; VILELA, Sofia Manjón. Simplicidad, neutralidad y equidad en los impuestos personales sobre la renta. El camino hacia la optimización impositiva. In: **Cronica tributaria**, n. 153, pp. 7-36, Madri (Espanha), 2014.
- AMARANTE, Verónica; JIMÉNEZ, Juan Pablo. Desigualdad, concentración y rentas altas en América Latina. In: JIMÉNEZ, Juan Pablo (org.). **Desigualdad, concentración del ingreso y tributación sobre las altas rentas en América Latina**. Santiago (Chile): CEPAL, 2015. Disponível em <[http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/37881/S1420855\\_es.pdf;jsessionid=406510F791D1C54A31B7EFD8574D8397?sequence=1](http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/37881/S1420855_es.pdf;jsessionid=406510F791D1C54A31B7EFD8574D8397?sequence=1)>. Acesso em 08.06.2017.
- ANDREWS, Willian D. Personal deductions in an ideal income tax. In: **Harvard Law Review**, vol. 86, n. 2, dez./1972, pp. 309-385.
- ANDREWS, Willian D. A consumption-type or cash Flow personal income tax, **Harvard Law Review**, vol. 87, n. 6, abr./1974, pp. 1.113-1.188.
- ARZABE, Patrícia Helena Massa. **O direito à proteção contra a pobreza e a exclusão social**. Tese (Doutorado). Universidade de São Paulo, 2001.
- ATALIBA, Geraldo. IPTU – Progressividade. In: **Revista de Direito Tributário**, n. 56, ano 15, pp. 75-83, abril-junho/1991.
- ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. In: **Revista de Direito Administrativo**, n. 215. Rio de Janeiro, janeiro-março/1999, pp. 151-179.
- \_\_\_\_\_. Conteúdo, limites e intensidade dos controles de razoabilidade, de proporcionalidade e de excessividade das leis. In: **Revista de Direito Administrativo**, n. 236, Rio de Janeiro, abril-junho/2004, pp. 369-384.
- \_\_\_\_\_. Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 277-291.
- \_\_\_\_\_. Limites à tributação com base na solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. (coords). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 68-88.

- \_\_\_\_\_. Comportamento concorrencial e direito tributário. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**, vol. 2 (Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação). São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 427-440.
- \_\_\_\_\_. **Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011.
- \_\_\_\_\_. **Sistema constitucional tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- \_\_\_\_\_. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. In: **Revista Direito Tributário Atual**, vol. 29, 2013, pp. 181-204.
- \_\_\_\_\_. Prefácio. In: FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 15-22.
- \_\_\_\_\_. Ciência do direito tributário e discussão crítica. In: **Revista Direito Tributário Atual**, vol. 32. São Paulo, 2014, pp. 159-197.
- \_\_\_\_\_. **Teoria da igualdade tributária**, 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- \_\_\_\_\_. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- \_\_\_\_\_. **Teoria da segurança jurídica**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- AVI-YONAH, Reuven S. Why tax the rich? Efficiency, equity and progressive taxation. Review of Does Atlas shrug? The economic consequences of taxing the rich, by J. B. Slemrod, editor. **Yale Law Journal**, vol. 111, n. 6, pp. 1.391-1.416, 2002.
- \_\_\_\_\_. Corporations, society, and the state: a defense of the corporate tax. In: **Virginia Law Review**, vol. 90, n. 5, set./2004, pp. 1193-1255.
- \_\_\_\_\_. Tax competition, tax arbitrage and the international tax regime. In: **Bulletin for International Taxation**, vol. 61, n. 4, 2007, pp. 130-138.
- \_\_\_\_\_. And yet it moves: a tax paradigm for the 21<sup>st</sup> century. In: **Law & Economics Working Papers**, n. 59. Disponível em <[http://repository.law.umich.edu/law\\_econ\\_current/59](http://repository.law.umich.edu/law_econ_current/59)>. Acesso em 01.10.2017.
- AVI-YONAH, Reuven S.; SARTORI, Nicola; MARIAN, Omri. **Global perspectives on income taxation law**. Nova York (EUA): 2011.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atual. Misabel Derzi. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BANKMAN, Joseph; GRIFFITH, Thomas. Social welfare and the rate structure: a new look at progressive taxation. In: **California Law Review**, vol. 75, n. 6, dez./1987, pp. 1905-1967.

- BARRETO, Aires Fernandino. Progressividade (conteúdo, sentido, limites de sua aplicação ao IPTU). In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 441-464.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001.
- \_\_\_\_\_. O imposto sobre a renda: pessoa física, pessoa jurídica e regime de fonte. In: BARRETO, Aires Fernandino; BOTALLO, Eduardo Domingos (coord.). **Curso de iniciação em direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, pp. 109-130.
- \_\_\_\_\_. **Planejamento tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016.
- BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação do conceito constitucional de mercadoria**. Tese (Doutorado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2014.
- BIANCO, João Francisco. **Inflação e imposto de renda da pessoa jurídica**. Dissertação (Mestrado). Universidade de São Paulo, 1993.
- BIRK, Richard M.; ZOLT, Eric M. Dual income taxation and developing countries. In: **Columbia Journal of Tax Law**, vol. 1, 2010, pp. 174-217.
- BLUM, Walter J; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation. **University of Chicago Law Review**, v. 19, n. 3, 1952, pp. 417-520.
- BORBA, Eduardo José Paiva. A progressividade no Imposto de Renda Pessoa Física. In: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (coord.). **Direito tributário: homenagem a Hugo de Brito Machado**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, pp. 467-488.
- BRAUNER, Yariv. Revisitando a (in)sensatez do imposto de renda das pessoas jurídicas. Trad. Gustavo Gonçalves Vettori e Natalie Matos Silva. In: **Revista Direito Tributário Atual**, vol. 21, 2007, pp. 61-102.
- BRAZUNA, José Luís Ribeiro. A progressividade do IPTU. In: **IOB-Repertório de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo**, n. 1, pp. 36-30, São Paulo, janeiro/2003.
- BROWNLEE, W. Elliot. Historical perspective on U.S. tax policy toward the rich. In: SLEMROD, Joel B. **Does Atlas shrug? The economic consequences of taxing the rich**. Cambridge, Massachusetts (EUA): Harvard University Press, 2000, pp. 29-73.
- BULHÕES PEDREIRA, José L. **Imposto sobre a renda – pessoas jurídicas**, vol. 1. Rio de Janeiro: Justec, 1979.
- BURNS, Lee; KREVER, Richard. Individual income tax. In: THURONYI, Victor (org.). **Tax law design and drafting**, vol. 2. Washington (EUA): International Monetary Fund, 1998, pp. 495-563.

- CAGGIANO, Monica Herman S. A educação. Direito fundamental. In: RANIERI, Nina Beatriz Stocco (coord.). **Direito à educação**: Aspectos constitucionais. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo (EDUSP), 2009, pp. 19-37.
- CANTO, Gilberto Ulhôa *et al.* Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. São Paulo: Resenha Tributária, 1986, pp. 1-44.
- CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Progressividade e IPTU**: igualdade e capacidade contributiva. 1ª ed., 3ª triagem. Curitiba: Juruá, 1999.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda**: perfil constitucional e temas específicos. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- \_\_\_\_\_. A progressividade na ordem tributária. In: **Revista de Direito Tributário**, n. 64, pp. 43-55.
- CARVALHO, Cristiano. A análise econômica do direito tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.), **Direito tributário**: homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 183-206.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- CASTRO, Fábio Avila; BUGARIN, Maurício Soares. A progressividade do imposto de renda da pessoa física no Brasil. In: **Estudos Econômicos**, vol. 47, n. 2, São Paulo, abr.-jun./2017, pp. 259-293.
- CAVALCANTI, Flavia. A integração da tributação das pessoas jurídicas e das pessoas físicas: uma análise calcada na neutralidade, equidade e eficiência. In: **Revista Direito Tributário Atual**, vol. 24, 2010, pp. 239-279.
- CEPAL/IEF (Comisión Económica para América Latina y el Caribe/Instituto de Estudios Fiscales). **Los efectos de la política fiscal sobre la redistribución en América Latina y la Unión Europea**. Madri (Espanha): Cyan, Proyectos Editoriales, 2014. Disponível em <[http://sia.eurosocial-ii.eu/files/docs/1412088027-Estudio\\_8\\_def\\_final.pdf](http://sia.eurosocial-ii.eu/files/docs/1412088027-Estudio_8_def_final.pdf)>. Acesso em 08.06.2017.
- CHANCELLOR, Thomas. Imputed income and the ideal income tax. In: **Oregon Law Review**, vol. 67, 1988, pp. 561-610.
- CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.
- COSTA, Alcides Jorge. Imposto sobre a renda: a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. Limite de sua incidência. In: **Revista de Direito Tributário**, vol. 40, abr.-jun./1987, pp. 103-107.
- \_\_\_\_\_. IPTU – progressividade. In: **Revista de Direito Público**, nº 93, janeiro-março/1990, pp. 239-242.



- \_\_\_\_\_. Capacidade contributiva. In: **Revista de Direito Tributário**, n. 55, ano 15, pp. 297-302, janeiro-março/1991.
- \_\_\_\_\_. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Estudos sobre imposto de renda (em memória de Henry Tilbery)**. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, pp. 19-31.
- COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- \_\_\_\_\_. Imposto sobre a renda: generalidade, universalidade e progressividade. In: **Revista de Direito Tributário**, v. 94, p. 55-60, São Paulo, 2006.
- COUTINHO, Diogo R. **Direito, desigualdade e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2013.
- DANIEL NETO, Carlos Augusto. O “mínimo existencial” como condição de derrotabilidade de regras tributárias. In: **Direito tributário atual**, vol. 37, 2017, pp. 84-106.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Mutações, complexidade, tipo e conceito, sob o signo da segurança e da proteção da confiança. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de direito constitucional tributário**. Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 245-284.
- EINAUDI, Luigi. **Mitos y paradojas de la justicia tributaria**. Barcelona (Espanha): Ediciones Ariel, 1959.
- FARO, Julio Pinheiro. Solidariedade e justiça fiscal: uma perspectiva diferente sobre a concretização de direitos a partir do dever de pagar impostos. In: **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, v. 20, n. 81, out.-dez./2012, pp. 229-271.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Significação e alcance das 'cláusulas pétreas'. In: **Revista de Direito Administrativo**, n. 202, 1995, pp. 11-17.
- \_\_\_\_\_. **Curso de direito constitucional**, 36ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010.
- FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil**: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2013.
- FREEDMAN, Judith. Treatment of capital gains and losses. In: ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie (orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam (Holanda): IBFD, 2005, pp. 191-215.
- FREITAS, Silvana de. Teto salarial será de R\$ 12.720, diz STF. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 15.09.1999. Disponível em <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/brasil/fc1509199924.htm>>. Acesso em 31.07.2017.
- FRÍAS, Ángeles García. Balance de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Alemán sobre el impuesto sobre la renta. In: **Revista Española de Derecho Financiero**, vol. 122, abr.-jun./2004, pp. 243-269.

- GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda**: pressupostos constitucionais. 2ª tir. São Paulo: Malheiros, 2002.
- GRAU, Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- GRIZIOTTI, Benvenuto. **Principios de ciencia de las finanzas**. 6ª ed. Trad. Dino Jarach. Buenos Aires (Argentina): Roque Depalma Editor, 1959.
- GUASTINI, Riccardo. **Interpretar y argumentar**. Trad. Silvina Álvarez Medina. Madrid (Espanha): Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014.
- GUNN, Alan. The case for an income tax. In: **The University of Chicago Law Review**, vol. 46, 1979, pp. 370-400.
- GUTIERREZ, Miguel Delgado. Da renda imputada. In: **Direito Tributário Atual**, vol. 23, 2009, pp. 356-365.
- \_\_\_\_\_. **Imposto de renda**: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade. São Paulo: Quartier Latin, 2014.
- HABER NETO, Michel. **A tributação e o financiamento do direito à saúde no Brasil**. Dissertação (Mestrado). Universidade de São Paulo, 2012.
- HABER NETO, Michel; FAVACHO, Fernando Gomes. A progressividade do IPTU, do IPVA e Contribuição ao SAT: o tributo como sanção de ato ilícito. In: **Revista de Direito Tributário**, n. 115, pp. 162-173, 2012.
- HAIG, Robert Murray. The concept of income. In: HAIG, Robert Murray (coord.). **The federal income tax**. Columbia Income Tax Lectures. Nova York (EUA): Columbia University Press, 1921, pp. 1-28.
- HALL, Robert E.; RABUSHKA, Alvin. **The flat tax**: the fairest, simplest, most efficient and workable plan yet proposed. Standford, Califórnia (EUA): Hoover Institution Press, 1985.
- HAYEK, Friedrich. Reexaminando a tributação progressiva. Trad. Edson Bini. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 739-764.
- HOLMES, Kevin. **The concept of income**: a multi-disciplinary analysis. Amsterdam (Holanda): IBFD, 2000.
- INTERNATIONAL MONETARY FUND (IMF). **Fiscal monitor**: tackling inequality. Washington (EUA): International Monetary Fund, Publication Services, 2017.
- JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. Buenos Aires (Argentina): Cangallo, 1993.
- JOUMARD, Isabelle; PISU, Mauro; BLOCH, Debbie. Tackling income inequality: the role of taxes and transfers. In: **OECD Journal: Economic Studies**, 2012. Disponível em

<<https://www.oecd.org/eco/public-finance/TacklingincomeinequalityTheroleof taxesandtransfers.pdf>>. Acesso em 06.06.2017.

KAVELAARS, Peter. Accrual versus realization. In: ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie (orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam (Holanda): IBFD, 2005, pp. 127-181.

KELMAN, Mark G. Personal deductions revisited: why they fit poorly in an 'ideal' Income Tax and why they fit worse in a far from ideal world, **Stanford Law Review**, vol. 31, n. 05, mai./1979, pp. 831-885.

KORNHAUSER, Marjorie E. The origins of capital gains taxations: what's law got to do with it. In: **Southwestern Law Journal**, vol. 39, 1985, pp. 869-928.

\_\_\_\_\_. The rhetoric of the anti-progressive income tax movement: a typical male reaction. **Michigan Law Review**, v. 86, pp. 465-523, dez./1987.

LANG, Joachim. The influence of tax principles on the taxation of income from capital. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam (Holanda): IBFD, 2005, pp. 3-31.

LAPATZA, Jose Juan Ferreiro. **Direito tributário: teoria geral do tributo**. Barueri: Manole, 2007.

\_\_\_\_\_. Justicia tributaria. In: **Revista de Direito Tributário**, v. 12, n. 46, pp. 7-16, São Paulo, out.-dez./1988.

LEÃO, Martha Toribio. A (des)proporcionalidade da progressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física no sistema brasileiro. In: **Revista Direito Tributário Atual**, vol. 28, 2013, pp. 181-205.

\_\_\_\_\_. **Controle da extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

\_\_\_\_\_. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. Tese (Doutorado). Universidade de São Paulo, 2017.

LEMGRUBER, Andréa. A tributação do capital: o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e o Imposto sobre Operações Financeiras. In: BIDERMAN, Ciro e ARVATE, Paulo (orgs.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, pp. 206-230.

LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. Barueri: Manole, 2003.

LIMA, Rafael Scavone Bellem de. **Otimização de princípios, separação de Poderes e segurança jurídica: o conflito entre princípio e regra**. Dissertação (Mestrado). Universidade de São Paulo, 2012.

LONGO, Carlos Alberto. **Em defesa de um imposto de renda abrangente**. São Paulo: FIPE-Pioneira, 1984.

- MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Estudos sobre o imposto de renda (em memória de Henry Tilbery)**. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, pp. 107-124.
- MACHADO, Hugo de Brito. A progressividade do IPTU e a capacidade contributiva. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 203, pp. 91-100, São Paulo, 2002.
- \_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.
- MADUEÑO, Denise. Salário de parlamentares sobe 59% e de FHC, 49,6%. Valores corresponderão a teto salarial para ministros do STF, de R\$ 12.720. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 15.12.1998. Disponível em <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/brasil/fc15129802.htm>>. Acesso em 31.07.2017.
- MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito da seguridade social: custeio da seguridade social – benefícios – acidente do trabalho – assistência social – saúde**. 32ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- MCLURE JR., Charles E. Integration of the personal and corporate income taxes: the missing element in recent tax reform proposals. In: **Harvard Law Review**, vol. 88, n. 3. Jan./1975, pp. 532-582.
- MEDEIROS, Marcelo. **Uma introdução às representações gráficas da desigualdade de renda**. IPEA. Texto para discussão n. 1.202. 2006. Disponível em <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td\\_1202.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1202.pdf)>. Acesso em 06.06.2017.
- MELLO, Gustavo Miguez. O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: alguns aspectos relevantes. In: **O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Caderno de Pesquisas Tributárias nº 11. São Paulo: Resenha Tributária, 1986, pp. 157-215.
- MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- MENKE, Cassiano. **A proibição dos efeitos de confisco no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008.
- MILL, John Stuart. **Principles of political economy with some of their applications to social philosophy**. Londres (Reino Unido): Longmans Green and Co., 1920.
- MIRANDA, Jorge. O preâmbulo da constituição. In: MIRANDA, Jorge (coord.). **Estudos sobre a constituição**. Vol. 1. Lisboa (Portugal): Petrony, 1977, pp. 17-25.
- MOFFITT, Robert A.; WILHELM, Mark O. Taxation and the labor supply decisions of the affluent. In: SLEMROD, Joel B. **Does Atlas shrug? The economic consequences of taxing the rich**. Cambridge, Massachusetts (EUA): Harvard University Press, 2000, pp. 193-234.

- MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **Capacidad económica y sistema fiscal**. Madrid: Marcial Pons, 1998.
- MOREIRA, Clara Gomes. **Controle de proporcionalidade das normas tributárias: compreensão e crítica à aplicação da proporcionalidade pelo Supremo Tribunal Federal**. Dissertação (Mestrado). Universidade de São Paulo, 2016.
- MORENO, Andrés Báez. Las tasas y los criterios de justicia en los ingresos públicos. Una depuración adicional del ámbito de aplicación del principio de la capacidad contributiva. In: **Revista Española de Derecho Financiero**, vol. 144, out.-dez./2009, pp. 953-969.
- MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996.
- MURPHY, Liam. Why does inequality matter?: reflections on the political morality of Piketty's Capital in the Twenty-First Century. In: **Tax Law Review**, vol. 68, pp. 613-629, 2014-2015.
- MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **The myth of ownership: taxes and justice**. Nova York (EUA): Oxford University Press, 2002.
- MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Trad. Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo: 1980.
- MUTÉN, Leif. Treatment of capital gains and losses – a response. In: ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie (orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam (Holanda): IBFD, 2005, pp. 191-215.
- NABAIS, José Casalta. Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 412-444.
- \_\_\_\_\_. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. 4ª reimpressão. Coimbra (Portugal): Almedina, 2015.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. De acordo com a Constituição de 1988. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 1989.
- NORONHA, Luana. Solidariedade social e tributação: uma análise constitucionalmente orientada. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 19, n. 96, pp. 71-100, São Paulo, janeiro – fevereiro / 2011.
- ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD), “Income inequality remains high in the face of weak recovery”. 2016. Disponível em <<http://www.oecd.org/social/OECD2016-Income-Inequality-Update.pdf>>. Acesso em 07.06.2017.
- OLIVEIRA, Regis Fernandes de. O IPTU progressivo. In: **Revista de Direito Tributário**, v.12, n. 43, pp. 165-166, São Paulo, jan.-mar./1988.

- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Princípios fundamentais do imposto de renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. pp. 197-227.
- \_\_\_\_\_. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- ORIONE, Marcus Gonçalves Correia; CORREIA, Éria Paula Barcha. **Curso de direito da seguridade social**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ORTIZ, Diego González. Constitución, cargas familiares e imposición personal sobre la renta. In: **Civitas: Revista Española de Derecho Financiero**, n. 105, pp. 53-77, Madrid (Espanha), janeiro-março/2000.
- PIANCASTELLI, Marcelo, NASCIMENTO, Edson Ronaldo. Imposto de Renda da pessoa física. In: BIDERMAN, Ciro, ARVATE, Paulo (org.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, pp. 231-251.
- PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Trad. Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.
- POLIZELLI, Victor Borges. Progressividade: distribuição de renda e indução. In: **Direito Tributário Atual**, vol. 21, 2007, pp. 361-382.
- \_\_\_\_\_. **O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ**. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2012.
- POLIZELLI, Victor Borges; GONZALES, Douglas Camarinha. Devem-se limitar as despesas com educação na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física? In: **Revista do Tribunal Regional Federal da 3ª Região**, v. 13, 2012, pp. 92-100.
- QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2004.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga tributária no Brasil 2015: análise por tributos e bases de incidência**. Disponível em <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>>. Acesso em 17.06.2017.
- ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria dos direitos fundamentais em matéria tributária: restrições a direitos do contribuinte e proporcionalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2017.
- ROLAND, Débora da Silva. **Possibilidade jurídica da progressividade tributária**. São Paulo: MP Editora, 2006.
- ROTHBARD, Murray B. The uneasy case for degressive taxation: a critique of Blum and Kalven. In: **The Quarterly Journal of Austrian Economics**, vol. 4, n. 1, pp. 43-61, 2001.
- SANTOS JÚNIOR, Francisco Alves dos. O princípio da progressividade tributária na diminuição das diferenças, na terceira via e no consenso de Washington. In: **Revista da Esmape**, n. 13, vol. 6, pp. 153-204, Recife, janeiro - junho/2001.

SANTOS, João Victor Guedes. **Teoria da tributação e tributação da renda nos mercados financeiro e de capitais**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

SANTOS, Ramon Tomazela. O princípio da universalidade na tributação da renda: análise acerca da possibilidade de atribuição de tratamento jurídico-tributário distinto a determinados tipos de rendimentos auferidos pelas pessoas físicas. In: **Revista Direito Tributário Atual**, v. 28, 2013, pp. 264-294.

SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento republicano e liberdade igual**: direito financeiro, República e direitos fundamentais. Tese apresentada para concurso público de títulos e provas para provimento do Cargo de Professor Titular de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (Edital FD 22/2016). USP, 2017.

SCHAUER, Frederick. Formalism. In: **The Yale Law Journal**, vol. 97, n. 4, 1988, pp. 509-548.

\_\_\_\_\_. **Playing by the rules**: a philosophical examination of rule-based decision-making in Law and in life. Oxford (Reino Unido): Clarendon Law Series, 1991 (reimpressão 2002).

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

\_\_\_\_\_. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**, vol. 11. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 241-271.

\_\_\_\_\_. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**, vol. 2 (Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação). São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 139-164.

\_\_\_\_\_. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 241-264.

\_\_\_\_\_. Juros sobre capital próprio: natureza jurídica e forma de apuração diante da “nova contabilidade”. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**, vol. 3. São Paulo: Dialética, 2012, pp. 169-193.

\_\_\_\_\_. Prefácio. In: LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

\_\_\_\_\_. Comentários a “Imposto sobre a renda: a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador”. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio de Freitas (coords.). **Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa**. São Paulo: IBDT, 2017, pp. 236-239.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva: 2017.

- SCHOUERI, Luís Eduardo; TERSI, Vinícius Feliciano. A limitação à isenção dos dividendos pelo Parecer PGFN/CAT 202/2013. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**, vol. 4. São Paulo: Dialética, 2013, pp. 104-121.
- SELIGMAN, Edwin R. A. **Progressive taxation in theory and practice**. 2ª ed. Princeton, Nova Jersey: Princeton University Press, 1909.
- SEN, Amartya. **Desigualdade reexaminada**. Trad. Ricardo Doninelli Mendes. Rio de Janeiro: Record, 2001.
- \_\_\_\_\_. From income inequality to economic inequality. In: HENRY, C. Michael (coord.). **Race, poverty and domestic policy**. New Haven (EUA): Yale University Press, 2004, pp. 59-82.
- SERNA, José Guillermo Baron. La progresividad en el sistema tributario colombiano. In: **Revista del Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario**, v. 86, n. 562, Bogotá (Colômbia), dez./1993, pp. 3-28.
- SHAVIRO, Daniel. The forgotten Henry Simons. In: **Florida State University Law Review**, vol. 41, n. 1, pp. 1-38, 2013.
- SILVA, Emerson Drigo da. A progressividade no sistema constitucional brasileiro – algumas considerações a respeito. In: **Revista Direito Tributário Atual**, vol. 15, 1998, pp. 152-173.
- SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- \_\_\_\_\_. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 8ª ed. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2012 (2015), p. 138.
- \_\_\_\_\_. **Teoria do conhecimento constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2014.
- SILVA, Natalie Matos. A integração da tributação das pessoas jurídicas e das pessoas físicas: análise dos modelos teóricos e de sua adequação ao princípio da capacidade contributiva. In: **Revista Direito Tributário Atual**, vol. 23, 2009, pp. 366-401.
- SILVA, Virgílio Afonso da. Ulisses, as sereias e o poder constituinte derivado: sobre a inconstitucionalidade da dupla revisão e da alteração do *quórum* de 3/5 para aprovação de emendas constitucionais. In: **Revista de Direito Administrativo**, n. 226, 2001, pp. 11-32.
- \_\_\_\_\_. O proporcional e o razoável. In: **Revista dos Tribunais**, vol. 78, 2002, pp. 23-50.
- \_\_\_\_\_. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. 2ª ed., 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2014.
- SILVEIRA, Rodrigo Maito, **Tributação e concorrência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- SIMÕES, Aguinaldo. **Princípios de segurança social**. São Paulo: Saraiva, 1967.



- SIMONS, Henry C. **Personal income taxation**: the definition of income as a problem of fiscal policy. Chicago (EUA): The University of Chicago Press, 1938.
- SINN, Hans-Werner. A Theory of the Welfare State. In: **The Scandinavian Journal of Economics**, v. 97, n. 4, “The Future of the Welfare State”, dez./1995, pp. 495-526. Disponível em <<http://www.jstor.org/stable/3440540>>. Acesso em 07.06.2017.
- SIQUEIRA, Rozane Bezerra de; NOGUEIRA, José Ricardo Bezerra; SOUZA, Evaldo Santana de. **O sistema tributário brasileiro é regressivo?**, fevereiro de 2012. Disponível em: <<http://docplayer.com.br/24529152-O-sistema-tributario-brasileiro-e-regressivo-rozane-bezerra-de-siqueira-jose-ricardo-bezerra-nogueira-evaldo-santana-de-souza.html>>. Acesso em 21.05.2017.
- SLEMROD, Joel; BAKIJA, Jon. **Taxing ourselves**: a citizen’s guide to the debate over taxes. 4ª ed. Cambridge, Massachusetts (EUA): The MIT Press, 2004.
- SØRENSEN, Peter Birch. From the global income tax to the dual income tax: recent tax reforms in the Nordic countries. In: **International Tax and Public Finance**, vol. 1, 1994, pp. 57-79.
- SOUSA, Rubens Gomes. **Estudos de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1950.
- \_\_\_\_\_. **Compêndio de legislação tributária**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954.
- \_\_\_\_\_. Imposto de Renda: Despesa não dedutíveis pelas pessoas jurídicas. Seu tratamento fiscal como “lucros distribuídos” no que se refere à própria sociedade e a seus sócios ou acionistas. In: SOUSA, Rubens Gomes de. **Pareceres – 1 Imposto de Renda**. Edição Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, pp. 59-95.
- SURREY, Stanley S. Tax incentives as a device for implementing government policy: a comparison with direct government expenditures. In: **Harvard Law Review**, vol. 83, n. 4, fev./1970, pp. 705-738.
- \_\_\_\_\_. Federal income tax reform: the varied approaches necessary to replace tax expenditures with direct governmental assistance. In: **Harvard Law Review**, vol. 84, n. 2, dez./1970, pp. 352-408.
- THURONYI, Victor. The concept of income. In: **Tax Law Review**, vol. 46, 1990, pp. 45-106.
- TILBERY, Henry. **A tributação dos ganhos de capital**. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.
- \_\_\_\_\_. **Imposto de renda**: pessoas jurídicas – integração entre sociedade e sócios. São Paulo: Atlas, 1985.
- \_\_\_\_\_. **O novo imposto de renda do Brasil**: comentário à Lei nº 7.713/88 ajustado aos novos métodos de atualização monetária. São Paulo: IOB, 1989.

- TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e ideia de sistema no direito tributário. Trad. Luís Eduardo Schoueri. In: MACHADO, Brandão (coord.). **Direito tributário**: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 515-527.
- \_\_\_\_\_. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. Trad. Luís Eduardo Schoueri. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). **Direito Tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 60-70.
- \_\_\_\_\_. Fundamentos da justiça fiscal. In: TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.
- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**, vol. I. Trad. Luiz Dória Furquim (orig. Steuerrecht, 18ª edição). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.
- TOMAZELA, Ramon. A progressividade do imposto de renda e os desafios de política fiscal. In: **Revista de direito tributário atual**, n. 33, pp. 327-358, 2015.
- TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. In: **Revista de Direito Administrativo**, vol. 177, jul.-set./1989, pp. 29-49.
- \_\_\_\_\_. Ética e justiça tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). **Direito tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: IBDT / Dialética, 1998, pp. 173-196.
- \_\_\_\_\_. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- \_\_\_\_\_. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, pp. 184-185.
- \_\_\_\_\_. Justiça distributiva: social, política e fiscal. In: **Revista de Direito Tributário**, v. 70, pp. 27-39, São Paulo, s.d.
- TURNIER, Willian J. Evaluating personal deductions in an income tax – the ideal. In: **Cornell Law Review**, vol. 66, n. 2, jan./1981, pp. 262-296.
- UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. Trad. Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.
- UNGER, Roberto Mangabeira. **Democracy realized**: the progressive alternative. Nova York (EUA): Verso, 1998.
- VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
- VOGEL, Klaus. Tributos regulatórios e garantia da propriedade no direito constitucional da República Federal da Alemanha. In: MACHADO, Brandão (coord.). **Direito tributário**: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 541-554.

WUELLER, Paul H. Concepts of Taxable Income I – the German contribution. In: **Political Science Quarterly**, vol. 53, n. 1, mar./1938, pp. 83-110.

YAMASHITA, Douglas. Eficácia do princípio da capacidade contributiva no Brasil. In: TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin. 2004.

\_\_\_\_\_. Progressividade, justiça fiscal e capacidade contributiva. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 76, pp. 27-32, janeiro/2002.

ZOCKUN, Maria Helena. Aumenta a regressividade dos impostos no Brasil. In: **Informações FIFE**, n. 297, junho de 2005. Disponível em: <[http://downloads.fife.org.br/content/downloads/publicacoes/bif/2005/6\\_bif297.pdf](http://downloads.fife.org.br/content/downloads/publicacoes/bif/2005/6_bif297.pdf)>. Acesso em 21.05.2017.



## ACÓRDÃOS CITADOS

### Supremo Tribunal Federal

Recurso Extraordinário 18.033/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Orosimbo Nonato, j. 21.09.1951, DJ 08.11.1951.

Recurso Extraordinário 18.976/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Barros Barreto, j. 02.10.1952, DJ 26.12.1952.

Recurso Extraordinário 117.887-6/SP, Plenário, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 11.02.1993, DJ 23.04.1993.

Ação Direta de Inconstitucionalidade 939-7/DF, Plenário, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 15.12.1993, DJ 18.03.1994.

Recurso Extraordinário 172.058-1/SC, Plenário, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 30.06.1995, DJ 12.10.1995.

Ação Direta de Inconstitucionalidade 815/DF, Plenário, Rel. Min. Moreira Alves, j. 28.03.1996, DJ 10.05.1996.

Recurso Extraordinário 153.771/MG, Plenário, Rel. p/ acórdão Min. Moreira Alves, j. 20.11.1996, DJ 05.09.1997.

Recurso Extraordinário 234.105/SP, Plenário, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 08.04.1999, DJ 31.03.2000.

Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.946-5/DF, Plenário, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 29.04.1999, DJ 14.09.2001.

Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.010/DF, Plenário, Rel. Min. Celso de Mello, j. 30.09.1999, DJ 12.04.2002.

Recurso Extraordinário 201.465-6/MG, Plenário, Rel. p/ acórdão Min. Nelson Jobim, j. 02.05.2002, DJ 17.10.2003.

Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.076-5/AC. Plenário. Rel. Min. Carlos Velloso, j. em 15.08.2002, DJ 08.08.2003.

Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.031/DF, Plenário, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 03.10.2002, DJ 17.10.2003.

Recurso Extraordinário 413.782-8/SC, Plenário, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 17.03.2005, DJ 03.06.2005.

Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 463.210/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. em 06.12.2005, DJ 03.02.2006.

Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.075/DF, Plenário, Rel. Min. Celso de Mello, j. 17.06.1998, DJ 24.11.2006.

Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 475.571/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. em 26.04.2007.

Medida Cautelar na Ação Cautelar 1.657/RJ, Plenário, Rel. p/ acórdão Min. Cezar Peluso, j. 27.06.2007, DJ 31.08.2007.

Agravo Regimental na Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.097/DF, Plenário, Rel. Min. Cezar Peluso, j. 08.10.2008, DJe 06.11.2008.

Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 592.937/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Cezar Peluso, j. em 12.05.2009.

Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 448.432/CE, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 20.04.2010, DJe 27.05.2010.

Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945/MT, Plenário, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.05.2010, DJe 11.03.2011.

Recurso Extraordinário 423.768/SP, Plenário, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 01.12.2010, DJ 09.05.2011.

Recurso Extraordinário 562.045/RS, Plenário, Rel. p/ acórdão Cármen Lúcia, j. 06.02.2013, DJe 26.11.2013.

Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588/DF, Plenário, Rel. p/ acórdão Min. Joaquim Barbosa, j. 10.04.2013, DJe 11.02.2014.

Recurso Extraordinário 550.769/RJ, Plenário, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 22.05.2013, DJe 02.04.2014.

Recurso Extraordinário 221.142/RS, Plenário, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 20.11.2013, DJe 30.10.2014.

Agravo Interno no Recurso Extraordinário com Agravo 938.538/ES, 1ª Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 30.09.2016, DJe 20.10.2016.

### **Tribunal Regional Federal da 3ª Região**

Arguição de Inconstitucionalidade Cível nº 0005067-86.2002.4.03.6100/SP, Órgão Especial, Rel. Des. Federal Mairan Maia, j. 28.03.2012, DJe 14.05.2012.