

**CENTRO UNIVERSITÁRIO CURITIBA
FACULDADE DE DIREITO DE CURITIBA**

ROSÂNGELA DE FÁTIMA FIDELIS

JUSTIÇA SOCIAL E O IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA NO BRASIL

**CURITIBA
2018**

ROSÂNGELA DE FÁTIMA FIDELIS

JUSTIÇA SOCIAL E O IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA NO BRASIL

**Monografia apresentada como requisito parcial à
obtenção do grau de Bacharel em Direito, do
Centro Universitário Curitiba.**

Orientador: Prof. Dr. Maurício Dalri Timm do Valle

**CURITIBA
2018**

ROSÂNGELA DE FÁTIMA FIDELIS

JUSTIÇA SOCIAL E O IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA NO BRASIL

Monografia aprovada como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito da Faculdade de Direito de Curitiba, pela Banca Examinadora formada pelos professores:

Orientador: Prof. Dr. Maurício Dalri Timm do Valle

Prof. Membro da Banca

Prof. Membro da Banca

Prof. Membro da Banca

Curitiba, de de 2018.

Ao meu pai,
inspiração sempre.

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Prof. Dr. Maurício Dalri Timm do Valle, por sua objetividade.

Aos colegas, analistas-tributários, da Receita Federal do Brasil. Servidores públicos valorosos e cientes de seu importante papel na condução e avanço das questões tributárias e, especialmente, ao servir ao público, na promoção do bem comum.

Ao meu amor, Marcelo, pelos feriados e raros finais de semana ensolarados de Curitiba, aos quais, solidariamente, abdicou.

Colbert:
*Para arranjar dinheiro, há um momento em que
enganar o contribuinte já não é possível.
Eu gostaria, Senhor Superintendente,
que me explicasse como é possível continuar a gastar
quando já se está endividado até o pescoço.*

Mazarino:
*Um simples mortal, claro, quando está coberto de dívidas
e não consegue honrá-las, vai parar na prisão.
Mas o Estado é diferente!
Não se pode mandar o Estado para a prisão.
Então, ele continua a endividar-se.
Todos os Estados o fazem!*

Colbert:
*Ah, sim? Mas como faremos isso,
se já criamos todos os impostos imagináveis?*

Mazarino:
Criando outros.

Colbert:
Mas já não podemos lançar mais impostos sobre os pobres.

Mazarino:
Sim, é impossível.

Colbert:
E sobre os ricos?

Mazarino:
*E os ricos também não.
Eles parariam de gastar.
E um rico que gasta, faz viver centenas de pobres.*

Colbert:
Então, como faremos?

Mazarino:
*Colbert! Tu pensas como um queijo, um penico de doente!
Há uma quantidade enorme de pessoas entre os ricos e os pobres:
as que trabalham sonhando enriquecer e temendo empobrecer.
É sobre essas que devemos lançar mais impostos,
cada vez mais, sempre mais!
Quanto mais lhes tirarmos, mais elas trabalharão para compensar o que lhes tiramos.
Formam um reservatório inesgotável...
É a classe média!*

Diálogo ficcional,
da peça teatral "*Le Diable Rouge*", de Antoine Rault,
entre os personagens Colbert e Mazarino,
durante o reinado de Luís XIV, século XVIII.

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo, a partir do histórico do imposto de renda da pessoa física no Brasil, observar sua evolução no tempo, verificar os princípios constitucionais a ele aplicáveis, especialmente os da capacidade contributiva e da personalidade; o tratamento dado pelo Código Tributário Nacional, seus pressupostos e objetivos, em especial o da promoção de uma justiça fiscal e redução de desigualdades sociais. Fazer um apanhado filosófico sobre a ideia de justiça e suas ramificações comutativa, distributiva e social, do pensamento antigo ao contemporâneo, de Platão a Amartya Sen. Analisar em que medida a atual graduação do imposto de renda sobre a pessoa física, o regramento infraconstitucional, o regulamento do imposto de renda, algumas isenções, os programas de refinanciamento coadunam-se aos ideais de justiça fiscal, confrontando os princípios basilares do tributo e sua aplicação. Enfim, busca, provocar uma reflexão sobre até que ponto seguem unidos teoria e prática e o quanto nos mantemos de fato determinados a alcançar uma sociedade mais justa.

Palavras-chave: imposto de renda sobre a pessoa física, justiça fiscal, desigualdades sociais, capacidade contributiva.

ABSTRACT

The goal of this study is to use the historic of personal tax income in Brazil as basis to observe its evolution over time, to verify the constitutional principles applicable to it, especially the ones of contributive capacity and personality; the treatment given by the National Tax Code, its assumptions and objectives, especially the one of promotion of a fiscal justice and decrease of social inequalities. To make a philosophical appraisal of the idea of justice and its commutative, distributive and social ramifications, from the old to the contemporary thinking, from Plato to Amartya Sen. To analyze the extent to which the current graduation of the income tax on the individual, the infra-constitutional rule, the income tax regulation, some exemptions, the refinancing programs are in line with the ideals of fiscal justice, confronting the fundamental principles of taxation and their application. Finally, it seeks to provoke a reflection on the extent to which theory and practice are kept united and how truly determined we are to achieve a fairer society.

Keywords: personal income tax, fiscal justice, social inequalities, contributive capacity.

LISTA DE SIGLAS

CF – Constituição Federal

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

DIEESE – Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos

IGF – Imposto sobre Grandes Fortunas

IPCA – Índice de Preços ao Consumidor

IPEA – Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas

IR – Imposto de Renda

IRPF – Imposto de Renda da Pessoa Física

ITCMD - Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação

OCDE - Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

ODM – Objetivos de Desenvolvimento do Milênio

ODS – Objetivos de Desenvolvimento Sustentável

ONU – Organização das Nações Unidas

PIB – Produto Interno Bruto

RIR – Regulamento do Imposto de Renda

SUMÁRIO

RESUMO	6
ABSTRACT	7
LISTA DE SIGLAS	8
1 INTRODUÇÃO	10
2 O TRIBUTO E OS MODELOS DE FINANCIAMENTO DO ESTADO NA HISTÓRIA	14
2.1 O TRIBUTO SOBRE A RENDA NO BRASIL.....	17
2.2 O IMPOSTO SOBRE A RENDA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	22
2.3 O IMPOSTO SOBRE A RENDA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	24
3 PRINCÍPIOS DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA, DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA PESSOALIDADE	28
4 O LEÃO NÃO RUGE PARA TODOS	34
5 DIKÉ	41
6 JUSTIÇA SOCIAL	53
7 O IRPF E AS INCONGRUÊNCIAS DO RIR	56
8 OUTRAS INCONGRUÊNCIAS	64
9 CONSIDERAÇÕES FINAIS	66
REFERÊNCIAS	68

1 INTRODUÇÃO

O tema da presente pesquisa surgiu da busca por entender a conexão entre problemas como: as desigualdades sociais, a má distribuição de renda que levou o Brasil ao décimo lugar (de um total de 187 países) no ranking dos países mais socialmente desiguais (segundo relatório da ONU de 2016)¹ e o papel do imposto de renda da pessoa física sobre esta questão, uma vez que, como considera Evilásio Salvador, “a tributação é um dos melhores instrumentos de erradicação da pobreza e da redução das desigualdades sociais”².

Relevante e pertinente a reflexão aqui proposta vez que o tema é afeito aos interesses nacional e mundial. Em setembro de 2015, por ocasião da Cúpula de Desenvolvimento Sustentável, foi discutida na Assembleia Geral da ONU uma nova agenda de desenvolvimento sustentável para os próximos quinze anos, a Agenda 2030. Foram então definidos os dezessete Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) que se baseiam nos oito Objetivos de Desenvolvimento do Milênio (ODM). O décimo desses ODS refere-se à redução das desigualdades dentro dos países e entre eles e, dentro deste objetivo foram estipuladas sete metas, dentre as quais: “até 2030, progressivamente alcançar e sustentar o crescimento da renda dos 40% da população mais pobre a uma taxa maior que a média nacional” e “adotar políticas, especialmente fiscal, salarial e de proteção social, e alcançar progressivamente uma maior igualdade”³.

No preâmbulo do documento, há o reconhecimento de que “a erradicação da pobreza em todas as suas formas e dimensões, incluindo a pobreza extrema, é o maior desafio global e um requisito indispensável para o desenvolvimento sustentável”. O item 27 do mesmo documento traz ainda que o “Crescimento econômico sustentado, inclusivo e sustentável é essencial para a prosperidade. Isso só será possível se a riqueza for compartilhada e a desigualdade de renda for combatida.”

1 PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO NO BRASIL. Disponível em: <<http://www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/idh0/relatorios-de-desenvolvimento-humano/rdhs-globais.html>>. Acesso em: 19 ago.2017.

2 INSTITUTO DE ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS. **Perfil da Desigualdade e da Injustiça Tributária com Base nos Declarantes do Imposto de Renda no Brasil 2007—2013**. Instituto de Estudos Socioeconômicos – INESC Brasília 2016. Disponível em: <<http://www.inesc.org.br/biblioteca/publicacoes/livros/2016/perfil-da-desigualdade-e-da-injustica-tributaria>>. Acesso em: 19 ago.2017.

3 ODS BRASIL. Disponível em: <<http://www4.planalto.gov.br/ods/objetivos-de-desenvolvimento-sustentavel/10-reducao-das-desigualdades/metad>>. Acesso em: 19 ago.2017.

Portanto, compartilhar a riqueza, combater a desigualdade, promover uma justiça tributária, somados ao uso eficiente das verbas públicas pelo Estado, deve ser a equação necessária para a construção de um país mais igualitário e justo⁴.

Em 2017, o relatório anual de riqueza global do *Credit Suisse*, "*Credit Suisse Wealth Report 2017*"⁵, um dos mapeamentos mais completos sobre o assunto, concluiu que 1% dos brasileiros possui patrimônio equivalente à soma do patrimônio de 44% dos brasileiros e que até 2022 o número de brasileiros milionários terá uma alta de 81% em relação aos de 2017, o que pode, num primeiro olhar, parecer um dado positivo, na verdade reflete uma tendência significativa de aumento ainda maior da distância entre ricos e pobres.

A desigualdade social é fruto de diversos fatores e como tal deve ser objeto de políticas em várias áreas atinentes, uma delas, é a fiscal, portanto uma justiça social passa necessariamente por uma justiça fiscal. Têm-se então as questões: Como promover uma justiça fiscal? Qual justiça fiscal? O que se entende por justiça fiscal? É possível determinar justiça fiscal sem que se examine o destino que o governo dá a esses recursos? É a atual graduação do Imposto de Renda da Pessoa Física justa?

Permeando essas questões, temos o princípio da capacidade contributiva definida, por exemplo, na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (1789) em seu art. 13:

Para a manutenção da força pública e para as despesas da administração é indispensável uma contribuição comum; esta deve ser repartida por igual entre todos os cidadãos, tendo em conta as suas possibilidades.

Ou na nossa Constituição Federal em seu art. 145 § 1º, aparentemente de forma simples e objetiva:

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

4 O conceito de justiça aqui referido será mais bem delineado em capítulo específico da pesquisa.

5 DAVIES, James B.; LLUBERAS, Rodrigo; SCHORROCKS, Anthony. *Credit Suisse Global Wealth Databook 2017 in Credit Suisse Global Wealth 2017*. Disponível em: < <http://publications.credit-suisse.com/tasks/render/file/index.cfm?fileid=12DFFD63-07D1-EC63-A3D5F67356880EF3>>. Acesso em: 28 fev.2018.

Poderíamos nos arriscar a resumir o princípio da capacidade contributiva como aquele que determina que o cidadão deve ser tributado na medida de suas riquezas, devendo, portanto, os mais abastados contribuírem em proporção maior. Porém, numa análise mais lexical do texto, se faz necessário esclarecer outros conceitos como, por exemplo, a que situação se refere o texto constitucional ao dizer “sempre que possível”? Ou, ao citar a “capacidade econômica do contribuinte”, refere-se também ao conceito de capacidade financeira? Como mensurá-la?

Para melhor compreender o conceito de capacidade contributiva faz-se ainda necessário esclarecer sobre quais origens ela deve ser considerada, o patrimônio, a renda, os bens, o produto, bem como suas limitações e fronteiras, em especial no cuidado a não ferir o mínimo existencial nem desvirtuar-se em confisco.

Essencial para a concretude do princípio da capacidade contributiva é a progressividade⁶, em que alíquotas variáveis aumentam conforme a renda do contribuinte, fazendo com que o contribuinte com maior renda arque com uma carga tributária mais pesada do que aquele de renda menor.

Trazida à tona a gama de aspectos que envolvem o tema, pretende-se analisar em que medida a atual graduação do imposto de renda sobre a pessoa física tem servido efetivamente para que ocorra uma justiça fiscal e apontar possíveis instrumentos para essa efetividade. Assim, inicialmente será feita uma revisão bibliográfica histórica do tributo, e especificamente do IRPF no intuito especialmente de compreender para quais fins ele surgiu, permanece e se projeta no futuro, seu funcionamento atual e quais funções ele tem cumprido, a função arrecadadora que provê o Estado no exercício de suas atividades, ou, a função indutora de comportamentos, englobando as funções distributiva, indutora e estabilizadora, como sugere Schoueri.⁷

Num segundo momento serão tratados os princípios que regem a tributação, e em especial, o que mais interessa ao tema, o princípio da capacidade contributiva, sua intersecção com o princípio da igualdade, suas feições subjetiva e objetiva⁸. A celeuma sobre a própria expressão “capacidade contributiva” *versus* “capacidade econômica”, trazida por Ives Gandra Martins⁹.

6 LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. Manole, 2003, p 59.

7 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2014

8 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

9 disponível em http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/21/686043fartigo_0714.pdf

Quanto aos conceitos de justiça *lato sensu* e a ramificação que interessa ao tema proposto, justiça fiscal, tributária, distributiva, serão estudados o surgimento e a evolução histórica desses conceitos. A justiça e suas várias abordagens. Da justiça aristotélica à justiça pós Rawls. Buscar-se-á relacionar as ideias atuais sobre justiça social, capacidade contributiva e o IRPF como vem sendo composto, visando a traçar finalmente um panorama do atual cenário brasileiro.

Portanto, o referencial teórico será composto de revisão bibliográfica, artigos, dados estatísticos e outras fontes documentais relativas ao tema.

Seguindo a base racionalista crítica de Karl Popper de que o conhecimento nasce da necessidade de resolver problemas e que as observações devem ser feitas à luz de uma teoria, conjectura ou hipótese inicial,¹⁰ o método científico utilizado será o hipotético-dedutivo, portanto, partindo-se da seguinte conjectura: é a atual graduação do imposto de renda da pessoa física realmente progressiva e efetiva na promoção da justiça fiscal? Buscar-se-á deduzir, por meio de dados e teorias atinentes, resposta para a conjectura proposta, finalmente refutando-a ou corroborando-a como afirmação. Considere-se, obviamente, que, por estarmos tratando aqui de ciências humanas e sociais e não naturais ou formais, a gama de variáveis envolvidas pode interferir nas consequências deduzidas das hipóteses apontadas pela pesquisa, mas como diz Popper, "(...) a ciência começa e termina com problemas e o método científico consiste na escolha de problemas interessantes e na crítica de nossas permanentes tentativas experimentais e provisórias de solucioná-los".¹¹

Esta pesquisa, portanto, não nasce com o condão de trazer veredito definitivo sobre a questão da efetividade da graduação do imposto de renda pessoa física na justiça fiscal, mas constituir uma postura crítica (própria do falseacionista, como diria Popper) em busca da verdade, entendendo, porém, que a verdade, "não é o único objetivo da ciência"¹², e que "nenhuma autoridade humana pode estabelecer a verdade por decreto: devemos, portanto, sujeitar-nos à verdade, que está acima da autoridade humana"¹³.

Para o desenvolvimento teórico do tema proposto, far-se-á necessária uma análise vertical dos diversos assuntos que o envolvem. Fundamental, portanto,

10 POPPER, Karl. *A lógica da pesquisa científica*. São Paulo: Cultrix, 1975.

11. POPPER, Karl. *A lógica da pesquisa científica*. 1 ed. São Paulo: Cultrix, 1975.

12 POPPER, Karl. *Conjecturas e refutações*. 5 ed. Universidade de Brasília, 2008, p 255

13 Id, p 58

seguir a lição cartesiana de “... dividir cada uma das dificuldades que eu examinasse em tantas parcelas quanto possíveis e quantas necessárias fossem para melhor resolvê-las.”¹⁴.

14 DESCARTES, René. **Discurso do Método**. 3ª tiragem. São Paulo: Martins Fontes, 2001, p. 23

2 O TRIBUTO E OS MODELOS DE FINANCIAMENTO DO ESTADO NA HISTÓRIA

O surgimento dos tributos se confunde com o surgimento da sociedade organizada. Mesmo as sociedades mais primitivas já relatavam alguma espécie de cobrança para os gastos coletivos, como os dízimos, cobrados no século XIII a.C. sobre frutos, carnes, óleo e mel¹⁵.

Luís Eduardo Schoueri¹⁶ explica que na Grécia antiga os tributos tinham caráter de servidão pois eram devidos pelos povos derrotados e dominados em guerra aos quais cabia a pena de capitação, ou tributação *per capita*. Em Atenas, somente os comerciantes e trabalhadores estrangeiros, chamados “méticos”, pagavam um imposto direto, *per capita*, chamado “metoikon”. Os cidadãos livres e os que tinham propriedades não recolhiam tributos, porém, em razão de um senso comunitário e por reconhecimento às diversões e jogos públicos, contribuíam voluntariamente por meio da chamada “liturgia”. Havia uma única exceção, era a “eisphora”, um tributo cobrado de toda a população, indiscriminadamente, em tempo de guerra e imediatamente cancelada ao fim dela. Há relatos de que a alíquota era de 1% sobre o patrimônio, e, caso houvesse despojos da guerra, estes eram usados para restituir o que foi pago.

A Roma republicana valeu-se também do modelo grego de tributação, impondo tributos aos povos vencidos em batalhas e instituindo também seu “tributum”, imposto excepcional para as situações de guerra.

Já na Idade Média, não sendo mais aceitáveis as ideias de escravidão e servidão por derrotas, o pagamento de tributos precisava ser um ato de consentimento e dessa forma ocorreu com os servos que mantinham uma relação de troca de benefícios por deveres com seus senhores feudais, assim, “do século IX ao século XIII, na maior parte da Europa, os impostos apenas eram cobrados pelos senhores das próprias terras”. “O rei, a igreja e o senhorio auferiam suas receitas por conta do exercício da propriedade.”¹⁷ É o chamado Estado Patrimonial no qual o Estado é agente econômico que atua ao lado do particular, mas a economia é incipiente.

15 BIRK, Dieter. **Steuerrecht**. 6. ed. atualizada. Heidelberg: C.F. Müller, 2003, p. 4., apud SHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2017., p. 27.

16 SHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

17 Id, p. 32

No século XV, em virtude de a renda decorrer mais do comércio e da indústria que da propriedade, cria-se em Florença o *Catasto*, tributo cujo fato gerador era a renda. Inicialmente de alíquota única, posteriormente transformado em progressivo, passou a denominar-se *Decima Scalata*, *Decima* porque é como se chamavam os tributos à época e *Scalata* porque crescia em escala conforme a renda. Segundo alguns historiadores, o *Decima Scalata* foi a primeira tributação sobre a renda da história.¹⁸

O Estado Patrimonial, portanto, é gradualmente substituído pelo Estado Policial no qual o Estado não mais é mero agente econômico, mas dirige a economia, lançando mão de todos os meios possíveis para sua subsistência, inclusive o tributo.

O Estado de Polícia é posteriormente substituído pelo Estado Fiscal cuja manutenção se faz primordialmente por tributos, de forma que sua riqueza é gerada pelo particular, porém, sob inspiração liberal e influenciado pelas teorias de Adam Smith¹⁹, esta riqueza é suficiente para a manutenção de um Estado minimalista. Com a evolução do conceito de liberdade como algo individual para o entendimento de que a liberdade somente é plena se acessível à coletividade como um todo, substitui-se novamente o modelo de Estado para o Social Fiscal, legitimando a arrecadação tributária para que este possa buscar seu fim, reduzir desigualdades e assim promover a liberdade das camadas mais desfavorecidas.

Percebe-se, todavia, que no Estado Social Fiscal, contrariamente ao esperado, não há proporcionalidade entre o agigantamento do Estado e a redução das desigualdades, motivo pelo qual surge o modelo do século XXI, o Estado Democrático e Social de Direito no qual novamente há uma redução do tamanho e intervencionismo estatal, com a criação de agências reguladoras, previdência privada, parcerias público-privadas, organizações não governamentais, ou seja, retirando a expectativa da sociedade sobre o Estado, mantendo seu caráter fiscal.

Do breve histórico do tributo em seus diferentes modelos, observam-se perenes as questões: quanto estamos dispostos a pagar pelo bem-estar coletivo, pela liberdade no sentido de oportunidades iguais para todos e o que esperar exatamente do Estado?

18 RECEITA FEDERAL. *História do Imposto de Renda no Brasil, um enfoque da pessoa física 1922 – 2031*. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda>>. Acesso em: 20 ago.2017.

19 SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações - Investigação sobre sua natureza e suas causas*. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

2.1 O TRIBUTO SOBRE A RENDA NO BRASIL

A primeira tributação sobre a renda no Brasil foi instituída pela Lei nº 317 de 21/10/1843 e atingia os que recebiam vencimentos dos cofres públicos. Assemelhava-se a uma tributação exclusiva na fonte²⁰:

Art. 23. Fica creada a seguinte contribuição extraordinaria durante o anno desta lei.

§ 1º Todas as pessoas que receberem vencimentos dos Cofres Publicos Geraes, por qualquer titulo que seja, ficão sujeitas a uma imposição, que será regulada pela maneira seguinte:

De 500\$000	a	1:000\$000	2 por cento
De 1:000\$000	a	2:000\$000	3 por cento
De 2:000\$000	a	3:000\$000	4 por cento
De 3:000\$000	a	4:000\$000	5 por cento
De 4:000\$000	a	5:000\$000	6 por cento
De 5:000\$000	a	6:000\$000	7 por cento
De 6:000\$000	a	7:000\$000	8 por cento
De 7:000\$000	a	8:000\$000	9 por cento
De 8:000\$000 para cima			10 por cento

§ 2º Ficão exceptuados da regra estabelecida no parographo antecedente os vencimentos das praças de pret de terra e mar, e os vencimentos dos militares em campanha.

§ 3º Na palavra vencimentos se comprehendem quaesquer emolumentos que se perceberem nas Secretarias, ou Estações Publicas.

§ 4º O Governo estabelecerá o modo de arrecadar-se esta nova imposição

No Brasil imperial, a população era eminentemente composta ou de escravos ou da elite nobre, ou seja, poucos realmente auferiam renda, por esta razão foi instituído o tributo sobre as rendas daqueles que recebiam dos cofres públicos, os funcionários públicos, porém, devido à revolta causada por esta discriminação, somada à dificuldade do controle da arrecadação em virtude da extensão do país, este tributo foi logo extinto.

Em razão da grande dificuldade de consenso na formatação de um imposto sobre a renda e argumentos no sentido de que a logística envolvida na fiscalização e cobrança desse imposto seria maior que seu próprio retorno, diversas tentativas de positivar sua cobrança restaram infrutíferas. Apesar disso, a cobrança do imposto sobre a renda foi mantida com base em leis orçamentárias.

Rui Barbosa, primeiro ministro da Fazenda do período republicano, foi grande defensor da implantação de um imposto sobre a renda, porém, com ressalva de

²⁰ RECEITA FEDERAL, loc. cit.

razoabilidade incontestável:

MÍNIMO TRIBUTÁVEL

Neste ponto já toquei em outro lugar, declarando que considero absoluta a necessidade de não submeter à ação do imposto direto o mínimo necessário à existência (*Existenzminmun*) nas classes mais desfavorecidas. Certamente esse mínimo, se o quisermos determinar precisamente, é uma incógnita muito variável. Mas há possibilidade de apreciações aproximativas, que financeiros e legisladores têm considerado suficientes, para dar satisfação, ao menos relativa, às exigências da equidade.²¹

Apesar de ter em Rui Barbosa seu grande defensor, a tributação sobre a renda somente foi instituída definitivamente em 31 de dezembro de 1922, pela Lei Orçamentária 4.625, em seu artigo 31:

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

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

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

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

- a) imposto e taxas;
- b) juros de devidas, por que responda o contribuinte;
- c) perdas extraordinárias, provenientes de casos fortuitos ou força maior, como incêndio, tempestade, naufrágio ou acidentes semelhantes a esses, desde que a perda não sejam compensadas por seguros ou indenizações;
- d) as despesas ordinárias realizadas para conseguir e assegurar a renda

IV. Os contribuintes de renda entre 6:000\$ (seis contos de réis) e 20:000\$ (vinte contos de réis) terão dedução de 2 % (dois por cento) sobre o montante do imposto devido por pessoa que tenha a seu cargo, não podendo exceder, em caso algum, essa dedução a 50 % (cincoenta por cento) da importância normal do imposto.

V. O imposto será arrecadado por lançamento, servindo de base a declaração do contribuinte, revista pelo agente do fisco e com recurso para autoridade administrativa superior ou para arbitramento. Na falta de declaração o lançamento se fará ex-officio. A impugnação por parte do agente do fisco ou o lançamento ex-officio terão de apoiar-se em elementos comprobatórios do montante da renda e da taxa devida.

21 FUNDAÇÃO CASA DE RUI BARBOSA. **Obras completas de Rui Barbosa**. Volume XVIII (1891), Tomo III (1). Pg. 62. Disponível em <<http://www.casaruibarbosa.gov.br/rbonline/>>. Acesso em: 20 ago. 2017.

VI. A cobrança do imposto será feita cada anno sobre a base do lançamento realizado no anno immediatamente anterior.

VII. O poder Executivo providenciará expedindo os precisos regulamentos e instrucções, e executando as medidas necessarias aos lançamentos e instrucções, e executando as medidas necessarias ao lançamento, por fôrma que a arrecadação do imposto se torne effectiva em 1924.

VIII. Em o regulamento, que espedir o poder Executivo poderá impor multas até o maximo de 5:000\$ (cinco contos de réis).

Já em 31 de dezembro de 1923, a Lei 4.783/23, trouxe em seu art. 3º um modelo de progressividade a ser aplicado aos rendimentos tributáveis:

Art. 3º O imposto sobre a renda, creado pelo art. 31 da lei n. 4.625, de 31 de dezembro de 1922, recahirá, sobre os rendimentos produzidos no paiz e derivados das origens seguintes:

[...]

§ 3º O lançamento do imposto far-se-ha de accôrdo com a declaração dos contribuintes, exceptuados os casos previstos em regulamento e observado o seguinte:

N. I - No commercio e industria, considera-se rendimento liquido tributavel:

a) dos commerciantes e industriaes exercendo taes profissões, quer em nome individual, quer em firmas collectivas, a renda constante das percentagens abaixo sobre a importancia das operações realizadas e comprovadas pelo valor total do sello sobre as vendas mercantis, a saber:

Até 500 contos, esse rendimento tributavel será á razão de 6%;

Entre 500 e 1.000 contos, 5%;

Entre 1.000 e 2.000 contos, 4%;

Entre 2.000 e 3.000 contos, 3%;

Acima de 3.000 contos, 2%;

[...]

§ 8º As taxas do imposto recahido sobre os rendimentos de cada uma das categorias referidas neste artigo, serão as constantes da seguinte tabella:

Até 10:000\$, isentos;

Entre 10:000\$ e 20:000\$, 0,5% (meio por cento);

Entre 20:000\$ e 30:000\$, 1% (um por cento);

Entre 30:000\$ e 60:000\$, 2% (dous por cento);

Entre 60:000\$ e 100:000\$, 3% (tres por cento);

Entre 100:000\$ e 200:000\$, 4% (quatro por cento);

Entre 200:000\$ e 300:000\$, 5% (cinco por cento);

Entre 300:000\$ e 400:000\$, 6% (seis por cento);

Entre 400:000\$ e 500:000\$, 7% (sete por cento);

Acima de 500:000\$, 8% (oito por cento).

Em 4 de setembro de 1924, são publicados os Decretos 16.580 e 16.581, o primeiro aprova o regulamento do Serviço de Arrecadação do Imposto de Renda e o segundo traz o primeiro Regulamento de Imposto de Renda – RIR após a instituição

definitiva do imposto de renda.

Em 1925, o presidente da República, Arthur Bernardes criticava a formatação do IRPF sob o argumento de que este privilegiava aqueles que exploravam o capital, também o Congresso já discutia modificações nas regras do IRPF, assim o Decreto 16.838/25 e a Lei 4.984/25 trazem algumas alterações, dentre as quais a divisão dos rendimentos em cinco categorias:

Art. 18. O imposto sobre a renda recahirá sobre as pessoas phisicas e jurídicas que possuirem rendimentos no territorio nacional em virtude de actividades execidas no todo ou em parte dentro do paiz.

As pessoas phisicas pagarão o imposto dividido em duas partes, uma proporcional e variavel com a categoria dos seus rendimentos e a outra complementar e progressiva, recahindo sobre a renda global.

A parte proporcional do imposto referir-se-há aos rendimentos derivados das origens seguintes:

1ª categoria - commercio e qualquer outra exploração industrial, inclusive a agricola e a das industrias extractivas vegetal e animal;

2ª categoria - capitaes e valores mobiliarios;

3ª categoria - ordenados publicos e particulares subsidios, emolumentos, gratificações, bonificações, pensões e remunerações, sob qualquer titulo e fórmula contractual;

4ª categoria - exercicio de profissões não commerciaes e não comprehendidas em categoria anterior;

5ª categoria - capitaes immobiliarios.

Sobre as categorias criadas eram calculadas alíquotas diferentes a depender da combinação dessas origens, aplicando-se ainda percentuais de progressividade.

Em 12 de dezembro de 1930, o então recém empossado governo, preocupado com as altas taxas de desemprego e imigrações, institui um imposto de emergência sobre a renda, o Decreto 19.482:

Art. 5º Fica instituido, durante o exercicio de 1931, um imposto de emergência, sobre os vencimentos de todos os funcionários da União, civis e militares, quer sejam titulados, comissionados, contratados, mensalistas ou diaristas, na proporção de 1/2 % (meio por cento) para os vencimentos, gratificações, mensalidades ou salários até 500\$0; 1 % (um por cento) para os de mais de 500\$0 até 1:000\$0 e 2 % (dois por cento) para os de 1:000\$0 para cima.

Algumas alterações peculiares, ocorreram nos anos seguintes, como por exemplo o Decreto 21.554 de 20 de junho de 1932, que, refletindo a mentalidade patriarcal da época, traz a possibilidade de dedução dos dependentes apenas pelo

“chefe da família” (o homem) e no caso de os cônjuges fazerem as declarações em separado, somente o marido poderia beneficiar-se da dedução com os filhos:

Art. 40. letra, e. Substituir pelo seguinte:

As despesas relativas aos encargos de família, à razão de 3:000\$0 por pessoa, restrita a dedução ao outro cônjuge, filhos menores ou inválidos, filhas solteiras ou viúvas, desde que essas pessoas não tenham rendimentos próprios, ou, se os tiverem, desde que tais rendimentos sejam incluídos na declaração do chefe da família.

Art. 40. parágrafo único. Substituir pelo seguinte:

Quando os cônjuges fizerem separadamente declarações de rendimentos, somente o marido poderá fazer a dedução da letra e, e restrita aos filhos, na constância da sociedade conjugal. Dissolvida esta, compete a cada cônjuge a dedução relativa aos filhos que tiver a seu cargo, atendido também o disposto no art. 327, parágrafo único, do Código Civil.

O Decreto-Lei 3.200, de 19 de abril de 1941, instituiu uma medida no mínimo curiosa para os dias atuais, um adicional ao imposto para os solteiros, viúvos, sem filhos, sob o argumento de que estes teriam capacidade contributiva superior aos casados e com filhos, seria conhecido como o “imposto do solteiro”²²:

Art. 32. Os contribuintes do imposto de renda, solteiros ou viúvos sem filho, maiores de vinte e cinco, pagarão o adicional de quinze por cento, e os casados, também maiores de vinte e cinco anos, sem filho, pagarão o adicional de dez por cento, sobre a importância, a que estiverem obrigados, do mesmo imposto.

Art. 33. Os contribuintes do imposto de renda, maiores de quarenta e cinco anos, que tenham um só filho, pagarão o adicional de cinco por cento sobre a importância do mesmo imposto, a que estiverem sujeitos.

Art. 34. Os impostos adicionais, a que se referem os arts. 32 e 33, serão mencionados nas declarações de rendimentos e pagos de uma só vez, juntamente com o total ou a primeira quota do imposto de renda, mas escriturados destacadamente pelas repartições arrecadoras.

Art. 35. Para efeito do pagamento dos impostos de que trata o presente capítulo, ficam os contribuintes do imposto de renda obrigados a indicar, em suas declarações, a partir do exercício de 1941, a respectiva idade.

Art. 36. São extensivos aos impostos ora criados os dispositivos legais sobre o imposto de renda, que lhes forem aplicáveis

A Lei 2.354 de 29 de novembro de 1954 instituiu o desconto na fonte do trabalho assalariado de Cr\$4.167,00 a Cr\$ 10.000,00 mensais. Havia uma gama complexa de diferenciações nos descontos relativos a solteiros ou viúvos sem filhos,

22 RECEITA FEDERAL. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/curiosidades>>. Acesso em 27 ago 2017.

solteiros ou viúvos com um filho, casado sem filhos e solteiros ou viúvos com dois filhos, casado com um filho e solteiros ou viúvos com três filhos, casado com dois filhos e solteiros ou viúvos com quatro filhos, casado com três filhos e solteiros ou viúvos com cinco filhos, graduando cada uma dessas situações havia 58 faixas de progressividade.

2.2 O IMPOSTO SOBRE A RENDA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Foi somente na CF de 1934 que o imposto de renda adquiriu *status* constitucional:

Art 6º - Compete, também, privativamente à União:

I - decretar impostos:

[...]

c) de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis;

Após a CF de 1934, tivemos mais quatro constituições: 1937, 1946, 1967 e 1988. Alguns consideram como uma oitava Constituição a Emenda nº 1, outorgada pela junta militar, à Constituição Federal de 1967, que teria sido a Constituição de 1969. No entanto, a história oficial considera apenas sete.²³

A CF de 1988, traz além da delimitação e o detalhamento das competências tributárias, a fundamentação para a edição de outros instrumentos introdutórios de normas tributárias, bem como uma série de princípios e limitações ao exercício do poder de tributar²⁴:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

III - renda e proventos de qualquer natureza;

[...]

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

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

Casos em que se exige lei ordinária:

23 Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=97174>>. Acesso em 25 set. 2017.

24 SCHOUEIRI, 2017, p. 73.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Casos em que se exige lei complementar:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
[...]

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

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

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

Alguns dos princípios afeitos às limitações do poder de tributar, limitações estas que configuram proteção ao particular, são trazidos pela CF, como o da igualdade tributária (art. 150, II), da vedação de tributo confiscatório (art. 150, IV), o da capacidade contributiva e da pessoalidade (art. 145, §1º), generalidade, universalidade, progressividade (art. 153, §2º):

DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;
III - cobrar tributos:
a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b);
IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

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

[...]

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

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

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

III - renda e proventos de qualquer natureza;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

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

Para Roque Antonio Carrazza²⁵, os princípios constitucionais tributários e as imunidades são o desdobramento dos direitos fundamentais e garantias do cidadão, repetidos para o cidadão-contribuinte, de modo que estas garantias fundamentais, explica José Roberto Vieira,²⁶ constituem também direitos fundamentais instrumentais, como igualdade tributária e seus corolários o princípio da capacidade contributiva e da pessoalidade.

Os princípios mais intimamente relacionados ao Imposto de Renda da Pessoa Física são, certamente, o da capacidade contributiva e da pessoalidade e, sendo ambos subordinados ao princípio da igualdade tributária, concedem ao IRPF uma feição constitucional de imposto do bem, da igualdade e da justiça, como define Vieira: um verdadeiro IRPF-Dr. Jekyll,²⁷ mas que, assim como na novela de Stevenson, possui uma face obscura, que será desvendada em capítulo oportuno.

2.3 O IMPOSTO SOBRE A RENDA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A Lei 5.172/66, com suas alterações e por determinação do art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13/03/1967, passou a denominar-se CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – CTN, vindo a disciplinar o sistema tributário nacional e instituir normas gerais de direito tributário. No aspecto formal, como a CF de 1967 exigia que a matéria tributária, ao tratar de normas gerais, conflitos de competência e limitações ao poder tributante fosse de natureza complementar, o CTN, diploma que versava sobre tais assuntos, nascido sob a égide da Constituição de 1946,

25 CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

26 VIEIRA, José Roberto. O IRPF e o Direito Fundamental à Igualdade: um tributo de dupla personalidade!. in Paulo Gonet Branco; Liziane Angelotti Meira; Celso de Barros Correia Neto. (Org.). **Tributação e Direitos Fundamentais** conforme a jurisprudência do STF e do STJ. São Paulo: Saraiva, [2012?].

27 O autor ao afirmar que o IRPF é um tributo de dupla personalidade, a constitucional e cidadã *versus* a infraconstitucional, impessoal e desigual faz uma analogia à célebre novela gótica "Dr. Jekyll and Mr. Hyde" ou "O Médico e o Monstro", de Robert Louis Stevenson.

embora promulgado em forma de lei ordinária, passou a ter eficácia de lei complementar, por força do princípio da recepção.²⁸

Além da CF e do próprio CTN, todo o possível arcabouço normativo tributário, ou seja, a legislação tributária, é delineado pelo próprio Código:

LIVRO SEGUNDO
NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
TÍTULO I
Legislação Tributária
CAPÍTULO I
Disposições Gerais
SEÇÃO I
Disposição Preliminar

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Observe-se que o termo "legislação tributária" difere de "lei tributária", como resta claro na decisão do STF²⁹:

A fixação do prazo de recolhimento do IPI pode se processar por meio da legislação tributária (CTN, art. 160), expressão que compreende não apenas as leis, mas também os decretos e as normas complementares (CTN, art. 96).
(STF – RE n. 140.669/PE – PE – Relator Min. Ilmar Galvão – Julgamento: 02/12/1998.)

Não obstante o art. 153, III, da CF, tenha apresentado a instituição do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, o art. 43 do CTN delineou como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, sendo ali ainda definidos os conceitos básicos para a incidência do imposto, da seguinte forma: I - renda como qualquer fruto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - proventos como qualquer outro acréscimo patrimonial não compreendido nos conceitos acima:

Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

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

28 Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/obras/ctn.htm>>. Acesso em 03 set. 2017.

29 Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28140669%2EENUME%2E+OU+140669%2EACMS%2E%29&ase=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/j4gx48o>>. Acesso em 03 set. 2017.

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

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

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Hugo de Brito Machado Segundo, interpreta o termo “disponibilidade econômica da renda” como a disponibilidade sobre um acréscimo patrimonial, de fato. Enquanto que o termo “disponibilidade jurídica” um evento definido e qualificado por normas.³⁰

Já Carrazza conclui: “de acordo com a Constituição, renda e proventos de qualquer natureza devem representar ganhos ou riquezas novas.”³¹

Há diversas teorias para a conceituação da renda tributável, dentre elas destacam-se duas: a teoria da fonte e a teoria do acréscimo patrimonial. A primeira separa o que considera fonte de renda fluente, contínua e as oscilações de renda resultantes de outra origem que não a fonte original da renda, como por exemplo numa alienação. Já a teoria do acréscimo patrimonial, apropria essas oscilações da renda considerando-as como aumento do patrimônio líquido. Klaus Tipke considera que nenhuma das duas teorias “proporciona um conceito jurídico-dogmático convincente.”³² Enquanto a primeira traz um conceito estreito de renda além de incompatível com o princípio da capacidade contributiva, a segunda é juridicamente impraticável.

As distinções entre renda, capital, patrimônio, disponibilidade econômica, disponibilidade jurídica, sugerem, num primeiro momento, mero preciosismo vocabular, mas suscitam entendimentos de repercussão direta sobre a tributação, como por exemplo no caso de distribuição gratuita de ações aos sócios, o que em

30 SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

31 CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 57.

32 TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Tradução de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

princípio não gera ganho de capital, mas apenas potencial realização de renda; conforme o entendimento adotado, considerar-se-á ou não ocorrido o fato gerador.

Com relação aos princípios, e sem entrar no mérito das discussões acerca das diferenças entre normas e princípios, importa aqui entender que há, além das normas previstas no capítulo da Constituição dedicado às limitações ao poder de tributar, outros princípios jurídicos, positivados, implícita ou explicitamente, esparsos pelo texto constitucional que eventualmente atuam como limitações.

Para o presente estudo, faz-se essencial aprofundar o entendimento a respeito dos princípios mais conexos ao tema, ou seja, os princípios da igualdade tributária, da capacidade contributiva e da pessoalidade, o que se passa a examinar.

3 PRINCÍPIOS DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA, DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA PESSOALIDADE

Sacha Calmon Navarro Coêlho, explica que os princípios constitucionais em matéria tributária se dividem em derivados e conexos, ou seja, os derivados do sistema jurídico da Constituição e os conexos aos direitos fundamentais³³.

Os princípios da igualdade tributária, capacidade contributiva e pessoalidade estão entre os conexos aos direitos fundamentais, ou seja, são, em sua essência, reafirmações e garantias de direitos fundamentais, portanto, “cláusulas constitucionais perenes, pétreas, insuprimíveis”³⁴.

Os três princípios são interligados e interdependentes, portanto serão analisados conjuntamente.

A previsão constitucional do princípio da igualdade tributária, está expressa nos seguintes artigos:

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

I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição;

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

[...]

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

Problemas conceituais sobre igualdade e desigualdade, por exemplo, surgem no texto constitucional e adquirem importância fundamental quando se sabe que a desigualdade econômica é fator preponderante que alimenta a estrutura do nosso sistema capitalista.³⁵

O princípio da capacidade contributiva é apresentado pelo art. 145 da CF, ali referido como “capacidade econômica”, fato alvo da crítica do renomado jurista Ives Gandra Martins:

33 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

34 *Ibid.*, p. 199.

35 COÊLHO, 2008, p. 272.

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

[...]

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

Ives Gandra Martins considera que o constituinte praticou uma “inexplicável confusão” vocabular entre os termos capacidade contributiva e capacidade econômica, vez que, para ele, a primeira refere-se à “...dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante, nos termos da lei”, enquanto que a segunda “é a exteriorização da potencialidade econômica de alguém. Exemplifica sua afirmação comparando a situação de alguém que auferir renda em determinado país e, perante este país, pode-se considerar que possui capacidade contributiva, enquanto que um cidadão rico que passe por este mesmo país terá capacidade econômica, mas não contributiva.”³⁶

Deixando como um aparte a celeuma vocabular trazida por Ives Gandra Martins, retornamos à análise de Coêlho, para quem a juridicidade da capacidade contributiva é resultado do lado positivo do princípio da igualdade, portanto o legislador tem o dever de distinguir desigualdades, e mais, observar o limite mínimo que não afete a subsistência do contribuinte e o máximo que não alcance o direito de propriedade e caracterize confisco. Assim, conclui Coêlho, o princípio da igualdade tributária impõe ao legislador tanto “discriminar adequadamente os desiguais, na medida de suas desigualdades”, quanto “não discriminar entre os iguais, que devem ser tratados igualmente”³⁷.

Importante ressaltar que quanto ao tratamento desigual para os iguais, ressalvam-se os casos de extrafiscalidade e do poder de polícia, em que o primeiro se presta a promover políticas públicas e o segundo a limitar direitos em nome do bem comum.

Ainda em relação ao princípio da igualdade, Coêlho apresenta duas críticas importantes, a primeira refere-se às isenções e outros tipos exonerativos, que, excluindo-se os incentivos fiscais para fins de correção de desigualdades sociais e regionais, têm, historicamente, servido como favores a classes dominantes. A

36 Disponível : < http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/21/686043fartigo_0714.pdf> Acesso em: 05 mar. 2018.

37 Id., 2008, p. 273.

segunda crítica é com relação ao mínimo legal para uma existência digna, e nesse aspecto, adentra-se em discussão atual que envolve a pretensa reforma tributária, o princípio da praticabilidade, ou seja, a simplificação da tributação, o que à primeira vista é algo extremamente positivo, porém pode trazer a tendência simplista de igualar situações, desconsiderando princípios de justiça, igualdade e capacidade contributiva.

No Imposto de Renda da Pessoa Física o princípio da igualdade concretiza-se por meio dos critérios da generalidade, universalidade e progressividade. Pelo critério da generalidade, todas as pessoas estão sujeitas ao imposto sobre a renda. A universalidade refere-se a submissão ao imposto pelo universo das manifestações de renda do contribuinte, ressalvando-se hipóteses em que o interesse público ou outro princípio constitucional, como o da capacidade contributiva, justifique tratamento diferente. A progressividade é a ideia basilar da origem da variação de alíquotas, que, conforme a renda, será maior ou menor.

No Brasil, atualmente, para o exercício 2018, ano-calendário 2017, há quatro alíquotas possíveis para o IRPF, aplicadas da seguinte forma:³⁸

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)
22.847,76	-
De 22.847,77 a 33.919,80	7,5
De 33.919,81 a 45.012,60	15
De 45.012,61 a 55.976,16	22,5
Acima de 55.976,16	27,5

Esta base de cálculo considera um abatimento único de 20%³⁹, portanto, a faixa de isenção de R\$ 22.847,76 refere-se ao valor de renda anual bruta de R\$ 28.559,70, subtraindo-se os 20% do abatimento.

São possíveis as seguintes modalidades de tributação: a mensal (carnê-leão ou o mensalão)⁴⁰, a anual (na declaração de ajuste) e a retenção na fonte, de modo que a base de cálculo efetiva dependerá da modalidade adotada.⁴¹ Há ainda a tributação exclusiva na fonte, ou seja, valores tributados definitivamente na fonte e que não serão ajustados na declaração (ex. décimo-terceiro salário, juros pagos ou creditados a título de remuneração de capital próprio, prêmios de loterias etc.), e também a tributação definitiva em que o imposto é apurado e recolhido e também

38 Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>>. Acesso em: 04 mar.2018.

39 O abatimento de 20% é aplicado no caso de o contribuinte optar pela declaração simplificada.

40 O carnê-leão deve ser utilizado quando não há retenção do imposto na fonte (ex: rendimentos de aluguéis, de taxistas, etc), no caso de o contribuinte receber rendimentos sujeitos à retenção na fonte de mais de uma fonte pagadora, pode optar entre o Mensalão e a Declaração de Ajuste Anual IRPF;

41 Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/pagamento-do-imposto-de-renda-de-pessoa-fisica>>. Acesso em: 01 out.2017.

não sofrerá ajustes na declaração (ex. ganhos de capital em alienação de bens ou direitos).

Leonetti observa que tanto os valores-limite das faixas tributáveis e suas alíquotas, quanto o limite máximo para as deduções permitidas não são obrigatoriamente reajustados conforme a inflação, além disso, essas alterações dependem de lei de iniciativa do Presidente da República, portanto dependentes do livre alvedrio do governante do momento. Tal situação prejudica contribuintes que eventualmente, por mero reajuste salarial, acabam migrando para outra faixa tributada com alíquota mais gravosa e ainda impede a dedução mais adequada de importâncias gastas com instrução, saúde, etc., aumentando a base de cálculo do tributo.⁴²

Para melhor compreensão da relação direta entre a tributação e a ideologia política dominante, é importante observar que o IR nasceu com alíquotas de 8 por cento sobre uma base ampla de rendimentos do capital e do trabalho, passando a 20 por cento em 1944, 50 por cento em 1948, 60 por cento no governo de Jânio Quadros, 65 por cento no governo de João Goulart. Após o golpe militar de 1964, uma das primeiras medidas foi retornar a alíquota máxima de 50 por cento. Até então, a estrutura progressiva era mantida pela alíquota, pela existência de 12 faixas de tributação, mas especialmente por incidir sobre um amplo espectro de rendas, tanto do capital quanto do trabalho. Sob a presidência de José Sarney, em 1989, houve uma drástica redução para três alíquotas, sendo a máxima de 25 por cento. Até este momento não havia referência explícita sobre o princípio da progressividade na Constituição. Paradoxalmente, a Constituição de 1988 trazia todo direcionamento para a concretude de um Estado de bem-estar social, cujas demandas haviam sido represadas pelo regime ditatorial, porém, nessa direção quanto mais se avançou pelo gasto público mais se recuou nos objetivos redistributivos da política tributária, ampliando benefícios tributários aos rendimentos do capital, como a isenção sobre os dividendos e consolidando uma estrutura de tributação de baixa progressividade, favorecendo os mais ricos, ou como definiu Vieira⁴³, despessoalizando o IRPF-Dr. Jekyll, transfigurando-o em um IRPF-Sr. Hyde.

42 LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. Barueri: Manole, 2003.

43 VIEIRA, [2012?] p. 196.

Em janeiro de 2017, o Departamento Intersindical de Estudos Socioeconômicos - DIEESE publicou a Nota Técnica 169 intitulada: “Imposto de Renda Pessoa Física: propostas para uma tributação mais justa”⁴⁴, em que conclui:

Nesse sentido, a reivindicação mais premente da sociedade é a correção anual da tabela atual pela inflação, como forma de manter a estrutura de contribuição dos assalariados para o fisco e, em seguida, a criação de uma nova estrutura de tributação que contemple novas faixas de rendimentos.

Da comparação entre o Índice de Preços ao Consumidor - IPCA e a correção da tabela do IRPF entre os anos de 1996 e 2016, o levantamento feito pelo DIEESE mostrou uma defasagem acumulada no período de impressionantes 83,10%, o que significa dizer que os valores da tabela vigente para o exercício de 2016, apresentados na primeira tabela, se corrigidos como sugere o estudo, pelo IPCA, seriam os propostos na segunda tabela:

Tabela IRPF Exercício 2016, ano-calendário 2015

Base de cálculo mensal (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir (R\$)
Até 1.903,98		
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,8
De 2.826,66 até 3.751,05	15,0	354,8
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Proposta de Tabela IRPF 2017 – com correção de 83,10%

Base de cálculo mensal (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir (R\$)
Até R\$ 3.486,25		
De 3.486,26 a 5.175,69	7,50	261,47
De 5.175,70 a 6.868,29	15,00	649,65
De 6.868,30 a 8.541,18	22,50	1.164,77
Acima de R\$ 8.541,18	27,50	1.591,83

Pela tabela do IRPF, exercício 2016, ano-calendário 2015, toda renda superior a R\$ 4.664,68 mensais, ainda que supere em milhões a esse valor, é tributada pela alíquota de 27,5%. Assim, conclui o estudo, “há espaço para mais faixas para as rendas muito altas. Isso também poderia compensar a perda de arrecadação do imposto causada por uma correção da tabela do IRPF.”⁴⁵

44 DIEESE. **Imposto de renda pessoa física: propostas para uma tributação mais justa**. São Paulo, 2017. Disponível em: <<https://www.dieese.org.br/notatecnica/2017/notaTec169IRPF.pdf>>. Acesso em: 07 out. 2017.

45 DIEESE, 2017, p. 5.

O estudo propõe, por fim, uma tabela que considera mais justa e progressiva, acrescentando mais duas alíquotas, de 30% e 35% e corrigindo em 83,10% a defasagem acumulada entre os anos de 1996 e 2016:

Tabela do IRPF
com duas novas faixas de renda tributável e correção de 83,10%

Base de cálculo mensal (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir (R\$)
Até 3.486,25		
De 3.486,26 a 5.229,37	7,50	261,47
De 5.229,38 a 7.844,06	15,00	653,67
De 7.844,07 a 9.805,08	22,50	1.241,98
De 9.805,09 a 12.256,34	27,50	1.732,23
De 12.256,35 a 15.320,43	30,00	2.038,64
Acima de R\$ 15.320,43	35,00	2.804,66

* Aparentemente há um equívoco no cálculo dos valores da base de cálculo e das parcelas a deduzir da segunda tabela a partir da segunda faixa. Embora contatado o DIEESE a esse respeito, por meio de e-mail, não houve resposta. Como a intenção aqui é trazer uma ideia do impacto de uma correção mais adequada, decidiu-se por manter a tabela, ainda que com essa pequena inconsistência.

4 O LEÃO NÃO RUGE PARA TODOS

Não há como discorrer sobre a tributação da pessoa física no Brasil atualmente e ignorar que livros, artigos, entrevistas, enfim, grande parte do material produzido a esse respeito trata a tributação sobre os dividendos e sobre heranças com destaque, portanto, para o desenvolvimento do tema aqui proposto, é fundamental o entendimento do modelo de tributação vigente para esses casos.

No modelo clássico de tributação, os lucros das corporações são tributados após apuração contábil pela pessoa jurídica e os dividendos sofrem nova tributação quando pagos aos acionistas, pela pessoa física, ou seja, é um tipo de tributação bifásica. No Brasil, na década de 1990, os dividendos passaram a não mais integrar a base de cálculo do imposto da pessoa física, sendo tributado exclusivamente na fonte sob a módica alíquota de 15%. Além disso, a Lei nº 9.294/95 instituiu os juros sobre capital próprio que possibilita remunerar com juros o capital próprio das empresas (os juros pagos aos sócios) e deduzi-los como despesa, o que significa uma redução da base tributária do Imposto de Renda (IR) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), sendo uma forma secundária de distribuição de lucros e dividendos. Esse modelo brasileiro, que não encontra similaridade em nenhum outro país, sofre severas críticas de estudiosos do assunto.

Marc Morgan Milá, pesquisador, orientando de Thomas Piketty na *Paris School of Economics*, publicou os resultados preliminares de sua tese de doutorado: *“Income Concentration in a Context of Late Development: An Investigation of Top Incomes in Brazil using Tax Records, 1933–2013”*, em seu trabalho comenta a questão da tributação de dividendos no Brasil:

For the ultra rich, it can be observed that the majority of their income is not subject to the tax (above 60 per cent for individuals above the top 0.1 per cent in the distribution). This can be largely explained by the fact that profits and dividends are exempt from the income tax. The share of income taxed exclusively at source also rises with income, with the income of the top 0.01 per cent concentrating three times more incomes taxed at source than approximately the top 10-1 per cent. This can be explained by the fact that currently in Brazil capital gains are taxed exclusively at source.⁴⁶

Para os super-ricos, observa-se que a maioria de seus rendimentos não é tributada (mais de 60 por cento dos indivíduos acima dos 0,1 por cento na distribuição). Isto se explica pelo fato de que lucros e dividendos estão isentos do imposto de renda. A ocorrência do imposto tributado

46 Disponível em: <<http://piketty.pse.ens.fr/files/MorganMila2015.pdf>>. Acesso em: 01 out.2017.

exclusivamente na fonte também aumenta com a renda, 0,01 por cento concentram três vezes mais renda tributada na fonte do que aproximadamente os 10 – 1 por cento. Isto explica-se pelo fato de que atualmente no Brasil os ganhos de capital são tributados exclusivamente na fonte. (tradução nossa)

O Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA também se debruçou sobre a questão no estudo “Tributação e distribuição da renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações tributárias das pessoas físicas”⁴⁷, e, tendo como base as declarações do período de 2007 a 2013, chegou a conclusões alarmantes:

- 1) A concentração de renda brasileira supera qualquer outro país com informações disponíveis;
- 2) Os brasileiros super-ricos pagam menos imposto, em proporção da sua renda, que um cidadão típico de classe média alta, sobretudo o assalariado, o que viola o princípio da progressividade tributária;
- 3) Essa distorção deve-se, principalmente, a uma peculiaridade da legislação brasileira: a isenção de lucros e dividendos distribuídos pelas empresas a seus sócios e acionistas;
- 4) O potencial distributivo do imposto de renda no Brasil, medido em termos de queda no índice de Gini⁴⁸, é menor que nos países mais desenvolvidos da América Latina, como México, Uruguai, Argentina e Chile, e bem inferior ao dos países europeus.

O estudo expõe o fato de que o Brasil, além de extremamente desigual é “um paraíso tributário para os super-ricos,” ao combinar “o baixo nível de tributação sobre aplicações financeiras, uma das mais elevadas taxas de juros do mundo e uma prática pouco comum de isentar a distribuição de dividendos de imposto de renda na pessoa física.” O estudo também observou que dos 34 países da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, somente a Estônia adota a mesma prática brasileira, ainda assim justificada pelas reformas pró-mercado após o fim do domínio soviético.

Aduz ainda o mesmo estudo que, embora a elevada carga tributária brasileira,

47 IPEA **Tributação e distribuição da renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações tributárias das pessoas físicas**. Sérgio Wulff Gobetti Rodrigo Octávio Orair. Disponível em: <http://www.ipcundp.org/pub/port/OP312PT_Tributacao_e_distribuciao_da_renda_no_Brasil_novas_evidencias_a_partir_das_declaracoes_tributarias_das_pessoas_fisicas.pdf> . Acesso em: 01 out.2017.

48 O Índice de Gini, criado pelo matemático italiano Conrado Gini, é um instrumento para medir o grau de concentração de renda em determinado grupo. Ele aponta a diferença entre os rendimentos dos mais pobres e dos mais ricos. Numericamente, varia de zero a um (alguns apresentam de zero a cem). O valor zero representa a situação de igualdade, ou seja, todos têm a mesma renda. O valor um (ou cem) está no extremo oposto, isto é, uma só pessoa detém toda a riqueza. Disponível em < http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=2048:catid=28&Itemid=23>. Acesso em: 02 out. 2017.

aproximadamente 34 por cento do PIB, esteja dentro da média dos países da OCDE, nestes a parcela da tributação que recai sobre bens e serviços é residual (cerca de um terço), enquanto que a renda e o patrimônio sofrem maior tributação, já no Brasil, metade da carga tributária atinge bens e serviços, o que proporcionalmente, onera mais os mais pobres. Assim, conclui o estudo:

Ou seja, os privilégios aos rendimentos da propriedade do capital, que tornam o imposto de renda no Brasil pouco redistributivo, são apenas um elemento de uma estrutura tributária global muito regressiva. Em termos históricos, a configuração de tal estrutura insere-se em um movimento em escala global de reorientação da tributação a favor do capital e dos mais ricos, o que se repetiu em diferentes doses, em praticamente todos os países desenvolvidos entre 1980 e 2010. Contudo, é interessante assinalar que nem os governos conservadores de Ronald Reagan e George W. Bush, nos Estados Unidos, e Margaret Thatcher, no Reino Unido, conseguiram fazer o que o governo brasileiro fez em 1995, ao isentar completamente os lucros e os dividendos.

[...] Repensar essa questão e colocar em pauta a agenda da progressividade, já com certo atraso, é um dos grandes desafios para o Brasil na atualidade.

Carraza corrobora esse entendimento, sugerindo melhoria no sistema tributário pelo acréscimo de alíquotas, lembrando que em alguns países estas oscilam entre 5 e 55%, e, embora a alíquota de 55% possa parecer escorchantes, na verdade atinge apenas alguns multimilionários e, nesses países a classe média que aqui é tributada a 27,5% lá submete-se a 10%.⁴⁹

Além da crítica à tributação dos investidores, também os herdeiros são privilegiados pelo leão.

A herança é tributada pelo Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD, tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, cujo fato gerador é a transmissão causa mortis de imóveis e a doação de quaisquer bens ou direitos, conforme Constituição Federal - artigo 155, I e § 1º e CTN artigos 35 a 42:

O imposto incide sobre o valor venal (de venda) da transmissão de qualquer bem ou direito havido:
I - por sucessão legítima ou testamentária, inclusive a sucessão provisória;
II - por doação.

A pedido do jornal Estadão, a consultoria EY (antiga Ernest & Young) fez um levantamento e concluiu que o Brasil é um dos países que menos tributam as

49 CARRAZA, 2001, p. 100-101.

heranças. A alíquota média cobrada pelos fiscos no país era, em 2014, de 3,86%, aproximadamente um décimo da tributação praticada na Inglaterra (40%) e um terço da do Chile (13%). Estudo feito no início de 2017, novamente pela EY, demonstrou a elevação na alíquota de pelo menos metade dos 26 estados mais DF, portanto a média atualmente é superior à de 2014.⁵⁰

A Resolução nº 9 de 1992 do Senado Federal, limitou a alíquota do ITCMD em 8%, mas nem todos os estados tributam pelo máximo, como o Mato Grosso do Sul (3%), Distrito Federal (6%), Rio de Janeiro (5%), Rio Grande do Sul (4%). Na França, país que tributa fortemente a renda, o patrimônio e a riqueza, a taxa máxima chega a 60%. Já na Alemanha, Suíça e Japão, o imposto alcança 50%.⁵¹

Países como Austrália e Noruega não têm nenhum tipo de tributação sobre a herança, mas, em contrapartida, cobram impostos elevados sobre a renda dos seus contribuintes, destaca Leandro Souza, gerente sênior de impostos e capital humano da EY e responsável pelo estudo.

Ressalte-se que no Brasil, hoje, ao receber imóvel, bem ou direito, por herança ou doação, o contribuinte é tributado exclusivamente pelo fisco estadual, pela alíquota máxima de 8%, sendo que esse acréscimo ao seu patrimônio somente será tributado pela União no caso de ganho de capital pela venda do bem. Caso não ocorra alienação, esse enriquecimento restará tributado unicamente pelo ITCMD.

No intuito de corrigir essa disparidade, tramita na Câmara dos Deputados o projeto de lei 5.250/2016, que sugere a seguinte alteração:

PL 5205/2016

Art. 4º Os valores dos bens e direitos adquiridos por herança ou doação, por pessoa física residente no País, superiores aos limites de que tratam, respectivamente, as alíneas “a” e “b” do inciso XVI do caput do art. 6º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, estarão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda de acordo com as seguintes alíquotas:

I - em relação às heranças e doações em adiantamento da legítima:

- a) quinze por cento sobre a parcela da transmissão que exceder a R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) e não ultrapassar a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais);
- b) vinte por cento sobre a parcela da transmissão que exceder a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) e não ultrapassar a R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais); e

50 Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/seu-dinheiro/noticia/imposto-sobre-heranca-e-doacoes-sobe-em-quase-metade-dos-estados-dizey.ghtml>>
Acesso em: 12 out. 2017.

51 Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,brasil-e-um-dos-que-menos-tributam-heranca-no-mundo-imp-,1170532>>. Acesso em: 12 out. 2017.

c) vinte e cinco por cento sobre a parcela da transmissão que exceder a R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais);

II - em relação às demais doações:

a) quinze por cento sobre a parcela da transmissão que exceder a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) e não ultrapassar a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais);

b) vinte por cento sobre a parcela da transmissão que exceder a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) e não ultrapassar a R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais); e

c) vinte e cinco por cento sobre a parcela da transmissão que exceder a R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais).

Alguns anos antes desse projeto de lei, Ricardo Lobo Torres, já se posicionara sobre o ITCM, inclusive sugerindo a forma de sua adequação aos princípios da progressividade e da pessoalidade:

O imposto causa mortis, incidindo sobre o incremento do patrimônio de herdeiros e legatários sem qualquer esforço deles, denota excelente índice de capacidade contributiva e extraordinária aptidão para promover a justiça social, pelo que deve se afinar simultaneamente com os subprincípios da progressividade, que recomenda a elevação das alíquotas na medida em que aumentar o bolo tributável, e da personalização, que se expressa pelo agravamento da tributação de acordo com o afastamento entre herdeiro e de cujus na linha da sucessão.⁵²

De toda forma, a possibilidade de além do leão estadual também o federal dar a sua mordida nessa origem de renda ou patrimônio tem dividido opiniões entre tributaristas. De um lado, os que se opõe ao referido projeto de lei, apontam inconstitucionalidade por se tratar de matéria delimitada pela CF como sendo de competência estadual, de modo que ao utilizar-se a mesma base de cálculo para nova tributação pela União, além de invasão de competência, caracterizaria bitributação.

Já os defensores do PL alegam que embora a base de incidência seja a mesma, a gênese do tributo é outra. No caso dos estados é a transmissão, enquanto que para a União é o acréscimo patrimonial e, portanto, não haveria bitributação nem invasão de competência uma vez que tributar renda já está no rol de competências tributárias da União.

Independentemente das discussões suscitadas, não se pode negar o papel fundamental na desigualdade pelo patrimônio gerado no passado e a manutenção da concentração desta riqueza de geração para geração. Em seus estudos sobre a

52 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 382.

estrutura e os rumos econômicos da desigualdade, o economista francês Thomas Piketty, ao analisar dados mundiais e históricos sobre heranças, conclui que para as gerações nascidas entre 2010 e 2020 “perto de um sexto de cada geração receberá uma herança maior do que o valor que a metade da população ganha por meio do trabalho ao longo de toda a vida” e conclui que “é uma forma de desigualdade muito perturbadora, que está a caminho de atingir uma magnitude inédita.”⁵³:

A metade mais pobre da população continua sem posses, mas hoje existe uma classe média patrimonial que detém um quarto e um terço da riqueza, e os 10% mais ricos não possuem mais do que dois terços, em vez dos nove décimos de antigamente.

[...] Chegaremos a seguinte conclusão: quando a taxa de rendimento do capital é, por um longo período, muito mais alta do que a taxa de crescimento da economia, é quase inevitável que a herança, ou seja, os patrimônios originados no passado, predomine em relação à poupança, que são patrimônios originados no presente.⁵⁴

Essas conclusões advêm de inúmeros levantamentos estatísticos e dados dos fiscos de diversos países sobre a desigualdade nos últimos 300 anos, a partir dos quais Piketty procura estimar o quanto de toda a renda nacional é retida pelos diversos estratos socioeconômicos. Sua tese é basicamente a de que como os rendimentos do capital investido (que ele chama de “r”) tendem a ser maiores do que o crescimento da produtividade dos trabalhadores (que ele chama de “g”), o aumento da riqueza dos donos dos bens de capital será maior que o do resto da população. A consequência seria ainda mais concentração de renda e menor possibilidade de mobilidade social em virtude de a herança ganhar cada vez mais importância em relação à renda presente.

Não se pretende aqui, no entanto, adentrar às razões do direito sucessório constitucionalmente previsto no inciso XXX, do art. 5º ou de se discutir quão justa ou mesmo meritória é a loteria do nascimento, a sorte de alguns de nascer em família abastada e herdar fortunas sem o lastro do próprio trabalho, mas trazer a reflexão sobre uma tributação adequada aos objetivos distributivos e aos princípios constitucionais da função social da propriedade.

Outro tributo que merece ser citado é o imposto sobre grandes fortunas – IGF, nascido pelo artigo 153, inc. VII da CF de 1988 e jamais regulamentado, vive em estado vegetativo desde sua concepção, caso raro de competência tributária não

53 PIKETTY, Thomas. *O Capital no século XXI*. Rio de Janeiro, Intrínseca, 2014.

54 PIKETTY, p. 368.

exercitada, por motivos políticos, segundo avalia Hugo de Brito Machado, “os titulares de grandes fortunas, se não estão investidos de poder, possuem inegável influência sobre os que o exercem”.⁵⁵

Essa omissão sobre o IGF nos leva às reflexões de Alfredo Augusto Becker, de que não se pode falar em direitos sociais sem se cogitar a intervenção do Estado na economia e que, sendo o Direito Tributário “justamente o instrumento fundamental do Estado para poder realizar sua intervenção na economia”, essa extrafiscalidade do tributo “tanto pode ser utilizada como instrumento de reforma social” quanto para “o exatamente oposto: impedir a reforma social e conservar, ou melhor, salvar o regime capitalista liberal.”⁵⁶

Precisaríamos talvez de um Piketty brasileiro para visualizarmos claramente o impacto econômico de uma tributação sobre grandes fortunas no Brasil, mas prescinde de profundas análises estatísticas a conclusão de que a regulamentação do IGF seria um dos mecanismos possivelmente eficazes para redução das desigualdades na distribuição de renda no Brasil e promoção de uma sociedade mais justa. Mas o que é justiça?

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

56 BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 636-637.

5 DIKÉ

Filha de Zeus e Themis, Diké, a deusa da Justiça na mitologia grega, é representada por uma estátua que sustenta na mão esquerda uma balança de pratos equilibrados, simbolizando a precisão do julgamento; na mão direita uma espada, sinal da força como garantia do cumprimento da decisão; os olhos bem abertos à procura da verdade. Já na simbologia romana, correspondendo a Diké, a deusa *Iustitia*, a expressar a imparcialidade das decisões, tem os olhos vendados.

O sentimento de Justiça nas ações humanas surge a partir da consciência da individualidade e, como instinto natural, mesmo sem desenvolver reflexões sistemáticas sobre o que é o justo, o ser humano sente o que é justo, conduzindo a si próprio e avaliando condutas, aprovando-as ou não. Já a ideia de Justiça, como explica Paulo Nader, difere do sentimento de justiça pois “é resultado de reflexões, para as quais se conjugam a experiência e a razão.”⁵⁷

Embora mais associado à esfera jurídica, o valor “justiça” perpassa e é influenciado por outras noções como a moral, a religião, os costumes e, assim como estes, submete-se à ação do tempo, aos avanços sociais, à evolução cultural e até mesmo às mudanças no conceito da dignidade da pessoa humana.⁵⁸ Por estas razões, complexa é a tarefa de tentar conceituar o valor justiça de forma a ser aceito e aplicado pela coletividade já que valor e sentimento de justiça nem sempre são convergentes. Além de variantes pessoais, morais, culturais, religiosas, também somos influenciados por todo pensamento filosófico, afinal, muitos foram os que contribuíram com suas reflexões sobre as questões de justiça. Entender que as “questões de justiça são, na verdade, questões de justificação”, e perceber a “variedade de modos de justificação ao longo do tempo”⁵⁹ é de fundamental importância para construirmos nosso próprio conceito sobre bases sólidas.

Em virtude da inegável influência que Aristóteles, Platão e toda cultura grega exerceram e exercem na construção do pensamento jurídico ocidental e seus conceitos, iniciamos em Platão um breve histórico filosófico a respeito do pensamento sobre justiça.

57 NADER, Paulo. *Filosofia do Direito*. 24. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 71.

58 NADER, 2017, p. 67.

59 MAFFETTONE Sebastiano; VECA, Salvatore (Orgs.). *A ideia de justiça de Platão a Rawls*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. XII – XIII (introdução).

Platão⁶⁰ (427 – 347 a.C.), em sua obra “República”, constrói suas reflexões sobre justiça basicamente a partir de três questões: a “definição do justo e da justiça”; “se e por que devemos ser justos”; “que tipo de bem ela constitui e as razões que a tornam desejável”, a resposta a essas questões é o modelo apresentado de “ótima república”, ou seja, uma sociedade baseada “na correspondência entre a dimensão pessoal e a interpessoal, entre equilíbrio da psique e equilíbrio da pólis.” []“Uma sociedade bem-ordenada, em que é respeitado e preservado no tempo o equilíbrio entre as classes sociais, pressupõe indivíduos que vivem harmoniosamente e vice-versa”.⁶¹

Para Platão, o homem justo é o virtuoso, ou seja, aquele em que prevalecem harmônicas as três virtudes fundamentais que devem regular a alma: a temperança (a sensibilidade regulamentada segundo a justiça); a coragem (a justiça do arbítrio) e a sabedoria (a justiça do espírito).

Aristóteles⁶² (384 – 322 a.C.) completou a noção de Justiça no mundo antigo, ao introduzir a noção de igualdade como fundamento da Justiça.⁶³ Para ele, a justiça é a virtude moral aglutinadora de todas as outras virtudes, é inseparável da pólis e só por meio dela o indivíduo é inserido na comunidade.

Algumas de suas concepções sobre justiça, foram expressas em seu texto “Ética a Nicômaco”:

Segundo a opinião geral, a justiça é aquela disposição de caráter que torna as pessoas propensas a fazer o que é justo, que as faz agir justamente e a desejar o que é justo; e de modo análogo, a injustiça é a disposição que leva as pessoas a agir injustamente e a desejar o que é injusto.

Tanto o homem que infringe a lei como o homem ganancioso e improbo são considerados injustos, de tal modo que tanto aquele que cumpre a lei como o homem honesto obviamente serão justos.⁶⁴

60 Platão, nasceu em Atenas no ano 427 a.C., filho de Ariston (descendente do rei de Atenas Codro) e Perictione (pertencente à linhagem de Sólon, o grande legislador). Em 407, Platão torna-se discípulo de Sócrates. Assiste à perda da hegemonia de Atenas e o desmoronamento de seu império marítimo devido às brigas internas entre democratas e oligarcas. Em 387 funda a célebre Academia. Morre em 347 a.C. (GIORDANI, Mário Curtis. **História da Grécia: antiguidade clássica I**. 7. ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2001, p. 363-364.)

61 MAFFETONE, VECA, 2005, p. 3-4.

62 Aristóteles, não era um grego puro, e sim um macedônio, nasceu em Estagira, no ano de 384 a.C., filho do médico Nicômaco, entrou para a escola de Platão aos 18 anos e ali permaneceu por 19 anos até a morte do mestre. Por volta de 343, Filipe da Macedônia convidou-o para se encarregar da educação de seu filho Alexandre, que tinha 13 anos e viria mais tarde a ser conhecido como Alexandre “O Grande”. Em 334 voltou para Atenas e fundou o Liceu. Aristóteles desenvolveu uma intensíssima atividade intelectual. Reuniu um material científico incalculável, que lhe possibilitou fazer avançar de modo prodigioso o saber de seu tempo. Teve um filho de nome Nicômaco. Morreu no ano de 322. MARÍAS, Julián. **História da Filosofia**. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 65-66.

63 PISSARRA, Maria Peres, FABBRINI, Ricardo (coord.). **Direito e Filosofia: A Noção de Justiça na História da Filosofia**. São Paulo: Atlas, 2007, p. VII (apresentação).

64 ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Tradução Torrieri Guimarães. 4. ed. São Paulo: Martin Claret, 2010, p. 103-104.

Traz ainda na obra “Política” sua concepção de justiça distributiva, que, para ele, consiste na distribuição de riquezas e honras aos cidadãos, sendo que para ser justa essa distribuição deve-se estabelecer uma proporcionalidade entre o que será distribuído e os que receberão. Para Aristóteles, o mais importante é se levar em conta o mérito, e faz o seguinte paralelo, se homens se associassem a fim de enriquecer, os seus méritos seriam proporcionais aos capitais investidos, e, da mesma forma, os seus lucros; porém, a finalidade da comunidade de política, como diz reiteradamente Aristóteles, é a boa vida para todos, e não meramente enriquecer:

Efetivamente, todos os homens se apegam à justiça, mas só avançam até um certo ponto e não dizem qual é o princípio de justiça absoluta (τοῦ κερήως δι'καίον, 1280 a 10-11) em seu todo. Pensa-se, por exemplo, que justiça é igualdade, e de fato é, embora não o seja para todos, mas somente para aqueles que são iguais entre si; também se pensa que a desigualdade pode ser justa, e de fato pode, embora não para todos, mas somente para aqueles que são desiguais entre si; os defensores dos dois princípios, todavia, omitem a qualificação das pessoas às quais eles se aplicam, e por isto julgam mal.⁶⁵

Se um homem se sobressai como flautista, mas é bem inferior em nascimento ou boa aparência (supondo que o nascimento e a boa aparência sejam méritos maiores do que tocar flauta, e maiores, em proporção, à superioridade do flautista sobre o resto), até mesmo então, diria eu, o bom flautista deve ter o melhor instrumento. Pois a superioridade apenas é relevante quando contribui para a qualidade do desempenho, ao qual a riqueza e o berço não contribuem de maneira alguma.⁶⁶

Assim, explica Leonetti, “Aristóteles vê a categoria Justiça como compreendendo duas grandes espécies: a Justiça geral (também conhecida por legal) e a Justiça particular.”⁶⁷ A primeira referindo-se a todos os atos humanos e a segunda apenas aos relacionados ao próximo.

Ainda, que o fim da cidade é a boa vida para todos e que o poder a ser exercido na cidade deve ser o poder político, que, contrariamente ao poder despótico, exercido em benefício do governante, é exercido em benefício dos governados, o que é coerente com a finalidade da comunidade política: o interesse comum.⁶⁸

65 ARISTÓTELES. **Política**. apud PISSARRA; FABBRINI, 2007, p. 34.

66 ARISTÓTELES. **Política**. In Aristóteles: poética, organon, política. Janice Florido (Coord.). São Paulo: Nova Cultural, 1999, p. 235. (Pensadores)

67 LEONETTI, 2003, p. 141.

68 PISSARRA; FABBRINI, 2007, p. 34.

Portanto, para Aristóteles, uma justiça absoluta é aquela que permite realizar o bem político, o interesse comum, ou seja, aquela que atribui as honras ou os cargos aos homens mais capazes de realizá-la. De forma que, deve-se determinar criteriosamente a finalidade desejada, para então se estabelecer os critérios de aplicação da justiça distributiva. Ou seja, o conceito de justiça distributiva *per se*, é insuficiente para concretizar a justiça absoluta pois depende de estarem muito claramente definidos tanto sua finalidade quanto seu critério de aplicação.

A história da filosofia e o pensamento ocidental podem ser divididos em duas grandes etapas sendo o cristianismo seu grande divisor. É a partir do cristianismo que o homem muda o ponto de partida de sua filosofia, mudam os pressupostos, o sentido da existência do mundo e do homem, muda a formulação do problema e conseqüentemente, o problema.⁶⁹

Santo Agostinho de Hipona⁷⁰ (345 - 430), já do período cristão, vê a justiça desdobrada para a caridade e misericórdia. Em “De Trinitate”⁷¹, Santo Agostinho afirma que: “é justa a alma que segundo os ditames da ciência e da razão dá a cada um o que a cada um pertence, na vida e nos costumes”. Portanto, há, em sua concepção de justiça, a ideia de equilíbrio entre a vida exterior e interior dos homens, isto é, “antes de ser uma virtude social, a justiça realiza-se no interior dos humanos, numa relação de obediência e submissão à vontade divina.”⁷²

Para Santo Agostinho, a justiça absoluta é eterna e imutável e o meio para alcançá-la é o da justiça cristã, realizada por uma vida reta e virtuosa regida pela ordem do amor (no sentido de dileção, caridade), portanto, a justiça cristã se realiza no amor, e, onde existe amor, não há injustiça.

São Tomás de Aquino⁷³ (1225 – 1274) entende que a justiça centraliza em si toda a moralidade e ordena todos os comportamentos humanos.

69 MARÍAS, Julián. **História da Filosofia**. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 115-116.

70 Santo Agostinho de Hipona, nascido Aurélio Agostinho, africano de Tagaste, filho de Patrício, magistrado pagão, e Mônica, canonizada depois pela Igreja, foi um dos mais importantes filósofos e teólogos dos primeiros anos do cristianismo. Suas obras-primas “A Cidade de Deus” e “Confissões” são muito estudadas até hoje. Teve um filho de nome Adeodato. Morreu em 430. MARÍAS, 2004, p. 123-125.

71 SANTO AGOSTINHO. **De Trinitate**. VIII, VI, 9. In MATTOS, José Roberto Abreu de. **O Conceito de Justiça no Pensamento de Santo Agostinho: algumas reflexões**. 9f. Artigo da Dissertação de mestrado – Curso de Filosofia, PUC São Paulo: “Da Justiça absoluta à possibilidade de justiça entre os homens: um estudo sobre o conceito de justiça no pensamento de Santo Agostinho”, 2004. Disponível em: <<https://revistas.pucsp.br/index.php/reveleiteo/article/download/31455/23376>> Acesso em: 29 out.2017.

72 MATTOS, José Roberto Abreu de. **O Conceito de Justiça no Pensamento de Santo Agostinho: algumas reflexões**. 9f. Artigo da Dissertação de mestrado – Curso de Filosofia, PUC São Paulo: “Da Justiça absoluta à possibilidade de justiça entre os homens: um estudo sobre o conceito de justiça no pensamento de Santo Agostinho”, 2004. Disponível em: <<https://revistas.pucsp.br/index.php/reveleiteo/article/download/31455/23376>> Acesso em: 29 out.2017.

73 São Tomás de Aquino, filho da família de condes de Aquino, nasceu em Roccasecca em 1225. Toda sua vida foi dedicada ao trabalho da filosofia e da teologia e movida pela religião. Realizou a adaptação da filosofia grega de Aristóteles ao pensamento cristão da Escolástica. A base de seu pensamento é a dogmática cristã, os padres da Igreja, a tradição medieval anterior e, sobretudo Aristóteles. Morre em 1274. MARÍAS, 2004, p. 179-181.

Aquino exprimiu suas reflexões jurídicas principalmente nas questões da Suma Teológica que tratam da lei, do direito e da justiça. Na questão 57, intitulada “Do Direito”, Aquino defende que o Direito é objeto da justiça:

Por onde, chama-se justo o ato que, por assim dizer, implica a retidão da justiça, e no qual termina a atividade desta, mesmo sem considerarmos de que modo ela é feita pelo agente [...] E, por isso, a justiça, especialmente e de preferência às outras virtudes, tem o seu objeto em si mesmo determinado, e que é chamado justo. E este certamente é o direito. Por onde, é manifesto que o direito é o objeto da justiça.⁷⁴

Segundo Aquino, a justiça é uma virtude que orienta os atos humanos nas suas relações sociais, como um acordo entre os membros de uma comunidade. Define-se justiça, conforme a tradição aristotélica, como algo adquirido pelo hábito somente especificado por seu objeto formal que é o Direito. Não importa para o ato da justiça o papel de outras virtudes (a bondade, por exemplo), desde que o ato seja realizado a justiça se efetiva.

Do século XVI ao século XVIII emerge uma filosofia inglesa que prima pela experiência sensível, pelas teorias do conhecimento, o racionalismo, a filosofia do Estado, concedendo menor importância às questões metafísicas, o empirismo.

Thomas Hobbes⁷⁵ (1588 – 1679), empirista, julga aceitável tudo que um homem possa fazer a outro no estado de natureza, uma vez que tudo se justifica pela necessidade de sobrevivência, assim, diz ele: “a natureza deu a cada um direito a tudo; isso quer dizer que, num estado puramente natural [...] era lícito cada um fazer o que quisesse e contra quem julgasse cabível, e, portanto, possuir, usar e desfrutar tudo o que quisesse ou pudesse obter”.⁷⁶

Porém, se tudo é lícito, não há noção de justo e injusto, ninguém pode “dizer, de qualquer coisa, ‘isto é meu’, [...] seu vizinho, tendo igual direito e igual poder, irá pretender que é dele essa mesma coisa”.⁷⁷ Daí sua concepção pessimista da essência humana expressa na célebre frase “*homo homini lupus*” ou “o homem é o lobo do homem”. Essa luta pela sobrevivência, de todos contra todos, favorece o mais forte contra o mais fraco, e, como nada pode ser injusto, não há lei, e onde não

74 Suma Teológica II, II, q. 57, artigo 1, apud PISSARRA; FABBRINI, 2007, p. 52.

75 Thomas Hobbes, filósofo britânico, e autor do famoso tratado político “Leviatã”. Mais conhecido por sua obra como pensador político, embora tenha feito importantes contribuições numa série de outros campos, inclusive geometria, balística e ótica. O método de Hobbes era aplicar a regra da lei natural ao âmbito da política. Para Hobbes, sem um pacto, a sociedade se desintegraria e haveria “uma guerra em que cada homem luta por si”. Pai da famosa concepção pessimista “o homem é o lobo do homem”. MARIAS, 2004, p. 272-274.

76 HOBBS, Thomas. **Human nature**. English Works, v. 4, cap. I, § 10, p. 36-37, apud PISSARRA; FABBRINI, 2007, p. 59.

77 Idem, ibidem, Cap. I, § 11, p. 38.,

há lei não há injustiça. Assim, Hobbes afirma que justiça e injustiça são invenções humanas, convenções que os homens estabelecem e não atributos naturais do espírito.

A justiça e a injustiça não fazem parte das faculdades do corpo ou do espírito. Se assim fosse, poderiam existir num homem que estivesse sozinho no mundo, do mesmo modo que seus sentidos e paixões. São qualidades que pertencem aos homens em sociedade, não na solidão.⁷⁸

Justamente porque não é natural do espírito humano fazer ao outro o que queremos que nos façam, Hobbes propõe um pacto de união e submissão em que cada um se submete voluntariamente a uma pessoa ou a uma assembleia que será chamada de soberano, ou seja, cria-se assim a obrigação absoluta de obedecer a todas as leis que o soberano determinar, mesmo que contrariem a lei natural. Assim, o soberano é a própria expressão da justiça e da lei.⁷⁹

O Estado, na proposta de Hobbes, é absoluto, dotado de poder irrestrito, uma máquina poderosa, um monstro devorador contra o qual não há forma de insurgência, um verdadeiro Leviatã⁸⁰.

Rousseau⁸¹ (1712 – 1778), representando o pensamento iluminista, preserva a ideia de justiça como equidade nascida da vontade geral, essa vontade geral não é individual nem a soma de várias vontades, mas a vontade do corpo político. A participação de todos fortaleceria a vontade geral e, por meio de um poder soberano, coíbem-se interesses individuais, possibilitando a justiça.

Contrário a Hobbes, Rousseau afirma que o homem no estado de natureza era feliz e pacífico pois possuía tudo de que precisava. Mas isso mudou com a instituição da propriedade privada, donde inicia-se, para Rousseau, o estágio degenerativo do estado puro original do homem. A constituição da sociedade legitimou a desigualdade, o que o leva a afirmar que “o homem nasce livre e por

78 HOBBS, Thomas. *Leviatã*, Parte I, Cap. XIII, p. 80, apud PISSARRA; FABBRINI, 2007, p. 60.

79 PISSARRA; FABBRINI, 2007, p. 63, 66.

80 Leviatã – um peixe feroz citado na Tanakh, ou no Antigo Testamento. É uma criatura que, em alguns casos, pode ter interpretação mitológica, ou simbólica, a depender do contexto em que a palavra é usada. Geralmente é descrito como tendo grandes proporções. É bastante comum no imaginário dos navegantes europeus da Idade Média e nos tempos bíblicos. Disponível em: <[https://pt.wikipedia.org/wiki/Leviat%C3%A3_\(monstro\)](https://pt.wikipedia.org/wiki/Leviat%C3%A3_(monstro))> Acesso em: 06 nov.2017.

81 Jean-Jacques Rosseau, nasceu em Genebra, filho de um relojoeiro, sua mãe morreu no parto. Sua vida foi errante e infeliz, com frequentes indícios de anormalidade. Considerava que o homem é naturalmente bom e que a civilização o corrompe. Seu imperativo é a volta à natureza. O Contrato Social é seu trabalho mais importante, no qual ele apresenta uma fotografia da sociedade ideal. Sua obra enfatizou a conexão entre direito e lei, liberdade e justiça e embora tendo morrido em 1778, antes da Revolução Francesa, suas ideias contribuíram essencialmente para esse movimento e tiveram grande influência na história política europeia. MARIAS, 2004, p. 290.

toda parte se encontra sob grilhões”.⁸² Assim, para Rousseau, apenas o pacto social pode garantir uma sociedade civil soberana em que o povo, objetivando o bem comum, expressa a vontade geral por meio das leis. Seguindo esse entendimento, para ele, a justiça é posterior à lei e sendo esta fruto da vontade geral é dela que nasce a regra do justo e do injusto, convergindo o interesse particular e o bem comum.

pode-se afirmar que a vontade geral está sempre certa e tende sempre à utilidade pública; mas não se pode dizer que as deliberações do povo tenham sempre a mesma retidão. Sempre se deseja o próprio bem, mas nem sempre ele é encontrado: nunca se corrompe o povo, mas frequentemente este é enganado, e somente então ele parece querer o mal.⁸³

A justiça, portanto, advém da participação de cada um na comunidade e do respeito ao estabelecido pelo contrato, por esta razão, os cidadãos precisam ser esclarecidos e educados de forma a almejar à justiça, para então torná-la um dever.

Kant⁸⁴ (1724 – 1804), idealista alemão, para quem, explica Marías, há três modos de saber: pela sensibilidade, pelo entendimento discursivo e pela razão pura. A razão pura, para Kant, é a que trabalha com princípios que não dependem da experiência, ou seja, princípios *a priori*. A razão pura não se refere à razão do homem mas de um ser racional, ou seja, “equivale às condições racionais de um ser racional em geral”⁸⁵.

Kant traça um paralelo entre o ser e o dever-ser, o Direito e a moral, em que o primeiro se refere ao motivo da ação, o amor ao bem e o segundo ao plano exterior das ações. Assim, sendo o bem supremo a boa vontade, a qualificação moral de uma ação recai sobre a vontade com que foi feita e não sobre a própria ação. Por seu “Imperativo Categórico” haveria uma lei moral universal que determina: “age de tal modo que possas querer que o que faças seja lei universal na natureza”⁸⁶. A ética kantiana é autônoma, pois a lei é ditada pela própria consciência moral, portanto Kant sugere que o homem realize sua essência que é a de um ser racional que pela vontade e liberdade manifestadas nas leis, alcança a justiça.

82 Jean-Jacques Rousseau. **Do contrato social**. Livro I, Cap. 1, p. 70, apud PISSARRA; FABBRINI, 2007, p. 71.

83 Ibid., Livro II, Cap. III, p. 90, apud PISSARRA; FABBRINI, 2007, p. 72.

84 Immanuel Kant nasceu em Königsberg, filho de um artesão, foi professor de lógica e metafísica, extremamente metódico, sua genialidade foi descobrir um modo de sintetizar as duas visões opostas dos racionalistas e dos empiristas. Morreu em 1804.

85 MARÍAS, 2004, p. 314.

86 Id., p. 323.

Hans Kelsen⁸⁷ (1881 – 1973), chamado por muitos de “um dos filhos do kantismo”⁸⁸, vê a justiça como um sentimento, uma vontade, um elemento emocional e não racional, pelo qual solucionamos conflitos. Para Kelsen, não é possível vincular o conceito de direito ao de justiça, fundamentando nesta a validade das normas jurídicas positivas, pois “a pressuposição desse plano superior não é passível de uma descrição que passe pela experiência.”⁸⁹

Um direito positivo não vale pelo fato de ser justo, isto é, pelo fato de sua prescrição corresponder a uma regra de justiça – e vale mesmo que seja injusto. A sua validade é independente da validade de uma norma de justiça.⁹⁰

Kelsen reputa imperativa a desvinculação entre direito e justiça de forma a inibir quaisquer juízos de valor sobre o direito pois estes excluiriam a objetividade almejada pela teoria pura do direito que, segundo Kelsen, deve apenas ter função descritiva e jamais prescritiva.

Kelsen entende que, em razão do caráter subjetivo e relativo da conceituação de justiça, faz-se necessária a separação analítica entre o “justo” e o “jurídico”:

como a humanidade está dividida em várias nações, classes, religiões, profissões, etc., muitas vezes divergentes entre si, existe um grande número de conceitos diferentes de justiça – aliás, um número grande demais para que se possa falar simplesmente de ‘justiça’.⁹¹

Assim, como exemplifica Kelsen, a mesma regra pode ser boa e justa a partir de um critério de justiça, ou má e injusta a partir de outro critério de justiça, portanto, uma teoria que tenha pretensões de objetividade científica somente pode apoiar-se na legalidade, de forma que o justo se identifique com o legal, ou seja, para a distinção entre justiça e injustiça considera-se a aplicabilidade ou não da regra, independentemente de seu conteúdo e extraíndo-se todo juízo de valor.

John Rawls⁹² (1921- 2002), filósofo norte-americano cuja obra “produziu um verdadeiro florescimento de hipóteses filosóficas no âmbito da teoria política

87 Hans Kelsen, austríaco, com a sua Teoria Pura do Direito a doutrina positivista atingiu o seu apogeu. Este cientista toma como referencial básico de seu raciocínio a norma jurídica e, a partir dela, deduz a Teoria Pura, que alcançou ampla repercussão no mundo jurídico. NADER, 2007, p. 29.

88 PISSARRA: FABBRINI, 2007, p. 87.

89 Id., p. 141.

90 KELSEN, Hans. **A justiça e o direito natural**, p. 90, apud PISSARRA; FABBRINI, 2007, p. 138.

91 KELSEN, Hans. **A justiça e o direito natural**, p. 93, apud PISSARRA; FABBRINI, 2007, p. 139.

92 John Rawls foi um filósofo político norte-americano, filho de William Lee Rawls, advogado de sucesso e Anna Abell Rawls, descendente da rica família Stump. Sua mãe lutou pelos direitos das mulheres na Liga de Eleitoras. Coursou filosofia em Princeton e obteve o doutorado com uma tese sobre filosofia

normativa [...]”⁹³ publicou em 1971 sua obra clássica “Uma teoria da justiça”, em que, “a partir da teoria tradicional do contrato social, busca uma alternativa para o utilitarismo que então dominava o panorama mundial da filosofia moral”⁹⁴. Basicamente, sua proposta é o que ele chama de “justiça como equidade”. Partindo da ideia de contrato social, Rawls entende que os princípios da justiça, enquanto estruturadores da sociedade, devem ser definidos por pessoas livres e racionais que estejam em posição inicial de igualdade, por esta razão sua teoria também é conhecida como novo igualitarismo.⁹⁵

Essa posição de igualdade, explica Leonetti, seria uma situação hipotética em que por não se conhecer ainda seu próprio lugar na sociedade, esse “véu de ignorância” impediria qualquer favorecimento ou desfavorecimento pessoal, reconstruindo o que ele chama de “posição original”, resultando em um acordo equitativo, ou seja, independentemente de ser um rico empresário ou um gari, escolher-se-ia aquela sociedade, por ser a mais justa.

O que interessa para Rawls não é a justiça nas relações interpessoais cotidianas, é a justiça atinente às instituições sociais, já que é por meio delas que são distribuídos direitos e deveres fundamentais e divididas as vantagens da cooperação.⁹⁶

Rawls opõe-se claramente ao intuicionismo e ao utilitarismo. O primeiro como sendo uma postura teórica que afirma existir uma pluralidade de princípios de justiça e, diante de um conflito entre eles, não havendo um método objetivo para a solução do conflito, deve-se avaliá-lo de forma que a intuição nos diga qual o princípio mais adequado ao caso. A crítica de Rawls ao intuicionismo refere-se ao fato da teoria não trazer orientação para a correta distinção entre uma boa e uma má intuição, uma impressão ou até mesmo um mero palpite. Em relação ao utilitarismo, doutrina que, em resumo, considera correto o ato que maximiza a felicidade geral, Rawls critica exatamente a questão da correção moral do ato, que, para ele, depende de

moral. Casou-se com Margaret Warfield Fox, com quem teve quatro filhos. Em Oxford, conheceu H. L. A. Hart, Isaiah Berlin, Stuart Hampshire, R. M. Hare e outros filósofos relevantes da época, que influenciaram em grande medida suas próprias concepções. Ao retornar aos Estados Unidos, obteve seu primeiro cargo como professor, na Cornell University, onde ensinou de 1953 a 1959. Foi também professor visitante em Harvard (1959-1960), no Massachusetts Institute of Technology (MIT) (1960-1962) e, além disso, membro permanente do corpo docente de filosofia de Harvard de 1962 a 1991, quando se aposentou. Rawls morreu, em casa, no ano de 2002. In LOVETT, Frank. **Uma Teoria da Justiça, de John Rawls**: Série Explorando Grandes Autores. Porto Alegre: Penso, 2013.

93 MAFFETONE; VECA, 2005, p. 293.

94 LEONETTI, 2003, p. 152.

95 MACEDO, Ubiratan Borges de. **Liberalismo e justiça social**. São Paulo: Ibrasa, 1995, apud LEONETTI, 2003, p. 153.

96 LEONETTI, 2003, p. 153.

sua qualidade intrínseca, muito além da concepção meramente consequencialista defendida pelos utilitaristas. Rawls também critica o fato de o utilitarismo ver a sociedade como um corpo, numa ideia globalizante que, para ele, ignora o indivíduo enquanto ser autônomo. Rawls questiona também até que ponto o bem-estar majoritário poderia justificar, por exemplo, a violação de direitos. Ainda, Rawls observa que o bem-estar, a felicidade, são muito relativos, o estilo de vida de um pode não ser satisfatório ao bem-estar de outro, portanto Rawls defende uma forma objetiva para distribuição dos recursos da sociedade partindo do pressuposto dos bens básicos fundamentais a qualquer estilo de vida, o que ele chamou de “bens primários” que ele classifica em dois tipos: a) sociais, distribuídos pelas instituições sociais (as riquezas, oportunidades, direitos); b) naturais (talentos naturais, saúde etc.).⁹⁷

O sujeito hipotético de Rawls, situado na “posição original”, motivado a obter seus “bens primários”, ao se confrontar com situação em que tenha que decidir entre princípios conflitantes, deverão valer-se do que ele chama “*regra maximin*”, ou seja, uma regra que hierarquize os resultados da escolha, escalonando do pior até o melhor desejável. Dessa forma, segundo Rawls, os “sujeitos acabariam comprometendo-se com dois princípios básicos de justiça”⁹⁸:

- 1) Cada pessoa deve ter um direito igual ao esquema mais abrangente de liberdades básicas iguais que for compatível com um esquema semelhante de liberdades para as demais;
- 2) As desigualdades sociais e econômicas deverão ser constituídas de tal modo que ao mesmo tempo: a) espere-se que sejam razoavelmente vantajosas para todos; b) vinculem-se a empregos e cargos acessíveis a todos.⁹⁹

O primeiro princípio vincula-se à ideia de liberdade e o segundo, o da “diferença”, vincula-se à ideia de igualdade. Gargarella explica que este “princípio da diferença” “implica a superação de uma ideia de justiça distributiva, habitual em sociedades modernas, segundo a qual o que cada um obtém é justo se os benefícios ou posições em questão também forem acessíveis aos demais.”¹⁰⁰ Por outro lado, continua Gargarella, “as maiores vantagens dos mais beneficiados pela

97 GARGARELLA, Roberto. *As Teorias da Justiça Depois de Rawls*. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

98 GARGARELLA, Roberto. *As Teorias da Justiça Depois de Rawls*. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 23-24.

99 Ibid., p. 24-25

100 Ibid., p. 25.

loteria natural só são justificáveis se elas fazem parte de um esquema que melhora as expectativas dos membros menos favorecidos da sociedade.”¹⁰¹

Com “Uma Teoria de Justiça”, John Rawls suscitou reflexões filosófico-políticas convergentes e divergentes. Roberto Gargarella reuniu em seu livro “As Teorias da Justiça depois de Rawls”, duas correntes críticas sobre a teoria de Rawls; a dos que o criticam sob o argumento de que sua teoria seria insuficientemente liberal por não respeitar o ideal de autonomia, e a corrente que considera sua teoria insuficientemente igualitária. De todo modo, Gargarella observa que parece ser unânime a crítica à teoria de Rawls ao percebê-la “[...]muito pouco interessante quanto a uma de suas principais pretensões: a de determinar de que modo as instituições devem se organizar para que as pessoas não acabem prejudicadas por questões alheias a sua responsabilidade.”¹⁰²

Será analisada com mais atenção a crítica feita a Rawls pelo economista, premiado pelo Nobel de economia por seu trabalho sobre a economia do bem-estar social, professor Amartya Sen¹⁰³. A escolha deve-se à notória contribuição de Sen para o aprimoramento do pensamento contemporâneo sobre o complexo conceito de justiça e das teorias igualitárias, e, em especial, para o aperfeiçoamento do igualitarismo de Rawls.

Inicialmente, Sen critica a proposta igualitária de Rawls pelo enfoque dado tanto à questão da igualdade a partir dos bens primários quanto à utilidade obtida com esses bens. Para Sen, o enfoque deveria estar no espaço entre a posse dos bens primários e a utilidade obtida, como se depreende de seu texto:

[d]ado que a conversão d[os] bens primários e recursos em liberdade de escolha [...] pode variar de pessoa para pessoa, a igualdade na posse de bens primários ou de recursos pode ir de mãos dadas com sérias desigualdades nas liberdades reais desfrutadas por diferentes pessoas.¹⁰⁴

Ou seja, Sen argumenta que, ainda que de posse de bens primários, o resultado da posse desses bens pode ser distinto de pessoa para pessoa pois há outros fatores preponderantes que podem afetar o resultado, por exemplo, pessoas

101 Ibid.

102 Ibid., p. XX – introdução.

103 Amartya Sen nasceu em Santiniketan, atual Bangladesh, em 1933. Após a Partição de 1947, emigrou com a família para a Índia, onde estudou antes de se doutorar em economia pelo Trinity College, em Cambridge, Reino Unido. Sen recebeu em 1998 o prêmio Nobel de economia, por seu trabalho sobre a economia do bem-estar social. É professor da Universidade Harvard, In SEN, Amartya. **A Ideia de Justiça**. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

104 SEN, Amartya. **Inequality Reexamined**. Oxford: Clarendon Press, 1992, p. 81 apud GARGARELLA, 2008, p. 73.

que vivem em condições climáticas diferentes, ou pessoas mais vulneráveis a certas doenças. Portanto, para Sen, Rawls erra ao concentrar-se nos meios para atingir liberdades, ignorando as possíveis diferenças individuais para o aproveitamento dessas liberdades. Da mesma forma Sen critica aqueles que se concentram nas condições finais pois estes levam em conta a “reação mental” do indivíduo em face de uma situação, o que pode simplesmente advir de uma adaptação de expectativas do indivíduo frente às adversidades.¹⁰⁵

A sugestão de Sen para uma teoria igualitária baseia-se em concentrar a atenção nas capacidades básicas das pessoas, considerando os diferentes desempenhos dos indivíduos. Desempenhos, para Sen, significam as “diferentes coisas que a pessoa consegue fazer ou chega a ser no desenrolar de sua vida”¹⁰⁶. Esses desempenhos sofrem diversas variantes e uma boa política igualitária deveria considerar também essas variantes.

Gargarella pondera que, se por um lado as teorias de Rawls podem ser criticadas pelo objetivismo excessivo, as de Sen também parecem ser passíveis de crítica pelo subjetivismo excessivo, fato reconhecido pelo próprio Sen ao considerar a dificuldade de solução para as ambiguidades envolvidas em sua proposta, tanto na questão das capacidades quanto dos desempenhos.¹⁰⁷

105 GARGARELLA, 2008, p. 74.

106 SEN, Amartya. Capability and Well-Being, em *The Quality of Life*, em M. Nussbaum e A. Sen (orgs.). Oxford: Clarendon Press, 1993 apud GARGARELLA, p. 75.

107 GARGARELLA, 2008, p. 76.

6 JUSTIÇA SOCIAL

O termo “justiça social”, adotado inicialmente pela doutrina católica, foi amplamente utilizado pelos socialistas, os utilitaristas, os liberais socialistas e, embora não empregada expressamente, a ideia de justiça social esteve implícita no marxismo.

Ricardo Castilho, explica que a partir da segunda metade do século XIX, com o objetivo de contrapor discursos liberais de um lado e marxistas de outro, então vigentes, e ao mesmo tempo apresentar uma nova via possível para as relações entre indivíduo, sociedade civil e Estado, pensadores ligados à Igreja Católica, retomando as lições de São Tomás de Aquino, buscaram reformular uma linha de pensamento tendo como fim o homem e o Bem Comum, era a doutrina neotomista.

Em relação à doutrina liberal, esses pensadores observaram que como resultado da prática liberal individualista, marcadamente representada pela Revolução Industrial, grande parte da população vivia em condições miseráveis, com a sociedade dividida em classes frontalmente antagônicas, sob a benção de um Estado omissivo, não-intervencionista, permissivo ao interesse privado e individual. De outro lado, o marxismo ateu ganhava cada vez mais espaço, o que obviamente contrariava interesses católicos.

Assim, a doutrina neotomista passou a defender como ideal uma sociedade de cooperação interindividual, em que seus indivíduos e a coletividade buscariam primordialmente o Bem Comum, ou seja, uma sociedade solidária. Com o advento das Revoluções Francesa em 1789 e Americana em 1776, a doutrina neotomista foi ainda mais acolhida pois era a doutrina que mais bem respondia aos anseios do igualitarismo formal posto pela então democracia liberal, democracia esta fundada na ideia de igualdade de todos perante a lei.

Os conceitos aristotélico e tomista de Justiça Geral e Justiça Legal, os quais consideravam o Bem Comum como pressuposto fundamental de justificação de toda norma, ou seja, toda norma que tivesse por objetivo o Bem Comum era considerada justa, foram adaptados pela doutrina neotomista que os adequando à nova conformação social, passou a não considerar o Bem Comum como pressuposto de justiça da norma mas a garantia da igualdade formal dos indivíduos.

A Justiça Legal de São Tomás de Aquino, que tinha como foco a justiça da lei enquanto meio para o Bem Comum passa a ser pensada com foco nos

destinatários, nos membros da sociedade, e em consequência dessa transformação, passa a ser chamada de Justiça Social, que, segundo Castilho, teria sido Luigi Taparelli D’Azeglio, jesuíta italiano, o responsável pela cunhagem do termo Justiça Social, hoje amplamente difundido.¹⁰⁸

Nos dias atuais, segundo Leonetti, o conceito de justiça social mais aceito é o adotado por Alceu de Amoroso Lima¹⁰⁹, para quem o gênero Justiça divide-se em três, a comutativa, a distributiva e a social¹¹⁰:

A justiça comutativa é a mais elementar forma de justiça. Ao dar temos o direito de receber algo de equivalente. Na justiça distributiva, temos o dever de contribuir para a coletividade, sem qualquer exigência de retribuição respectiva. Na justiça social, é a coletividade que tem o dever de contribuir para que cada pessoa humana receba na base das suas necessidades essenciais.¹¹¹

Portanto, nesse conceito, a coletividade deve partilhar a responsabilidade pela concretude da justiça social.

Leonetti, pondera que o termo justiça social chega a parecer pleonástico pois não seria possível uma justiça antissocial, ou seja, contrária ao bem viver em sociedade. Ainda, nesse raciocínio, tem-se que qualquer das formas possíveis de justiça, seja distributiva, comutativa, corretiva, retributiva, política, econômica, fiscal, tributária seria, acima de tudo uma justiça social. Observa Leonetti, que se optou em dar autonomia ao termo para enfatizar esse inter-relacionamento indivíduo-sociedade-indivíduo e deixar claro que há aspectos específicos nessa relação. Há uma combinação entre justiça social e distributiva, de modo que, para Leonetti:

Justiça Social se refere tanto à **distribuição**, entre os grupos e os indivíduos, do **bem comum** (no sentido mais amplo possível), como à **contribuição** de cada um, indivíduo ou grupo, para com a **coletividade**. A divisão dos haveres, como a dos deveres, deve ser feita segundo critérios prévios e democraticamente fixados, critérios estes fundados na necessidade e capacidade de cada um.¹¹²

108 CASTILHO, Ricardo. **Justiça Social e Distributiva** - Desafios para concretizar direitos sociais. São Paulo: Saraiva, 2009.

109 Alceu Amoroso Lima (Rio de Janeiro, 11 de dezembro de 1893 – Petrópolis, 14 de agosto de 1983) foi um crítico literário, professor, pensador, escritor e líder católico brasileiro. Foi Conde Romano, pela Santa Sé. Adotou o pseudônimo de Tristão de Ataíde. Em 1965, sua obra foi considerada para receber o Nobel de Literatura. A sua visão política, como proposta socioeconômica para o Brasil, teve muita influência do pensamento distributista. Disponível em: <https://pt.wikipedia.org/wiki/Alceu_Amoroso_Lima> Acesso em: 04 mar. 2018.

110 LEONETTI, p. 137.

111 LIMA, Alceu Amoroso. **Tudo é mistério**. Petrópolis: Vozes, 1983, p. 164 apud LEONETTI, p. 137.

112 LEONETTI, p. 173-174.

Portanto, Leonetti, assim como Alceu Amoroso Lima, entende que sociedade, Estado e indivíduos seriam os responsáveis pela consecução da justiça social. Finalmente, Leonetti formula indiretamente seu próprio conceito de justiça social, afirmando que na prática ela se concretiza quando:

- a) Os ônus e os bônus do todo social são repartidos entre todos, de acordo com critérios prévios e democraticamente definidos e segundo a capacidade e a necessidade de cada um; e
- b) É assegurado a cada indivíduo o mínimo indispensável a uma vida digna.¹¹³

Os ônus seriam os encargos para a estruturação e manutenção do Estado, os tributos, os deveres sociais (inclusive os decorrentes da solidariedade humana), e bônus os benefícios, utilidades, serviços que possam ser oferecidos aos indivíduos da sociedade. Admite, porém, a vulnerabilidade de seu conceito ao incluir termos como “democraticamente”, “capacidade”, “necessidade” e “vida digna”, termos que por si só são de complexa conceituação.

113 Id. p. 174-175.

7 O IRPF E AS INCONGRUÊNCIAS DO RIR

Feito todo esse apanhado filosófico sobre o conceito de “justiça” e suas ramificações e, interessando-nos especificamente a social, passaremos a verificar a adequação do IRPF aos princípios constitucionais que o embasam. Serão analisadas algumas situações previstas no Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 que, na opinião de Leonetti, comprometem, em maior ou menor grau, a atuação do imposto como instrumento de Justiça Social¹¹⁴.

O princípio da legalidade, previsto na CF em seu art. 150, estritamente ligado aos princípios da anterioridade e da irretroatividade, é a garantia jurídica dos contribuintes contra arbitrariedades da Administração Pública:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Este princípio advém de direito fundamental previsto também na Carta Magna:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
[...]
II - Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

A atenção ao princípio da legalidade não se limita apenas a autorização legislativa para criação ou majoração do tributo, mas toda a definição, delimitação e detalhamento necessários à exigência da obrigação tributária, caracterizando, portanto, uma reserva absoluta da lei¹¹⁵, como depreende-se do próprio CTN:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

114 LEONETTI, p. 179.

115 AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 134.

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Tendo em mente os pressupostos dos princípios da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade, passemos a analisar alguns artigos do RIR/99. Observaremos que há vários casos de confusão entre os conceitos de acréscimo patrimonial, indenização e ressarcimento.

O artigo 43, do RIR/99, considera tributáveis as férias, licenças especiais e licenças-prêmio, quando convertidas em pecúnia:

Art. 43. São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 16, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, e Lei nº 9.317, de 1996, art. 25, e Medida Provisória nº 1.769, de 1998, arts. 1º e 2º):

[...]

II - férias, inclusive as pagas em dobro, transformadas em pecúnia ou indenizadas, acrescidas dos respectivos abonos;

III - licença especial ou licença-prêmio, inclusive quando convertida em pecúnia;

Ocorre que as férias e as licenças-prêmio trazidas neste artigo do RIR, podem tanto revestir-se de natureza remuneratória quanto indenizatória. Remuneratória quando não gozadas por liberalidade do empregado, indenizatória quando por necessidade do serviço. Consideradas remunerações, amoldam-se perfeitamente ao campo de incidência “auferir renda”, no entanto, revestidas de natureza indenizatória e, portanto, tendo como finalidade indenizar um eventual prejuízo do empregado pelo fato de ter deixado de gozar suas férias ou licença em virtude da necessidade do empregador, deixam de encaixar-se no conceito de renda de modo a não mais fazer parte dos “rendimentos tributáveis”.

O STJ pacificou a questão através das súmulas 125 e 136:

Súmula 125 - O pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço não está sujeito a incidência do Imposto de Renda. (Súmula 125, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 06/12/1994, DJ 15/12/1994 p. 34815)

Súmula 136 - O pagamento de licença-prêmio não gozada por necessidade do serviço não está sujeito ao Imposto de Renda. (Súmula 136, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/05/1995, DJ 16/05/1995 p. 13549)

Solucionada a distorção, resta discutível se foi atendido o princípio da legalidade como condição primeira não apenas à criação do tributo, mas a todo detalhamento dos elementos necessários à sua exigência, ou seja, no caso das férias e licença não gozadas, o detalhamento, ao atender o princípio da legalidade, deveria vir no próprio texto legal ou como adendo a este.

Prevê o RIR que também são tributáveis:

X - Verbas, dotações ou auxílios, para representações ou custeio de despesas necessárias para o exercício de cargo, função ou emprego;

Porém, as verbas e auxílios previstos neste inciso, revestem-se claramente de caráter indenizatório, vez que se referem às despesas diretamente relacionadas ao exercício do trabalho assalariado e, como tal, não deveriam sofrer tributação pelo empregado. Ainda, o mesmo RIR traz tratamento desigual ao trabalho não-assalariado:

Art. 75. O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso I):

[...]

III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Ou seja, permite-se ao não-assalariado deduzir do IRPF a despesa do custeio necessário à percepção da receita, em flagrante tratamento diferente para situações semelhantes.

Outra situação que contraria o pressuposto do acréscimo patrimonial é a tributação sobre atualizações monetárias ou juros em decorrência do atraso no pagamento da remuneração:

Art. 43[...]

[...]

§ 3º Serão também considerados rendimentos tributáveis a atualização monetária, os juros de mora e quaisquer outras indenizações pelo atraso no pagamento das remunerações previstas neste artigo (Lei nº 4.506, de 1964, art. 16, parágrafo único).

Art. 72. Para fins de incidência do imposto, o valor da atualização monetária dos rendimentos acompanha a natureza do principal, ressalvadas as situações específicas previstas neste Decreto.

Afinal, nada mais justo que, em decorrência de atraso no pagamento da remuneração, o valor devido sofra as necessárias atualizações, de forma que estas sirvam de indenização ao empregado por eventuais prejuízos sofridos pelo atraso de seu pagamento. Assim, não poderiam tais atualizações ser consideradas como acréscimo patrimonial, mas, tão somente indenização, inserindo-se dentre os rendimentos não-tributáveis.

Outra exigência “absurda a toda prova”¹¹⁶ é considerar tributável a cessão gratuita de imóvel, ou seja, sendo gratuita não há que se falar em rendimento, mas, ainda assim o proprietário será tributado em 10% sobre o valor venal do imóvel, o que, na análise de Leonetti, provavelmente justifica-se na desconfiança do fisco em relação ao proprietário de imóvel que poderia valer-se de uma locação travestida de cessão com a finalidade de esquivar-se da tributação. Justificativa que, além de pressupor má-fé objetiva do contribuinte, ainda penaliza aquele que efetivamente cedeu gratuitamente seu imóvel.

Art. 49. São tributáveis os rendimentos decorrentes da ocupação, uso ou exploração de bens corpóreos, tais como (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 3º, Lei nº 4.506, de 1964, art. 21, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º):

[...]

§ 1º Constitui rendimento tributável, na declaração de rendimentos, o equivalente a dez por cento do valor venal de imóvel cedido gratuitamente, ou do valor constante da guia do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU correspondente ao ano-calendário da declaração, ressalvado o disposto no inciso IX do art. 39 (Lei nº 4.506, de 1964, art. 23, inciso VI).

Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

[...]

Cessão Gratuita de Imóvel

IX - o valor locativo do prédio construído, quando ocupado por seu proprietário ou cedido gratuitamente para uso do cônjuge ou de parentes de primeiro grau (Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, inciso III);

Por fim, os dez por cento sobre o valor venal do imóvel, considerados como base de cálculo do imposto, contrariam o art. 44 do CTN:

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Novamente, no §2º do artigo 49, confunde-se o caráter de ressarcimento e de acréscimo patrimonial quando define como tributáveis os juros, multas e atualizações decorrentes de atraso em pagamentos.

Art. 49. São tributáveis os rendimentos decorrentes da ocupação, uso ou exploração de bens corpóreos, tais como (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 3º, Lei nº 4.506, de 1964, art. 21, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º):

[...]

§ 2º Serão incluídos no valor recebido a título de aluguel os juros de mora, multas por rescisão de contrato de locação, e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento, inclusive atualização monetária.

Incorre na mesma classificação equivocada o inciso XIV do artigo 55, ao não reconhecer o cunho indenizatório de juros compensatórios, moratórios e indenizações por atraso de pagamento:

Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):

[...]

XIV - os juros compensatórios ou moratórios de qualquer natureza, inclusive os que resultarem de sentença, e quaisquer outras indenizações por atraso de pagamento, exceto aqueles correspondentes a rendimentos isentos ou não tributáveis;

Ressalvando apenas as indenizações por desapropriação decorrente de reforma agrária, todas as outras modalidades são tributadas, incluindo a atualização monetária, o que contraria mais uma vez o objetivo de tais indenizações, qual seja, não o de trazer acréscimo patrimonial ao indenizado, mas tão somente restituí-lo ao *status quo ante*.

Art. 120. Não se considera ganho de capital o valor decorrente de indenização (Lei nº 7.713, de 1988, art. 22, parágrafo único):

I - por desapropriação para fins de reforma agrária conforme o disposto no art. 184, § 5º, da Constituição;

Art. 123. Considera-se valor de alienação (Lei nº 7.713, de 1988, art. 19 e parágrafo único):

[...]

§ 4º No caso de desapropriação, o valor da atualização monetária integra o valor do ganho de capital realizado.

Dá tratamento privilegiado, não isonômico e discriminatório, ao excluir do cômputo do rendimento bruto para fins de base de cálculo do IRPF os auxílios-alimentação e transporte e os pagamentos a título de incentivo à adesão a

programas de desligamento voluntário, os PDVs, apenas dos servidores públicos federais:

Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

[...]

V - o auxílio-alimentação e o auxílio transporte pago em pecúnia aos servidores públicos federais ativos da Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional (Lei nº 8.460, de 17 de setembro de 1992, art. 22 e §§ 1º e 3º, alínea "b", e Lei nº 9.527, de 1997, art. 3º, e Medida Provisória nº 1.783-3, de 11 de março de 1999, art.1º, § 2º).

[...]

XIX - o pagamento efetuado por pessoas jurídicas de direito público a servidores públicos civis, a título de incentivo à adesão a programas de desligamento voluntário (Lei nº 9.468, de 10 de julho de 1997, art. 14);

Ainda, o mesmo artigo 39 não considera no cômputo do rendimento bruto do servidor público federal as despesas com meio de locomoção para a exercício das funções inerentes ao cargo, de modo que, além de trazer tratamento discriminatório em relação aos demais servidores das outras esferas, ainda confunde a natureza deste pagamento que, na verdade, trata-se não de indenização, mas de ressarcimento, que, assim considerado não deveria ser tributado em nenhuma hipótese.

XXIV - a indenização de transporte a servidor público da União que realizar despesas com a utilização de meio próprio de locomoção para a execução de serviços externos por força das atribuições próprias do cargo (Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 60, Lei nº 8.852, de 7 de fevereiro de 1994, art. 1º, inciso III, alínea "b", e Lei nº 9.003, de 16 de março de 1995, art. 7º);

Os incisos XXXI e XXXIII, listam, taxativamente, as doenças cujos portadores beneficiam-se de isenção. O texto, porém, não demonstra preocupação em saber o quão afetada foi, se foi, a capacidade contributiva deste contribuinte e, ainda, exclui a possibilidade de isenção para portadores de outras doenças, cuja gravidade possa ser mais relevante à análise do efeito sobre sua capacidade contributiva. Desconsideram-se aqui, portanto, os princípios da igualdade, da pessoalidade e da capacidade contributiva.

XXXI - os valores recebidos a título de pensão, quando o beneficiário desse rendimento for portador de doença relacionada no inciso XXXIII deste artigo, exceto a decorrente de moléstia profissional, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída após a concessão da pensão (Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, inciso XXI, e Lei nº 8.541, de 1992, art. 47);

XXXIII - os proventos de aposentadoria ou reforma, desde que motivadas por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, estados avançados de doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome de imunodeficiência adquirida, e fibrose cística (mucoviscidose), com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma (Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, inciso XIV, Lei nº 8.541, de 1992, art. 47, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 30, § 2º);

Apresentadas algumas incongruências do Regulamento do Imposto de Renda, serão observadas com mais atenção as deduções possíveis tanto dos rendimentos brutos quanto do imposto devido.

Leonetti lembra da importância do abatimento das despesas inerentes ao exercício profissional, “sob pena de se tributar àquilo que apenas aparentemente é renda mas de fato não o é”¹¹⁷. Sobre essa questão, como visto no RIR, fere a isonomia tributária a diferença de tratamento tributário dado ao trabalhador não-assalariado e ao assalariado no que se refere à possibilidade de o primeiro ter o direito ao abatimento de despesas necessárias ao exercício da atividade laboral (transporte, uniforme, anuidade do órgão de registro profissional etc.), e o segundo não.

As contribuições previdenciárias oficial e privada têm possibilidades diferentes de dedução, a oficial pode ser deduzida integralmente e a privada no limite de doze por cento do total dos rendimentos computados na determinação da base de cálculo do imposto devido na declaração de rendimentos. Considerando-se, porém, que com o avanço da idade podem ser necessárias contribuições mais vultosas, também o percentual poderia adequar-se a esses valores de forma a observar, além da personalidade, a capacidade contributiva do contribuinte.

Embora louvável não haver limitações às deduções para as despesas com saúde, o rol de possibilidades poderia ser ampliado, incluindo, por exemplo, remédios, que, para muitas pessoas, representam um gasto significativo, que certamente afeta, em muito, sua capacidade contributiva.

As deduções relativas às despesas com instrução estão, desde 2015, limitadas ao valor de R\$ 3.561,50 por pessoa, portanto, incompatível com a

117 LEONETTI, 2003, p. 191.

realidade dos reajustes anualmente previstos nas escolas particulares. Além disso, em um país onde o acesso à educação é tão precário e segregador, e sua concretude tão necessária à redução das desigualdades, este benefício poderia ser ampliado aos pagamentos efetuados aos cursos preparatórios para vestibular, cursos de idiomas, aquisição de material escolar e livros didáticos etc., atuando efetivamente como instrumento de Justiça Social. Há inclusive o Projeto de Lei do Senado (PLS) 303/2017 que propõe o fim da limitação desta dedução. Por fim, deixa-se uma crítica também ao artigo 81 do RIR que não permite a dedução de “despesas com educação de menor pobre que o contribuinte apenas eduque”, o que não traz estímulo a atitude louvável, não somente do ponto de vista humano, mas também social.

Com relação a pensão alimentícia, a legislação permite dedução apenas nos casos de fruto de decisão judicial, deixando de fora a possibilidade de pagamento por decisão arbitral ou mesmo por decisão pessoal, no caso de uma separação sem as formalidades de um divórcio, ou mesmo no pagamento de alimentos a filho havido fora do casamento, de modo que, ao distanciar-se da realidade, também o faz em relação ao princípio isonômico de igualdade. Frise-se que esta dedução não configura renúncia ao tributo, uma vez que readquire caráter tributável ao inserir-se nos rendimentos do alimentando.

Além das deduções sobre o rendimento bruto, há ainda três hipóteses que possibilitam deduções sobre o valor do imposto apurado: 1) investimentos em projetos culturais e artísticos em geral; 2) investimentos na produção de obras cinematográficas; 3) doações a fundos controlados pelos Conselhos Nacional, Estaduais e Municipais dos Direitos da Criança e do Adolescente. Sobre esse tipo de dedução, e seguindo na mesma finalidade social das hipóteses já previstas, poderiam ser incluídas as doações para instituições de assistência social sem fins lucrativos, ampliando assim o incentivo às iniciativas privadas que muitas vezes substituem o próprio Estado na função social.

8 OUTRAS INCONGRUÊNCIAS

Desde o ano 2000, o governo federal lançou por volta de uma dezena de programas de refinanciamento, os REFIS, tanto para as pessoas físicas quanto para as jurídicas. Esses programas, chamados pelo Associação Nacional dos Advogados Públicos – ANAFE, como “medidas pró-sonnegação”¹¹⁸, baseiam-se em perdão ou redução de multas e juros, elasticidade no parcelamento, utilização de prejuízo fiscal ou outros créditos, enfim, diversas benesses para o devedor. O problema é que em razão de relativa regularidade no lançamento desses programas, os devedores contumazes acabaram se acostumando a aguardar o próximo REFIS, aderir, pagar algumas parcelas com o intuito de obter certidão de regularidade fiscal para algum fim específico e quedar-se inadimplente novamente até o próximo REFIS.

De acordo com O Estadão, a Receita Federal contabilizou a expressiva soma de R\$ 176 bilhões a título de renúncia fiscal decorrente do perdão de juros e multas concedido por esses programas.¹¹⁹ Incoerente tal renúncia, especialmente em momento que o governo alega haver um “rombo” nos cofres da Previdência Social de aproximadamente R\$ 268 bilhões, a despeito de relatório da CPI da Previdência, de 25/10/2017, que negou veemente tal “rombo”, inclusive afirmando que as informações ventiladas pelo Poder Executivo têm na verdade o intuito de preparar o terreno para atuação das empresas privadas. Ainda, o mesmo relatório da CPI informa que a dívida de empresas privadas à previdência atinge a soma astronômica de R\$ 450 bilhões, montante mais que suficiente para enterrar o suposto rombo.¹²⁰

Portanto, esses programas de refinanciamento sofrem duras críticas sob o argumento de que, se por um lado demonstram ao mau pagador que a inadimplência pode valer à pena, porque dela podem advir certas benesses, de outro, desestimulam o bom pagador, que deixa de beneficiar-se com os descontos, por ter sido diligente em seus pagamentos. Mais grave ainda são as suspeitas de que esses programas sejam lançados para atender a interesses ou interessados específicos, com regras que se amoldam a determinados interesses e, ainda, que servem como moeda de troca em questões políticas.

118 Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-mar-05/refis-inadimplencia-parcelamentos-passa-bi>>. Acesso em: 11 mar. 2018.

119 Disponível em: <<http://opinioao.estadao.com.br/noticias/geral,mau-exemplo-do-refis,70002215161>> . Acesso em: 11 mar. 2018.

120 Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2017/10/25/cpi-da-previdencia-aprova-relatorio-final-por-unanimidade>> . Acesso em: 11 mar. 2018.

Outro fato bastante questionável, no mínimo dos pontos de vista dos princípios da igualdade e da pessoalidade, é em relação à lei 13.254/2016 (lei de repatriação), alterada no ano seguinte pela lei 13.428/2017. Essa lei foi criada para possibilitar às pessoas físicas e jurídicas que regularizassem valores financeiros ou bens transferidos para outro país e não declarados. Primeiramente, essa lei demonstra a fragilidade do sistema de controle dessas remessas para o exterior, afinal, é óbvio que se o fisco tivesse o controle dessas informações, atuaria diretamente sobre elas e não concederia os benefícios em troca da repatriação.

Outro ponto é que novamente fica a mensagem de que o transgressor acaba por beneficiar-se. No caso da repatriação, por exemplo, aquele que remeteu dinheiro para o exterior, beneficiado pela lei, será tributado em 15% de imposto, mais 15% de multa, ou seja, 30%, que na nova versão da lei de 2017 passou a 35,25%. Já o sonegador que manteve o dinheiro no Brasil pagará 27,5% do Imposto de Renda, mais 20% de multa e mais aproximadamente 24% de juros de mora, ou seja, algo em torno de 40% sobre o valor sonegado.¹²¹ De modo que se o sonegador mantiver o dinheiro no Brasil e comparecer espontaneamente na Receita Federal, ele pagaria aproximadamente 40% e aquele que sonegou mantendo o dinheiro no exterior, além de pagar menos, ainda pode ser anistiado de diversos crimes como os contra a ordem tributária, sonegação fiscal, sonegação de contribuição previdenciária, falsificação de documento público e particular, falsidade ideológica, uso de documentos falsos, evasão de divisas e lavagem de dinheiro, isso porque basta ao contribuinte declarar que a origem daquele dinheiro é lícita e caberá a quem contestar provar o contrário.

121 Disponível em: <<http://www.ihu.unisinos.br/159-noticias/entrevistas/561543-lei-de-repatriacao-e-uma-ilusao-e-incentiva-a-sonegacao-fiscal-entrevista-especial-com-mauro-jose-silva>>. Acesso em: 01 abri. 2018.

9 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A reflexão a que se propôs o presente trabalho envolve variantes complexas, portanto, não tem a pretensão de trazer análise conclusiva mas apresentar pontos a se ponderar ao pensarmos a tributação da pessoa física no Brasil, sua origem, sua evolução histórica, filosófica, política, econômica, social, enfim, elementos que nos mostrem o quanto permanecemos fiéis aos seus pressupostos, princípios e objetivos.

Basicamente, estes foram os pontos de reflexão:

1. A erradicação da pobreza e a redução das desigualdades são objetivos justificáveis sob os mais diversos aspectos, seja pelo sentimento de justiça quanto pelo valor jurídico “justiça” (pg. 38), seja pela busca do “equilíbrio entre as classes sociais” (pg. 39) proposta por Platão, pela justiça cristã de Santo Agostinho, pelo imperativo-categórico de Kant, pelo igualitarismo de Rawls e Sen, seja pela noção contemporânea de que “a coletividade deve partilhar a responsabilidade pela concretude da justiça social” (pg. 51), ou ainda, em um pensamento bem pragmático, simplesmente para cumprir um dos oito Objetivos de Desenvolvimento do Milênio (ODM) firmados na Assembleia Geral da ONU em 2015;
2. O IRPF teve sua progressividade aplicada em diversos formatos, da abrangência de 58 faixas de renda às atuais 4. Nesta questão, nos moldes atuais, conclui-se haver prejuízo do ponto de vista da capacidade contributiva, pois, conforme estudo feito pelo DIEESE em 2017, o ideal seria termos mais duas faixas de renda a serem tributadas pelas alíquotas de 30% e 35%. Também cabe aqui lembrar a falta de regulamentação do natimorto IGF. Some-se a essas questões o grave problema da falta de normatização quanto à periodicidade da correção das tabelas do IRPF que, além de não acompanharem a inflação, acumulando defasagem de impressionantes 83,10%, ainda se submetem ao alvedrio do governante do momento.
3. Há ainda alguns privilegiados pelo leão, como os herdeiros e investidores que, em virtude de tratamento tributário diferenciado, são largamente beneficiados de modo a estimular a propriedade do capital, desconsiderando os princípios da igualdade, da isonomia de tratamento

tributário, da capacidade contributiva e ainda dos objetivos de redução de desigualdades.

4. Além dos herdeiros e investidores, o leão mantém um círculo de amizades por assim dizer, difuso, inominado, que são aqueles beneficiados pelos reiterados programas de refinanciamento de dívidas e os que “esqueceram” de declarar bens ou valores que estejam em solo estrangeiro, causando arrepios aos princípios da igualdade, da pessoalidade, da capacidade contributiva, isonomia, além dos objetivos de cunho social.

Finalmente, a despeito de toda a evolução história, filosófica, principiológica, tecnológica, ainda temos muito a avançar. Devemos estar atentos para que princípios e objetivos tão antigos e sólidos como a igualdade e a busca pelo bem comum não sejam suplantados pelo interesse na manutenção da concentração de renda, a busca incessante do lucro a todo custo, o privilégio aos amigos do rei. Devemos sobretudo honrar os que nos precederam nessa caminhada e os que nos sucederão, para que estes possam partilhar uma sociedade mais justa e igualitária.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Tradução Torrieri Guimarães. 4. ed. São Paulo: Martin Claret, 2010.
- ARISTÓTELES. **Política**. In Aristóteles: poética, organon, política. Janice Florido (Coord.). São Paulo: Nova Cultural, 1999. (Pensadores).
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- BIRK, Dieter. Steuerrecht I. **Allgemeines Steurrecht**. München: C. H. Beck, 1988.
- _____. Steuerrecht. 6. ed. atualizada. Heidelberg: C.F. Müller, 2003, apud SHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- _____. **Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- CASTILHO, Ricardo. **Justiça Social e Distributiva - Desafios para concretizar direitos sociais**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- GARGARELLA, Roberto. **As Teorias da Justiça Depois de Rawls**. São Paulo: Martins Fontes, 2008
- GIORDANI, Mário Curtis. **História da Grécia: antiguidade clássica I**. 7. ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2001.
- LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. São Paulo: Manole, 2003.
- LOVETT, Frank. **Uma Teoria da Justiça, de John Rawls: Série Explorando Grandes Autores**. Porto Alegre: Penso, 2013.

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

MAFFETTONE Sebastiano; VECA, Salvatore (Orgs.). **A ideia de justiça de Platão a Rawls**. São Paulo: Martins Fontes, 2005

MARÍAS, Julián. **História da Filosofia**. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

MATTOS, José Roberto Abreu de. **O Conceito de Justiça no Pensamento de Santo Agostinho: algumas reflexões**. 9f. Artigo da Dissertação de mestrado – Curso de Filosofia, PUC São Paulo: “**Da Justiça absoluta à possibilidade de justiça entre os homens: um estudo sobre o conceito de justiça no pensamento de Santo Agostinho**”, 2004. Disponível em: <file:///C:/Users/rofid/Downloads/73-172-1-SM.pdf> Acesso em: 29 out.2017.

NADER, Paulo. **Filosofia do Direito**. 24. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PISSARRA, Maria Peres, FABBRINI, Ricardo (coord.). **Direito e Filosofia: A Noção de Justiça na História da Filosofia**. São Paulo: Atlas, 2007

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

SEN, Amartya. **A Ideia de Justiça**. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

SHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SMITH, A. **A Riqueza das Nações - Investigação sobre sua natureza e suas causas**. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Tradução de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008

VIEIRA, José Roberto. O IRPF e o Direito Fundamental à Igualdade: um tributo de dupla personalidade!. In Paulo Gonet Branco; Liziane Angelotti Meira; Celso de Barros Correia Neto. (Org.). **Tributação e Direitos Fundamentais** conforme a jurisprudência do STF e do STJ. São Paulo: Saraiva, [2012?].