

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO E JUSTIÇA SOCIAL**

MARCIA SEQUEIRA LAURINO

**A PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA
BRASILEIRO COMO INSTRUMENTO PARA A (NÃO) CONCRETIZAÇÃO DOS
PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA SOLIDARIEDADE E DA JUSTIÇA SOCIAL**

**RIO GRANDE – RS
2018**

MARCIA SEQUEIRA LAURINO

**A PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA
BRASILEIRO COMO INSTRUMENTO PARA A (NÃO) CONCRETIZAÇÃO DOS
PRINCIPIOS CONSTITUCIONAIS DA SOLIDARIEDADE E DA JUSTIÇA SOCIAL**

Dissertação de mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande – FURG, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito e Justiça Social.

Orientador: Carlos André Birnfeld

RIO GRANDE – RS

2018

MARCIA SEQUEIRA LAURINO

A PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA
BRASILEIRO COMO INSTRUMENTO PARA A (NÃO) CONCRETIZAÇÃO DOS
PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA SOLIDARIEDADE E DA JUSTIÇA SOCIAL

Dissertação de mestrado apresentada ao
Programa de Pós-Graduação em Direito
da Universidade Federal do Rio Grande –
FURG, como requisito parcial para a
obtenção do título de Mestre em Direito e
Justiça Social.

Orientador: Carlos André Birnfeld

Aprovada : _____ / _____ / _____

BANCA EXAMINADORA:

Professor Doutor Carlos André Sousa Birnfeld – PPGD MsDJSFURG

Professora Doutora Liane F. Hüning Pazinato – PPGD MsDJSFURG

Professora Doutora Joana Stelzer – PPGD UFSC

AGRADECIMENTOS

O que me impulsionou a retornar aos bancos acadêmicos foi a necessidade de oxigenar a minha compreensão e entendimento sobre o Direito. Creio ter alcançado este intento.

Por isso, agradeço ao PPGD-FURG por proporcionar estas novas descobertas e conhecimento e, sobretudo, ao meu Orientador Carlos André, por ter me escolhido para estar aqui como discente deste programa e por todos os ensinamentos transmitidos durante estes mais de 2 (dois) anos de orientação e debates.

Retornar à FURG depois de mais 10 anos afastada da academia foi extremamente gratificante. A FURG sempre nos coloca pessoas incríveis no caminho, por isso, agradeço a convivência com queridos e brilhantes professores e com os colegas especiais com quem pude compartilhar esta caminhada.

Agradeço aos meus colegas de trabalho Everton, Silvia, Ricardo e Joana por terem me apoiado nesta escolha e compreenderem minhas ausências, sobretudo nestes três últimos meses.

Aos meus pais Luiz e Miriam e aos meus irmãos Serginho e Luizinho por sempre me apoiarem incondicionalmente, estaremos ao meu lado em cada passo trilhado e por saberem que os momentos de maior ausência neste período tiveram uma razão de ser: a dissertação! Ao meu sobrinho-afilhado Eduardo que chegou no início desta caminhada e mostrou como a vida é mais colorida e cheia de amor quando se tem sobrinhos! À minha avó Zilda que sempre defendeu a educação, me apoiou e incentivou nos estudos.

Ao meu amor Gustavo por estar ao meu lado de corpo e alma, em todos os dias deste Mestrado, me apoiando, incentivando, debatendo, me trazendo calma, tranquilidade e confiança.

A todos vocês agradeço imensamente!

Direito e Justiça caminham enlaçados; lei e Direito é que se divorciam com freqüência. (...)

Justiça é Justiça Social, antes de tudo: é atualização dos princípios condutores, emergindo nas lutas sociais, para levar à criação duma sociedade em que cessem a exploração e opressão do homem pelo homem; e o Direito não é mais, nem menos, do que a expressão daqueles princípios supremos, enquanto modelo avançado de legítima organização social da liberdade. Mas até a injustiça como também o Antidireito (isto é, a constituição de normas ilegítimas e sua imposição em sociedades mal organizadas) fazem parte do processo, pois nem a sociedade justa, nem a Justiça corretamente vista, nem o Direito mesmo, o legítimo, nascem dum berço metafísico ou são presente generoso dos deuses: eles brotam nas oposições, no conflito, no caminho penoso do progresso, com avanços e recuos, momentos solares e terríveis eclipses.

(Roberto Lyra Filho)

RESUMO

A presente pesquisa pretende verificar se a progressividade do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) pode ser importante ferramenta para concretizar a Solidariedade e a Justiça Social. A discussão inicia-se na construção, por meio de interpretação dos dispositivos constitucionais, de que tais institutos – da Solidariedade e da Justiça Social – são Princípios Constitucionais e, portanto, devem nortear toda a hermenêutica constitucional. Num segundo momento, tratamos de alguns Princípios Constitucionais Tributários, dentro os quais consideramos a Progressividade, eis que, mais do que critério para se calcular o IRPF, também é Princípio Constitucional (Tributário). Ao lado de princípios como da Legalidade, da Isonomia, da Capacidade Contributiva e da Vedação ao Confisco, fazem o IRPF não apenas um meio de arrecadação estatal, mas também instrumento de transformação social. Para tanto, foi utilizado o método de pesquisa indutivo, em que nos utilizamos de pesquisa legal, bibliográfica e jurisprudencial e o método de interpretação foi o hermenêutico-sistemático. Por fim, tendo como norte a função do IRPF discute-se se a progressividade deste imposto efetivamente concretiza os Princípios da Solidariedade e da Justiça Social, cujo conceito por nós trabalhado acaba, necessariamente, passando pelo mínimo existencial. Os resultados encontrados foram que, formalmente, a progressividade está presente no IRPF, porém, materialmente não atende ao mínimo existencial, o qual tem sido tributado em face da faixa de isenção vigente. Com isso, identificamos que a faixa de isenção deveria ser ampliada, as bases de cálculo e alíquotas deveriam ser mais estratificadas, pois a progressividade vigente tributa mais severamente os mais pobres, e por isso não concretiza os Princípios da Solidariedade e Justiça Social.

Palavra-Chave: Imposto de Renda sobre a Pessoa Física. Progressividade. Solidariedade. Justiça Social. Mínimo existencial

ABSTRACT

Trough this paper we intend to verify if the progressivity from Income Tax can be an important tool to achieve Solidarity and Social Justice. The discussion begins with the construction, through constitutional interpretation, that such institutes - Solidarity and Social Justice - are Constitutional Principles and, therefore, must guide all constitutional hermeneutic. We consider that Progressivity, rather than a criterion for Income Tax calculating, is also a Constitutional Principle (Tributary) which, along with other classic principles such as Legality, Isonomy, contributory capacity and Confiscation ban, became the Income Tax not just a collection means, but also an social transformation instrument. Therefore, we used the inductive method, through legal, bibliographical and jurisprudential research and the interpretation method was the hermeneutic-systematic.

. Finally, it is discussed whether the progressivity of this tax effectively materializes the Solidarity and Social Justice Principles, whose concept worked by us necessarily passing through the existential minimum. The results were that progressivity is formaly present at Income Tax, but, materially, it does not meet the existential minimum, which has been taxed in the face of the current exemption range. With this, we identified that the exemption range should be enlarged, the calculation bases and rates should be more stratified, because the current progressiveness taxes is more severe with poor population, and therefore does not materialize the Principles of Solidarity and Social Justice.

Key-Word:.Income Tax. Progressivity. Solidarity. Social Justice. Existential minimum.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	09
1. OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA SOLIDARIEDADE E DA JUSTIÇA SOCIAL	12
1.1 A compreensão dos Princípios na Ordem Constitucional brasileira	12
1.2 A compreensão da Solidariedade como Princípio Constitucional	19
1.3 A compreensão da Justiça Social como princípio constitucional	23
1.4 A garantia do Mínimo Existencial como materialização dos Princípios da Solidariedade e da Justiça Social	27
2. A PROGRESSIVIDADE COMO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E DEMAIS PRINCÍPIOS ORIENTADORES DA ORDEM TRIBUTÁRIA	30
2.1 Princípio da Progressividade	31
2.2 Princípio da Legalidade Tributária	35
2.3 Princípio da Isonomia	37
2.4 Princípio da Capacidade Contributiva	40
2.5 Princípio da Vedação ao Confisco	46
3. IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA NO BRASIL: ASPECTOS HISTÓRICOS, CONSTITUCIONAIS E LEGAIS	49
3.1 Aspectos Históricos	49
3.1.1 Cronologia Constitucional	49
3.1.2 Cronologia Legislativa	50
3.2 O Imposto sobre a Renda da Pessoa Física na Constituição Vigente	60
3.3 O Imposto sobre a Renda da Pessoa Física na Legislação Vigente	66
3.3.1 Conceito de Renda	67
3.3.2 Sujeitos Passivo	69
3.3.3 Base de Cálculo e Alíquotas	69
4. A (NÃO) CONCRETIZAÇÃO DA SOLIDARIEDADE E DA JUSTIÇA SOCIAL PELA PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA O BRASIL	71
4.1 A Solidariedade como fundamento da tributação	71
4.2 A Função do Imposto sobre a Renda	73

4.3 A Progressividade do Imposto sobre a Renda como veículo para concretização dos Princípios da Solidariedade e da Justiça Social e materializador do mínimo existencial	77
4.4 Efetiva concretização dos Princípios da Solidariedade e da Justiça Social pela progressividade do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física	79
CONCLUSÕES	85
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	89

INTRODUÇÃO

É papel do pesquisador, sobretudo na área das ciências humanas, questionar e repensar teorias e conceitos tidos como inarredáveis, justamente em face da mutação social e das novas concepções que daí emergem. Diante disso, pretendemos através desta pesquisa verificar a ocorrência da concretização dos Princípios Constitucionais da Solidariedade e da Justiça Social através do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, especificamente no que tange a sua progressividade.

Dessa forma também se alcança uma das linhas de pesquisa do presente Programa de Pós-Graduação que é, justamente, a realização constitucional da solidariedade.

Embora alguns trabalhos científicos já tenham cuidado da progressividade de alguns impostos como instrumento de justiça social no Brasil, no presente trabalho, a abordagem diferenciada acerca do tema está na inter-relação conferida aos Princípios da Solidariedade e da Justiça Social que permeia a ordem constitucional e sua relação com o direito tributário.

Diante da realidade social vivenciada, em que muito se fala acerca da acumulação de renda e do aumento das desigualdades sociais, a hipótese do presente trabalho é de que a progressividade do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física não concretiza adequadamente aos Princípios da Solidariedade e da Justiça Social.

O objetivo geral é demonstrar que a progressividade do Imposto sobre a Renda da Pessoa tem tributado o mínimo existencial e por isso compromete a concretização dos Princípios Constitucionais da Solidariedade e da Justiça Social. Dentre os objetivos específicos, propomo-nos a evidenciar o que entendemos por Princípio Constitucional, trazendo nossos referenciais teóricos, diferenciar Princípios e Regras Constitucionais, conceituar os Princípios da Solidariedade, da Justiça Social e da Progressividade a partir da Constituição vigente, trazer a conceituação doutrinária de alguns Princípios Constitucionais Tributários, apresentar um panorama histórico e vigente do Imposto sobre a Renda na Constituição e na legislação, descrever a progressividade no IRPF na lei vigente e verificar porque ela

não cumpre o mínimo existencial e não concretiza os Princípios da Solidariedade e da Justiça Social.

O método de pesquisa empregado foi o indutivo e o método de interpretação o hermenêutico-sistemático.

Assim, no primeiro Capítulo do trabalho expomos nossa compreensão acerca dos princípios constitucionais e quais os referenciais teóricos adotados – salientando que o nosso objetivo não é aprofundar tais teorias, mas somente localizar as bases que permitam afirmar que a Solidariedade e a Justiça Social são consagrados Princípios na Constituição de 1988 e, por isso, devem conformar toda a interpretação que se faça da Constituição e do ordenamento jurídico como um todo. Nesse capítulo trazemos, dentre outros, Dworkin, Alexy, Canotilho, Birfeld, Greco, Salet.

Nesse viés, como corolário lógico dos Princípios da Solidariedade e da Justiça Social, situa-se o mínimo existencial eis que os materializa concretamente, conforme pretendemos demonstrar.

Nesta esteira, no Capítulo II abordamos alguns dos Princípios Constitucionais Tributários, conferindo mais atenção à Progressividade - eis que nem todos doutrinadores o tratam como um princípio, o que nos recomenda reforçá-lo - interpretados sob o viés da Solidariedade e da Justiça Social, eis que são base para a compreensão do sistema tributário. Assim, abordamos os seguintes Princípios Tributários: Progressividade, Legalidade, Isonomia, Capacidade Contributiva e Vedação ao Confisco. Neste capítulo usamos como base teórica autores tributaristas como Carrazza, Coelho, Baleeiro, Costa, Barros, dentre outros.

No Capítulo III nos detemos exclusivamente ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, fazendo um apanhado histórico de seu surgimento nas antigas Constituições e na legislação infraconstitucional, com enfoque na sua progressividade, além de tratar da sua atual normatização no texto constitucional e na legislação em vigor, tratando de institutos específicos imanentes ao tema como base de cálculo, alíquotas, forma de cálculo, lançamento, etc.

No Capítulo IV, ponderando todos os conceitos e teorias trazidos até então, procuramos demonstrar de que maneira a progressividade pode ser considerada instrumento de concretização dos Princípios da Solidariedade e da Justiça Social, máxime ao assegurar o mínimo existencial, e se de fato tem se identificado esta sua capacidade no vigente Imposto sobre a Renda da Pessoa Física. Utilizamos como referenciais teóricos Bobbio, Pikkkety, Gobetti e Orair, Eros Grau, dentre outros.

Por fim, cumpre esclarecer que, justamente, na toada da solidariedade é que se utiliza a terceira pessoa do plural na escrita deste trabalho, pois realizado sob verdadeira orientação de meu orientador.

1. OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA SOLIDARIEDADE E DA JUSTIÇA SOCIAL

Neste capítulo propomo-nos a abordar os Princípios da Solidariedade e da Justiça Social, ambos com escopo na Constituição da República de 1988. Importante, portanto, antes disso, referir a nossa compreensão do direito constitucional¹, especialmente acerca dos princípios e quais os referenciais teóricos adotados neste trabalho, salientando que o nosso objetivo não é aprofundar as teorias adiante citadas, mas tão somente fixar as bases necessárias para a compreensão do tema.

1.1. A compreensão dos Princípios na Ordem Constitucional brasileira

O direito é uma prática interpretativa e só desta forma pode ser efetivamente compreendido (DWORKIN, 2000, p. 37). De acordo com Humberto Ávila (2016, p. 51-52) interpretação não se caracteriza como um ato de descrição de um significado previamente dado, mas como um ato de decisão que constitui a significação e os sentidos de um texto, reconstruindo sentidos:

[...] a atividade do intérprete – quer julgador, quer cientista – não consiste em meramente descrever o significado previamente existente dos dispositivos. Sua atividade consiste em constituir estes significados. Em razão disso, também não é plausível aceitar a idéia de que a aplicação do direito envolve uma atividade de subsunção entre conceitos prontos antes mesmo do processo de aceitação.

É consenso que todo ordenamento jurídico é constituído por textos normativos², a interpretação que se faz delas é que gerou a distinção entre princípios, regras e postulados, conforme a doutrina ora explorada. Em que pese a abordagem deste capítulo se referir a Constituição da República de 1988, utilizaremos doutrina estrangeira para abordar o tema, pois é a pioneira e mais

¹ Dá-se ao tema uma abordagem que tem sido denominada de pós-positivista. Luis Roberto Barroso (2001, p. 44) entende a compreensão do direito pós-positivismo como um conjunto de ideias difusas que ultrapassam o legalismo estrito do positivismo normativista, sem recorrer as categorias da razão subjetiva do jusnaturalismo. Sua marca é a ascensão dos valores, o reconhecimento da normatividade dos princípios e a essencialidade dos direitos fundamentais. Com ele, a discussão ética volta ao Direito. O pluralismo político e jurídico, a nova hermenêutica e a ponderação de interesses são componentes dessa reelaboração teórica, filosófica e prática que fez a travessia de um milênio para o outro.

² Humberto Ávila (2016, p. 50) refere que normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos. Daí se afirmar que os dispositivos se constituem no objeto da interpretação; e as normas, no seu resultado.

consagrada acerca da Teoria dos Princípios.

Ronald Dworkin (2000, p. 39-41) é um dos autores que passou a tratar da distinção entre princípios e regras, e para quem a mesma se dá quanto a natureza da orientação que oferece. Para este autor americano a aplicação das regras se dá no modo tudo-ou-nada, vez que uma regra fatalmente irá excluir outra, isto é, se cabe a aplicação de uma regra, obrigatoriamente se exclui as demais. Já os princípios, são aplicados conforme uma dimensão de peso (importância), em que um princípio de maior peso se sobrepõe a outro, sem invalidá-lo.

Utilizamo-nos da lição de Humberto Ávila (2016, p. 56-57) que bem sintetiza o pensamento de Dworkin:

[...] A finalidade do estudo de Dworkin foi fazer um ataque geral ao Positivismo (*general attack on Positivism*), sobretudo no que se refere ao modo aberto de argumentação permitido pela aplicação do que ele viria a definir como princípios (*principles*). Para ele as regras são aplicadas ao modo tudo ou nada (*all-or-nothing*), no sentido de que, se a hipótese de incidência de uma regra é preenchida, ou é a regra válida e a consequência normativa deve ser aceita, ou ela não é considerada válida. No caso de colisão entre regras, uma delas deve ser considerada inválida. Os princípios, ao contrário, não determinam absolutamente a decisão, mas somente contêm fundamentos, os quais devem ser conjugados com outros fundamentos provenientes de outros princípios. Daí a afirmação de que os princípios, ao contrário das regras, possuem uma dimensão de peso (*dimension of weight*), demonstrável na hipótese de colisão entre os princípios, caso em que o princípio com peso relativo maior se sobrepõe ao outro, sem que este perca sua validade. Nessa direção, a distinção elaborada por Dworkin não consiste numa distinção de grau, mas numa diferenciação quanto à estrutura lógica, baseada em critérios classificatórios, em vez de comparativos, como afirma Robert Alexy. A distinção por ele proposta difere das anteriores porque se baseia, mais intensamente, no modo de aplicação e no relacionamento normativo, estremando as duas espécies normativas.

A doutrina de Robert Alexy (1999, p. 73-74) também é de fundamental importância para a teoria dos princípios. Este autor alemão calca sua teoria acerca da colisão dos direitos fundamentais na distinção entre regras e princípios. Para se obter resposta à questão de como as colisões podem ser solucionadas, devem ser tomadas decisões fundamentais sobre a estrutura fundamental da dogmática dos direitos fundamentais. A primeira decisão fundamental proposta por Alexy discute se os direitos fundamentais são ou não direitos. A segunda decisão fundamental recai no que eles são como direitos – se regras ou princípios – considerada para o autor não só a solução do problema da colisão, senão também as respostas a quase

todas as questões da dogmática dos direitos fundamentais que dependem desta decisão fundamental.

Nessa linha, Alexy (1999, p. 74) conceitua princípios como “normas que ordenam que algo seja realizado em uma medida tão ampla quanto possível relativamente a possibilidades fáticas ou jurídicas. [...] são, portanto, *mandamentos de otimização* [...]” E afirma que é por meio da ponderação que se soluciona a colisão de princípios (grifo no original).

De outro lado, Alexy qualifica as regras como mandamentos definitivos, aplicadas por subsunção – não ponderação – e, uma vez válidas, não podem fazer mais ou menos do que sua ordenação estabeleça. As regras reconhecem somente a alternativa validez ou não-validez.

Alexy se utiliza de diversos critérios diferenciadores, como a “lei de colisão”, em que a natureza dos princípios implica na máxima da proporcionalidade que se caracteriza por três máximas: adequação, necessidade e razoabilidade em sentido estrito. Outro critério de discriminação fundamentado por Alexy é o absolutismo normativo, entendo que não existem princípios absolutos, ao contrário da regras.

Entretanto, o autor alemão não se contenta com este estado de coisas e sugere que a teoria dos princípios necessita de um complemento, eis que regras e princípios não levam a um modelo completo do sistema jurídico e, assim sugere a necessidade de uma teoria da argumentação jurídica de maior alcance:

[...] Si se quiere lograr un modelo adecuado del sistema jurídico, entonces se debe anadir a estos dos niveles que expresan, em relación com la cuestión de la corrección de la decisión, el lado pasivo del sistema jurídico, outro lado activo referido a esta cuestión. Los niveles de la reglas e de los principios devem certamente complementarse com um tercero, a saber, com uma teoria de la argumentación jurídica, que dice cómo, sobre la base de ambos los niveles, es posible uma decisión racionalmente fundamentada. (ALEXY, 1988, p. 147-148)³.

³ Para se alcançar um modelo adequado do sistema jurídico deve-se adicionar a estes dois níveis que expressam, em relação à correção de decisão, o lado passivo do sistema jurídico, outro lado ativo referente a esta questão. Os níveis das regras e dos princípios devem ser complementados com um terceiro, qual seja, uma teoria da argumentação jurídica, que diz como é possível uma decisão racionalmente fundamentada, com base em ambos os níveis. (Tradução nossa)

A teoria da argumentação jurídica, de acordo com Alexy, é um caso de argumentação prática, que vale tanto para a subsunção de regras quanto para a ponderação de princípios, restando claro que sempre que exibam conteúdo moral, há que se impor a aplicação das questões morais, suscetíveis de controle racional.

Não há como se falar em princípios e regras sem referir a doutrina portuguesa de José Joaquim Gomes Canotilho (2003, p. 1159 - 1190) ao tratar do sistema normativo aberto de regras e princípios. De início, o autor sugere diversos critérios de diferenciação, a saber: grau de abstração, grau de determinabilidade, caráter de fundamentabilidade, proximidade da idéia de direito, natureza normogénica, etc. Devido a complexidade da distinção, o autor argumenta ser imprescindível esclarecer duas questões: qual a função dos princípios (se retórica, argumentativa ou se norma de conduta); e se existe um denominador comum entre regras e princípios, esclarecendo:

Os princípios são normas jurídicas impositivas de uma *otimização*, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os constitucionalismos fácticos e jurídicos; as *regras* são normas que prescrevem imperativamente uma exigência (impõem, permitem ou proíbem) que é ou não é cumprida (nos termos de Dworkin: *applicable in all-or-nothing fashion*); a convivência dos princípios é conflitual (Zagreblelsky), a convivência das regras é antinômica; os princípios coexistem; as regras antinômicas excluem-se. Consequentemente, os princípios, ao constituírem-se *exigências de otimização*, permitem o balanceamento de valores e interesses (não obedecem, como as regras, à lógica do tudo ou nada), consoante seu *peso* e a ponderação de outros princípios eventualmente conflitantes; as regras não deixam espaço para qualquer outra solução, pois se uma regra vale (tem validade) deve cumprir-se na exacta medida de suas prescrições, nem mais nem menos.

Assim, para Canotilho (2003, p. 1182-1183), havendo em momentos de tensão ou antagonismo entre princípios, utiliza-se da ponderação e da concordância prática, conforme seu peso e as circunstâncias do caso. De outro lado, como as regras contêm fixações normativas definitivas, não se admite a validade simultânea de regras que se contradizem.

Observação importante prestada pelo autor (2003, p. 1182-1183) é que:

Os princípios não permitem opções livres aos órgãos ou agentes concretizadores da constituição (impredictibilidade dos princípios); permitem sim projeções ou irradiações normativas com um certo grau de discricionariedade (indeterminabilidade), mas sempre limitadas pela juridicidade objetiva dos princípios.

Ponto de destaque da doutrina de Canotilho é o que ele denomina como princípios estruturantes, que são constitutivos e indicativos das ideias diretivas da ordem constitucional. Para o autor, estes princípios se concretizam por meio de outros princípios gerais e especiais (ou sub-princípios) que os densificam, isto é, que os concretiza, explicando esta relação por meio de uma pirâmide, constando no topo os princípios estruturantes, imediatamente embaixo os princípios constitucionais gerais, abaixo destes os princípios constitucionais específicos e na base as regras constitucionais.

Voltando-nos à doutrina brasileira, destacamos Humberto Ávila (2016, p. 102/147-148) que inovando e, de certa forma, contrapondo-se aos entendimentos acima destacados, entende que os dispositivos normativos possuem classificação tricotômica: princípios, regras ou postulados. Em que pese descreva conceitos distintos para cada um deles, afirma que o que define uma norma como princípio, regra ou postulado⁴ não é a sua análise abstrata, mas o modo em que o texto normativo será aplicado pelo intérprete. Mais do que isso, afirma que a diferenciação baseada no conflito e na forma normativa está ultrapassada, devendo se utilizar na justificação como critério.

Tal autor conceitua os princípios como normas finalísticas, eis que estabelecem um fim a ser atingido, ou seja, uma função diretiva para a determinação de condutas, defendendo um modelo de aplicação criteriosa, onde os princípios possuem funções específicas, ainda que com ponderações, que não afastam as regras eventualmente aplicáveis.

Nesse sentido transcrevemos o conceito de princípios por ele elaborado (2016, p. 102)⁵:

⁴ O conceito de *postulados* é uma criação sua, assim entendidos como metanormas ou normas de segundo grau, que orientam a aplicação de outras normas, logo, não se dirigem ao Poder Público ou ao jurisdicionado, mas ao intérprete e aplicador do direito. Seu funcionamento é diferente dos princípios e das regras, pois não se situam no mesmo nível. O autor trata como postulados as normas da proporcionalidade, da razoabilidade, da ponderação, da concordância prática e proibição do excesso (ÁVILA, 2016, p. 163-165).

⁵ Humberto Ávila (2016, p. 104) refere que os princípios não se confundem com valores, afastando-se destes, pois os princípios se situam no plano deontológico (ética normativa), estabelecendo obrigatoriedade de adoção de condutas, enquanto que os valores se situam no plano axiológico e por isso apenas atribuem uma qualidade positiva a determinado elemento.

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.

Quanto às regras, o autor entende que há um comportamento descritivo: “(...) as regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência (...) entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.” Propõe um modelo moderado, sem que se exija obediência incondicional às regras nem que elas sejam meros “conselhos”, que podem ou não ser seguidos.

Contrariando as concepções dos autores anteriormente citados quanto a ponderação dos princípios, Ávila (2016, p. 82) afirma que é uma incoerência afirmar que somente os princípios possuem dimensão de peso, aliás, é uma incorreção se afirmar que os princípios possuem esta dimensão de peso, como se já estivesse incorporado a este tipo de norma. Para o autor, a dimensão de peso não é atributo abstrato dos princípios, que justifique a diferença lógica com as regras, mas resultado de juízo valorativo do aplicador do direito.

Outro ponto defendido por Ávila (2016, p. 114-115) de forma isolada, contrariando a doutrina tradicional é de que o descumprimento de uma regra-constitucional é mais grave do que de um princípio, pois aquelas têm uma pretensão de decidibilidade que os princípios não têm. E assim refere o autor: “enquanto as regras têm a pretensão de oferecer uma solução provisória para um conflito de interesses já conhecido [...] os princípios apenas oferecem razões complementares para solucionar um conflito futuramente verificável”.

Nesta mesma linha o referido autor discorda do posicionamento dos demais autores referidos neste item, de que havendo conflito entre um princípio-constitucional e uma regra-constitucional deve prevalecer um princípio. Para Ávila, a pretexto de aumentar a efetividade de uma norma, a doutrina a denomina de princípio e, assim, legitima sua flexibilização e enfraquece sua eficácia, aumenta a injustiça por meio do incremento do decisionismo – em face da ausência de critérios objetivos para sua aplicação e com a intenção de difundir uma aplicação

progressista, acaba legitimando o próprio conservadorismo (ÁVILA, 2016, p. 115-116).

É, todavia, na obra *Arquitetura Normativa na Ordem Constitucional brasileira* (BIRNFELD, 2008) embasada na doutrina de Dworkin, Alexy e Canotilho acima referida, que entendemos estar a melhor concepção acerca da Teoria dos Princípios Constitucionais.

Birnfeld (2008, p. 15-21) concebe a ordem constitucional como “espaço conformativo da realidade que assenta-se (sic) em quatro planos de ação normativa, um composto por princípios e três compostos de regras”. O autor, como ele mesmo revela, não se afasta das teorias de Canotilho, Alexy e Dworkin no que tange às questões de fundo; a diferença está na abordagem.

Assim, Birnfeld (2008) estabelece que os princípios constituem-se em normas cuja aplicabilidade envolve otimização e sopesamento. Otimização, pois um princípio sinaliza uma meta, um resultado a ser alcançado e o sopesamento, porque este resultado pressupõe a convivência interlocutiva com outras metas preconizadas por outras normas, resultando na aplicação ponderada ou proporcional de ambas as normas. Refere, ainda, que os princípios explicitam três funções: hermenêutica, regulatória e a de sinalizar diretrizes para o legislador ordinário.

O autor destaca também a densificação normativa representada graficamente por CANOTILHO na forma de pirâmide, cujo grau de abstração é reduzido quanto mais próximo da base da pirâmide. Assim, no topo se encontram os princípios estruturantes, seguido abaixo dos princípios constitucionais gerais, dos princípios constitucionais específicos e, na base, as regras (BIRNFELD 2008, p. 23-25).

Ao lado dos princípios e inovando no plano doutrinário, o autor aborda as regras, dividindo-as em três planos normativos – poderes, direitos e deveres – cujo escopo é o de materializar os princípios, sem contrariá-los, seja pelo seu texto, seja pela hermenêutica⁶. Sobre as regras que estabelecem poderes refere que (2008, p. 30):

⁶ José Afonso da Silva (2009, p. 44) refere que as regras constitucionais são de três tipos: regras ônticas, regras técnicas e regras deônticas.

[...] são regras que delimitam, organizam e atribuem diferentes funções e prerrogativas públicas e privadas para atuação no espaço público, nos variados processos que envolvem a criação ou a materialização de direitos e obrigações com respaldo no aparato coercitivo do Estado.

Nesse ponto, destaca ainda que as regras sobre poder não podem mais ser concebidas como regras de Estado, mas como regras cidadãs, eis que o *Estado é instrumento da cidadania e seu poder é o Poder do Povo* (2008, p. 31). Esta concepção é uma das grandes diferenças de abordagem trazidas por este autor.

Acerca das regras sobre direitos, refere que são a razão do ordenamento jurídico em essência, designando tanto o fenômeno complexo da normatividade das relações, como as normas que expressam prerrogativas de natureza subjetiva da cidadania em face da coletividade e do Estado. E quanto as regras sobre deveres, que se destinam tanto ao Estado quanto a cidadania, abrangem qualquer dever de conteúdo positivo ou negativo inserto no texto constitucional.

Em que pese o foco deste trabalho ser dar em torno de três grandes princípios constitucionais (assim se defende), pode ser paradoxal o fato de nos apoiarmos na doutrina de Birnfeld justamente em razão da sua divisão tricotômica das regras. Contudo, nossa compreensão se dá desta maneira exatamente em face do que Canotilho (2003, p. 1183) chama de *princípio da unidade hierárquico-normativa*, no qual todas as normas contidas numa constituição formal possuem igual dignidade e assim, reflete em uma coerência narrativa de todo o sistema jurídico⁷ e, acresce-se: independente de ser princípio ou regra.

1.2. A compreensão da Solidariedade como Princípio Constitucional

A Constituição da República de 1988 representa um marco jurídico no processo de democratização do país, consolidando a ruptura com o regime ditatorial e a instauração de um regime político democrático no Brasil.

Elegendo os valores da cidadania e da dignidade da pessoa humana,

⁷ É o que Luis Roberto Barroso (2001, p. 34) denominava, em 2001, de *filtragem constitucional*, isto é, na ideia de que toda a ordem jurídica deve ser lida e apreendida sob a lente da Constituição, de modo a realizar os valores nela consagrados.

como fundamentos do Estado, dentre outros, a Constituição de 1988 contempla diversos meios para a construção do Estado Democrático de Direito⁸. Para Eros Grau (2002, p. 37), embora a Constituição não se refira expressamente ao Estado Social de Direito, em face do seu caráter principiológico e programático, a interpretação da totalidade das normas que comportam os princípios fundamentais, os direitos e garantias fundamentais, direitos sociais a ordem tributária e a ordem econômica, indicam-no como objetivo a ser atingido, conferindo à sociedade a prerrogativa de um Estado efetivamente responsável pela promoção da justiça social.

Na obra *o Estado Fiscal*, José Casalta Nabais (2004 *apud* DINIZ, 2007, p. 176), professor da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, traz as seguintes considerações a respeito da natureza do Estado Fiscal Social:

[...] um estado baseado na liberdade e na correspondente responsabilidade individual, em que cabe, em primeira linha, a cada um, angariar os meios de sustento para si e para a sua família. O Estado apenas será chamado a intervir, através da realização de prestações sociais (monetárias ou em espécie), se e na medida em que o indivíduo, por quaisquer motivos, estruturais ou conjunturais, não esteja em condições de prover a esse mesmo sustento. [...] O que significa que somente relativamente àqueles cidadãos que não consigam atingir os mínimos existenciais dos referidos direitos sociais, o Estado tem o dever de atuar.

Em verdade, os princípios constitucionais brasileiros de 1988 conduzem à interpretação do que se entende como desiderato de um Estado de Direito Social, senão, vejamos: o artigo 1º elenca a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político como *fundamentos* da República.

O artigo 3º enuncia seus *objetivos fundamentais*: a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; a garantia do desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e da marginalização; a redução das desigualdades sociais e regionais; a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, de raça, de

⁸ O Estado Democrático de Direito tem um conteúdo transformador da realidade, não se restringindo, como o Estado Social de Direito, a uma adaptação melhorada das condições sociais de existência. Assim, o seu conteúdo ultrapassa o aspecto material de concretização de uma vida digna ao homem e passa a agir simbolicamente como fomentador da participação pública no processo de construção e reconstrução de um projeto de sociedade, apropriando-se do caráter incerto da democracia para veicular uma perspectiva de futuro voltada à produção de uma nova sociedade, onde a questão da democracia contém e implica, necessariamente, a solução do problema das condições materiais de existência (STRECK e MORAES, 2013, p. 113).

sexo, de cor, de idade e de quaisquer outras formas de discriminação.

E o artigo 170 dispõe que a ordem econômica brasileira é fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tendo por finalidade assegurar a todos a existência digna, de acordo com os ditames da justiça social, observando-se alguns princípios.

Assim, sendo a construção de uma sociedade *livre, justa e solidária* um dos objetivos da República⁹ e estando posicionada no Título I – Dos Princípios Fundamentais – da CF/88, por meio de uma interpretação axiológica, entendemos que a solidariedade foi alçada a Princípio Constitucional e como tal, conforme expõe Birnfeld (2008, p. 21) acerca dos princípios, deve se revelar como opção civilizatória sobre os rumos pretendidos pela sociedade brasileira para si própria a partir de 1988.

A defesa do discurso jurídico solidarista concorreu expressivamente para a queda do Estado Liberal e a consolidação do Estado Social, cuja instalação resultou na criação dos direitos fundamentais de segunda geração ou direitos sociais. No Brasil, a urgência do discurso solidarista e sua relação com as instituições do Estado Social, são encontradas nas obras de juristas como Rui Barbosa, Tobias Barreto e Joaquim Nabuco, conforme ressalta Godói (2005, p. 147).

Para Marco Aurélio Greco (2005, p. 173):

A construção de uma sociedade solidária, tal como projetada pelo constituinte, pressupõe o abandono do egocentrismo, do individualismo possessivo, e na assunção, por cada um, de responsabilidades sociais em relação à comunidade, e em especial em relação àqueles que se encontrarem numa situação de maior vulnerabilidade.

É nítido o conteúdo ético e moral intrínseco ao que consideramos um conceito de solidariedade elaborado por Greco, ao lado do valor jurídico.

Desde seu preâmbulo a Constituição de 1988 preocupou-se com o sentido social da dimensão humana, apontando para o ideal de solidariedade e fraternidade através de elementos como liberdade, segurança, igualdade e justiça, os quais são considerados mecanismos potencializadores de uma sociedade fraterna.

⁹ A exemplo da Constituição Portuguesa que em seu artigo 1º, ao tratar da República Portuguesa dispõe: Portugal é uma República soberana, baseada na dignidade da pessoa humana e na vontade popular e empenhada na construção de uma sociedade livre, justa e solidária (PORTUGAL, 1974).

Contudo, em pese a solidariedade esteja vinculada à ideia de fraternidade, as mesmas não se confundem. Marco Aurélio Greco (2005, p. 174) traz esta distinção: “[...] enquanto a solidariedade expressa diferentes formas de auxiliar o outro, *junto ao próximo*; a fraternidade implica maiores proporções de afeto e de pessoalidade, que se manifestam por meio do amor, da tolerância, da cooperatividade e do respeito, compreendendo, assim, modos de atuar *em benefício do próximo*”. Assim, através de uma ação fraterna coletiva é possível a construção de uma sociedade solidária.

A solidariedade refere-se à conexão ou ao sentimento de pertencimento a determinado grupo ou formação social. Pode ser compreendida em sentido objetivo e subjetivo. O primeiro leva em conta a relação de pertença, de partilha e de corresponsabilidade, capaz de ligar os membros da comunidade entre si. Já o segundo, traz a concepção de ética social, expressando o sentimento e a consciência dessa mesma pertença à comunidade (GODOI, 2005, p. 145).

À luz do que fora exposto no item anterior, na Constituição da República, a solidariedade pode ser considerada um *princípio* fundamental que norteia e conduz as ações de criação e de interpretação das demais normas jurídicas; mas também pode ser concebida como uma *regra sobre direitos* fundamentais, denominados de direitos de solidariedade, os quais pressupõem direitos de titularidade coletiva ou difusa, já que visam à proteção da coletividade. E, finalmente, a solidariedade pode ser concebida como uma *regra sobre deveres* fundamentais destinados aos cidadãos, que reverterão em benefício da sociedade, como é o exemplo do dever constitucional que pagar tributos.

A concepção da solidariedade social como princípio na forma defendida neste trabalho, implica que as instituições políticas, jurídicas e sociais do Estado devem estar voltadas para a concretização e o alcance da solidariedade, adotando posturas e comportamentos necessários à realização deste fim. As instituições políticas aqui referidas seriam as casas legislativas, em todos os âmbitos; as jurídicas seriam os tribunais judiciais e administrativos de todas as esferas federativas, e as sociais são a sociedade civil como um todo, incluindo cidadãos, empresas públicas e privadas, autarquias públicas, terceiro setor, etc...

A solidariedade está expressa ao lado dos conceitos de liberdade e justiça na Constituição da República de 1988, daí o entendimento que caminham *pari passu*. A Constituição, em seu texto, faz referência à liberdade política, de pensamento, de expressão, religiosa, de associação, de ir e vir, etc e por serem liberdades fundamentais precisam ser partilhadas igualmente aos cidadãos, pois não se pode conceber em um Estado Social-Democrático de Direito que uns tenham uma parcela de liberdade maior que os outros¹⁰.

A presença da Solidariedade no texto constitucional, elegida ao *status* de princípio, marca a passagem de um Estado Liberal para um Estado Social, em que se busca promover mais igualdade a partir da transposição de interesses antes meramente individuais para alcançar os interesses sociais-coletivos, sobretudo, dos mais vulneráveis econômica e socialmente.

1.3. A compreensão da Justiça Social como Princípio Constitucional

Como dito referido, os princípios fundamentais elencados no texto constitucional vigente nos mostram importante base normativa em que a Constituição de 1988 foi promulgada. Daí se concebe a idéia de que, ao lado da solidariedade e da liberdade, o seu artigo 3º consagra a justiça social como princípio constitucional.

Em verdade, o artigo 3º elenca como objetivo da República uma sociedade *justa* - sem o acréscimo da palavra social. É nos artigos 170 e 193 (BRASIL, 1988) que o constituinte traz a expressão *justiça social*:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os *ditames da justiça social*, observados os seguintes princípios: [...]

Art. 193. A ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais.

Obviamente, que o termo justiça não possui um conceito categórico (e pensamos que nem poderia ter), justamente por ser um tanto quanto subjetivo, em que pese a doutrina costume se utilizar dos ensinamentos clássicos desde Aristóteles, São Tomás de Aquino, Rousseau, Kant, Marx, Kelsen, Hart, Rawls, Sen,

¹⁰ Exceto em face de questões legais, como o encarcerado no cumprimento de pena.

etc. Há uma infinidade de autores que tratam do tema que poderiam ter sido abordados neste trabalho, mesmo estando longe da nossa realidade constitucional. Porém, optamos por desvelar o conceito de justiça social, que está ínsito na Constituição, utilizando-nos apenas de interpretação sistemática do texto constitucional.

Assim, neste tópico, a partir da hermenêutica normativo-constitucional, pretendemos traçar algumas premissas acerca da justiça social, demonstrando que se trata de um princípio fundamental e não de mera regra de direito, devendo nortear a interpretação de todo o texto constitucional.

Para Carlos Araújo Leonetti (2003, p. 173) “[...] a expressão Justiça Social parece soar pleonasticamente, já que não se pode conceber uma Justiça que não seja social e que não esteja comprometida com a paz na *polis*, que não esteja relacionada com a vida em Sociedade”.

O preâmbulo da Constituição de 1988 (BRASIL, 1988) embora não seja considerado como norma constitucional, contém orientações relevantes que devem ser observadas como elemento de interpretação e integração dos artigos que lhe seguem, pois trazem diretrizes políticas, filosóficas e ideológicas da Constituição. Preceitua que está se instituindo um Estado Democrático em que serão assegurados como valores supremos o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça, no bojo de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, que se fundada na harmonia social.

Entendemos que aqui está o conceito de justiça social *latu sensu*, pois o constituinte evidencia preocupação com direitos e liberdades individuais e coletivas, referencia igualdade, justiça e fraternidade e mostra aversão ao preconceito, sem esquecer do desenvolvimento nacional. Por isso, o identificamos como o grande norte da Constituição de 1988, razão porque alcança o *status* de Princípio Constitucional, pois conforme as palavras de Barroso (2003, p. 166), “os princípios, ao expressar valores ou indicar fins a serem alcançados pelo Estado e pela sociedade, irradiam-se pelo sistema, interagem entre si e pautam a atuação dos órgãos de poder, inclusive a do Judiciário na determinação do sentido das normas.”

O artigo 1º da Constituição vigente (BRASIL, 1988) é um dos maiores pilares da nossa República ao eleger como fundamentos nacionais: a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, e o pluralismo político. A respeito dos Princípios Fundamentais da Constituição, mais uma vez servimo-nos das lições de Luis Roberto Barroso (2003, p. 166-167):

Os princípios fundamentais expressam as principais decisões políticas no âmbito do Estado, aquelas que vão determinar sua estrutura essencial. Veiculam, assim, a forma, o regime e o sistema de governo, bem como a forma de Estado. De tais opções resultará a configuração básica da organização do poder político. Também se incluem nessa categoria os objetivos indicados pela Constituição como fundamentais à República e os princípios que a regem em suas relações internacionais. Por fim, merece destaque em todas as relações públicas e privadas o princípio da dignidade da pessoa humana (art. 1, III), que se tornou o centro axiológico da concepção de Estado democrático de direito e de uma ordem mundial idealmente pautada pelos direitos fundamentais.

O grande destaque que se dá aos fundamentos elencados no artigo 1º é em relação à dignidade da pessoa humana. Ao consagrá-la como um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito, Ingo Wolfgang Sarlet (2013, p. 124) entende que a Constituição evidencia que o Estado existe em função da pessoa e não o contrário, razão porque não ao acaso a dignidade da pessoa humana não constou do rol de direitos e garantias fundamentais do artigo 5º da CF/88, mas sim em primeira linha, como Princípio Fundamental, incumbindo-lhe, por isso, a missão de assegurar a necessária força normativa:

Com efeito, a qualificação normativa da dignidade da pessoa humana como princípio fundamental traduz a certeza de que o art. 1º, III, da Constituição não contém apenas (embora também) uma declaração de conteúdo ético, na medida em que representa uma norma jurídico-positiva dotada, em sua plenitude, de *status* constitucional formal e material.

E assim conceitua a dignidade da pessoa humana (SARLET, *In* CANOTILHO 2013, p. 126):

Temos por dignidade da pessoa humana a qualidade intrínseca e distintiva de cada ser humano que o faz merecedor do mesmo respeito e consideração por parte do Estado e da comunidade, implicando, neste sentido, um complexo de direitos e deveres fundamentais que assegurem a pessoa tanto contra todo e qualquer ato de cunho degradante e desumano, como venham a lhe garantir as condições existenciais mínimas para uma vida saudável, além de propiciar e promover sua participação ativa co-responsável nos destinos da própria existência e da vida em comunhão dos demais seres humanos.

Em diversos momentos a Constituição (BRASIL, 1988) refere-se à dignidade: ao trazê-la como um dos fundamentos da República (artigo 1º), ao estabelecer que a ordem econômica tem por finalidade assegurar a todos existência digna (artigo 170), na ordem social ao prever que o planejamento familiar está também fundado no princípio da dignidade da pessoa humana (artigo 226, parágrafo 7º), ao assegurar à criança, ao adolescente e ao jovem o direito à dignidade (artigo 227) e ao determinar que a família, a sociedade e o Estado têm o dever de defender a dignidade das pessoas idosas (artigo 230).

Na mesma linha, a Emenda Constitucional n. 31/2000 (Brasil, 1988) incluiu o artigo 79 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que dispõe sobre a instituição do Fundo de Combate a Erradicação da Pobreza:

Art. 79. É instituído, para vigorar até o ano de 2010, no âmbito do Poder Executivo Federal, o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, a ser regulado por lei complementar com o objetivo de viabilizar a todos os brasileiros acesso a *níveis dignos de subsistência, cujos recursos serão aplicados em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social voltados para melhoria da qualidade de vida.* (grifamos)

A “promoção do bem de todos [...]”, afastando o preconceito e as discriminações raciais e sexuais, previsto no artigo 3º, inciso IV da Constituição, também é nítida norma cujo fim maior é o de uma sociedade justa e igualitária.

Alinhado à dignidade da pessoa humana, a Constituição (BRASIL, 1988) cita no artigo 6º os direitos sociais: “[...] a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados” que são considerados pela doutrina constitucional como direitos mínimos do cidadão.

Complementando os direitos sociais, no artigo 7º a Constituição (BRASIL, 1988) elenca diversos direitos dos trabalhadores urbanos e rurais visando “[...] à melhoria de sua condição social”, estendendo alguns deles aos domésticos (artigo 7º, parágrafo único) e aos servidores públicos (artigo 39, parágrafo 3º).

Na Ordem Econômica verifica-se que a propriedade privada é assegurada pela Constituição (BRASIL, 1988), desde que cumpra com sua função social, demonstrando a atenção do Constituinte à política urbana, no artigo 182, cujo

objetivo é “[...] ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.”¹¹ Igualmente baseado na função social, melhor dizendo, no seu não cumprimento, encontramos a desapropriação para fins de reforma agrária, de competência da União.

Também é preocupação marcante na Constituição vigente (BRASIL, 1988) a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais, estando presente no artigo 3º, inciso III e no artigo 170, como princípio da Ordem Econômica, a redução das desigualdades. Ao constar expressamente no texto constitucional, por mais de uma vez, a redução das desigualdades sociais e regionais, demonstra que o constituinte preocupou-se com a igualdade da população, em amenizar diferenças e proporcionar igualdade.

Acerca da inter-relação entre justiça e igualdade, citamos Andrei Pitten Velloso (2012, p. 41): “A igualdade [...] representa núcleo central e necessário de qualquer concepção séria de justiça, por se uma condição de sua realização: sem igualdade, não há justiça.”

Por isso, entendemos que a Constituição de 1988 tem substancial preocupação com a justiça social e, por ser diretriz de todas as normas constitucionais, se encontra no topo da pirâmide de Canotilho, como Princípio Constitucional (Estruturante).

1.4. A garantia do Mínimo Existencial como materialização dos Princípios da Solidariedade e da Justiça Social

Um dos doutrinadores pioneiros a tratar do mínimo existencial, no Brasil, foi Ricardo Lobo Torres (1989, pg. 29), logo após a promulgação da Constituição da República de 1988:

Carece o mínimo existencial de conteúdo específico. Abrange qualquer direito, ainda que originariamente não-fundamental (direito à saúde, à alimentação etc.), considerado em sua dimensão essencial e inalienável. Não é mensurável, por envolver mais os aspectos de qualidade que de quantidade, o que toma difícil estimá-lo, em sua região periférica, do *máximo de utilidade* (*maximum welfare*, *Nutzenmaximierung*), que é princípio ligado à idéia de justiça e de redistribuição da riqueza social.

¹¹ Artigo 182 da CF/88.

Certamente esse mínimo existencial, “se o quisermos determinar precisamente, é uma incógnita muito variável”.

Embora seja quase óbvia a ligação umbilical do princípio da dignidade da pessoa humana com o mínimo existencial, além de outros princípios, direitos e garantias fundamentais constitucionais já citados, como da erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais, da igualdade, do salário mínimo, a verdade é que a noção de mínimo existencial não possui dicção própria na Constituição da República de 1988, nem mesmo um conceito positivado.

Em que pese a inexistência de previsão constitucional expressa consagrando um direito geral à garantia do mínimo existencial, os próprios direitos sociais específicos (como a assistência social, a saúde, a moradia, a previdência social, o salário mínimo dos trabalhadores, entre outros) acabaram por abarcar algumas das dimensões do mínimo existencial, muito embora estes direitos sociais não devam ser reduzidos pura e simplesmente a concretizações e garantias do mínimo existencial (SARLET, 2013, p. 37-38).

O mesmo autor (2015, p. 59) acrescenta:

[...] onde não houver respeito pela vida e pela integridade física e moral do ser humano, onde as condições mínimas para uma existência digna não forem asseguradas, onde não houver limitação do poder, enfim, onde a liberdade e a autonomia, a igualdade (em direitos e dignidade) e os direitos fundamentais não forem reconhecidos e minimamente assegurados, não haverá espaço para a dignidade da pessoa humana e esta (a pessoa), por sua vez, poderá não passar de mero objeto de arbítrio e injustiças.

Nesse caso, garantir condições mínimas de existência digna, também consiste em deixar de tributar os valores recebidos e utilizados na consecução desse objetivo. O mínimo existencial é (ou deveria ser) insuscetível de tributação, pois os ingressos destinados às necessidades básicas do indivíduo e de sua família não revelam renda ou provento aptos para servir de base de cálculo para o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física-IRPF (SARLET, 2013, p. 40-41; ÁVILA, 2010, p. 403-408; TORRES, 1989, p. 42-45).

A referida doutrina afirma que os valores destinados ao atendimento do mínimo existencial não constituem acréscimo patrimonial, uma vez que totalmente absorvidos pelos gastos com as necessidades básicas do cidadão, pois em nada

acrescem ao patrimônio, sendo completamente consumidos com despesas destinadas à provisão de uma existência digna, saudável e vital, de modo que não constituem indicativos de riqueza nova.

A salvaguarda do mínimo existencial corrobora com os ditames da Justiça Social apregoados na nossa Constituição, o que somente é permitido porque o sistema tributário brasileiro está calcado no Princípio da Solidariedade e, dessa forma, uma parcela de contribuintes acaba suportando a carga tributaria que é isenta ao menos favorecidos.

Com essas ponderações, entendemos que a progressividade do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física é veículo para conformar os Princípios Constitucionais da Solidariedade e da Justiça Social, sobretudo no que tange à faixa de isenção do imposto.

2. A PROGRESSIVIDADE COMO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E DEMAIS PRINCÍPIOS ORIENTADORES DA ORDEM TRIBUTÁRIA

Antes mesmo do advento da Constituição vigente, Aliomar Baleeiro (2013) já sugeria que o capítulo do Sistema Tributário Nacional deveria ser relacionado com todo o ordenamento constitucional. Mais adiante, foi Roque Carrazza (2008) um dos primeiros a realizar análise sistemática do Direito Tributário em face dos princípios fundamentais da Constituição de 1988, demonstrando a importância da supremacia constitucional e dos princípios jurídicos.

De acordo com Roque Carrazza (2005, p. 29), “o constituinte estabeleceu, de modo peremptório, alguns enunciados que necessariamente deverão compor as normas jurídicas instituidoras das várias exações. Eles formam o *domínio mínimo necessário à tributação* – ou seja, o ponto de partida inafastável do processo de gênese dos tributos” (grifo no original).

Humberto Ávila, acerca da conexão entre o Sistema Tributário e a Constituição da República assevera que (2010, p. 21):

[...] o Sistema Tributário Nacional, que regula pormenorizadamente a matéria tributária, mantém relação com a Constituição toda, em especial com os princípios formais e materiais fundamentais – independentemente de estarem expressa ou implicitamente previstos – e com os direitos fundamentais, sobretudo com as garantias de propriedade e de liberdade; os princípios sistematicamente fundamentais (*systemtragenden Prinzipien*), que mantêm vinculação com o poder de tributar e atribuem significado normativo a outros princípios, são o princípio republicano, o princípio federativo, o princípio da segurança jurídica e o princípio da igualdade.

Muitos dos Princípios Constitucionais Tributários decorrem das Limitações ao Poder de Tributar, chamado *Estatuto do Contribuinte*, assim definido por Roque Carrazza como o “[...] conjunto de direitos subjetivos do contribuinte, constitucionalizados com o timbre de direitos e garantias, donde afiguram-se (sic) imutáveis, mercê de sua condição de cláusula pétrea.” (CARRAZZA, 2008, p. 244-245).

Mostra-se importante uma análise dos Princípios Tributários na seara constitucional sob uma ótica atual, a luz do entendimento jurídico-hermenêutico do século XXI, sobretudo no que tange à Solidariedade e à Justiça Social, de sorte que se contextualize as bases das abordagens subsequentes no presente trabalho.

2.1. Princípio da Progressividade

A maioria da doutrina tributária brasileira costuma tratar a progressividade como mero critério para incidência de alíquotas, sem referir seu alcance constitucional. Entretanto, autores como Coelho (2011) e Baleeiro (2013), tratam a progressividade como Princípio Constitucional. É exatamente desta maneira que enxergamos a Progressividade e assim pretendemos justificar nosso entendimento.

A progressividade fiscal é uma técnica de incidência de alíquotas variadas de um imposto, cujo aumento se dá na medida em que a base de cálculo é majora. É típica do Imposto sobre a Renda. Assim, quanto maior a base de cálculo, maior a alíquota incidente.

Velloso (2007, pg. 232) traz a seguinte definição:

“[...] adoção de alíquotas variáveis em função do conteúdo econômico da base de cálculo, levando à tributação das manifestações de capacidade contributiva mais significativas num patamar proporcionalmente superior aquele estabelecido para as de menor expressão.”

A Constituição vigente prevê, expressamente, a progressividade do Imposto de Renda (IR)¹², do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU)¹³ e do Imposto sobre a Propriedade Rural (ITR)¹⁴.

O Imposto sobre a Renda, de acordo com a Constituição deve ser informado pelos critérios da “generalidade, universalidade e progressividade”. O Imposto sobre a Renda traz progressividade tipicamente fiscal, em que prevalece a máxima: quem pode mais, paga mais.

Mas a progressividade também pode ter conotação extrafiscal – o que é comum no IPTU e no ITR – que se dá para desestimular o solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, e a manutenção de propriedades rurais

¹² Artigo 153, parágrafo 2º: § 2º O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei; [...]

¹³ Artigo 156, parágrafo 1º: Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000](#))

¹⁴ Artigo 153, parágrafo 4º: O imposto previsto no inciso VI do *caput* I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003](#)) [...]

improdutivas. O escopo da extrafiscalidade nestes impostos é estimular o cumprimento da função social da propriedade por meio de um agravamento da carga tributária, com elevadas alíquotas. A arrecadação daí advinda é mero efeito colateral dos tributos.

Outros impostos também adotam a progressividade extrafiscal, como o Imposto de Importação – II e o Imposto de Exportação – IE, embora não expresso no texto constitucional. O principal objetivo é o controle do comércio exterior e a proteção de determinado setor da indústria local, como por exemplo, em um momento de elevada concorrência internacional.

Implicitamente, pode se afirmar que o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)¹⁵ também prevê a progressividade, ao permitir a diferenciação de alíquotas em função do tipo e da utilização.

A jurisprudência brasileira (BRASIL, STF) ampliou este rol, entendendo ser possível a progressividade das alíquotas do Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doações (ITCDM), no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 562045 (BRASIL, STF, 2013)¹⁶, que discutia a Lei Estadual do Rio Grande do Sul n. 8.821/89.

No IPTU, até a edição da Emenda Constitucional n. 29/2000 (BRASIL, 1988), a progressividade tinha o fim de prestigiar a função social da propriedade, nos termos do artigo 182, parágrafo 4º, inciso II. A partir daí, o legislador constitucional criou a possibilidade deste imposto também ser progressivo em razão do valor do imóvel, da localização e do uso, estando expresso no artigo 156, parágrafo 1º, incisos I e II.

Portanto, após muito embate doutrinário e jurisprudencial, se diz que o IPTU contempla tanto a progressividade fiscal quanto a extrafiscal, consolidando-se

¹⁵ Artigo 156, parágrafo 6º: O imposto previsto no inciso III: [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#) [...] II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

¹⁶ EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.

o entendimento de que a progressividade fiscal é corolário da Capacidade Contributiva – já que a Constituição não veda sua aplicação aos impostos reais – e da Isonomia, de modo que a carga tributária tornou-se mais onerosa para os contribuintes que revelem elevada riqueza patrimonial e menos para os de baixa renda.

Assim, a Súmula 668¹⁷ do Supremo Tribunal Federal consolida esse divisor de águas para a progressividade atribuída ao IPTU fundando-se em princípios constitucionais que reforçam o conceito atual de Estado Democrático de Direito como o da função social da propriedade urbana e, por conseguinte, como intento de Justiça Social.

Súmula 668: É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

Verifica-se que a progressividade está presente em (quase)¹⁸ todos os impostos, ora com viés fiscal, ora com viés extrafiscal. Na presente pesquisa vamos nos ater a progressividade fiscal e das correlações que daí advém.

Carrazza (2005, p. 65) alerta para que não se confunda progressividade com proporcionalidade: na proporcionalidade tem-se uma alíquota constante e invariável, o que se altera é base de cálculo, enquanto que na progressividade, como dito, tem-se diversidade de alíquotas estipuladas em uma diversidade de bases de cálculos.

Assim, supondo que existisse proporcionalidade no Imposto sobre a Renda, quanto maior fosse a renda auferida (base de cálculo), obviamente, maior seria o valor pago pelo contribuinte. Proporcionalmente, os contribuintes suportam a mesma exação, mas o que pode parecer formalmente justo se mostra materialmente

¹⁸ O Imposto sobre Produtos Industrializados é proporcional, pois em geral sua alíquota é constante em função da grandeza econômica tributada, e seletivo. A seletividade é técnica de incidência de alíquotas, cuja variação de alíquotas se dá em função da indispensabilidade do produto objeto da exação. Com isso, a tendência do IPI é onerar os tributos considerados suntuosos ou de luxo, contribuindo para a justiça social, já que indiscutível a natureza de imposto sobre consumo deste tributo (HARADA, 2006, p. 209).

injusto¹⁹ ao se considerar toda a carga tributária que é suportada pelo contribuinte, razão porque a proporcionalidade não é aceita no ordenamento tributário brasileiro.

A proporcionalidade como técnica de incidência de alíquotas se mostra fomentadora das desigualdades sociais, pois, uma vez que a nossa carga tributária onera mais o consumo e os serviços (impostos indiretos) do que a renda e o patrimônio (impostos diretos). Percebe-se que os contribuintes de menor poder aquisitivo são os maiores financiadores do Estado, numa ótica de arrecadação proporcional.

A conotação fiscal da progressividade, típica do Imposto sobre a Renda, de acordo com Roque Carraza, (2005, pg. 65), é corolário dos Princípios da Isonomia e da Capacidade Contributiva, pois exige que os contribuintes com maiores rendimentos recebam tratamento fiscal mais gravoso do que os que percebem menos renda. E o mesmo autor conclui: “[...] mas não apenas isso: melhorando a distribuição de renda, auxilia a concretização da igualdade material (concreta, substancial), consagrada em nosso Estado Democrático de Direito, plasmado pela Constituição de 1988.”

Neste íterim, entendemos que a Progressividade é Princípio Constitucional orientador do Sistema Tributário Constitucional e não mero *critério* informador, como referido no artigo 153, parágrafo 2º, que trata do Imposto de Renda. Não fosse assim, não se aplicaria a progressividade a outros impostos, como os exemplos supra citados.

A leitura sistemática da Constituição da República, naturalmente, nos leva a esta interpretação, pois ao se elencar a Solidariedade e a Justiça Social como corolários da ordem constitucional tributária, não se poderia entender de outra forma, que não a de que os mais aquinhoados suportem impostos de valores mais elevados do que os menos favorecidos. E se o Estado exige tributos em razão de

¹⁹ Acerca da Justiça Formal e Material, Velloso (2012, pg. 37) ressalta que estas são duas dimensões fundamentais, complementares, mas nem sempre compatíveis entre si. Para ele a justiça formal diz respeito à conformidade com regras e princípios pré-estabelecidos, correspondendo ao *justo legal*. Está ligado à cláusula do Estado de Direito, ao princípio da legalidade e, em sentido mais amplo, abrange o princípio da segurança jurídica e seus subprincípios. A justiça material demanda mais que a formal, isto é, exige mais do que a aplicação de normas em um sistema harmônico e coerente; requer que as normas sejam *substancialmente justas*. Está associado com o princípio da igualdade e com critérios de justiça. Em um sentido mais amplo compreende a razoabilidade e a proporcionalidade.

um dever de solidariedade, significa que a função do tributo não é meramente fiscal, razão porque a progressividade é inarredável.

Para Roque Carraza (2008, p. 85) em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, deveriam ser progressivos [...] porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao Princípio da Capacidade Contributiva.

Assim, a progressividade, aliada à capacidade contributiva, assegura a vedação ao confisco, ou seja, a proibição de o Estado invadir o patrimônio que garante o mínimo existencial do contribuinte, para não tornar a carga tributária insuportável (AMARO, 2012, p. 153-154).

No caso específico do Imposto sobre a Renda, assegura o não-confisco daqueles abarcados pelas faixas de isenção, que sequer são considerados contribuintes.

Na doutrina de Balleiro, atualizada por Mizabel Derzi (BALEIRO, 2006, p. 875) é exatamente neste sentido:

A progressividade no Direito Tributário, princípio que conduz à elevação de alíquotas à medida que cresce o montante de riqueza demonstrada ou a capacidade econômica do contribuinte, é apenas um instrumento dentre tantos outros à disposição do Estado (Democrático de Direito) para a construção de uma sociedade mais livre, justa e solidária.

E é, justamente, entrelaçando-se com outros princípios constitucionais tributários, que se corrobora a elevação da progressividade ao *status* de Princípio Constitucional Tributário, pois, nos termos da doutrina de BIRNFELD (2008, p. 14-15) é norma de caráter impositivo de otimização, com função hermenêutica, regulativa e sinalizadora de diretrizes.

2.2. Princípio da Legalidade Tributária

O Princípio da Legalidade encontra-se tipificado no *caput* do artigo 5º da Constituição vigente (BRASIL, 1988) e, na esfera Tributária, no artigo 150, inciso I do mesmo diploma legal, abaixo colacionados.

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: [...]

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;

[...]

Em que pese a norma constitucional se refira apenas a “exigir” e “aumentar” tributo, a doutrina é uníssona no entendimento de que também se exige lei para as hipóteses de desonerações tributárias, quer no plano das extinções quanto nas reduções de tributo.

Há, contudo, algumas exceções (ou mitigações) ao Princípio da Legalidade Tributária, previstas no artigo 153, parágrafo 1º da Constituição (BRASIL, 1988) facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V”, ou seja, a alteração das alíquotas dos Impostos sobre a Importação (II), sobre a Exportação (IE), sobre produtos Industrializados (IPI) e sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros (IOF), o que pode se dar por meio de Decreto Presidencial ou Portaria do Ministério da Fazenda.

A Legalidade Tributária tem nítida correlação com a Segurança Jurídica – Princípio implícito na Constituição da República – eis que afasta o arbítrio estatal, consolidando o Estado Democrático de Direito e dando base à irretroatividade²⁰ e anterioridade²¹ da lei tributária, todos escorados no Princípio maior da Capacidade Contributiva (COELHO, 1991, p. 275-276).

²⁰ O Princípio da Irretroatividade, previsto no artigo 150, inciso III, alínea “a” da Constituição de 1988, veda aos entes federados a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver criado ou majorado.

²¹ O Princípio da Anterioridade, previsto no artigo 150, inciso III alínea “b” da Constituição de 1988, estabelece o direito de os contribuintes saberem com antecedência a lei à que estarão sujeitos sua renda, patrimônio e negócios. A Constituição da República traz diversas modalidades de anterioridade: genérica, nonagésima e especial. A anterioridade genérica vedada a exigência de tributos no mesmo exercício financeiro em que fora publicada a lei que o instituiu ou aumentou; a nonagésima destinada somente às contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social, refere que somente poderão ser exigidas após decorridos 90 dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou majorado; por fim, a anterioridade especial, é praticamente idêntica à nonagesimal, contudo, destinando-se a qualquer tributo, sendo combinada com a anterioridade do exercício financeiro.

Para Sacha Calmon, a anterioridade implica que a lei tributária seja conhecida com antecedência para que os contribuintes saibam com certeza e segurança a que tipo de tributo estarão sujeitos no futuro. Já a irretroatividade assegura aos contribuintes a certeza quanto aos seus atos passados, ou seja, de que a nova lei tributária não irá atingi-los (1991, p. 277).

De acordo com Aliomar Baleeiro (2013, p. 75-76), a Legalidade Tributária prende-se à própria razão de ser do Poder Legislativo, pois implica no direito de os contribuintes consentirem com a exação pelo voto de seus representantes eleitos. Daí extrai-se que, sendo a lei uma expressão da vontade coletiva, o tributo é consentido pelo povo, por meio da representação. Nesta mesma linha é o magistério de Sacha Calmon (1991, pg. 276), para quem “o povo, por meio da representação política, é o juiz soberano da oportunidade e da conveniência da tributação (...)”.

Hodiernamente, entendemos que este pensamento de que o povo tributa a si mesmo parece não mais prevalecer, sobretudo quando não se verifica representatividade nas casas legislativas. Mas, ainda assim, em matéria tributária, o princípio da legalidade tem como pressuposto normativo, inarredavelmente, a lei em sentido formal e material.

2.3. Princípio da Isonomia

A Constituição da República adota a igualdade como um de seus alicerces, assegurando que todos os cidadãos tenham direito de tratamento isonômico pela lei, de acordo com o preconizado pelo ordenamento jurídico.

Na Constituição (BRASIL, 1988) encontram-se os conceitos de igualdade formal e material. Ao dizer que todos são iguais perante a lei, o artigo 5º, *caput*, consagra a ideia de igualdade meramente formal, ou seja, aquela em que a lei deve ser indistintamente aplicada a todas as pessoas. Mas em matéria de isonomia, a Constituição Federal não se limita a isto; ao longo do seu texto normativo, demonstra nítida preocupação com o Princípio da Isonomia em sua forma material e efetiva, trazendo já no Preâmbulo a previsão de Estado Democrático destinado a assegurar a igualdade e a justiça como valores da nossa República.

Na seara tributária, o Princípio da Isonomia Tributária consta do artigo 150, inciso II, da Constituição (BRASIL, 1988) ao vedar que seja instituído “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.”

É em nome do princípio da igualdade, por exemplo, que o legislador concede renúncias de receitas de impostos, justamente por considerar as necessidades pessoais dos contribuintes (BALEEIRO, 2013, p. 402)

O constitucionalista português José Joaquim Gomes Canotilho (2003, p. 426-430) se refere a tal princípio como o Princípio da Igualdade, apresentando dois traços importantes: a igualdade na aplicação do direito e a igualdade quanto à criação do direito:

[...] A igualdade na aplicação do direito continua a ser uma das dimensões básicas do princípio da igualdade constitucionalmente garantido e, como se irá verificar, ela assume particular relevância no âmbito da aplicação igual da lei (do direito) pelos órgãos da administração e pelos tribunais. [...]

Ser igual perante a lei não significa apenas aplicação igual da lei. A lei, ela própria, deve tratar por igual todos os cidadãos. O princípio da igualdade dirige-se ao próprio legislador, vinculando-o à criação de um direito igual para todos os cidadãos.

O referido autor sustenta que o Princípio da Igualdade não proíbe distinções, mas sim o arbítrio, eis que existe igualdade quando indivíduos ou situações iguais são arbitrariamente tratados como iguais.

E mais do que isso, segundo o referido autor, “o princípio da igualdade pode e deve considerar-se um **princípio de justiça social**” (grifo no original):

Assume relevo enquanto princípio de igualdade de oportunidades (*Equality of opportunity*) e de condições reais de vida. (...) Esta igualdade conexasse, por um lado, com uma política de <justiça social> e com as concretizações das imposições constitucionais tendentes à efectivação dos direitos económicos, sociais e culturais. Por outro, ela é inerente à própria ideia de *igual dignidade social* (e de igual dignidade da pessoa humana (...)) que funciona não apenas como fundamento antropológico-axiológico contra *discriminação*, objectivas ou subjectivas, mas também como princípio jurídico-constitucional impositivo de compensação de desigualdade de oportunidades (...). (grifos no original)

A doutrina é quase unânime em identificar que o Princípio da Isonomia possui estreita relação com o Princípio da Capacidade Contributiva, pois, sendo um critério de graduação individual de quanto pode o contribuinte suportar a carga tributária, indica intenção do legislador em trazer equidade aos contribuintes com distinta capacidade financeira.

De acordo com Luciano Amaro (2012, p.164) a capacidade contributiva avizinha-se ao Princípio da Igualdade:

[...] na medida em que, ao adequar-se o tributo à capacidade dos contribuintes, deve-se buscar um modelo de incidência que não ignore as diferenças (de riqueza) evidenciadas nas diversas situações eleitas como suporte e imposição. E isso corresponde a um dos aspectos da igualdade, que é o tratamento desigual para os desiguais.

Como a capacidade contributiva assegura a igualdade na tributação, impõe que o ônus da tributação seja distribuído de acordo com a capacidade financeira de cada sujeito passivo do imposto, fazendo com que a tributação não seja igual em valor, mas sim em proporção.

Humberto Ávila (2010, p. 371-372) afirma que “igualdade tributária não é apenas igualdade proporcional, mas também igualdade medida na capacidade contributiva do sujeito passivo.” Para ele a capacidade contributiva é o próprio critério de aplicação da igualdade para impostos com finalidade fiscal.

Isso não implica na divisão igualitária da carga tributária a todos os contribuintes, ao contrário, a igualdade significa o sopesamento proporcional a cada contribuinte, de maneira que não se tenham valores iguais, mas que todos a suportem equitativamente, na medida das suas capacidades.

Interessante comparação é feita por Roque Carraza (2017, p. 27-28), para quem o Princípio da Isonomia leva ao “princípio da justiça tributária”, que exige uma tributação orientada, primordialmente, pela capacidade contributivo-econômica das pessoas e que concretiza o ideal de uma tributação marcada pela isonomia. O referido autor afirma:

Assinale-se que a justiça tributária, para ser alcançada, também depende do respeito aos direitos fundamentais do contribuinte, como o de ver observado o princípio da proporcionalidade, que bane qualquer tributação ditada pela irrazoabilidade ou pelo mero capricho dos operadores jurídicos. Em suma: uma tributação justa pressupõe que respeite os direitos fundamentais, estimule condutas úteis ao progresso do País, tenha o

produto de sua arrecadação adequadamente aplicado, considere, no caso dos impostos, as aptidões econômicas dos contribuintes – e assim avante.

O princípio da isonomia tributária é, portanto, elemento chave da justiça tributária²², dialogando diretamente com o Princípio da Capacidade Contributiva.

2.4. Princípio da Capacidade Contributiva

O Princípio da Capacidade Contributiva importa em um dos mais relevantes norteadores do Sistema Tributário brasileiro, cujo conteúdo serve de parâmetro para se analisar o teor de injustiça fiscal existente nos sistemas tributários (COELHO, 1991, p. 96-97).

Para este autor, a Capacidade Contributiva:

(...) *apresenta duas almas éticas que estão no cerne do Estado de Direito:*
(a) em primeiro lugar afirma a supremacia do ser humano e de suas organizações;
(b) em segundo lugar, obriga os poderes do Estado, mormente o Legislativo e o Judiciário, sob a égide da Constituição, a realizarem o valor justiça, através da realização do valor igualdade, que no campo tributário só pode efetivar-se pela *prática do princípio da capacidade contributiva e de suas técnicas*. (grifo no original)

Maria Helena Costa (2003, p. 27) destaca dois tipos de capacidade contributiva: a absoluta (objetiva), em que o legislador elege um evento ou uma manifestação de riqueza tendente a concorrer com as despesas públicas; e a relativa (subjetiva), em que o legislador elege o sujeito passivo do tributo individualmente considerado, que suportará o impacto tributário na medida de suas possibilidades econômicas, sendo que nesta última hipótese, a capacidade contributiva respalda-se na progressividade, no respeito ao mínimo existencial e ao não-confisco.

A doutrina majoritária defende que a Constituição da República expressa a capacidade contributiva objetiva, como ensina Roque Carrazza (2008, p. 92):

A capacidade contributiva a qual alude a Constituição e que a pessoa política é obrigada a levar em conta ao criar, legislativamente, os impostos de sua competência é *objetiva*, e não *subjetiva*. É *objetiva* porque se refere *não* às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente

²² A respeito do tema, Andrei Pitte Veloso (2012, p. 35-86) afirma que a Justiça Tributária manifesta-se como um princípio estruturante e hermenêutico do sistema impositivo, representando muito mais do que mera justiça formal das normas tributárias, tendo como base os princípios da igualdade, proporcionalidade e razoabilidade.

considerado, mas às suas *manifestação objetivas de riqueza* (ter um imóvel, possuir um automóvel, ser proprietário de jóias ou obras de arte, operar na Bolsa, praticar operações mercantis etc.).

Assim, atenderá ao princípio da capacidade contributiva a lei que, ao criar o imposto, colocar em sua *hipótese de incidência* fatos deste tipo. Fatos que Alfredo Augusto Becker, com muita felicidade, chamou de *fatos-signos presuntivos de riqueza* (fatos que, *a priori*, fazem presumir que quem os realiza tem riqueza suficiente para ser alcançado pelo imposto específico). Com o *fato-signo presuntivo de riqueza* tem-se por incontroversa a existência de capacidade contributiva.

Assim, a capacidade contributiva é aferida com base em *standards* objetivos de manifestação de riqueza, trazidos pelo legislador, e não em situações concretas e individuais de cada contribuinte.

Tal Princípio encontra-se expressamente previsto no artigo 145, parágrafo 1º da Constituição da República (BRASIL, 1988):

§ 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.

Da leitura do texto constitucional extrai-se, de início, que o princípio da capacidade contributiva destina-se exclusivamente aos impostos, não atingindo, portanto, taxas e contribuições.

Embora se tenha esta orientação constitucional, na prática, o Supremo Tribunal Federal já aplicou tal princípio a outras espécies tributárias, a exemplo da taxa de fiscalização da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), instituída pela Lei 7.940/1989.

No RE 216.259 (BRASIL, STF, 2000), de relatoria do Min. Celso de Mello, o Supremo Tribunal Federal entendeu que o critério adotado pelo legislador para a cobrança dessa taxa de polícia busca realizar o princípio constitucional da capacidade contributiva, também aplicável a essa modalidade de tributo, notadamente quando a taxa tem como fato gerador o exercício do poder de polícia.

Outro exemplo está no RE 573.675 (BRASIL, STF, 2009), cuja relatoria foi do Min. Ricardo Lewandowski, que entendeu que a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP) do Município de São José – SC, não afronta

o princípio da Capacidade Contributiva, eis que a progressividade da alíquota prevista na lei desta contribuição resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores da energia elétrica.

Este Princípio tem por escopo repartir os encargos do Estado na proporção das possibilidades de cada contribuinte; daí se extrai que a graduação do imposto segundo a capacidade econômica do contribuinte é de observância impositiva em qualquer hipótese, e não apenas quando possível, o que contrairia o corolário da justiça tributária pregada pelo ordenamento brasileiro.

A expressão “sempre que possível” não confere poder discricionário ao legislador, mas designa claro grau de imperatividade, “[...] deixando claro que, apenas sendo impossível, deixará o legislador de considerar a pessoalidade para graduar os impostos pela capacidade econômica do contribuinte” (BALLEIRO, 2006, p. 390).

O que o constituinte facultou fosse “sempre que possível” foi o caráter pessoal dos impostos, pois tal característica - a pessoalidade - nem sempre é possível de ser aferida, dependendo do tributo em discussão, como por exemplo, os impostos indiretos²³.

Para Maria Helena Costa (2003, p. 95) a expressão significa: “sempre que a hipótese material de incidência permitir a consideração de elementos pessoais.”

De acordo com Sacha Calmon (2001, p. 79), o caráter pessoal a que alude o artigo 145, parágrafo 1º da CR/88, significa o desejo de que a pessoa tributada o seja por suas características pessoais, sem possibilidade de repassar o encargo a *outrem*.

Sob outro enfoque, Luciano Amaro (2012, p. 154) refere que a expressão “sempre que possível” abre a possibilidade de instituição de tributos não-pessoais, pois entende caber exceção à pessoalidade, a exemplo dos tributos com finalidade

²³ Os impostos indiretos, como o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, Imposto sobre Serviços – ISS, dentre outros, incidem sobre a produção e o consumo de bens e serviços. Quem os recolhe ao Fisco (contribuinte legal) são as pessoas jurídicas, mas são comumente repassados para terceiros, pois acabam “embutidos no preço dos produtos adquiridos pelos consumidores que, indiretamente, acabam pagando por estes impostos.

extrafiscal²⁴.

Ao referirmos acerca da finalidade extrafiscal, é importante destacar que também é possível a extrafiscalidade em impostos pessoais, como por exemplo, a progressividade do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU para assegurar o cumprimento da função social da propriedade.

O dispositivo constitucional ora analisado refere-se à *capacidade econômica do contribuinte*, muito embora a doutrina tenha denominado o princípio de Capacidade Contributiva. José Maurício Conti (1997, p. 35) distingue capacidade financeira, econômica e contributiva e conclui de modo elucidativo:

Em primeiro lugar, reconhecemos a existência do conceito de capacidade financeira (...), como sendo a disponibilidade para a liquidação das obrigações no tempo e forma contratados. Em suma, têm capacidade financeira os indivíduos que têm liquidez para saldar suas obrigações. A capacidade econômica é aquela que todos – ou quase todos – têm. É a aptidão dos indivíduos de obter riquezas – exteriorizada sob a forma de renda, consumo ou patrimônio. Tem capacidade econômica qualquer indivíduo que disponha de alguma riqueza ou aptidão para obtê-la. Já a capacidade contributiva (...) refere-se à capacidade dos indivíduos de arcar com os ônus tributários, de pagar tributos. A capacidade contributiva é, pois, uma capacidade econômica específica – refere-se à aptidão para suportar determinada carga tributária. No caso do disposto no Texto Constitucional, fez-se uso da expressão “capacidade econômica”, quando, no caso, a referência é à “capacidade contributiva”, pois trata-se (sic) apenas da capacidade econômica para pagar tributos. No entanto, não se pode dizer ter havido equívoco por parte do legislador, pois menciona “capacidade econômica do contribuinte” – tornando, dessa forma, mais preciso o conceito ao referir-se à capacidade econômica apenas daqueles que estão sujeitos à tributação.

A expressão “[...] facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitando os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte” representa mera reprodução, em nível constitucional, de normas esparsas preexistentes, que atribuem ao Fisco o poder de investigar as atividades e bens dos contribuintes (HARADA, p. 210-212). É o poder de fiscalização implícito no dispositivo constitucional que prevê igualdade tributária.

²⁴ José Geraldo Ataliba (1990, p.233) ensina que extrafiscalidade “[...] consiste no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados.”

O Princípio da Capacidade Contributiva não é dispositivo constitucional programático²⁵, e sim de eficácia plena, conforme defendem Aliomar Baleeiro (2006, pg. 689), Sacha Calmon (2013, p. 80-81) e Ricardo Lobo Torres (2000, p. 224), decorrente de um direito público subjetivo do contribuinte, oponível ao Legislador - seu destinatário imediato, devendo observá-lo na tarefa legislativa - e ao Judiciário, conquanto o juiz também deva examinar se a lei em abstrato ou em concreto está conformada à capacidade contributiva.

Na prática, isso significa que pode um cidadão alçar-se ao Poder Judiciário requerendo seja declarada sua incapacidade contributiva para determinado imposto, se assim o provar, cabendo ao juiz readequar a carga tributária às suas possibilidades (COÊLHO, 1991, p. 102).

A doutrina tributária atual aduz que o Princípio da Capacidade Contributiva, juntamente com o Princípio da Isonomia, possui força normativa, pois deve servir de critério de aplicação normativa, o que não impede que sejam afastados por ponderação, conforme explica Humberto Ávila em sua Teoria dos Princípios (2016, p. 149-161).

Também é na capacidade contributiva onde encontramos o elo entre a Solidariedade e o tributo, pois ao mesmo tempo em que tal princípio possui caráter informador ao sistema tributário, limita o Princípio da Solidariedade.

A Constituição da República, que institui o dever de pagar tributos, naturalmente, é a mesma que assegura aos cidadãos regras mínimas para que o Ente Público não ultrapasse o seu direito de tributar, o que se faz através dos Limites ao Poder Tributar, o chamado *Estatuto do Contribuinte* que institui diversas regras e princípios norteadores do Sistema Tributário. Com isso, se compreende que por mais altruísta que o Princípio da Solidariedade possa ser, o mesmo encontra necessárias limitações.

²⁵ Atualmente, não se fala mais em normas constitucionais programáticas, mas em normas-fim, normas-tarefa ou normas programa, que impõem uma atividade e dirigem materialmente a concretização constitucional, afinal, todas as normas constitucionais são atuais e tem força normativa independente da atuação legislativa. (CANOTILHO, 2003, p. 1176).

Os impostos devem ser exigidos conforme a capacidade contributiva do contribuinte e, preferencialmente por meio de incidência progressiva, para favorecer a sua função redistributiva²⁶.

O Princípio da Capacidade Contributiva se justifica sob a perspectiva de que a tributação recaia sobre o indivíduo conforme suas possibilidades financeiras para arcar com aquele ônus, de forma que os mais aquinhoados têm o dever de suportar em maior parte com o custeio do Estado. Para sua concretização, atua ao lado do Princípio da Isonomia, da Proibição ao Confisco, da Progressividade, cujo bem jurídico tutelado, ao final, é a justiça tributária.

É nítido que a construção do Princípio da Capacidade Contributiva tem como baliza o Princípio da Solidariedade Social para, então, atuar com limitador ao poder de tributar. É por isso que a conexão mais direta da capacidade contributiva com a solidariedade social ocorre “não pela sua faceta individual limitativa, mas sim pelo caráter informador do conjunto do sistema tributário”, como expõe Godói (2005, p. 160).

Para Velloso (2012, p. 77-78), o Princípio da Solidariedade proporciona um conteúdo ético-jurídico mais específico à justiça impositiva e justifica a consagração da capacidade contributiva como critério de diferenciação dos impostos.

Podemos citar dois exemplos concretos, extraídos do texto constitucional acerca da conformação do Princípio da Solidariedade no Sistema Tributário Nacional, ambos relativos a desoneração tributária, assim atingida em face do Princípio da Capacidade Tributária.

O primeiro deles é o artigo 146, alínea “d” (BRASIL, 1988) que prevê a “definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados [...]”, explicitando que a diferença conferida a estas espécies de sociedades é para favorecê-las.

O outro exemplo pode ser verificado no artigo 150, inciso VI, alínea “c”

²⁶ Ao lado da função arrecadatória, a função redistributiva do Direito Tributário se concretiza com uso correto e razoável de técnicas de tributação aptas a alcançar valores constitucionalmente contemplados através da extrafiscalidade, como o da justiça social (COSTA, 2009).

(BRASIL, 1988) de que é vedada a instituição de impostos, por qualquer ente federado, sobre “patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos [...]”.

Parece-nos nítido que estas regras sobre direito constitucional tributário têm como fundo a aclamação do Princípio da Solidariedade, de forma a trazer equidade e isonomia a estas “minorias” (assim consideradas pelo Constituinte). Portanto, o Princípio da Solidariedade ao mesmo tempo em que se mostra como fundamento do dever de pagar tributos - e assim a todos exigir - em outra faceta, se mostra como limitador a este mesmo dever de que toda a sociedade deve arcar com as despesas do Estado, preconizando regras benéficas a determinadas minorias.

Por fim, importante referir as ponderações de Marco Aurélio Greco (2005, p. 177-178) de que o novo contexto constitucional ao trazer a solidariedade como objetivo constitucional, implica dizer que, em âmbito tributário a arrecadação possui menor peso do que a solidariedade social.

Mas complementa afirmando a importância de examinar o efeito prático gerado por estes preceitos constitucionais, para se determinar a própria constitucionalidade destas exigências, “[...] pois o exame das conseqüências geradas (...) também é critério para determinar a validade constitucional do preceito tributário.”

2.5. Princípio da Vedação ao Confisco

É da essência do texto constitucional que a carga tributária suportada pelos contribuintes seja razoável e em valores acessíveis, razão porque dentre os princípios e limitações ao poder de tributar, o legislador trouxe no artigo 150, inciso IV da Constituição da República (BRASIL, 1988) o postulado que veda o tributo com efeito de confisco que, em última análise, é desdobramento dos Princípios da Legalidade Tributária e da Capacidade Contributiva.

Tem sido tarefa árdua para a doutrina definir em que situações o confisco se caracteriza, sendo certo que será confiscatório o tributo que exceder a capacidade contributiva.

Adotamos o conceito de confisco de Sacha Calmon (1991, p. 332):

O conceito clássico de confisco operado pelo Poder do Estado contra o cidadão empata com a apropriação da alheia propriedade sem contraprestação, pela expropriação indireta ou pela *tributação*. O confisco pela tributação é indireto. Quando o montante do tributo é tal que consome a renda ou a propriedade, os proprietários perdem ou tendem a desfazer-se de seus bens. (grifo no original)

O Princípio da vedação ao confisco, derivado da Capacidade Contributiva, traduz-se na aptidão para suportar a carga tributária sem perecimento da riqueza tributária que a lastreia (AMARO, 2012, p. 144). É a afirmação do mínimo existencial, ou seja, do limite intocável pela tributação para assegurar uma vida digna de qualquer cidadão.

Nesta esteira, para Roque Carrazza, “[...] não se pode, em homenagem aos Princípios da Capacidade Contributiva e da não-confiscatoriedade, assujeitar um mesmo fato econômico à incidência de tantos impostos, que acabem por retirar do contribuinte o mínimo vital a que estamos aludindo” (CARRAZA, 2008, p. 86).

Além da garantia do mínimo existencial, a vedação ao confisco também assegura o direito de propriedade, de sorte que o poder de tributar não anule com a riqueza privada, não obstaculizando que o cidadão usufrua do seu direito patrimonial.

Como não temos princípios absolutos na Constituição vigente, paralelamente ao direito de propriedade há que se observar a sua função social, princípio geral da atividade econômica, disposta no artigo 170, inciso III (BRASIL, 1988), os quais devem andar *pari passu*.

O efeito de confisco possui elevado grau de generalidade e abstração. Somente casuisticamente é que se pode aferir o *quantum* de carga tributária está sendo confiscatória, pois depende de diversos indicativos, como o valor da renda auferida pela contribuinte e da carga tributária total por ele suportada, o valor da alíquota incidente em dado tributo, o período de aferição, se há caráter extrafiscal do tributo, etc.

Sacha Calmon (2001, p. 335) explica que:

[...] o princípio do não-confisco tem sido utilizado também para fixar padrões ou patamares de tributação tidos como suportáveis, de acordo com a cultura e as condições de cada povo em particular, ao sabor das conjunturas mais ou menos adversas que estejam se passando. Nesse sentido, o princípio do não-confisco nos parece mais como um princípio de razoabilidade na tributação.

Em relação aos impostos, impõem-se algumas ressalvas, eis que tal Princípio não é aplicável aos impostos extrafiscais e aos impostos seletivos, os quais são voltados para o atingimento do interesse coletivo e do bem comum. Assim, seria incabível arguir o caráter de confisco na tributação de cigarros, bebidas e carros de luxo, por exemplo.

As únicas exceções ao confisco (sem confundir com tributo confiscatório), expressas no próprio texto constitucional (BRASIL, 1988) são a pena de perdimento de bens, esculpida no artigo 5º, inciso XLVI, alínea “b” e a expropriação de terras destinadas ao cultivo de plantas psicotrópicas, previsto no artigo 243, parágrafo único.

É ao lado dos Princípios da Capacidade Constitutiva e da Isonomia que a Vedação ao Confisco consagra uma justa tributação.

3. IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA NO BRASIL: ASPECTOS HISTÓRICOS, CONSTITUCIONAIS E LEGAIS

O Imposto de Renda encontra respaldo na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional e na legislação nacional que regulamenta o tema. Neste capítulo trataremos aspectos históricos e vigentes do referido imposto em âmbito constitucional e legal.

3.1. Aspectos Históricos

O resgate histórico traçado neste item, ainda que sucinto - pois focado exclusivamente na progressividade do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física - mostra-se necessário, sobretudo, para se verificar a evolução (ou involução) da progressividade do Imposto em estudo, demonstrando a trajetória percorrida até a lei hoje em vigor.

3.1.1. Cronologia Constitucional

Na Constituição do Império de 1824 (BRASIL, 1824), sequer existiam as expressões *tributo* ou *tributário*. A única menção à matéria está no artigo 36 que refere ser competência privativa da Câmara dos Deputados a iniciativa sobre *impostos*.

Na Constituição da República de 1891 (BRASIL, 1891) ainda não existia um sistema tributário estruturado, contudo já se identifica a vedação a tributação de bens e rendas da União. Seu artigo 7º dispunha que é competência exclusiva da União decretar imposto sobre importação, taxas sobre selos e taxas de correios e telégrafos. Já se fala no Princípio da Legalidade para fins tributários, ou seja, de que nenhum imposto será cobrado senão em virtude de lei (artigo 72, parágrafo 30) e de isonomia dos impostos em todos os Estados (artigo 7º, parágrafo 2º).

A Constituição de 1934 (BRASIL, 1934) já não é tão insipiente em relação à tributação. Sua maior inovação foi trazer, expressamente, a previsão do imposto sobre “renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis” (artigo 6º, inciso I, “c”). Previu também que os tributos constituem receita do orçamento para custeio dos serviços públicos e a vedação à bitributação entre União e Estados, trazendo a noção de que a tributação não seria exclusiva da União.

Apenas três anos depois, entra em vigor uma nova Constituição (BRASIL, 1937) que em quase nada inovou no que tange aos tributos, exceto pelo fato de discriminar os impostos cobrados por Estados e Municípios. Na mesma linha foi a Constituição de 1946 (BRASIL, 1946), que, embora tenha tratado com mais detalhamento e refinamento os impostos, ainda não constava um título específico e organizado do Sistema Tributário.

Somente na Constituição da República de 1967 (BRASIL, 1967), após a vigência do Código Tributário Nacional, é que o Sistema Tributário foi estruturado de forma similar ao que se vê na Constituição vigente, contudo, ainda sem todas as limitações ao poder de tributar, sem a repartição de receitas e a estruturação dos impostos de cada ente federado, da forma que hoje vigora, como se verá no item seguinte o tratamento do Imposto sobre a Renda na Constituição de 1988.

3.1.2. Cronologia Legislativa

Conforme os dados de fontes oficiais brasileiras, a primeira notícia que se tem acerca de tributo similar ao Imposto de Renda foi no Brasil Império, em 1843, através da Lei n. 317 (BRASIL, 1843) que criou a contribuição extraordinária para as pessoas que recebessem vencimentos dos cofres públicos gerais²⁷.

Quase 20 anos depois, a Lei n. 1.507 de 1867 (BRASIL, 1867) autorizou o governo a alterar o sistema de arrecadação do imposto sobre as indústrias e profissões, e sujeitou as pessoas ao imposto de 3% sobre os vencimentos superiores a 1:000\$000 (um milhão de réis ou um conto de réis)²⁸ recebidos dos cofres públicos, inclusive pensionistas e aposentados.

Após a proclamação da República, a Lei n. 25 de 1891 (BRASIL, 1891) previu imposto sobre subsídio e vencimento, cabendo aos diretores de bancos e

²⁷ A doutrina brasileira costuma citar os ensinamentos de Balleiro (2013, p. 382-383) no que tange aos primórdios da Legislação do Imposto sobre a renda. Para este autor, o surgimento do Imposto sobre a Renda se deu através da Lei n. 4.625/1922, e, que refere: “[...] por iniciativa de Antonio Carlos, aparece o imposto de renda em um simples dispositivo. Começou sua arrecadação timidamente. Contudo, ousamos discordar deste entendimento, entendendo que os embriões da Lei surgiram no final do século XIX, conforme estudo da legislação brasileira referido neste item do trabalho.

²⁸ As informações acerca das moedas brasileiras vigente no passado utilizadas neste capítulo foram obtidas através do sítio na internet Wikipédia (*In* <https://pt.wikipedia.org/>)

sociedades anônimas que recebessem dividendos a - hoje chamada - “retenção na fonte” daqueles, que seriam recolhidos ao Tesouro Nacional.

A partir de 1894 até cerca de 1920 várias leis orçaram a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil, trazendo impostos sobre subsídios, vencimentos e dividendos dos títulos de companhias ou sociedades anônimas, algumas sob o título *Imposto sobre a renda*, como integrantes do orçamento. Estas leis já traziam a progressividade do imposto. Citamos como exemplo a Lei n. 489/1897 (BRASIL 1897) que previa as seguintes alíquotas:

De 2 % sobre os vencimentos até 1:200\$;
De 4 % sobre os vencimentos de 1:200\$ até 5:000\$ anuais;
De 7 % sobre o que excedesse de 5:000\$ até 10:000\$;
De 10 % sobre o que excedesse de 10:000\$;
De 10% para o Presidente e Vice-Presidente da República, os membros do Congresso Nacional e os Ministros de Estado.

Em outro exemplo, na Lei n. 2.919/1914 (BRASIL, 1914), percebe-se que a progressividade seguia presente, com alíquotas distintas conforme o valor recebido ou a posição ocupada pelo contribuinte.

De 100\$ até 299\$ mensais – 8%;
De 300\$ até 999\$ mensais – 10%;
De 1:000\$ mensais ou mais – 15%
Presidente da República, Senadores, Deputados e Ministros de Estados – 20%;
Vice-Presidente da República - 8%.

Em 1921 o Decreto n. 14.729 (BRASIL, 1921) aprovou o regulamento para a arrecadação e fiscalização do Imposto sobre a Renda, o qual ainda não havia sido instituído no Brasil com este nome. O mesmo ocorreu com o Decreto n. 15.589/1922 (BRASIL, 1922) que aprovou o regulamento para arrecadação do imposto para o ano seguinte sem que ainda houvesse Lei oficial que regulasse o tema.

Foi através da Lei n. 4.625, de 1922 (BRASIL, 1922), especificamente em seu artigo 31, abaixo colacionado, que foi instituído o Imposto sobre a Renda no país, tal qual se vê hoje, devido anualmente, por toda pessoa física ou jurídica, residente no território nacional, e incidiu em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem.

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.

(...) (redação original extraída do sitio do Planalto na internet)

É curioso que diversos dos conceitos, princípios e requisitos vistos no Imposto de Renda atual já estavam presentes nesta lei de 1922, como por exemplo, sua incidência sobre pessoas físicas e jurídicas, o conceito de rendimento liquido, a faixa de isenção, as deduções, a preocupação com a vedação ao confisco, etc..

I. As pessoas não residentes no paiz e as sociedades com séde no estrangeiro pagarão o imposto sobre a renda liquida, que lhes fôr apurada dentro do territorio nacional.

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

III. Será considerado liquido, 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 extraordinarias, provenientes de casos fortuitos ou força maior, como incendio, tempestade, naufragio o accidentes semelhantes a esses, desde que taes perda não sejam compensadas por seguros ou indenizações;

d) as despesas ordinarias realizadas para conseguir e assegurar a renda

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

(...) (redação original extraída do sitio do Planalto na internet)

A Lei n. 4.625/1922 também normatizou o lançamento e arrecadação do imposto e trouxe conceitos como dos Princípios da Anualidade e Anterioridade:

(...) 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 pára arbitramento. Na falta de declaração o lançamento se fará ex-officio. A impugnação por parte do agente do fisico ou o lançamento ex-officio terão de apoiar-se em elementos comprobatorios do mantante da renda e da taxa devida.

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

VII. O poder Executivo providenciará expedindo os precisos

regulamentos e instrucções, e executando as medidas necessarias ao lançamentos e instrucções, e executando as medidas necessarias ao lançamento, por fórmula que a arrecadação do imposto se torne effectiva em 1924.

VIII. Em o regulamento, que espedir o poder Executivo poserá impor multas até o maximo de 5:000\$ (cinco contos de réis). (redação original extraída do sitio do Planalto na internet)

Na referida lei (BRASIL, 1922) a progressividade do Imposto sobre a Renda se dava da seguinte maneira²⁹:

48. Imposto sobre o lucro das profissões liberaes, na razão:

de até 100:000\$ (cem réis) por anno, 3 %;

de mais de 100:000\$, até 300:000\$, 4 %;

sobre o que accrescer, 5 %.

49. imposto sobre vencimentos - 5 % sobre os subsidios do Presidente da Republica, Vice-Presidente da Republica, Senadores e Deputados, e sobre os vencimentos, soldos e gratificações dos professores e dos militares e igualmente sobre todas as gratificações extraordinarias ou especiaes, ajudas de custo ou quaesquer outras vantagens concedidas a funcionarios mensalistas, diaristas e jornaleiros da União, exceptuados os que recebem augmentos provisorios do artigo 150 da lei numero 4.555, de 10 de agosto de 1922

(redação original)

Até 1936 esta foi a progressividade empregada sobre os vencimentos, vindo a se modificar através da Lei n. 183/1936 (Brasil, 1936) que atingiu somente os vencimentos dos funcionários civis da União, com larga progressividade através de 12 alíquotas:

Até 10:000\$000 (dez contos de réis).....	Isento
Entre 10:000\$000 e 20:000\$000.....	0,5%
Entre 20:000\$000 e 30:000\$000.....	1%
Entre 30:000\$000 e 60:000\$000.....	3%
Entre 60:000\$000 e 90:000\$000.....	5%
Entre 90:000\$000 e 120:000\$000.....	7%
Entre 120:000\$000 e 150:000\$000.....	9%
Entre 150:000\$000 e 200:000\$000.....	12%
Entre 200:000\$000 e 250:000\$000.....	13%
Entre 250:000\$000 e 300:000\$000.....	14%
Entre 300:000\$000 e 400:000\$000	15,5%
Entre 400:000\$000 e 500:000\$000.....	16,80%
Acima de 500:000\$000.....	18%

A próxima grande alteração legislativa se deu com o Decreto-Lei n. 5.844/43 (BRASIL, 1943), que dispunha sobre a cobrança e fiscalização do Imposto de Renda e em capítulo próprio tratou das *Taxas Progressivas*, sem a ressalva de que se aplicariam somente aos funcionários públicos, como na Lei n. 183/1936,

trazendo efetiva progressividade do Imposto, através de 13 alíquotas que variavam de 0,5% a 20%:

Art. 26 As taxas progressivas são as seguintes:

Até Cr\$ 12.000,00 (doze mil cruzeiros reais).....	Isento
Entre Cr\$ 12.000,00 e Cr\$ 20.000,00.....	0,5%
Entre Cr\$ 20.000,00 e Cr\$ 30.000,00.....	1%
Entre Cr\$ 30.000,00 e Cr\$ 60.000,00.....	3%
Entre Cr\$ 60.000,00 e Cr\$ 90.000,00.....	5%
Entre Cr\$ 90.000,00 e Cr\$ 120.000,00.....	7%
Entre Cr\$ 120.000,00 e Cr\$ 150.000,00.....	9%
Entre Cr\$ 150.000,00 e Cr\$ 200.000,00.....	12%
Entre Cr\$ 200.000,00 e Cr\$ 300.000,00.....	13%
Entre Cr\$ 300.000,00 e Cr\$ 400.000,00.....	15%
Entre Cr\$ 400.000,00 e Cr\$ 500.000,00.....	17%
Entre Cr\$ 500.000,00 e Cr\$ 600.000,00.....	18%
Entre Cr\$ 600.000,00 e Cr\$ 700.000,00.....	19%
Acima de Cr\$ 700.000,00.....	20%

Esta lei foi alterada no ano seguinte, com nova tabela progressiva pelo Decreto-Lei 8.430/45 (BRASIL, 1945):

Art. 26 As taxas progressivas são as seguintes:

Até Cr\$ 24.000,00 (vinte e quatro mil cruzeiros)	Isento
Entre Cr\$ 24.000,00 e Cr\$ 30.000,00	1%
Entre Cr\$ 30.000,00 e Cr\$ 60.000,00	3%
Entre Cr\$ 60.000,00 e Cr\$ 90.000,00	5%
Entre Cr\$ 90.000,00 e Cr\$ 120.000,00.....	7%
Entre Cr\$ 120.000,00 e Cr\$ 150.000,00.....	9%
Entre Cr\$ 150.000,00 e Cr\$ 200.000,00	12%
Entre Cr\$ 200.000,00 e Cr\$ 300.000,00.....	13%
Entre Cr\$ 300.000,00 e Cr\$ 400.000,00.....	15%
Entre Cr\$ 400.000,00 e Cr\$ 500.000,00.....	17%
Entre Cr\$ 500.000,00 e Cr\$ 600.000,00.....	18%
Entre Cr\$ 600.000,00 e Cr\$ 700.000,00	19%
Acima de Cr\$ 700.000,00	20%

Dois anos depois, com a Lei n. 154/47 é que o Imposto de Renda teve um dos ápices de sua progressividade, com 15 alíquotas entre 1% e 50%.

Art. 26. As taxas progressivas são as seguintes:

Até	Cr\$ 24.000,00	isento
Entre	Cr\$ 24.000,00 e Cr\$ 30.000,00	1%
Entre	Cr\$ 30.000,00 e Cr\$ 60.000,00.....	3%
Entre	Cr\$ 60.000,00 e Cr\$ 90.000,00	5%
Entre	Cr\$ 90.000,00 e Cr\$ 120.000,00	7%
Entre	Cr\$ 120.000,00 e Cr\$ 150.000,00	9%
Entre	Cr\$ 150.000,00 e Cr\$ 200.000,00	12%
Entre	Cr\$ 200.000,00 e Cr\$ 300.000,00	15%
Entre	Cr\$ 300.000,00 e Cr\$ 400.000,00.....	18%
Entre	Cr\$ 400.000,00 e Cr\$ 500.000,00	21%
Entre	Cr\$ 500.000,00 e Cr\$ 600.000,00	24%
Entre	Cr\$ 600.000,00 e Cr\$ 700.000,00	27%

Entre	Cr\$ 700.000,00 e Cr\$ 1.000.000,00	30%
Entre	Cr\$ 1.000.000,00 e Cr\$ 2.000.000,00	35%
Entre	Cr\$ 2.000.000,00 e Cr\$ 3.000.000,00	40%
Acima de	Cr\$ 3.000.000,00	50%

Nos anos que se seguiram houve diversas alterações legislativas atinentes a deduções, isenções em decorrência de moléstias, faixa de isenção. Na tabela progressiva as alterações foram insignificantes, com as Leis n. 2.862/56 (BRASIL, 1956) e Lei n. 3.553/59 (BRASIL, 1959).

Em 1961 a Lei n. 3.898 (BRASIL, 1961) isentou do pagamento do imposto de renda dos vencimentos até o limite de cinco vezes o maior salário-mínimo vigente à época, e alterou as alíquotas do imposto para o exercício financeiro seguinte, chegando a 16 alíquotas entre 2% e 50%.

Até	240.000,00	Isento		
Entre	240.000,00	e	300.000,00	2%
Entre	300.000,00	e	350.000,00	3%
Entre	350.000,00	e	400.000,00	6%
Entre	400.000,00	e	450.000,00	10%
Entre	450.000,00	e	500.000,00	14%
Entre	500.000,00	e	600.000,00	17%
Entre	600.000,00	e	700.000,00	20%
Entre	700.000,00	e	800.000,00	23%
Entre	800.000,00	e	1.000.000,00	26%
Entre	1.000.000,00	e	1.200.000,00	29%
Entre	1.200.000,00	e	1.600.000,00	32%
Entre	1.600.000,00	e	2.000.000,00	35%
Entre	2.000.000,00	e	2.500.000,00	38%
Entre	2.500.000,00	e	3.000.000,00	40%
Entre	3.000.000,00	e	4.500.000,00	45%
Acima de	4.500.000,00			50%

Foi em 1962, com a Lei n. 4.154 (BRASIL, 1962) que houve a maior alíquota em termos percentuais até então experimentada pelo Imposto e Renda, de 65%, contudo, reduziu o número de alíquotas para 14 (quatorze).

Até 24 vezes o valor de salário mínimo fiscal	Isento
Entre 24 e 30 vezes	3%
Entre 30 e 45 vezes	5%
Entre 45 e 60 vezes	8%
Entre 60 e 75 vezes	12%
Entre 75 e 90 vezes	16%
Entre 90 e 120 vezes	20%
Entre 120 e 150 vezes	25%
Entre 150 e 180 vezes	30%
Entre 180 e 250 vezes	35%
Entre 250 e 350 vezes	40%
Entre 350 e 450 vezes	45%
Entre 450 e 600 vezes	51%
Entre 600 e 800 vezes	57%
Acima de 800 vezes	65%

(redação original)

Por meio da Lei n. 4.862/65 (BRASIL, 1965) e outras que se seguiram, o percentual e o número das alíquotas foram reduzidos, retornando para o teto de 50% e 12 alíquotas.

Classes de renda líquida Cr\$ 1.000	Alíquotas		
	Até		
		1.500	Isento
	Entre	1.501 e 1.800	3%
	Entre	1.801 e 2.400	5%
	Entre	2.401 e 3.300	8%
	Entre	3.301 e 4.800	12%
	Entre	4.801 e 6.600	16%
	Entre	6.601 e 9.000	20%
	Entre	9.001 e 12.000	25%
	Entre	12.001 e 18.000	30%
	Entre	18.001 e 24.000	35%
	Entre	24.001 e 36.000	40%

Entre	36.001	e 48.000	45%
Acima de		48.001	50%

Esta redução se mostra mais significativa com o Decreto-Lei 1.371/1974 que alterou a tabela progressiva do Imposto de Renda, da seguinte forma:

Art. 1º Aos rendimentos do trabalho assalariado, sujeitos ao desconto do imposto de renda na fonte, aplicar-se-ão alíquotas progressivas de acordo com as tabelas e períodos de vigência a seguir mencionados:

I - A vigorar de 1º de janeiro a 30 de junho de 1975:

Renda Líquida Mensal Cr\$		Alíquotas %
Até	2.300,00	Isento
De 2.301,00 a	2.600,00	5
De 2.601,00 a	3.400,00	8
De 3.401,00 a	4.600,00	10
De 4.601,00 a	6.400,00	12
Acima de	6.400,00	16

II - A vigorar a partir de 1º de julho de 1975:

Renda Líquida Mensal Cr\$		Alíquotas %
Até	2.300,00	Isento
De 2.301,00 a	2.600,00	5
De 2.601,00 a	3.400,00	8
De 3.401,00 a	4.600,00	10
De 4.601,00 a	6.400,00	12
De 6.401,00 a	8.600,00	16
Acima de	8.600,00	20

Neste período a oscilação quanto a progressiva do Imposto sobre a Renda é marcante, pois nos anos seguintes, o Decreto-Lei n. 1.493/1976 (BRASIL, 1976) e o Decreto-Lei n. 1.642/1978 (BRASIL, 1978) retomam a progressividade antes empregada, com alíquota máxima de 55% e mais de 10 (dez) alíquotas. No início da década de 80 reduzem o novamente, como se depreende do Decreto-Lei n. 1.814/1980 (BRASIL, 1980):

Classe de renda	Renda Líquida Mensal Cr\$	Alíquota %
01	até 30.000,00	Isento
02	De 30.001,00 a 46.000,00	12
03	De 46.001,00 a 65.000,00	16
04	De 65.001,00 a 102.000,00	20
05	De 102.001,00 a 164.000,00	25

06	De 164.001,00 a 233.000,00	30
07	Acima de 233.000,00	35

Em 1983 o Decreto 2.028/1983 (BRASIL, 1983) altera a legislação do Imposto, com distintas tabelas cujas alíquotas incidiam sobre rendimentos do trabalho assalariado e do trabalho não-assalariado.

a) rendimentos do trabalho assalariado:

Classes de Renda	Renda Líquida Mensal (Cr\$)	Alíquota
01	Até 144.000	Isento
02	De 144.001 a 221.000	12%
03	De 221.001 a 315.000	16%
04	De 315.001 a 491.000	20%
05	De 491.001 a 790.000	25%
06	De 790.001 a 1.123.000	30%
07	De 1.123.001 a 1693.000	35%
08	De 1.693.001 a 1552.000	40%
09	Acima de 2.552.000	45%

b) rendimentos do trabalho não assalariado:

Classes de Renda	Rendimento Bruto Mensal (Cr\$)	Alíquota
01	Até 48.000	Isento
02	De 48.001 a 144.000	10%
03	De 144.001 a 221.000	12%
04	De 221.001 a 315.000	16%
05	De 315.001 a 491.000	20%
06	De 491.001 a 790.000	25%
07	De 790.001 a 1.123.000	30%
08	De 1.123.001 a 1.693.000	35%
09	De 1.693.001 a 2.552.000	40%
10	Acima de 2.552.000	45%

Em dezembro de 1988 foi promulgada a Lei n. 7.713/1988 (BRASIL, 1988), em vigor até os dias de hoje, importando em inúmeras alterações na legislação do Imposto de Renda, sobretudo no que tange à drástica redução da progressividade, eis que a partir daí passaram a vigorar somente duas alíquotas, de 10% e 25%.

Tais alíquotas se mantiveram até 1994, com alterações somente no valor da base de cálculo para atualização, quando a Lei n. 8.848/94 (BRASIL, 1994) trouxe nova tabela progressiva, com três novas alíquotas: 15%, 26,6% e 35%.

Base de Cálculo (Em Ufir)	Parcela a Deduzir da Base de Cálculo (Em Ufir)	Alíquota
Até 1.000		isento
Acima de 1.000 até 1 950	1.000	15,0%
Acima de 1.950 até 18.000	1.415	26,6%
Acima de 18.000	5.395	35,0%

No ano seguinte, a Lei n. 9.250/95 (BRASIL, 1995) alterou as alíquotas para 15% e 25% e esta, por sua vez, foi alterada para 27,5% pela Lei n. 9.532/1997 (BRASIL, 1997), mantendo-se assim até o advento da Lei n. 11.945/2009 (BRASIL, 2009) que trouxe novas tabelas de progressividade para os anos de 2009 e 2010, com as alíquotas de 7,5%, 15%, 22,5% 27,5%, a qual se mantém em vigor até os dias atuais.

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

Atualmente, vigora a seguinte tabela progressiva do Imposto de Renda através da Lei n. 13.149/2015 (BRASIL, 2015), não havendo legislação posterior que a atualizasse:

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Por meio deste breve apanhado histórico do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física brasileira, verifica-se que este tributo nasceu com alíquotas moderadas (alíquota máxima de 8%) e, paulatinamente, foi sendo elevada, atingindo o percentual de 65% no ano de 1962, o mais alto de toda a história brasileira, mostrando-se bastante progressivo, não só pela alíquota máxima, mas pela existência diversas alíquotas incidentes sobre um amplo espectro de rendas, tanto do capital quanto do trabalho.

A situação perdurou até 1988 quando, abruptamente, foi reduzido o número de alíquotas do Imposto de Renda de onze para apenas três, e a alíquota máxima de 50% para 25%. A partir daí, justamente quando, contraditoriamente, a nova Constituição democrática de 1988 introduzia as bases para o Estado de bem-estar social brasileiro, com o reconhecimento de uma série de demandas sociais represadas nos anos anteriores, o IRPF passa a ter um novo perfil, não mais retornando à antiga estrutura progressiva que perdurou por muitos anos.

3.2. O Imposto sobre a Renda da Pessoa Física na Constituição vigente

A Constituição da República brasileira é bastante extensa e minuciosa no aspecto tributário, sendo a base dos fundamentos do Direito Tributário Pátrio, pois toda construção e interpretação do direito tributário devem partir dela (COÊLHO, 2001, p. 45).

Para garantia e segurança dos contribuintes, a norma constitucional apontou os nortes e limites da tributação, de forma a restringir a atuação do legislador ordinário, impedindo-o que defina o alcance das normas jurídicas tributárias em inúmeros aspectos (CARRAZZA, 2005, p.27).

O Imposto sobre a Renda, de competência exclusiva da União, está disposto no artigo 153, inciso III e parágrafo 2º (BRASIL, 1988):

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

III - renda e proventos de qualquer natureza; (...)

Para muitos autores, o conceito de *renda e proventos de qualquer natureza* se encontra na Constituição Federal. Assim é o posicionamento de Heleno Torres (*In* CANOTILHO, 2013, p. 1686) para quem não pode ser confundida com os

conceitos de patrimônio, lucro ou sua expectativa, nem faturamento, que são fatos geradores de outros impostos previstos constitucionalmente:

[...] É conceito bem demarcado constitucionalmente. Destarte, “renda” não pode ser nem *patrimônio*, nem *capital*, nem *lucro*, nem *faturamento*, nem expectativa de lucro, porque nada obstante existirem divergências doutrinárias quanto à conceituação do fato gerador do Imposto sobre a Renda, um ponto é inequívoco: a “renda” sempre será representada por um acréscimo no patrimônio da pessoa, sem o qual inexistirá o fato gerador da obrigação tributária, e conseqüentemente, o pagamento do imposto.” (grifos no original)

No mesmo sentido é o entendimento de Roque Carrazza (2005, p. 34-35), que também elabora um conceito por exclusão, asseverando que com base numa leitura integrada dos dispositivos que estabelecem os impostos, pode-se afirmar que renda não é operação financeira, nem propriedade territorial rural, nem patrimônio, nem propriedade predial e territorial urbana, etc. e resume:

Em suma, o legislador federal não tem liberdade para formular um conceito, seja de renda, seja de proventos de qualquer natureza, que abarque a prática de operações mercantis, a prestação onerosa de serviços, o patrimônio imobiliário, e os demais fatos econômicos que compõem a base de cálculo de outros impostos, inclusive os compreendidos na chamada competência residual, de resto somente exercitável por meio de lei complementar.

Rendas são, portanto, os ganhos econômicos do contribuinte gerados por seu capital, trabalho ou pela combinação de ambos, apurados em certo lapso de tempo, que represente acréscimo patrimonial, ou seja, disponibilidade de riqueza nova, globalmente considerada. *Proventos de qualquer natureza* são a renda auferida pelo aposentado ou pensionista.

Com efeito, não é qualquer ingresso de dinheiro pela pessoa física que pode ser alcançado pelo Imposto sobre a Renda, mas tão-somente o ganho efetivo medido num determinado espaço de tempo. Aí reside a renda tributável, ou seja, a renda líquida ou o lucro (no caso da pessoa jurídica).

De acordo com Mizabel Derzi atualizando a obra de Aliomar Balleiro (BALEIRO, 2013, p. 388), a mera reposição de bens patrimoniais, objeto da aplicação de capital, ou a recomposição de perdas patrimoniais, como indenizações, não pode sofrer a incidência do IRPF. Corroborando, a aludida autora cita as Súmulas 125, 136 e 215 do Superior Tribunal de Justiça, abaixo transcritas:

SÚMULA n. 125: O pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço não está sujeito a incidência do imposto de renda

SÚMULA n. 136: O pagamento de licença-prêmio não gozada por necessidade do serviço não está sujeito ao imposto de renda.

SÚMULA 215: A indenização recebida pela adesão a programa de incentivo à demissão voluntária não está sujeita à incidência do imposto de renda.

Para fins tributários pouco importa que a renda seja obtida por meio de atividades lícitas ou ilícitas, morais ou imorais, ensejando a teoria de que pecúnia *non olet*.³⁰

A legislação atual determina que o resultado econômico obtido por pessoas físicas sócias de empresas, através de lucros ou dividendos, não é alcançado pelo Imposto sobre da Renda da pessoa física.

Roque Carrazza (2005, p. 35) alerta que o conceito de renda não confunde com rendimento: este é qualquer ganho assim considerado isoladamente, enquanto que renda é o excedente de riqueza medido entre dois marcos temporais, após deduzidas as despesas mínimas para viver.

A questão do lapso temporal em que se aufer o incremento da renda é sobremaneira importante, pois daí decorre que o Imposto sobre a Renda não pode atingir o patrimônio estaticamente considerado. O patrimônio é apenas o ponto de partida do tributo, que só nascerá caso ocorra variação positiva detectada em um período de tempo e não em um momento único e estanque (CARRAZZA, 2005, p. 43-44).

Daí porque este autor não concorda com a tributação da renda da fonte, pois entende que é o mesmo que tributar mero ingresso de receita, fugindo à regra-matriz do artigo 153, inciso II da CF/88 (BRASIL, 1988), já que neste momento não se faz o balanço entre entradas positivas e negativas, para se chegar ao conceito de riqueza nova.

O contraponto a este pensamento é de que a Declaração de Ajuste de Rendimentos presta-se exatamente a corrigir tal equívoco, equalizando as rendas

³⁰ O significado literal da expressão é “não cheira”, isto é, para o Estado pouco importa a origem da renda, ela sempre será tributada quando configurar riqueza nova.

recebidas com as hipóteses de dedução, em consonância com os Princípios da Capacidade Contributiva e do Não-confisco, chegando-se ao montante da base de cálculo (CARRAZZA, 2005, p. 40-41).

No parágrafo 2º do artigo 153³¹ (BRASIL, 1988), há previsão de que o Imposto sobre a Renda seja informado pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade.

Para Sacha Calmon (2001, p. 312-313) tais critérios são determinações cogentes endereçadas ao legislador ordinário e controláveis pelo Poder Judiciário, cabendo ao Executivo unicamente cumprir o que determina a Constituição.

A conjugação destes critérios imprime caráter pessoal ao imposto, graduando-o de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes, circunstância que melhora a distribuição da carga fiscal. Vejamo-los individualmente.

A generalidade prevista para o Imposto de Renda é apontada por Roque Carrazza (2005, p. 62) como a característica de que o referido tributo alcançará todas as pessoas que realizem o fato imponible, vedando discriminações e privilégios entre os contribuintes, salvo se concedidas observando diretrizes constitucionais (por exemplo, a proteção ao idoso, aos doentes, à cultura ao meio ambiente, etc) e amparadas pelos Princípios Constitucionais Tributários da Isonomia e da Capacidade Contributiva. Por isso é pressuposto de igualdade (BALEEIRO, 2013, P. 402)

Seabra de Godói (2005, p. 161) tece críticas a este critério, afirmando que a generalidade é muito pouco efetiva, pois desde 1996, através da Lei n. 9.249 (BRASIL/1995)³², os lucros e dividendos distribuídos pelas pessoas jurídicas aos seus sócios e acionistas passaram a ser isentos deste imposto.

³¹ § 2º O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei; (...)

³² Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Por universalidade entende-se como a característica de que o referido tributo incidirá sobre todos os ganhos e incrementos patrimoniais do contribuinte, de qualquer espécie ou gênero. Este critério ratifica a teoria de que pecúnia *non olet*.

Para Roque Carrazza, por meio deste critério, nada deve escapar à incidência do Imposto de Renda, não importando a sua denominação, origem, condição jurídica de quem aufere ou a nacionalidade (2005, p. 63).

A Universalidade também implica que a renda e os proventos devem ser vistos como um todo, pois assim facilita a compreensão acerca do acréscimo patrimonial do contribuinte em dado período de tempo.

A Constituição, ao estabelecer que o Imposto sobre a Renda é a um só tempo universal e pessoal consagra a *unicidade* do imposto que, para Derzi (BALEEIRO, 2013, p. 402) é o imperativo de que nenhuma forma de renda advinda do trabalho, do capital ou da formação de ambos pode estar fora do campo de incidência do tributo.

A respeito da progressividade, já a tratamos no capítulo anterior, item 2.1, onde justificamos nosso entendimento de que, mais do que critério informador do Imposto de Renda, trata-se de Princípio Constitucional Tributário. Entretanto, como a Constituição Federal a elenca como critério, para manter a ordem dos demais critérios, abordaremos o tema novamente com este viés constitucional.

A progressividade implica que quanto maior for a base de cálculo do Imposto sobre a Renda, *in casu*, quanto maior for a renda líquida auferida pela pessoa física) tanto maior será a alíquota aplicável em percentuais crescentes.

Para que a progressividade de fato se cumpra, a lei prevê certas deduções³³ que garantem subsistência como, por exemplo, com contribuições previdenciárias, contribuições para entidades de previdência privada, despesas com dependentes, educação, saúde, etc., as quais devem ser subtraídas da renda global percebida pelo contribuinte, para assim resguardar que o imposto não recaia sobre

³³ Artigo 86 e seguintes da Instrução Normativa RFB nº 1500, de 29 de outubro de 2014.

as receitas brutas, o que violaria os Princípios da Igualdade, Capacidade Contributiva e do Não-Confisco.

As deduções previstas na legislação do Imposto sobre a Renda da pessoa física corroboram com a garantia do mínimo existencial, cujo intento é de que a exação recaia somente sobre a riqueza nova, não sobre a subsistência do contribuinte. Para Carraza (2005, p. 65-66) a progressividade é consectário natural dos Princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva e com isso melhora a distribuição da renda e auxilia a concretização da igualdade material, concretizada no nosso Estado Democrático de Direito.

No capítulo anterior já comentamos acerca da diferenciação entre progressividade e proporcionalidade. Os que defendem a proporcionalidade de alíquotas como melhor forma de se cumprir ao Princípio da Isonomia, argumentam que seria exatamente desta forma que se traria igualdade aos contribuintes, pois quem tem mais pagaria proporcionalmente mais.

Citamos o seguinte exemplo, extraído de Cunha (2016, p. 94), para demonstrar que a utilização de alíquotas proporcionais gera maior oneração tributária dos que possuem menos recursos:

1. dois cidadãos A e B, com rendimento mensal respectivamente de R\$ 6.000,00 (seis mil reais) e R\$1.500,00 (um mil e quinhentos reais), totalizando-se por ano, sucessivamente R\$72.000,00 (setenta e dois mil reais) para A e R\$ 18.000,00 (dezoito mil reais) para B, tributados pelo imposto de renda, com uma hipotética alíquota única, 10% (dez por cento);
2 ainda se deve considerar que o gasto médio mensal envolvendo o mínimo existencial seja de aproximadamente R\$1.000,00 (mil reais).
Com base nessas condições, subtraindo-se nos dois casos, o valor do mínimo existencial totalizado anualmente, A arcaria com R\$7.200,00 (sete mil e duzentos reais) anuais com o imposto, restando-lhe disponível R\$52.800,00 (cinquenta e dois mil e oitocentos reais), enquanto B seria mais onerado com a exação de R\$1.800 (mil e oitocentos reais), com um saldo restante no ano disponível de R\$4.200 (quatro mil e duzentos reais).
Como resultado, a tributação em relação à renda líquida remanescente representaria respectivamente para A, 13,63% (treze inteiros e sessenta e três centésimos por cento), e para B, 42,86% (quarenta e dois inteiros e oitenta e seis centésimos por cento), gerando um impacto tributário desproporcional nas rendas tratadas, o que contrariaria os ditames da justiça tributária amplamente considerada, onerando mais quem menos possui. Isso, ainda, sem levar em conta os demais tributos, como àqueles incidentes sobre o consumo, que agravam mais a exigência tributária sobre os mais pobres.

O exemplo citado nos indica que a progressividade é o melhor caminho para uma tributação que onere os contribuintes de forma mais isonômica.

3.3. O Imposto sobre a Renda da Pessoa Física na Legislação vigente

Após este breve histórico acerca do Imposto de Renda de Pessoa Física no ordenamento brasileiro e de sua previsão na Constituição da República, trataremos neste tópico de questões conceituais, do nascimento da obrigação tributária - tratando de algumas divergências doutrinárias – sujeito passivo, base de cálculo e alíquotas.

O Imposto sobre a Renda possui previsão no Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966 66) e também na Lei n. 7.713/1988 (Brasil, 1988), que regula o Imposto sobre a Renda. Atualmente, é a Lei n. 13.149/2015 (BRASIL, 2015) que traz a tabela progressiva vigente do IRPF.

Atento às clássicas concepções do direito tributário, sempre foi reconhecido como *instrumento jurídico de abastecimento dos cofres públicos* (ATALIBA, 1973, p. 20) e assim permanece calcado na legislação ordinária, muito embora novas interpretações acerca do Sistema Tributário tenham demonstrado outro viés do Imposto sobre a Renda.

É na clássica doutrina de Geraldo Ataliba (1973) acerca da Hipótese de Incidência Tributária do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, que trazemos os aspectos que fazem gerar a obrigação tributária do Imposto sobre a Renda da pessoa Física.

Este tributarista designa o fato gerador *in abstrato* de hipótese de incidência e *in concreto* de fato imponible. A hipótese de incidência é a descrição legal de um fato; é a formulação hipotética, prévia e genérica contida na lei. Trata-se de um conceito abstrato formulado pelo legislador, por isso, é mera previsão legal. Assim, a hipótese de incidência tributária é a descrição genérica e abstrata de um fato jurídico que origina a obrigação de pagar um tributo, ou seja, é o meio pela qual o legislador institui um tributo (ATALIBA, 1973, p. 48-56).

O fato imponible, por sua vez, é a concretização efetiva dos fatos descritos na norma. Para Ataliba (1973, p. 66) “[...] há de ser um fato concreto, *hic et*

*nunc*³⁴, no mundo fenomênico, como acontecimento fático, sensível, palpável, concreto, material, apreensível e que corresponda à imagem abstrata [...]”.

Assim, a ocorrência do fato imponible no universo fenomênico que – por corresponder à descrição prévia formulada pela hipótese de incidência – dá nascimento à obrigação tributária.

No que tange ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, sua hipótese de incidência é a descrição na lei de que a obtenção de rendimentos líquidos por uma pessoa, ao final de certo período de tempo, em razão do seu trabalho, do seu capital ou da combinação de ambos, enseja a tributação do IRPF. O fato onívol é o acréscimo patrimonial líquido efetivamente aferido entre dois momentos temporais. O Imposto sobre a Renda só passa a ser validamente exigido quando o fato ajusta-se rigorosamente à hipótese de incidência prevista na lei.

3.3.1 Conceito de Renda

No item 3.2. trouxemos o conceito de renda discutido a partir do texto constitucional, formulado pela técnica da exclusão, conforme explicado, e construído pela doutrina brasileira. Neste momento pretendemos trazer os conceitos de renda e proventos de qualquer natureza da legislação infraconstitucional.

O Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) prevê em seu artigo 43:

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:

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. [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001\)](#)

§ 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. [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001\)](#)

³⁴ Expressão latina que significa literalmente "aqui e agora".

O CTN não estende nem o conceito de renda, nem de proventos consagrado na Constituição Federal, reforçando o entendimento de que o IRPF só pode incidir sobre a aquisição de disponibilidade de riqueza nova.

Refere que fato gerador – fato imponível na doutrina de Geraldo Ataliba (1973) – é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica. A diferenciação quanto a renda disponível jurídica ou economicamente é que no primeiro caso, a renda constitui-se na condição de um direito subjetivo que decorre de um fato jurídico específico, qualificado pelo direito como tal, ou seja, em conformidade com os termos jurídicos. A disponibilidade econômica, de outro lado, ocorre quando a obtenção do benefício econômico é imediata (o que necessariamente não ocorre na disponibilidade jurídica). Entende-se que a mera disponibilidade jurídica é suficiente para determinar a formação do fato jurídico tributário (CANOTILHO, 2013, p. 1687)

A Lei n. 7.713/88 que regulamenta o Imposto sobre a Renda traz a seguinte previsão em seu artigo 3º, sem destoar dos diplomas legais antes citados, acrescentando o conceito de ganho de capital na alienação de bens ou direitos.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

A legislação traz conceito bastante indefinido, eis que várias expressões constantes da lei – tais como capital, acréscimo patrimonial - permanecem vagos, oportunizando brechas no que tange a incidência do imposto em determinadas situações.

3.3.2 Sujeito Passivo

O conceito de renda e proventos, indiretamente, já nos leva ao sujeito passivo do IRPF, ou seja, o devedor da obrigação tributária, convencionalmente chamado de contribuinte, que será o titular da disponibilidade de que trata o artigo 43 do CTN.

3.3.3 Base de Cálculo e Alíquotas

São a base cálculo e alíquota que quantificarão a obrigação pecuniária, determinando seu valor monetariamente. A base de cálculo – que literalmente significa fundamento para calcular - é a expressão econômica da materialidade do tributo; em outras palavras é a soma dos fatores positivos e negativos que se agregam ao patrimônio do contribuinte implicando em riqueza nova.

Roque Carrazza ressalta que a base de cálculo do IRPF “[...] não é a renda bruta do contribuinte, tampouco seu rendimento alcançado dum dado instante (...) é sim o valor da renda e proventos líquidos por ele obtidos ao longo do período de apuração, e estes se definem no momento em que é feito o ajuste anual.”

A alíquota é o critério legal expresso em porcentagem que, conjugado à base de cálculo, após as técnicas de cálculo, permite que se chegue a quantia que deve ser paga pelo contribuinte, formando o elemento quantitativo do tributo.

O IRPF possui base de cálculo e alíquotas escalonadas, atendendo a progressividade que lhe exige a Constituição da República, conforme se depreende da seguinte tabela, do ano-calendário 2016, trazida pela Lei n, 13.149/2015 e que se refere aos rendimentos mensais.

Tabela 1. Tabela do Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF) referente ao ano de 2016.

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Fonte da Tabela: www.planalto.gov.br

Observe-se que existe uma parcela isenta prevista na tabela de incidência mensal do IRPF, ou seja, uma faixa em que a renda ou proventos auferidos estão exonerados da incidência do imposto. Assim, o cidadão que obtiver rendimento líquido mensal de até R\$ 1.903,98 estará isento do pagamento do Imposto sobre a Renda. Também depreende-se da tabela que no Brasil vigoram atualmente 4 alíquotas progressivas: de 7,5%, 15%, 22,5% e 27%.

Importante esclarecer a sistemática do cálculo do Imposto sobre a Renda, pois é procedimento que gera muitas dúvidas e, em face do *software* da Receita Federal do Brasil que elabora o cálculo, faz como que os contribuintes não tenham a sua compreensão exata.

Somente os rendimentos que ultrapassarem a base de cálculo imediatamente anterior é que sofrerão a incidência da alíquota designada para aquela base de cálculo, o que funciona para todas as faixas da base de cálculo. Exemplificaremos: considerando-se um rendimento mensal de R\$ 2.200,00, somente sobre o valor que ultrapassar a faixa de isenção - até R\$ 1.903,98 - é que recairá a alíquota de 7,5%. Ou seja, apenas sobre R\$ 296,02 é que incidirá o aludido percentual. Do resultado desta operação se deduz o valor de R\$ 142,80 e então se chegará ao montante final da exação a ser paga.

Com isso, as alíquotas descritas na tabela, somente incidirão sobre o valor que ultrapassar a base de cálculo imediatamente anterior e, em seguida, haverá a dedução legal, cumprindo a progressividade com o seu intento, de mitigar os efeitos da tributação, com vistas a uma tributação mais equânime da renda.

4. A (NÃO) CONCRETIZAÇÃO DA SOLIDARIEDADE E DA JUSTIÇA SOCIAL PELA PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA NO BRASIL

Após toda a construção traçada até aqui, impõe-se a ligação das teorias e conceitos trabalhados, de forma a confirmar (ou não) a nossa hipótese inicial.

4.1. A Solidariedade como Fundamento da Tributação

A solidariedade somente fora estatuída como princípio fundamental na Constituição vigente, contudo, a tributação e o *dever fundamental de pagar impostos*³⁵ existem desde os tempos do Brasil-colônia, ainda que não da forma sistemática que se apresenta hoje.³⁶ Assim, ainda que hodiernamente a solidariedade fundamente a tributação como corolário constitucional, importante deixar claro que nem sempre foi assim, pois os fundamentos para a tributação, até então, eram outros.

Para se assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais em uma sociedade livre, justiça e solidária, conforme preconizado pela Constituição de 1988, atribui-se ao Estado a competência para garantir a satisfação dos direitos fundamentais, tornando-se necessária a instituição de mecanismos idôneos para captação de recursos e cumprimento deste desiderato, eis que a efetivação dos referidos direitos implica em custo para o Ente público.

Ao prever um rol extenso de direitos sociais e individuais, que impescindem da exação de impostos, ainda que não expressamente, a Constituição Federal conforma um dever fundamental de pagar tributos, tendo em vista que qualquer direito positivo acarreta um custo para o Estado. Ademais, se a Constituição estatui regras para o poder de tributar dos entes públicos, como consequência lógica, está o dever correlato de pagar tributos pelos contribuintes.

³⁵ Expressão cunhada na tese de Doutorado do Português Casalta Nabais, cujo título é “O dever fundamental de pagar impostos”, de 1998.

³⁶ Os primórdios do Imposto sobre a Renda datam do século XIX, ano de 1843, conforme visto no capítulo anterior.

Nessa perspectiva de que todos têm o dever social de suportar as despesas do Estado é que Ricardo Lobo Torres (2005, p. 181) refere que se trata exatamente de um dever de solidariedade, que legitima a tributação. Para ele “a ideia de solidariedade se projeta com muita força no direito fiscal por motivo de extraordinária importância: o tributo é um dever fundamental”.

Não se pode mais pensar os direitos fundamentais dos cidadãos dissociados dos deveres fundamentais. É uma relação de alteridade indissociável, uma superação do individualismo em favor do coletivo, sob a perspectiva de um sociedade dinâmica que se quer mais justa e solidária.

Para Nabais (2005, p. 127-128) o Princípio da Solidariedade serve como mecanismo potencializador da redução das desigualdades sociais, ao buscar uma distribuição da renda de forma mais igualitária. Essa responsabilidade é assumida pelo Estado, não como uma mera consequência da dimensão da arrecadação tributária, mas também como objetivo fundamental de promover a justiça social. Por isso é que se diz que a solidariedade deve ser entendida como uma condição viabilizadora de justiça.

É no contexto do que entende como *Estado Fiscal* que Nabais (2007, p. 364) propugna que a solidariedade é pressuposto de justiça. Para o referido autor, o Estado Fiscal significa uma separação fundamental entre Estado e economia - com sustentação daquele através dos impostos – pois o Estado orienta-se pelo interesse geral de realização da justiça, enquanto que a economia se guia pelo critério do lucro.

Nesse sentir, entendemos que a solidariedade é *standard* para a tributação a partir da Constituição de 1988 quando foi alçada a Princípio Constitucional. A este propósito, citamos Sanches (2005, p. 90):

O princípio da solidariedade social implica, pelo menos, que todos contribuam para as despesas coletivas de um Estado de acordo com a sua capacidade, tributando-se os cidadãos de modo a que as desigualdades efetivas entre estes se esbatam – e desejavelmente se extingam – propiciando, a cada um, uma existência mais digna e plena, porque mais livre.

Ainda que alguns cidadãos possam fazer maior uso das contraprestações estatais do que outros, todos se beneficiam, no mínimo, por exemplo, com ruas

pavimentadas, policiamento, poder judiciário, órgãos ambientais, órgãos de trânsito, sem falar nos hospitais, escolas, universidades públicas, etc.

O Supremo Tribunal Federal enfrentou o tema da Solidariedade ao analisar a legalidade das contribuições sociais dos aposentados no RExt. 430.418. Na ocasião, consolidou o entendimento de que é constitucional a cobrança de contribuição previdenciária sobre o salário do aposentado que retorna à atividade, amparando-se no princípio da universalidade do custeio da Previdência Social e no Princípio da Solidariedade, o qual faz com que a referibilidade das contribuições sociais alcance a maior amplitude possível, não havendo correlação necessária e indispensável entre o dever de contribuir e a possibilidade de auferir proveito das contribuições vertidas em favor da seguridade.

4.2. A função do Imposto sobre a Renda

Nos Estados liberais clássicos a principal função do Direito era a de *tutelar e assegurar* direitos, enquanto que nos Estados pós-liberais, além destas funções, também se verifica a de *promover*, refletindo verdadeira transformação da função do sistema normativo em seu todo e no modo de realizar o controle social (BOBBIO, 2007, p. 10-18).

Até o surgimento desta nova abordagem, chamada de funcionalista, prevalecia a teoria científica do direito que se ocupava tão somente de seus elementos estruturais - abordagem estruturalista, defendida por Kelsen em sua Teoria Pura do Direito.

Bobbio argumenta em relação à teoria funcionalista do direito:

A função do direito na sociedade não é mais servir a um determinado fim (...), mas a de ser um instrumento útil para atingir os mais variados fins. Kelsen não se cansa de repetir que o direito não é um fim, mas um meio.

A partir da ideia de função promocional do direito, juntamente com a concepção de que o direito não é um sistema de regras postas, mas em movimento, a serem repropostas em decorrência das mudanças sociais, indagamos acerca da função do Imposto sobre a Renda.

Ainda que o Imposto sobre a Renda tenha, em seu berço, como objetivo maior o de arrecadação aos cofres públicos, como visto no item 3.1., entendemos que este desenho não só pode como deve ser reestruturado com base na visão funcional do direito.

Se, de acordo com Bobbio (2007, p. 107) o direito persegue o objetivo de distribuir riquezas (a denominada função distributiva), e a função da repartição dos recursos, segundo ele, é a realização da *justiça social*, vemos o Imposto sobre a Renda sob esta ótica, com capacidade de influenciar na transformação social.

A doutrina de Bobbio (2007) nos remete exatamente a esta reflexão que, somada com o que fora dito nos capítulos anteriores, nos leva a entender que o Imposto sobre a Renda é um dos instrumentos úteis à distribuição mais isonômica da Renda e, em ultima análise, mecanismo de justiça social.

O Brasil é um país que cobra muito imposto de sua população, mas cobra relativamente pouco dos indivíduos mais abastados. A estrutura tributária brasileira é pesada quanto à tributação indireta, leve quanto à tributação direta e absurdamente leve em relação ao Imposto de Renda.

O gráfico abaixo, extraído do artigo *O potencial distributivo do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF)* (SOARES, 2009), corrobora esta afirmação ao fazer uma comparação com outros países.

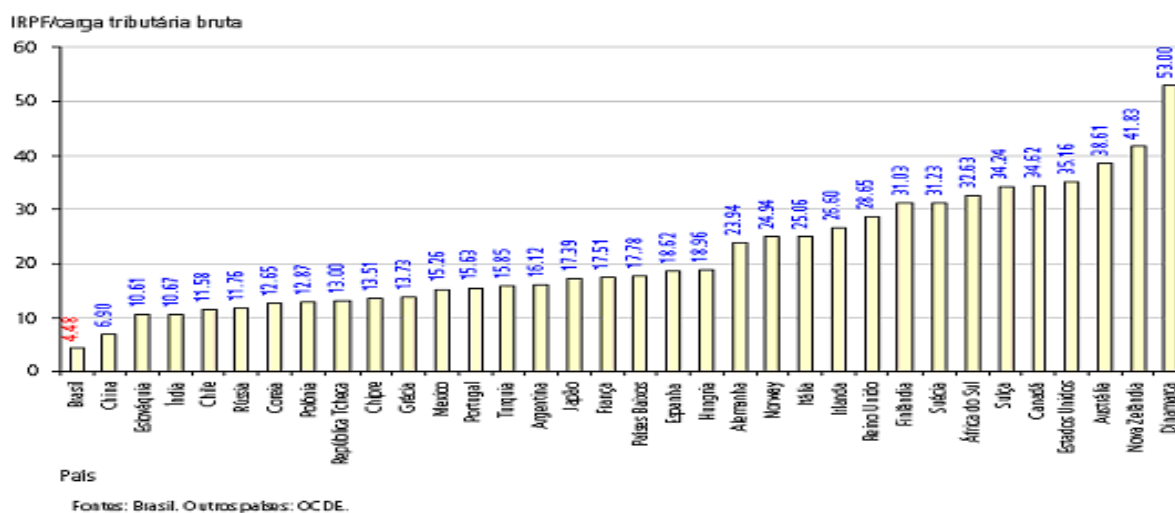


Gráfico 1: Imposto de Renda Pessoa Física como porcentagem da carga tributária.
Fonte: SOARES, 2009

Daí afere-se que, de uma análise de 35 países, o Brasil é país que possui a menor arrecadação a título do Imposto sobre a Renda da pessoa Física - em torno de 4,48% de toda sua carga tributária bruta. Em posição diametralmente oposta, encontra-se a Dinamarca, cuja arrecadação do Imposto sobre a Renda da pessoa Física deste país representa 53% de toda carga tributária.

No mesmo artigo o autor ainda identifica que no Brasil os indivíduos nos décimos e centésimos superiores da distribuição de renda, além de deterem uma parcela extremamente elevada da renda, se comparado com outros países, pagam pouco imposto, pois a alíquota máxima de 27,5% é inferior a diversos países. Por isso se diz que o Brasil é o país do imposto para os pobres, pois estes é que acabam sacrificando maior parte de sua renda com a tributação do IRPF, em termos proporcionais.

O mesmo é dito por Gobeti e Orair (2016b, p. 25-26), cujo gráfico por eles elaborado ora reproduzimos. Neste gráfico, os referidos autores demonstram que o Brasil é o país com maior desigualdade social, pois o piso e o topo da pirâmide dos que detêm renda é bastante afastado. Além disso, pode-se aferir que é no Brasil onde mais se concentra renda entre os mais ricos. No lado oposto, encontra-se também a Dinamarca, demonstrando equilíbrio entre a renda da população, sem desigualdade e sem concentração entre os mais ricos.

Participação do centésimo mais rico no total da renda (Em %)

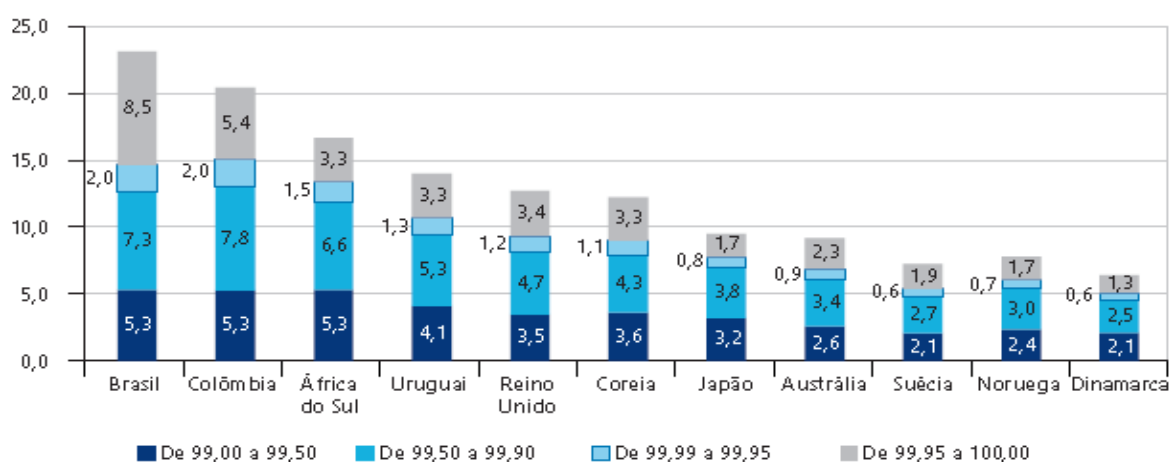


Gráfico 2: Participação do centésimo mais rico no total da renda
Fonte: GOBETI e ORAIR, 2016b

O gráfico acima, através de, fontes oficiais da Receita Federal do Brasil (DIRF 2014), indica que pouco mais de 71.000 mil contribuintes (de um universo de mais de 26 milhões) detêm cerca de 8,5% de toda a renda declarada, implicando em elevada concentração de renda.

Para estes autores, o Imposto de Renda não tem cumprido com sua função demonstrando uma estrutura pouco progressiva em face do tratamento tributário conferido à propriedade do capital no Brasil, gerando acúmulo de renda nas camadas mais elevadas do extrato social:

O fato de que uma fração predominante dos rendimentos dos mais ricos provem da propriedade do capital e será isenta ou submetida a alíquotas lineares mais baixas do que as que se aplicam às rendas do trabalho cria inúmeras distorções, como a de que a alíquota efetiva dos muito ricos seja inferior à dos estratos intermediários dos declarantes (...).

Autores como Carrazza (2005, p. 88-89), Baleeiro (2013, P. 418-419) e Coelho (1991, p.206-208)³⁷ compartilham da mesma compreensão, discordando da progressividade imprimida no IRPF vigente.

Referem que as deduções previstas em lei são restritas, não assegurando a mínimo necessário a manutenção da vida, são contrários aos descontos na fonte, e entendem que as alíquotas praticamente igualam as cotas das diferentes classes de contribuintes propiciando maior concentração de renda no país, ao revés do preconizado pela Constituição de 1988.

Indo além, Carrazza refere que o modelo atual é injusto e inconstitucional, pois burla a universalidade, a progressividade e o Princípio da Capacidade Contributiva. Por isso, vê necessidade “[...] de serem multiplicadas as alíquotas do IRPF de modo a fazer com que, efetivamente, os contribuintes abastados venham a suportar a carga fiscal mais expressiva que aqueles que auferem rendimentos menores.”

Disso urge a necessidade de revisão da tabela progressiva do IRPF vigente no Brasil.

³⁷ Sabemos que algumas destas obras são anteriores a 2008, quando existiam apenas alíquotas, entretanto, os argumentos destes autores não se limitam ao número de alíquotas.

4.3. A Progressividade do Imposto sobre a Renda como veículo concretizador dos Princípios da Solidariedade e da Justiça Social e materializador do mínimo existencial

Até a primeira década do século XX o mundo vivia em elevados níveis de concentração de riquezas. No período das Guerras Mundiais (1914-1945) as mudanças estruturais da sociedade foram radicais e desde então não se viu concentração de renda da mesma forma.

A explicação natural para isso, de acordo com Piketty (2014, p. 363-364) é que no início do século XX foram criados impostos progressivos sobre a renda e seus rendimentos em diversos países ocidentais, fazendo com que, desde então, a distribuição da riqueza fosse modificada.

O mesmo é referido por Gobeti e Orair (2016b, p. 08) ao afirmarem que foi preciso um caos político e econômico provocado pela Primeira Guerra Mundial e, em seguida, pela Revolução Russa para que, rapidamente, as elites locais concordassem em elevar de súbito as alíquotas do imposto para níveis superiores a 50%, o que até o início do século XX não passava de 10%, devido às resistências das elites econômicas e políticas.

Em que pese a abordagem de Piketty em sua obra *O Capital no século XXI* seja direcionada aos Estados Unidos e aos países europeus, sobretudo à França³⁸, que em nada se assemelham a realidade política, social e jurídica brasileira, entendemos que muitos dos conceitos e idéias por ele abordados podem ser extraídos para o presente trabalho, daí a sua utilização nesta pesquisa.

Para o referido autor (2014, p. 480-492), a inovação mais importante do século XX em matéria tributária foi a criação do imposto progressivo sobre a renda, desempenhando papel preponderante para reduzir a concentração de capital e a desigualdade ao longo do século passado e exprimindo compromisso ideal entre justiça social e liberdade individual.

Como visto no Capítulo II, ainda que formalmente, é através da

³⁸ O Brasil não pôde ser coberto na rede de pesquisa que Piketty liderava porque o governo federal não deu acesso a declarações individuais, ainda que sem identificação do contribuinte, nem se agrupadas em pequenos cortes.

progressividade do Imposto sobre a Renda que se concretiza os Princípios Tributários da Isonomia, da Capacidade Contributiva e da Proibição ao Confisco, pois, dessa forma, se entende que a exação será equânime para o contribuinte que irá pagar o imposto conforme o volume da sua renda líquida.

Contudo, estes aspectos não representam apenas uma tributação justa, já que trazem em paralelo o equilíbrio na carga tributária e na distribuição de riquezas, contribuindo para a diminuição da desigualdade social. Contrariamente, Nabais (2007, p. 375) defende que os impostos e o sistema fiscal constituem fraco instrumento na luta contra a pobreza, pois não têm se mostrado hábeis a uma política redistributiva dos rendimentos no combate a pobreza.

Por isso, propõe a instituição de um *imposto negativo*, o qual tem lugar quando os contribuintes têm rendimento inferior ao mínimo de existência e em que recebem uma prestação pecuniária proporcional à diferença negativa entre este mínimo e o rendimento de que dispõe (Nabais (2007, p. 375-376):

[...] enquanto os contribuintes com um rendimento superior a esse mínimo têm de realizar a correspondente prestação, pagando o imposto positivo, os contribuintes com um rendimento inferior recebem a correspondente prestação, isto é, o imposto negativo.

A progressividade, por ser um princípio autoaplicável que se faz presente em quase todos os impostos brasileiros, formalmente, é capaz de realizar seus pressupostos de igualdade, justa tributação e distribuição de renda, perseguindo os ditames da Solidariedade e da Justiça Social.

O elevado número de alíquotas que incide sobre uma diversidade de bases de cálculo permite que o contribuinte seja atingido pelo peso do Imposto sobre a Renda na exata medida dos seus ganhos e das suas possibilidades financeiras. Nesse passo, a progressividade de alíquotas do tributo incidente sobre a renda, distribui com mais equidade os efeitos da exação sobre as disponibilidades financeiras de cada contribuinte.

No topo da tabela progressiva, ainda que em tese, encontram-se os contribuintes mais bem aquinhoados que podem com maior facilidade contribuir com elevadas cargas tributárias, sem prejuízo de seu sustento e, em nome do Princípio da Solidariedade, suportar em maior escala a arrecadação do Fisco.

De outro lado, a progressividade posta no Imposto sobre a Renda vigente, se dá a partir de uma faixa de isenção, de sorte que o contribuinte que recebe até R\$ 1.903, 98 por mês está desonerado da obrigação tributária. Dessa forma, vedam-se que os gastos envolvendo o mínimo existencial sejam tributados, o que acabaria diminuindo a capacidade econômica do cidadão, que nem sempre possui efetiva disponibilidade financeira acima deste valor.

Como já referido no Capítulo I, a Constituição de 1988 garante condições mínimas de existência digna, o que exige a não tributação do mínimo existencial, a fim de que as pessoas tenham condições financeiras à consecução dos valores e objetivos pregados nos Princípios Fundamentais e nos Direitos Sociais do texto constitucional.

A faixa de isenção do IRPF advém exatamente deste entendimento de que há um direito às condições mínimas de existência humana digna, que não podem ser objeto de intervenção do Estado: o mínimo existencial (TORRES, 1989, p. 29).

4.4. A efetiva concretização dos Princípios da Solidariedade e da Justiça Social no Imposto sobre a Renda da Pessoa Física

O modelo de tributação de um país exerce importante papel no combate às desigualdades sociais e econômicas, pois em um sistema tributário justo e equilibrado há uma tendência para que a renda e a riqueza sejam menos concentradas.

Por isto se afirma que o papel do tributo em uma sociedade contemporânea não é somente financiar o Estado, mas, primordialmente, servir de instrumento de transformação social para resgatar direitos não realizados. Assim, a tributação direta – de caráter progressivo – atende de maneira mais justa os Princípios da Isonomia e da Capacidade Contributiva, ao contrário da tributação indireta, que possui caráter regressivo, pois ricos e pobres acabam contribuindo com o mesmo valor na compra de um determinado bem de consumo.

De acordo com Gobetti e Orair (2016b, p. 07), “(..) a carga tributária brasileira foi de 33,4% do PIB em 2014, sendo 8,1% de impostos sobre a renda e a propriedade, 9,6% sobre folha de pagamento (incluindo contribuições sociais) e

15,7% de impostos sobre bens e serviços.(...)”³⁹. Ou seja, tem se tributado mais o consumo do que a propriedade e a renda, o que significa que tem se cobrado mais pesadamente dos mais pobres, ao invés da população mais aquinhoadada.

Afirmamos que o Princípio da Solidariedade é um dos pressupostos da tributação no ordenamento pátrio, eis que justifica a arrecadação de parcela de riqueza dos contribuintes aos cofres públicos. Ao lado do Princípio da Solidariedade, a Constituição de 1988 elenca o Princípio da Justiça Social, expressão vaga, que intentamos conceituá-la a partir do próprio texto constitucional, não restando dúvidas de que o Sistema Tributário Constitucional está eivado destes Princípios Estruturantes da Ordem Constitucional.

No caso do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, entendemos que tal exação não pode ser encarada nem como um mero *poder* para o estado, nem como um mero *dever* para os cidadãos, constituindo antes um mecanismo indispensável a organização estatal e vetor da justiça social.

A progressividade do IRPF há de ser relacionada com a capacidade do contribuinte, com a isonomia da exação, com o não-confisco e, por conseguinte, com a justiça social que abarca a erradicação da pobreza, redução das desigualdades sociais, dignidade humana etc. Mas não é essa realidade que se descortina no cotidiano prático.

Para Piketty (2015) a tributação progressiva da renda está hoje seriamente ameaçada, eis que no século XXI não consegue mais cumprir com o papel que lhe deu origem. As grandes fortunas têm passado ao largo do Imposto de Renda, sobretudo porque são direcionadas a outros ativos, como propriedades imobiliárias, ações em empresas, investimentos, e assim, fogem a tributação sobre à renda. Na mesma linha, Gobetti e Orair afirmam que é preciso ampliar a base tributária do IRPF, reincluindo rendas que hoje não são mais tributadas, como os dividendos (distribuição de lucros).

Além disso, cada vez mais os ricos e os muitos ricos deixam de receber salários/remuneração como pessoas físicas, passando a fazê-lo como pessoas

³⁹ Os autores não explicam a foram como se deu o cálculo.

jurídicas, como forma de escapar da alíquota mais alta do imposto de renda⁴⁰. Essa sutil transformação de trabalho em capital, não apenas dificulta o correto dimensionamento da concentração de renda e de riqueza, como recomenda repensar as políticas tributária, previdenciária e trabalhista no Brasil.

A história legislativa do Imposto sobre a Renda brasileira nos mostra que é possível que tal imposto tenha elevada progressividade, tanto que já alcançou nas décadas de 50 e 60 alíquotas de até 65% em 17 faixas de base de cálculo.

O elevado e gradual número de bases de cálculo e de alíquotas existentes na legislação do Imposto sobre a Renda em décadas passadas nos demonstra que é possível a adoção de progressividade com elevada estratificação, se sorte que atinja os contribuintes da maneira mais justa possível.

A progressividade encontra seus parâmetros mínimos e máximos nos Princípios da Capacidade Contributiva, da Isonomia e da Vedação ao Confisco, impedindo que de um lado se tribute o mínimo existencial e, de outro, que extravase a capacidade do contribuinte, tornando o tributo confiscatório. m

O que se verifica é que a progressividade vigente na legislação do IRPF brasileira está aquém da concretização dos Princípios da Solidariedade e da Justiça Social, isso porque tem se afastado de diversas premissas do Estado Social, visto que não tem conferido eficácia plena à dignidade humana, não tem servido para reduzir desigualdades sociais e conferir igualdade de oportunidades, não tem garantido o pleno acesso à educação, saúde, alimentação, moradia, etc.

A pretendida garantia do mínimo existencial, que em última medida é a própria concretização dos Princípios da Solidariedade e da Justiça Social, é exemplo disso.

Conforme afirmado anteriormente, os rendimentos destinados ao atendimento das necessidades básicas do indivíduo não devem constituir renda líquida objeto de incidência do IRPF, mas mero ingresso de receita utilizados para a manutenção de uma vida digna; por isso, se diz que devem estar imunes à

⁴⁰ O que também é extremamente vantajoso para empregador, pois ao contratar um “pessoa jurídica” atenua sua carga com encargos patronais.

tributação pelo Imposto sobre a Renda.

Para o presente estudo, para fins de quantificação do mínimo existencial, socorremo-nos dos dados do DIEESE - Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos⁴¹, que estabelece que o salário mínimo necessário⁴² seria de R\$ 3.696,95 (dado de abril de 2018), como expressão monetária do montante pecuniário necessário a garantia do mínimo existencial.⁴³

A partir deste valor, nossa interpretação é de que a faixa de isenção da tabela vigente do IRPF não garante o mínimo existencial, pois somente o indivíduo que tenha rendas e proventos acima deste valor é que se tornaria contribuinte do IRPF. Em outras palavras: o mínimo existencial no Brasil não está imune à tributação pelo Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, eis que o teto da atual faixa de isenção (base de cálculo) deste tributo (atualmente de R\$ 1.903,98) está muito abaixo do que se entende como renda mínima para condições básicas e dignas de vida.

Assim, a progressividade vigente acaba por onerar mais as classes mais baixas do que as classes mais bem aquinhoadas. Pelo menos duas são as razões: uma, porque o teto da tabela, de R\$ 4.664,68, está muito próximo do mínimo existencial ora convencionado com os dados do DIEESE, de forma que o contribuinte está (quase) sendo tributado sobre parcela indispensável a sua manutenção vital.

Alem disso, todos os contribuintes com remuneração acima do teto de R\$ 4.664,68 são tributados com a mesma alíquota de 27,5%, igualando pessoas com rendimentos muito díspares, se considerarmos a infinitude de valores acima do valor

⁴¹ In <https://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html>

⁴²De acordo com o DIEESE, a metodologia empregada para chegar a este valor se dá através da pesquisa da *Cesta Básica de Alimentos* (Ração Essencial Mínima) realizada pelo Dieese em 27 capitais do Brasil, que acompanha mensalmente a evolução de preços de treze produtos de alimentação, assim como o gasto mensal que um trabalhador teria para comprá-los. Outro dado importante da pesquisa são as *horas de trabalho necessárias* ao indivíduo que ganha *salário mínimo*, para adquirir estes bens. O *salário mínimo necessário*, também divulgado mensalmente, é calculado com base no custo mensal com alimentação obtido na pesquisa da Cesta. O DIEESE também se utiliza do preceito constitucional de que o salário mínimo deve atender as necessidades básicas do trabalhador e sua família, considerando que esta seja composta por dois adultos e duas crianças e que, por hipótese, entende-se que as crianças consomem como um adulto.

⁴³ Sabemos que diversos outros critérios poderiam ter sido utilizados para este cotejo, inclusive do direito comparado, entretanto, por opção elegemos os dados do DIEESE.

do teto.

Por conseguinte, poderia se dizer que todas as bases de cálculo do IRPF no Brasil deveriam ser revistas (ampliadas) a partir desta nova faixa de isenção, mantendo-se as mesmas alíquotas.

Mas sem considerar esta proposição de “nova” faixa de isenção, com base na Tabela Progressiva vigente, entendemos que as quatro alíquotas previstas (7,5%, 15%, 22% e 27,5%) são insuficientes para atingir o contribuinte em medida mais exata e próxima da sua renda tributável. Quanto mais estratificadas forem as bases de cálculo do IRPF, como já fora experimentado no Brasil nas décadas de 50 e 60, conforme demonstrado no capítulo anterior, mais facilmente se alcançará uma justa medida de imposto a cada contribuinte.

Outra questão que está sendo discutida em âmbito do Supremo Tribunal Federal, mais especificamente na ADI 5096 proposta de Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), é quanto a correção da tabela progressiva do IRPF.

A OAB alega que a correção havida nos últimos 15 anos tem se dado em percentuais inferiores à inflação, violando preceitos constitucionais como o conceito de renda (artigo 153, inciso III), a capacidade contributiva (artigo 145, parágrafo 1º), o não confisco tributário (artigo 150, inciso IV) e a dignidade da pessoa humana (artigo 1º, inciso III), justamente em face da tributação do mínimo existencial.

De acordo com histórico apresentado pela OAB, a Lei n 9.250/1995 alterou a legislação do IRPF e converteu os valores da tabela progressiva, até então em UFIR, para o padrão monetário atual. A OAB argui que desde 1995 até 2001, a tabela do IRPF permaneceu sem reajustes e que os havidos entre 2002 e 2006 se deram na média de 3,35%. A partir daí, de 2007 até 2014, a tabela vem sendo corrigida pelo percentual em torno 4,5%. A última correção ocorreu por meio da Lei n. 13.149/2015, que alterou a Lei 11.945/2009, com índice de reajuste com média de 5,3%⁴⁴.

⁴⁴ Cálculo elabora pelo Professor de Probabilidade e Estatística do IMEF/FURG, Dr. Gustavo Martinez Souza.

A OAB requer que o Supremo Tribunal Federal dê interpretação conforme a Constituição ao artigo 1º da Lei 11.482/2007 (vigente a época do ajuizamento da ação) para que a tabela progressiva seja corrigida com base no índice real de inflação, e não nas metas de inflação definidas pelo governo e nem sempre cumpridas.

O pleito discutido na ADI 5096 é de que no decorrer dos anos, o valor tido como mínimo necessário para satisfação das obrigações do cidadão e os limites das faixas de incidência do IRPF foram corrigidos de forma substancialmente inferior à inflação do período, acarretando um índice ilusório.

A OAB apresenta estudos do Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal, segundo o qual, de acordo com a evolução do IPC-A, no período de janeiro de 1996 a dezembro de 2013 ocorreu uma perda de poder aquisitivo da moeda brasileira de 62%, já considerando as correções da tabela do IRPF no período, que é compatível com o índice apresentado pelo Dieese, que aponta defasagem de 61,24%.

Em que pese o salário mínimo não seja um índice oficial de correção, tomemos como exemplo a faixa de isenção de 1996 que era de R\$ 900,00, correspondente a um pouco mais de 8 salários mínimos da época, cujo valor era de R\$ 112,00, conforme disposto pela Lei n. 9.032/1995. Atualmente, a faixa de isenção é de R\$ 1.903,98, o que corresponde a pouco mais de 2 salários mínimos nos termos do Decreto n. 9.255/2017.

Esta comparação nos demonstra que nos últimos 20 anos, a cada nova atualização da Tabela Progressiva do IRPF, a faixa de isenção está sendo achatada, o que nos induz a afirmar que o mínimo existencial tem sido tributado no Brasil por meio do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

Os Princípios da Solidariedade e da Justiça Social também nos levam a compreender que a alíquota máxima poderia ser aumentada para, por exemplo, 30%, e também se poderia aumentar o valor do teto, distanciando-o da faixa de isenção, de sorte que quem pode mais, paga mais, para que as camadas que auferem menos renda sintam o peso do IRPF em menor medida.

CONCLUSÃO

Ao iniciar este estudo partimos da hipótese de que a progressividade do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física brasileira não concretiza os Princípios da Solidariedade e da Justiça Social.

Para tanto, de início, demonstramos a nossa concepção de princípio na Ordem Constitucional vigente, utilizando-nos da doutrina de Carlos André Biernfeld que, embasado nos clássicos Dworkin, Alexy e Canotilho entende que a Constituição de 1988 assenta-se em quatro planos de ação normativa, compostos por princípios (estruturantes, gerais e específicos) e por regras de poder, regras de direitos e regras de dever.

Neste cenário, na medida em que o Estado Democrático brasileiro mostra forte preocupação com os direitos e garantias fundamentais e sociais, implicitamente, passa a ser considerado como um Estado Social, garantindo direitos mínimos e estando apto a intervir na economia e nas relações jurídico-sociais.

A presença da solidariedade marca a passagem de um Estado Liberal para um Estado Social, em que se busca promover mais igualdade a partir da transposição de interesses antes meramente individuais para alcançar os interesses sociais-coletivos, sobretudo, dos mais vulneráveis econômica e socialmente.

Justamente em face da nossa concepção sobre os Princípios, entendemos que a Solidariedade e a Justiça Social são diretrizes da ordem constitucional para o legislador, o administrador, o judiciário e para as condutas sociais. Desde o preâmbulo e ao longo de todo o texto constitucional se demonstra a preocupação do constituinte canalizada ao bem estar e à justiça social, utilizando-se dos preceitos da solidariedade para que algumas prestações coletivas se dêem em detrimento dos mais vulneráveis.

Assim, logramos que o conceito normativo-constitucional de justiça social é a busca por uma efetiva realização dos direitos sociais através da distribuição de recursos, atenuando disparidades econômicas entre os que detêm grandes riquezas e aqueles que pouco ou nada possuem, sendo um dever do Estado e de toda a sociedade.

E mais do que isso, a justiça social parece estar situada como um subprincípio da Solidariedade, pois não se cogita da sua realização no plano individual; a concretização da justiça social pressupõe a coletividade e o papel de uma pluralidade de sujeitos, daí se dizer que a Solidariedade engloba a Justiça Social.

Sob este viés é que o Constituinte de 1988 introduziu o Sistema Constitucional Tributário, do qual tratamos dos Princípios da Progressividade, Legalidade, Isonomia, Capacidade Contributiva e Proibição ao Confisco. Assim, o Sistema Tributário está necessariamente atrelado à orientação de Solidariedade e Justiça Social, daí porque toda a novel interpretação dos Princípios Constitucionais Tributários se dá a partir destas premissas.

O Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, objeto de abordagem histórica, constitucional e legal, nos demonstra que a sua progressividade pode ser forte instrumento para realização da justiça social.

A legislação vigente evidencia que a progressividade das suas alíquotas tem se mostrado apenas formalmente satisfatória no cumprimento dos desideratos constitucionais, além da ínfima faixa de isenção. Tal constatação se deu a partir de dados do DIEESE, nos levando a compreensão de que estando a faixa de isenção abaixo do valor mínimo necessário à garantia dos direitos básicos, toda a progressividade do IRPF precisa ser repensada, pois que não tem garantido o mínimo existencial, sujeitando à tributação parte da renda destinada ao suprimento das necessidades mínimas do contribuinte.

Mas ainda que não se considere esta faixa de isenção mais alargada, entendemos que a progressividade vigente é ínfima, sobretudo, se comparado às bases de cálculo das décadas passadas no Brasil, que chegaram a 17 faixas de renda, com alíquotas de até 65%.

Um sistema tributário justo não é somente aquele que se baseia em uma arrecadação com base na capacidade contributiva do indivíduo, preferencialmente de forma progressiva e incidente sobre a renda e o patrimônio, mas também, aquele que destina os recursos auferidos à promoção da igualdade, do desenvolvimento do país e bem-estar dos seus cidadãos.

Daí a nova visão constitucionalista dos tributos, que se procurou focar neste trabalho, da qual compartilhamos, de que os impostos, *in casu*, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física possui papel de transformação da sociedade.

A lei que o regula atualmente não tem demonstrado habilidade a concretização dos Princípios Constitucionais da Solidariedade e da Justiça Social, nem para garantir o mínimo existencial.

Indo além, verificamos também que o Fisco ainda tem se deparado com um problema de evasão de rendas das pessoas físicas em face da tendência da chamada “pejotização” do trabalhador assalariado, ou seja, as contratações não são de trabalhadores por via CLT, mas por meio de Contratos de Prestação de Serviços de pessoas com CNPJ, de forma que o Imposto sobre a Renda perde o seu escopo.

Também tem sido comum o uso de estratégias tributárias utilizadas pelos grandes rentistas para não se sujeitarem a incidência do IRPF, como por exemplo o recebimento por meio de repartição de lucros. Isso tudo tem ocasionado distorções no acúmulo de riqueza e no aumento da desigualdade social, fazendo com o Imposto sobre a Renda fuja de sua função inicial.

Em virtude disso, percebe-se que há uma distorção no referido imposto, sendo caso de se pensar, como ferramenta apta a concretizar a Solidariedade e a Justiça Social, no alargamento do conceito de renda e com isso trazer para a base de cálculo do imposto todos os rendimentos do capital, como por exemplo, os dividendos.

Outra medida a ser tomada, paralelamente, seria aumentar as alíquotas do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – empresário individual, assemelhando-se às do IRPF, de sorte que a “pejotização” deixe de acenar como mais benéfica do que a tributação da renda da pessoa física.

Ou quiçá, a mera correção monetária pela inflação dos valores apostos na base de cálculo da Tabela Progressiva vigente, que foi instituída pela Lei n. 11.482/2007, como propõe a ADI 5.096.

Essas conclusões extraídas da presente pesquisa, certamente são o embrião para futuras discussões acadêmicas e análises críticas ainda em torno da concretização da Solidariedade e da Justiça Social por meio do Imposto sobre a Renda.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ANDRADE, Rodrigo Fonseca Alves de. O princípio base da capacidade contributiva e sua aplicação diante de uma pluralidade de tributo. **Revista de informação legislativa**. Brasília, ano 38, n. 149, p. 125-139, jan./mar. 2001. Disponível em <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/658>>. Acesso em: 05 mar 2018.

ALEXY, Robert. Sistema jurídico, principios jurídicos y razón práctica. **Doxa**. N. 05, p.139-151, 1988. Disponível em <<http://hdl.handle.net/10045/10871>>. Acesso em: 27 fev 2018.

_____. Colisão de direito fundamentais e realização de direitos fundamentais no Estado de Direito democrático. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 217, p. 67-79, jul. 1999. Disponível em <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/47414>>. Acesso em: 27 fev 2018.

ATALIBA, José Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

_____. IPTU: progressividade. **Revista de Direito Publico**, São Paulo, v. 23, n. jan/mar. 1990, p. 233-8, 1990.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. Teoria dos Princípios – Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17ª ed. ver. e atual. São Paulo: Malheiros, 2016.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BARROSO, Luis Roberto. Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito

Constitucional Brasileiro: Pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 225, p.05-37, jul./set/ 2001. Disponível em www.bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/47562/44776>. Acesso em: 05 mar 2018.

_____ ; BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 232, p. 141-176, abr. 2003. Disponível em <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45690/45068>>. Acesso em: 05 mar 2018.

BIRNFELD, Carlos Andre. **Arquitetura normativa da ordem constitucional brasileira**. Pelotas: Editora Delfos, 2008.

_____ ; BIRNFELD, Liane Francisca Huning. O princípio do tratamento tributário ambientalmente diferenciado como um instrumento de efetivação da Justiça Social – uma interação entre o princípio da isonomia tributária e o sistema de princípios ambientais-econômicos do estado de bem-estar ambiental brasileiro. In: BRAUNER, Maria Claudia Crespo; LOBATO, Anderson Orestes Cavalcante (org.). **Direito e Justiça Social: a construção jurídica dos direitos de cidadania**. Rio Grande: FURG, 2015. p. 195 - 214. Disponível em <http://www.ppgd.furg.br/images/pdf/09birnfeld_djs.pdf>. Acesso em: 15 abr 2018.

BONOMO. Carla. A eficácia da capacidade contributiva e a justiça social. **Revista de Direito Público**. Londrina, v. 4, n. 2, pg. 29-42, mai/ago. 2009. Disponível em <<https://bdjur.tjdf.jus.br/xmlui/handle/123456789/5490>>. Acesso em 08 mar: 2018.

_____. Constituição Política do Império do. 1824. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm> Acesso em: 23 mar 2018.

_____. Constituição da República dos Estados Unidos do. 1891. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em: 24 mar 2018.

_____. Constituição da República dos Estados Unidos do. 1934. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em: 24 mar 2018.

_____. Constituição dos Estados Unidos do. 1937. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm>. Acesso em:

24 mar 2018.

_____. Constituição dos Estados Unidos do. 1946. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>. Acesso em: 25 mar 2018.

_____. Constituição da República Federativa do. 1967 e EC1/1969. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67EMC69.htm>. Acesso em: 25 mar 2018.

_____. Constituição da República Federativa do. 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 12 mai 2018.

_____. Constituição da República Federativa do. 1988. Emenda Constitucional no 31, de 14 de dezembro de 2000. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc31.htm>. Acesso em: 25 fev 2018.

_____. Decreto 9.255 de 29 de dezembro de 2017. Regulamenta a Lei nº 13.152, de 29 de julho de 2015, que dispõe sobre o valor do salário mínimo e a sua política de valorização de longo prazo. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato2015-2018/2017/Decreto/D9255.htm>. Acesso em: 29 abr 2018.

_____. Decreto 14.729 de 16 de março de 1921. Approva o regulamento para a arrecadação e fiscalização do imposto sobre a renda (redação original). Disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-14729-16-marco-1921-512344-republicacao-92373-pe.html>> Acesso em: 12 mar 2018.

_____. Decreto 15.589 de 29 de julho de 1922. Approva o regulamento para a arrecadação e fiscalização do imposto sobre a renda. (redação original). Disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-15589-29-julho-1922-512437-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 12 mar 2018.

_____. Decreto-Lei 8.430 de 24 de dezembro de 1945. Dá nova redação a dispositivos do Decreto-lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, que regula a cobrança e fiscalização do imposto de renda. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1940-1949/decreto-lei-8430-24-dezembro-1945-441328-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 15 mar 2018.

_____. Decreto-Lei 1.371 de 09 de dezembro de 1974. Altera a Legislação do Imposto de Renda. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del1371.htm>. Acesso em 15 mar 2018.

_____. Decreto-Lei 1.493 de 07 de dezembro de 1976. Altera a Legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del1493.htm>. Acesso em: 16 mar 2018.

_____. Decreto-Lei 1.642 de 07 de dezembro de 1978. Altera a Legislação do Imposto de Renda das pessoas físicas. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1642.htm>. Acesso em 16 mar 2018.

_____. Decreto-Lei 1.814 de 28 de novembro de 1980. Altera as tabelas do imposto de renda incidente na fonte sobre rendimentos de trabalho assalariado e não assalariado, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del1814.htm> Acesso em: 16 mar 2018.

_____. Decreto-Lei 2.028 de 09 de junho de 1983. Altera as tabelas do imposto de renda incidente na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado e não assalariado. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del2028.htm>. Acesso em: 16 mar 2018.

_____. Lei 317 de 21 de outubro de 1843. Fixa a Despesa e orçando a Receita para os exercicios de 1843 - 1844, e 1844 - 1845. (redação original). Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/LIM317.htm> Acesso em: 12 mar 2018.

_____. Lei 1.507 de 26 de setembro de 1867. Fixa a despesa e orça a receita geral do Imperio para os exercicios de 1867 - 68 e 1868 - 69, e dá outras providencias. (redação original) Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/LIM1507.htm> Acesso em: 13 mar 2018.

_____. Lei 25 de 30 de dezembro de 1891. Orça a receita geral da Republica dos Estados Unidos do Brazil para o exercicio de 1892, e da outras providencias. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1851-1900/L0025-1891.htm>. Acesso em: 13 mar 2018.

_____. Lei 489 de 13 de dezembro de 1897. Orça a receita geral da Republica dos Estados Unidos do Brazil para o exercicio de 1898, e dá outras providencias. Disponível em < <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1824-1899/lei-489-13-dezembro-1897-539582-publicacaooriginal-38814-pl.html>>. Acesso em: 13 mar 2018.

_____. Lei 2.919 de 31 de dezembro de 1914. Orça a Receita Geral da Republica dos Estados Unidos do Brazil para o exercicio de 1915. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1901-1929/L2919.htm>. Acesso em: 15 mar 2018.

_____. Lei 4.625 de 31 de dezembro de 1922. Orça a Receita Geral da Republica dos Estados Unidos do Brasil para o exercicio de 1923. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1901-1929/L4625.htm>. Acesso em: 15 mar 2018.

_____. Lei 183 de 13 de janeiro de 1936. Concede abono provisorio de vencimentos a todo funcionalismo civil da União e dá outras providencias (redação original). Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1930-1949/L183.htm> Acesso em 15 mar 2018.

_____. Lei 5.844 de 23 de setembro de 1943. Dispõe sobre a cobrança e fiscalização do imposto de renda. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5844.htm> Acesso em: 15 mar 2018.

_____. Lei 154 de 25 de novembro de 1945. Altera dispositivos da legislação do Impôsto de Renda. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L0154.htm>. Acesso em: 15 mar 2018.

_____. Lei 2.862 de 4 de setembro de 1956. Altera dispositivos da Lei do Impôsto de Renda, institui a tributação adicional das pessoas jurídicas sobre os lucros em relação ao capital social e às reservas e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L2862.htm>. Acesso em: 15 mar 2018.

_____. Lei 3.553 de 27 de abril de 1959. Altera a legislação do Impôsto de Renda. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1950-1969/L3553.htm>. Acesso em: 15 mar 2018.

_____. Lei 3.898 de 19 de maio de 1961. Isenta de pagamento de imposto de renda os vencimentos e salários de qualquer natureza, até o limite igual a cinco vezes o maior salário-mínimo vigente no País. Disponível em <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-3898-19-maio-1961-353677-normaatualizada-pl.html>>. Acesso em: 15 mar 2018.

_____. Lei 4.154 de 28 de novembro de 1962. Dispõe sobre a legislação de rendas e proventos de qualquer natureza. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1950-1969/L4154.htm>. Acesso em: 15 mar 2018.

_____. Lei 4.862 de 29 de novembro de 1965. Altera a legislação do imposto de renda, adota diversas medidas de ordem fiscal e fazendária, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4862.htm>. Acesso em: 16 mar 2018.

_____. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em 10 abr 2018.

_____. Lei n. 7.713 de 22 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm>. Acesso em 16 mar 2018.

_____. Lei 8.848 de 28 de janeiro de 1994. Altera a legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Leis/L8848.htm>. Acesso em 16 mar 2018.

_____. Lei 9.032 de 28 de abril de 1995. Dispõe sobre o valor do salário mínimo, altera dispositivos das Leis nº 8.212 e nº 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9032.htm>. Acesso em 28 abr 2018.

_____. Lei 9.249 de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm>. Acesso em: 16 mar 2018.

_____. Lei 9.250 de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Disponível em

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9250.htm>. Acesso em 16 mar 2018.

_____. Lei 9.532 de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/l9532.htm>. Acesso em 16 mar 2018.

_____. Lei 9.532 de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/l9532.htm>. Acesso em 16 mar 2018.

_____. Lei 11.482 de 31 de maio de 2007. Efetua alterações na tabela do imposto de renda da pessoa física (...) e outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11482.htm>. Acesso em: 16 mar 2018.

_____. Lei 11.945 de 4 de junho de 2009. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11945.htm>. Acesso em: 16 mar 2018.

_____. Lei n. 13.149 de 21 de julho de 2015. Altera as Leis n^{os} 11.482, de 31 de maio de 2007, para dispor sobre os valores da tabela mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e 10.823, de 19 de dezembro de 2003. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13149.htm>. Acesso em: 16 mar 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 668: É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. Aprovada em seção Plenária de 24/09/2003. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=668.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>> Acesso em: 21 abr 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 216.259, da 2ª Turma Cível, de relatoria do Min. Celso de Mello, Brasília, DF, julgamento em 09/05/2000. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigobd.asp?item=%201380>>. Acesso em: 21 abr 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 430.418, 1ª Turma,

de relatoria da Min. Roberto Barroso, Brasília, DF, julgamento em 18/03/2014. Disponível em <<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=430418&classe=RE-AgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em: 27 mai 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 573.675, Tribunal Pleno, de relatoria do Min. Ricardo Lewandowski, Brasília, DF, julgamento em 25/03/2009. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigobd.asp?item=%201380>>. Acesso em: 22 abr 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 562.045, Tribunal Pleno, de relatoria do Min. Ricardo Lewandowski, Brasília, DF, julgamento em 06/02/2013. Disponível em <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2554479>>. Acesso em: 22 abr 2018.

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003.

_____. MENDES, Gilmar F; SARLET, Ingo W; STRECK, Lênio L. (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

CARRAZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos**. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª edição, revista, ampliada e atualizada até à Emenda Constitucional n. 56/2007. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. Princípio Republicano. **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Administrativo e Constitucional. Vidal Serrano Nunes Jr., Maurício Zockun, Carolina Zancaner Zockun, André Luiz Freire (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017, pg. 1-46. Disponível em: <<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/93/edicao-1/principio-republicano>>. Acesso em 30 mar 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16ª edição, São Paulo: Saraiva, 2014.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

_____. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

CONTI, José Mauricio. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3ª ed. São Paulo, Malheiros, 2003.

_____. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 1ª ed/ 2ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2009.

CUNHA, Leonardo Dias da. A capacidade contributiva como critério de justiça tributária em face do dever fundamental de pagar tributos. **Revista Eletrônica do Curso de Direito - PUC Minas Serro**. n. 13, Jan./Jul. 2016, pg. 81-102. Disponível em <http://periodicos.pucminas.br/index.php/DireitoSerro/article/view/12189>. Acesso em: 03 mar 2018.

DINIZ, Marcio Augusto de Vasconcelos. Estado Social e Princípio da Solidariedade. **Revista Nomos - Edição Comemorativa dos 30 anos do Mestrado em Direito / UFC**. n. 1, Fortaleza, 2007, pg. 171 - 184. Disponível em <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/20117/30750>. Acesso em: 20 fev 2018.

DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

FERREIRA NAETO, Arthur M. **Classificação constitucional dos tributos: pela perspectiva da justiça**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

FRASER, Nancy. A justiça social na globalização: redistribuição, reconhecimento e participação. **Revista Crítica de Ciências Sociais**. n. 63, pg. 07-20, 2002. Disponível em <https://www.eurozine.com/a-justica-social-na-globalizacao-redistribuicao-reconhecimento-e-participacao>.> Acesso em: 10 mar 2018.

GOBETTI, Sergio Wulff e ORAIR, Rodrigo Octávio. **Tributação e distribuição da renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações tributárias das pessoas**

físicas. **Working Paper - Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento**. n. 136, fevereiro, 2016, Brasília: IPC-IG, 2016a. Disponível em http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-1572017000200267&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 05 mai 2018.

_____. **Progressividade Tributária: A Agenda Negligenciada. Texto para discussão TD 2190 - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada**, abril 2016, Rio de Janeiro: Ipea, 2016b. Disponível em https://desafios2.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_2190.pdf. Acesso em: 06 mai 2018.

GODOI, Marciano Seabra de. **Tributo e solidariedade social**. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1998**. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade social e tributação**. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 168-189.

HARADA, Kiyoshi. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. 2ª. ed. Curitiba: Juruá, 2006.

LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. 1ª ed. Barueri-SP: Manoel, 2003.

LYRA FILHO, Roberto. **O que é direito**. 21ª reimpr. da 18ª ed. São Paulo: Brasiliense, 2012.

NABAIS, José Casalta. **Solidariedade, cidadania e direito fiscal** In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. Política Fiscal, Desenvolvimento Sustentável e Luta Contra a Pobreza. **Cadernos da Escola de Direito** -, Centro Universitário Autônomo do Brasil, Paraná. v. 1 n. 07. p. 361-378, jan/dez 2007. Disponível em <<http://revistas.unibrasil.com.br/cadernosdireito/index.php/direito/article/view/730/686>>. Acesso em 24 abr 2018.

NETO, Arthur M. Ferreira. **Classificação Constituição de Tributos pela perspectiva da justiça**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PAWLOWSKY, Karina. O Núcleo da Hipótese do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas e o Mínimo Existencial. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia/Faculdades Integradas do Brasil**. Curso de Mestrado em Direito da UniBrasil. – v.1, n.1 (jan./jun. 2007), Curitiba: UniBrasil, Disponível em <<http://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/131>>. Acesso em: 29 abr 2018.

PEREIRA, Potyara A.P. **Política Social: temas & questões**. 2ª. ed. São Paulo: Cortez, 2009.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. Tradução Monica Baungarten de Bolle. 1ª ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PORTUGAL, Constituição da República Portuguesa, de 25 de abril de 1974. Disponível em <<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>>. Acesso em: 21 mar 2018.

SANCHES, J. L. Saldanha; GAMA, João Taborda da. Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 89-109.

SARLET, Ingo Wolfgang. O Estado Social de Direito, a Proibição de Retrocesso e a Garantia Fundamental da Propriedade. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, Porto Alegre-RS. v. 17, 1999, pg. 111-132. Disponível em <www.seer.ufrgs.br/revfacdir/article/download/70941/40281>. Acesso em 01 mai 2018.

_____. A Dignidade (da Pessoa) Humana, Mínimo Existencial e Justiça Constitucional: algumas aproximações e alguns desafios. **Revista do CEJUR/TJSC: Prestação Jurisdicional**, v. 1, n. 01, p. 29-44, dez. 2013. Disponível em:

<<https://revistadocejur.tjsc.jus.br/cejur/article/view/24>>. Acesso em: 02 mai 2018.

_____. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 7ª ed., 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2009.

SOARES, Sergei; SILVEIRA, Fernando Gaiger ; SANTOS, Claudio Hamilton; VAZ, Fábio Monteiro; SOUZA, André Luis. (2009). **O Potencial Distributivo do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF)**. Texto para Discussão 1433, Rio de Janeiro, IPEA, novembro de 2009. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=4748>. Acesso em: 30 abr 2018.

STRECK, Lênio Luiz; MORAES, José Luiz Bolzan de. **Ciência Política e Teoria do Estado**. 8ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. O Mínimo Existencial e os Direitos Fundamentais. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, v.1, p. 29-49, 1989. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46113>>. Acesso em: 01 mai 2018.

_____. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. Existe um princípio estrutural da solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, p. 198-207, 2005.

VELLOSO, Andrei Pittei. **Constituição Tributária Interpretada**. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. **Igualdade e justiça tributária**. Carta Forense, São Paulo, 02 ago. 2012. Disponível em <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/igualdade-e-justica-tributaria/9098>. Acesso em: 10 abr 2018.

_____. Justiça Tributária. In: Humberto Ávila. (Org.). **Fundamentos do Direito Tributário**. 1ª ed. Madri, Barcelona, Buenos Aires: Marcial Pons, p. 35-86, 2012.

WOLKMER, Antonio Carlos; MELO, Milena Petters (organizadores). **Constitucionalismo latinoamericano: tendências contemporâneas**. Curitiba: Juruá, 2013.

_____. VERAS NETO; Francisco Quintanilha, LIXA, Ivone M.(organizadores) **Pluralismo jurídico: os novos caminhos da contemporaneidade**. São Paulo: Saraiva, 2010.