

Coordenadores

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO

ALEXANDRE EVARISTO PINTO

100 anos do Imposto sobre a Renda no Brasil (1922-2022)

(Início das comemorações dos 20 anos da APET)

Prefácio de Ives Gandra da Silva Martins

Apresentação de Everardo Maciel

Autores

Alexandre Evaristo Pinto
Alexandre Naoki Nishioka
André Mendes Moreira
Antonio Carlos de Souza Jr.
Bruno Fajersztajn
Carlos Araújo Leonetti
Carlos Augusto Daniel Neto
Carlos Henrique de Oliveira
Celia Maria de Souza Murphy
Charles W. McNaughton
Cristiano Carvalho
Cristóvão Barcelos da Nóbrega
Edison Carlos Fernandes
Edmar Oliveira Andrade Filho
Eduardo Barboza Muniz
Eduardo Perez Salusse
Edvaldo Brito
Elidie Palma Bifano
Eliseu Martins
Eurico Marcos Diniz de Santi
Fabiana Carsoni Fernandes
Fernando Aurelio Zilveti
Fernando Brasil de Oliveira Pinto
Fernando Daniel de Moura Fonseca
Fernando Facury Scaff
Francisco Secaf Alves Silveira
Gabriel Bez-Batti
Guilherme Galdino
Gustavo Brigagão

Heleno Taveira Torres
Hugo de Brito Machado Segundo
Ian de Porto Alegre Muniz
Igor Mauler Santiago
Ives Gandra da Silva Martins
Jimir Doniak Jr.
José Eduardo Soares de Melo
Juliana Ferretti Lomba
Juliana Martelli Fais Feriato
Karem Jureidini Dias
Leandro Paulsen
Leonardo Lucci
Lucas Pires Maciel
Luciana Ibiapina Lira Aguiar
Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin
Luciano da Silva Amaro
Luisa da Cunha Cardoso
Luís Cesar Souza de Queiroz
Luís Eduardo Schoueri
Marcelo de Lima Castro Diniz
Marcelo Magalhães Peixoto
Marcio Pedrosa Junior
Marcos Aurélio Pereira Valadão
Marcos Vinicius Neder
Mária de Fátima Ribeiro
Mary Elbe Queiroz
Maurício Pereira Faro
Melody Araújo Pinto Furman
Miguel Delgado Gutierrez

Misabel Abreu Machado Derzi
Natanael Martins
Nereida de M. Finamore Horta
Patricia Martinuzzo
Paulo Arthur Cavalcante Koury
Paulo Ayres Barreto
Paulo Caliendo
Paulo Cesar Ruzisca Vaz
Pedro Anan Junior
Pedro Henrique Neves Antunes
Ramon Tomazela Santos
Raphael Assef Lavez
Renato Nunes
Ricardo Lacaz Martins
Ricardo Mariz de Oliveira
Roberto Duque Estrada
Roberto Quiroga Mosquera
Robson Maia Lins
Rodrigo Maito da Silveira
Roque Antonio Carrazza
Schubert de Farias Machado
Sergio André Rocha
Tácio Lacerda Gama
Thais de Barros Meira
Valter de Souza Lobato
Vanessa Rahal Canado
Victor Borges Polizelli



C388

100 anos do imposto sobre a renda no Brasil / coordenação Marcelo Magalhães Peixoto, Alexandre Evaristo Pinto ; prefácio Ives Gandra da Silva Martins ; apresentação Everardo Maciel. - 1. ed. - São Paulo : MP, 2022.

1.184 p. ; 23 cm

"Início das comemorações dos 20 anos da APET"

Inclui bibliografia

ISBN 978-85-7898-085-6

1. Direito tributário - Brasil. 2. Imposto de renda - Brasil. I. Peixoto, Marcelo Magalhães. II. Pinto, Alexandre Evaristo. III. Martins, Ives Gandra da Silva. IV. Maciel, Everardo.

22-80469

CDU: 34:336.226.1(81)

Gabriela Faray Ferreira Lopes - Bibliotecária - CRB-7/6643

Produção editorial/gráfica
S. Guedes Editoração

Diretor responsável
Marcelo Magalhães Peixoto

Impressão e acabamento
Paym Gráfica e Editora

Todos os direitos desta edição reservados à

© MP Editora - 2022
Avenida Paulista, 509, sala 511
01311-910 - São Paulo
Tel./Fax: (11) 3105-7132
www.mpeditora.com.br
ISBN 978-85-7898-085-6

SUMÁRIO

PREFÁCIO	13
<i>Ives Gandra da Silva Martins</i>	
APRESENTAÇÃO	15
<i>Everardo Maciel</i>	

PARTE 1

ORIGENS DO IMPOSTO DE RENDA

ALGUMAS NOTAS SOBRE A ORIGEM DO IMPOSTO DE RENDA	21
<i>Roberto Quiroga Mosquera</i>	
<i>Fernando Aurelio Zilveti</i>	
A INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA NO BRASIL, AS TENTATIVAS DE IMPLEMENTAÇÃO DESSE IMPOSTO E AS TRIBUTAÇÕES SOBRE A RENDA, ANTES DA EDIÇÃO DA LEI N. 4.625, DE 31 DE DEZEMBRO DE 1922	35
<i>Cristóvão Barcelos da Nóbrega</i>	
100 ANOS DO IMPOSTO DE RENDA: O CONTEXTO ECONÔMICO DE SUA INSTITUIÇÃO E UMA HOMENAGEM AOS DOUTRINADORES PIONEIROS DO TEMA	55
<i>Alexandre Evaristo Pinto</i>	
<i>Marcelo Magalhães Peixoto</i>	
O IMPOSTO DE RENDA NO PROCESSO DE DESENVOLVIMENTO DO ESTADO BRASILEIRO	81
<i>Luciana Ibiapina Lira Aguiar</i>	

PARTE 2

DO IMPOSTO DE RENDA NA CONSTITUIÇÃO

O PERFIL CONSTITUCIONAL DO IMPOSTO SOBRE A RENDA	105
<i>Roque Antonio Carrazza</i>	
A CONSTRUÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA NOS 100 ANOS DO IMPOSTO SOBRE A RENDA NO BRASIL	129
<i>Luís Cesar Souza de Queiroz</i>	

PROGRESSIVIDADE NO IMPOSTO DE RENDA: DO COMANDO CONSTITUCIONAL À CONCRETIZAÇÃO LEGISLATIVA

Karem Jureidini Dias

Doutora e Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Professora do Mestrado do IBET e de programas de pós-graduação. Ex-conselheira do CARF e Ex-membro da CSRF/ME. Advogada.

Raphael Assef Lavez

Doutorando e Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. Pesquisador visitante na Wirtschaftsuniversität Wien (Viena, Áustria). Especialista em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Professor de cursos de pós-graduação (Fipecafi, IBDT, Ibmecc/RJ). Advogado.

"The case for drastic progression in taxation must be rested on the case against inequality – on the ethical or aesthetic judgment that the prevailing distribution of wealth and income reveals a degree (and/or kind) of inequality which is distinctly evil or unlovely."

Henry C. Simons¹

"[...] a progressividade, no imposto sobre a renda, visa à realização de uma política de distribuição de renda."

Min. Ilmar Galvão²

Introdução

O Imposto de Renda, desde sua instituição em 1922, sempre teve por característica o esquema progressivo de suas alíquotas. A Lei do Orçamento n. 4.625, de 1922, que o instituiu, determinou que o novo imposto fosse regulamentado para cobrança a partir de 1924, o que foi disciplinado com a Lei do Orçamento n. 4.783, de 1923, prevendo-se a incidência progressiva conforme os diferentes

1. SIMONS, Henry C. *Personal income taxation: the definition of income as a problem of fiscal policy*. Chicago: The University of Chicago Press, 1938. p. 18-19.
2. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário 153.771/MG, Plenário, Rel. p/ acórdão Min. Moreira Alves, j. 20.11.1996, DJ 05.09.1997, p. 55.

tipos de rendimentos classificados em cédulas, com nove diferentes alíquotas que variavam de 0,5% a 8%. O esquema de alíquotas variou ao longo do tempo, alcançando alíquotas de até 65% na década de 1960, distribuídas em até 15 diferentes faixas na década de 1970³. Do ponto de vista constitucional, todavia, embora o imposto passasse a constar no rol da competência tributária da União em todas as Constituições a partir de 1934, foi apenas a Constituição de 1988 que determinou que o imposto “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da *progressividade*, na forma da lei” (art. 153, § 2º).

A progressividade no Imposto de Renda, a despeito de sua contínua presença na legislação infraconstitucional, ganha um novo contorno a partir de 1988. A relevância dada pelo constituinte de 1988 à matéria impõe que se verifique se e em que medida o comando constitucional foi concretizado pelo legislador, tendo em vista o perfil infraconstitucional delineado para o imposto. É a isso que se propõe o presente artigo.

O ponto de partida para essa análise será a reavaliação da fundamentação constitucional da progressividade no Imposto de Renda, o que compreenderá a primeira parte deste artigo. Ora, a noção de fundamento da norma toca fundo a questão acerca daquilo que justifica a diferenciação por ela levada a efeito. É apenas a partir da fundamentação constitucional da progressividade que se poderá perquirir a medida de sua concretização na legislação ordinária. Afinal, há muitos modos de se delinear um imposto progressivo, como a própria experiência brasileira demonstra. Se todos eles atendem ao comando constitucional ou se o fazem com a mesma intensidade, é questão controversa.

Além dos fundamentos da progressividade no Imposto de Renda e dos objetivos subjacentes, serão avaliados certos elementos do perfil infraconstitucional do imposto à luz da progressividade, considerado seu fundamento constitucional. Três aspectos são particularmente relevantes: o esquema de alíquotas (diferentes faixas), a base de cálculo (abrangente ou delimitada) e a sistemática de tributação (cedular ou global). Embora seja óbvia a relação entre progressividade e alíquotas, a ênfase em seu fundamento para a construção do comando coloca destaque igualmente sobre demais elementos do imposto, com vistas à consecução dos objetivos que o orientam.

3. Cf. NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. *História do imposto de renda no Brasil: um enfoque na pessoa física (1922-2013)*. Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2014. p. 73.

1 Fundamento constitucional da progressividade no Imposto de Renda

1.1 Progressividade e capacidade contributiva

O problema da progressividade no Imposto de Renda é diferente de outros impostos, mais detidamente analisados pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal⁴, tanto pelo evidente caráter pessoal do imposto quanto pela expressa previsão de sua progressividade na Constituição de 1988. Trata, logo à primeira vista, da aplicação da igualdade vertical ao critério da capacidade contributiva⁵. É o problema de quanto mais deve pagar aquele que mais tem e até que grau essa diferenciação é justificada pelas diferentes capacidades econômicas exteriorizadas pelos contribuintes. Isso porque, embora o princípio da capacidade contributiva afaste de pronto a inversão da proporção (regressividade), não resolve de forma imediata a questão entre uma tributação proporcional ou progressiva – já que, em ambos os casos, seria atendido o objetivo de que aquele que tem mais deva pagar mais.

Seria, pois, necessário demonstrar que, à medida que aumente a renda auferida, a capacidade para contribuir com o custeio estatal não apenas aumente, mas o faça desproporcionalmente ao próprio aumento da renda auferida – vale dizer, de forma progressiva. Ou seja, se comparados dois contribuintes numa situação em que um aufera o dobro da renda do outro, a capacidade contributiva daquele mais abastado deveria ser mais que duas vezes aquela manifestada pelo outro. Isso porque não é imediata a conclusão de que a graduação dos impostos conforme a capacidade contributiva e a situação pessoal do contribuinte impliquem uma imposição progressiva, já que uma tributação meramente proporcional já atenderia ao desiderato de que cada qual contribua conforme sua capacidade, pagando mais aqueles que mais têm.

À primeira vista, a noção de capacidade contributiva tem íntima relação, portanto, com o potencial de cada indivíduo de suportar o sacrifício de bem-estar

4. Sobre a progressividade no IPTU: STF, Recurso Extraordinário 153.771/MG, Plenário, Rel. p/ acórdão Min. Moreira Alves, j. 20.11.1996, DJ 05.09.1997. Essa posição refletiu-se no julgamento da inconstitucionalidade da progressividade no ITBI: STF, Recurso Extraordinário 234.105/SP, Plenário, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 08.04.1999, DJ 31.03.2000. Sobre a progressividade no IPTU com base no valor venal do imóvel após a Emenda Constitucional n. 29, de 2000: STF, Recurso Extraordinário 423.768/SP, Plenário, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 01.12.2010, DJ 09.05.2011. Sobre a progressividade no ITCMD: STF, Recurso Extraordinário 562.045/RS, Plenário, Rel. p/ acórdão Cármen Lúcia, j. 06.02.2013, DJe 26.11.2013.

5. Cf., para uma perspectiva que associa a progressividade à igualdade vertical, SERNA, José Guillermo Baron. La progresividad en el sistema tributario colombiano. *Revista del Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario*, Bogotá, v. 86, n. 562, p. 15, dez. 1993.

material que a carga tributária impõe⁶. É sob essa premissa que foi introduzida a ideia de encargo ou sacrifício da tributação e a questão fundamental passou a ser como distribuir essa perda de bem-estar que a expropriação pelo imposto implica nos indivíduos e na sociedade como um todo⁷. A noção de sacrifício relaciona-se, em grande medida, com a questão da capacidade contributiva enquanto critério de graduação por excelência dos impostos, uma vez que procura explorar, justamente, a capacidade de suportar o ônus tributário⁸.

Desenvolveu-se, assim, o argumento de que o sacrifício para abrir mão de recursos aplicados às necessidades mais urgentes é diferente daqueles voltados às necessidades menos urgentes. Em outras palavras, numa escala desde os desejos absolutamente necessários até o luxo puro, percebe-se que um imposto proporcional não infligiria equivalentes sacrifícios em indivíduos situados em posições distintas dessa escala, o que poderia ser corrigido com uma gradação progressiva das alíquotas efetivas⁹. A teoria do sacrifício, portanto, parte da premissa de que a utilidade marginal da renda seria decrescente, isto é, o “valor” de cada unidade monetária, em termos de utilidade e satisfação, reduz-se quanto mais unidades monetárias auferir o contribuinte¹⁰.

Dessa forma, a progressividade estaria justificada, na medida em que, com o decréscimo da utilidade marginal de cada unidade monetária, uma maior proporção de unidades monetárias deveria ser expropriada dos contribuintes mais abastados para que suportassem idêntico sacrifício sofrido pelos menos afortunados. Trata-se de uma perspectiva bastante específica de igualdade tributária, no sentido de que deve ser equivalente, entre contribuintes, não o montante (ou proporção) de unidades monetárias que lhes são expropriadas, mas o sacrifício que essa expropriação lhes impõe¹¹. De acordo com essas premissas, veem-se os ricos com maior capacidade contributiva que os pobres, podendo pagar mais

6. Cf. SLEMROD, Joel; BAKIJA, Jon. *Taxing ourselves: a citizen's guide to the debate over taxes*. 4. ed. Cambridge, Massachusetts: The MIT Press, 2004. p. 64.

7. Cf. SELIGMAN, Edwin R. A. *Progressive taxation in theory and practice*. 2. ed. Princeton, Nova Jersey: Princeton University Press, 1909. p. 208-209.

8. Cf. CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996. p. 29.

9. Cf. SELIGMAN, Edwin R. A. *Progressive taxation in theory and practice*. 2. ed. Princeton, Nova Jersey: Princeton University Press, 1909. p. 210-211.

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

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

para o custeio estatal, já que a utilidade marginal da renda seria inversamente proporcional ao seu crescimento¹².

Ocorre que a teoria do sacrifício proporcional, para fundamentar a progressividade no Imposto de Renda, depende de que se possam demonstrar em bases minimamente controláveis as três premissas em que se funda, quais sejam, (i) é possível correlacionar de forma substancial unidades monetárias e unidades de utilidade ou satisfação; (ii) a curva de utilidade marginal da última unidade monetária é decrescente conforme aumenta o montante de unidades monetárias; e (iii) essa curva é razoavelmente semelhante para todos os indivíduos¹³. Apesar da plausibilidade dessas premissas, no mais das vezes reputadas como “intuitivas”¹⁴, há questionamentos relevantes a ser enfrentados. Em primeiro lugar, é necessário comparar o valor do dinheiro entre dois indivíduos que tenham renda acima do nível mínimo de subsistência, já que comparar indivíduos acima e abaixo desse nível, evidentemente, leva a resultados significativamente diferentes. Em segundo lugar, embora possa ser apropriado afirmar que bens e produtos apresentam uma curva decrescente de utilidade marginal, isso parece não ocorrer com o dinheiro, dada sua versatilidade e fungibilidade: sempre há onde aplicar e com o que gastar mais e mais recursos financeiros¹⁵. A teoria do sacrifício, portanto, tem seu ponto fraco justamente ao depender de comparações interpessoais que elevam o grau de subjetivismo – e, por conseguinte, de arbitrariedade – de sua análise.

Em resumo, assim se podem sumarizar as objeções à abordagem do sacrifício como concretização do conteúdo da capacidade contributiva enquanto critério de graduação e fundamento da progressividade no Imposto de Renda: (i) não é possível, dado o elemento psicológico envolvido, compararem-se as utilidades provenientes de rendimentos e os sacrifícios decorrentes de sua expropriação por impostos com relação a diferentes contribuintes; (ii) da mesma forma, não é possível afirmar que as curvas de utilidade da riqueza sejam idênticas quanto a dois contribuintes diferentes; (iii) dada a fungibilidade da utilidade proveniente da moeda, tampouco é absoluta a afirmação pelo caráter decrescente dessa utilidade; (iv) não é possível assegurar que um rendimento superior a outro propicie utilidade total superior à desse outro; (v) não se pode apurar a medida da

12. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 220.

13. Cf. BLUM, Walter J.; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation. *University of Chicago Law Review*, v. 19, n. 3, p. 472, 1952.

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

15. Cf. NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4. reimpr. Coimbra: Almedina, 2015. p. 453.

diferença dessas utilidades¹⁶; e (vi) a indeterminabilidade dessa curva de utilidade marginal inviabiliza o argumento, justamente porque a igualdade (proporcional) do sacrifício apenas levará à graduação progressiva de alíquotas marginais em determinados cenários bem específicos de aguda perda de utilidade marginal; em outros, inclusive, poderia implicar uma tributação meramente proporcional ou até mesmo regressiva¹⁷.

1.2 Progressividade e redução de desigualdades sociais e (re)distribuição de renda

O fato de o princípio da capacidade contributiva também poder justificar um Imposto de Renda proporcional leva à necessidade de verificar de que maneira outros princípios delineados pela Constituição Federal impõem objetivos que também podem fundamentar a progressividade no Imposto de Renda. Sob essa perspectiva, ganham relevância objetivos constitucionais de cunho social, tais como a erradicação da pobreza, redução de desigualdades e distribuição de renda, como fundamento da progressividade no Imposto de Renda.

A esse respeito, em primeiro lugar, é importante compreender a progressividade da incidência tributária e do gasto público como dois lados da mesma moeda: políticas públicas que direcionem os recursos governamentais aos menos favorecidos, se acompanhadas de uma política tributária regressiva, tornam-se de duvidosa efetividade, assemelhando-se muito mais a uma abordagem sinalagmática da atuação estatal – o que não possui relevantes potenciais redistributivos. Isso significa dizer que, se adotada como premissa a redução de desigualdades enquanto um objetivo estatal, tributação e gasto devem apontar nesse sentido, de tal sorte que eventual desvirtuamento do segundo nesse desiderato não implica que a primeira esteja também desvirtuada. É dizer, se o gasto público não é progressivo e a redução das desigualdades constitui-se num fim a ser alcançado, pouco sentido faz que se argumente pela eliminação de eventual traço progressivo da tributação (condizente, pois, com aquele objetivo) em vez de focar, exatamente, o ponto de desvirtuamento dessa política, qual seja, a má alocação do gasto público.

Em segundo lugar, é preciso diferenciar os objetivos: redução de desigualdades sociais (genericamente), de desigualdade de renda ou de pobreza. Trata-se, todavia, de questões diversas e que podem ser objeto de diferentes

medidas. Assim, a afirmação peremptória de que a progressividade da tributação não é apta a reduzir desigualdades sociais, porque a redistribuição de renda é completamente dependente da existência de políticas públicas que direcionem recursos estatais aos mais necessitados, baseia-se numa espécie de falácia da “definição ampla”, sob a perspectiva de que define a redução de desigualdades sociais como redistribuição de renda. Ocorre que aquilo que é definido (redução de desigualdades), como visto, revela uma extensão maior que aquilo que define (redistribuição de renda). Isso porque a desigualdade social vai muito além da desigualdade de renda, a qual não depende, inexoravelmente, de uma redistribuição de renda, embora ela seja desejável.

Em terceiro lugar, afirmar que a tributação progressiva, desassociada do gasto público, não é apta a promover a redistribuição de renda recai na falácia da “teoria irrefutável”: não importa qual seja o desenho do sistema tributário, ele jamais será capaz, isoladamente, de destinar recursos nas mãos dos mais necessitados. Aqui, vale dizer que medidas como um “imposto de renda negativo” ou os chamados *demogrants*, muitas vezes explorados pela literatura norte-americana¹⁸, não se referem propriamente a medidas relacionadas à arrecadação tributária, mas a políticas de transferência direta de renda à população menos abastada. A questão, portanto, é que refutar a progressividade enquanto insuficiente para a transferência de rendas parece ir além da “natureza das coisas”, uma vez que se exige da medida (tributação progressiva) um resultado que ela é, por natureza, inapta a alcançar, já que transferência de renda e arrecadação tributária não se implicam de forma alguma.

Assentadas essas premissas, pode-se avaliar a distinção, proposta por RICARDO LOBO TORRES, entre “distribuição de rendas” e “redistribuição de renda”: a primeira, voltada especificamente a evitar a concentração de riqueza em determinados grupos ou organizações; a segunda, entendida como a transferência em si de riqueza entre indivíduos intermediada pelo Fisco, o que evidentemente dependerá da disciplina orçamentária, isto é, como o recurso será aplicado, uma vez que a tributação progressiva pode até deixar o rico menos rico, mas, por si só, não será jamais capaz de deixar o pobre menos pobre¹⁹.

16. Cf. NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4. reimpr. Coimbra: Almedina, 2015. p. 453.

17. Cf. SELIGMAN, Edwin R. A. *Progressive taxation in theory and practice*. 2. ed. Princeton, Nova Jersey: Princeton University Press, 1909. p. 217-221.

18. *Demogrants* são prestações pecuniárias estatais em favor de determinados indivíduos, tomando-se por base critérios demográficos como idade, gênero, região, renda etc. Cf. BANKMAN, Joseph; GRIFFITH, Thomas. Social welfare and the rate structure: a new look at progressive taxation. *California Law Review*, v. 75, n. 6, p. 1.950 e ss., dez. 1987.

19. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. Ética e justiça tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: IBDT/Dialética, 1998. p. 187.

O ponto de interesse dessa análise está em distinguir a distribuição de renda acima mencionada, circunscrita à justiça tributária, daquilo que se denomina “redistribuição de renda”, mais abrangente, ligada às políticas públicas e voltada, essencialmente, à distribuição de bens e serviços públicos, subsídios e subvenções. Essa é a razão pela qual ela diz respeito ao que denomina o autor de “justiça orçamentária”²⁰. Não é difícil, aqui, relacionar tal ideia de “distribuição de renda” com efeitos tipicamente apontados da tributação progressiva, como o “achatamento do topo da pirâmide de renda”²¹ ou a redução dos supersalários²². Não se pode ignorar, portanto, que a tributação progressiva pode servir para suprimir uma parcela maior da renda daqueles que estão mais bem situados na sociedade, o que inegavelmente permitiria alcançar o desiderato da redução da concentração de renda e da desigualdade – o que não elimina a relevância do gasto público, que passa a ser complementar nesse sentido (e não exclusivo)²³. Daí a contribuição da expressão “capacidade receptiva”, explorada por SCAFF, para quem “[o] gasto público não pode ser espargido de modo igual, mas *progressivamente* com quem mais dele necessita, a fim de poder desigualar os desiguais, na medida de suas desigualdades, porém respeitando suas diferenças”²⁴.

O aspecto central dessa perspectiva da progressividade do Imposto de Renda é entendê-la, sobretudo, como uma desoneração daqueles que pouco têm e, por outro lado, uma maior oneração daqueles que acumulam maiores somas de renda ou proventos²⁵. Isso significa que não se trata (simplesmente) da obtenção de recursos para a manutenção do Estado: pode-se fundamentar a progressividade no Imposto de Renda a partir de uma finalidade de combate à concentração de renda²⁶, reduzindo-se desigualdades sociais e fomentando uma distribuição de renda menos desigual.

20. TORRES, Ricardo Lobo. Justiça distributiva: social, política e fiscal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 70, p. 35-36, s.d.

21. Cf. HAYEK, Friedrich. Reexaminando a tributação progressiva. Trad. Edson Bini. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 744-745.

22. Cf. PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Trad. Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 499.

23. Cf. SANTOS JÚNIOR, Francisco Alves dos. O princípio da progressividade tributária na diminuição das diferenças, na terceira via e no consenso de Washington. *Revista da Esmape*, Recife, v. 6, n. 13, p. 183, jan./jun. 2001.

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

25. Cf. SILVA, Emerson Drigo da. A progressividade no sistema constitucional brasileiro: algumas considerações a respeito. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 15, p. 162, 1998.

26. Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. *Estudos de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950. p. 84.

Assim, a compreensão do fenômeno da progressividade do Imposto de Renda importa que seja percebida a distinção entre a igualdade *no* imposto e a igualdade *pelo* imposto. A primeira, ligada sobretudo à capacidade contributiva, traduz-se na igualdade aritmética, impondo que se pague o mesmo montante de imposto para iguais manifestações de capacidade contributiva e montantes desiguais para manifestações desiguais – na proporção dessa desigualdade. Já a segunda baseia-se numa igualdade social ou de oportunidades e pode fundamentar a progressividade no Imposto de Renda²⁷. Por tais razões, a questão da progressividade no Imposto de Renda é voltada, sobretudo, a determinar *de quem* se arrecada, e não, necessariamente, *quanto* se arrecada.

Nessa linha, a progressividade no Imposto de Renda, com vistas à redução de desigualdades sociais e da concentração de renda, encontra fundamento constitucional no próprio princípio democrático, recorrentemente reafirmado na Constituição, desde seu Preâmbulo e art. 1º. O princípio democrático, cujo conteúdo diz respeito ao aspecto popular da soberania, é reforçado (indutivamente) por regras que tratam dos direitos políticos (art. 14), que preveem não apenas o sufrágio universal, mas especialmente mecanismos de participação popular direta no processo político decisório, como é o caso dos plebiscitos, referendos e iniciativas populares²⁸.

Indo além, não apenas prevê a Constituição nominalmente a instituição de um “Estado Democrático Direito”, mas também se pode vislumbrar, em seus dispositivos, o contorno de um Estado Democrático e Social de Direito²⁹. É assim que o próprio Preâmbulo trata do “exercício dos direitos sociais e individuais”, estabelece igualdade e justiça como “valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social”, bem como estabelece, entre os objetivos da República (como se verá melhor a seguir), a construção de uma “sociedade livre, justa e solidária”, a “erradicação da pobreza e da marginalização” e a redução das “desigualdades sociais e regionais”, promovendo “o bem de todos” (art. 3º).

Assegura, ainda, um amplo rol de direitos aos mais necessitados: “assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos” (art. 5º, LXXIV); “a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o

27. Cf. NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4. reimpr. Coimbra: Almedina, 2015. p. 495.

28. Cf. LAVEZ, Raphael Assef. *Progressividade no imposto sobre a renda: capacidade contributiva, desigualdades e direitos fundamentais*. São Paulo: IBDT, 2020. p. 127.

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

transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados" (art. 6º). Além, garante a Constituição uma ordem econômica "fundada na valorização do trabalho humano", com o fim de "assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social" (art. 170). Trata-se, como bem se poder ver, de um modelo de bem-estar social³⁰.

Em síntese, a partir dos fundamentos constitucionais da progressividade no Imposto de Renda, não se trata simplesmente de uma regra de competência que autoriza o legislador ordinário a estabelecer esquema progressivo de alíquotas, mas também um princípio que diz respeito ao ideal de que aqueles que auferiram um maior montante de renda contribuam com uma maior proporção dela ao custeio estatal. Tal princípio, portanto, coloca em destaque uma série de outros elementos, diversos da alíquota, que impactam na concretização desse objetivo. Não por outra razão, aspectos como o conceito de renda definido pela legislação, a apuração da base de cálculo do imposto e a sistemática de imposição terão relevância central na consecução dessa finalidade³¹.

2 Concretização legislativa da progressividade no Imposto de Renda: avanços e retrocessos

2.1 Ponto de partida: esquema progressivo das alíquotas

O esquema progressivo das alíquotas do Imposto de Renda variou significativamente ao longo dos cem anos desde sua instituição. A alíquota máxima, que hoje se encontra em 27,5%, já alcançou o patamar de 65%; o número de faixas, hoje restritas a cinco (incluindo a faixa de não tributação), já se distribuiu em quinze diferentes alíquotas. À primeira vista, poderia parecer que a redução da alíquota máxima ou a diminuição de faixas representariam uma mitigação dos objetivos encerrados na progressividade à luz de seus fundamentos constitucionais. Tal conclusão, apressada, não necessariamente se coaduna com o conteúdo do comando constitucional até aqui proposto.

Deveras, a progressividade no Imposto de Renda, como visto, relaciona-se com o objetivo de que aqueles que auferiram um maior montante de renda contribuam com uma maior proporção dela ao custeio estatal. Veja-se que tal

objetivo nada diz a respeito com o montante em si a ser arrecadado pelo Imposto de Renda. O patamar em que se situa a alíquota máxima diz muito mais respeito a dois elementos: genericamente, o quanto o Estado arrecadará com tributos como um todo e, especificamente ao Imposto de Renda, o quanto sua arrecadação representará no cômputo da arrecadação tributária. O primeiro aspecto relaciona-se ao tamanho do Estado, atribuições que lhe são alocadas e sua participação na sociedade civil. O segundo aspecto, particularmente sensível no cenário brasileiro, trata da distribuição da carga tributária entre tributos sobre a renda e o patrimônio, de um lado, e tributos sobre o consumo, de outro. É bem verdade que, aqui, encontra-se um problema relevante do ponto de vista dos objetivos encerrados pela progressividade, dada a regressividade própria dos tributos sobre o consumo. Todavia, essa questão, por abordar uma ação coordenada de estruturação de diferentes tributos, não é exclusivamente relacionada ao Imposto de Renda. Em outras palavras, o fato de a maior alíquota ser 27,5% ou 65% refere-se muito mais a quanto se espera arrecadar a título desse tributo (nível de tributação) do que necessariamente a distribuição progressiva dessa arrecadação entre os segmentos da sociedade.

O número de faixas, por sua vez, trata da quantidade de alíquotas nominais previstas na legislação. A alíquota nominal não representa a alíquota efetiva a que se sujeita o contribuinte. Ora, se a progressão é graduada, isto é, cada faixa de rendimento sujeita-se a uma determinada alíquota nominal, claro está que a alíquota efetiva aplicável sempre variará conforme o valor total do rendimento.

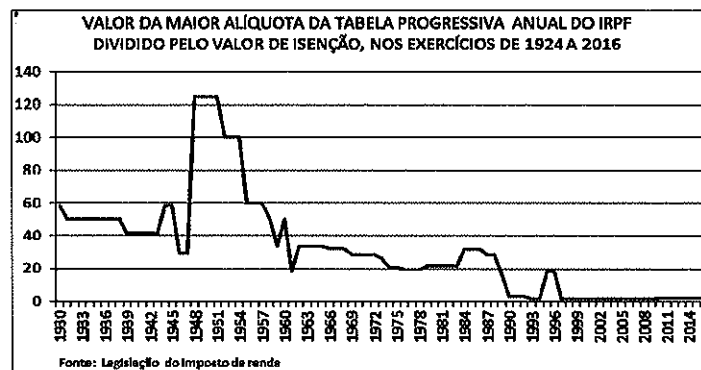
A concretização do objetivo encerrado na progressividade não se relaciona diretamente à alíquota nominal máxima, nem ao número de faixas, mas ao modo pelo qual a carga tributária se distribui entre os contribuintes com maior e menor renda. E, sob essa perspectiva, fica claro que a tabela progressiva atualmente aplicável mitiga sensivelmente os objetivos encerrados na progressividade no Imposto de Renda. Para o ano-calendário de 2022, a faixa de não tributação enquadra um montante até R\$ 22.847,76, enquanto a maior alíquota nominal aplica-se a valores acima de R\$ 55.976,16. A razão entre eles equivale, aproximadamente, ao coeficiente de 2,5. Isso significa que parcelas de rendas que superem em duas vezes e meia o mínimo existencial representado pela faixa de não tributação já serão tributadas pela maior alíquota nominal da tabela progressiva. Essa razão já representou o coeficiente de 125 entre os anos de 1948 e 1951³², a demonstrar o quão limitada é a distribuição de carga tributária entre os diferentes níveis de

30. Cf. GRAU, Eros. *A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 216.

31. Cf. LAVEZ, Raphael Assef. *Progressividade no imposto sobre a renda: capacidade contributiva, desigualdades e direitos fundamentais*. São Paulo: IBDT, 2020. p. 152.

32. Cf. NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. *História do imposto de renda no Brasil: um enfoque na pessoa física* (1922-2013). Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2014. p. 129-131.

renda atualmente. O gráfico a seguir, elaborado pela Receita Federal do Brasil, demonstra a evolução do coeficiente entre os valores da maior faixa de tributação e da faixa de não tributação da tabela progressiva³³:



O gráfico demonstra que, numa perspectiva histórica, a reforma do Imposto de Renda levada a efeito no final da década de 1980 mitigou sensivelmente a capacidade do imposto, sob a perspectiva de suas faixas e alíquotas, de fomentar os objetivos constitucionais encerrados na progressividade. Isso porque, desde então, a tabela progressiva passou a ser sensivelmente achatada, deixando de diferenciar, de forma substancial, a proporção da renda destinada ao custeio estatal daqueles com diferentes níveis de renda.

2.2 Para além da alíquota: conceito de renda e base de cálculo

A progressividade no Imposto de Renda e os objetivos a ela correlatos apontam no sentido de uma base de cálculo abrangente como forma de identificar aqueles contribuintes que tenham auferido montantes mais significativos de renda e, então, de capturar uma maior proporção dela para o custeio estatal.

Arelada ao conceito de renda, portanto, está a mensuração da base de cálculo, que cumpre a função de, a um só tempo, (i) identificar os grupos de contribuintes que auferem um maior montante de renda; (ii) comparar grupos com diferentes níveis de renda; e (iii) viabilizar que o resultado final da obrigação tributária signifique que aqueles que auferam maiores montantes de renda efetivamente

33. Disponível em: <https://www.gov.br/receita-federal/pt-br/acao-a-informacao/institucional/memoria/imposto-de-renda/graficos>. Acesso em: 29 jul. 2022.

contribuam ao custeio estatal, com o pagamento do imposto, em valor proporcionalmente mais expressivo se comparado a grupos com menores níveis de renda. Essa constatação é importante, pois evidencia que a progressividade não diz respeito apenas à alíquota aplicável, mas também à fixação da base de cálculo do imposto.

Dentre os muitos aspectos sob os quais a base de cálculo do imposto pode ser avaliada à luz da progressividade, destaca-se a fixação do mínimo existencial. Trata-se de reflexo imediato do critério da renda líquida em sua perspectiva subjetiva: é a personalidade a que se refere o art. 145, § 1º, da Constituição Federal³⁴. A base constitucional para a fixação de uma faixa de não tributação deriva, especialmente, do disposto no art. 7º, V, da Constituição Federal, que define o salário-mínimo como a quantia mensal suficiente para as necessidades básicas do trabalhador e de sua família, compreendendo moradia, alimentação, saúde, lazer, vestuário, higiene e transporte³⁵. Não seria condizente com a Constituição, portanto, que o Estado retirasse, na forma de tributos, uma parcela da subsistência do cidadão que, conforme os ditames do próprio Estado Social e Democrático de Direito, deve ser assegurada a todos os cidadãos³⁶. E, tratando-se do mínimo existencial e sua proteção a partir da faixa de não tributação, ganha relevância o problema da ausência de atualização dos valores das faixas da tabela progressiva do Imposto de Renda.

Denominada “progressão fria”, a ausência de correção da tabela progressiva em razão da inflação anualmente calculada por órgãos oficiais faz com que, a cada ano, se elevem as alíquotas efetivas sobre materialidade de idêntico poder aquisitivo³⁷. Assim, ausente a atualização da faixa de não tributação, ano após ano, avança a tributação sobre parcela que fora considerada correspondente ao mínimo existencial. Dessa maneira, remanesce evidente contradição na legislação, na medida em que se passa a tributar aquilo que, no ano anterior, corresponderia ao mínimo existencial protegido pela faixa de não tributação – fixado pelo próprio legislador ordinário.

34. Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 1.096-1.097.

35. Cf. COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 96.

36. Cf. TIPKE, Klaus. Fundamentos da justiça fiscal. In: TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 31.

37. Cf. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Trad. Luiz Dória Furquim (orig. *Steuernrecht*, 18. ed.). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. v. I, p. 741; COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 85.

Também as deduções, a depender de como disciplinadas na legislação, podem representar um entrave à concretização dos objetivos constitucionais encerrados na progressividade. Embora as deduções permitam que se considerem, no Imposto de Renda, aspectos pessoais e particulares de cada contribuinte, não poucas vezes podem se converter em elementos mitigadores da equidade horizontal em tal tributação³⁸. Seu excesso, ao dificultar a identificação dos sujeitos passivos com a mesma capacidade contributiva, impossibilita uma efetiva progressividade na distribuição da carga tributária e pode ensejar também problemas quanto à equidade vertical do imposto³⁹.

Veja-se, a esse respeito, a dedução de despesas médico-hospitalares, atualmente ilimitada. A ausência de restrição no desconto de tais dispêndios põe luz na difícil separação entre, de um lado, os gastos com saúde ou enfermidade efetivamente necessários e, de outro, aqueles que poderiam ser enquadrados como um "luxo" ou atos de consumo (*i.e.*, fontes de satisfação), cuja dedução, ao menos do ponto de vista da capacidade contributiva, não seria exigida pelo conceito de renda, além de produzir uma discriminação, quanto à economia fiscal resultante, com aqueles que não têm condição de empenhar tamanho montante de recursos nesse fim⁴⁰. O problema dessa questão é distinguir quais abatimentos ou deduções decorrem de um aperfeiçoamento da base de cálculo à materialidade do imposto (ligada à renda líquida subjetiva e ao mínimo existencial) ou, ao contrário, constituem um desvio desse padrão⁴¹. Esse ponto é fundamental, pois leva à inversão do fluxo argumentativo da justificação da dedução: se não é mais baseada na capacidade contributiva, sua constitucionalidade dependerá da existência de outra justificação para o tratamento excepcional. Naturalmente, tratando-se da saúde do contribuinte e de seu dependente, a determinação do que é vital e do que é mero consumo (*i.e.*, fonte de satisfação) é extremamente complexa. Somam-se a essa complexidade diferenças regionais, afinal custos com saúde ou educação

38. Cf. SERNA, José Guillermo Baron. La progresividad en el sistema tributario colombiano. *Revista del Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario*, Bogotá, v. 86, n. 562, p. 13, dez. 1993.

39. Cf. ANDREWS, William D. Personal deductions in an ideal income tax. *Harvard Law Review*, v. 86, n. 2, p. 338-339, dez. 1972; ÁLVAREZ, José Antonio Martínez; BURGOS, Ana Belén Miquel; VILELA, Sofia Manjón. Simplicidad, neutralidad y equidad en los impuestos personales sobre la renta. El camino hacia la optimización impositiva. *Cronica tributaria*, Madrid, n. 153, p. 11, 2014.

40. Cf. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad económica y sistema fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1998. p. 296.

41. Cf. QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004. p. 42; BORBA, Eduardo José Paiva. A progressividade no imposto de renda pessoa física. In: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (coord.). *Direito tributário: homenagem a Hugo de Brito Machado*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 479.

podem variar significativamente conforme a região do País, ou até entre municípios de um mesmo estado.

Ocorre que, se de um lado a legislação prevê deduções ilimitadas de despesas médico-hospitalares, de outro, trata de forma excessivamente restritiva a isenção de portadores de doenças graves. Não apenas o rol de enfermidades pode ser considerado limitado, mas a restrição da isenção apenas a proventos de aposentadoria, não se estendendo a rendimentos do trabalho eventualmente realizado pelo portador de tais enfermidades, mitigam os objetivos encerrados na progressividade do Imposto de Renda. Isso porque acabam sendo tributados rendimentos de pessoas em situação de vulnerabilidade e que, portanto, deveriam ser objeto de atenuação da tributação e não intensificação.

2.3 Para além da base de cálculo: sistemática de tributação

Do ponto de vista da sistemática de tributação da renda, podem-se conceber dois diferentes modelos: (i) o sistema cedular, em que as várias categorias de rendimentos são classificadas em cédulas, cada uma delas submetida a uma normatização própria, inclusive no que tange às deduções e alíquotas aplicáveis, bem como aos procedimentos de declaração e recolhimento do imposto; e (ii) o sistema global (unitário), em que um imposto único incide sobre toda a renda do contribuinte, independentemente de sua natureza ou fonte, de modo que todos os rendimentos e despesas são considerados de forma unitária para chegar à renda líquida que será tributada. Além desses, há o sistema composto, em que se mantém a classificação de rendimentos em cédulas, sujeitas a impostos cedulares diversificados, complementados pela superposição de um imposto global (no mais das vezes, progressivo)⁴².

A sistemática cedular de tributação não é incompatível apenas com a universalidade e generalidade que devem informar o Imposto de Renda, mas também com a progressividade⁴³, o que, inclusive, gera pontos de atenção quanto à própria equidade horizontal e capacidade contributiva, uma vez que haverá sujeitos com a mesma renda que, por serem elas provenientes de fontes distintas (trabalho e capital, por exemplo), pagarão montantes diferentes de imposto. Isso porque,

42. Cf. TILBERY, Henry. *O novo imposto de renda do Brasil: comentário à Lei n. 7.713/88 ajustado aos novos métodos de atualização monetária*. São Paulo: IOB, 1989. p. 16; JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. Buenos Aires: Cangallo, 1993. p. 483-486.

43. Cf. BARRETO, Paulo Ayres. O imposto sobre a renda: pessoa física, pessoa jurídica e regime de fonte. In: BARRETO, Aires Bernardino; BOTTALLO, Eduardo Domingos (coord.). *Curso de iniciação em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 111; GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Imposto de renda: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade*. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 254-255.

especialmente se considerada enquanto um princípio, a progressividade veicula o objetivo de um imposto que exija, daqueles que mais têm, uma maior fatia de sua renda. Contudo, se a renda não for mensurada de forma global e se o seu tratamento variar conforme sua origem e natureza, é evidente a perda em termos de pessoalidade na determinação do fato gerador, apuração da base de cálculo e cobrança, o que acaba igualmente prejudicando a consecução de tais objetivos⁴⁴.

A despeito dessas considerações, a legislação do Imposto de Renda é repleta de exceções e tratamentos diferenciados a determinados componentes da renda dos contribuintes conforme sua natureza e origem, como é o caso dos rendimentos com aplicações financeiras, ganhos de capital e lucros ou dividendos (rendas empresariais). Ocorre que a tributação cedular de certos rendimentos, ao isolá-los das demais operações que comporão a base de cálculo do imposto, mitiga a pessoalidade e, por conseguinte, imprime relevante restrição aos objetivos encerrados na progressividade⁴⁵.

Tratando-se de ganhos de capital, por exemplo, embora se vislumbrem relevantes justificativas para um tratamento diferenciado para fins de Imposto de Renda⁴⁶, recentemente, foi instituído um imposto progressivo sobre ganhos de capital no Brasil. Em primeiro lugar, é acertado que a alíquota máxima dessa nova graduação seja inferior à maior alíquota marginal da tabela progressiva regular, afinal se refere a ganhos acumulados em razão da detenção do bem ao longo do tempo, o que traz consigo tanto o efeito inflacionário sobre o custo quanto a concentração da realização de tais ganhos num único evento. Em segundo lugar, embora se pudesse questionar a ausência de pessoalidade do imposto progressivo sobre ganhos de capitais, do ponto de vista prático, essa questão é relativizada pelo fato de que o corte estabelecido pela legislação é alto o suficiente para diminuir essas distorções decorrentes da não consideração da situação pessoal como um todo do contribuinte. Não será tendência, portanto, que se verifiquem casos em que um indivíduo, embora tenha auferido

mais ganhos que outro, seja tributado em menor monta apenas porque os ganhos dividiram-se na alienação de vários bens diferentes.

Tratando-se de rendas empresariais (lucros e dividendos), no campo da pessoa jurídica, o IRPJ e a CSLL consideram, como regra geral, as variações patrimoniais da sociedade globalmente. Todavia, se admitida a premissa da integração de que o imposto é pago pela sociedade à conta do sócio, o modelo brasileiro implica a sua tributação cedular, exclusivamente no nível das sociedades. Para bem explicar, quando se menciona pagamento, na sociedade, à conta do sócio, refere-se à justificativa da isenção de lucros e dividendos no nível do sócio em razão de sua integração com a tributação da sociedade, a qual se traduziria numa espécie de antecipação do imposto que se cobraria dos sócios quando da distribuição. Nessa premissa, a tributação realizada no nível da pessoa jurídica, portanto, não deixa de ser cedular sob a perspectiva do sócio pessoa física.

A despeito da simplificação resultante dessa antecipação da tributação na pessoa jurídica, a mera isenção das rendas empresariais faz com que contribuintes que auferam demais rendimentos sejam tributados semelhantemente, ainda que um deles também aufera expressivo montante a título de lucros ou dividendos, implicando restrição à progressividade e à equidade vertical em geral. Daí ser correto afirmar que a aplicação da “reserva de progressão”, instituto típico do direito tributário internacional e voltado à redução de possíveis iniquidades derivadas da isenção enquanto método para evitar a dupla tributação, poderia minimizar os efeitos perniciosos, sobre a progressividade e a equidade vertical em geral, da integração entre pessoas jurídicas e físicas no sistema brasileiro vigente. Em outras palavras, os efeitos da tributação cedular, particularmente no caso da isenção dos rendimentos empresariais, poderiam ser mitigados mediante a inclusão de tais valores para fins de determinação da alíquota efetiva aplicável aos demais rendimentos tributáveis, ainda que os lucros e dividendos, em si, mantenham-se isentos no nível da pessoa física, no modelo de integração atualmente vigente.

Conclusão

A progressividade no Imposto de Renda, para além da expressa menção no art. 153, § 2º, I, da Constituição, fundamenta-se nos objetivos constitucionais de redução das desigualdades sociais e, de forma indireta, redistribuição da renda. Traduz-se num princípio que diz respeito ao ideal de que aqueles que auferam um maior montante de renda contribuam com uma maior proporção dela ao custeio estatal. Para tanto, todavia, não é suficiente um esquema progressivo de alíquotas,

44. Cf. JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*, p. 503.

45. Cf. GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Imposto de renda: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade*. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 254-255.

46. Cf. TILBERY, Henry. *A tributação dos ganhos de capital*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 25 e 30; SØRENSEN, Peter Birch. From the global income tax to the dual income tax. *International Tax and Public Finance*, v. 1, p. 68, 1994; HOLMES, Kevin. *The concept of income: a multi-disciplinary analysis*. Amsterdam: IBFD, 2000. p. 381; FREEDMAN, Judith. Treatment of capital gains and losses. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (ed.). *The notion of income from capital*. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 207; MUTÉN, Leif. Treatment of capital gains and losses – a response. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (ed.). *The notion of income from capital*. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 219.

sendo necessário que o legislador infraconstitucional delineie o imposto de modo que assegure as seguintes premissas:

- (i) deve estar garantido que a progressividade tenha relação de dependência com a natureza pessoal e abrangente do imposto;
- (ii) a progressividade não será efetivada se não observadas as necessárias faixas de diferentes alíquotas e a atualização de seus valores, ao menos da não tributação do mínimo existencial;
- (iii) deve ser mitigada a opção de tributação cedular, salvo nas hipóteses em que for necessária a proteção de particularidades, como no caso dos ganhos de capital, desde que também nessas hipóteses se respeite a faixa de não tributação (mínimo existencial);
- (iv) sem negar a importância de que se considere a integração entre pessoa jurídica e pessoa física, a manutenção de rendimentos empresariais isentos não deve representar uma diminuição da alíquota efetiva incidente sobre demais rendimentos tributáveis, donde a relevância da aplicação, ao caso, da isenção com reserva de progressão.

Por fim, analisou-se a progressividade no âmbito da tributação da renda, que é essencialmente de caráter pessoal e abrangente. Todavia, não se pode ignorar que o objetivo constitucional de redução das desigualdades sociais não se alcança, ao menos do ponto de vista da tributação, simplesmente com a escolha por uma incidência progressiva do Imposto de Renda. Em verdade, qualquer elevação das alíquotas progressivas apenas se justifica se a opção do legislador for pela concentração da tributação sobre renda, em detrimento da tributação sobre o consumo, hoje preponderante em nosso sistema tributário, de caráter essencialmente regressivo.

Referências bibliográficas

- ÁLVAREZ, José Antonio Martínez; BURGOS, Ana Belén Miquel; VILELA, Sofia Manjón. Simplicidad, neutralidad y equidad en los impuestos personales sobre la renta. El camino hacia la optimización impositiva. *Cronica tributaria*, Madrid, n. 153, p. 7-36, 2014.
- ANDREWS, Willian D. Personal deductions in an ideal income tax. *Harvard Law Review*, v. 86, n. 2, p. 309-385, dez. 1972.

- ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- BANKMAN, Joseph; GRIFFITH, Thomas. Social welfare and the rate structure: a new look at progressive taxation. *California Law Review*, v. 75, n. 6, p. 1.905-1.967, dez./1987.
- BARRETO, Paulo Ayres. O imposto sobre a renda: pessoa física, pessoa jurídica e regime de fonte. In: BARRETO, Aires Fernandino; BOTTALLO, Eduardo Domingos (coord.). *Curso de iniciação em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 109-130.
- BLUM, Walter J; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation. *University of Chicago Law Review*, v. 19, n. 3, p. 417-520, 1952.
- BORBA, Eduardo José Paiva. A progressividade no imposto de renda pessoa física. In: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (coord.). *Direito tributário: homenagem a Hugo de Brito Machado*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 467-488.
- CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996.
- COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- COUTINHO, Diogo R. *Direito, desigualdade e desenvolvimento*. São Paulo: Saraiva, 2014.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- FREEDMAN, Judith. Treatment of capital gains and losses. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (ed.). *The notion of income from capital*. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 191-215.
- GARCÍA FRÍAS, Ángeles. Balance de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Alemán sobre el impuesto sobre la renta. *Revista Española de Derecho Financiero*, v. 122, p. 243-269, abr./jun. 2004.
- GRAU, Eros. *A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Imposto de renda: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.
- HABER NETO, Michel. *A tributação e o financiamento do direito à saúde no Brasil*. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.
- HAYEK, Friedrich. Reexaminando a tributação progressiva. Trad. Edson Bini. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 739-764.
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad económica y sistema fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1998.
- JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. Buenos Aires: Cangallo, 1993.

- LANG, Joachim. The influence of tax principles on the taxation of income from capital. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (ed.). *The notion of income from capital*. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 3-31.
- LAVEZ, Raphael Assef. *Progressividade no imposto sobre a renda: capacidade contributiva, desigualdades e direitos fundamentais*. São Paulo: IBDT, 2020.
- MUTÊN, Leif. Treatment of capital gains and losses – a response. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (ed.). *The notion of income from capital*. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 191-215.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4. reimpr. Coimbra: Almedina, 2015.
- NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. *História do imposto de renda no Brasil: um enfoque na pessoa física (1922-2013)*. Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2014.
- PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Trad. Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.
- QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004.
- SANTOS JÚNIOR, Francisco Alves dos. O princípio da progressividade tributária na diminuição das diferenças, na terceira via e no consenso de Washington. *Revista da Esmape*, Recife, v. 6, n. 13, p. 153-204, jan./jun. 2001.
- SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano e liberdade igual: direito financeiro, República e direitos fundamentais*. Tese apresentada para concurso público de títulos e provas para provimento do Cargo de Professor Titular de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (Edital FD 22/2016). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- SELIGMAN, Edwin R. A. *Progressive taxation in theory and practice*. 2. ed. Princeton, Nova Jersey: Princeton University Press, 1909.
- SERNA, José Guillermo Baron. La progresividad en el sistema tributario colombiano. *Revista del Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario*, Bogotá, v. 86, n. 562, p. 3-28, dez.1993.
- SIMONS, Henry C. *Personal income taxation: the definition of income as a problem of fiscal policy*. Chicago: The University of Chicago Press, 1938.
- SLEMROD, Joel; BAKIJA, Jon. *Taxing ourselves: a citizen's guide to the debate over taxes*. 4. ed. Cambridge, Massachusetts: The MIT Press, 2004.
- SØRENSEN, Peter Birch. From the global income tax to the dual income tax. *International Tax and Public Finance*, 1994. v. 1, p. 57-79.

- SOUSA, Rubens Gomes de. *Estudos de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *A tributação dos ganhos de capital*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.
- TILBERY, Henry. *A tributação dos ganhos de capital*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.
- TILBERY, Henry. *O novo imposto de renda do Brasil: comentário à Lei n. 7.713/88 ajustado aos novos métodos de atualização monetária*. São Paulo: IOB, 1989.
- TORRES, Ricardo Lobo. Ética e justiça tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: IBDT/Dialética, 1998. p. 173-196.
- TORRES, Ricardo Lobo. Justiça distributiva: social, política e fiscal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 70, p. 27-39, s.d.
- TURNIER, Willian J. Evaluating personal deductions in an income tax – the ideal. *Cornell Law Review*, v. 66, n. 2, p. 262-296, Jan. 1981.
- UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. Trad. Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.
- VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.