



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E IGUALDADE
TRIBUTÁRIA NO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA
PESSOA FÍSICA: Os desafios da concretização sob a
perspectiva do Valor-Princípio da Fraternidade**

DOUTORADO

Fabiano Pires Castagna

**Florianópolis
2019**

Fabiano Pires Castagna

**CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E IGUALDADE
TRIBUTÁRIA NO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA
PESSOA FÍSICA: Os desafios da concretização sob a
perspectiva do Valor-Princípio da Fraternidade**

Tese apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina para a obtenção do Grau de Doutor em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Araújo Leonetti.

Coorientadora: Profa. Dra. Olga Maria Boschi Aguiar de Oliveira.

Florianópolis
2019

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Castagna, Fabiano Pires

Capacidade contributiva e igualdade tributária
no Imposto sobre a Renda da Pessoa Física : os
desafios da concretização sob a perspectiva do Valor-
Princípio da Fraternidade / Fabiano Pires Castagna ;
orientador, Carlos Araújo Leonetti, coorientador,
Olga Maria Boschi Aguiar de Oliveira, 2019.

337 p.

Tese (doutorado) - Universidade Federal de Santa
Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de
Pós-Graduação em Direito, Florianópolis, 2019.

Inclui referências.

1. Direito. 2. Capacidade contributiva. 3.
Igualdade tributária. 4. Valor-princípio da
fraternidade. 5. Imposto sobre a Renda Pessoa
Física. I. Leonetti, Carlos Araújo. II. Oliveira,
Olga Maria Boschi Aguiar de. III. Universidade
Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação
em Direito. IV. Título.

**CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E IGUALDADE TRIBUTARIA NO
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA: OS DESAFIOS
DA CONCRETIZAÇÃO SOB A PERSPECTIVA DO VALOR-
PRINCÍPIO DA FRATERNIDADE**

FABIANO PIRES CASTAGNA

Esta tese foi julgada e aprovada em sua forma final pelo Orientador e pelos demais membros da Banca Examinadora, composta pelos seguintes membros:

Prof. Dr. Carlos Araújo Leonetti
UFSC – Orientador

Profa. Dra. Olga Maria Boschi Aguiar de Oliveira
UFPel – Coorientadora e Membro

Profa. Dra. Josiane Rose Petry Veronese
UFSC – Membro

Profa. Dra. Carolina Sena Vieira
CESL/SC – Membro

Prof. Dr. Humberto Pereira Vecchio
UFSC – Membro

Prof. Cláudio Ladeira de Oliveira
Coordenador do PPGD

Florianópolis, 29 de abril de 2019.

Prof. Dr. Cláudio Ladeira de Oliveira
Coordenador
Programa de Pós-Graduação em Direito
Portaria nº 661/2019/GR

Esta tese é dedicada ao meu querido e
bendito irmão Fabrício Pires Castagna
(in memoriam).

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus, razão da minha existência e força em todos os momentos, e à Nossa Senhora, por sua poderosa intercessão.

Agradeço à minha amada Esposa, Patrícia Rodrigues de Menezes Castagna, pelo amor, sabedoria, dedicação, compreensão e incentivo incondicionalmente dispensados ao longo deste trabalho. Te amo!

Agradeço aos meus queridos Pais, Mário Castagna e Jesualda Pires Castagna, por terem me concebido e guiado ao longo desta linda jornada da Vida. Tudo que sou desde pequeno devo a vocês.

Agradeço à minha irmã, Mariane Pires Castagna, por ter sido a primeira pessoa a apresentar-me, com admirável amor, o valor-princípio da fraternidade, encorajando-me sempre a seguir em frente, mesmo quando sobrevieram ventos contrários.

Gratidão imensa ao meu prezado Orientador da Tese, Professor Doutor Carlos Araújo Leonetti, pela inteligência e ensinamentos nos momentos pelos quais passei. Compreendeu e respeitou sempre a minha Tese. Gratidão por toda a vida!

Agradeço à Professora e Coorientadora Doutora Olga Maria Boschi Aguiar de Oliveira, por ser uma referência intelectual, espiritual e moral, estudando e vivendo a fraternidade. Minha gratidão e orações serão eternas por todo o amor que recebi.

Carinho e reconhecimento por toda a vida à Professora Doutora Josiane Rose Petry Veronese, dotada de incrível sensibilidade, Fé em Deus e amor em tudo que faz. Que Nossa Senhora interceda e Jesus prossiga guiando seus passos.

Agradeço, ainda, aos meus queridos colegas, funcionários e alunos da UNIVALI - Universidade do Vale do Itajaí, que compreenderam e valorizaram meus esforços, em especial aos Professores José Everton da Silva, José Carlos Machado e Édson Carvalho.

Menino de novo

Quando se é menino
Tudo é encanto
Ânsia
Nervosismo
Festa.

Como não declinar um olhar amoroso
perante o puro?
Como ensimesmar-se num racionalismo descrente?
Alguns pensam e agem assim.
Quanta bobagem,
Quanta arrogância,
pois o menino chega.
Eis que chega em silêncio,
tímido,
forte.
O menino chega
Quer entrar na roda
Quer brincar.
O menino faz a roda crescer,
Faz a roda florescer.

(Josiane Rose Petry Veronese, 2016)

RESUMO

De que forma o valor-princípio da fraternidade pode contribuir para a concretização dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da igualdade tributária em aspectos importantes do Imposto sobre a Renda Pessoa Física (IRPF)? Esse é o problema que a Tese pretende discutir, uma vez que o Brasil está entre os países com a maior carga tributária do mundo e, paralelamente, ocupa a septuagésima nona colocação no Índice de Desenvolvimento Humano (IDH). Há visível disparidade entre a maneira como se exige os tributos e a contraprestação oferecida pelo Estado. Assim, a resolução do problema passará, primeiro, pelo estabelecimento dos principais conceitos e características dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária. O segundo capítulo terá o propósito de explicar, nos aspectos histórico e jurídico, o valor-princípio da fraternidade, reconstruindo seu sentido propositalmente esquecido no curso da História. No terceiro capítulo analisar-se-á o IRPF, determinando critérios próprios (generalidade, universalidade e progressividade), características, história do tributo no Brasil e aspectos vinculados a seu fato gerador. O quarto capítulo discutirá se o valor-princípio da fraternidade constitui-se marco teórico seguro, capaz de impulsionar e legitimar os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária na realidade do IRPF. Por fim, o último capítulo proporá soluções, na perspectiva da fraternidade e conforme os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária, para a resolução específica de problemas relacionados ao IRPF. Para atingir todos estes objetivos, o método de abordagem empregado será o indutivo, partindo de premissas mais específicas - princípios da capacidade contributiva, igualdade tributária e fraternidade – tratadas numa dimensão igualmente específica – a do Imposto sobre a Renda Pessoa Física -extraíndo, com isso, conclusões mais amplas, que permitirão uma nova e mais justa configuração na incidência do IR sobre as pessoas físicas. O método de procedimento será o monográfico e a técnica de pesquisa será teórica, por meio de documentação indireta.

Palavras-chave: Capacidade contributiva. Igualdade tributária. Valor-princípio da fraternidade. Imposto sobre a Renda Pessoa Física.

ABSTRACT

How can the fraternal value-principle contribute to the realization of the constitutional principles of ability to pay and tax equality in important aspects of the Individual Income Tax (IRPF)? This is the problem that the Thesis intends to discuss, since Brazil is among the countries with the highest tax burden in the world and, in parallel, occupies the seventy-ninth place in the Human Development Index (HDI). There is a visible disparity between the way taxes are demanded and the consideration offered by the state. Thus, the solution of the problem will first be established by the main concepts and characteristics of the principles of ability to pay and tax equality. The second chapter is intended to explain, in historical and juridical aspects, the principle-value of fraternity, reconstructing its purposely forgotten meaning in the course of history. In the third chapter, the IRPF will be analyzed, determining its own criteria (generality, universality and progressivity), characteristics, history of the tax in Brazil and aspects related to its taxable event. The fourth chapter will discuss whether the value-principle of the fraternity constitutes a safe theoretical framework capable of boosting and legitimizing the principles of ability to pay and tax equality in the reality of personal income tax. Finally, the last chapter will propose solutions, from the perspective of fraternity and according to the principles of ability to pay and tax equality, for the specific resolution of IRPF related problems. In order to achieve all these objectives, the method of approach employed will be the inductive one, starting from more specific premises treated in an equally specific dimension - the Individual Income Tax -, bringing conclusions which will allow a new and fairer configuration in the incidence of IR on individuals. The procedure method will be the monographic one and the research technique will be theoretical, through indirect documentation.

Key-Words: Ability to pay principle. Tax equality principle. Value-principle of fraternity. Individual Income Tax.

SOMMARIO

In che modo il valore-principio della fraternità può contribuire alla realizzazione dei principi costituzionali della capacità contributiva e della parità fiscale in aspetti importanti dell'imposta sul reddito personale (IRPF)? Questo è il problema che la Tesi intende discutere, poiché il Brasile è tra i paesi con il più alto carico fiscale nel mondo e, in parallelo, occupa il settantanovesimo posto dell'Indice di Sviluppo Umano (HDI). C'è una disparità visibile tra il modo in cui le tasse sono richieste e la considerazione offerta dallo stato. Pertanto, la soluzione del problema verrà innanzitutto stabilita dai concetti e dalle caratteristiche principali dei principi di capacità fiscale e uguaglianza fiscale. Il secondo capitolo intende spiegare, in aspetti storici e giuridici, il principio-valore della fraternità, ricostruendo il suo significato volutamente dimenticato nel corso della storia. Nel terzo capitolo, il IRPF sarà analizzato, determinando i propri criteri (generalità, universalità e progressività), le caratteristiche, la storia della tassa in Brasile e gli aspetti relativi al suo fatto generatore. Il quarto capitolo discuterà se il valore principio di fraternità costituisce assicurazione quadro teorico, in grado di promuovere e legittimare i principi di capacità contributiva e l'uguaglianza fiscale in realtà il IRPF. Infine, l'ultimo capitolo proporrà soluzioni dal punto di vista della fraternità e secondo i principi di capacità contributiva e l'uguaglianza fiscale per la risoluzione specifica di problemi legati alla IRPF. Per raggiungere tutti questi obiettivi, il metodo di approccio dipendente è deduttiva, da ipotesi più specifiche - principi di capacità di pagare, l'uguaglianza e la fraternità fiscale - trattati in una dimensione altrettanto specifica - gli individui Income Tax -extraendo, è conclusioni più ampie, che consentiranno una nuova e più corretta configurazione dell'incidenza dell'IRPF sui singoli individui. Il metodo di procedura sarà monografico e la tecnica di ricerca sarà teorica, attraverso documentazione indiretta.

Parole chiave: Capacità contributiva. Parità fiscale. Valore-principio della fraternità. Imposta Sul Reddito Personale.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Demonstrativo da progressividade do imposto sobre a renda, pessoa física, das alíquotas vigentes no Brasil.....	169
Quadro 2 - Demonstrativo da progressividade do imposto sobre a renda, pessoa física, das alíquotas vigentes no Brasil.....	283
Quadro 3 - Demonstrativo da progressividade do imposto sobre a renda, pessoa física, das alíquotas vigentes no Brasil.....	300

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Evolução do IPCA e da Tabela do Imposto de Renda – Período 1996 a 2017.....	171
Gráfico 2 - Participação do IR na receita tributária da União de 1925 a 2001.....	204

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Composição e representatividade da carga tributária (%) em 2015	255
Tabela 2 - Renda nacional e Composição dos Recursos	256

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade
BNDES - Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
BNDE - Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico
BTN - Bônus do Tesouro Nacional
Cf. - Conforme
CPF - Cadastro de Pessoas Físicas
CRFB - Constituição da República Federativa do Brasil
CRFB/1988 - Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CTN - Código Tributário Nacional
DH - Declaração Universal dos Direitos Humanos
EC - Emenda Constitucional
ECA - Estatuto da Criança e do Adolescente
FGTS - Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
FMI - Fundo Monetário Internacional
IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ICMS - Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
IDH - Índice de Desenvolvimento Humano
IE - Imposto de Exportação
II - Imposto de Importação
IN - Instrução Normativa
IPC - Índice de Preços ao Consumidor Amplo
IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU - Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR - Imposto sobre a Renda (pessoa Física e Jurídica)
IRPF - Imposto sobre a Renda Pessoa Física
IRPJ - Imposto sobre a Renda Jurídica
ISS - Imposto sobre Serviços
ITBI - Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD - Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doações
ITR - Imposto Territorial Rural
ONU - Organização das Nações Unidas
ORTN - Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional
OTN - Obrigações do Tesouro Nacional
PIB - Produto Interno Bruto
PNUD - Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento
RE - Recurso Extraordinário
RFB - Receita Federal do Brasil

RIR - Regulamento do Imposto sobre a Renda
SPED (Sped) - Sistema Público de Escrituração Digital
STF - Supremo Tribunal Federal
STJ - Superior Tribunal de Justiça
TRT - Tribunal Regional do Trabalho

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	29
1 PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA	35
1.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS COMO LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR E O MÍNIMO EXISTENCIAL.....	35
1.1.1 Princípios como norma jurídica fundamental para nortear e criação e aplicação das regras jurídicas.....	36
1.1.2 Princípios constitucionais tributários, dignidade da pessoa humana e mínimo existencial.....	40
1.2 PREVISÃO CONSTITUCIONAL, CONCEITO E ALCANCE DO CONTEÚDO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	46
1.2.1 É sempre possível aplicar o princípio da capacidade contributiva.....	53
1.2.2 Indeterminação da capacidade contributiva: críticas à aplicação do princípio.....	56
1.2.3 Legitimidade da capacidade contributiva: teorias do benefício, do sacrifício e da causa.....	59
1.2.4 Critérios para a aferição do princípio: capacidade contributiva objetiva e subjetiva.....	65
1.2.5 Natureza jurídica da capacidade contributiva, justiça fiscal e solidariedade.....	75
1.2.6 Capacidade contributiva e jurisprudência.....	78
1.3 O PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA.....	84
1.3.1 Igualdade tributária, Estado Moderno e globalização econômica.....	85
1.3.2 Considerações acerca do papel constitucional e julgados que contemplam o princípio da igualdade tributária.....	87
1.4 RELAÇÃO ENTRE OS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA.....	96
2 O VALOR-PRINCÍPIO DA FRATERNIDADE	103
2.1 CONCEITO E PRIMEIRAS CONSIDERAÇÕES ACERCA DA FRATERNIDADE ENQUANTO VALOR E PRINCÍPIO.....	103
2.1.1 Fraternidade como valor.....	103
2.1.2 Fraternidade como princípio jurídico.....	108
2.2 CARACTERÍSTICAS DO VALOR-PRINCÍPIO DA FRATERNIDADE.....	115

2.2.1 A unidade do valor-princípio da fraternidade.....	115
2.2.2 O valor-princípio da fraternidade concilia os valores-princípios da liberdade e da igualdade.....	116
2.2.3 Valor-Princípio da fraternidade e a dignidade da pessoa humana.....	117
2.2.4 Valor-Princípio da fraternidade e o dever de responsabilidade perante o outro.....	118
2.2.5 O princípio da fraternidade volta-se para o presente e também para o futuro.....	120
2.2.6 A fraternidade como espaço político aberto, sem identidade política específica.....	122
2.2.7 O valor-princípio da fraternidade não é violento.....	122
2.3 O PRINCIPIUM FRATERNITAS COMO METODOLOGIA INTERPRETATIVA DA FRATERNIDADE.....	124
2.3.1 A fraternidade é princípio, categoria, perspectiva ou experiência?.....	126
2.3.2 O adequado esclarecimento e posicionamento da fraternidade para a solução de casos e situações jurídicas, tornando-se um <i>quantum</i> fraterno.....	128
2.4 ASPECTOS HISTÓRICOS DESTACADOS DO VALOR-PRINCÍPIO DA FRATERNIDADE E SUA RELAÇÃO COM A DECLARAÇÃO UNIVERSAL DOS DIREITOS DO HOMEM E DO CIDADÃO.....	132
2.5 A FORÇA NORMATIVA DO PREÂMBULO CONSTITUCIONAL E O VALOR-PRINCÍPIO DA FRATERNIDADE: A AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 2.649.....	146
2.6 O CONFRONTO ENTRE A NECESSIDADE RELACIONAL DA FRATERNIDADE COM O INDIVIDUALISMO DA MODERNIDADE LÍQUIDA.....	152
3 IMPOSTO SOBRE A RENDA PESSOA FÍSICA.....	163
3.1 CONCEITO.....	163
3.2 OS CRITÉRIOS DA GENERALIDADE, UNIVERSALIDADE E PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO SOBRE A RENDA.....	164
3.3 PROGRESSIVIDADE DO IRPF NO BRASIL NOS ÚLTIMOS QUATRO ANOS.....	167
3.4 ASPECTOS HISTÓRICOS DESTACADOS DO IMPOSTO SOBRE A RENDA NO BRASIL.....	173
3.4.1 As primeiras Constituições (1824 e 1891) e a ausência de um Imposto sobre a Renda específico no Brasil.....	174

3.4.2 Surgimento e aperfeiçoamento do Imposto sobre a Renda no Brasil a partir de 1922.....	175
3.4.3 Imposto sobre a Renda no Brasil nas décadas de 1930 e 1940: as Constituições de 1934 e 1946 e legislação sexista.....	179
3.4.4 Imposto sobre a Renda no Brasil nas décadas de 1950 até meados da década de 1960: necessidade de desenvolvimento nacional e desafios para a arrecadação do imposto.....	185
3.4.5 A Emenda Constitucional nº 18/65, a Constituição outorgada de 1967 e o Código Tributário Nacional.....	191
3.4.6 Décadas de 1970 e 1980: incentivos fiscais, modernização da administração tributária, criação do Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) e insuficiência da correção monetária da restituição do IRPF.....	196
3.4.7 A Constituição de 1988 e as décadas de 1990 e 2000.....	204
<i>3.4.7.1 Imposto sobre a Renda Pessoa Física e o sistema de bases correntes em 1990.....</i>	<i>207</i>
<i>3.4.7.2 A introdução de novas tecnologias e da internet na apuração, cálculo e Declaração do IRPF.....</i>	<i>209</i>
<i>3.4.7.3 Imposto sobre a Renda e o Estatuto da Criança e do Adolescente.....</i>	<i>209</i>
<i>3.4.7.4 Em 2018, o novo Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018).....</i>	<i>211</i>
3.5 ASPECTO MATERIAL DO FATO GERADOR: A DEFINIÇÃO DE RENDA E PROVENTOS COMO FUNDAMENTAIS PARA O ASPECTO MATERIAL DO FATO GERADOR DO IRPF - DISPONIBILIDADES ECONÔMICA E JURÍDICA.....	212
3.6 ASPECTOS PESSOAL, ESPACIAL, QUANTITATIVO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA PESSOA FÍSICA.....	225
4 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E IGUALDADE TRIBUTÁRIA NO IMPOSTO SOBRE A RENDA PESSOA FÍSICA: OS DESAFIOS DA CONCRETIZAÇÃO SOB A PERSPECTIVA DO VALOR-PRINCÍPIO DA FRATERNIDADE.....	231
4.1 A FRATERNIDADE NA TRIBUTAÇÃO: CONTRIBUIÇÕES DE AUTORES EM TEMAS ANÁLOGOS.....	232
4.1.1 A reconstrução dos direitos humanos na tributação a partir dos "três caminhos" de Alberto Nogueira.....	233
4.1.2 As concepções de legitimidade, justiça fiscal e de solidariedade de Ricardo Lobo Torres.....	238

4.1.3 Os Direitos Humanos da tributação no Imposto sobre a renda Pessoa Física de Carlos Araújo Leonetti.....	242
4.1.4 Outras importantes contribuições que aproximam a tributação da fraternidade.....	244
4.2 CRISE MODERNA LÍQUIDA E CRISE TRIBUTÁRIA: QUAL O PAPEL DA FRATERNIDADE?.....	251
4.3 INTERESSE PÚBLICO, O RISCO DO ATIVISMO JUDICIAL, DIREITOS DE TERCEIRA DIMENSÃO E A PRESERVAÇÃO DO MÍNIMO EXISTENCIAL: PRESSUPOSTOS ESSENCIAIS PARA A COMPOSIÇÃO ENTRE A FRATERNIDADE E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	258
4.3.1 Interesse público fraterno, legitimidade e justiça fiscal.....	259
4.3.2 Princípios e o risco do ativismo judicial.....	264
4.3.3 Ativismo judicial e reconhecimento do valor-princípio da fraternidade como direito de terceira dimensão possível de ser empregado nos princípios constitucionais tributários.....	268
4.3.4 Fraternidade e força normativa do Preâmbulo da CRFB de 1988.....	272
4.3.5 Dignidade pessoa humana via não tributação do mínimo existencial.....	275
5 A APLICAÇÃO, SOB A PERSPECTIVA DO VALOR-PRINCÍPIO DA FRATERNIDADE, DOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DE IGUALDADE TRIBUTÁRIA NO IMPOSTO SOBRE A RENDA PESSOA FÍSICA.....	279
5.1 A REGRESSIVIDADE DO IMPOSTO SOBRE A RENDA PESSOA FÍSICA.....	280
5.2 A NÃO-ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DA TABELA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA PESSOA FÍSICA.....	286
5.3 IMPRECISÃO DO CONCEITO DE RENDA E DE PROVENTOS PARA EFEITO DE INCIDÊNCIA DO IRPF.....	290
5.4 DEFASAGEM NO LIMITE DE DEDUÇÕES E NA CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DESPESAS COM EDUCAÇÃO E O IRPF.....	294
5.5 PROPOSTAS DE RESOLUÇÃO DOS PROBLEMAS MENCIONADOS SOBRE O IRPF NA PERSPECTIVA DO VALOR-PRINCÍPIO DA FRATERNIDADE.....	297
CONCLUSÃO.....	305
REFERÊNCIAS.....	311

INTRODUÇÃO

O Brasil é dotado de um Sistema Tributário Nacional composto por extensa estrutura de normas constitucionais e infraconstitucionais. Há, também, o Poder Judiciário, estabelecido e hierarquicamente organizado, a amparar as demandas na área tributária, o que inclui um sistema de controle de constitucionalidade difuso e concentrado de alto nível.

De outro lado, não são poucos os juristas de grande renome e incontestáveis qualidades que se dedicam ao estudo do tributo no País. Entretanto, prevalece um sentimento geral de descontentamento permeando a tributação no Brasil há décadas. A insatisfação é notória. Nem o Estado, nem os contribuintes podem dizer-se felizes ao cobrar ou pagar tributos.

Em 1988, ano da promulgação da atual Constituição, trabalhava-se, em média, 73 dias por ano para pagar tributos. Em 2018, 30 anos após a promulgação da CRFB de 1988, foram necessários, em média, 153 dias (5 meses e dois dias) para que um contribuinte quitasse suas obrigações, quase o dobro de dias de labor dos contribuintes do ano de 1988.

Como se verá ao longo do presente trabalho, o Brasil está entre os quinze países com a maior carga tributária do mundo, mas não há contrapartida para a população em prol do interesse público, fato comprovado pela septuagésima nona colocação do País no Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), comparativamente a outros países de expressiva carga tributária.

Paralelamente, dentre os princípios constitucionais que conduzem a ordem tributária, estão dois princípios intrinsecamente ligados: a capacidade contributiva (artigo 145, §1º, da Constituição de 1988) e a igualdade tributária. Ambos representam a dignidade da pessoa humana, o mais importante dos princípios do Direito.

Cada ser humano titulariza, invariável e essencialmente, a dignidade que lhe é inerente pelo simples fato de “ser” uma pessoa, portadora de valores superiores a todos os demais seres presentes no mundo. Nessa direção, a capacidade contributiva é um princípio constitucional em que o detentor de maior renda deva contribuir com mais. Com isso, sustenta-se nas noções de justiça material e de Estado Social de Direito para proclamar que é o princípio fundamental de uma tributação materialmente justa.

Lado a lado com a capacidade contributiva está a igualdade tributária. A igualdade, ou isonomia constitucional, apresenta-se como autêntica norma geral de proibição do arbítrio. Impede que o legislador tributário adote critérios políticos diferenciados na elaboração de normas e, assim, evita a promoção de discriminações que ferem a dignidade da pessoa tributada.

A despeito de valores tão nobres insculpidos na Constituição de 1988, o contexto de crise permanece latente nos bolsos de cada brasileiro. Crise gerada pelo descompasso entre a alta e complexa carga tributária exigida pelo Estado e o sentimento de irrisignação da população, cada vez mais distante de seus governantes.

Em cenário tão desfavorável, por que é necessária a aplicação de um valor-princípio fundante da ordem constitucional brasileira - a fraternidade - na instituição, cobrança e arrecadação de tributos no Brasil? O que a fraternidade tem a ofertar?

Ao contrário do que se possa imaginar, desde já se afirma com convicção: a tributação é um direito relacional, fraterno por natureza. Do mais modesto contribuinte, passando por aqueles de maior capacidade econômica, incluindo o próprio Estado, todos são direcionados para o atendimento do interesse público e não podem ser cobrados de maneira exagerada ou injusta.

Daí que o contribuinte não pode ser, apenas, mero espectador e titular exclusivo de obrigações. Não lhe pode bastar aguardar, tão-somente, o momento adequado de pagar suas obrigações quando se depara com um fato gerador que enseja o tributo. Enquanto membro da Humanidade, titular da soberania e do poder constituinte originário, tem o direito de ver a Constituição preservada e adotada em todas as suas normas, incluindo os princípios aqui estudados: capacidade contributiva e igualdade tributária. Tal visão só é possível de ser colocada em prática sob a perspectiva e com a contribuição do valor-princípio da fraternidade, que comporta na plenitude a dimensão relacional dos seres humanos.

Assim, a Tese objetiva a resposta para o problema que se apresentou desde a elaboração do Projeto: é possível concretizar a capacidade contributiva e a igualdade tributária sob a perspectiva do valor-princípio da fraternidade, quando se trata do Imposto sobre a Renda Pessoa Física?

A hipótese primária e que será testada ao longo de toda Tese, é a de que o valor-princípio da fraternidade oferece um novo pensar, uma nova perspectiva capaz de legitimar e concretizar os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária no contexto específico

do Imposto sobre a Renda Pessoa Física. Para atingir o ousado objetivo, dado o ineditismo do tema, o trabalho foi dividido em cinco capítulos, correspondentes aos seguintes objetivos específicos elaborados e aprovados no Projeto de Tese.

No primeiro capítulo a meta será estabelecer os principais conceitos e características dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária - respectivamente, artigos 145, § 1º e 150, inciso II, da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB). Nele, buscar-se-á conceituar os princípios constitucionais tributários, relacionando-os com o mínimo existencial, condição inafastável para a aplicação da capacidade contributiva.

No primeiro capítulo constará também estudo mais detalhado dos principais aspectos dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária, priorizando conceitos e considerações mais úteis para a consecução dos objetivos da Tese, utilizando-se como parâmetro fontes que tragam uma percepção mais humanista e, conseqüentemente, fraterna, da tributação.

O segundo capítulo tem o propósito de explicar, nos aspectos histórico e jurídico, o valor-princípio da fraternidade. A ideia é reconstruir seu sentido, propositalmente esquecido no curso da História moderna e da ciência jurídica. A fraternidade, mais que um princípio, é um valor a ser vivido, sentido. Determina, sob a perspectiva da natureza comum e essencialmente relacional de dignidade entre os seres humanos, um Direito que estabeleça efetivo e justo vínculo entre as pessoas, agregando-lhe valores verdadeiramente humanistas, vínculo este que possui força cogente, por constar do Preâmbulo da Constituição de 1988.

No mesmo capítulo ocorrerá uma conexão com o conceito de crise que justifica a retomada da fraternidade na sociedade moderna. Em qual espécie de crise encontra-se a Humanidade e como ultrapassá-la sob a perspectiva do valor-princípio da fraternidade são as metas desse ponto do trabalho.

O terceiro capítulo terá como escopo analisar, em seus principais aspectos, o Imposto sobre Renda Pessoa Física no Brasil (IRPF). Será capítulo técnico, determinando critérios próprios (generalidade, universalidade e progressividade), características e aspectos vinculados ao fato gerador do IRPF, mas conterà, também, com fortes traços históricos. A intenção da retomada dos principais momentos do Imposto sobre a Renda no terceiro capítulo justifica-se na medida em que a história demonstra o *status* atual deste imposto, isto é, muito do que o IRPF representa hoje encontra explicação em seu passado secular.

O quarto capítulo discutirá o problema da Tese em si. É, de fato, possível a concretização dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade sob a perspectiva do valor-princípio da fraternidade no IRPF? O objetivo será determinar se o valor-princípio da fraternidade constitui-se marco teórico seguro capaz de impulsionar e legitimar os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária na realidade do Imposto sobre a Renda Pessoa Física.

Para tanto, serão relacionados os conceitos de crise moderna líquida com o de crise tributária, apresentando dados estatísticos que denotam essa importante correlação. O próximo subitem associará categorias jurídicas importantes para a Tese: interesse público fraterno; o perigo do mal uso da fraternidade como instrumento de ativismo judicial; e, a inserção da fraternidade como direito de terceira dimensão e meio de preservação do mínimo existencial. As categorias acima mencionadas serão pressupostos essenciais a serem analisados para a composição entre a fraternidade e os princípios constitucionais tributários.

Por fim, o quinto e último capítulo será o momento de apresentação, verificação e comprovação da Tese. A aplicação, na perspectiva do valor-princípio da fraternidade, dos princípios da capacidade contributiva e de igualdade tributária no Imposto sobre a Renda Pessoa Física, passará, primeiro, pela determinação de artigos presentes na legislação e regulamentos do Imposto sobre a Renda Pessoa Física. Após a determinação dos artigos relativos ao IRPF como objetos de estudo, o passo seguinte será examinar tais artigos sob a ótica dos princípios constitucionais tributários da capacidade contributiva e da igualdade tributária.

A terceira etapa de verificação da Tese no quinto capítulo consistirá na possibilidade de aplicação do valor-princípio da fraternidade para legitimar e concretizar a aplicação da capacidade contributiva e da igualdade tributária sobre os artigos do IRPF tornados objeto da análise. Assim, significados dos princípios e regras jurídicas componentes de um dado ordenamento jurídico não são imutáveis. Sujeitam-se a variações semânticas no tempo e no espaço. Com a tributação sobre a renda não haveria de ser diferente. Assim sendo e tomando a precaução de não reduzir a Tese a um cálculo exato, porque se está tratando da interpretação e aplicação de princípios sobre uma realidade específica (a do IRPF), como se dará a apresentação e verificação da Tese?

A quarta e última etapa, a ser isoladamente trabalhada no último subitem do Capítulo 5, resultado das três anteriores e de todo o trabalho

realizado ao longo da Tese, será a proposição de uma nova legislação para o IRPF. Legislação esta que representará a contribuição para a adoção de normas mais justas para o Imposto sobre a Renda Pessoa Física, compatíveis com os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária, porque estarão albergadas pela perspectiva do valor-princípio da fraternidade enquanto dimensão relacional da dignidade da pessoa humana.

A intenção será demonstrar que, por meio de mudanças na legislação do Imposto sobre a Renda, é possível concretizar a fraternidade e aplicar, de forma mais efetiva, os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária. O valor-princípio da fraternidade, aplicado ao IRPF, promoverá alterações legislativas aptas e resolver antigos problemas presentes na realidade do IRPF, a saber: a insuficiente progressividade das alíquotas deste imposto; a exígua correção da tabela do IRPF; a imprecisão dos conceitos de renda e de proventos para efeito de incidência do Imposto sobre a Renda e, por fim, a defasagem no limite de deduções e na correção monetária das despesas com educação e o IRPF.

Alcançando o rigor científico e a profundidade desejadas, a Tese constituir-se-á em subsídio para pesquisas e aplicação de políticas públicas destinadas a modificar a legislação do IRPF e o estado de crise em que este imposto se encontra.

O método de abordagem empregado será o indutivo, partindo de premissas mais específicas, peculiares do Sistema Tributário Nacional – princípios da capacidade contributiva e igualdade tributária – bem como a relativa ao Imposto sobre a Renda Pessoa Física. A partir disso, o valor-princípio da fraternidade permitirá conclusões mais amplas, que garantirão uma nova e mais justa configuração na incidência do IRPF.

A Tese conduzirá a uma correta aplicação da capacidade contributiva e da igualdade tributária no IRPF, que só ocorrerá com a adoção de um valor-princípio mais amplo, a fraternidade, presente no Preâmbulo Constitucional, o que levará, por sua vez, a um ambiente tributário mais justo. Nesses termos, o método de procedimento a ser utilizado será o monográfico, vez que se aprofundará ao máximo princípios jurídicos da ordem tributária na realidade cotidiana – capacidade contributiva e igualdade tributária – sobre o qual se buscarão conclusões gerais sob a perspectiva do princípio da fraternidade.

A técnica de pesquisa será eminentemente teórica, por meio de documentação indireta, com emprego de material bibliográfico e documental legal, a partir de consultas a livros, artigos científicos de periódicos, resenhas, teses, dissertações, monografias, textos legais,

julgados dos principais tribunais do país, dados estatísticos e material disponível via *internet*.

1 PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA

As discussões sobre a aplicação da fraternidade enquanto valor-princípio de concreção dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária - artigos 145, § 1º e 150, inciso II, da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) - passarão, num primeiro momento, pela adequada percepção dos dois princípios acima mencionados, componentes do Sistema Tributário Nacional presentes na Constituição.

Assim sendo, o primeiro capítulo tratará dos principais aspectos dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária.

1.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS COMO LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR E O MÍNIMO EXISTENCIAL

Quanto aos princípios constitucionais tributários, pode-se dizer inicialmente que a relação jurídico-tributária – liame jurídico que se estabelece entre o Estado exercente do dever de instituir, cobrar e fiscalizar tributos, de um lado, e o contribuinte do outro – não deixa de ser uma relação de poder, mas é, acima disso, uma relação jurídica¹.

O contribuinte é a pessoa, física ou jurídica, que possui relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. Normalmente a Constituição não indica a pessoa que deve ser caracterizada como contribuinte do tributo, mas apenas contempla as materialidades suscetíveis de incidência, dispondo que cabe à lei complementar (que é o Código Tributário Nacional, CTN) a edição de normas gerais para definir os contribuintes dos tributos (art. 146, III, *a*, da CRFB) (Cf. COÊLHO, 2012, p. 617).

Tal relação rege-se, primordialmente, pela CRFB e pelo Código Tributário Nacional (CTN). Por isso não há dúvida de que devem existir princípios capazes de reger as relações tributárias, protegendo os contribuintes dos abusos do poder estatal, sob pena de despojá-los de tal forma de suas riquezas que a própria dignidade da pessoa humana restaria prejudicada. Nesse sentido, a atividade financeira exercida pelo Estado não é absoluta, uma vez que decorre da Constituição e demais

¹ Por Estado, em termos tributários, deve-se compreender os entes federados com competência tributária, quais sejam, União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

normas jurídicas regulamentadoras das normas constitucionais em matéria tributária. Para não haver abusos existe a submissão do Estado ao Direito, que por meio de princípios e regras, constitucionais e infraconstitucionais, impõe relevantes limitações ao poder estatal.

Particularmente, os princípios constitucionais tributários constituem-se de princípios gerais do direito e se vinculam a valores que a sociedade, no tocante à tributação, busca assegurar (Cf. TORRES, 2014, p. 288).

Como assinala BUFFON:

Para fazer qualquer análise de direito tributário, temos uma atitude mental que pode ser assim figurativamente descrita: imaginemos que só temos o Texto Constitucional: como o interpretamos? Com seu estilo próprio, com suas regras próprias, sem sair dele. Mas chegamos em um ponto que ele não nos basta, ele não tem as respostas que procuramos (p.ex. responsabilidade tributária). Só aí saímos dele, sempre pensando em voltar. Lá é seguro, é a nossa casa, é onde crescemos e nos criamos. (2005, p. 74-75)

Respalhado por uma Constituição que traz consigo princípios norteadores do Sistema Tributário Nacional, bem como um sistema (que da Constituição decorre) de normas infraconstitucionais que conferem eficácia a tais princípios, tem-se uma rede de proteção dos direitos e deveres. Essa rede desponta da relação obrigacional de natureza tributária e não se concentra unicamente no texto constitucional, espreado-se pela legislação infraconstitucional, principalmente por meio do CTN e da legislação instituidora dos tributos.

1.1.1 Princípios como norma jurídica fundamental para nortear e criação e aplicação das regras jurídicas

Antes de adentrar com maior profundidade nos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária, é essencial conceituar o que é princípio. Trata-se de conceito fundamental para o entendimento do Direito e, no Direito Tributário, são igualmente relevantes.

Princípio significa início, origem. Pode ser caracterizado também como eixo central que orienta determinado conjunto de ideias e ações. Como afirma REALE (1993, p. 299), “toda forma de conhecimento filosófico ou científico implica a existência de princípios, isto é, de

certos enunciados lógicos admitidos como condição ou base de validade das demais asserções que compõem dado campo do saber”.

O Direito, assim como as demais áreas do conhecimento, possui enunciações de valor genérico que condicionam e norteiam a compreensão do ordenamento jurídico; ordenamento este composto de normas, que se subdividem em regras e princípios. Por isso, adota-se o entendimento, consagrado na teoria constitucional, segundo o qual os princípios são, ao lado das regras, normas, uma vez que ambos dizem “o que deve ser” dentro de um ordenamento jurídico (Cf. CANOTILHO, 2003, p. 243-244).

Contudo, entre regras e princípios não há uma mera diferença de gradação, mas qualitativa. Assim, dentre os constitucionalistas que apoiam a divisão do ordenamento em regras e princípios, sobressai a teoria desenvolvida por ALEXY (1993, p. 48 e 172), segundo a qual os princípios são normas que ordenam a realização de algo na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e fáticas. São verdadeiros “mandados de otimização”, que podem ser cumpridos em diferentes graus, de modo que os conflitos entre diferentes princípios devam ser resolvidos na dimensão do peso, mediante a ponderação dos interesses opostos. Já as regras são normas que, preenchidos determinados pressupostos, exigem, proíbem ou permitem algo em termos definitivos.

De outro vértice, ÁVILA (2010, p. 78-79) define princípio como:

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

Os princípios, na visão deste autor, são finalísticos, porque intentam, de forma prospectiva (para um futuro próximo) um fim último a ser atingido. Impõem comportamentos que são necessários para a realização destes fim último. Interessante, ÁVILA (2010, p. 80) afirma que pode até existir incertezas quanto ao conteúdo do princípio (mais especificamente do comportamento a ser adotado), mas não quanto a sua espécie, ou seja, o que for necessário e lícito para cumprir o fim prescrito no princípio deverá ser realizado.

DWORKIN (2010, p. 36) declara que princípio é um padrão a ser observado, em função de exigências de justiça, equidade ou moralidade. Diferencia-se das regras por conta de sua natureza lógica. Ambos são normas jurídicas porque apontam para decisões específicas acerca do que se deve fazer, juridicamente, em determinada situação. Entretanto, as regras aplicam-se na modalidade do "tudo ou nada", isto é, diante da ocorrência dos fatos descritos hipoteticamente numa regra (como são as normas instituidoras dos tributos), então a regra é válida e deve ser aplicada (o tributo deve ser exigido do contribuinte) (Cf. DWORKIN, 2010, p. 39).

Um princípio não tem a pretensão de estabelecer condições que tornem sua aplicação necessária, como são as regras. É dizer, enuncia uma razão, um valor maior de justiça, que conduz os argumentos a uma certa direção, mas que precisa de uma decisão mais específica, que a regra provê (Cf. DWORKIN, 2010, p. 40). Por outro lado, os princípios possuem uma dimensão de peso (ou importância) que as regras não comportam, sobretudo quando há cruzamento entre princípios, onde é necessário ponderar qual será aplicado ao caso concreto (Cf. DWORKIN, 2010, p. 42-43).

Característica aceita pela teoria constitucional é a ideia de que os princípios servem para estruturar todo sistema de pensamentos, normas e ações do Estado, como refletiu ESPÍNDOLA:

Pode-se concluir que a ideia de princípio ou sua conceituação, seja lá qual for o campo do saber que se tenha em mente, designa a estruturação de um sistema de ideias, pensamentos ou normas por uma ideia mestra, por um pensamento chave, por uma baliza normativa, donde todas as demais ideias, pensamentos ou normas derivam, se reconduzem e/ou se subordinam. Nas letras jurídicas, essa concepção de princípio é a dominante. (2002, p. 53-54).

Esta concepção dominante, exposta por ESPÍNDOLA (2002, p.53-54), em muito será empregada ao longo da Tese. Os princípios da capacidade contributiva e da igualdade, assim como o valor-princípio da fraternidade, encabeçam a estrutura de regras jurídicas na esfera tributária, balizando ideias, pensamentos e aplicação de normas que digam respeito aos tributos no Brasil. Em especial, esse sentido de princípio como norteador da produção de regras será particularmente útil no quarto e quinto capítulos, quando da formulação da Tese (quarto

capítulo) e na proposição de modificações legislativas no Imposto sobre a Renda Pessoa Física (quinto capítulo).

CARRAZZA (2013, p. 31) confirma o pensar de ESPÍNDOLA (2002, p. 53-54), ao tratar o princípio como estrutura de um sistema de ideias, donde todas as demais ideias, pensamentos ou normas emanam. Afirmar que princípio é um “enunciado lógico, implícito ou explícito que, por sua generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”.

Como afirmou GRAU (1990, p. 84), um sistema de normas, ou ordenamento jurídico, não será jamais composto somente por regras; nele se compõe, também, princípios jurídicos ou princípios de direito:

É que cada direito não é mero agregado de normas, porém um conjunto dotado de unidade e coerência – unidade e coerência que repousam precisamente sobre os seus (dele = de um determinado direito) princípios. Daí a ênfase que imprime à afirmação de que são normas jurídicas os princípios, elementos internos ao sistema; isto é, estão nele integrados e inseridos.

Por se revestirem de tamanha importância, os legisladores conferiram aos princípios força constitucional, admitindo-os como “normas-valores”, identificando-os com a Constituição, justamente pelo fato de a norma constitucional ser considerada a mais alta na hierarquia de um dado ordenamento jurídico (Cf. CANOTILHO, 1995, p. 1141).

Dito de outra forma, são os princípios, especialmente os inseridos na Constituição, que regem a estrutura política do Estado, os poderes e as competências básicas da Administração Pública. Também por intermédio dos princípios que se orienta a produção das demais normas necessárias à sobrevivência do Estado e à convivência de seus membros (Cf. CANOTILHO, 1995, p. 1141-1164).

Os princípios podem estar presentes tanto numa norma jurídica positivada num texto legal (ou constitucional), como podem ser identificados dentro daquele sistema como um princípio geral de direito, ou seja, de forma implícita (Cf. ROTHENBURG, 2003, p. 54-55). Considerados normas-chaves do ordenamento jurídico, especialmente quanto à sua presença nas Constituições, orientam-se no sentido de uma

aplicação substancialista – e não meramente formal – do Direito pelo poder político estatal (Cf. MORAIS; STRECK, 2000, p. 40)².

ALEXY (2003, p. 110), por sua vez, define princípio como norma jurídica destinada a ordenar, dentro de determinadas limitações jurídicas e fáticas, a realização de certas diretrizes máximas da sociedade, na maior medida possível, estruturando todo sistema de pensamentos, normas e ações estatais (Cf. ALEXY, 2003, p. 110). Em outras palavras, o termo “princípio”, enquanto norma destinada a cumprir na maior medida possível os valores sociais mais importantes de uma sociedade, integra e informa a interpretação das regras jurídicas; assume, portanto, posição de superioridade no Direito (Cf. ALEXY, 2003, p. 111).

De tudo que fora dito, é necessário ressaltar que o conceito de “princípio” não é unívoco, assumindo diferentes definições de acordo com os autores acima mencionados e com as funções exercidas pelo mesmo perante o Direito, mas possui certos traços comuns entre os autores: costumam figurar no texto das constituições, ocupam posição de preeminência sobre as demais regras jurídicas, orientando sua criação e aplicação.

1.1.2 Princípios constitucionais tributários, dignidade da pessoa humana e mínimo existencial

Estabelecido o conceito de princípio que será empregado daqui por diante, passa-se, neste momento do trabalho, ao estudo dos princípios constitucionais norteadores da tributação no Brasil. Há um capítulo dedicado ao Sistema Tributário Nacional entre os artigos 145 a 162 da CRFB, abrangendo normas jurídicas - regras e princípios - que orientam toda a tributação no País.

Tais normas compreendem três grandes grupos, quais sejam, as competências tributárias (artigos 145, 148 e 149 da CRFB); os princípios constitucionais tributários (artigos 150 a 152 da CRFB); e as imunidades tributárias (artigo 150, VI e dispositivos esparsos do texto constitucional), como explicita COELHO:

² Sobre a visão substancialista da Constituição, MORAIS e STRECK estabelecem que o “modelo substancialista – que, em grande parte aqui subscrevo – trabalha na perspectiva de que a Constituição estabelece as condições do agir político – estatal, a partir do pressuposto de que a Constituição é a explicitação do contrato social.” (2000, p. 40).

Podemos estudar a Constituição Tributária em três grupos temáticos: A) o da repartição das competências tributárias entre a União, os Estados e os Municípios; B) das limitações ao poder de tributar (princípios e imunidades a cercar o poder de tributar); C) o da partilha direta e indireta do produto da arrecadação dos impostos entre as pessoas políticas da Federação (participação de uns na arrecadação de outros). (2017, p. 72).

Os princípios constitucionais tributários, nesse contexto, não só detêm o conceito e a função de máximas de otimização do Sistema Tributário Nacional e da legislação tributária como um todo, como, mais ainda, são verdadeiros limitadores do poder de tributar. E a principal dessas limitações justifica-se na relação entre os direitos humanos e a tributação.

Nessa direção, TORRES pondera:

O poder de tributar nasce no espaço aberto pelos direitos humanos e por eles é totalmente limitado. O Estado exerce o seu poder tributário sob permanente limitação dos direitos fundamentais e suas garantias constitucionais. (2005, p. 48).

Evidencia-se aqui uma importante limitação do poder de tributar por meio do respeito irrestrito da dignidade da pessoa humana; esta, por sua vez, só se configura em termos tributários pelo cumprimento dos preceitos dispostos na CRFB de 1988 entre os artigos 150 e 152.

O princípio da dignidade da pessoa humana é o fundamento dos direitos humanos e, mais ainda, de todo o Direito. COMPARATO (2007, p. 28) explica que a dignidade de cada pessoa consiste, invariável e essencialmente, em “ser” uma pessoa, portadora de valores superiores a todos os demais seres presentes no mundo. Diz que o pleonasma da expressão “direitos humanos”, ou direitos do ser humano, só se justifica na medida em que todos os indivíduos do gênero humano estão abrangidos pela dignidade que lhes é inerente, independentemente das diferenças concretas de cada indivíduo.

Por sua vez, a dignidade da pessoa humana enquanto direito fundamental constitucionalmente assegurado, reconhece CARVALHO (2014, p. 61), encontra guarida em todo ordenamento jurídico, inclusive no Direito Tributário. Menciona ele os direitos à liberdade de expressão, opinião e difusão do artigo 5º, inciso IX, da CRFB; a liberdade de

tráfego (inciso XV do mesmo artigo); a igualdade de todos, presente no artigo 5º, *caput*; a igualdade dos trabalhadores (artigo 7º, XXXIV), a igualdade na tributação (artigo 150, II) e a liberdade de trabalho (artigo 5º, XIII) (Cf. CARVALHO, 2014, p. 61).

CARVALHO (2014, p. 62-63) enfatiza que tributos não podem ferir os direitos acima destacados. Todos, de certa forma, voltam-se para a dignidade da pessoa humana. Exemplificadamente, as imunidades dos partidos políticos (artigo 150, VI, *c*, da CRFB) e dos templos de qualquer culto (artigo 150, VI, *b*, da CRFB) são formas de preservar e estimular a dignidade do exercício das manifestações culturais e religiosas, que são preservadas e incentivadas no texto constitucional.

Ainda, a tributação sobre o trabalho não pode representar limitação do direito de livre busca pelo exercício laboral. Tributação excessiva sobre essa atividade viola a dignidade da pessoa humana e, por consequência, infringe princípios constitucionais tributários como os da capacidade contributiva e da igualdade tributária (Cf. CARVALHO, 2014, p. 62-63).

Quanto à relação entre dignidade da pessoa humana e tributação, fundamental o conceito de mínimo existencial. Nesse sentido, TORRES (2005, p. 18) ressalta que o artigo XXV da Declaração Universal dos Direitos do Homem de 1948 (DH) não se refere expressamente a princípios que abordam o poder de tributar, tampouco os da capacidade contributiva e da igualdade tributária, mas proclamou o direito ao chamado “mínimo existencial”, que com eles guarda estreito vínculo. É da redação da DH (DECLARAÇÃO UNIVERSAL DOS DIREITOS HUMANOS, 1948) que:

Todo homem tem direito a um padrão de vida capaz de assegurar a si e a sua família saúde e bem-estar, inclusive alimentação, vestuário, habitação, cuidados médicos e os serviços sociais indispensáveis, e direito à segurança em caso de desemprego, doença, invalidez, viuvez, velhice ou outros casos de perda dos meios de subsistência em circunstâncias fora de seu controle³.

³ **DECLARAÇÃO UNIVERSAL DOS DIREITOS HUMANOS.** Adotada e proclamada pela resolução 217-A (III) da Assembleia Geral das Nações Unidas em 10 de dezembro de 1948. Disponível em:

<http://portal.mj.gov.br/sedh/ct/legis_intern/ddh_bib_inter_universal.htm>.

Ora, o mínimo existencial só pode ser dignamente cumprido, qualquer que seja o País, se a tributação não comprometer os direitos acima referidos na DH, inviabilizando a existência do indivíduo, se pessoa física, ou o bom andamento da atividade empresarial, quando se tratar de pessoa jurídica, segundo TIPKE e YAMASHITA:

O princípio da capacidade contributiva protege o mínimo existencial. Enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial não há capacidade contributiva. O mesmo resulta da dignidade da pessoa humana e do princípio do Estado Social. [...] O Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve devolver. (2002, p. 34).

Daí que se deve compreender, de forma permanente, que no Direito Tributário os princípios assumem função ainda mais qualificada: a de limitar o poder de tributar das entidades estatais responsáveis pelo exercício do poder de tributar (competência tributária), tolhendo, sobretudo por intermédio da Constituição, os abusos cometidos contra o Estado de Direito sobre o patrimônio dos indivíduos, preservando o mínimo existencial.

TORRES (1989, p. 29-30), em artigo publicado com intuito específico de tratar da preservação do mínimo existencial via capacidade contributiva, disse que tal questão envolve a discussão do conceito de pobreza, distinguindo-se entre a pobreza absoluta – obrigatoriamente combatida pelo Estado – e a pobreza relativa, ligada a questões que passam pela produção econômica ou a redistribuição de bens. Reconhece que não há uma definição apriorística de pobreza absoluta, por ser variável no tempo e no espaço e, não raro, paradoxal, surgindo tanto nos países ricos como nos pobres, assinalando que:

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 social e inalienável. Não é mensurável, por envolver mais os aspectos de qualidade do que de quantidade, o que torna difícil estremá-lo, em sua região periférica, do *máximo de utilidade* (*maximum welfare*, *Nutzenmaximierung*), que é princípio ligado à ideia de justiça e de

redistribuição da riqueza social. (TORRES, 1989, p. 30).

Entretanto, essa ausência de conteúdo mais preciso acerca do mínimo existencial torna-se menos obscura à medida que TORRES (1989, p. 30-31) explana com maior clareza o que seria, em seu modo de pensar, o mínimo existencial. Num primeiro momento, diz que o mínimo existencial está ligado às noções de liberdade e de felicidade.

O exercício pleno da liberdade só se dá através do respeito do mínimo existencial garantidor da condição de ser humano, isto é, a luta por liberdade só se legitima na medida que se combate a miséria e a pobreza. A miséria e a pobreza, de seu turno, fundamentam a ideia de mínimo existencial como forma de superação das injustiças sociais (Cf. TORRES, 1989, p. 30-31).

Já a felicidade tem o sentido de boa qualidade de vida. TORRES (1989, p. 31) afirma que cabe ao Estado prover, por meio da razão e do Direito, parte da felicidade de que precisa o ser humano para sobreviver, obrigação essa que surgiu desde a Antiguidade Clássica, passando pelo Iluminismo até a atualidade.

A análise de TORRES (1989, p. 32-33) sobre o mínimo existencial leva inevitavelmente à dignidade da pessoa humana e as suas decorrências na esfera tributária, quais sejam, os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária. Afirma o autor que o direito ao mínimo existencial se inclui entre os direitos humanos:

O direito às condições mínimas de existência digna inclui-se entre os direitos da liberdade, ou direitos humanos, ou direitos individuais, ou direitos naturais, formas diferentes de expressar a mesma realidade. Aparece explicitamente em alguns itens do art. 5º da CF de 1988, sede constitucional dos direitos humanos. O mínimo existencial exhibe as características básicas dos direitos de liberdade: é pré-constitucional, posto que inerente à pessoa humana; constitui direito público subjetivo do cidadão, não sendo outorgado pela ordem jurídica, mas condicionando-a; tem validade *erga omnes*, aproximando-se do conceito e das consequências do estado de necessidade; não se esgota no elenco do art. 5º da Constituição nem em catálogo

preexistente, é dotado de historicidade, variando de acordo com o contexto social.

As características mencionadas que relacionam direitos humanos e mínimo existencial serão úteis para a Tese. Isso porque a capacidade contributiva, reflexo direto dos direitos humanos enquanto princípio constitucional tributário, objetiva justamente preservar e não incidir sobre o mínimo existencial da pessoa. Quando desrespeitada a capacidade contributiva, fatalmente macula-se outro princípio aqui estudado, qual seja, o da igualdade tributária, porquanto alguns contribuintes sentir-se-ão mais prejudicados pela carga tributária que lhes é imposta do que outros de maior poder aquisitivo.

Deduz-se, por tudo que foi dito neste subitem, que as limitações ao poder de tributar são restrições impostas pela Constituição Federal às entidades dotadas de poder tributante. Mais importante, tais limitações estão consagradas no Direito pátrio por intermédio dos princípios constitucionais tributários, explicitamente localizados no artigo 145 e artigos 150 a 152 da CRFB/1988, bem como princípios gerais, aplicáveis à tributação (Cf. CARVALHO, 2016, p. 165-182)⁴.

Conclui-se, ainda, que há uma relação direta entre dignidade da pessoa humana e mínimo existencial, vez que ambos possuem características comuns e convergem, quando se trata do Direito Tributário, para uma incidência mais justa dos tributos, ou seja, que preserve de maneira equânime todos os contribuintes, de acordo com suas capacidades contributivas.

⁴ Os Princípios Tributários implícitos não estão claramente expressos na Constituição Federal. Cabe ao jurista inferir tais princípios. Paulo de Barros Carvalho esclarece que os princípios implícitos “ficam subjacentes à dicção do produto legislado, suscitando um esforço indutivo para percebê-los e isolá-los”. São princípios implícitos: o da certeza do direito, o da supremacia do interesse público sobre o privado, o da indisponibilidade dos interesses públicos, o da isonomia das pessoas políticas constitucionais, princípio da justiça, princípio da certeza jurídica, da segurança jurídica, da igualdade, da legalidade, da irretroatividade das leis, da universalidade da jurisdição, da ampla defesa e do devido processo legal, da isonomia das pessoas constitucionais, o direito de propriedade, da liberdade de trabalho, do direito de petição, da supremacia do interesse público e o da indisponibilidade do interesse público. V. CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**, 2016, p. 165-172.

1.2 PREVISÃO CONSTITUCIONAL, CONCEITO E ALCANCE DO CONTEÚDO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva, primeira das variáveis da Tese, limita a tributação dos impostos – não se inclui, em princípio, as demais espécies tributárias: taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais – e está ligado precipuamente ao princípio da igualdade (art. 145, §2º, da CRFB/1988)⁵:

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.

Com a capacidade contributiva, o legislador constituinte estabeleceu que, em termos econômicos, os detentores de maior riqueza devam pagar mais impostos, da mesma forma que aqueles que se encontram em situação econômica desfavorável devam pagar menos. TORRES (2005, p. 303) conceitua a capacidade contributiva como a máxima, aplicável à tributação, de que o possuidor de maior renda, ou patrimônio, deva contribuir com mais; de outra parte, a capacidade contributiva sustenta-se nas noções de justiça material e de Estado Social de Direito para proclamar que é o princípio fundamental de uma tributação materialmente justa⁶.

⁵ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]

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

⁶ O Estado Social de Direito, segundo GODÓI (2205, p. 154) surgiu após a 1ª Guerra Mundial, no século XX. Nesta fase da História mundial, afirma-se, sob o aspecto tributário, o sufrágio universal, vez que eleitor e contribuinte não são mais coincidentes. As receitas tributárias aumentam consideravelmente para que o Estado garanta uma série de direitos sociais. O orçamento público torna-se peça fundamental da política e da

A justiça material é a que tem a pretensão de indicar conteúdos próprios da igualdade para alcançar resultados específicos (Cf. TORRES, 2014, p. 116). Associa-se à ideia de igualdade material, em que se deve tratar os iguais de modo igual e os desiguais de maneira desigual.

Já o Estado Social de Direito foi uma resposta dos países de regimes liberais para combater as grandes injustiças sociais do século XX, agudizadas pelas Grandes Guerras Mundiais, permitindo que se tivesse consciência da necessidade da justiça material. Em outras palavras, o Estado de Direito deixou de ser formal para transformar-se em Estado material de Direito, tendente a realizar justiça social (Cf. TORRES, 2005, p. 303; SILVA, 2003, p. 115-116).

Com isso, chegou-se ao modelo denominado do Estado Social. Dessa forma, o Estado Social de Direito é caracterizado por compatibilizar o capitalismo (como forma de produção) e a consecução do bem-estar social geral, servindo de base ao neocapitalismo típico do Estado de Bem Estar Social (*Welfare State*) (Cf. TORRES, 2005, p. 303; SILVA, 2003, p. 115-116).

Assevera também TORRES (2014, p. 303-304) que o conceito de capacidade contributiva só se pode obter por meio da intermediação do que denomina “princípios legitimadores”, a saber, da igualdade, da ponderação e da razoabilidade, refletindo-se sobre seu fundamento ético, assim como o jurídico, levando em conta as limitações constitucionais ao poder de tributar e as possibilidades efetivas de mensuração das riquezas tributáveis de cada contribuinte.

Sobre tais princípios legitimadores como intermediadores da capacidade contributiva, tem-se, primeiro, o princípio da igualdade (artigo 150, inciso II, da CRFB), uma das variáveis desta Tese e que será explorada nos subitens 1.3 e 1.4.

A ponderação por sua vez significa “a operação hermenêutica pela qual são contrabalançados bens ou interesses constitucionalmente protegidos que se apresentem em conflito em situações concretas, a fim de determinar, à luz das circunstâncias do caso, em que medida cada um deles deverá ceder ou, quando seja o caso, qual deverá prevalecer” (Cf. PEREIRA, 2006, p. 261).

A ponderação aplicada à tributação a partir do princípio da capacidade contributiva dá-se, por exemplo, quando estão em aparente conflito o mínimo existencial do contribuinte e o interesse público do

Estado na arrecadação de tributos direcionados ao atendimento do interesse público. Em casos como estes, deve-se ponderar de forma que, simultaneamente, o mínimo existencial seja preservado (preservando-se, com isso, a capacidade contributiva e a dignidade da pessoa do contribuinte), ao mesmo tempo que se contempla a necessidade do Estado de prover com recursos financeiros os cofres públicos de forma a salvaguardar os interesses da sociedade.

A razoabilidade deve ser aferida dentro da lei – razoabilidade interna –, no que diz respeito à existência de uma relação racional. Deve haver também uma razoabilidade externa, isto é, adequação aos meios e fins admitidos e previstos na CRFB (Cf. BARROSO, 1998, p. 71). A razoabilidade e a capacidade contributiva relacionam-se tendo em vista que o *quantum* de cada tributo, meio para obtenção de recursos públicos pelo Estado, não pode ser de tal forma desmedido a ponto de atingir o fim pretendido – o interesse público – às custas da violação do mínimo existencial de cada pessoa.

Ressalta-se, avançando mais sobre a obra de TORRES (2014, p.305), que um dos princípios legitimadores de uma tributação efetivamente justa precisa ser o da fraternidade, que, como se verá mais adiante no capítulo 2, é a expressão relacional da dignidade da pessoa humana. Se todos precisam ajudar com suas riquezas o Estado, na medida de suas capacidades contributivas, para que esse cumpra o interesse público, é preciso uma razão, uma explicação que justifique a cobrança. Essa "razão" é justamente a fraternidade, isto é, o reconhecimento de que todos, indistintamente - inclusive o próprio Estado - são contribuintes mas, acima de tudo, seres humanos (Cf. TORRES, 2014, p. 114). Não basta reconhecer que o outro tem alguns direitos iguais, ou deixá-lo livre para fazer o que melhor aprover, mas sim com ele se envolver, compreender suas dificuldades, sobremaneira as tributárias, para que princípios como o da capacidade contributiva sejam melhor aplicados na vida cotidiana.

Retomando a questão do princípio da capacidade contributiva e de seu tratamento constitucional, sem a pretensão de adentrar profundamente nos aspectos históricos que permeiam esse princípio, atribui-se a GRIZIOTTI (1958, p. 143-144) o mérito da inclusão da capacidade contributiva como digno de estudos da ciência jurídica, a partir do conceito de “causa”. Disse o autor italiano que a causa da obrigação de pagar tributos legitima-se no quanto o contribuinte deve participar financeiramente – seja em termos de vantagens individuais, ou mesmo particulares – das atividades e da própria existência do Estado no qual está inserido. Segundo ele, a capacidade contributiva seria,

justamente, o sintoma, a manifestação dessa participação (Cf. GRIZIOTTI, 1958, p. 143-144).

Nesse mesmo sentido e com a finalidade de conceituar a capacidade contributiva, SANTOS (2007, p. 60) estabelece que seu cerne está no “rateio dos gastos estatais”, isto é, no ônus que todo contribuinte precisa suportar para auxiliar na manutenção das atividades estatais e, por consequência, no bem-estar geral da sociedade, em que pese a mensuração do quanto cada cidadão deverá contribuir, via pagamento de impostos, para o interesse público estatal.

Ainda discorrendo sobre o conceito de capacidade contributiva e permanecendo na concepção de que este princípio objetiva repartir os gastos do Estado de acordo com o proveito dele obtido, LESSA e MANEIRA (2017, p. 217) afirmam que a capacidade contributiva reparte o ônus fiscal decorrente da manutenção das atividades estatais, mas sempre de acordo com a capacidade econômica dos membros pertencentes a esse Estado. Evita-se, dizem os autores, que sejam tributados, no pouco que têm – em seu mínimo existencial – os que menos podem pagar tributos e, simultaneamente, evita-se que a tributação atinja os limites do princípio do não confisco, previsto no artigo 150, inciso IV, da CRFB.

No Brasil, o princípio da capacidade contributiva surgiu na Constituição promulgada de 1946, a partir do disposto à época no artigo 202, curiosamente ao final do texto constitucional, mais precisamente nas Disposições Gerais, onde se dispunha que “Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.” (CONSTITUIÇÃO dos Estados Unidos do Brasil, 1946, p. 42).

No artigo 145, §1º, da Constituição de 1988, manteve-se praticamente intacta a redação do artigo 202, realizando uma troca que representou um retrocesso, ao trocar a palavra “tributos” por “impostos”, limitando a aplicação da capacidade contributiva apenas à espécie tributária do imposto, deixando à margem as taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Relevante assinalar, no particular contexto da extensão da capacidade contributiva a todas as espécies tributárias, que existem divergências doutrinárias.

DERZI, atualizando a obra de BALEEIRO, tem uma visão restritiva, defendendo que:

A Constituição brasileira, não obstante, adotando a melhor técnica, como alerta F. MOSCHETTI, restringe a obrigatoriedade do princípio aos impostos, conforme dispõe o art. 145, §1º. É que, enquanto a base de cálculo dos impostos deve mensurar um fato-signo, indício de capacidade econômica do próprio contribuinte, nos chamados tributos vinculados - taxas e contribuições - ela dimensiona o custo da atuação estatal ou a vantagem imobiliária auferida pelo contribuinte, advinda de obra pública. (2010, p. 1098)

Esse não é o pensamento de COELHO (2017, p. 101), contrapondo que:

Por ser do homem a capacidade de contribuir, a sua medição é pessoal, sendo absolutamente desimportante intrometer no assunto a natureza jurídica das espécies tributárias. É errado supor que, sendo a taxa um tributo que tem por fato jurígeno uma atuação do Estado, só por isso, em relação a ela não há que se falar em capacidade contributiva. Ora, a atuação do Estado é importante para dimensionar a prestação, nunca para excluir a consideração da capacidade de pagar a prestação, atributo do sujeito passivo e não do fato jurígeno.

Em que pese o tema desta Tese versar especificamente sobre um imposto, o IRPF, alia-se ao posicionar de COELHO, vez que é possível aplicar a capacidade contributiva às taxas e demais tipos sempre que se dirigir o foco ao contribuinte e ao montante que ele pode ou não pagar como tributo. Ignorar a capacidade econômica só porque um determinado tributo é vinculado à atuação estatal específica (taxas, empréstimos compulsórios) ou destinação específica (contribuições de melhoria, contribuições especiais) é deixar de envolver-se fraternalmente com o outro e com a sociedade na qual se está inserido, ignorando em nome de técnicas legais discutíveis a dignidade inerente a todos os seres humanos, nomeadamente os contribuintes.

Quanto ao conteúdo do princípio, a capacidade contributiva enquanto princípio constitucional tributário carrega necessariamente a justiça fiscal. A justiça fiscal faz parte da capacidade contributiva na medida em que impõe a análise do que os contribuintes precisam deter

para honrar todos os demais compromissos da vida pessoal e familiar, inclusive os de natureza tributária. Por isso, CALIENDO (2009a, p. 270) define que:

O princípio da capacidade contributiva (*Leistungsfähigkeitsprinzip*) é considerado o princípio de tributação mais importante na determinação da justiça fiscal, na repartição de encargos fiscais e na definição da base de imposição de tributos. Surgido com base na ideia de transparência fiscal, ou seja, na exigência de clareza para o contribuinte da carga tributária a que está submetido, foi considerado o princípio mais democrático de todos.

De fato, por trazer consigo a ideia de justiça fiscal, a capacidade contributiva pressupõe que os entes federados com competência tributária – União, Estados, Municípios e Distrito Federal – atentem para a modulação da cobrança de tributos de modo a obter recursos financeiros para o atingimento do interesse público. Simultaneamente, a capacidade contributiva confere caráter adequado às condições econômicas individuais dos contribuintes, ou seja, se tal intento é atingido por meio da cobrança de impostos.

Se a capacidade contributiva é efetivamente levada em consideração no momento da incidência dos impostos e, ato contínuo, aplicada tendo em mente o interesse da população, torna-se meio efetivo de justiça fiscal. É dizer, reparte-se de forma equilibrada os encargos tributários por pessoa (física ou jurídica) e se define mais corretamente a base sobre a qual pode incidir os impostos.

Por tais razões que PONTES (2017, p. 277) afirma que o tributo contempla outro importante conteúdo, a saber, o de justiça distributiva. Entende-se por justiça distributiva que o “justo deve ser considerado dar a cada um o que é seu e tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida de sua desigualdade. Neste aspecto a tributação ocupará um papel fundamental de garantir instrumentos para a realização da justiça fiscal.” (Cf. CALIENDO, 2009b, p. 234).

PONTES (2017, p. 277) enfatiza, para falar de justiça distributiva em termos de tributação, a palavra “equilíbrio”. De um lado preserva-se e se respeita as condições financeiras de cada contribuinte de forma igualitária, de forma que todos os sujeitos passivos da obrigação tributária encontrem-se na mesma situação de incidência da norma

instituidora do tributo. De outro lado, os valores arrecadados não podem ser insuficientes para atender os objetivos do Estado com a arrecadação.

CALIENDO (2009b, p. 230), refletindo sobre os limites ao poder de tributar e da capacidade contributiva, sublinha que o tributo representa fonte de financiamento dos recursos de que necessita o Estado serve para, dentre outros objetivos, preservar e estimular os direitos humanos. Ao mesmo tempo, nessa busca por recursos advindos dos contribuintes, os mesmos direitos humanos não podem ser esquecidos; ao contrário, devem ser preservados, de forma que a tributação seja a mais coerente e sistemática possível, preservando a dignidade e a capacidade de contribuir das pessoas.

Numa perspectiva ainda mais humanista e que incute no Direito Tributário a ética, encontra-se o pensar de COELHO (2017, p. 101). Quanto ao conteúdo da capacidade contributiva, esclarece o autor que este princípio possui duas "almas éticas": a primeira é a supremacia do ser humano e de suas organizações, face ao poder de tributar do Estado. A outra "alma" da capacidade contributiva recai sobre a obrigação do Estado, por meio de seus Poderes, mormente o Legislativo e o Judiciário, de honrar fielmente a Constituição, ao realizar justiça por meio de outro princípio (um dos pilares dessa Tese), qual seja, a igualdade. A igualdade tributária só é possível de concretizar por meio da capacidade contributiva (Cf. COELHO, 2017, p. 101).

Sob o prisma jurídico, somado ao estudo do conteúdo da capacidade contributiva numa perspectiva econômica, MEIRELLES aduz que:

No que se refere a uma definição do que seja "capacidade contributiva", pelo que pudemos depreender, os conceitos de patrimônio, renda, utilidade, sacrifício e necessidade são conceitos estreitamente correlacionados, que guardam uma relação de interdependência entre si.

Dessa forma, a doutrina e a jurisprudência acabaram por convencionar que a conceituação de capacidade contributiva pressupõe a referência a uma *forza economica complessiva*.

Buscando na ciência econômica os indícios de capacidade contributiva, procurou-se delimitá-los como sendo os seguintes: o conjunto de rendimentos; o conjunto patrimonial; o conjunto de despesas; os incrementos patrimoniais e os incrementos de valor do patrimônio.

Qualquer desses fatos ilumina uma parte da situação econômica do sujeito e todos em conjunto compõem a situação econômica complexa do indivíduo.

A capacidade contributiva seria, portanto, um conjunto de forças econômicas embasado em alguns indícios parciais que, enquanto tais, representam manifestação direta de uma certa disponibilidade econômica limitada e manifestação indireta da disponibilidade econômica complexa. (1997, p. 335-336)

Meirelles evidencia algumas manifestações - que nomeou como indícios - de cunho econômico-financeiro, permitindo depreender que uma determinada pessoa, física ou jurídica, quando amealha patrimônio e rendimentos relevantes e próprios, pode ter extraída uma parcela dessas riquezas a título de tributo, mais precisamente de impostos. Tais manifestações seriam o conjunto de rendimentos recebido por uma pessoa (física ou jurídica) em determinadas operações e por determinado tempo; o conjunto patrimonial e de despesas de cada contribuinte; os incrementos patrimoniais e os incrementos de valor do patrimônio.

1.2.1 É sempre possível aplicar o princípio da capacidade contributiva

É interessante ressaltar, quando se discute o alcance e o conteúdo da capacidade contributiva, que a expressão “sempre que possível”, presente no início do artigo 145, §1º, da CRFB, não deveria ser interpretada como a possibilidade de que em alguns casos não é possível avaliar o cunho pessoal e o envolvimento econômico do devedor do imposto. O que deve ser interpretado é que nem sempre será possível obter, com absoluta segurança e certeza, o caráter pessoal e a exata capacidade econômica. Em que pese tal limitação, o legislador deve empreender permanentemente e exaustivo esforço para, com a maior segurança e a menor margem de erro, dosar o limite a ser suportado pelo contribuinte e, simultaneamente, obter dessa retirada de recursos financeiros o sustento do interesse público a que se propõe o Estado a realizar (Cf. MELO, 2007, p. 33-34).

Nesse sentido releva a contribuição de autores como MARTINEZ (1997, p. 195), para quem a capacidade contributiva é possível quando se coloca na perspectiva de que o grande beneficiário é a sociedade como um todo, não cada um dos indivíduos. É a transformação do

dinheiro, retirado da população para o pagamento dos tributos, em benefícios sociais empreendidos pelo Estado a grande razão de ser do princípio da capacidade contributiva, que permite deduzir ser sempre possível sua aplicação, em que pese, segundo MARTINEZ, a:

[...] impossibilidade de fixar, em concreto, individualmente, a medida em que cada contribuinte beneficia da satisfação das necessidades públicas, e esta impossibilidade determinaria que o custo global dessa satisfação fosse repartida não em função das vantagens individuais, mas sim em função da posse de riqueza, ou seja, da capacidade contributiva. (1997, p. 195)

Retomando a redação do artigo 145, §1º, da atual Constituição brasileira, a partir do que considerou MARTINEZ (1997, p. 195), o legislador constituinte não quis fazer uma simples “recomendação”, em que pese a redação do parágrafo primeiro, mas simplesmente desejou ressaltar que, em certos casos, é mais difícil mensurar a capacidade contributiva em comparação com outras situações (Cf. BECHO, 2015, p. 391).

AMARO (2014, p. 164) segue a mesma direção de pensamento. O autor afirma que da leitura do parágrafo 1º do artigo 145 da CRFB depreende-se que a expressão "sempre que possível" abre espaço para aplicar outras técnicas de interpretação, como a extrafiscalidade, que devem ser empregadas harmonicamente com a capacidade contributiva⁷.

Não é diferente a reflexão de DERZI sobre o sentido da expressão consignada no parágrafo primeiro do artigo 145 da CRFB. Disse a autora, que atualizou a obra de BALEEIRO:

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

⁷ A extrafiscalidade como um dos critérios de aplicação da capacidade contributiva será tratada, mais adiante, no subitem 1.2.4.

com a capacidade econômica subjetiva do contribuinte. (2010, p. 1097).

A mesma autora questiona se há situações onde a aplicação da capacidade contributiva seria impossível e direciona seus esforços para os impostos indiretos. Os impostos indiretos são pagos por contribuintes que realizam negócios jurídicos empresariais de compra e venda de mercadorias (ICMS) e produtos industrializados (IPI), mas suportados pelo consumidor final dessas mercadorias ou produtos industrializados. Neles, o tributo é pago pela empresa (contribuinte de direito), mas transferido a terceiros (contribuinte de fato). (Cf. BALEEIRO, 2010, p.1097).

Mesmo nessas circunstâncias a capacidade contributiva é possível de ser aplicada, ainda que indiretamente, via princípio da seletividade. A seletividade decorre diretamente da capacidade contributiva, determinando que as alíquotas do IPI, de forma obrigatória (art. 153, § 3º, I, da CRFB), e do ICMS (art. 155, § 2º, III) e IPVA (art. 155, §6º, II), de maneira facultativa, serão diferenciadas de acordo com a essencialidade dos produtos ou mercadorias. Quanto maior a essencialidade, por exemplo, dos produtos da cesta básica, menor serão suas alíquotas de imposto, ao passo que os cigarros, dada a não essencialidade, possuem pesada tributação (Cf. SABBAG, 2009, p. 139-140).

DERZI (2010, p. 1098-1099) assinala que a seletividade significa discriminação ou sistema de alíquotas diferenciadas por espécies de mercadorias, como adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do País. As mercadorias essenciais à existência civilizada da população deve ser tratada mais suavemente, ao passo que se reserva as maiores alíquotas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo.

Em grande medida, aplicar a seletividade é uma forma de aplicação da capacidade contributiva, não sobre a renda, mas sobre o consumo, eis que produtos considerados supérfluos (como produtos importados, de alto valor agregado, ou alta tecnologia embarcada, ou veículos maiores e mais caros) são, via de regra, acessíveis, apenas, às classes mais abastadas, ao passo que produtos essenciais, como os da cesta básica, suportam carga tributária reduzida. Com isso, pode-se afirmar que sempre é possível aplicar a capacidade contributiva aos impostos, alguns de forma mais direta, outros de modo indireto, via seletividade.

1.2.2 Indeterminação da capacidade contributiva: críticas à aplicação do princípio

Mensurar as possibilidades econômicas para contribuir ou, melhor dizendo, pagar tributos, não deixa de ser um enorme desafio daqueles que legislam. Tão desafiador que há críticas no sentido de que a capacidade contributiva nada mais é do que simples norma programática, dotada de conceitos indeterminados impossíveis de serem aplicados na prática, deles não se retirando conteúdo algum (Cf. TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 31).

Dentre os críticos encontra-se BECKER (2007, p. 527-531), que não menospreza o sentido e a existência da capacidade contributiva, mas afirma ser uma simples regra de direito natural que, ao ser positivada na Constituição da época (a de 1946), sofreu uma espécie de “construção” deformadora do seu conteúdo. Diz que tal construção reduziu-a a um mínimo de certeza e efeitos concretos, isto é, uma norma constitucional cuja regra é muito simples e cuja eficácia é muito restrita. Mais adiante o autor justifica sua posição, explicando em pormenor, as três deformações constritivas que atingem o conceito da capacidade contributiva.

A primeira dessas constrições é chamada por BECKER (2007, p.527) de proporcionalidade de um único tributo. Segundo o autor, a análise da aplicação do princípio da capacidade contributiva considera, apenas, tributo por tributo, ou melhor, imposto a imposto, vez que, pela interpretação mais rígida da CRFB, aplicar-se-ia apenas a cada imposto isoladamente considerado, e não sob prisma mais global. Assim, desconsidera-se o total de riquezas e capital do contribuinte a ser comprometidos com o total da carga tributária (Cf. BECKER, 2007, p.527).

É limitação que se fará presente, justamente, nesta Tese, adstrita a um único imposto, qual seja, o Imposto sobre a renda Pessoa física (IRPF).

A segunda constrição, decorrente da primeira, consiste no que segue, conforme BECKER:

Segunda constrição jurídica ao conceito de capacidade contributiva - (fatos-signos presuntivos de renda ou capital) - A segunda deformação constritora que sofre o conceito de capacidade contributiva ao penetrar no mundo jurídico é a seguinte: a riqueza do contribuinte

(que está sendo relacionada com o tributo singular) não é a totalidade da riqueza do contribuinte, mas unicamente um fato-signo presuntivo de sua renda ou de capital. A capacidade contributiva é aferida, *a priori*, mediante a relação que se estabelece entre a riqueza de um indivíduo e a carga tributária por ele suportada. Viu-se que a primeira constrição que sofre o princípio da capacidade contributiva, ao ser juridicizado, relaciona exclusivamente um único tributo (e não a totalidade dos tributos vigentes). Agora, verifica-se que, no outro polo desta relação de capacidade contributiva, não se situa a totalidade da riqueza do contribuinte, mas exclusivamente um *fato-signo presuntivo* de sua renda ou capital. (2007, p. 527-528)

Como já se viu, na primeira constrição o problema seria a restrição de aplicabilidade da capacidade contributiva a um único imposto isoladamente considerado. Consequência direta disso, em plano de análise mais econômico do que propriamente jurídico, é que qualquer julgamento subjetivo que se fizer representará, tão-somente, um fato ou dado parcial – portanto, insuficiente – da efetiva capacidade daquele contribuinte de pagar tributos.

A terceira e última crítica descrita por BECKER, limitando o alcance do princípio da capacidade contributiva, diz respeito ao seu próprio conceito:

Terceira constrição jurídica ao conceito de capacidade contributiva - (mínimo indispensável) - A terceira e última deformação sofrida pelo princípio da capacidade contributiva, ao ingressar no mundo jurídico, resume-se nisto: renda ou capital presumido deve ser renda ou capital acima do *mínimo indispensável*. Por exemplo: constitui renda e capital abaixo do mínimo indispensável: o salário que as leis trabalhistas definirem como salário-mínimo; o consumo de bens indispensáveis à sobrevivência, exemplo: água, sal, açúcar, leite, pão, carne, verduras; a utilização de bens indispensáveis, exemplo: casa de moradia, vestuário. (2007, p. 528)

Trata-se, aqui, de limitação que também traz outra ideia, a de mínimo indispensável: como a própria expressão indica, seria o mínimo, financeiramente, que uma pessoa teria para sua sobrevivência. A respeito disso, BECKER (2007, p. 527-528) afirma que a capacidade contributiva alcança, apenas, a parte da renda do contribuinte superior a esse mínimo, limitando ainda mais a abrangência do conceito de capacidade contributiva.

Interessante ressaltar a ligação, em que pese com outra terminologia, ao conceito de “mínimo existencial” de TORRES (2005, p. 18), trabalhado no subitem 1.1 da presente Tese, em que o autor defende a ideia, próxima à concebida por Becker, da capacidade contributiva como princípio que protege o mínimo necessário para que um ser humano sobreviva com a dignidade que lhe é inerente. De toda forma, para o autor a capacidade contributiva é conceito vago, indeterminado, uma espécie de “recipiente vazio” possível de ser preenchido pelos mais diversos conteúdos, locução por demais ambígua, sujeita às mais diversas interpretações (Cf. BECKER, 2007, p. 511-512).

Contrário a esse posicionamento estão, por exemplo, os autores TIPKE e YAMASHITA (2002, p. 31-32). Ressalvam que todo princípio, por natureza, tem algum grau de indeterminação; em outras palavras, dizem que o conteúdo da capacidade contributiva é “indeterminado”, mas não “indeterminável”. Dito de outra forma, o princípio da capacidade contributiva:

[...] não pergunta pela vantagem que o contribuinte tem dos serviços públicos, ou quais custos ele causa ao Estado, mas apenas com quanto o contribuinte pode contribuir para o financiamento das tarefas do Estado em razão de sua renda disponível. (Cf. TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 32)

A posição de TIPKE e YAMASHITA (2002, p. 32-33) coloca uma observação relevante para todo e qualquer princípio, a saber, que os mesmos têm um grau natural de indeterminação inerente à sua natureza. Colocam os autores em relevo o fato de que, na aferição da capacidade contributiva, importa, em primeiro plano e independentemente do quanto representará em termos de contribuição para os cofres públicos, conhecer o quanto o contribuinte pode pagar de impostos, de acordo

com sua capacidade econômica (Cf. TIPKE e YAMASHITA, 2002, p.32-33).

A partir das ponderações contra e a favor da aplicabilidade da capacidade contributiva, com o devido respeito ao posicionamento acima de Alfredo Augusto Becker, pode-se concluir que não se tratam de “limitações” (ou restrições, como denominado pelo autor) ao princípio que ora se discute. Na verdade, primeiramente, tão natural quanto a característica de todo princípio ter um grau natural de indeterminação é o fato de que os princípios constitucionais tributários – dentre eles, o da capacidade contributiva – são comandos que “limitam” o poder de tributar, tanto que estão albergados, na CRFB, no Título nominado “Das Limitações ao Poder de Tributar”.

É de esperar, portanto, sem maiores esforços, que como limitação ao poder de tributar, a capacidade contributiva apresente algumas limitações em sua própria aplicação, para que, como bem asseveraram TIPKE e YAMASHITA (2002, p. 56), não se torne perigosa aplicação arbitrária em favor de legisladores ou intérpretes das leis tributárias. Assim, as limitações inerentes a todos os princípios, incluindo o da capacidade contributiva, são minimizadas por meio **das regras infraconstitucionais presentes no CTN e nas leis instituidoras dos tributos**. Tais regras representam verdadeiros desdobramentos das normas constitucionais e que auxiliam, justamente, a esmiuçar e detalhar os conceitos indeterminados presentes nos princípios.

1.2.3 Legitimidade da capacidade contributiva: teorias do benefício, do sacrifício e da causa

Ainda no concernente ao conteúdo e alcance do princípio da capacidade contributiva, TORRES (2014, p. 305-307) e CALIENDO (2009a, p. 271-275) salientam a existência de teorias de legitimidade do princípio da capacidade contributiva e que, em boa medida, auxiliarão na resolução do problema central da Tese. São as denominadas teorias do benefício, do sacrifício e da causa. Antes, porém, são necessárias algumas considerações acerca do conceito de legitimidade para, então, adentrar com maior propriedade nas teorias propostas pelos autores acima.

Legitimidade é a atuação concreta do Estado em consonância com as normas e princípios constitucionais (mais especificamente, neste trabalho, aos que orientam o Sistema Tributário Nacional) que lhe confirmam o poder – poder esse que emana do povo – de que dispõe (Cf. SILVA, 1997, p. 404-405). Em assim sendo, uma norma, ou uma

determinada política, é legítima quando sustentada em princípios amplamente referendados pela comunidade, tornando-a aceita independentemente do uso da força (Cf. FARIA, 1978, p. 82).

A legitimidade está, dessa forma, como apontado por GOYARD-FABRE (1999, p. 274-275), no centro da moderna análise do Direito Político, constituindo uma espécie de proteção – que confere segurança, confiança e coerência – contra os caprichos causados pela arbitrariedade ou insensatez dos indivíduos que detêm poder político. Trata-se de um fator de credibilidade, seriedade e, acima de tudo, justiça; daí ser sempre acompanhada da autoridade que, no caso presente, é representada pelo Estado, no exercício de seu poder de determinar políticas na esfera tributária.

De fato, a análise da legitimidade sob a ótica dos poderes estabelecidos é, eminentemente, um tema de Direito Público. Se a ordem político-jurídica atual pressupõe (com suas normas, divididas em princípios e regras) o predomínio do que determina os órgãos governamentais, estes precisam, para que se legitimem com força e plenitude, do reconhecimento e da adesão dos cidadãos. Como asseverado por GOYARD-FABRE (1999, p. 274-275), “A autoridade política tem necessidade de legitimidade para ser o que deve ser.”

Um dos vértices centrais desta Tese engloba os desafios da concretização do princípio da capacidade contributiva, que passam, também, pela legitimidade da atuação do Poder Público no momento em que realiza o procedimento de criação, cobrança e fiscalização dos tributos – eminentemente os impostos. já que o princípio da capacidade contributiva aplicar-se-ia tão-somente aos impostos. TUPIASSU-MERLIN tece relevantes considerações sobre a necessidade da legitimidade da tributação:

[...] em um Estado de Direito constitucional, não se admitem limites impostos aos direitos fundamentais sem o consentimento dos cidadãos. Assim, não basta ao tributo ser “mais flexível” ou “mais suave” que as demais formas de contribuição *in natura*. O tributo deve, em verdade, ser legítimo, aceito pelos cidadãos. A legitimidade dos tributos passa, então, por uma elaboração teórica capaz de fundar o consentimento a essa técnica de cobrança. (2013, p. 196)

Se o Estado, detentor do poder de tributar, parte de uma construção teórica sólida, principalmente quanto à concretização dos princípios que limitam seus poderes tributários, cobrando impostos de forma justa – e se verá, mais adiante, fraterna –, as possibilidades de sucesso da concretização de um sistema tributário melhor aumentam exponencialmente. É exatamente esta construção mais sólida que aqui se propugnará no decorrer da Tese.

Adentrando mais diretamente no tema da legitimidade da capacidade contributiva, CALIENDO (2009a, p. 271-275) lança mão de teorias econômicas na tentativa de explicar como esse princípio pode representar um meio de efetivação da justiça fiscal. Destaca-se mais ainda nesse sentido as teorias do benefício e a do sacrifício, referidas também por TORRES (2014, p. 305-307) como teorias que auxiliam na legitimidade da capacidade contributiva.

Para TORRES:

A legitimidade do ordenamento tributário consiste na **aceitação de seus princípios básicos, máxime o da capacidade contributiva**. A aceitação da capacidade contributiva depende, segundo tal perspectiva, do seu **fundamento** ou da sua **causa**. (grifou-se). (2014, p. 305).

Evidencia-se a similitude do pensar de Lobo Torres com as ideias apreoadas por Simone Goyard-Fabre quanto à legitimidade. De um lado, a norma jurídica tributária é legítima na medida em que combate a arbitrariedade ou insensatez dos detentores do poder – como idealiza GOYARD-FABRE (1999, p. 274-275); de outro, essa arbitrariedade ou insensatez é combatida no Direito Tributário por intermédio dos princípios constitucionais tributários, “máxime”, como diz TORRES (1999, p. 274), o da capacidade contributiva. Assim, a legitimidade (a aceitação) da capacidade contributiva passa, segundo TORRES (2014, p. 305), pelas teorias em torno de seu fundamento – subdividindo-se em teorias do benefício, do sacrifício e da causa.

A teoria do benefício determina que os indivíduos com mais renda devem pagar mais tributos porque proporcionalmente precisam de mais serviços públicos. Dito de outra maneira, paga mais tributos quem usufrui mais dos serviços públicos ofertados pelo Estado (Cf. CALIENDO, 2009a, p. 271-275). “sob um regime estrito de tributação de acordo com o princípio do benefício, cada contribuinte seria tributado

de acordo com sua demanda por serviços públicos." (Cf. MUSGRAVE, Richard; MUSGRAVE, Peggy, 1989, p. 220)⁸.

TORRES (2014, p. 305) considera que a teoria do benefício apareceu no início do liberalismo econômico como fundamento de uma tributação justa, devendo o imposto pago, necessariamente, coincidir com o benefício extraído dos serviços prestados pelo Estado. De toda forma, como verificar o *quantum* de benefícios cada contribuinte obteve do Estado para, então, proceder à cobrança de tributos? A solução, considera CALIENDO (2009a, p. 271-272), passa pelo que chama de "linha de base", que seria traçar uma linha donde se estabeleceria a diferença entre o nível básico de bem-estar antes e depois de recebidos os benefícios públicos.

Mesmo assim, como definir quais tributos seriam cobrados a partir dos benefícios supostamente recebidos? Como decidir qual será a carga tributária real a ser suportada em função dos serviços públicos prestados? Seria aferida a teoria do benefício tendo em vista, apenas, os serviços públicos individualizáveis, como emissão de documentos, coleta de lixo, concessão de licenças e alvarás, inscrição em cadastros de contribuintes? Ou se deve levar em consideração todos os serviços públicos, isto é, aqueles prestados a uma quantidade indeterminada de cidadãos, como limpeza pública, conservação e criação de vias públicas e estradas, hospitais e escolas (Cf. CALIENDO, 2009a, p. 271-272)?

Outro problema apontado por CALIENDO é sintetizado no que segue abaixo:

[...] o princípio do benefício não nos diz nada sobre os gastos do governo, realizando somente uma divisão pura e simples entre todos os indivíduos. Assim, por exemplo, digamos que o governo implemente uma política de apoio à inclusão social e depois venha a cobrar dos pobres pelos custos de manutenção do governo onde os pobres sustentam o financiamento de serviços para os pobres. Para Nagel, a teoria do benefício seria incompatível com qualquer teoria de justiça social segundo a qual o Estado tem de fornecer a complementação de renda aos pobres. (2009a, p.272).

⁸ Original no idioma de origem: "*Under a strict regime of benefit taxation, each taxpayer would be taxed in line with his or her demand for public services*".

Como se observa, a teoria do benefício, além de ser de difícil aplicação, correria sério risco de injustiça em termos de capacidade contributiva. Esse risco dar-se-ia porque a teoria conduziria à maior incidência de impostos sobre os mais pobres, porque não está vinculada à destinação que se dá aos tributos, levando em conta, tão-somente, uma divisão dos gastos do governo entre os contribuintes. No entanto, os pobres deveriam contribuir menos ou, simplesmente, com nada poderiam contribuir (Cf. COELHO, 2017, p. 100). Em suma, a teoria do benefício desconsidera o contexto social, ideais de justiça social e, por consequência, romperia com o princípio da capacidade contributiva numa perspectiva mais fraterna, vez que desconsideraria os que menos podem contribuir.

Já a teoria do sacrifício, mais verossímil, implica no fato de que os mais abastados são capazes de realizar maior sacrifício financeiro, por não sofrerem maior impacto com a retirada de parcela de seus rendimentos a título de tributo - algo que CALIENDO (2009a, p. 273-274) denomina como menor utilidade marginal do excedente. Mesmo com a saída de recursos de seu patrimônio, o resíduo que sobra é mais do que suficiente para manterem sua posição social.

Segundo TORRES (2014, p. 305-306), a teoria do sacrifício surgiu na Ciência das Finanças e encontrou maior receptividade entre os chamados Estados de Bem-Estar Social. Nesses países os ricos, podendo arcar com maior parcela de sacrifício, pagariam impostos proporcionalmente condizentes com sua condição privilegiada.

Por fim, TORRES (2014, p. 307-310) destaca a teoria da causa como sustentáculo de legitimidade da capacidade contributiva. As “causas”, na verdade, seriam de ordem econômica e jurídica e em muito se pautam nas concepções de Benvenuto Griziotti, que buscou intensamente encontrar significado para o princípio da capacidade contributiva. Para GRIZIOTTI (1958, p. 143), a expressão “capacidade contributiva” designa “a distribuição dos gastos mediante impostos, tanto diretos como indiretos, e indica que a aplicação das cargas se efetua sem levar em conta o proveito, por parte dos contribuintes, dos diversos serviços públicos”. Seria necessária, assim, uma causa a justificar a tributação, uma vez que o simples repartir de despesas dentre todos os contribuintes não seria suficiente como causa do existir da capacidade contributiva. As causas apontadas por Griziotti, nas palavras de JUANO (1969, p. 282), consistiriam nas riquezas amealhadas pelo contribuinte despendidas na aquisição de bens e serviços e, sobretudo, nos benefícios derivados de obras de interesse público colocadas à disposição do contribuinte.

TORRES (2014, p. 310), refletindo sobre a obra de Griziotti, confirma que há uma espécie de "círculo virtuoso" traçado por ele quanto à tributação conforme a capacidade contributiva. Se as despesas públicas servem de suporte para os fins almejados pelo Estado, este deve promover serviços públicos que atendam à sociedade; o aumento da quantidade e qualidade dos serviços públicos, aumenta também a capacidade contributiva (a médio ou longo prazo); mais capacidade contributiva, mais impostos, que, por sua vez, ajudam a manter as despesas públicas realizadas pelo Estado.

Contudo, como já visto nesse mesmo subitem, a teoria da causa de Griziotti em muito se aproxima, nesse ponto, da teoria do benefício, criticável, dentre outras razões, porque a legitimidade da capacidade contributiva não pode residir numa relação puramente "comutativa" entre Estado e contribuinte, justificável apenas porque cada indivíduo usufruiria de determinados serviços pelo Estado.

Como bem coloca o artigo 53 da vigente Constituição italiana (promulgada em dezembro de 1947), "todos têm a obrigação de contribuir para as despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva" (CONSTITUIÇÃO da República Italiana)⁹. Trata-se de legitimar a capacidade contributiva no dever de solidariedade que todos, indistintamente, possuem entre si. É, ressalta-se, mais do que uma simples relação egoísta de prestação de tributos pelo contribuinte e contraprestação de serviços estatais para aqueles que contribuem. MANEIRA e LESSA (2017, p. 218) confirmam essa relação entre solidariedade e capacidade contributiva. A partir dos recursos arrecadados com a tributação, obtidos dos contribuintes que detêm maior capacidade contributiva, o Estado pode atuar em favor dos que mais necessitam¹⁰.

⁹ ITÁLIA. *Constituição da República Italiana - Costituzione Italiana, Edizione in Lingua Portoghese.*

Disponível: https://www.senato.it/application/xmanager/projects/leg17/file/repository/relazioni/libreria/novita/XVII/COST_PORTOGHESE.pdf Acesso em 8 de mar. de 2018.

¹⁰ A respeito da solidariedade, ressalva-se que BAGGIO (2008, p. 22) reconhece a sua importância, enaltecendo-a por pressupor o dever do Estado de fazer o bem às pessoas. Porém, o conceito de solidariedade não somente é diferente do princípio da fraternidade como possui um significado reduzido, na medida em que seu conceito permite que se faça o bem aos outros, mas numa relação vertical, ou seja, de um ente superior (normalmente o Estado) para um inferior. O princípio da fraternidade, objeto do segundo capítulo desta Tese, refuta a verticalidade, uma vez que parte da ideia de uma "solidariedade horizontal", onde o "fazer o bem" é realizado por sujeitos diferentes, mas pertencentes a mesma categoria humana, colocados num mesmo patamar de tratamento (Cf. BAGGIO, 2008, p. 22).

TESAURO afirma, comentando o artigo 53 da Constituição italiana, que:

[...] os tributos não são apenas o instrumento jurídico por meio do qual o Estado procura os recursos necessários ao seu funcionamento, mas têm também funções extrafiscais (funções redistributivas; fins de solidariedade para categorias e zonas desfavorecidas; finalidade de incentivo ou desincentivo de atividade econômica ou de consumo específicos, etc.). (2017, p. 76)

O tributo, realmente, não possui função meramente fiscal (arrecadatória de receitas para o Estado), mas sim extrafiscal, com funções que perpassam o incentivo ou desincentivo de atividades econômicas específicas, ou mesmo como forma de implementação da solidariedade, num sentido, prospectado por TESAURO, de que as regiões e pessoas mais desfavorecidas não sejam oneradas com tributação excessiva. Nota-se, ainda, que para o autor os tributos exercem uma espécie de função fraterna extrafiscal: são arrecadados para redistribuir os benefícios dos valores arrecadados em nome e para a coletividade, principalmente os menos favorecidos, ou as áreas econômicas mais prejudicadas (Cf. NABAIS, 2005, p. 128-129).

1.2.4 Critérios para a aferição do princípio: capacidade contributiva objetiva e subjetiva

Como se pode limitar, por meio da capacidade contributiva, o avanço ou mesmo o retrocesso no patrimônio dos contribuintes pelas autoridades tributantes? Quais critérios devem ser empregados para a aplicação do princípio?

Em resposta a essa indagação, PAULSEN (2017, p. 70) afirma que o Estado deve exigir que as pessoas contribuam para as despesas públicas, por meio do pagamento de tributos, na medida de suas capacidades contributivas. Dito de outra maneira, exige-se o tributo de forma que não comprometa seus meios de subsistência. De igual maneira o encargo tributário deve variar conforme as demonstrações de riqueza, evitando a cobrança excessiva de forma a coibir a cobrança na forma de confisco (Cf. PAULSEN, 2017, p. 70).

O princípio da vedação do confisco encontra-se no inciso IV, artigo 150, da CRFB. Veda que se utilize tributo com efeito

confiscatório, ou seja, que se retire parcela das riquezas amealhadas pelo contribuinte de tal forma que acabe por comprometer sua capacidade contributiva (Cf. SABBAG, 2009, p. 187).

CARVALHO (2016, p. 178-179), ao dissertar acerca do mesmo assunto, adverte que o legislador com competência tributária deve ser rigoroso na escolha dos fatos que julga pertinentes para que nasça a obrigação tributária. Há, diz o autor, o que se chama de capacidade contributiva objetiva. Em outras palavras, a necessidade de busca por bens e situações de natureza econômica, ou seja, mensuráveis do ponto-de-vista monetário (passíveis de serem quantificados em moeda nacional), selecionando aquilo que efetivamente seja signo de riqueza - caso, por exemplo, na cobrança do IRPF, os rendimentos e proventos aptos à incidência do imposto, como se verá mais adiante na presente Tese (Cf. CARVALHO, 2016, p. 178-179).

Para CARRAZZA (2013, p. 102-103), a capacidade contributiva objetiva "se refere não às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas manifestações objetivas de riqueza". Como exemplos, cita possuir um automóvel, ser proprietário de joias, ou obras de arte, deter ações na Bolsa de Valores, dentre outros. Pouco mais adiante, o mesmo autor considera inafastável a obrigação tributária, mesmo que, exemplificadamente, o contribuinte encontre-se em situação de desemprego. Ocorrido o fato gerador, nele estará presente a obrigação correspondente de pagar tributo (Cf. CARRAZZA, 2013, p. 103).

Para CARVALHO (2016, p. 179), a capacidade contributiva, quanto ao momento de sua efetivação, corporifica dois momentos distintos no direito tributário. Num primeiro, a exemplo de CARRAZZA (2013, p. 103), aplica-se o que chama de capacidade contributiva objetiva (ou absoluta), que espelha a escolha, pela autoridade legislativa competente, de fatos que representem signos de riqueza, economicamente aferíveis e possíveis de serem extraídos do patrimônio do contribuinte (Cf. CARVALHO, 2016, p. 179).

Num segundo momento, descreve CARVALHO (2016, p. 179-180) uma capacidade contributiva de ordem subjetiva (ou relativa). Nela o legislador, após a operacionalização do aspecto objetivo da capacidade contributiva, observa a repartição da repercussão da cobrança daquele imposto de acordo com o tamanho econômico do evento; desse modo, todos que contribuírem encontrar-se-ão em situação equivalente, de maneira igualitária. Assim, quanto se trata de tributos de cunho pessoal, deve-se levar em consideração não somente os fatos que, segundo a lei instituidora do tributo, indicam riqueza apta à cobrança (capacidade

contributiva objetiva), mas também é necessário atentar, sempre, para as condições individuais dos contribuintes (capacidade contributiva subjetiva) (Cf. CARRAZZA, 2013, p. 105).

Note-se, aqui, a conexão com o princípio da igualdade tributária e, como assinalam CARVALHO (2016, p. 179-180) e CARRAZZA (2013, p. 105), com o princípio geral da igualdade, previsto no *caput* do artigo 5º da CRFB, bem como no inciso II do artigo 150 da CRFB. Isso porque, atentar para as especificidades econômicas dos contribuintes implica em respeitar de igual maneira aqueles que detêm a mesma capacidade para pagar tributos, dispensando o necessário tratamento desigual aos contribuintes que se encontrem em situação desigual (Cf. CARRAZZA, 2009, p. 105).

Interessante ressaltar, na questão específica da capacidade contributiva subjetiva, que MANEIRA e LESSA (2017, p. 219) entendem que o subjetivismo da capacidade contributiva está na observação, pelo instituidor do tributo e por aquele que aplica a tributação, das circunstâncias pessoais e familiares do contribuinte. Com isso, evita-se a violação do que chamam de limites mínimo e máximo da tributação, que são, respectivamente, o mínimo existencial e o princípio do não confisco.

SANTOS (2007, p. 60), ponderando a respeito da capacidade contributiva subjetiva e em linha semelhante à de Paulo de Barros Carvalho, pontifica que “o contribuinte ao suportar o encargo tributário, não poderá sofrer uma invasão ao seu patrimônio, nem uma afronta a sua dignidade, valores esses prestigiados pelo Texto Constitucional”. Ressalta a autora, com esse pensamento, a necessidade de inserção do princípio fundante da dignidade da pessoa humana que, ver-se-á mais adiante (Capítulo 4), é concretizado sob a perspectiva de outro princípio, qual seja, o da fraternidade (Cf. SANTOS, 2007, p. 60).

Mais adiante, SANTOS (2007, p. 83) trata dos chamados “signos presuntivos de riqueza” como critério de verificação da capacidade contributiva objetiva. Utiliza o termo “signo” como expressão que designa veículo de comunicação entre os que integram uma determinada sociedade e falam certo sistema linguístico. Considera que os signos, integrantes da linguagem, podem ser observados de três planos constitutivos, a saber: o sintático, semântico e pragmático. No plano sintático, os signos são analisados na sua relação uns com os outros. No semântico, estabelece-se a relação entre o signo e o objeto que representa. Por fim, no plano pragmático, o signo é analisado numa dimensão contextual, de acordo com os usuários da linguagem e as diferentes interpretações que podem dar ao signo de acordo com suas

vivências pessoais e o contexto em que atuam (Cf. SANTOS, 2007, p.83).

Inserido neste plano de raciocínio, a capacidade contributiva objetiva pode ser compreendida como um conjunto de signos direcionados, via Constituição (art. 145, §1º), ao legislador infraconstitucional, para que este leve em consideração apenas aqueles que são presuntivos de riqueza no momento da cobrança tributária, em respeito à capacidade contributiva. Daí que para SANTOS:

A capacidade contributiva se instala efetivamente como um dever-direito subjetivo entregue ao contribuinte, se este cumprir o comportamento apontado como signo presuntivo de riqueza alojado na regra-matriz de incidência tributária. O signo presuntivo de riqueza e a capacidade contributiva guardam aspectos de identidade. ambos são representações linguísticas caracterizadoras de capacidade econômica. (2007, p. 83).

Se se aplicar os três planos constitutivos da linguagem de SANTOS (2007, p. 83-84), pode-se sustentar que no plano sintático analisa-se o signo "capacidade contributiva" como relação com outros signos de sintaxes diferentes, mas igual importância dentre os princípios tributários. No semântico, estabelece-se a relação entre o signo "capacidade contributiva" e o objeto que o representa, a saber, os signos presuntivos de riqueza. Já no plano pragmático, interpreta-se o signo "capacidade contributiva" numa dimensão contextual. Esta dimensão é representada pelas inúmeras atividades econômicas exercidas diariamente num dado período de tempo e espaço brasileiros, ou submetidos à legislação tributária nacional. Isto porque:

A capacidade contributiva é o atributo que o contribuinte possui por satisfazer um certo fim, quer seja o cumprimento de uma atividade econômica, quer seja o de cumprir os signos representativos de riqueza postos na lei, passíveis de gerarem a incidência tributária e o conseqüente dever de contribuir com o Estado, para sua manutenção financeira. (SANTOS, 2007, p. 86-87).

Portanto, o chamado "signo presuntivo de riqueza" é diretamente associado ao chamado fato gerador da obrigação tributária, denominado por SANTOS (2007, p. 86-87) como "norma-matriz de incidência tributária". Dessa forma o contribuinte, tendo manifestado, de alguma forma, riqueza presumida em determinado bem ou patrimônio que possui, conforme a norma instituidora do tributo, deve pagar o tributo de acordo com sua capacidade contributiva. Só pagará o tributo se, primeiro, realizar o fato gerador que, por sua vez, expõe signos presuntivos de riqueza aptos a comprovar que aquele contribuinte pode honrar com sua obrigação tributária (Cf. SANTOS, 2007, p. 86-87).

Mas, afinal, quais seriam, mais especificamente, os signos presuntivos de riqueza?

Perscrutando o texto da CRFB de 1988, SANTOS (2007, p. 77) afirma quais são os signos propícios a manifestar riqueza passível de tributação. Numa primeira análise, o valor social do trabalho é um deles (Cf. SANTOS, 2007, p. 77), previsto no artigo 5º, inciso XIII; outro, a livre iniciativa, disposta no artigo 1º, inciso IV (CONSTITUIÇÃO da República Federativa do Brasil, 1988)¹¹.

Ambos criam o ambiente adequado para a incidência de impostos - destacando que o princípio, *prima facie*, aplica-se somente aos impostos - sobre a prestação de serviços (ISS), sobre a importação (II) e a exportação (IE), sobre a circulação de mercadorias (ICMS), a industrialização de produtos (IPI) e, especialmente para a Tese, sobre a obtenção de rendimentos e proventos de qualquer natureza (IRPF e IRPJ) (Cf. SANTOS, 2007, p. 77)¹².

Mais adiante, prossegue SANTOS (2007, p. 77-78) com outro signo presuntivo de riqueza: o direito à propriedade, consagrado no artigo 5º, inciso XXII¹³. CARRAZA (2013, p. 103), tratando da propriedade como signo a presumir riquezas aptas à tributação, afirma que a propriedade sobre veículos automotores, imóveis rurais e imóveis

¹¹ 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:

[...]

XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer

¹² Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

[...]

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa.

¹³ [...] XXII - é garantido o direito de propriedade.

urbanos decorre, respectivamente, a obrigação tributária, conforme a capacidade contributiva, de pagar o IPVA, ITR, IPTU e Imposto Sobre Grandes Fortunas. Disse, ainda, que a capacidade contributiva nestes casos revela-se com o próprio bem.

Não é à toa que CALIENDO, ao destacar a importância da propriedade como um dos parâmetros para o alcance do princípio da capacidade contributiva, afirma que:

Os tributos não são apenas uma forma de pagamento pelos serviços públicos e pelo custeio dos direitos fundamentais, mas também a forma de concretização de uma determinada visão política sobre a justiça econômica e distributiva. Desse modo, a melhor forma de definir a tributação adequada em determinada sociedade envolve questões importantes sobre a noção de justiça no tratamento do sistema geral de direitos de propriedade. O sistema tributário deve ser entendido no âmbito de um sistema de aquisição, criação, manutenção e transmissão da propriedade em que os tributos ajudam a manter o modelo geral. (2009a, p. 270).

A propriedade é, pois, um dos parâmetros mais frequentes de determinação das riquezas passíveis de tributação e, como tal, à luz do princípio da capacidade contributiva, precisa refletir a posição estatal acerca de justiça distributiva adotado na cobrança e na destinação dos tributos.

Ainda quanto à questão dos signos presuntivos de riqueza, SANTOS (2007, p. 78) destaca o direito à herança, insculpido no inciso XXX do artigo 5º da CRFB, como signo presuntivo de riqueza capaz de gerar no contribuinte - espólio, antes da partilha, e herdeiros, além do cônjuge meeiro, após a partilha - a obrigação de pagar o Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doações.

Outros autores que procuram definir critérios menos vagos para a capacidade contributiva são TESAURO e ZILVETI (2017, p. 78). Segundo eles, comentando a Constituição italiana:

[...] a capacidade contributiva pode ser encontrada em qualquer fato econômico, mesmo não expressivo da idoneidade subjetiva do contribuinte obrigado; a escolha dos pressupostos

tributários traz a discricionariedade de volta ao legislador, com o único limite da não arbitrariedade; passa-se, assim, de uma concepção subjetiva, portanto garantista, do princípio da capacidade contributiva, a uma concepção mais elástica, de natureza objetiva.

TESAURO e ZILVETI (2017, p. 76-77) afirmam ainda que os tributos vinculados à capacidade contributiva são, para o legislador, uma clara limitação ao poder de tributar. Em outras palavras, a atuação do legislador, ao criar o tributo, está obrigatoriamente vinculada ao que pode pagar o contribuinte, restringindo as possibilidades de escolha das situações que serão fato gerador de impostos. O desrespeito, pelo legislador, de tal limitação ao poder de tributar, significaria atingir o mínimo existencial, que fere, de seu turno, a própria dignidade da pessoa humana; de outro vértice, representa para os contribuintes uma garantia de que não serão cobrados abusiva e arbitrariamente (Cf. TESAURO; ZILVETI, 2017, p. 76-77).

Ainda tratando das principais características do princípio da capacidade contributiva, AMARO (2014, p. 165) aduz que o princípio está relacionado ao princípio da proporcionalidade, na medida em que o encargo fiscal deve incidir na proporção do nível de riqueza evidenciada. A proporcionalidade visa uma relação matemática: o aumento da base de cálculo aumenta o valor do tributo, e vice-versa. Acrescenta BECHO (2015, p. 395) que, além da proporcionalidade, a capacidade contributiva possui estreita relação com a progressividade e regressividade. Explica que:

Alíquota proporcional (ou proporcionalmente invariável) é aquela que não varia quando há variação da base de cálculo. A alíquota, então, nesse caso, é fixa. Alíquota progressiva é aquela que cresce com o aumento da base de cálculo. Quanto maior for a base de cálculo, maior será a alíquota, nesta hipótese. Por fim, alíquota regressiva é aquela que diminui de acordo com a base de cálculo. Aqui, tanto maior for a base de cálculo, menor a alíquota (BECHO, 2015, p. 395).

Não há dúvidas de que a capacidade contributiva, enquanto princípio, deve ser associada à progressividade: um tributo meramente proporcional, isto é, cuja alíquota não varia, seria profundamente

injusto. Tributar-se-ia de igual maneira todos os contribuintes, sejam aqueles que podem pagar mais, sejam os que nada ou pouco podem contribuir. Pior, pode incorrer-se na denominada regressividade tributária:

Efeito regressivo sobre a distribuição de renda: os tributos diretos sobre a renda e a propriedade das pessoas físicas tendem a incidir proporcionalmente mais sobre os mais ricos, mesmo em uma estrutura tributária que, como a brasileira, faz uso muito restrito de alíquotas progressivas. Em contrapartida, os impostos indiretos sobre a produção dos bens e serviços, que impõem um custo para as empresas e, enquanto tal, tendem a ser repassados para seus preços, são normalmente regressivos porque penalizam proporcionalmente mais aqueles que destinam uma maior parcela da sua renda para o consumo, isto é, os mais pobres. A combinação entre tributação direta pouco significativa (e pouco progressiva) e elevado peso da tributação indireta torna a carga tributária global regressiva, situação que é no mínimo injusta socialmente, porque a tributação atua reforçando a concentração de renda em um dos mais desiguais países do planeta (GOBETI; ORAIR, 2018, p.227).

SELIGMAN (1893, p. 52-55), que escreveu sobre tributação no final do século XIX e início do século XX, foi um dos grandes defensores da tributação progressiva. O que à época era visto com certa desconfiança tornou-se, como toda boa nova ideia, a regra para grande parte dos países que tributam a renda, ao adotarem a progressividade, incluindo o Brasil. A ideia preconizada pioneiramente pelo autor compreende a preservação do mínimo existencial através da dedução de certas despesas da renda bruta. Desta forma, pode-se dizer que o maior legado de Edwin Seligman às gerações que o sucederam foi a incorporação da progressividade, na tributação da renda e, em alguns casos, do patrimônio. (Cf. SELIGMAN, 1893, p. 52-55)

Discutindo os critérios apropriados para mensurar a capacidade contributiva, TIPKE e YAMASHITA (1992, p. 31) associam o princípio à existência de renda suficiente para pagar os impostos devidos, uma vez que todos os impostos, por lógica, só podem ser pagos a partir da renda

do contribuinte. Dessa forma, dizem esses autores, a capacidade contributiva, por questão de justiça fiscal, deve dar uma resposta para o *quantum* da renda – base de cálculo e alíquota – que o contribuinte deve recolher a título de imposto, preservando outras tantas obrigações privadas, como saúde, educação, lazer, vestuário, alimentação, dentre outros, já exemplificados com o art. XXV da DH (Cf. TIPKE; YAMASHITA, 1992, p. 31).

Com referida posição alinha-se, ainda que parcialmente, a autora GRASSI:

De acordo com o princípio da capacidade contributiva, o peso da carga tributária deveria refletir sua capacidade de contribuir para os gastos públicos. A renda é usualmente considerada como a melhor medida de cálculo dessa capacidade, entretanto, como nossa análise mostrará mais adiante, há também outros parâmetros que podem ser utilizados para o mesmo propósito. Quanto a renda é escolhida como indicador da capacidade contributiva do indivíduo, circunstâncias pessoais e familiares do contribuinte podem ser consideradas para reduzir esse valor líquido, desde que constituam um fator de limitação para contribuir com as despesas públicas. Dessa forma, a maioria dos países concedem benefícios fiscais no sentido de levar em conta a existência de crianças, estado conjugal ou despesas específicas conexas às necessidades pessoais do contribuinte (como despesas médicas)¹⁴. (s.d., p. 5-6).

¹⁴ Tradução livre. Texto original: "*According to the ability to pay principle, taxpayer's fiscal burden should reflect his/her capacity to contribute to public spending. Income is usually considered to be the best measure for such capacity, however, as our analysis will later point out, there are also other parameters that can be used for the same purpose. When income is chosen as individuals' ability to pay indicator, personal and family circumstances of the taxpayer should be considered to reduce that net amount, since they constitute a limiting factor for the capacity of contributing to public expenditures. Therefore, most countries grant some tax relief in order to take into account the existence of children, marital status or specific expenses linked to personal needs of the taxpayer (such as medical expenses).*" In: GRASSI, Clara Maria. **Status and impact of the ability to pay principle in the ECJ's case law concerning tax benefits based on personal and family circumstances.** In: *CFE Working Papers series*, vol. 52. Disponível em: https://www.cfe.lu.se/sites/cfe.lu.se/files/cfewp52_1.pdf Acesso em 12 abr 2018, p. 5-6.

Tem-se, primeiro, o que se compreende o conceito do "princípio da habilidade de pagar" (*ability to pay principle*) como o equivalente do princípio da capacidade contributiva. Nos países europeus, assim como no Brasil, o peso da cobrança tributária deve refletir a capacidade de contribuir para os gastos públicos, dever entre todos repartido, respeitadas as limitações econômicas de cada um para contribuir. Aduz a autora (Cf. GRASSI, s.d., p. 5-6) que a renda é o padrão usual e mais fácil de aferição da capacidade contributiva, mas há outros parâmetros, incluindo peculiaridades pessoais ou familiares (existência de dependentes, regime de bens, despesas específicas com saúde, por exemplo) do contribuinte que podem reduzir o montante a ser pago, guardando, nesse particular, alta similitude com os critérios de redução da base de cálculo para efeitos do valor pago a título de IRPF no Brasil.

Ao discutir-se os critérios para a aferição da capacidade contributiva, não se pode olvidar a contribuição de AMARO (2014, p.164), que aponta para a extrafiscalidade como parâmetro relevante na verificação¹⁵. Embora se possa dizer que é sempre possível aplicar a capacidade contributiva, não se pode dizer que é tarefa das mais fáceis. A extrafiscalidade auxilia esta empreitada, na medida em que o Estado pode utilizar os tributos como instrumentos de implementação de políticas que, por exemplo, ajudem na aplicação da capacidade contributiva. Como exemplo, tem-se as deduções do Imposto sobre a Renda Pessoa Física (IRPF) quanto a despesas com educação, saúde e previdência social. O legislador do IRPF renuncia parte do que poderia arrecadar com esse imposto em prol do respeito à capacidade contributiva. Faz isso permitindo que o contribuinte do IRPF abata, da base de cálculo do imposto, despesas nestas áreas. Tais despesas foram efetivamente realizadas e, caso consideradas para efeito de tributação, representariam um pesado ônus financeiro para o contribuinte, comprometendo sua capacidade contributiva (Cf. AMARO, 2014, p.164).

GREGÓRIO (2009, p. 7-18), por sua vez, define alguns critérios de aplicação do princípio da capacidade contributiva. O primeiro é o das possibilidades reais atribuídas ao sujeito passivo. Como a expressão indica, enaltece que, ao cumprir a capacidade contributiva, deve-se analisar as reais capacidades do sujeito passivo da obrigação tributária

¹⁵ BECKER (2007, p. 623-624) afirma ser a extrafiscalidade um importante instrumento visando a ocorrência da capacidade contributiva. Considera o autor que a extrafiscalidade é uma característica de muitos tributos que ultrapassa o mero intuito arrecadatório para a manutenção das finalidades do Estado. Trata-se de empregar o tributo como um instrumento de intervenção estatal na vida das pessoas e na economia.

(o contribuinte), o que inclui dados a respeito do seu patrimônio, rendimentos e atividades econômicas (Cf. GREGÓRIO, 2009, p. 7-8). Já o critério da capacidade contributiva segundo a subsistência do sujeito passivo enfatiza que, se de um lado o Estado necessita de recursos da população para custear suas finalidades, em especial o interesse público, por outro o contribuinte não pode ter sua capacidade econômica obstruída a tal ponto pela tributação que comprometa sua própria subsistência enquanto pessoa física ou jurídica (Cf. GREGÓRIO, 2009, p. 8).

O terceiro critério é o da idoneidade patrimonial do sujeito passivo, que remonta a Ciência das Finanças, significando que a capacidade econômica – ou, como assinala o autor, idoneidade patrimonial – de um sujeito deve ser observada pelo legislador no instante de obter do patrimônio apenas os valores que são necessários, tendo em vista uma finalidade solidária. Nesse ponto, é possível antecipar que, mais do que solidária, a finalidade deve ser *fraterna* para com o custeio do interesse público (Cf. GREGÓRIO, 2009, p. 9-11). Por fim, quanto ao critério da proporcionalidade, quis o autor referir-se à aferição da capacidade contributiva de forma “proporcional”, tanto quanto possível, em relação à capacidade econômica do contribuinte, não se confundindo, aqui, com a proporcionalidade mais específica do direito tributário, vinculada à fixação de uma única alíquota (Cf. GREGÓRIO, 2009, p. 11-18).

Dá-se destaque, aqui, para a justiça fiscal, vez que promove a abertura de espaço no direito tributário para a inserção dos direitos humanos, que precisam ser observados, garantindo o mínimo existencial no cotidiano de pessoas físicas e jurídicas – e, como se verá ao longo da Tese - para garantir a concretização do princípio da fraternidade. Assim, cada um deve contribuir concreta e tão-somente na proporção de suas rendas. Partindo-se da premissa de que deve existir justiça fiscal para toda e qualquer cobrança de tributos, a capacidade contributiva não é simples norma programática, mas verdadeiro princípio informador de todo o Sistema Tributário Nacional. Representa a capacidade contributiva, no plano tributário, verdadeiro reflexo da dignidade da pessoa humana.

1.2.5 Natureza jurídica da capacidade contributiva, justiça fiscal e solidariedade

Antes de adentrar especificamente nas questões envolvendo o princípio da capacidade contributiva e suas relações com a justiça fiscal,

é preciso reconhecer que se questiona a própria natureza jurídica da capacidade contributiva. Como se observou no subitem anterior, há uma grande dificuldade de estabelecer parâmetros seguros para a aplicação da capacidade contributiva. Tal obstáculo tem levado autores do Direito Tributário a questionar a própria natureza jurídica do princípio.

BECHO (2015, p. 390-391) pergunta se a natureza da capacidade contributiva é, de fato, jurídica - no sentido de ser aplicável às situações cotidianas - ou seria norma programática. Com isso, estariam os legisladores tributários obrigados a respeitá-la, como se o atendimento da capacidade de contribuir do sujeito fosse um projeto "futuro, incerto e indeterminado"?

HARADA (2017, p. 272) afirma textualmente o caráter meramente programático da capacidade contributiva, asseverando que "esse princípio tem caráter programático, servindo como norteador da atividade administrativa". Diz que "o preceito programático não gera direito subjetivo para o contribuinte, que não poderá bater às portas do Judiciário pleiteando que determinado imposto ajuste-se a seu perfil econômico" (Cf. HARADA, 2017, p. 272).

Entretanto, em que pese o posicionamento de HARADA (2017, p. 272) na direção de que a capacidade contributiva é norma programática na CRFB, BECHO (2015, p. 391) conclui que se trata de norma efetivamente jurídica e, mais, constitucionalizada no ordenamento pátrio. Explica que esse princípio constitucional tributário operacionaliza e dá efetividade ao princípio da igualdade tributária. Ademais, a capacidade contributiva é princípio necessário e condição inafastável da existência do tributo (mais especificamente dos impostos), ou seja, não se pode admitir a existência de qualquer imposto em que não se observe a capacidade contributiva, por ser verdadeira expressão da justiça fiscal dentre os princípios que regem o Sistema Tributário Nacional; tem, pois, força vinculante (Cf. ZYAHANA, 2009, p. 29).

Partindo da premissa de que a capacidade contributiva tem força vinculante e, portanto, deve ser aplicada por consubstanciar a justiça fiscal quando se trata de tributação no país, discute-se agora a relação entre capacidade contributiva e justiça fiscal.

Sobre justiça fiscal, TORRES (2014, p. 111-112) diz ser uma das possibilidades mais concretas de realização da justiça política. Aqui, cabe uma particular explicação, especialmente para as variáveis da capacidade contributiva e da igualdade tributária. Afirma que, para chegar ao conceito de justiça fiscal foi preciso que viesse antes a justiça

social, depois a justiça política e, ao final, justiça fiscal (Cf. TORRES, 2014, p. 112).

A justiça social originou-se a partir do século XIX, forjada em ideais de justiça legal de Aristóteles e São Tomás de Aquino. Está centrada na necessidade, pelo Estado, de redistribuir rendas, protegendo, com isso, os fracos, pobres e trabalhadores mais necessitados (Cf. TORRES, 2014, p. 112). No entanto, a busca da justiça social na tributação, para Lobo Torres, não foi exitosa. Não se logrou redistribuir rendas em sociedades complexas, mesmo quando se tenha experimentado desenvolvimento econômico (Cf. TORRES, 2014, p.116). Refletindo sobre o assunto de forma lúcida e bastante atual para o contexto sócio-econômico que vive o País nesse momento, ponderou o autor:

[...] a crença no desenvolvimento sustentado esgotou-se diante dos problemas causados com a destruição do meio ambiente e com a necessidade de se promover o desenvolvimento humano. Por outro lado, a utopia da inesgotabilidade dos recursos públicos perdeu sua base; a crise financeira e o déficit orçamentário continuado retiraram dos Estados a possibilidade de financiar o desenvolvimento. (Cf. TORRES, 2014, p. 114).

Por conseguinte, para TORRES (2014, p. 114) um modelo baseado exclusivamente na justiça social, calcado numa visão exagerada de intervencionismo e em países de desenvolvimento tardio, não deu as respostas que a sociedade tanto anseia. Por tais razões, descreve a passagem da justiça social para a de justiça política. Considera o autor que o parâmetro de diferença entre justiça social e justiça política reside na forma de intervenção do Estado na economia e na sociedade (Cf. TORRES, 2014, p. 114).

TORRES entende (2014, p. 114-115), nesse rito de passagem entre modalidades de justiça, que a intervenção direta estatal, caracterizada pela detenção de empresas próprias, políticas de regulamentação excessiva da economia e promoção de benefícios e subsídios, dentre os quais as isenções de tributos, sai de cena e se descortina um cenário de diminuição do papel intervencionista direto do Estado na economia. Dito de outra forma, parte-se para um modelo indireto, onde se promove a redistribuição de rendas - ou a garantia do mínimo existencial - por intermédio das instituições políticas

(Administração Pública, Fisco, Banco Central) e pela aplicação de princípios constitucionais ligados à ideia de justiça (Cf. TORRES, 2014, p. 115-116).

Impossível não evidenciar, aqui, o ponto para a entrada da fraternidade - TORRES (2014, p. 114-115) quase chega a ela, mas vai até a ideia de solidariedade em sua obra -, assim como por meio de maior participação da população na tomada de decisões, como a do orçamento participativo, e a democracia deliberativa. Da justiça política TORRES (2014, p. 122) chega à justiça fiscal, que inclui, segundo o tributarista, a participação do Poder Legislativo e também a participação da sociedade. Assevera que:

A justiça fiscal é obtida por intermédio dos órgãos do Estado, especialmente o Legislativo, ao qual incumbe concretizar os princípios constitucionais tributários e os orçamentários.

Mas a só representação não explica o fenômeno fiscal, eis que, pela simbiose entre Estado e Sociedade e diante das novas possibilidades de atuação no espaço público, a tributação e o orçamento passaram a sofrer a influência e o controle informal dos órgãos sociais.

Tributos e orçamento, por conseguinte, instrumentos por excelência da justiça distributiva, devem refletir as escolhas da cidadania e das demandas sociais.

Desta forma, a justiça fiscal pressupõe a participação solidária de todos, desde o Estado, por intermédio de sua estrutura tradicional capaz de concretizar os princípios constitucionais tributários (incluindo o da capacidade contributiva), até a sociedade, que, por meio de instrumentos como o orçamento participativo, deve integrar o fenômeno da tributação. A tributação busca o atingimento da justiça fiscal, repartindo os encargos de forma fraterna entre os contribuintes. Todos estão solidariamente incluídos, Estado e contribuintes, na consecução uma tributação mais justa.

1.2.6 Capacidade contributiva e jurisprudência

Como os tribunais superiores interpretam a existência e a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva? Alguns pontos merecem destaque na direção de demonstrar a forma como o Poder

Judiciário trata a capacidade contributiva. Como já visto no subitem anterior, se ela é, decididamente, norma de efeitos concretos e corporifica os ideais de justiça fiscal propugnados nesta Tese, nada mais correto do que verificar como isso ocorre na prática dos tribunais.

Analisando as Súmulas do Supremo Tribunal Federal (STF) acerca da aplicação da capacidade contributiva, chama-se a atenção para as Súmulas 656 (2003, p. 1) e 668 (2003, p. 1):

Súmula 656. É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel.

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

O primeiro caso é o da Súmula 656 (Supremo Tribunal Federal, 2003, p. 1). Diz respeito ao ITBI - Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis. Por meio da Súmula, o STF impede a gradação de alíquotas, por entender que a progressividade - e, consequentemente, a capacidade contributiva - só se aplica aos chamados impostos pessoais, como é o caso do IRPF, no qual são levados em conta aspectos pessoais do contribuinte (Cf. BECHO, 2015, p. 232-234). Como o ITBI é considerado pelo STF um imposto real, incidindo sobre bens imóveis e, na situação do ITBI, sobre negócios jurídicos onerosos sobre bens imóveis, não se haveria de aplicar nem a progressividade, nem a capacidade contributiva (Cf. BECHO, 2015, p. 232-234).

Interessante ressaltar que o posicionamento acima sumulado pelo STF, em que pese referir-se à inaplicabilidade da capacidade contributiva no ITBI, não foi compartilhada pelo mesmo STF quanto ao ITCMD. É o que demonstra o aresto que segue:

[...] todos os impostos podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo e não ser impossível aferir-se a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCMD. Ao contrário, tratando-se de imposto direto, a sua incidência poderá expressar, em diversas circunstâncias, progressividade ou

regressividade direta. Todos os impostos, repito, estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, especialmente os diretos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal; isso é completamente irrelevante. Daí por que dou provimento ao recurso, para declarar constitucional o disposto no art. 18 da Lei 8.821/1989 do Estado do Rio Grande do Sul (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Recurso Extraordinário nº 562.045, 2013).

No julgado acima, a posição da relatora do julgado, Ministra Carmem Lúcia acerca da aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva estava centralizada no ITCMD (Imposto Transmissão *Causa Mortis* e Doações), tributo de competência dos Estados: na situação acima, de lei estadual instituidora do tributo no Rio Grande do Sul. O ITCMD, mesmo sendo imposto direto pessoal - incidindo diretamente sobre o patrimônio do *de cujus* ou sob os bens doados -, ou real - que incide sobre bens, patrimônios e negócios jurídicos -, pouco importa; relevante é que, assim como todos os demais impostos, deve guardar relação necessária com a capacidade contributiva. De certa forma, o posicionamento da Ministra, referendado pela maioria de seus pares no julgado que se analisa, contraria a Súmula 656 da própria Corte Suprema, há pouco referida, de onde se depreende que ao ITBI, por ser imposto real - tal qual o ITCMD -, não se aplicaria a capacidade contributiva.

Outro posicionamento do Supremo Tribunal Federal acerca da capacidade contributiva guarda relação com o Tema da Tese:

Agravo regimental no recurso extraordinário. Imposto de renda Pessoa física. Correção monetária da tabela. Lei nº 9.250/95. Precedente do Plenário. 1. Ao apreciar o mérito do recurso extraordinário nº 388.312, Relatora para o acórdão a Ministra Cármen Lúcia, DJe de 11/10/11, o Pleno da Corte entendeu que a correção da tabela progressiva do imposto de renda não afronta os princípios da proibição do confisco ou da capacidade contributiva, bem como que o Poder Judiciário não pode impor atualização monetária na ausência de previsão legal, uma vez que isso é afeto aos Poderes Executivo e Legislativo. 2.

Agravo regimental não provido (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n° 385.337, 2013).

O Agravo Regimental no Recurso Extraordinário, interposto pela Associação dos Servidores do Superior Tribunal de Justiça (STJ) intentava determinar a atualização monetária dos valores da chamada tabela progressiva do Imposto sobre a Renda. A incidência do imposto, como se verá adiante (no Capítulo 3), ocorre de acordo com os rendimentos auferidos ao longo do ano-calendário. O acórdão fixou posicionamento no sentido da não-infringência, dentre outros princípios que regem o Sistema Tributário Nacional, da capacidade contributiva.

No voto do Relator, Ministro Dias Toffoli, extraem-se as razões para esse pensar:

Ao apreciar o mérito do recurso extraordinário n° 388.312, Relatora para o acórdão a Ministra Cármen Lúcia, DJe de 11/10/11, o Pleno da Corte entendeu que a correção da tabela progressiva do imposto de renda não afronta os princípios da proibição do confisco ou da capacidade contributiva, bem como que o Poder Judiciário não pode impor atualização monetária na ausência de previsão legal, uma vez que isso é afeto aos Poderes Executivo e Legislativo.

Entendeu, ainda, que, ao converter em reais um parâmetro de atualização monetária de tributos e de referência para a base de cálculo da tabela progressiva do imposto de renda (UFIR), o poder público buscou a conformação da ordem econômica, segundo princípios constitucionalmente assentados, com o objetivo claro de combater a crônica inflação daquela época, visando a realizar os objetivos fundamentais da República expostos no art. 3° da Constituição Federal (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Recurso Extraordinário n° 385337, 2013).

Portanto, o acórdão legitimou a higidez dos critérios de correção para a tabela progressiva do Imposto sobre a Renda e, simultaneamente, eximiu-se da tarefa de efetuar, por meio de sua decisão, a correção da

referida tabela, atribuindo com exclusividade tal competência aos Poderes Executivo e Legislativo.

Já a Súmula 668 (2003, p. 1) declara a inconstitucionalidade de leis municipais instituidoras de IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano) que estabeleçam, antes da vinda à lume da Emenda Constitucional nº 20/2009, progressividade fiscal para esse imposto, permitindo a chamada progressividade extrafiscal do artigo 182, §4º, inciso II, da CRFB. Explicando seu significado tem-se, primeiro, que ressaltar o princípio da progressividade, que decorre da capacidade contributiva e da igualdade tributárias.

A progressividade não é uma decorrência necessária do princípio da capacidade contributiva, mas um refinamento desta: implica dizer que para riquezas maiores fixem-se alíquotas maiores, ou, dito de forma mais técnica, quanto maior for a base de cálculo maior será a alíquota do tributo. A progressividade aplica-se, sobretudo, a alguns impostos, como o Imposto sobre a Renda (art. 153, §2º, inciso I, CRFB), Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR, art. 153, §4º, inciso I) e, especialmente para o entendimento da Súmula 668 do STF, o Imposto Predial e Territorial Urbano, informado expressamente por aquele princípio (Cf. SABBAG, 2009, p. 122-123).

Chama a atenção o fato de que pelo princípio da progressividade o legislador constituinte pretende realizar a conhecida – embora distante, em muitos casos – justiça fiscal, onerando de forma mais gravosa (com alíquotas maiores) aqueles que podem pagar mais (casos do IR e do IPTU, este último no tocante ao art. 156, §1º, I); ou desestimular a manutenção de propriedades improdutivas (ITR) ou, ainda, no sentido de promover a adequada utilização do solo urbano (caso do IPTU quando se trata da progressividade do art. 182 § 4º, da CF) (Cf. SABBAG, 2009, p. 122-123).

A progressividade fiscal diz respeito a uma característica, comum a todos os tributos, de "fiscalidade": todo tributo, incluindo os impostos mencionados, tem o condão de ser fonte de receitas para o Estado; já a progressividade extrafiscal, característica de alguns tributos, diz respeito à utilização do tributo para intervenção na economia, ou mesmo nos comportamentos sociais. Exemplos disso são a isenção ou redução do Imposto de Exportação, de competência da União, como forma de estimular as exportações, bem como as alíquotas mais altas de IPI para os cigarros e bebidas alcoólicas, no sentido de desestimular o consumo desses produtos (Cf. BECKER, 2007, p. 587-589).

É do IPTU que se extrai, desde a EC 29/2000, a sua dupla progressividade: uma que se revela como "fiscal", prevista no art. 156,

§1º, I, exprimindo a permissão constitucional para que se estabeleça o IPTU progressivo de acordo com valor do imóvel urbano, ou mesmo de acordo com sua localização e uso; e, outra, “extrafiscal”, no art. 182, §4º, II, ambos da CRFB (Cf. BECKER, 2007, p. 587-589)¹⁶.

Antes do advento da EC 29/2000 só se admitia a progressividade extrafiscal para o IPTU; julgados versando sobre fatos geradores ocorridos antes da Emenda foram debelados pelo STF. Após a EC 29, o STF passou a admitir a progressividade fiscal que, juntamente com a extrafiscal, busca, justamente, criar parâmetros de aferição da capacidade econômica do contribuinte. Chama-se a atenção para a crítica que a autora ARAÚJO (2010, p. 353) faz à aplicabilidade da capacidade contributiva:

[...] ficou claro que a capacidade contributiva não se realiza de maneira satisfatória no sistema tributário nacional. Primeiro, porque os princípios correlatos não são aplicados na sua integralidade, segundo porque alguns tendem a limitá-la apenas aos impostos e terceiro, e mais grave, alguns continuam a observá-la apenas como norma de caráter programático.

Dentre os princípios por ela denominados "correlatos" estão a progressividade, a seletividade, a igualdade (assunto que será trabalhado na próxima variável) e a pessoalidade. Este último seria mais uma característica própria da capacidade contributiva, qual seja, a de que na aplicação do princípio deve-se observar, tanto quanto possível, as características pessoais do contribuinte. A seu sentir, nenhum deles é observado e, portanto, incorre a não-aplicação da própria capacidade contributiva.

¹⁶ Progressividade fiscal diz respeito a uma característica, comum a todos os tributos, de "fiscalidade": todo tributo, incluindo os impostos mencionados, tem o condão de ser fonte de receitas para o Estado; já a extrafiscalidade, característica de alguns tributos, diz respeito à utilização do tributo para intervenção na economia, ou mesmo nos comportamentos sociais. Exemplos disso são a isenção ou redução do Imposto de Exportação, de competência da União, como forma de estimular as exportações, bem como as alíquotas mais altas de IPI para os cigarros e bebidas alcoólicas, no sentido de desestimular o consumo desses produtos. Sobre progressividade, V. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**, 4.ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 587-589.

1.3 O PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA

Delineadas as principais características e desafios relacionados ao princípio da capacidade contributiva, cabe relacioná-lo com outro princípio do Sistema Tributário Nacional, qual seja, o da igualdade tributária. Inicialmente, cumpre trazer algumas considerações sobre o princípio da igualdade tributária para, em seguida, relacionar este princípio com o da capacidade contributiva.

A igualdade, segunda das variáveis da Tese, é princípio que representa um dos fundamentos do Estado de Direito. O princípio da igualdade advém do também conhecido princípio geral da isonomia (nominado como igualdade), previsto no art. 5º, caput e inciso I da CRFB/1988. Esse dispositivo estabelece a igualdade de todos perante a lei. Esta ideia foi concebida sob uma perspectiva que não se resume a um reconhecimento puramente formal de que todos são iguais perante a lei, mas num sentido material. Como bem expressa SARLET, em obra conjunta com MARINONI e MITIDIERO:

A atribuição de um sentido material à igualdade, que não deixou de ser (também) uma igualdade de todos perante a lei, foi uma reação precisamente à percepção de que a igualdade formal não afastava, por si só, situações de injustiça, além de se afirmar a exigência de que o próprio conteúdo da lei deveria ser igualitário, de modo que de uma igualdade perante a lei e na aplicação da lei migrou-se também para uma igualdade também "na lei". Igualdade em sentido material, além disso, significa proibição de tratamento arbitrário, ou seja, a vedação de utilização, para o efeito de estabelecer as relações de igualdade e desigualdade, **de critérios intrinsecamente injustos e violadores da dignidade da pessoa humana**, de tal sorte que a igualdade, já agora na segunda fase de sua compreensão na seara jurídico-constitucional, opera como exigência de critérios razoáveis e justos para determinados tratamentos desiguais. (grifou-se). (2015, p. 572)

A isonomia, ou igualdade constitucional, apresenta-se, portanto, como uma norma geral de proibição do arbítrio. Ela impede que o legislador adote critérios políticos diferenciados na elaboração de

normas, evitando a promoção de discriminações, que ferem, dentre outros direitos, o maior dos princípios: a dignidade da pessoa humana, fundamento de existência da fraternidade.

No campo do Direito Tributário, a isonomia recebe também a expressão "igualdade" e é particularizada no art. 150, inciso II da CRFB/1988, ao proibir que os entes federados com competência tributária instituem tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. De outro lado, autoriza que contribuintes em situação desigual sejam tratados desigualmente. Isso legitima e confirma, no campo tributário, a regra geral de isonomia prevista no artigo 5º da CRFB (Cf. AMARO, 2014, p. 159).

1.3.1 Igualdade tributária, Estado Moderno e globalização econômica

Discorrendo acerca da igualdade tributária como uma das decorrências modernas do surgimento e aperfeiçoamento do Estado de Direito, GODOI explica que:

Não devemos encarar o tributo como algo desvinculado do princípio da igualdade e tampouco como algo que limita a liberdade dos cidadãos de um Estado de Direito. Na ordem dos fatos históricos e na ordem das ideias, o tributo começa a assumir suas características atuais e passa a ocupar a posição de principal categoria de receita pública exatamente no período em que o princípio da igualdade de todos os cidadãos perante a lei é afirmado pelas vitoriosas revoluções burguesas, que estabelecem uma nova ordem jurídica, política e social da qual o tributo é ao mesmo tempo garantia (enquanto preço da liberdade individual antes negada pelo absolutismo e pelo feudalismo), consequência (a liquidação do imenso patrimônio imobiliário da igreja e da nobreza e a retirada do Estado das atividades econômicas impediam que as antigas receitas dominiais continuassem a financiar os gastos governamentais, os quais passam a contar fundamentalmente com a arrecadação tributária) e possível ameaça (na medida em que a arbitrariedade e o autoritarismo do fisco pode

sufocar a liberdade dos cidadãos). (1999, p. 182-183)

O tributo é uma conquista do Direito Moderno, parte inerente de qualquer Estado Democrático de Direito. Como tal, precisa ser empregado com sabedoria, isto é, de forma a permitir, por meio de leis, que o Estado colete da sociedade os (necessários) recursos de que precisa sem que isso limite a liberdade de iniciativa das pessoas. Em tal contexto, a igualdade desempenha um papel central, porque limita o papel do Estado em todas as etapas em que se desdobra o tributo - criação, cobrança e fiscalização -, vedando a arbitrariedade e o autoritarismo. Caso contrário, haveria a fixação de desigualdades tributárias injustas, favorecendo esse ou aquele indivíduo em detrimento de outros.

Importante observar que a arbitrariedade e o totalitarismo no fenômeno da tributação podem gerar, como consequência, desigualdades tributárias e, conseqüentemente, sociais; de outro lado, o Estado brasileiro vê-se, com a globalização econômica, pressionado a reduzir sua carga tributária, como se pode depreender a partir de VECCHIO:

As pressões da globalização geram desigualdades. Surge, então, a necessidade de gastos sociais para reduzir essas desigualdades, como propiciar educação e saúde, condições mínimas para os desempregados e empregados desqualificados terem alguma oportunidade. Ao mesmo tempo, porém, a globalização gera restrições sobre as concretas possibilidades de *tributação* realizadas pelo Estado que necessita recursos para aqueles gastos.

[...]

Sabendo-se que melhorar a igualdade de distribuição de renda propiciará, também, maior possibilidade de crescimento, o Estado deveria efetivar políticas destinadas à distribuição dos ativos mais igualitária, optar por políticas para o crescimento, e adotar políticas redistributivas mediante tributação e gastos que tornem mais igual a distribuição de renda. Para enfrentar, porém, a competitividade do mercado liberalizado, o Estado vê-se induzido a reduzir a tributação e os gastos sociais. Assim, não terá os

recursos necessários para o investimento em infraestrutura e em capital humano, essenciais para o futuro crescimento humano e a estabilidade social. (2017, p. 192).

Estar-se-ia, portanto, diante de uma espécie de dilema: de um lado a pressão para que o Estado, via tributação, busque recursos na sociedade capazes de subsidiar suas finalidades, bastante necessárias num país rico em desigualdades sociais como é o Brasil; de outra parte, o fenômeno da globalização. A globalização pressiona por competitividade econômica no cenário global, forçando os países mundo afora, inclusive o Brasil, a reduzir tributos. Por exemplo, redução tributária sobre a circulação e a importação de mercadorias provenientes do exterior, ou sobre operações financeiras de aporte e saída de capitais do país (Cf. VECCHIO, 2017, p. 192-193).

Isso faz com que o Estado precise, simultaneamente, reduzir as desigualdades mediante, entre outros meios, tributação, sem deixar de respeitar o princípio da igualdade tributária e sem perder a competitividade no mercado mundial. Sem arrecadação suficiente via tributos, torna-se difícil para o Estado realizar suas finalidades, sobremaneira a realização do interesse público (Cf. VECCHIO, 2017, p.192-193).

1.3.2 Considerações acerca do papel constitucional e julgados que contemplam o princípio da igualdade tributária

Ainda sobre a aplicação da igualdade tributária, SABBAG acrescenta:

O princípio da igualdade tributária é também conhecido por “princípio da proibição dos privilégios odiosos”, na medida em que visa coibir a odiosidade tributária, manifestável em comandos normativos discriminatórios, veiculadores de favoritismos por meio da tributação. (2009, p. 94)

A igualdade imposta pela Constituição impede a diferenciação tributária entre contribuintes que estão em condições semelhantes, ou seja, não permite a discriminação arbitrária e, conseqüentemente, injusta. Justifica-se, porém, a diferenciação tributária quando haja situações efetivamente distintas, e se tenha um objetivo

constitucionalmente amparado, com a finalidade de alcançar um determinado fim (Cf. PAULSEN, 2017, p. 80). Nesse sentido o ensinar de TORRES:

Enquanto nos outros valores (justiça, segurança, liberdade) a polaridade significa o momento de sua negação (injustiça, insegurança, falta de liberdade), na igualdade o seu oposto não a nega, senão que muitas vezes a afirma. Aí está o paradoxo da igualdade. A desigualdade nem sempre é contrária à igualdade, como definiu brilhantemente Rui Barbosa: “A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade”. (2009, p.261).

WEICHERT afirma, amparado no pensamento de Joaquim José Gomes Canotilho, que um dos critérios de aplicação do princípio da igualdade é o que denomina "princípio da proibição do arbítrio". Afirma ele que:

[...] existe observância da igualdade quanto indivíduos ou situações iguais não são arbitrariamente (proibição do arbítrio) tratados como desiguais. Por outras palavras: o princípio da igualdade é violado quando a desigualdade do tratamento surge como arbitrária. (2000, p. 244)

Explorando um pouco mais os ensinamentos de Canotilho, tem-se que a proibição do arbítrio deve-se basear em fundamento (jurídico) sério, ter um sentido legítimo e estabelecer quaisquer diferenciações com um fundamento minimamente razoável (Cf. CANOTILHO, 1995, p. 565). A tais critérios, acrescenta Weichert, de forma muito apropriada, que a igualdade e a desigualdade devem estar respaldadas na Constituição, melhor dizendo, não se pode impor desvantagens ou vantagens tributárias desconformes com os princípios constitucionais existentes (Cf. WEICHERT, 2000, p. 245).

Em termos mais concretos, HARADA exemplifica situação em que não se pode interpretar equivocadamente a aplicação da igualdade tributária:

[...] Por derradeiro, convém não confundir o princípio jurídico da isonomia com a errônea interpretação ou aplicação de texto legal, gerando situação de desigualdade em confronto com as soluções dadas aos vários outros casos concretos sobre o mesmo assunto. Exemplo: dois prédios geminados, idênticos em tudo, tiveram os valores venais fixados diferentemente para efeito de lançamento do IPTU; um deles foi avaliado em R\$ 380.000,00 e o outro, em R\$ 980.000,00, resultando na cobrança de impostos por valores díspares. Não houve, no caso, afronta ao princípio da isonomia, pois, de duas, uma: ou houve subavaliação no primeiro caso, ou ocorreu uma superavaliação no segundo caso, ambas as hipóteses não toleradas por lei. (2017, p. 271-272)

Nesse norte, sem prejuízo ao princípio da igualdade tributária, não haverá discriminação também quando, por exemplo, o ente tributante aplicar, conforme o art. 146, III, alínea *d*, da CRFB/1988, um regime tributário diferenciado e simplificado de isenções parciais de tributos para as microempresas e empresas de pequeno porte (Cf. MELO, 2007, p. 31). Ainda, não há violação do princípio da igualdade tributária quando a União cobra IPI (Imposto Sobre Produtos Industrializados) menor para veículo destinado ao uso profissional (táxi), ou quando for produzido em determinada região, como a Zona Franca de Manaus (Cf. MELO, 2007, p. 31).

Os julgados do STF também apontam para situações reais de aplicação do princípio da igualdade tributária, como se demonstra:

Concessão de isenção à operação de aquisição de automóveis por oficiais de justiça estaduais. [...] A isonomia tributária (CF, art. 150, II) torna inválidas as distinções entre contribuintes ‘em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida’, máxime nas hipóteses nas quais, sem qualquer base axiológica no postulado da razoabilidade, engendra-se tratamento discriminatório em benefício da categoria dos oficiais de justiça estaduais (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.276, 2014).

Tem-se, no julgado acima, um exemplo simples e recente de aplicação do princípio da igualdade tributária. A parte final do inciso II do artigo 150 da CRFB não só inviabiliza o tratamento tributário desigual e sem critérios, como impede que o seja feito por meio da ocupação profissional exercida pelo contribuinte que se queira beneficiar, seja ele quem for - no caso, oficiais de justiça ligados ao Poder Judiciário estadual.

Não se pode, ainda segundo o inciso II do artigo 150 da CRFB, escamotear a aplicação da igualdade tributária, por meio de rótulos que sejam dados aos rendimentos, títulos ou direitos porventura existentes, ou em razão da ocupação profissional exercida pelo contribuinte (Cf. HARADA, 2017, p. 271). É preciso, isso sim, que a isenção, seja qual for, tenha por fundamento um princípio consagrado constitucionalmente, que tenha pertinência entre a sua existência e a razão para a qual foi criada - não se deve, por exemplo, conceder isenção tributária para incentivar a criação de empregos a empresas que demitem funcionários. É necessário, também, que seja concedida por meio de mecanismos proporcionais ao fim buscado (Cf. WEICHERT, 2000, p. 251).

Um outro julgado de maior complexidade, mas que envolve interpretação sobre uma das variáveis da Tese, o Imposto sobre a Renda Pessoa Física, é o que segue:

IMPOSTO DE RENDA – PERCEPÇÃO CUMULATIVA DE VALORES – ALÍQUOTA. A percepção cumulativa de valores há de ser considerada, para efeito de fixação de alíquotas, presentes, individualmente, os exercícios envolvidos (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Recurso Extraordinário nº 614.406, 2014, p. 1).

A ementa, que descreve a situação em exame, concentra-se na cobrança do IRPF sobre rendimentos acumulados de determinada pessoa, mas que foram exigidos pelo Fisco Federal no momento da percepção efetiva de tais rendimentos. Leia-se: a União cobrou pelo chamado regime de caixa, isto é, exigiu o pagamento do contribuinte apenas quando efetivamente os rendimentos ingressaram em seu patrimônio. Esta interpretação implicou numa alíquota e um valor a ser pago consideravelmente maiores para o contribuinte. Se a cobrança do IRPF fosse pelo regime de competência, em que a disponibilidade

jurídica de rendimentos seria suficiente para a cobrança do imposto, certamente pagaria menos IRPF.

Para melhor esclarecer o ponto de vista da Recorrente (a União Federal) segue um excerto do voto emanado pela Ministra Ellen Gracie:

É importante destacar que o imposto de renda da pessoa física, por opção do legislador, tem na percepção dos rendimentos seu próprio aspecto material. Não surge obrigação sem que haja a efetiva disponibilidade econômica da renda.

[...]

6. O art. 12 da Lei 7.713/88, ao dispor no sentido de que o imposto incidirá no mês da percepção dos valores acumulados, não permite, nem expressa nem implicitamente, que sejam aplicadas as tabelas vigentes na época das competências a que dizem respeito os pagamentos.

É que, pelo regime de caixa adotado, sequer ocorreu fato gerador nos meses e anos em que não foram percebidos os rendimentos, ainda que devidos fossem, não tendo dado ensejo à incidência de qualquer norma à época.

Não há suporte, assim, para pensarmos num direito adquirido à observância das tabelas vigentes por ocasião do surgimento da pretensão aos rendimentos. Dispondo a lei no sentido de que a efetiva percepção da renda é que constitui fato gerador do imposto, o simples surgimento do direito torna-se irrelevante.

A hipótese de incidência é a percepção dos rendimentos, e a base de cálculo, o montante dos rendimentos percebidos, com as deduções admitidas por lei, aplicando-se, então, a tabela que permite a apuração do montante devido. Ocorrendo, no plano fático, o que previsto no antecedente da norma, deve ser cumprido o que estabelecido no conseqüente tal e qual dela consta. (grifou-se). (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Recurso Extraordinário nº 614.406, 2014, p. 4-5).

No entanto, a Relatora Ministra Ellen Gracie foi voto vencido. O Ministro Marco Aurélio, seguido pela maioria de seus pares, destacou que o contribuinte (e Recorrido do Recurso Extraordinário) teve

violados, por meio da cobrança indevida do IRPF, os princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva. É o que se infere de sua manifestação extraída da sessão de julgamento e colocada a termo:

Não passa pela minha cabeça que o sistema possa apenar o contribuinte duas vezes. Explico melhor: o contribuinte não recebe as parcelas na época devida. É compelido a ingressar em Juízo para ver declarado o direito a essas parcelas e, recebendo-as posteriormente, há a junção para efeito de incidência do Imposto de renda, surgindo, de início, a problemática da alíquota, norteadas pelo valor recebido.

[...]

Qual é a consequência de se entender de modo diverso do que assentado pelo TRF da 4ª Região? Haverá, como ressaltado pela doutrina, principalmente a partir de 2003, transgressão ao princípio da isonomia. Aqueles que receberam os valores nas épocas próprias ficaram sujeitos a certa alíquota. O contribuinte que viu resistida a satisfação do direito e teve que ingressar em Juízo será apenado, alfm, mediante a incidência de alíquota maior. Mais do que isso, tem-se o envolvimento da capacidade contributiva, porque não é dado aferi-la, tendo em conta o que apontei como disponibilidade financeira, que diz respeito à posse, mas o estado jurídico notado à época em que o contribuinte teve jus à parcela sujeita ao Imposto de renda. O desprezo a esses dois princípios conduziria a verdadeiro confisco e, diria, à majoração da alíquota do Imposto de renda (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Recurso Extraordinário nº 614.406, 2014, p. 15).

Com máximo respeito ao voto proferido pela Ministra Ellen Gracie, a maioria do STF trilhou pelo melhor caminho, qual seja, o dos princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva. Não seria justo onerar de uma só vez com maior alíquota - e valores consequentemente maiores - um contribuinte que percebeu seus rendimentos cumuladamente em virtude de vitória em ação judicial trântita em julgado. Só assim recebeu - de forma cumulativa - porque ganhou uma ação; tivesse recebido corretamente ao longo dos meses

anteriores, a alíquota e os valores teriam sido sensivelmente menos elevados. Deve ele, mesmo com a excepcionalidade do recebimento cumulativo dos valores a título de rendimentos, pagar o mesmo de IRPF que qualquer outro contribuinte pagaria em circunstâncias normais, ou seja, caso tivesse recebido os valores mensalmente com o correspondente imposto.

No tocante aos princípios tributários que se relacionam, o princípio da igualdade possui relação com a capacidade contributiva, com o ideal de justiça fiscal e, mais ainda, com a dignidade da pessoa humana. Foi essa a direção trilhada por VIEGAS, ao escrever para a Revista Direitos Fundamentais e Democracia (Cf. VIEGAS, 2010, p.68-69). A autora aproximou justiça fiscal, igualdade tributária e dignidade da pessoa humana. Iniciou evidenciando que num Estado Democrático de Direito a livre concorrência (presente na CRFB do artigo 170) é defendida, dentre outras ações, com base no princípio da igualdade tributária, uma vez que a carga tributária suportada por pessoas físicas e jurídicas exercentes de atividades empresariais são fatores de desequilíbrio concorrencial no mercado (Cf. VIEGAS, 2010, p. 68-69). Ela questiona qual seria o instrumento para aplicar, efetivamente, a igualdade tributária. A ideia apresentada foi a aplicação do princípio da neutralidade fiscal relacionada à igualdade tributária - que ela chama de isonomia fiscal.

Expõe VIEGAS que:

[...] a neutralidade econômica dos tributos presta-se, primeiramente, a estabelecer a necessidade de se evitar mudanças nos comportamentos dos agentes econômicos, de forma a manter-se o status próprio dos movimentos econômicos e sociais, sob a máxima de que a tributação não deveria intervir nas condições de mercado. Todavia, tendo em vista que nenhum tributo pode ser considerado absolutamente neutro, porque terá sempre influência sobre o processo econômico e no contexto social global, a segunda máxima que emana do referido princípio (e, inclusive, a mais adequada) denota que a neutralidade realizaria o princípio da isonomia, não admitindo tratamentos diferenciados para contribuintes equiparados (artigo 150, II da Constituição Federal). (2010, p.69-70)

Não há dúvida de que a aplicação da igualdade tributária pressupõe uma difícil tarefa: como o Estado pode estabelecer a neutralidade fiscal proposta por VIEGAS (2010, p. 69-70), de forma a não alterar forçosamente os movimentos naturais do mercado, seja na relação empresarial, seja nas relações pessoais?

Numa das visões apresentadas, diz ela que a neutralidade implica numa visão liberal da tributação, em que o Estado tem um papel reduzido. Só pode haver neutralidade fiscal e igualdade tributária se houver mudança do Estado interventor para o Estado-polícia, que não interfira nos meios de produção nem provoque distorções no mercado (Cf. VIEGAS, 2010, p. 70). Entretanto, ela própria ressalva que existem outras visões. O Brasil, afirma ela, passou por um processo de modernização tardia (Cf. VIEGAS, 2010, p. 70).

Há realmente nos tempos atuais uma ruptura com o mundo ordenado da modernidade e a crença num progresso ancorado na racionalidade torna-se obsoleto. Mudanças ocorrem em vários campos, incluindo o do Direito. As certezas transformam-se em incertezas; a igualdade e a liberdade, tão cultuadas, tornaram-se promessa vãs. Novas configurações econômicas, sociais, culturais, políticas, artísticas, científicas e cotidianas têm surgido e não se sabe dizer para onde a sociedade irá. Embora aparentemente caótico, esse raciocínio da modernidade tardia pode ser empregado na tributação: reformar o pensamento racional tradicional do Direito Tributário, desconstruindo-o para reanimá-lo sob um novo paradigma, qual seja, o da Constituição e, ainda mais, o da dignidade da pessoa humana. O poder de tributar deve ser revisto e transformado para um "direito de tributar", onde o Estado está limitado pelas normas constitucionais em sua ação e deve assegurar justiça fiscal e uma verdadeira igualdade tributária, que se origina na dignidade humana (Cf. VIEGAS, 2010, p. 70).

Reflete VIEGAS, antecipadamente estabelecendo conexão com categorias que serão preciosas para o tema da Tese, que:

[...] o pós-positivismo, corrente que conjuga o direito positivo com valores da esfera supra positiva, é condizente com o Direito Tributário atual, em especial na aplicação dos princípios constitucionais tributários frente a uma resolução efetiva dos casos concretos. Princípios como do justo gasto do tributo afetado, da **capacidade contributiva**, transparência Fiscal, moralidade tributária, **solidariedade fiscal**, justiça tributária, intributabilidade do mínimo existencial, cidadania

fiscal unilateral e bilateral, ética fiscal pública e privada, razoabilidade, proporcionalidade, são princípios cuja materialidade tributária ganha importância decisiva e de destaque, indo além do que a interpretação formalista que se costuma fazer. (grifou-se). (2010, p. 86)

Muitas dessas categorias, principalmente a igualdade tributária, por ela trabalhada no artigo, bem como a capacidade contributiva e a solidariedade fiscal - que ganhará maiores e mais relevantes dimensões, para uma "fraternidade fiscal", ou fraternidade tributária - são caras às reflexões trabalhadas na Tese, em que se pretende dar concretude à capacidade contributiva e à igualdade tributária sob a perspectiva da fraternidade, especificamente para o caso do IRPF. De toda forma, a reflexão de VIEGAS (2010, p. 86) demonstra a preocupação em sair do atual modelo de tributação, repleto de princípios sem aplicabilidade efetiva e justa, não é totalmente nova. Inovadora será a abordagem desses assuntos sob o prisma da fraternidade.

Por fim, no tocante à igualdade tributária, Débora SANTOS publicou trabalho de Dissertação de Mestrado, onde associa esse princípio com a dignidade da pessoa humana como parâmetro para sua aplicação:

A Constituição externa sua preferência pela igualdade quando proíbe expressamente a utilização de medidas de comparação ou quando impõe o seu uso. A vedação ou imposição expressa de medidas de comparação é feita levando-se em conta elementos que dizem respeito direto à dignidade da pessoa humana ou elementos que foram historicamente estigmatizados. A conjugação desses elementos acarreta a diminuição do poder do legislador para distinguir, condicionando a diferenciação a um potencializado ônus de justificação. Neste sentido, não bastam quaisquer razões para instituir uma diferença que repercuta em qualquer desses elementos. São necessárias razões com alto poder de convencimento para evitar o risco de uma discriminação que alcance bens jurídicos prevalentes no ordenamento jurídico. (Cf. SANTOS, 2012, p. 16)

Realmente, qualquer juízo de valoração do legislador tributário, para efeitos de distinções no momento da imposição - ou não - de um determinado tributo precisa de critérios muito claros. Nesse sentido, a autora acima associa (corretamente) a igualdade à dignidade da pessoa humana e às conquistas e fatores históricos. Em outras palavras, o limiar que separa uma justa aplicação da igualdade tributária, que diferencie adequadamente quem merece tratamento diferenciado, da violação desse mesmo princípio, por intermédio de um simples e irresponsável arbítrio no momento de estabelecer diferenciações tributárias, é bastante tênue.

1.4 RELAÇÃO ENTRE OS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA

O sucesso no emprego adequado do princípio da igualdade passa, necessariamente, pelo respeito, na maior medida possível, do princípio da capacidade contributiva, o que remete, novamente, ao questionamento: por que estes dois princípios precisam relacionar-se? Se há relação, de que forma ela ocorre?

Uma provável resposta está em TORRES, que ao conceituar a capacidade contributiva, revela a importância da sua relação com a igualdade:

O conceito de capacidade contributiva, a nosso ver, só pode ser obtido com a intermediação dos princípios legitimadores da igualdade, ponderação e razoabilidade, com a reflexão sobre seu fundamento ético e jurídico e com a consideração das limitações constitucionais ao poder de tributar e das possibilidades fáticas de mensuração da riqueza de cada qual, tudo o que leva a uma saída procedimentalista e discursiva. (2014, p. 304).

Quanto à relação entre esses princípios constitucionais tributários, o princípio da capacidade contributiva complementa o princípio da igualdade tributária e vice-versa, segundo CALIENDO:

O princípio da capacidade contributiva tem relação estreita com o princípio da igualdade, podendo-se afirmar que seu conteúdo deriva materialmente da ideia de tratamento equitativo e não discriminatório na repartição de encargos e sacrifícios públicos. (2009a, p. 280).

Dessa forma, a verdadeira igualdade, não apenas do ponto-de-vista formal (em que todos são tratados de forma literalmente igual), mas material (na qual os iguais devem ser tratados igualmente, mas os desiguais devem ser tratados de maneira desigual), só se consolidará quando a capacidade econômica de cada contribuinte for adequadamente respeitada. AMARO (2014, p. 164) reforça esse pensar quando diz que o princípio da capacidade contributiva avizinha-se da igualdade tributária, na medida em que o processo de adequação da tributação à capacidade contributiva contempla um modelo de cobrança que não ignora as diferenças entre os contribuintes. E isso, afirma Amaro, corresponde a um dos aspectos mais relevantes da igualdade, a saber, o tratamento desigual para os desiguais.

Não se pode, por outro lado, acreditar que há alguma espécie de confronto entre os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, como se a igualdade, levada a um extremo, obrigasse a tributação igual para todos, enquanto a capacidade contributiva “colidiria” na medida em que busca, justamente, adequar a tributação segundo o que cada contribuinte pode arcar (Cf. LESSA; MANEIRA, 2017, p. 217-218). Em verdade, coloca-se em igual situação tributária aqueles que se encontram em equivalente situação de renda para contribuir; de outra parte, estabelecem-se as necessárias distinções de tratamento quando, verdadeiramente, houver disparidades de capacidade econômica entre determinados contribuintes.

TIPKE e YAMASHITA (1992, p. 56) também já se manifestaram de acerca da estreita relação entre capacidade contributiva e igualdade. Ponderam que, a despeito da indeterminação inerente aos princípios, algo já visto no subitem 1.2.2 (que trata da indeterminação da capacidade contributiva), ambos possuem um conteúdo determinável em grande medida pela Constituição. Aliás, a comparação entre realidades econômicas diversas, expediente empregado para aferir a aplicação – ou não – da igualdade, só é possível quando se adota, como critério comparativo, justamente, a “capacidade econômica do contribuinte” presente na capacidade contributiva, como se depreende de TIPKE e YAMASSHITA:

Posto que tributos são prestações pecuniárias compulsórias (art. 3º do CTN), é inerente à realidade econômica dos contribuintes sua capacidade econômica como *critério de comparação*. Neste sentido, diante da inegável realidade tributária do Estado Democrático de

Direito, e em face da perigosa arbitrariedade na eleição do critério de comparação entre contribuintes, a Constituição Brasileira não quis deixar ao legislador a tarefa de determinar o principal critério de comparação das realidades de tributação. Ao expressamente determinar que “(...) os impostos serão (...) *graduados segundo* a capacidade econômica do contribuinte”, o art. 145, §1º, da Constituição Federal/1988 reconhece na expressão “graduados segundo a (...)” que a capacidade econômica é o principal e mais adequado *critério de comparação* do princípio da igualdade aplicado ao Direito Tributário. (1996, p.56).

Em outras palavras, é a própria Constituição, por intermédio do princípio da capacidade contributiva, e seu decorrente critério de análise, qual seja, o da capacidade econômica dos contribuintes, que estipula, inexoravelmente, o critério de comparação próprio da igualdade tributária. Discordam os autores com veemência na direção de delegar essa tarefa ao legislador infraconstitucional, até porque as limitações ao poder de tributar mais importantes emanam da CRFB, não de leis complementares, ordinárias, ou outros tipos normativos (Cf. TIPKE; YAMASHITA, 1992, p. 57-58).

OLIVEIRA não difere ao discorrer sobre a relação entre esses princípios, destacando que a capacidade contributiva possui o fim último de levar a sociedade a uma verdadeira igualdade constitucional no que tange ao pagamento de tributos:

[...] o princípio da capacidade contributiva é programático no sentido de estabelecer uma diretriz (o tributo deve corresponder ao grau de riqueza do contribuinte) e é também regra de eficácia plena na medida em que explicita ou particulariza a isonomia no campo tributário (a igualdade de todos perante o Fisco, ou seja, todos contribuirão igualmente na razão de suas riquezas iguais, e pagarão tributo desigual quando desiguais forem suas riquezas). (1998, p. 72).

Em síntese, a capacidade contributiva é um instrumento de consecução da igualdade tributária, colocando no mesmo patamar tributário os contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

BECHO ressalva que, embora complementares um do outro, capacidade contributiva e igualdade tributária possuem conteúdos distintos:

[...] vislumbramos elementos que indicam um conteúdo diferente entre esses dois princípios. E então sabemos que não estamos falando nada de novo. Ocorre, basicamente, que, no princípio da igualdade tributária, é necessário um elemento comparativo, um outro sujeito para se averiguar se os dois estão sendo tratados de forma a respeitar esse princípio. Não se fala em tratamento igualitário se não houver comparação. Já a capacidade contributiva não exige elemento comparativo. Nesse caso, o contribuinte e suas características pessoais são os únicos dados necessários para avaliar a observância do princípio posto à baila.

[...]

A capacidade contributiva, então, é um limite mínimo da igualdade tributária, demonstrando qual o espaço que o legislador não pode violar, ao tributar os contribuintes, sob pena de inviabilizar, em análise sociológica, a sua manutenção. A partir daí o princípio da igualdade tributária reina, em busca do equilíbrio entre os contribuintes, sempre quanto ao grau de sacrifício econômico suportado pelo recolhimento de tributos. (2015, p.388-389).

Se bem compreendido, portanto, não se pode falar numa relação de “proeminência”, mesmo de superioridade, entre esses dois princípios; tampouco que um absorveria o outro em razão de uma suposta predominância. Ambos são relevantes, diferentes entre si e ambos contribuem para uma tributação mais justa. O que lhes falta, isso sim, é uma profunda consideração *do outro*. Tanto um quanto outro princípio necessitam de uma dimensão relacional entre si para que possam ser concretizados, e de uma visão, também relacional, na lida com todos os envolvidos na tributação – entes federados, contribuintes, responsáveis tributários, a sociedade brasileira como um todo –, algo que só se efetivará sob a perspectiva do princípio da fraternidade.

UCKMAR, ao comentar a capacidade contributiva, chama a atenção para esta íntima correlação com a igualdade tributária e emprega um paralelo com o Direito Comparado:

Apesar do vago significado do referido princípio, dele decorrem algumas consequências concretas: antes de tudo – não seria nem mesmo o caso de frisá-lo – a ilegitimidade de um sistema tributário constituído por impostos *pro capite*, com montante integral para todas as pessoas. Sendo fora de dúvida que nem todos têm o mesmo grau de riqueza ou pobreza, encontrar-nos-íamos perante uma tributação de igualdade meramente matemática e não proporcionada à capacidade econômica de cada um dos contribuintes. (1999, p. 82-83).

Não há, realmente, como contemplar uma verdadeira igualdade na esfera da cobrança de tributos sem que, “sempre que possível” (parafrazeando o §1º do art. 145 da CRFB/1988), a capacidade econômica para contribuir de cada pessoa seja dimensionada da melhor – e fraterna – maneira, como ver-se-á adiante. Evita-se, assim, uma equiparação meramente formal entre todos os contribuintes de impostos, daí porque DERZI, que atualiza a obra de BALEEIRO, pontua que:

Não pode haver igualdade parcelada, justiça parcelada, pois a Constituição integra suas partes distintas em um todo harmônico e coerente. Por isso mesmo, generalidade, capacidade contributiva (considerada proporcional ou progressivamente) e outros valores ditados pela política econômica e social do País, são desdobramentos de um mesmo e único princípio, o da igualdade. (1999, p. 200).

Evidente que, com isso, não se pretende construir uma igualdade absolutamente “perfeita”, em que cada pessoa que paga tributos, bem como aqueles (familiares, empregados, etc.) que deles dependem, estejam exata e matematicamente respeitados em sua capacidade contributiva. É da natureza do Direito não alcançar um fim “perfeito”, que sempre parecerá utópico. Entretanto, nada impede que, a despeito de que um fim completamente ideal seria inalcançável, os *meios* para a consecução dos princípios da igualdade – e por consequência, da

capacidade contributiva -, sejam incessantemente perseguidos, como bem assinala UCKMAR:

Ninguém se iluda quanto a ser possível obter igualdade, em sentido absoluto, nas cargas tributárias, e não só pela impossibilidade de mensuração dos sacrifícios, mas pelas dificuldades técnicas de obter tal igualdade. É necessário contentar-se com uma igualdade relativa, de modo que os indivíduos que se encontram nas mesmas condições sejam submetidos a um mesmo tratamento fiscal, porque é utópico ter esperança em uma repartição absolutamente justa dos impostos entre os indivíduos que se encontram em idênticas situações. (1999, p. 53).

Mesmo que a sociedade brasileira contente-se com a citada “igualdade relativa” de Uckmar e mesmo que, em decorrência disso, não seja possível estabelecer, em termos absolutamente precisos, qual é, para cada contribuinte, o máximo tolerável de capacidade para contribuir com impostos - nomeadamente, na Tese, quanto ao IRPF -, devem-se buscar parâmetros, especialmente de ordem principiológica, que permitam chegar o mais próximo possível dos ideais de uma legislação tributária que contemple os princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

É bem verdade que a existência destes princípios constitucionais afirmando a necessidade da igualdade e do respeito à capacidade de pagar impostos demonstram certo esforço – no caso, por parte dos legisladores constituintes – para torná-los concretos. Mas seria o bastante?

Infelizmente não: a concretude desses dois princípios tributários tem se esvaído em iniciativas isoladas, ou, simplesmente, não encontraram respaldo sólido por parte dos entes federados – e de seus representantes legalmente constituídos –, que, no mais das vezes, empregam o tributo com finalidade meramente arrecadatória, sem qualquer preocupação com os princípios acima descritos. Não se trata, neste momento, de invocar críticas descabidas, ou sem fundamento científico: a forma como a instituição, cobrança e arrecadação de tributos no Brasil tem se desenvolvido distancia-se enormemente dos princípios constitucionais que orientam a tributação nacional, princípios estes denominados de “Sistema Tributário Nacional”.

Encampando esta preocupação, HARADA (2009, p. 36-42) elaborou estudo na busca de fatos empiricamente comprováveis que evidenciassem, anos após a promulgação da CRFB/1988, o notável descaso por parte do Estado quando se trata da aplicação dos princípios tributários visando a preservação da sociedade, da economia e, sobretudo, do respeito aos direitos humanos. O referido artigo recebeu o título de “Exame Crítico do Sistema Tributário Nacional no Ano em que a Constituição Federal alcança sua Maioridade” (Cf. HARADA, 2009, p. 36-42).

Em síntese, o autor enumera e explica que os grandes problemas enfrentados para a implementação dos princípios constitucionais tributários passam pelo excesso da carga tributária imposta aos contribuintes e responsáveis tributários sem a necessária contraprestação em serviços públicos de qualidade. Passam, ainda, pela quase total falta de segurança jurídica causada pela infindável quantidade de legislação regulamentar de ordem infraconstitucional que altera constantemente os parâmetros para a cobrança e fiscalização dos tributos. Há, outrossim, acentuada nebulosidade da legislação tributária, que torna impossível a efetividade, por exemplo, do art. 150, §5º, da CRFB/1988, que determina que os consumidores sejam esclarecidos sobre os tributos que pagam nas mercadorias e serviços que consomem (Cf. HARADA, 2009, p. 37-40).

Por fim, a inaplicabilidade dos princípios constitucionais tributários encontra-se no egoísmo e a ignorância dos governantes e legisladores brasileiros, incapazes de planejar ações estatais efetivas a partir das reais prioridades da sociedade (Cf. HARADA, 2009, p. 36-42).

Sabe-se que um exame crítico acerca da concretude dos princípios constitucionais tributários traz à tona conclusões das mais pessimistas, em especial no que concerne aos princípios tratados nesta Tese (capacidade contributiva e da igualdade tributária). Se assim são os pensamentos acerca da aplicação dos princípios tributários objeto desse estudo, não é difícil perceber que a carga tributária excessiva não se reveste, ao menos, de uma adequada contraprestação social por meio de iniciativas que privilegiem o interesse público e não o interesse de determinados governos.

O que está faltando? É o que se continuará refletindo no próximo capítulo, em que se trabalhará uma nova forma de aplicar e interpretar o Direito, incluindo o Direito Tributário e seus princípios. O segundo capítulo tratará, em verdade, do princípio da fraternidade, a dimensão relacional da dignidade da pessoa humana.

2 O VALOR-PRINCÍPIO DA FRATERNIDADE

Após tratar dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da igualdade tributária, como já destacado no primeiro capítulo, o valor-princípio da fraternidade, será objeto de estudo neste segundo capítulo. Pode-se afirmar desde já que os dois primeiros princípios constitucionais tributários tem-se apresentado de difícil concretização porque falta o valor-princípio fundamental da fraternidade, que foi deixado de lado ou intencionalmente esquecido não apenas pelo Direito Tributário, mas por boa parte dos juristas nos últimos tempos. Por ser relevante variável da presente Tese, buscar-se-á compreender o seu significado enquanto bem relacional, bem como uma categoria jurídico-constitucional, por meio de suas principais características e de questões históricas mais importantes.

2.1 CONCEITO E PRIMEIRAS CONSIDERAÇÕES ACERCA DA FRATERNIDADE ENQUANTO VALOR E PRINCÍPIO

Estudar a fraternidade enquanto princípio jurídico pressupõe, antes, em refletir sobre o fato de que, além de princípio, a fraternidade é um valor, comportamento que se vivencia a partir e com o outro, que pode ser um indivíduo, um grupo de pessoas ou toda a sociedade; daí que se pode afirmar que a fraternidade é um "valor-princípio". Tal afirmativa ampara-se no fato de que a fraternidade é um bem relacional. Em outras palavras, parte da premissa essencial de que a humanidade existe porque cada ser humano precisa do outro, seja ele um único indivíduo, seja ele toda a humanidade.

COSSEDDU (2016, p. 82) coloca que nenhuma garantia pode ser baseada apenas em normas. Nenhum direito fundamental pode sobreviver concretamente se não for antecedido de luta para sua conquista e pela fraternidade, entendida como o reconhecimento do outro como pessoa, dotada da mesma dignidade inerente à sua condição de ser humano. Assim, o próximo subitem tratará da fraternidade enquanto valor.

2.1.1 Fraternidade como valor

Tão relevante quanto o fato de que a fraternidade é um princípio jurídico - que se tratará mais adiante -, está o fato de que ela implica uma relacionalidade importante para romper com egoísmos e

individualidades, que não permitem olhar para o outro. Sendo mais claro, é necessário viver a fraternidade, relacionar-se com o outro e com ele preocupar-se. Só então se pode partir para a análise da fraternidade enquanto categoria jurídica, enquanto princípio do Direito.

Antes de analisar a fraternidade enquanto valor, primordial que se conceitue o que seja "valor". Para tanto, será empregada a Dissertação de António SANTOS (2008, p. 27-29), que abordam de forma bastante clara o que se compreende por valor. Ato contínuo, o conceito de valor de António será adequado ao sentido que se pretende atribuir à fraternidade como valor-princípio.

Para António SANTOS (2008, p. 27), é difícil definir o conceito de valor. Por aproximação etimológica, há, segundo o autor, três âmbitos possíveis para o conceito de "valor": âmbito da vivência, da qualidade e das ideias. A dimensão de valor como vivência é dada pela consciência humana, ou seja, valor é uma experiência prática, real, experimentada no dia a dia. SANTOS afirma que "a vivência dos valores é qualquer coisa que nos ilumina, dando origem a um estado que nos enriquece" (2008, p. 27).

Paralelamente à concepção de valor como vivência, valor também significa "valorar", conferir qualidades boas e ruins a fatos e pessoas. Pode-se associar a expressões de uso comum, como "juízo de valor". É da natureza humana desejar o que lhe parece ser valioso. Neste âmbito, coisas e comportamentos estão sujeitos à ideia de valor. Mais importante para o tema da Tese, valor moral é tudo aquilo que satisfaz as necessidades ou exigências morais da sociedade (Cf. SANTOS, 2008, p. 29).

Desta forma, há um grupo de valores existentes na sociedade e nas relações interpessoais. Assim sendo, se tais valores existem, o que é preciso da parte do ser humano? O que faz com que ele valorize determinadas pessoas, ou instituições, ou mesmo direitos, em detrimento de outros? Abre-se espaço, neste momento, para as palavras de António SANTOS:

[...] se há valores, o que é preciso que haja da parte do homem? A segunda forma de colocar a questão remete para, o que dão os valores ao homem? A abordagem em relação à primeira questão move-se em torno da existência do ser dos valores em função da existência de ser no homem. A segunda questão levantada, não é menos importante e fala-nos acerca do interior do

homem. Esta questão refere-se ao sentido da vida, ao ser homem. A humanização do homem, tornou-se no mais alto fim da vida humana; se perguntarmos como é que chegamos a este degrau, **neste momento já temos a resposta: pela capacidade que o homem tem de se abrir aos valores. A personalidade do homem adquire-se através da realização dos valores.** Podemos até dizer que há um chamamento por parte dos valores. (SILVA, António, 2008, p.28-29). (grifou-se).

Em verdade, pode-se depreender que uma das mais importantes características que torna o "ser" verdadeiramente humano é a sua capacidade singular de abrir-se aos valores. A escolha dos valores experimentados por cada um forma sua personalidade, dá-lhe consciência de si e de seu papel na sociedade, torna-o capaz de modificar as relações que existem ao seu redor (Cf. SANTOS, 2008, p.27-29). A escolha de valores humanos são os fundamentos éticos e espirituais que constituem a consciência humana. Em suma, são os valores que tornam a vida algo que vale a pena ser experienciado.

Partindo das considerações de António SANTOS, a dimensão relacional que se dá na fraternidade consiste em considerá-la como um valor. Esse valor parte, primeiro, da assunção de que o relacionar-se com o *outro* é fundamental, algo que é digno de valorizarmos; assumindo que a fraternidade é um valor fundamental, deve a mesma ser efetivamente incorporada na prática humana diária. A fraternidade é, portanto, um desejo humano fundamental de relacionar-se com outros seres humanos.

Seria, nos dizeres, de ILDETE SILVA (2009, p. 85), a real vivência do amor mútuo. Dito de outra maneira, para que haja um despertar pessoal é importante que se reconheça e respeite não apenas a própria individualidade, mas a relacionalidade com o outro (Cf. SILVA, Ildete, 2009, p. 83).

Nessa direção, OLIVEIRA esclarece que:

[...] para que sejam viáveis mudanças efetivas e substanciais no que diz respeito ao reconhecimento e a garantia de uma igualdade de gênero entre todas e todos os trabalhadores, é fundamental que o valor-princípio da fraternidade seja vivenciado pelos membros da comunidade

como uma atitude de inclusão do outro, em respeito as suas diferenças - sejam elas sexuais (biológicas) e de gênero -, onde os direitos individuais (do eu, do meu), possam ceder espaço e, incluir também os direitos que envolvem o conjunto da comunidade, da sociedade (de todos, do nosso, do coletivo), assim como de seus deveres para com o outro. (2018, p. 24)

Por isso, as pessoas devem reconhecer a si próprias e ao outro como irmãos da mesma família humana, da qual todas fazem parte. É reconhecer o outro como *frater*, como irmão, tendo os mesmos direitos e deveres de forma recíproca. A reciprocidade exige, dentro do possível, que não haja direitos sem deveres.

VERONESE (2011, p. 129) acrescenta que para a concretude da fraternidade, faz-se mister a quebra de paradigmas sociais que conferem a alguns seres humanos a condição de "mais humanos" que outros. Nesse ambiente inóspito, de negação ou mitigação da humanidade para alguns em benefício de alguns poucos é que cada ser humano deve atentar e despertar para a importância da natureza humana comum e relacional entre as pessoas (Cf. BAGGENSTOSS, 2008, p. 188).

Prossegue a autora reconhecendo que, embora difícil e dependente de uma ação constante, faz-se necessária a introdução de valores que propugnem pela valorização do ser humano (Cf. VERONESE, 2011, p. 129-130). BAGGIO (2009a, p. 102-103), na tentativa de auxiliar nesse processo de concretização fraterna, explica que o ambiente apropriado para a fraternidade necessita de quatro condições.

A primeira delas é a renúncia a qualquer forma de comunicação que instrumentalize o outro, de forma a usá-lo em favor de uma motivação pessoal, como se o ser humano fosse um meio para atingir determinado fim egoístico (Cf. BAGGIO, 2009a, p. 102). A segunda condição é evitar as formas de debate baseadas no conflito ou, melhor dizendo, num combate em que um dos interlocutores deve prevalecer. A fraternidade enquanto valor direciona-se para uma dialógica de verdade compartilhada, onde todos são ouvidos e se tornam capazes de ouvir (Cf. BAGGIO, 2009a, p. 102).

Enxergar no outro, não apenas as diferenças, mas especialmente os aspectos identitários, é a terceira condição exposta por BAGGIO (2009a, p. 102). Reflete o autor que "todo interlocutor deve, além disso, ser capaz de olhar para a cultura a que pertence vendo não apenas sua

peculiaridade, ou seja, aquilo que a distingue das demais, mas também enxergar o que ela compartilha com as outras" (Cf. BAGGIO, 2009a, p.102). A quarta e última condição de BAGGIO é a de que cada indivíduo que deseja relacionar-se fraternalmente parta da consideração concreta da humanidade como sujeito universal. Dito de outra forma, não se pode pensar abstratamente na humanidade. Em suas palavras:

A humanidade deve ser encontrada e tocada, pelo fato de que o sujeito-humanidade existe unitariamente em suas diferenças, e só o encontro ético existencial (com o outro ser humano, enquanto sujeito concreto) previne as formas ideológicas em que podem degenerar os processos de abstração e de aplicação dos princípios universais (Cf. BAGGIO, 2009a, p. 102).

Entretanto, tornar-se humano, ao contrário do que se poderia imaginar, não é um processo automático. BAGGENSTOSS (2008, p.181) alerta que "a singela permanência em uma sociedade não implica o *tornar-se* humano. Faz-se necessária a existência de uma comunicação autêntica e empática entre *um* eu e um(un) outro(s)". Ildete SILVA (2009, p. 55-56) vai ao encontro da percepção de que a fraternidade é princípio jurídico, mas além disso, valor-princípio que envolve, necessariamente, o encontro comunicativo com o outro. Diz a autora que:

A ideia é de igualdade entre sujeitos que se relacionam de forma pessoal, porque se reconhecem como membros de uma mesma e única família humana universal. A fraternidade significa viver o amor recíproco que, em termos humanos, consiste em viver como pessoas mais autênticas e em comunhão cada vez mais profunda, a unidade.

O sentido de responsabilidade interpessoal harmoniosa evocado pela Fraternidade, na relação viva entre um eu e um tu, "gera círculos virtuosos e novos encontros" e promove "a mais autêntica reciprocidade, numa relação que é, ao mesmo tempo, dar e receber, ir ao encontro do outro e abrir-se para escutá-lo" (Cf. SILVA, 2009, p. 85-86).

Assim, imperioso que se compreenda a presença de dois elementos: a vivência da fraternidade enquanto valor relacional e outra, enquanto princípio juridicamente válido e presente nas Constituições modernas, incluindo a brasileira. É que se estudará a seguir.

2.1.2 Fraternidade como princípio jurídico

O Direito, desde uma concepção bastante simplista, busca, por meio de imperativos legais - normas jurídicas -, a coexistência ordenada e pacífica de um determinado contingente de pessoas, de forma que os conflitos porventura existentes sejam reduzidos a um mínimo. Por sua vez, tais conflitos podem ser resolvidos por meio de mecanismos específicos de resolução que são monopolizados pelo Poder Judiciário. Ocorre que a fraternidade aspira, na condição de princípio, bem mais do que esta meta tão conhecida – e tão mal realizada – na sociedade (Cf. GORIA, 2008, p. 25).

Sempre que se trata de instituições como “Estado” e “Direito” parte-se da premissa inafastável de que é preciso um poder “soberano” para evitar a barbárie e o caos entre os seres humanos. Não se nega tal premissa; contudo, o poder soberano não é suficiente para atender a um anseio natural que o ser humano tem, para existir e reconhecer-se como "ser" humano, de relacionar-se com o outro, para então ver reconhecida e respeitada a sua dignidade.

Assim pode-se dizer, de início, quanto ao conceito, que a fraternidade traz, enquanto valor-princípio jurídico com força cogente, a aspiração de ser o mais importante desdobramento da dignidade da pessoa humana em seu aspecto relacional.

BAGGENSTOSS (2011, p. 200) compreende que à fraternidade enquanto valor, baseada, como visto no subitem anterior, na compreensão prévia da necessidade de existir com o outro, foi incorporada a diversos ordenamentos jurídicos defensores da dignidade da pessoa humana, como se fez na Constituição brasileira de 1988, erigindo-a à categoria de verdadeiro princípio.

Eduardo VERONESE (2015, p. 99-100) ressalva que o conceito de fraternidade para o Direito não se enclausura a uma determinada perspectiva de análise. Sua concepção passa por um sentido de complementariedade dos valores-princípios da igualdade e da liberdade; inclui a fraternidade como resultado de confrontos históricos em contextos revolucionários específicos, como os da Revolução Francesa; transita pelo aspecto de cooperação comprometida com a sociedade e com o outro. Em suas palavras:

Concluindo, Fraternidade poderia bem ser entendida como uma *Participação comprometida, conjunta*, muito além da simples *Solidariedade*, que por si só não bastaria. *Fraternidade* incluiria o compromisso social com os valores morais de determinada sociedade. Em tal ambiente o Estado serviria como um campo aberto à Participação popular, em que os ideais populares, em especial de Justiça, são *fraternalmente* contemplados (Cf. VERONESE, Eduardo, 2015, p. 98).

A fraternidade enquanto princípio jurídico seria o mecanismo transformador, multicultural e transdisciplinar a mover-se nos mais variados setores sociais, jurídicos e políticos, unindo-os em torno de uma causa comum, a saber, a humanidade que nos é inerente e que nos impulsiona a relacionar e envolver com o outro, seja ele um único indivíduo, seja a totalidade dos seres humanos.

A fraternidade como princípio jurídico deve fundar-se, pois, num “pacto entre iguais”, onde não pode haver a prevalência de uns sobre os outros. Em outras palavras, o reconhecimento da igualdade de todas as pessoas diante das leis estatais em seu aspecto formal não deve ficar limitada apenas a esta dimensão jurídico-positiva. Isso porque toda a humanidade, via fraternidade, coloca-se na condição de “irmãos”, não devido a laços consanguíneos, mas por fazer parte da mesma família humana. Tal condição de irmandade já fora estabelecida pela Declaração Universal dos Direitos Humanos (DH, 1948) desde 10 de dezembro de 1948, quando foi adotada pela Assembleia Geral das Nações Unidas (ONU).

Em seu Preâmbulo a DH reafirma “[...] o reconhecimento da dignidade inerente a todos os membros da família humana e de seus direitos iguais e inalienáveis é o fundamento da liberdade, da justiça e da paz do mundo”. O artigo 1º estabelece, por sua vez, que “todos os seres humanos nascem livres e iguais em dignidade e direitos. São dotados de razão e consciência e devem agir em relação uns aos outros com espírito de fraternidade”.

Não à toa o pensamento de MACHADO no sentido de que a fraternidade não mais encontra-se ligada a aspectos teocêntricos ou metafísicos, reconhecendo que no campo jurídico há, ainda, certa dificuldade de implementação e aceitação da fraternidade, mais especificamente numa perspectiva científica, enquanto Ciência do Direito (2017, p.111).

Em sentido similar ao da conceituação de Josiane VERONESE está o pensamento de Olga OLIVEIRA, exposto na Introdução de sua obra "Mulheres e Trabalho: Desigualdades e Discriminações em Razão do Gênero", da qual se extrai que:

[...] o princípio da fraternidade é entendido a partir de uma dimensão jurídica e relacional para ser vivenciado com responsabilidade, um dever do cidadão para com o outro cidadão, do cidadão para com a comunidade, com a participação do Estado [...] (Cf. OLIVEIRA, 2016, p. 12).

Como se vê, a fraternidade enquanto princípio jurídico impõe a necessidade de cada ser humano relacionar-se com o outro, enfatizando também a relação do outro para com toda a comunidade. Fraternidade ignifica, pois, que a condição própria da dignidade da pessoa humana não se reflete, tão somente, no aspecto individual, mas relacional, coletivo. É dizer que uma das condições essenciais de existência e de dignidade de cada ser humano depende do outro, ou de outras pessoas.

VERONESE e ROSSETTO (2015, p. 29) acrescentam que a fraternidade enquanto princípio jurídico é um aporte necessário para a formulação de uma teoria de justiça. Uma teoria sustentada na ideia de que o Direito baseia-se numa comunhão de irmãos, de toda a humanidade. Essa teoria liga-se ao Direito na medida em que uma teoria do direito fundada na fraternidade, fundada na comunhão entre irmãos, pressupõe a preocupação e responsabilização com o outro, assim como com as contingências decorrentes do cuidar e proteger que essa rede de cooperação humanitária deverá estabelecer.

Um outro aspecto a ser destacado quanto à fraternidade é a primazia da chamada dimensão relacional. Dito de outra forma, os cidadãos - aqui entendidos como todos os seres humanos, não apenas os detentores de direitos individuais fundamentais - necessitam respeitar outros seres humanos iguais entre si, ou mesmo suas correspondentes liberdades. Todos precisam dar um "passo a mais", tendo ciência de que cada um é responsável pelo bem estar da sociedade como um todo (Cf. OLIVEIRA, 2016, p. 12). OLIVEIRA chama a atenção de que a fraternidade é:

[...] um compromisso de todas as pessoas humanas - e instituições públicas e privadas - que atuam em uma sociedade livre e plural para com o desenvolvimento e concretização da liberdade e

da igualdade nos seus mais variados aspectos (jurídicos, políticos, econômicos, sociais, culturais, dentre outros), para a promoção e adesão do conjunto de seus membros, para com os projetos de felicidade e bem estar comum da comunidade (nacional, internacional, global), como forma de superação do discurso liberal e individualista caracterizado pelos egoísmos particulares que impedem na prática uma convivência voltada para o outro, para o nosso, para o coletivo, resultando no desrespeito à dignidade de todos os seres humanos, principalmente quanto este está pautado nas relações de gênero [...]. (2016, p. 12).

A fraternidade é, pois, um valor-princípio presente no ordenamento jurídico que expõe, na forma mais vigorosa, a dimensão relacional de todos os seres humanos, que deve ser vivida e reconhecida inclusive pelo Estado Democrático de Direito. Impele todos, sem distinção, a uma responsabilidade comum, ao comprometimento com o outro, libertando a sociedade da visão liberal de que a pessoa deve ser considerada apenas em relação a seus próprios interesses, voltando-se, assim, seus olhares para com o conjunto de todos os membros da comunidade. Em verdade, a própria visão de sociedade modifica-se a partir do valor- princípio da fraternidade. Aproxima-se, assim, da noção de “sociedade aberta” proposta por POPPER (1998, p. 286-287).

Na obra "A Sociedade Aberta e Seus Inimigos", POPPER (1998, p. 286) apresenta o conceito de "sociedade aberta". A ideia de sociedade aberta parte do pressuposto de que o conhecimento humano é falível e sujeito a inúmeras interpretações e variações, impossíveis de determinação de um padrão histórico, implicando a necessidade de que as sociedades - bem como seus intérpretes - estejam abertas a diferentes pontos de vista. Numa "sociedade aberta" cada cidadão deve formar sua própria opinião sobre a realidade e para isso é necessário haver liberdade de expressão e de pensamentos. Por sua vez, há que se propugnar pela manutenção de instituições legais e culturais que favoreçam tais liberdades.

Trata-se, justamente, do ambiente favorável para a fraternidade, que pressupõe uma “sociedade livre e plural”, no pensar de OLIVEIRA (2016, p. 12) que, por sua vez, alinha-se ao posicionamento de POPPER (1998, p. 286). No mesmo norte favorável à fraternidade enquanto princípio jurídico encontra-se o pensamento de HÄBERLE (2002, p. 13-

14). Propugna o autor por uma sociedade plural de intérpretes da Constituição, capaz de abarcar o maior número possível de destinatários, tornando a interpretação constitucional mais democrática e justa. É, em verdade, o que ele nomeou como “sociedade aberta de intérpretes”, em oposição à sociedade fechada, na qual os únicos intérpretes legitimados do Direito seriam os juízes e os tribunais constitucionais (Cf. HÄBERLE, 2002, p. 13-14).

HÄBERLE (2002, p. 13-14) quis pluralizar a participação popular em todas as fases pelas quais passam as leis, pois a sociedade aberta deve guiar não apenas a interpretação constitucional feita posteriormente à produção da norma, mas também deve servir de farol para a orientação do legislador.

A fraternidade coaduna-se com a visão de HÄBERLE (2002, p.13-14), na medida em que, como assevera OLIVEIRA (2016, p. 12), implica na participação das instituições públicas e privadas - incluindo as instituições responsáveis pelo processo de propositura, discussão e aprovação das leis, como propugnado por Häberle - numa sociedade livre e plural, para o desenvolvimento e concretização do bem comum. Em suma, não se pode proclamar um mundo onde a igualdade viceja, ou em que supostas liberdades são concedidas, se não houver o "amalgama" do valor-princípio da fraternidade. A fraternidade orienta, a todo instante, que dependemos e só existimos em função do outro numa sociedade aberta que interpreta, respeita e vive sua Constituição.

Sem ela, diz SILVA, liberdade e igualdade são incompletas, incapazes de gerar a reciprocidade e as trocas tão caras ao valor-princípio da fraternidade:

A ativação de garantias da igualdade faz-se premente em tal dinâmica, mas, é insuficiente por si só. Por outro lado, a garantia de liberdade de escolha é também premente (e também insuficiente!). Isoladamente, tais condições não ativam a reciprocidade. Apenas pelo paradigma relacional parece ser capaz ver o dom gratuito como evento fundante de troca. (2014, p. 120).

Reforçando o conceito (e marco teórico) do valor-princípio da fraternidade, VERONESE (2016, p. 29) acrescenta a necessidade de a fraternidade estar positivada nos ordenamentos internacionais (como efetivamente está, na Declaração Universal dos Direitos Humanos), de ser estudada cientificamente e, claro, ser praticada como uma vivência

cotidiana por parte de todos os membros da sociedade. A esse respeito, escreve que:

Esse modo de viver, enraizado no nosso tempo, faz com que percebamos a fraternidade como um precioso bem relacional, o qual suscitará uma cultura fraterna, uma cultura de tolerância e de paz. É no reconhecimento do outro que as relações humanas e, conseqüentemente, também as estruturas sociais ganham uma nova consistência (2016, p. 29).

Interessante frisar, nesse particular, a necessidade de estruturas sociais que se refazem perante a aplicação concreta do valor-princípio da fraternidade. Cria-se uma nova cultura, novos comportamentos baseados na tolerância e na paz próprios da dimensão relacional do ser humano.

De outra parte, segundo GORIA (2008, p. 28), quando se discute fraternidade, é inevitável não pensar na defasagem do forte caráter abstrato da norma na ótica liberal e positivista, em que não existem pessoas concretas, dotadas de nomes, histórias, vivências, residência, trabalho, educação, etc., mas sim figuras abstratas, vivendo situações específicas, realizando determinados papéis - proprietário, credor, devedor, herdeiro, contribuinte, dentre outros - e a experiência prática. Nos confrontos recíprocos típicos das relações mais fraternas, afirma, o aspecto relacional adquire múltiplas configurações. As pessoas envolvidas assumem comportamentos próprios - hostilidade, indiferença, raiva, afeto, fraternidade - que o Estado, as leis e o Direito, em seu estado mais estático, nem sempre sabem como tratar, assumindo diante da sociedade um aspecto hostil, incapaz de resolver todos os conflitos (Cf. GORIA, 2008, p. 28).

VIAL, buscando um conceito etimológico do termo “fraternidade”, afirma que:

[...] tem origem no vocábulo latino *frater*, que significa *irmão*, e no seu derivado *fraternitas*, *fraternitatis* e *fraternitate*. É substantivo feminino, que apresenta três significados: (a) parentesco de irmãos, irmandade; (b) amor ao próximo, fraternização; e, (c) união ou convivência de irmãos, harmonia, paz, concórdia, fraternização. O verbo *fraternizar*, por outro lado,

vem da união entre fraterno + *izar*, e apresenta quatro significados, quais sejam: (a) v.t.d. unir com amizade íntima, estreita, fraterna; (b) v.t.i., v. int. unir-se estreitamente, como entre irmãos; (c) aliar-se, unir-se; (d) fazer causa comum, comungar das mesmas ideias, harmonizar-se (2007, p. 126).

O significado do termo já apresenta alguns importantes elementos que, como se verá, serão úteis para aplicação da fraternidade no Direito: a ideia de “irmandade”, de amor ao próximo por meio da convivência respeitosa e pacífica, bem como a intenção de “comungar ideias”. Ambas noções se constituem objetivos permanentemente perseguidos pela sociedade, que deseja paz e respeito às diferenças comuns a todos os seres humanos. O problema reside na constatação de que tais metas, no mais das vezes, circunscreveram-se a determinadas religiões, ou grupos sociais sectários, ou organizações secretas, mas nunca conseguiram efetivar-se no Direito (Cf. BAGGIO, 2008, p. 20).

No Brasil e no exterior, alguns juristas têm demonstrado crescente interesse não apenas em estudar a fraternidade enquanto categoria jurídica, mas como verdadeiro princípio que deve permear concretamente as mais diversas relações jurídicas¹⁷. Nesse sentido, é interessante observar que a fraternidade remonta suas origens políticas a partir da Revolução Francesa de 1789, com os conhecidos valores da “tríade” axiológica “Liberdade, Igualdade, Fraternidade”. (Cf. VIAL, 2007, p. 125). Tais questões históricas serão trabalhadas mais adiante, no subitem 2.4, acerca dos aspectos históricos destacados da fraternidade.

¹⁷ Não há que confundir a fraternidade como valor-princípio com o termo “Direito Fraterno”, ramo da ciência jurídica que se dedica ao estudo da fraternidade sobre ótica bastante diversa, a partir da obra *Il Diritto Fraterno* de RESTA (2004, p. 15), um dos primeiros autores que discorreram especificamente sobre a fraternidade, iniciando seus estudos a partir da década de 1980, com a apresentação de seu texto básico, *O Direito Fraterno*, no início da década de 1990. Para RESTA, o Direito Fraterno fundamenta-se no acordo estabelecido entre partes iguais a partir de regras mínimas de convivência, relacionadas à amizade, à quebra da obsessão da identidade, ao jurar conjuntamente, ao cosmopolitismo e à paz (Cf. RESTA, 2004, p. 15-16). É, em outras palavras, uma partilha comum, entre irmãos, homens e mulheres, em oposição a uma modalidade própria da modernidade, o que ele chama de “direito paterno”, em que o Estado dita o Direito - tem o seu monopólio -, que deve ser imposto a todos, nunca discutido.

2.2 CARACTERÍSTICAS DO VALOR-PRINCÍPIO DA FRATERNIDADE

Para compreensão da fraternidade como princípio jurídico que destaca a dimensão relacional de todos os seres humanos, destacam-se, primeiramente, alguns de seus elementos característicos. Tomar-se-á como referencial para nortear esses elementos o artigo de Agnes Bernhard (2008, p. 61-65), acerca dos “Elementos do Conceito de Fraternidade e de Direito Constitucional”, bem como do artigo de Sandra Regina Martini Vial, intitulado “Direito Fraternal na Sociedade Cosmopolita” (2007, p. 125-126). A partir das características da fraternidade enumeradas pelas autoras, serão agregados outros juristas que estudaram o assunto.

2.2.1 A unidade do valor-princípio da fraternidade

BERNHARD (2008, p. 61-62) enumera como primeira característica da fraternidade sua função de unidade. Com isto quer a autora dizer que a fraternidade é o “elo” entre as pessoas nos Estados de Direito Modernos, estabelecendo entre eles uma relação de “interdependência mútua”, fazendo com que cada ser humano tenha consciência de que nele habita, de certa forma, toda a humanidade (Cf. MACHADO, 2008, p. 13). Essa visão também é apoiada por VIAL (2007, p. 122-123), porquanto considera que a fraternidade “é um direito conjuntamente entre irmãos, no sentido da palavra latina *frater*, ou seja, é um direito que não parte de um soberano (de qualquer espécie), mas é *giurato insieme*” (“jurado entre iguais”, em tradução livre), na forma de um pacto acordado entre iguais.

Inspirada na obra de Chiara Lubich, VERONESE e ROSSETTO (2015, p. 40) reforçam o aspecto central da unidade como inerente ao valor-princípio da fraternidade. Ao estudar as características da fraternidade e das possíveis designações que lhe foram atribuídas ao longo dos anos, afirmam que palavras como tolerância, harmonia, cooperação, reciprocidade, relacionalidade, amizade, solidariedade e universalidade possuem algum tipo de vínculo com a fraternidade, mas nenhum se compara à terminologia “unidade” (Cf. ROSSETTO; VERONESE, 2015, p. 40). Dessa forma, por mais que existam diferenças, em perspectivas como a econômica e intelectual, deve-se tratar o outro com a mesma dignidade e respeito que se deve cuidar de si mesmo e daqueles que são mais próximos (como familiares e amigos).

Há uma união inerente a todos, a despeito de todas as diferenças de um ser humano para outro.

2.2.2 O valor-princípio da fraternidade concilia os valores-princípios da liberdade e da igualdade

Como segunda característica pode-se apontar que a fraternidade permite, por meio da máxima de que o outro pertence à mesma comunidade humana ou família humana, a ideal conciliação entre os valores-princípios constitucionais fundamentais da liberdade e da igualdade. Em outras palavras, por meio da vivência da fraternidade todos devem se comportar de forma a respeitar e auxiliar a conquista da própria liberdade e das liberdades alheias, bem como pode propiciar a concretização de uma igualdade material, onde as diferenças precisam ser respeitadas. Por isso, MACHADO afirma que:

Os ordenamentos jurídicos contemporâneos lograram certo êxito em combater a opressão e o arbítrio, garantindo, dentro do possível, a liberdade e a igualdade. No entanto, serão fadados ao insucesso se mais um passo não for dado em busca da fraternidade, pois, em última análise, tal valor torna-se premissa e condição dos outros dois valores (liberdade e igualdade). (2008, p. 13-14)

BAGGIO, em que pese centrar sua visão numa análise da fraternidade como categoria política, indiscutivelmente confirma a característica da fraternidade enquanto princípio jurídico, apto a influir na aplicação e na interpretação da liberdade e da igualdade, dizendo que ela (a fraternidade) só se realiza no plano político com o cumprimento de duas condições, a saber:

[...] *a primeira*: a fraternidade passa a fazer parte constitutiva do critério de decisão política, contribuindo para determinar, junto com a liberdade e a igualdade, o método e os conteúdos da própria política;

a segunda: consegue influir no modo como são interpretadas as outras duas categorias políticas, a liberdade e a igualdade. Deve-se, de fato, garantir uma interação dinâmica entre os três princípios, sem deixar de lado nenhum deles, em todas as

esferas públicas: a política econômica (decisões sobre investimentos, distribuição de recursos), **o legislativo e o judiciário (equilíbrio dos direitos entre as pessoas, entre pessoas e comunidades, entre comunidades), e o internacional (para responder às exigências das relações entre os Estados, bem como enfrentar os problemas de dimensão continental e planetária.** (grifou-se). (2008, p. 23).

Realizar plenamente a igualdade e liberdade: eis, portanto, uma das principais características da fraternidade, não apenas na perspectiva política, mas, como Baggio reforçou, também em uma dimensão jurídica.

2.2.3 Valor-Princípio da fraternidade e a dignidade da pessoa humana

A terceira característica que se pode destacar é a total relação da fraternidade com o princípio da dignidade da pessoa humana. Conforme COMPARATO (2009, p. 28), a dignidade de cada ser humano consiste em ser, essencialmente, uma “pessoa”, cujo valor ético é superior a todos os demais no mundo. A expressão “direitos humanos”, ou “direitos do homem”, encontra, assim, total justificação, porque trata de exigências de comportamento fundadas essencialmente na participação de todos os indivíduos do gênero humano, a despeito das reconhecidas diferenças individuais e sociais, próprias de cada indivíduo (Cf. COMPARATO, 2009, p. 28).

Exige a fraternidade, portanto, uma ampla concepção, despida de quaisquer preconceitos, do que seja “ser humano”, considerando sua dignidade não apenas na dimensão pessoal, mas também coletiva, relacional (Cf. BERNHARD, 2008, p. 63). O Estado, assim como a sociedade e o Direito, ao consagrarem os princípios da igualdade e da liberdade, traduzidos no plano jurídico, reforçaram somente os direitos individuais, também chamados de “direitos de primeira geração” (direitos e garantias individuais), ao qual se acrescentaria os direitos sociais (de segunda geração) (Cf. MACHADO, 2008, p. 14). Esqueceu-se a dimensão relacional, comunitária e, melhor seria dizer, fraterna entre os seres humanos (Cf. MACHADO, 2008, p. 14).

A fraternidade, pois, exige um outro pensar, uma ideia de que todos os seres humanos pertencem a uma “única família humana”,

detentora de Direitos igualmente “Humanos”, onde não se devem tutelar ou salvaguardar apenas os direitos do indivíduo, mas os de todos os demais, sejam eles coletivos ou difusos. Os três valores-princípios erigidos no auge da Revolução Francesa de 1789: liberdade, igualdade, e fraternidade possuem, portanto, por raiz comum a dignidade da pessoa humana.

2.2.4 Valor-Princípio da fraternidade e o dever de responsabilidade perante o outro

Tem-se por quarta e importante característica, que o valor-princípio da fraternidade não gera apenas direitos que possam dela decorrer, mas também responsabilidades perante os demais membros da sociedade, perante o outro. Isso porque há interesse comum de todos os seres humanos para que a fraternidade aconteça no plano prático, em razão da interdependência humana, em todos os lugares e épocas, gerando a necessidade de uma responsabilidade comum, e de equilíbrio de cada um para com todos os membros da comunidade (Cf. VÁSQUEZ, 2008, p. 110).

Nesse sentido, VÁSQUEZ (2008, p. 110-111) pontua que o direito apela para uma responsabilidade de cada um para com a comunidade em que vive e, simultaneamente, para com os outros indivíduos, valorizando as atividades associativas positivas que buscam melhoramentos econômicos e sociais e ajudando a desenvolver os direitos humanos. HÄBERLE (2003, p. 171-172) reforça esse caráter de responsabilidade perante o outro. Revela esse pensamento ao estreitar a relação entre a dignidade da pessoa humana e o “tu”. Melhor dizendo, no reconhecimento da igual dignidade humana do outro, seja um único indivíduo ou toda a humanidade.

CARDOZO OLIVEIRA (2015, p. 59-60) pontua, de seu turno, que a fraternidade tem o poder de transformar o modo como se vê a realidade e, especialmente, a vida em sociedade. Dito de outra forma, a fraternidade enquanto valor-princípio jurídico produz efeitos na consciência do indivíduo, que passa não apenas a enxergar e respeitar o outro, mas igualmente assume perante ele responsabilidades. O projeto existencial do ser humano passa, necessariamente, por uma nova concepção de vida que a fraternidade traz consigo.

Se bem assimilada, a fraternidade enquanto valor-princípio modifica, também, o próprio sentido do termo “vontade”, elemento considerado essencial para o Direito na seara da autonomia da vontade. Detalha CARDOZO OLIVEIRA (2015, p. 60) que a vontade sob o

prisma fraterno não se explica, tão-somente, pelo comportamento humano guiado por componentes individuais, mas a necessidade da vida em sociedade. Assim, o ser humano não existe sozinho. É um ser que precisa do outro e de outros. Deles não pode dar-se ao luxo de prescindir; ao contrário, com eles deve partilhar sua vida, aspirações e problemas, responsabilizando-se por seus bem-estares.

VÁSQUEZ (2008, p. 111) complementa CARDOZO OLIVEIRA, ponderando que "a fraternidade gera uma responsabilidade até por guardar, em seu entendimento, grande similaridade com a fraternidade que naturalmente exsurge das Famílias". Menciona que a família é o lugar onde nasce a fraternidade e que valores próprios de quem é fraterno, tais como afeto e cooperação, bem como atitudes fraternas, a exemplo da partilha dos bens, acolhida dos entes queridos, correção fraterna, cuidado com o outro, "casa comum", precisam ser tomados como referência para a realidade da sociedade como um todo (Cf. VÁSQUEZ, 2008, p. 111).

Tais responsabilidades, ressalta BERNHARD (2008, p. 63), requerem "a contribuição ativa de todas as pessoas envolvidas e a assunção de responsabilidades comuns e, se necessário, também de responsabilidades diferenciadas". O Estado não é "pessoa" no sentido literal da palavra, mas deve assumir também essas responsabilidades com toda a sociedade. Nesse último ponto, é evidente que o Estado, especialmente o Estado de Direito Democrático, é uma das "realidades associativas e econômicas", certamente a maior e mais complexa delas. É por meio do Estado que se concretizam políticas públicas que atendam aos valores-princípios previstos na CRFB/1988, dentre os quais se destaca os da igualdade tributária, da capacidade contributiva e da fraternidade. No entanto:

A análise histórica evidencia que quanto mais adentramos na sociedade industrial e depois pós-industrial, menos a ordem política e o Estado tem se constituído num recurso contra a dominação de uma classe, de um aparelho ou de mercados; conseqüentemente, tornou-se mais necessário defender a liberdade e a igualdade no interior mesmo das práticas sociais (Cf. TOURAINE, 1998, p.89).

Deveria ser o Estado, talvez mais do que qualquer outro agente social, aquele ator com maior poder para, por exemplo, estabelecer leis

que favoreçam, nos mais diversos sistemas sociais, a aplicação concreta da fraternidade e dos demais princípios que dela decorram. Como exemplo, é possível mencionar os princípios tributários da igualdade e da capacidade contributiva, onde o Estado deveria assumir responsabilidades de alto grau de complexidade, como a elaboração e aplicação de leis mais fraternas na tributação, assunto a ser profundamente tratado no penúltimo e último capítulos da Tese.

2.2.5 O princípio da fraternidade volta-se para o presente e também para o futuro

Como quinta característica tem-se que o valor-princípio da fraternidade passa, também, por uma premissa comum, qual seja, a de que está permanentemente orientada para os princípios constantes dos Direitos Humanos universalmente reconhecidos, não apenas para o tempo presente, mas também para o futuro. VERONESE e ROSSETTO (2015, p. 40) asseveram que o valor-princípio da fraternidade constitui-se num projeto que se direciona para o presente das relações humanas e também como uma dinâmica relacional, vocacionada para a unidade entre os seres humanos, projetando-se para o futuro. Dito de outra forma, os Direitos Humanos fundamentam o Direito como um todo, incluindo, por evidente, a fraternidade, que é justamente o valor-princípio que garante os direitos humanos às gerações presentes e futuras.

Nesse sentido o pensamento de COMPARATO:

Uma das tendências marcantes do pensamento moderno é a convicção generalizada de que o verdadeiro fundamento de validade - do direito em geral e dos direitos humanos em particular - já não deve ser procurado na esfera sobrenatural da revelação religiosa, nem tampouco numa abstração metafísica - a natureza - como essência imutável de todos os entes no mundo. Se o direito é uma criação humana, o seu valor deriva, justamente, daquele que o criou. O que significa que esse fundamento não é outro, senão o próprio homem, considerado em sua dignidade substancial de pessoa, diante da qual as especificações individuais e grupais são sempre secundárias (2009, p. 22).

No mesmo texto COMPARATO preceitua, no tocante ao “ser humano”, fundamento maior dos Direitos Humanos, que:

De qualquer modo, para definir a especificidade ontológica do ser humano, sobre a qual fundar a sua dignidade no mundo, a antropologia filosófica hodierna vai aos poucos estabelecendo um largo consenso sobre algumas características próprias do homem, a saber, a liberdade como fonte da vida ética, a autoconsciência, a sociabilidade, a historicidade e a unicidade existencial do ser humano.” Sem pretensão de esgotar o assunto em escassas linhas, pode-se estabelecer que o “ser humano” passa pelas características logo acima elencadas. (grifou-se) (2009, p. 22).

Destaca ainda o autor, a partir da perspectiva do “ser humano”, que os direitos humanos são a razão para a qual se direciona a fraternidade enquanto princípio:

Percebe-se, pois, que o fato sobre o qual se funda a titularidade dos direitos humanos é, pura e simplesmente, a existência do homem, sem necessidade alguma de qualquer outra precisão ou concretização. É que os direitos humanos são direitos próprios de todos os homens, enquanto homens, à diferença dos demais direitos, que só existem e são reconhecidos, em função de particularidades individuais ou sociais (COMPARATO, 2009, p. 22).

Infere-se, neste quinto aspecto da fraternidade, que o elo essencial apto a unir pessoas é, precisamente, o seu aspecto “humano” e como tal todo ser humano merece tratamento digno, havendo de ser reconhecido e garantido perante o Direito como tal por todas as gerações. Exemplo concreto disso é o artigo 6º da Declaração Universal dos Direitos Humanos (DH), ao estipular que “Todo ser humano tem o direito de ser, em todos os lugares, reconhecido como pessoa perante a lei” (DECLARAÇÃO UNIVERSAL DOS DIREITOS HUMANOS). COMPARATO (2009, p. 22) preceitua que o “ser humano” é o fundamento maior dos Direitos Humanos, para definir a especificidade ontológica do ser humano, sobre a qual funda a sua dignidade no mundo, estabelecendo-se um consenso sobre as características próprias

do ser humano: a liberdade como fonte da vida ética, a autoconsciência, a sociabilidade, a historicidade e a unicidade existencial do ser humano.

2.2.6 A fraternidade como espaço político aberto, sem identidade política específica

A sexta característica decorre da quinta, anteriormente citada, segundo a qual se pode depreender, a partir do texto de VIAL (2007, p.123-138), que a fraternidade não se identifica com nenhuma identidade política, liberal, ou de cunho social, ou qualquer outra. Isso porque o único argumento que a fundamenta, justamente, é o “ser” humano. Diz a autora que o direito fraterno – e por consequência a fraternidade, objeto de seu estudo – “encontra-se em um espaço político mais aberto, independente das delimitações políticas e ou geográficas” (Cf. VIAL, 2007, p. 123).

2.2.7 O valor-princípio da fraternidade não é violento

Não ser algo que incite a prática de atos violentos, ou de meios violentos para alcançar um resultado final é a sétima característica do conceito de fraternidade. Não se pode estabelecer o binômio “amigo/inimigo” porquanto todos são “amigos”, pertencentes a mesma raiz humana comum (Cf. VIAL, 2007, p. 123-138). Com isso, induz-se o exercício mínimo de jurisdição para a resolução de conflitos em favor de conciliação apta a respeitar as diferenças sem deixar de invocar a igualdade da condição humana (Cf. VIAL, 2007, p. 124-125).

RESTA (2004, p. 15) declara com convicção que a fraternidade enquanto valor jurídico é de natureza não violenta; ao contrário, procura-se, por meio da atitude fraterna, combater qualquer tipo de violência, mencionando que:

Destituindo o jogo do amigo-inimigo, o direito fraterno é não violento. Não incorpora a ideia do inimigo sob outra forma e, por isso, é diferença em relação à guerra. É, se dizia, jurado conjuntamente, mas não produzido por aquele conjura que leva simbolicamente à "decapitação do rei" e que, é notório, leva consigo sentimentos de culpa que sobrevivem ao jogo "sacrificial" de qualquer democracia. Por isso não pode defender os direitos humanos enquanto os está violando [...]. (2004, p. 134-135).

GORIA especifica essa característica da não-violência, pontificando que a fraternidade induz atitudes fraternas, como ele exemplifica:

Se levamos em consideração um organismo judiciário ou, de qualquer forma, público, o funcionário que queira ser fraterno poderá fazer uso dos próprios poderes arbitrários para ir ao encontro das exigências, mesmo que mínimas ou ligadas a situações contingentes, das pessoas interessadas. De modo geral, poderá "perder tempo" para escutá-las. O resultado, muitas vezes, facilita o desempenho dos deveres de ofício pelos próprios interessados ou até mesmo de aceitar também uma decisão desfavorável (faro particularmente importante, como é óbvio, quando se trata de fazer justiça).

[...]

Parece-me que a fraternidade possa entrar no Direito como forte impulso à sua eficácia, de acordo com seu papel social. E que, a partir desse ponto de vista, possa colocar-se no **plano de efetividade das normas**. (grifou-se) (2008, p.29).

A fraternidade implica, pois, não somente um valor jurídico de belas feições e igualmente belas reflexões: é um princípio que combate as violências e impele à tomada de atitudes, à mudança de vida, por meio de uma vivência fraterna.

Conclui-se, a partir das características da fraternidade, que se trata de valor-princípio fundamental, inscrito na CRFB/1988, baseado na unidade comum e relacional entre os seres humanos, de forma pacífica e consensual. Como tal, pressupõe uma relação fraterna em torno dos Direitos Humanos, especialmente a partir da dignidade da pessoa humana, em que as diferenças e divergências não devem ser motivo de desrespeito, tampouco de segregação; ao contrário, diferenças geram direitos e obrigações perante a comunidade humana, despida de viés ideológico-político e de comandos que incitem à violência.

2.3 O *PRINCIPIUM FRATERNITAS* COMO METODOLOGIA INTERPRETATIVA DA FRATERNIDADE

A fraternidade não é, como se pôde constatar, um simples valor moral, ou religioso, ou exclusivamente político; também possui uma dimensão jurídica. O Preâmbulo da Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948 (DH), eminentemente no artigo 1º, estabelece que o princípio da fraternidade encontra menções explícitas ao ponto de implicar comportamentos e atitudes por partes dos Estados signatários – e de toda a comunidade humana – de maneira fraterna¹⁸. O Preâmbulo (DECLARAÇÃO UNIVERSAL DOS DIREITOS HUMANOS) considera que “o reconhecimento da dignidade inerente a todos os membros da família humana e de seus direitos iguais e inalienáveis é o fundamento da liberdade, da justiça e da paz no mundo”.

O artigo 1º (DECLARAÇÃO UNIVERSAL DOS DIREITOS HUMANOS), por sua vez, reconhece que “Todos os seres humanos nascem livres e iguais em dignidade e direitos. São dotados de razão e consciência e devem agir em relação uns aos outros com espírito de **fraternidade**.” (grifou-se). Na DH reconhece-se a unidade da raça (família) humana, a necessidade de que todo ser humano tem o direito de ser tratado como tal em qualquer circunstância tanto quanto os demais e, ainda, de que este “vínculo de humanidade” é estabelecido por meio de tratamento fraterno entre as pessoas.

Comentando e confirmando a dimensão jurídica universal da fraternidade representado no referido artigo, AQUINI aduz que:

A fraternidade, todavia, não se apresenta apenas como enunciação de um conceito, mas como princípio ativo, motor de comportamento da ação dos homens, com uma conotação essencialmente moral. Assim, ela deve ser considerada – a meu ver – estreitamente ligada ao mesmo tempo ao Preâmbulo, nas partes em que evoca a ideia da família humana e considera a Declaração um ideal comum a ser alcançado por todos os povos e nações, e ao artigo 29, que introduz a ideia dos deveres que todo ser humano tem para com a comunidade. (2008, p. 133).

¹⁸ Texto integral da DH disponível em <http://www.onu-brasil.org.br>.

A despeito da existência da fraternidade enquanto categoria positivada no ordenamento constitucional brasileiro (no Preâmbulo) e também na DH, fato é que há um longo caminho a ser trilhado para tornar a fraternidade um valor-princípio norteador das relações jurídicas. Nesse sentido, a proposta de ROSSETTO (2013, p.69-103) é atribuir à fraternidade, além da natureza jurídica de princípio, o caráter de método interpretativo do Direito. Reforça-se, com isso, não apenas as características relacionadas no subitem anterior, quando se tratou do conceito e das características da fraternidade, mas também de conferir-lhe a juridicidade necessária para que se torne aplicável aos mais variados casos concretos.

O método interpretativo de ROSSETTO aplicar-se-ia aos casos concretos com os quais se deparam não apenas os intérpretes "oficiais" do Direito - leia-se, o Poder Judiciário, e advogados - mas todo aquele que participa de sociedade, que ela propugna "aberta", segundo Peter Häberle e Karl Popper (Cf. ROSSETTO, 2013, p. 69-103). A autora afirma que:

Partindo da concepção do Princípio da Fraternidade, tomado como princípio norteador das relações jurídicas, no caso *mezo ratio* de conivência e de tolerância, com peso e força aplicativa dos elementos *solen* (ser e dever ser), o presente estudo tem como base apresentar uma proposta que endosse o fornecimento de uma metodológica interpretativa baseada no princípio da Proporcionalidade, que neste tem o mesmo sentido contido no modelo disciplinar teórico-doutrinário, representativo da ponderação e que ora vem apresentado como um dado novo a sua exposição - *quantum* a partir do qual se submete a temática abordada sob uma perspectiva histórica, de tempo, contexto, espaço e realidade social. (Cf. ROSSETTO, 2013, p. 70).

Tem-se que essa metodologia interpretativa proposta pela autora é denominada *principium fraternitas*, apta a fornecer aos intérpretes do Direito, sejam quais e quantos forem, um meio constitucional fraterno de resolução de casos ancorada em outro princípio, qual seja, o da proporcionalidade, que por sua vez adota a ponderação como meio de

resolução dos mais variados conflitos cotidianos¹⁹. Emprega-se a fraternidade - aqui entendida como uma fraternidade universal, cooperativa, baseada na unidade comum entre os seres humanos, de forma relacional em torno da dignidade da pessoa humana - para interpretar e aplicar a proporcionalidade nos casos concretos, sempre contextualizada de acordo com aspectos históricos, temporais, espaciais e sociológicos, como a autora sempre enfatiza em seu texto (Cf. ROSSETTO, 2013, p. 70).

Para atingir tal intento, ROSSETTO (2013, p. 73-74) propõe ao leitor três grandes questionamentos. Primeiro, o que seria a fraternidade: princípio, categoria, perspectiva ou experiência? O segundo questionamento: de que maneira o correto esclarecimento e posicionamento da fraternidade servirá para a solução de casos e situações jurídicas, tornando-se um sistema constitucional cooperativo, dito por ela um *quantum* fraterno? Terceira provocação: de que forma esse método, denominado *principium fraternitas*, submetido a outro princípio, a proporcionalidade, será exequível e eficaz para a aplicação de regras e, conseqüentemente, para a resolução de casos e situações jurídicas?

2.3.1 A fraternidade é princípio, categoria, perspectiva ou experiência?

Para iniciar a reflexão sobre tais questionamentos, busca-se identificar um aspecto comum na história do Direito e da fraternidade, a fim de conferir a essa última o que ela denomina um *imprint*, uma marca jurídica comum entre ambos (Cf. ROSSETTO, 2013, p. 73-75).

A autora demarca, como marco político, os acontecimentos relacionados à Revolução Francesa e período subsequente (mais precisamente entre 1789 e 1799). De outra parte, evidencia a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (de agosto de 1789), enquanto surgimento da fraternidade como categoria jurídica. A fraternidade

¹⁹ Como já dito no subitem 1.1.1, um princípio não tem a pretensão de estabelecer condições que tornem sua aplicação necessária, como são as regras. É dizer, enuncia uma razão, um valor maior de justiça, que conduz os argumentos a uma certa direção, mas que precisa de uma decisão mais específica, que a regra provê (Cf. DWORKIN, 2010, p. 40). Por outro lado, os princípios possuem uma dimensão de peso (ou importância) que as regras não comportam, sobretudo quando há cruzamento entre princípios, onde é necessário ponderar qual será aplicado ao caso concreto (Cf. DWORKIN, 2010, p. 42-43). É justamente esse sopesar de princípios via ponderação fraterna (*principium fraternitas*) o que ROSSETTO (2013, p. 70) intenta.

reafirma-se na Declaração Universal dos Direitos Humanos (DH), surgida séculos mais tarde, logo após a II Guerra Mundial, em 1948. Entretanto, ressalva que a fraternidade surgiu antes dos períodos acima citados e, tanto quanto o Direito, pertence ao movimento universal da história humana (Cf. ROSSETTO, 2013, p.77-79).

Ambos – Direito e fraternidade – surgiram em tempos remotos, confundindo-se com a própria história da Humanidade. Em outras palavras, historicamente tanto o Direito quanto a fraternidade partem da mesma fonte, a "dimensão do ser humano e de suas relações" (Cf. ROSSETTO, 2013, p.77-79). Com isso, afirma ROSSETTO (2013, p.79), é possível entrelaçar fraternidade e Direito, resultando dessa operação uma nova dinâmica social e jurídica e, com isso, numa nova metodologia interpretativa.

Em sua ótica, o *principium fraternitas* constitui-se num novo modo de interpretar, mais dinâmico, crítico e viável para uma resolução justa dos conflitos e mudanças sociais. Permite, ainda, o reconhecimento do outro como razão de ser da própria existência, sem deixar de aplicar os dogmas, princípios e regras existentes no Direito (Cf. ROSSETTO, 2013, p. 79).

Outro aspecto fundamental do trabalho apresentado pela autora parte das considerações de Osvaldo Barreneche, na obra *Estudios Recientes sobre Fraternidad* (2010, p. 18-20), em que responde ao primeiro dos questionamentos propostos: a fraternidade é um princípio, pois é "[...] a matéria sobre a qual se vai construir um prisma, por onde vai se olhar, e por onde queremos olhar almejando entender as relações de uma nova maneira." (Cf. ROSSETTO, 2013, p. 82).

Nesta mesma linha, MACHADO afirma que:

A fraternidade, todavia, vem sendo estudada como valor ou mesmo princípio e, nesse sentido, reconhecida com maior ou menor densidade normativa (por vezes enquadrada apenas na categoria de *soft law*). No entanto, não se verificam referências numerosas da fraternidade na qualidade ou na condição de Direito, assim como ocorre com a igualdade (direito à igualdade), ou mesmo a liberdade (direito à liberdade), categorias tradicionalmente classificadas, sem antagonismos dignos de nota, ora como direitos naturais, direitos fundamentais ou direitos humanos. (2017, p. 111).

Constitui-se a fraternidade, portanto, em um princípio, numa categoria científica, sob uma base dimensional de alteridade. É, ainda, uma perspectiva, no sentido de representar um ponto-de-vista sobre o qual se analisa determinado assunto. Por fim, e não menos importante, a fraternidade é uma experiência, isto é, uma verdadeira aplicação prática das ideias anteriores, estabelecendo, assim, sua eficácia e validade no plano jurídico (Cf. ROSSETO, 2013, p. 82).

2.3.2 O adequado esclarecimento e posicionamento da fraternidade para a solução de casos e situações jurídicas, tornando-se um *quantum fraterno*

Respondendo ao segundo questionamento – até que ponto há o correto esclarecimento e posicionamento da fraternidade para a solução de casos e situações jurídicas, tornando-se um sistema constitucional cooperativo –, ROSSETO (2013, p. 84-85) traz o *principium fraternitas* em conjunto com o princípio da proporcionalidade. O *principium fraternitas* representa modelo interpretativo substancial para resolução de casos em sociedades ditas abertas (nos planos de validade, aplicação e exequibilidade); enquanto a proporcionalidade representa o modo de operacionalização do *principium fraternitas* desdobrando-se em necessidade, adequação e razoabilidade²⁰.

Para que essa metodologia fraterna possa consubstanciar-se em algo aplicável juridicamente, além da articulação com a proporcionalidade, é imprescindível que se faça dentro de uma “sociedade aberta de intérpretes” (Cf. ROSSETO, 2013, p. 85). Nesse particular, é fundamental, para compreender o que a autora almeja com sua proposta de nova interpretação do Direito a partir da fraternidade, ou seja, distinguir duas categorias distintas, em que pese complementares: proporcionalidade e sociedade aberta.

²⁰ A necessidade verifica-se quando o ato estatal que limita um direito fundamental é somente necessário caso a realização do objetivo perseguido não possa ser promovida, com a mesma intensidade, por meio de outro ato que limite, em menor medida, o direito fundamental atingido (Cf. SILVA, 2015, p. 36).

Adequado não somente é o meio pelo qual determinado objetivo é alcançado, mas também o meio segundo o qual a realização de um objetivo é fomentada, promovida, ainda que o objetivo não seja completamente realizado (Cf. SILVA, 2015, p. 37).

A razoabilidade, nomeada também como proporcionalidade em sentido estrito, consiste em um sopesamento entre a intensidade da restrição ao direito fundamental atingido e a importância da realização do direito fundamental que com ele colide e que fundamenta a adoção da medida restritiva (Cf. SILVA, 2015, p. 37-38).

De forma sucinta, pode-se dizer que o princípio da proporcionalidade estabelece que a relação entre o fim que se busca e o meio utilizado deva ser proporcional, de modo que não se torne excessiva. Deve haver uma relação adequada entre meio e fim, ou como expressa CRISTÓVAM:

A proporcionalidade é uma máxima, um parâmetro valorativo que permite aferir a idoneidade de uma dada medida legislativa, administrativa ou judicial. Pelos critérios da proporcionalidade pode-se avaliar a adequação e a necessidade de certa medida, bem como, se outras menos gravosas aos interesses sociais não poderiam ser praticadas em substituição àquela empreendida pelo Poder Público. (2006, p. 211).

O princípio da proporcionalidade é normalmente empregado quando há colisão de direitos fundamentais, sejam eles de 1ª, 2ª ou de 3ª dimensão, individuais ou coletivos, uma vez que os direitos fundamentais não são ilimitados ou absolutos, ou seja, encontram seus limites em outros direitos, também fundamentais²¹.

Para que se concretize, a ponderação requer o atendimento de pressupostos básicos: primeiramente, é preciso a colisão de direitos fundamentais e bens constitucionalmente protegidos, de forma que a realização ou otimização de um implique a afetação, a restrição ou até mesmo a não-realização do outro. O segundo pressuposto é a inexistência de uma hierarquia abstrata entre direitos em colisão, isto é, a impossibilidade de construção de uma regra de prevalência definitiva (Cf. STEINMETZ, 2001, p. 142-143).

Mas para se possa ter efetivação, isto é aplicabilidade, os princípios devem ser ponderados quando estiverem em choque. Mas

²¹ Os direitos de primeira dimensão caracterizaram-se por refletir o espírito individualista e burguês do século XVIII, garantindo direitos como a liberdade e igualdade enquanto direitos políticos e civis (Cf. SARLET, 2003, p. 54-55).

Já os de segunda dimensão cuidaram, a partir do século XIX, de atribuir ao Estado de forma ativa, a prestação de bens e serviços, tais como saúde, educação, trabalho e habitação, ou seja, os denominados direitos sociais prestacionais (Cf. SARLET, 2003, p.54-55).

Os direitos de terceira dimensão, também chamados de direitos de solidariedade e fraternidade, notabilizam-se por “desprenderem, em princípio, da figura do homem-indivíduo como seu titular, destinando-se à proteção dos grupos humanos (família, povo, nação), e caracterizando-se, conseqüentemente, como direitos de titularidade coletiva ou difusa”. (Cf. SARLET, 2003, p. 54-55).

como e quando ponderar estes direitos? Somente diante de um caso concreto, quando haja um aparente conflito entre normas, ou melhor, entre direitos. É justamente nesse ponto que se enquadra o método do *principium fraternitas*:

Com o compromisso de apresentar uma proposta, que endosse o fornecimento de uma metodológica interpretativa baseada no Princípio da Proporcionalidade, que neste tem o mesmo sentido contido no modelo disciplinar teórico-doutrinário, representativo da ponderação e que ora vem apresentado com um dado novo a sua exposição - *quantum* interpretativo a partir do qual se submete o princípio da proporcionalidade - com o escopo de evidenciar seus três sentidos (necessidade, adequação e a razoabilidade) [...].(Cf. ROSSETTO, 2013, p. 87).

Ao deixar para o momento seguinte a análise da sociedade aberta como meio propício de propagação da metodologia de ROSSETTO (2013, p. 87), fica evidente que a autora intenta incluir a fraternidade como uma espécie de *plus* interpretativo. A ideia é auxiliar os juristas, ao aplicar o princípio da proporcionalidade, no emprego de uma "ponderação fraterna", que leve em consideração as condições históricas, contextuais, temporais, espaciais e sociais do outro, resolvendo o conflito de uma forma mais tolerante e que permita o convívio social.

Figurativamente, a autora convida o leitor para sua proposta: imaginar, num plano vertical, o princípio da proporcionalidade, enquanto paradigma de resolução de conflitos (por meio da ponderação) que envolvam colisão de direitos fundamentais; no plano horizontal, a fraternidade. O entrecruzar desses dois planos resulta no *principium fraternitas*, método interpretativo que substancialmente utiliza a fraternidade como critério extra de aplicação, na resolução de casos concretos, da proporcionalidade.

Outra categoria importante para a teoria do *principium fraternitas* (além da ponderação) é a denominada "sociedade aberta", expressão na qual ROSSETTO busca o ambiente ideal para a aplicação de sua metodológica, por meio, nomeadamente, de HÄBERLE, que assim preceitua:

Propõe-se, pois, a seguinte tese: no processo de interpretação constitucional estão potencialmente vinculados todos os órgãos estatais, todas as potências públicas, todos os cidadãos e grupos, não sendo possível estabelecer-se um elenco cerrado ou fixado com *numerus clausus* de intérpretes da Constituição. Interpretação constitucional tem sido, até agora, conscientemente, coisa de uma sociedade fechada. Dela tomam parte apenas os intérpretes jurídicos "vinculados às corporações" (zünftmassige Interpreten) e aqueles participantes formais do processo constitucional. A interpretação constitucional é, em realidade, mais um elemento da sociedade aberta. Todas as potências públicas, participantes materiais do processo social estão nela envolvidas, sendo ela, a um só tempo, elemento resultante da sociedade aberta e um elemento formador ou constituinte dessa sociedade. (2002, p. 12).

Resulta dessa abrangente participação popular na interpretação constitucional o que Häberle denomina Estado constitucional-democrático - ou, como denomina ROSSETTO, o Estado Constitucional Cooperativo, em que:

A forma de participação da opinião pública está longe de ser organizada ou disciplinada. Aqui reside uma parte da garantia de sua abertura e espontaneidade. Não obstante, os princípios e métodos de interpretação constitucional preservam o seu significado, exercendo, porém, uma nova função: eles são os "filtros" sobre os quais a força normatizadora da publicidade (normierende Kraft der Öffentlichkeit) atua e ganha conformação. Eles disciplinam e canalizam as múltiplas formas de influência dos diferentes participantes do processo (Cf. HÄBERLE, 2002, p.43-44).

A conexão e, mais, a necessidade de introduzir esse elemento da sociedade aberta com o *principium fraternitas* evidencia-se uma vez que, como já dito, a fraternidade caracteriza-se por uma unidade comum entre os seres humanos, de forma pacífica, consensual e relacional em

torno dos Direitos Humanos, especialmente na dignidade da pessoa humana, conforme o estabelecido pela Constituição. Ora, dessa consciência fraterna é preciso que estejam imbuídos todos os partícipes da vida social, órgãos estatais, entidades não-estatais, grupos e seres humanos, sem distinções de qualquer natureza, em que se reconheça e valorize o outro como semelhante, segundo uma relação de horizontalidade, o que inclui os momentos em que é necessário ponderar e empregar a proporcionalidade diante da colisão de direitos fundamentais.

Nesse mesmo sentido, qual seja, o da reivindicação de uma sociedade aberta, está o filósofo Karl R. Popper, principalmente na obra "A Sociedade Aberta e Seus Inimigos". Seu conceito de "sociedade aberta" parte do pressuposto de que o conhecimento humano é falível e sujeito a inúmeras interpretações e variações, impossíveis de determinação de um padrão histórico, implicando a necessidade de que as sociedades - bem como seus intérpretes - estejam abertas a diferentes pontos de vista. Numa "sociedade aberta" cada cidadão deve formar sua própria opinião sobre a realidade e para isso é necessário haver liberdade de expressão de pensamentos, e a manutenção de instituições legais e culturais que a favoreçam (Cf. POPPER, 1998, Vol. 2, p. 286-287).

2.4 ASPECTOS HISTÓRICOS DESTACADOS DO VALOR-PRINCÍPIO DA FRATERNIDADE E SUA RELAÇÃO COM A DECLARAÇÃO UNIVERSAL DOS DIREITOS DO HOMEM E DO CIDADÃO

Definidos o conceito e as características da fraternidade, parte-se agora para a abordagem de seus aspectos históricos mais destacados.

A fraternidade traz consigo, como bem assevera OLIVEIRA (2011, p. 100), antes de qualquer coisa, uma concepção que não é inteiramente nova: na verdade, surgiu no Constitucionalismo francês do século XVIII em diante. Mais precisamente, a autora refere-se à conhecida "triade" axiológica que fundamentou a Revolução Francesa de 1789: liberdade, igualdade e fraternidade. No entanto, enquanto as duas primeiras foram assumidas pelo Direito como princípios basilares das mais conhecidas ordens constitucionais, a fraternidade, desde o início do levante revolucionário francês, foi silenciada e relegada a segundo plano, deixada de lado (Cf. OLIVEIRA, 2011, p. 100).

Trata-se, aqui, também, da primeira constatação dos autores que tratam do assunto, em especial do cientista político italiano BAGGIO

(2008, p. 7-8), organizador e autor de artigos para a obra “O Princípio Esquecido”, volumes 1 e 2, que se constitui em referencial contemporâneo para o estudo da fraternidade enquanto categoria política e, por conseguinte, jurídica, já que a mesma se encontra disposta na Constituição, Carta Política por excelência. Para o referido autor, o ideário político representado pela tríade “liberdade, igualdade e fraternidade” teve aparecimento fugaz na Revolução Francesa de 1789, porquanto reprimido e esquecido por décadas subsequentes na França. Ressurgiu, oficialmente, apenas na República revolucionária francesa de 1848, passando por novas dificuldades para positivar-se no ordenamento constitucional no art. 2º da Constituição de 1946 (Cf. BAGGIO, 2008, p.7-8).

Mas por qual razão, ou razões, a fraternidade foi esquecida? PEZZIMENTI (2008, p. 75-76) afirma que dos três princípios revolucionários, a fraternidade é o mais difícil de concretizar-se. Diz isso porque, em seu pensar, a fraternidade é o mais custoso. Em suas palavras, é tarefa árdua aplicar o princípio da fraternidade, porque há a necessidade de reconhecer no outro uma pessoa que deve ter a mesma dignidade de todos os demais, no pleno sentido da palavra (Cf. PEZZIMENTI, 2008, p. 75). Interessante que, o mesmo autor reconhece que a fraternidade perdeu-se com o tempo em virtude da separação entre a Igreja e o Estado (Cf. PEZZIMENTI, 2008, p. 62-64).

CARDOZO OLIVEIRA (2015, p. 45) acrescenta que o esquecimento da fraternidade deu-se por conta dos desdobramentos decorrentes das lutas sociais ao longo da história. Dessas lutas resultou o apoderamento da liberdade e da igualdade pelos revolucionários franceses de 1789 e a negligência para com a fraternidade. A esse respeito, polemiza que:

A rigor, a Revolução Francesa não operou um rompimento com os fundamentos do direito natural; somente por esse fato se justifica que os revolucionários pudessem desde logo "declarar" direitos. O que se observa é que os direitos declarados, já assentados na filosofia de Thomas Hobbes e John Locke, haviam adquirido uma dimensão de reconhecimento social e político, antes mesmo de eclodir a Revolução Francesa. [...] o que a Revolução Francesa fez foi transformar a ordem do direito natural clássico em direito formal e positivo [...] A consequência dessa transformação está em que os direitos

formais surgem desconectados das relações de vida, lá onde os homens livres e iguais perseguem seus interesses; o contrato social é o outro nome para os princípios do direito natural. Não havia sentido, portanto, conectar a fraternidade, intimamente relacionada a contextos de vida social, ao caráter formal dos princípios da liberdade e da igualdade. A ordem jurídica da modernidade preservou, assim, um caráter de principiologia formal, que não seria compatível com a fraternidade (Cf. CARDOZO OLIVEIRA, 2015, p. 53).

A crítica de Cardozo Oliveira é pertinente. A Revolução Francesa teve a primazia de positivizar o direito natural e princípios até então existentes, mas sob uma roupagem puramente formal, desconectada da realidade da época. Os valores-princípios da liberdade e da igualdade encaixaram-se à feição nessa configuração formal do Direito, mas não o valor-princípio da fraternidade, que resulta do convívio concreto, da necessidade relacional dos seres humanos entre si. Não à toa que Marconi Aurélio e SILVA (2014, p. 115) reconhece: tanto a fraternidade quanto a percepção da dimensão relacional da vida foram negligenciadas. Diz o autor que o pensamento jurídico e político tradicionais negligenciaram a fraternidade em razão do olhar preconceituoso, normalmente atrelado à origem religiosa do princípio, bem como sua incompatibilidade com os valores individualistas marcados pela racionalização da vida, pelo mercantilismo econômico e pelo liberalismo político.

Apesar de seu surgimento e repentino desaparecimento, fato é que a Revolução de 1789 marcou a passagem de uma compreensão metafísica da fraternidade – essencialmente vinculada à fraternidade cristã (bastante presente nas religiões cristãs até os dias atuais) – para uma dimensão política, retirando-a de suas tradições religiosas, inserindo-a, ao lado da liberdade e da igualdade, nos três princípios constitutivos revolucionários (Cf. BAGGIO, 2008, p. 8).

Muito disso deveu-se, diz OLIVEIRA (2016, p. 51), à ascensão, na Europa do século XVIII, do Iluminismo, que produziu uma nova forma de pensar do homem e do universo, em que o centro era a razão humana e não mais um Deus, ou religião, que, em grande medida, davam suporte para os regimes absolutistas, centralizados na figura onipotente de um Rei. As monarquias absolutas passaram, assim, por uma série crise, contestadas fortemente em seus valores centrais por

uma burguesia ascendente e sequiosa por uma legitimação que as ascendesse ao poder e lhes permitisse liberdade contratual, tributos menos onerosos, assim como um sistema monetário, de comércio e de crédito mais livres. Os iluministas diziam que o Direito elaborado no período absolutista por seus monarcas promovia uma desigualdade claramente favorável à nobreza e ao clero, limitava o direito das pessoas à propriedade, mantinha o regime de servidão dos escravos, excluía a participação política nas decisões da França e mantinha a predominância da Igreja (Cf. OLIVEIRA, 2016, p. 51).

Ademais, era responsável por uma estrutura administrativa e fiscal obsoleta, que gerava desemprego, escassez em setores como o de alimentos e gerava déficit fiscal (as despesas estatais eram maiores que as receitas), além de uma tributação que se dava de forma contrária e injusta na visão iluminista:

Mesmo que os Estados Absolutistas não fizessem tanto uso da tributação, em razão da exploração do próprio patrimônio e propriedade estatais (época da concentração metalista, do Mercantilismo e das Grandes Navegações), a mesma não deixou de existir e, não foi meramente a sua existência, mas sim a forma arbitrária de sua cobrança, aliada a uma repartição injusta e carente de reforma e progresso social, que corroboraram para a eclosão dos movimentos oitocentistas revolucionários.

[...]

Assim, tem-se que um dos principais motivos para a eclosão da Revolução Francesa, segundo lecionam Derzi e Baleeiro (1998), foi o fato de nobres e clérigos não se submeterem às exações tributárias, o que ia de encontro aos incipientes reclamos por progresso e por uma sociedade livre, igual e fraterna, objetivos que iriam marcar/caracterizar os Estados Modernos Liberais (Cf. MELO, 2013, p. 93-94).

Assim, os velhos valores sociais e jurídicos deveriam ser substituídos. A burguesia - banqueiros, empresários, comerciantes, profissionais liberais, artesãos -, com o auxílio dos camponeses e das mulheres francesas, infelizmente relegadas em seus direitos, apesar de sua participação, irrompeu uma Revolução contra o chamado Antigo Regime, consagrando os valores da liberdade, igualdade e fraternidade,

derrubando a estrutura social absolutista e monárquica da época. Esse movimento culminou com a Queda da Bastilha, prisão que simbolizava a monarquia e era odiada pelo povo, em 14 de julho de 1789 (Cf. OLIVEIRA, 2016, p. 52-55).

Pouco depois, a Assembleia Nacional Constituinte revolucionária divulga seu grande resultado, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, no dia 24 de agosto do mesmo ano, estabelecendo direitos como a propriedade individual, a liberdade e a igualdade dos cidadãos em razão da lei e a liberdade de pensamento (DECLARAÇÃO DOS DIREITOS DOS HOMENS E DO CIDADÃO). Do texto da Declaração, destaca-se, primeiramente, o Preâmbulo, que representa os exemplos dos direitos conquistados:

Os representantes do povo francês, reunidos em Assembleia Nacional, tendo em vista que a ignorância, o esquecimento ou o desprezo dos direitos do homem são as únicas causas dos males públicos e da corrupção dos Governos, resolveram declarar solenemente os direitos naturais, inalienáveis e sagrados do homem, a fim de que esta declaração, sempre presente em todos os membros do corpo social, lhes lembre permanentemente seus direitos e seus deveres; a fim de que os atos do Poder Legislativo e do Poder Executivo, podendo ser a qualquer momento comparados com a finalidade de toda a instituição política, sejam por isso mais respeitados; a fim de que as reivindicações dos cidadãos, doravante fundadas em princípios simples e incontestáveis, se dirijam sempre à conservação da Constituição e à felicidade geral.

Mais adiante, os artigos traziam a seguinte redação:

Em razão disto, a Assembleia Nacional reconhece e declara, na presença e sob a égide do Ser Supremo, os seguintes direitos do homem e do cidadão:

Art. 1º. Os homens nascem e são livres e iguais em direitos. As distinções sociais só podem fundamentar-se na utilidade comum.

Art. 2º. A finalidade de toda associação política é a conservação dos direitos naturais e

imprescritíveis do homem. Esses direitos são a liberdade, a propriedade a segurança e a resistência à opressão.

Art. 3º. O princípio de toda a soberania reside, essencialmente, na nação. Nenhuma operação, nenhum indivíduo pode exercer autoridade que dela não emane expressamente.

Art. 4º. A liberdade consiste em poder fazer tudo que não prejudique o próximo. Assim, o exercício dos direitos naturais de cada homem não tem por limites senão aqueles que asseguram aos outros membros da sociedade o gozo dos mesmos direitos. Estes limites apenas podem ser determinados pela lei.

OLIVEIRA (2016, p. 57) ressalva que a Declaração, em que pese repleta de boas intenções e de ter sido a gênese do Estado Moderno, já iniciou com grave problema, muito comum para a cultura da época: a exclusão das mulheres dos direitos fundamentais. A autora afirma:

O texto da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão fala também de direito e liberdade e não apenas de direitos e deveres como costumava fazê-lo a ordem jurídica durante o Antigo Regime, uma vez que apresenta desde o seu início duas dimensões: uma que contempla o "homem" como sujeito dos direitos naturais e outra o "cidadão" como sujeito de direitos políticos e, sobre quem se constitui agora a Soberania do Estado, consagrando, assim, a visão liberal da sociedade burguesa.

Por conseguinte, as mulheres francesas não foram reconhecidas plenamente pela Declaração, e pelas posteriores Constituições, como sujeito titular de direitos fundamentais, principalmente os políticos. Somente na metade do século XX, elas conseguiram garantir o direito de voto, o que significa dizer que eram cidadãs pela metade, sem direito de participação política na construção da nova sociedade da França (Cf. OLIVEIRA, 2016, p. 57).

NICKNICH (2013, p. 43) amplia o rol dos excluídos na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão para as colônias

francesas, em especial o povo do Haiti. Diz ela que a Revolução Francesa revelou uma face oculta, marcada pela negação do direito à independência do povo haitiano, seja por razões econômicas - vez que o Haiti trazia importantes recursos naturais para a metrópole francesa -, seja por racismo, ancorado na crença da inferioridade do povo negro em comparação com o "superior" povo europeu de origem caucasiana.

Ora, como falar de fraternidade, seja no contexto do constitucionalismo francês, seja no atual contexto contemporâneo com o estudo que se pretende aqui empreender, sem a indispensável e necessária presença de todas e de todos?! Na gênese, a Revolução Francesa e seu instrumento jurídico-axiológico mais relevante, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, padeceu desse problema, pois reconheceu e garantiu direitos apenas para os homens e não para as mulheres, para os habitantes franceses mas não os haitianos. As consequências – desigualdades e discriminações – são visíveis até hoje.

Retomando a trajetória da fraternidade pelo constitucionalismo francês, já que dele ela foi elevada - mesmo que excluindo as mulheres e o povo do Haiti - à categoria de princípio jurídico, muitas décadas depois, já no século XIX, mais precisamente no ano de 1848, a fraternidade reaparece com certa força no cenário constitucional francês. Embora em muito mitigada pela burguesia que dominava o Congresso à época, naquele mesmo ano irrompeu uma Revolução na Europa Ocidental, a começar por Paris, em 24 de fevereiro, estendendo-se rapidamente a outros países europeus. Este levante foi violentamente sufocado nos meses seguintes, com a morte, deportação ou prisão de seus líderes (Cf. COMPARATO, 2007, p. 170).

De outro lado, resultou, no plano constitucional, na inclusão – até então inédita – de deveres sociais do Estado para com a classe trabalhadora e os mais desassistidos, bem como em termos de direitos humanos, aboliu a pena de morte (art. 5º) e a escravidão (art. 6º). Da perspectiva da fraternidade, a mesma foi incluída em diversos pontos do (extenso) Preâmbulo (Cf. COMPARATO, 2007, p. 170):

Em presença de Deus e em nome do povo Francês,
a Assembleia nacional proclama:

[...]

III – Ela reconhece direitos e deveres anteriores e superiores às leis positivas.

IV – Ela tem por princípio a Liberdade, a Igualdade e a **Fraternidade**.

V – Ela respeita as nacionalidades estrangeiras, assim como entende fazer respeitar a sua; não empreende nenhuma guerra com intuito de conquista e não emprega jamais suas forças contra a liberdade de povo algum.

[...]

VII – Os cidadãos devem amar a Pátria, servir a República, defendê-la com suas próprias vidas, participar dos encargos do Estado na proporção de sua fortuna; devem assegurar, pelo trabalho, os meios de vida, bem como, pela previdência, os recursos para o futuro; **devem concorrer para o bem-estar comum, ajudando-se fraternalmente uns aos outros**, assim como para a ordem geral, observando as leis escritas que regem a sociedade, a família e o indivíduo.

VIII – A República deve proteger os cidadãos em sua pessoa, sua família, sua religião, sua propriedade, seu trabalho, bem como pôr ao alcance de qualquer um a instrução indispensável a todos os homens; **deve, por meio de uma assistência fraterna**, assegurar os meios de subsistência aos cidadãos necessitados, quer proporcionando-lhes trabalho nos limites dos seus recursos, quer prestando, na falta da família, socorro aos que estejam em condições de trabalhar. (grifou-se).

Observa-se que, ao menos formalmente, o Preâmbulo constitucional francês reconheceu, num só texto, que existem “direitos e deveres anteriores e superiores” aos impostos pelo direito positivo (III), dentre os quais se poderia incluir a fraternidade. Nesse mesmo sentido, BAGGIO, ORREGO, SALVAT e VATTER (2007, p. 134) reconhecem que os valores da Revolução Francesa - liberdade, igualdade e fraternidade -, em que pese representar precedente teórico de notável relevância, ganharam maior relevância somente em 1848, na nova Constituição Francesa, que elevou a tríade a lema oficial da França republicana, ganhando, com isso, projeção histórica mais efetiva²².

²² No texto original, publicado em espanhol: *"el tríptico francés constituye un precedente teórico de notable relevancia. de hecho, éste no se presenta como un simple dato o como un hecho de 1789. Su naturaleza es mucho más compleja. es recién con la revolución de 1848 que se eleva como el lema oficial de la francia republicana, y proyecta en la historia su significado, transformándolo, al mismo tiempo, en el lema de 1789. pero en la*

De fato, o texto constitucional francês de 1848 elevou novamente os princípios da liberdade, igualdade e fraternidade, a exemplo da Revolução de 1789 (IV). Respeitaram-se as nacionalidades e soberania estrangeiras, numa clara demonstração de fraternidade sob a perspectiva do direito internacional público. Determinou, também, que os cidadãos devem ajudar no bem-estar comum de forma fraterna, assim como o Estado, por meio de uma “assistência fraterna”, que aqui se assemelha ao conceito de solidariedade, por implicar num sistema de cunho hierarquizado, do maior (Estado) que ajuda o menor (cidadãos necessitados)²³.

No entanto, se a Revolução de 1848 trouxe algumas conquistas importantes sob o aspecto formal (positivação de direitos inerentes à fraternidade), no plano material verificou-se pouco progresso. Segundo COMPARATO (2007, p. 170-171), as liberdades individuais foram condicionadas aos direitos dos demais e à manutenção da segurança pública, revelando claro temor em relação ao movimento revolucionário do mesmo ano. Condiçãoou-se também o exercício concreto dessas liberdades à edição de leis posteriores, formuladas pela e para a burguesia, resultando, nas palavras do jurista, numa estrutura ambígua, contraditória, em que a liberdade era respeitada em sua formulação constitucional, mas a sua realização abolida na prática (Cf. COMPARATO, 2007, p. 170-171).

Pouco mais tarde, a mais recente Constituição da França, promulgada em 1958, inseriu a fraternidade em seu Preâmbulo:

realidad, no lo fue. en 1789 este tríptico convivió junto a muchos otros, y su centralidad tuvo una breve duración. la diada libertad-igualdad fue, más bien, la que caracterizó de manera estable a la primera revolución. la segunda revolución, la de 1848, proyecta hacia atrás, en 1789, una importancia histórica que el tríptico no tuvo, y lo adopta para presentarse como la continuación y la realización de 1789. Em BAGGIO, Antonio Maria; ORREGO, Cristóbal; SALVAT, Pablo; VATTER, Miguel. **Libertad, igualdad, ¿fraternidad?**. Revista de Ciencia Política. Vol. 27. Número 1. Disponível em: <http://www7.uc.cl/icp/revista/pdf/rev271/07_vol_27_1.pdf>.

²³ A respeito da solidariedade, BAGGIO (2008, p. 22) reconhece a sua importância, enaltecendo-a por pressupor o dever do Estado de fazer o bem às pessoas. Todavia, ressalva que o conceito de solidariedade não somente é diferente do princípio da fraternidade como possui um significado reduzido.

Isso se deve ao fato de que seu conceito permite que se faça o bem aos outros, mas numa relação vertical, ou seja, de um ente superior (normalmente o Estado) para um inferior (Cf. BAGGIO, 2008, p. 22).

Já o princípio da fraternidade refuta essa verticalidade, uma vez que parte da ideia de uma “solidariedade horizontal”, onde a ajuda é dada por sujeitos diferentes, mas, ao mesmo tempo, pertencentes a mesma categoria humana (Cf. BAGGIO, 2008, p. 22).

O povo francês proclama solenemente o seu compromisso com os direitos humanos e os princípios da soberania nacional, conforme definido pela Declaração de 1789, confirmada e completada pelo Preâmbulo da Constituição de 1946, bem como com os direitos e deveres definidos na Carta Ambiental de 2004. Em virtude desses princípios e da livre determinação dos povos, a República oferece aos territórios ultramarinos que expressam a vontade de aderir a eles instituições novas fundadas sobre o ideal comum de liberdade, de igualdade e de **fraternidade**, e concebido com o propósito da sua evolução democrática. (grifou-se)
(CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FRANCESA, 1958, p. 1).

Mais adiante, no artigo 2º encontra-se o seguinte:

A língua da República é o francês. O emblema nacional é a bandeira tricolor: azul, branco, vermelho. O hino nacional é a "Marselhesa". O lema da República é: "Liberdade, Igualdade, Fraternidade". O seu princípio é: governo do povo, pelo povo e para o povo.
(CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FRANCESA, 1958, p. 1).

Há, ainda, referência à fraternidade mais adiante, no artigo 72º-3 (CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FRANCESA, 1958, p. 30). Nesse ponto específico, inserido no capítulo das coletividades territoriais, a República Francesa reconhece, como parte integrante do povo francês, as populações ultramarinas de países como Guadalupe, Guiana, Saint-Martin e a Polinésia Francesa. Coloca-as em "um ideal comum de liberdade, de igualdade e de fraternidade".

Muitas décadas depois, com as comemorações do bicentenário da Revolução Francesa, viu-se, no ano de 1989, uma nova percepção, mais contemporânea, da fraternidade como categoria jurídica. BAGGIO (2008, p. 14-15) percorre as considerações proferidas por alguns palestrantes em seminário realizado no binômio 1988-1989, culminando com as obras de Marcel David e Michel Borgetto, para concluir que "as democracias deram alguma eficácia aos princípios da liberdade e da igualdade, mas é evidente para todos que estes princípios estão muito

longe de sua plena realização”. Tal dificuldade, para ele, ocorre desde a Revolução Francesa até os dias atuais, empobrecendo os conteúdos de igualdade e liberdade. Isso porque não se reflete de forma mais concreta a respeito da aplicação da fraternidade como axioma necessário para atribuir pretensões universais - historicamente desejadas pelas sociedades democratas - a esses dois princípios (Cf. BAGGIO, 2008, p.14).

A partir do ano de 2007, BAGGIO organizou na Itália a obra *Il principio dimenticato: la fraternità nella riflessione politologica contemporanea* e, com ele, difundiu suas ideias na América Latina, incluindo o Brasil (Cf. MACHADO, 2017, p. 113). Tempos mais tarde, prosseguiu seus pensamentos acerca da fraternidade no artigo “A Redescoberta da Fraternidade na Época do Terceiro 1789”. Nesse artigo, publicado no Brasil, BAGGIO (2008, p. 23) afirma que a fraternidade, enquanto categoria política e categoria jurídica, somente se realiza mediante a ocorrência de duas condições.

Primeiramente, é preciso que a fraternidade seja levada em consideração na tomada de decisões políticas, da mesma forma que os valores-princípios da igualdade e da liberdade (Cf. BAGGIO, 2008, p.23). A segunda condição é que se empregue também a fraternidade para a interpretação dos princípios da igualdade e da liberdade, garantindo uma “interação dinâmica” dos três nas principais esferas políticas de decisão, quais sejam, na atribuição de políticas econômicas, nas deliberações dos Poderes Legislativo e Judiciário e na esfera do Direito Internacional (Cf. BAGGIO, 2008, p. 23).

Em tal sintonia, e dentro da mesma obra organizada por Baggio, encontram-se os apontamentos científicos de ROPELATO, que enriquecem o sentido do valor-princípio da fraternidade em seu sentido relacional, afirmando que a fraternidade é capaz:

[...] de interromper e, em certa medida, sanar os efeitos perversos da lógica que transforma inclusão em exclusão. Do ponto de vista político, a fraternidade coloca-se, antes de mais nada, como princípio de construção social, no qual o outro – se podemos definir-nos irmãos – não é diferente de mim, mas outro eu mesmo. Seu significado relacional e, portanto, dinâmico impele a buscar e a reconhecer mutuamente as fisionomias semelhantes entre os diversos sujeitos, grupos sociais e culturais. Além disso, a identificação de uma relação de fraternidade como

pertencimento recíproco, entre os atores sociais e políticos, implica pôr em prática relações de partilha e de responsabilidade, que certamente devem ser avaliadas em profundidade (2008, p.103).

Dentre os “atores sociais e políticos” referidos no texto de ROPELATO (2008, p. 103), certamente incluem-se não apenas o âmbito interno de cada país, mas toda a comunidade internacional.

Em tal contexto, o artigo de AQUINI (2008, p. 127-151), denominado “Fraternidade e Direitos Humanos”, é emblemático. O autor traça um paralelo entre o tratamento jurídico que os direitos humanos receberam no contexto internacional, especialmente por meio da Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948, com o princípio da fraternidade. Descreve referido autor que a Declaração Universal dos Direitos Humanos (DH) foi aprovada em Assembleia Geral da Organização das Nações Unidas (ONU) em 10 de dezembro de 1948, pouco tempo após o final da II Guerra Mundial. Narra também as atrocidades praticadas no âmbito do embate contra a humanidade, especialmente do que ele chama de “conflitos mundiais do século XX” e “aberrações nazistas” (Cf. AQUINI, 2008, p. 127-129).

Em tal contexto, o artigo 1º da referida Declaração já enfeixava, como finalidade e princípio para as nações que pactuaram a Declaração, “promover e estimular o respeito aos direitos humanos e às liberdades fundamentais para todos, sem distinção de raça, sexo, língua ou religião.” (AQUINI, 2008, p. 127-129). A DH, diz o autor, diferenciava-se de outros documentos de cunho revolucionário do século XVIII (como os da Revolução Francesa e Americana), dentre outras razões, por seu caráter universalizante. Com essa característica, a DH não implicaria, apenas, num acordo entre Estados signatários que se comprometessem na medida de seus interesses com os princípios veiculados na Declaração, mas de seu verdadeiro comprometimento com a premissa de que o papel central pertencia à pessoa humana em sua dignidade, dentro de uma organização com caráter universal, a Organização das Nações Unidas (Cf. AQUINI, 2008, p. 128-129).

Outro importante diferencial da DH em comparação com outras declarações dos séculos anteriores é a responsabilização pela aplicação dos direitos humanos não somente aos Estados, mas também aos agentes políticos e sociais intermediários: empresas, sindicatos, Organizações Não-Governamentais, dentre outros. Isso se dá por meio do artigo 28 do referido documento, cuja redação estabelece que “todo ser humano tem

direito a uma ordem social e internacional em que os direitos e liberdades estabelecidos na presente Declaração possam ser plenamente realizados.”

O artigo 29 reforça essa ideia, ao destacar que “todo ser humano tem deveres para com a comunidade”. Um terceiro diferencial da DH é a inserção de direitos econômicos e sociais, no art. 22, ao determinar que:

Todo ser humano, como membro da sociedade, tem direito à segurança social, à realização pelo esforço nacional, pela cooperação internacional e de acordo com a organização e recursos de cada Estado, **dos direitos econômicos, sociais** e culturais indispensáveis à sua dignidade e ao livre desenvolvimento da sua personalidade. (grifa-se).

Como ressalva AQUINI (2008, p. 130), embora a inserção de tais direitos esteja colocada em espaço menor do que outros direitos civis e políticos, certo é que a sua simples presença já implica numa série de direitos humanos relacionados com as realidades econômico-sociais de extrema relevância. Dentre eles, estão aqueles que podem relacionar-se com a forma mais fraterna na cobrança de tributos.

É no Preâmbulo, bem como no artigo 1º da DH, no entanto, que o princípio da fraternidade encontra menções explícitas a ponto de implicar comportamentos e atitudes por parte dos Estados signatários – e de toda a comunidade humana –, de maneira fraterna. O Preâmbulo considera que “o reconhecimento da dignidade inerente a todos os membros da família humana e de seus direitos iguais e inalienáveis é o fundamento da liberdade, da justiça e da paz no mundo”, ao passo que o artigo 1º reconhece que “Todos os seres humanos nascem livres e iguais em dignidade e direitos. São dotados de razão e consciência e devem agir em relação uns aos outros com espírito de fraternidade.” (grifou-se).

O artigo 1º transferiu, para o âmbito da esfera universal de proteção dos direitos humanos os valores-princípios da liberdade, igualdade e, sobretudo, da fraternidade, de forma a reconhecer a unidade da raça (família) humana, a necessidade de que todo ser humano tem o direito de ser tratado como tal em qualquer circunstância tanto quanto os demais e, ainda, de que este “vínculo de humanidade” é estabelecido por meio de tratamento fraterno entre as pessoas (Cf. AQUINI, 2008, p.133).

Ainda comentando o artigo 1º, AQUINI aduz que:

A fraternidade, todavia, não se apresenta apenas como enunciação de um conceito, mas como princípio ativo, motor de comportamento da ação dos homens, com uma conotação essencialmente moral. Assim, ela deve ser considerada – a meu ver – estreitamente ligada ao mesmo tempo ao Preâmbulo, nas partes em que evoca a ideia da família humana e considera a Declaração um ideal comum a ser alcançado por todos os povos e nações, e ao artigo 29, que introduz a ideia dos deveres que todo ser humano tem para com a comunidade. (2008, p. 133).

Como menciona BUONOMO (2008, p. 36), a fraternidade enquanto princípio é uma resposta para a crise de universalidade que engloba a dimensão e o real significado dos direitos humanos: os direitos ou os seres humanos é que são universais? Acredita-se que ambas perguntas contêm premissas verdadeiras: os direitos devem ser universais porque toda a humanidade pertence a uma mesma condição, a de "ser" humano, e deve ser respeitada em todos os aspectos que lhe conferem dignidade, em especial seu aspecto relacional, fraternal.

A afirmação, na DH, de que a fraternidade é valor-princípio capaz de invocar na sociedade humana a noção de que todos são detentores de laços humanos comuns, bem como portadores de responsabilidades recíprocas ganha, além do respaldo doutrinário de Marco Aquini, a valiosa contribuição de SARLET (2003, p. 53-54). Destaca a fraternidade como sinônimo de direito de terceira dimensão, a ponto de nominar tal agrupamento de normas de “direitos de solidariedade e fraternidade” (Cf. SARLET, 2003, p. 54).

ANDRADE (2014, p. 165) confirma Sarlet. Afirma que os direitos de terceira geração, expressos por meio da fraternidade, ultrapassam os limites do individualismo (primeira geração) e mesmo os limites de grupos determinados (segunda geração). Assim, confirma o autor, a fraternidade alcança um número indeterminado de pessoas, abrangendo toda a humanidade, inclusive os seres humanos que ainda não existem, mas ainda existirão (futuras gerações) (Cf. ANDRADE, 2014, p. 165). Cita como exemplos desses direitos inerentes à fraternidade, ou de terceira geração, o direito ao meio ambiente equilibrado, os direitos à paz e ao progresso, a autodeterminação dos povos, o direito ao desenvolvimento e outras espécies de direitos difusos.

Por fim, TOURAINE (1998, p. 65) destaca tal aspecto de valorização da individualidade na esfera social que a fraternidade propicia, em que pese sob análise política, ao proferir que a democracia num Estado moderno deve voltar-se para “a defesa, em situações sociais concretas, do direito de cada indivíduo e de cada coletividade de agir em conformidade com sua própria liberdade e no respeito à liberdade dos outros”.

Seja direito de terceira dimensão, ou princípio constitucional, fato é que o caráter universalizante da fraternidade valoriza a qualidade de “ser humano”, transpondo essa realidade individual e, simultaneamente, comum a todos, para a esfera de proteção que o Direito pode oferecer. Em outras palavras, valoriza o aspecto ímpar de cada ser humano, preservando sua individualidade, mas, ao mesmo tempo, eleva sua condição humana a um patamar universal de direitos e obrigações de todas as pessoas que habitam o planeta, trazendo consigo, também, a concretização de outros valores-princípios igualmente fundamentais, como os da igualdade e da liberdade.

2.5 A FORÇA NORMATIVA DO PREÂMBULO CONSTITUCIONAL E O VALOR-PRINCÍPIO DA FRATERNIDADE: A AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 2.649

No Brasil, o valor-princípio da fraternidade encontra-se presente no Preâmbulo da Constituição da República Federativa de 1988 (CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL, 1988) com o seguinte texto:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma **sociedade fraterna**, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de

Deus, a seguinte Constituição da República Federativa do Brasil.” (grifou-se)²⁴.

Além dessa importante inserção no texto da Carta Magna, sua efetividade e cientificidade têm sido objeto de qualificados estudos por parte dos juristas brasileiros. Dentre tais juristas, estão, notadamente, os que pesquisam e trocam conhecimentos por intermédio do Núcleo de Pesquisa Direito e Fraternidade da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Dentre muitas conquistas, houve a criação de uma disciplina, Direito e Fraternidade, no Programa de Pós-Graduação, tanto no Mestrado quando no Doutorado, da UFSC (Cf. VERONESE, 2016, p. 31-32).

Quanto à força normativa do Preâmbulo da CRFB/1988, importante destacar a Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.649, julgada em maio de 2008 (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ADI nº 2.649, 2008). A ADI nº 2.649 originou-se no Distrito Federal e foi promovida pela Associação Brasileira de Transportes Interestadual, Intermunicipal e Internacional de Passageiros (ABRATI). Voltou-se contra o texto da Lei nº 8.889/1994, que concedia o denominado “passe livre” para pessoas com deficiência.

Defendendo a manutenção do benefício, a Ministra Relatora da ADI, Carmen Lúcia, evocou não apenas a força normativa do Preâmbulo constitucional como acentuou, para argumentar o caso, o princípio da fraternidade nele presente, em que pese ter referido ao termo “solidariedade”. Pronunciou, em seu voto, que:

A busca de igualdade de oportunidades e possibilidades de humanização das relações sociais determina a adoção de políticas públicas a fim de que se amenizem os efeitos das carências de seus portadores”.

[...]

Toda sociedade, não apenas o Estado, tem obrigação de adotar medidas e providências para incluir todos esses portadores no que seja compatível com suas condições. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ADI nº 2.649, 2008, p.3-4).

²⁴ CRFB/1988 disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>.

Destacou a Ministra Relatora diversas iniciativas que foram tomadas pela sociedade e pelo Estado para integrar o portador de necessidades especiais à sociedade, tais como a reserva de vagas em estacionamentos públicos, a isenção de tributos para aquisição de veículos, a prioridade no atendimento em órgãos públicos, dentre outras. Lembrou também que o Brasil assinou, em março de 2007, na sede da ONU, em Nova York, convenção sobre os direitos das pessoas portadoras de necessidades especiais (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ADI nº 2.649, 2008, p. 4). Nesse sentido, considera que os países que vierem a ratificar esse tratado “têm a obrigatoriedade de implementar medidas para dar efetividade ao que foi ajustado”, ao citar a Lei nº 8.889/1994 (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ADI nº 2.649, 2008, p. 4-5).

Mas o trecho mais relevante para a Tese e, ainda, apto a demonstrar a força normativa do Preâmbulo constitucional, está no subtítulo nominado “O contexto constitucional: valores sociais da solidariedade e do bem-estar e o valor supremo da sociedade fraterna e sem preconceitos” (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ADI nº 2.649, 2008, p. 5-9). Nesse segmento de seu voto, Carmen Lúcia reafirma a obrigatoriedade do Estado em assegurar políticas públicas que conduzam ao bem estar, à igualdade e à justiça. Para isso, a sociedade, segundo o Preâmbulo da CRFB/1988, há que se organizar numa comunidade fraterna, pluralista e sem preconceitos (grifou-se). (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ADI nº 2.649, 2008, p. 6).

Necessário salientar que nem todos comungam da posição de Carmen Lúcia quanto à força cogente do Preâmbulo constitucional. KELSSEN assim exprimiu sua visão acerca do preâmbulo nas constituições, dizendo que:

[...] é uma introdução solene, um, assim, chamado “preâmbulo”, que expressa as ideias políticas, morais e religiosas que a constituição pretende promover. Esse preâmbulo em geral não estipula quaisquer normas definidas para a conduta humana e, assim, carece de conteúdo juridicamente relevante. Ele tem antes um caráter ideológico do que jurídico. Normalmente, se fosse suprimido, o teor real da constituição não seria modificado nem um pouco. (1998, p. 372).

Curiosamente, KELSSEN, na mesma página da obra, na frase seguinte, expôs que “o preâmbulo serve para dar maior dignidade à

constituição e, desse modo, maior eficácia” (1998, p. 372). Ora, como conferir, por meio do preâmbulo, maior eficácia a qualquer das constituições existentes em sua época e na atual modernidade se as mesmas não possuírem força normativa?

De outro lado, num vértice pouco mais otimista, mas ainda conferindo caráter meramente programático e pouco concreto ao preâmbulo constitucional, está o pensamento de HÄBERLE (2003, p.274-285). Para este autor, o preâmbulo de uma constituição é uma profissão de fé de uma religião civil da comunidade política. Seu conteúdo revela os valores mais altos da Nação, convicções, e motivos. Representa, diz o autor, a imagem refletida do legislador constituinte. Expressou, ainda, que o preâmbulo exerce a função de “ponte do tempo”. Com isso, quis dizer que ele recorda ou nega o passado, configurando o presente e prospectando o futuro. Revela, também, elementos de identidade capazes de integrar a sociedade, estabelecendo comprometimento entre as pessoas que fazem parte do país (Cf. HÄBERLE, 2003, p. 276-277).

Em que pese as posições de Kelsen e Häberle, Carmen Lúcia manifestou posição oposta. Suas convicções estão nas palavras proferidas em seu voto na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.649. Cita ela José Afonso da Silva para refutar a ideia de que o Preâmbulo da CRFB de 1988 não possui força normativa. Conforme SILVA (2006, p. 22), as normas do Preâmbulo da Constituição são classificadas, quanto à sua eficácia, como normas de aplicabilidade da Constituição. Nesse sentido, os preâmbulos constitucionais valem como orientação para a interpretação e aplicação das normas constitucionais. O preâmbulo tem, pois, eficácia interpretativa e integrativa.

Carmen Lúcia confirma o pensamento de SILVA e acrescenta que na esteira dos valores-princípios inseridos no Preâmbulo da CRFB de 1988 é que se solidifica o princípio jurídico da solidariedade - aqui se faz nova ressalva, no sentido de chamar "solidariedade" ao referir-se à fraternidade. Relaciona a fraternidade do Preâmbulo à solidariedade presente no artigo 3º, inciso II da Constituição. Nesse dispositivo o constituinte consigna que um dos objetivos da República Federativa do Brasil é a construção de uma "sociedade justa, livre e solidária" (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ADI nº 2.649, 2008, p. 7).

Com essa associação entre o Preâmbulo constitucional e o artigo 3º, inciso II, da CRFB de 1988, quis a Ministra do STF realçar não apenas a força normativa do Preâmbulo, mas firmar entendimento de que no Brasil é preciso buscar uma sociedade alicerçada na justiça, na

dignidade da pessoa humana e num sistema de apoio recíproco entre as pessoas, que lhes propicie o bem comum. Conclui que:

O princípio constitucional da solidariedade tem, pois, no sistema brasileiro, expressão inegável e efeitos definidos, a obrigar não apenas o Estado, mas toda a sociedade. Já não se pensa ou age segundo o ditame "a cada um o que é seu", mas "a cada um segundo a sua necessidade". E a responsabilidade pela produção destes efeitos sociais não é exclusiva do Estado, mas de toda a sociedade. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ADI nº 2.649, 2008, p. 8).

Na mesma direção da ADI 2.649 encontra-se o pensar de DALLARI (2001, p. 245-246). Ao realizar uma retomada histórica dos textos presentes nas constituições que já existiram no Brasil, bem como o texto da atual CRFB de 1988, ressalta a importância do preâmbulo constitucional. Primeiro reconhece que, historicamente, pouca ou nenhuma importância deu-se aos Preâmbulos ao longo da história constitucional brasileira. Tanto quanto o valor-princípio da fraternidade, de certa forma os textos dos preâmbulos constitucionais brasileiros foram esquecidos (Cf. DALLARI, 2001, p. 245).

Essa irrelevância na prática jurídica brasileira está, diz o autor, na constatação, por ele estudada, de que inúmeras obras publicadas por constitucionalistas, comentando as constituições brasileiras, nunca incluíram comentários ou análises dos Preâmbulos. Na sua ótica, para os constitucionalistas brasileiros o Preâmbulo não era considerado parte da Constituição, ou pelo menos uma diretriz para a interpretação e aplicação dos artigos da Constituição (Cf. DALLARI, 2001, p. 245-246). Entretanto, essa concepção modificou-se a partir da CRFB de 1988, como expressão, conforme DALLARI (2001, p. 246), de um novo constitucionalismo, que chegara a diversos países, incluindo o Brasil.

Até certo ponto, a falta de importância conferida ao Preâmbulo das constituições anteriores e a modificação desse contexto a partir da CRFB de 1988 pode ser exemplificada com o Preâmbulo da Constituição de 1967, outorgada durante o regime militar. Nele se dizia: "O Congresso Nacional, invocando a proteção de Deus, decreta e promulga a seguinte Constituição do Brasil" (CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL, 1967, p. 1). Os termos por demais sucintos do Preâmbulo denotam a falta de legitimidade da Constituição outorgada pelo regime militar de 1964.

O autor expressou seu inconformismo afirmando:

Assim, pois, esse é um falso Preâmbulo de uma falsa Constituição. A referência expressa ao Congresso Nacional é uma confissão da ilegitimidade, a invocação à proteção de Deus é simples fórmula retórica, pois naquele momento nem o povo nem a Igreja Católica tinham condições para influenciar uma decisão política do comando militar, verdadeiro autor do novo texto apresentado como Constituição. E a referência sintética à "Constituição do Brasil" deixou evidente que não se pretendia respeitar os preceitos do federalismo, pois todos os governantes, órgãos e administradores públicos estavam subordinados às determinações arbitrárias do comando militar superior (Cf. DALLARI, 2001, p. 264).

Não haveria, portanto, como dar força normativa alguma a um Preâmbulo que, à época, valia apenas como mera introdução formal ao texto outorgada na forma de Constituição. A partir da retomada da democracia, com a queda do regime militar e, especialmente, do momento em que se promulgou a CRFB de 1988, essa visão modificou-se. O Preâmbulo da CRFB de 1988 afirma o compromisso com as exigências dos Direitos Humanos, constantes da Declaração Universal de 1948, na direção de uma sociedade, livre, justa e pautada no Direito.

Depois de ressaltar que o objetivo da Assembleia Nacional Constituinte era instituir um Estado Democrático, o Preâmbulo faz duas enumerações, uma referente aos direitos e valores fundamentais e outra relativa ao tipo de sociedade que os constituintes, expressando a vontade do povo, tiveram em mira. O Preâmbulo propõe, ainda, como objetivo da Assembleia Constituinte, a instituição do Estado Democrático de Direito, e realiza duas enumerações, como observa DALLARI (2001, p.267-268).

Na primeira está como meta “assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça”. Importante, nesse ponto, em que se busca a afirmação e aplicação do valor-princípio da fraternidade, é que no Preâmbulo há nítida preocupação em assegurar o exercício dos direitos. Isso lhe dá força normativa mais concreta do que uma simples

declaração dos direitos, sem preocupação com seu exercício (Cf. DALLARI, 2001, p. 268).

A segunda e relevante enumeração refere-se ao tipo de sociedade que se pretende atingir na Constituição de 1988. Deseja-se “uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social” (CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988; DALLARI, 2001, p. 268). Em sua explanação, DALLARI expõe que:

[...] esses direitos, valores e objetivos característicos de um a sociedade democrática se acrescenta o comprometimento, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, rejeitando-se os métodos violentos a que muitas vezes recorrem os Estados ou grupos organizados, quando usam a guerra, a repressão violenta ou a prática de terrorismo como instrumentos de superação de conflitos, de controle social ou de preservação de interesses, o que, na realidade, leva sempre ao aumento da violência e não à preservação dos direitos e à conquista da paz. (2001, p. 268).

Assim, conclui-se que o Preâmbulo da atual Constituição brasileira adequa-se ao caráter democrático do moderno Estado de Direito, constituindo-se em instrumento para a consecução de objetivos fundamentais da dignidade da pessoa humana – dentre os quais está a fraternidade - e de toda a humanidade. Não é um conjunto de preceitos, mas de princípios. Tais princípios exercem grande e determinante influência sobre as demais normas constitucionais, amplificando sua relevância (Cf. BULOS, 2012, p. 41; DALLARI (2001, p. 268-269).

2.6 O CONFRONTO ENTRE A NECESSIDADE RELACIONAL DA FRATERNIDADE COM O INDIVIDUALISMO DA MODERNIDADE LÍQUIDA

Uma característica relevante da fraternidade, e sobre a qual se deve dar destaque, são as relações entre a modernidade e a fraternidade. Nesse sentido, chama a atenção artigo de HORITA (2015, p. 345-364), em que o autor relaciona a ideia de modernidade líquida, criada por Zygmunt Bauman, que prima pelo individualismo, com os principais

postulados do princípio jurídico da fraternidade. De forma mais precisa, BAUMAN explica sobre a modernidade que:

A sociedade que entra no século XXI não é menos "moderna" que a que entrou no século XX; o máximo que se pode dizer é que ela é moderna de um modo diferente. O que a faz tão moderna como era há mais ou menos um século é o que distingue a modernidade de todas as outras formas históricas do convívio humano: a compulsiva e obsessiva, contínua, irrefreável e sempre incompleta *modernização*; a opressiva e inerradicável, insaciável sede de destruição criativa, ou de criatividade destrutiva, se for o caso: de "limpar" o lugar em nome um "novo e aperfeiçoado" projeto; de "desmantelar", "cortar", "defasar", "reunir" ou "reduzir", tudo isso em nome da maior capacidade de fazer o mesmo no futuro - em nome da produtividade ou da competitividade (2001, p. 40).

Nesse contexto, diz HORITA (2005, p. 348), em artigo publicado na Revista Jurídica Luso Brasileira, que seria imprudente negar alterações presenciadas na modernidade para o estudo da fraternidade e, mais ainda, negar a importância de Bauman em seu estudo. Para esse autor (BAUMAN, 2001, p. 8), a chegada da modernidade caracteriza-se pela era da "liquefação", intitulada de modernidade líquida.

BAUMAN (2001, p. 8-9) traça conhecido paralelo entre o conceito de "líquido" com a atual modernidade. Para ele a modernidade, assim como os líquidos, não se prendem nem no espaço, tampouco no tempo. Os fluídos escorrem, esvaem-se, transbordam. Não são facilmente contidos, conferindo-lhes leveza. Assim, os líquidos são perfeitos, assevera BAUMAN, para capturar a presente fase da modernidade, cujas organizações sociais não se mantêm ou sustentam por muito tempo. Passa o autor boa parte de sua conhecida obra afirmando que a modernidade é fluida desde sua concepção, num processo de liquefação das chamadas estruturas sólidas tradicionais da sociedade.

Essas estruturas sólidas sociais seriam, em sua concepção e num primeiro momento histórico, pós Revolução Industrial, "[...] as lealdades tradicionais, os direitos costumeiros e as obrigações que atavam pés e mãos, impediam os movimentos e restringiam as iniciativas" (Cf.

BAUMAN, 2001, p. 10). Mais precisamente, sob o discurso da liberdade individual e primado da economia, os conceitos de Nação, família, bairro, comunidade, cidadania e moral diluíram-se em uma sociedade em que não há pontos de referência que assegurem a identidade coletiva (Cf. BAUMAN, 2001, p. 13).

Assim, todos os tradicionais parâmetros da sociabilidade perderam sua rigidez num mundo tomado, cada vez mais, pelas incertezas. Padrões e regras que orientavam as relações humanas perderam sua estabilidade. O “derretimento dos sólidos” tradicionalmente responsáveis por um senso de coletividade, de busca pelo bem comum, foram desfeitos. Os elos que poderiam unir as escolhas individuais e as coletivas, desapareceram (Cf. BAUMAN, 2001, p. 13).

A colocação, aparentemente vaga, guarda importante relação com o que o autor chama de papel determinante da economia: todo o mais, considerações de ordem moral, política e cultural não teriam vez e voz perante a “superestrutura” econômica:

O derretimento dos sólidos levou à progressiva libertação da economia de seus tradicionais embaraços políticos, éticos e culturais. Sedimentou uma nova ordem, definida principalmente em termos econômicos. Essa nova ordem deveria ser mais “sólida” que as ordens que substituíra, porque, diferentemente delas, era imune a desafios por qualquer ação que não fosse econômica (Cf. BAUMAN, 2001, p.11).

A economia toma, portanto, tamanha importância que dominaria a totalidade da vida humana (Cf. BAUMAN, 2001, p. 11). Ainda sobre a modernidade líquida e suas consequências, reflete HORITA (2015, p. 349), respaldado em Bauman, que o momento atual é de extremo individualismo, representado pelo provérbio popular “cada um por si e Deus por todos”. Estar-se-ia numa era onde os indivíduos devem lutar livremente por sua própria conta para se inserir numa sociedade cada vez mais seletiva econômica e socialmente.

Como diz BAUMAN (2007, p. 20), os indivíduos vivem em um mundo incuravelmente “fragmentado e atomizado, e, portanto, cada vez mais incerto e imprevisível”. Dessa maneira, as relações se tornaram cada vez mais solitárias. Por essa razão, BAUMAN (2007, p. 30) chega à ideia de que são poucas as pessoas que continuam a acreditar na

alteração da vida dos outros como algo relevante. Os efeitos da globalização sobre os seres humanos torna-os cada vez mais solitários, ocorrendo o enfraquecimento dos vínculos humanos e o afinamento da solidariedade (Cf. HORITA, 2015, p. 349).

Interessante perceber que a modernidade que se liquefez de padrões e estruturas antigas, descrita por BAUMAN, implicou num "derretimento" que tomou outra forma. É dizer que "nenhum molde foi quebrado sem que fosse substituído por outro" (2001, p. 14). Preocupa, sobretudo sob a perspectiva da fraternidade, pouco mais adiante, o prognóstico do mesmo autor, que vaticina:

[...] estamos passando de uma era de "grupos de referência" predeterminados a uma outra de "comparação universal", em que o destino dos trabalhos de autoconstrução individual está endêmica e incuravelmente subdeterminado, não está dado de antemão, e tende a sofrer numerosas e profundas mudanças antes que esses trabalhos alcancem seu único fim genuíno: o fim da vida do indivíduo.

[...]

A nossa é, como resultado de uma versão individualizada e privatizada da modernidade, e o peso da trama dos padrões e a responsabilidade pelo fracasso caem principalmente sobre o ombro dos indivíduos. (Cf. BAUMAN, 2001, p. 14-15).

Não se pode deixar de estabelecer uma crítica nesse ponto, não à obra de Bauman, mas sim à sociedade dos dias atuais: o individualismo despido de referências morais e coletivas opõe-se, em grande medida, à fraternidade. Ora, como compatibilizar uma sociedade contemporânea liquefeita de seus valores humanos relacionais com a fraternidade, que é, justamente, princípio fundamental baseado na unidade comum e relacional entre os seres humanos, de forma pacífica e consensual?!

Como já dito, ao final do subitem 2.2.7, a fraternidade enquanto valor-princípio pressupõe uma relação fraterna em torno dos Direitos Humanos que são universais, especialmente a partir do reconhecimento da dignidade da pessoa humana. A modernidade líquida desintegra a rede social de valores calcados na humanidade inerente a todos, transformando as pessoas em consumidores, ou mesmo em meros contribuintes (de tributos inclusive) sem que se vislumbre o porquê disso.

Na visão de BAUMAN (2001, p. 16-17), o mundo transformou os progressos tecnológicos, que aniquilaram as barreiras entre tempo e espaço, numa espécie de fim em si mesmo: a sociedade perdeu seus referenciais, derretidos que foram na modernidade, mas se tornaram escravos de uma nova visão individualista, aparentemente veloz e irrefreável.

BAGGIO (2009b, p. 13-14), amparado em BAUMAN (2011, p.123), apresenta a fraternidade como um dos lemas revolucionários, em substituição à atual modernidade. Hoje, diz o autor, no lugar da fraternidade, prefere-se a ideia de "rede" de relacionamentos construídos no mundo virtual. Em verdade, o autor italiano comenta e reforça a ideia, lançada por BAUMAN (2011, p. 123), de que a tríade revolucionária francesa da "liberdade, igualdade e fraternidade" foi substituída, respectivamente, por "segurança, paridade e rede".

Expressa-se da seguinte forma, referindo-se a cada um dos três princípios:

Em meu entendimento, no que se refere ao primeiro princípio, um número cada vez maior de pessoas que vive nos países desenvolvidos solicita hoje maior segurança (de ordem pública, de trabalho, de futuro) e está disposta a renunciar a uma parte de sua liberdade. A paridade que substitui a igualdade tem com ela uma semelhança superficial do tipo imitação, em relação aos consumos difundidos e ao status símbolo, de modo que vemos que muitos vestem a mesma roupa e usam os mesmos eletrodomésticos, mas possuem profundas diferenças nas oportunidades de escolha mais importantes; a possibilidade de educação, de moradia, de acesso à saúde. Finalmente, a paridade no supérfluo esconde a desigualdade no que é necessário.

Por "rede" pode-se entender - sob o aspecto negativo que o termo adquire neste discurso - a possibilidade que hoje a tecnologia entrega a cada indivíduo de construir (por exemplo, através da Internet) um conjunto de conexões, de relações virtuais, que estão totalmente disponíveis ao sujeito que as constrói. Não há relação com uma realidade que se resiste e se opõe, não há uma verdadeira relação com o outro - não há uma

alteridade real, porque se o indivíduo aborrece-se, simplesmente se desconecta. A rede, entendida nesse sentido, é uma expansão do "eu", substitutiva da relação humana real²⁵. (Cf. BAGGIO, 2009b, p. 12).

Essa visão de mundo favorece o que o autor chama de elite global contemporânea. Essa elite caracteriza-se por uma dominação pouco ou nada preocupada com o bem-estar dos dominados, muito menos em elevar moralmente a sociedade com renovados padrões. Quanto menos essa elite engajar-se na vida das populações subordinadas, melhor será. O "menos" - menos intervenção na vida pública, na vida das pessoas - é "mais", é melhor (Cf. BAUMAN, 2001, p. 22).

Ao indivíduo, despido de suas características humanas mais fraternas, como o sentimento de pertencimento e de relacionalidade com o outro (que ele não mais conhece), cabe lutar sozinho por sua vida ou, no máximo, de seus familiares, muitas vezes sem o conhecimento e o instrumental necessários para tamanha empreitada (Cf. BAUMAN, 2007, p. 20; BAUMAN, 2001, p. 21-22; HORITA, 2015, p. 349).

TOURAINÉ (2007, p. 119), preocupado com os males da contemporaneidade e refletindo sobre o indivíduo, afirma que a humanidade vive num momento de fragmentação do indivíduo em

²⁵ Tradução livre do texto em espanhol: "*A mi entender, en lo que se refiere al primer principio, un número cada vez mayor de personas que vive en los países desarrollados hoy solicita mayor seguridad (de orden público, de trabajo, de futuro) y está dispuesta, en cambio, a renunciar a una parte de libertad. La paridad que sustituye a la igualdad tiene una semejanza superficial de tipo imitativo, en relación a los consumos difundidos y a los status symbol, de modo que vemos que muchos se ponen la misma ropa y usan los mismos electrodomésticos, pero tienen profundas diferencias en las oportunidades de elección más importantes: la posibilidad de educación, de vivienda, el acceso a la salud. En definitiva, la paridad en lo superfluo esconde la desigualdad en lo necesario. Por "red" se puede entender –en el significado negativo que el término adquiere en este discurso– la posibilidad que hoy la tecnología entrega a cada individuo de construir (por ejemplo, a través de internet) un conjunto de conexiones, de relaciones virtuales, que están totalmente disponibles para el sujeto que las construye. No hay relación con una realidad que se resiste y que se opone, no hay una verdadera relación con el otro –no hay una real alteridad– porque si el individuo se aburre, se desconecta. La red, entendida en este sentido, es una expansión del yo, sustitutiva de la relación humana real.*" V. em BAGGIO, Antonio María. *Introducción: fraternidad y reflexión politológica contemporánea*. In: BAGGIO, Antonio María (org.). **La fraternidad en perspectiva política: exigencias, recursos, definiciones del principio olvidado**. Buenos Aires, Ciudad Nueva, 2009, p. 12.

múltiplas realidades. Isso dificulta o viver relacional próprio e essencial da fraternidade. Em suas palavras:

O indivíduo não passa então de uma tela sobre a qual se projetam desejos, necessidades, mundos imaginários fabricados pelas novas indústrias da comunicação. Essa imagem do indivíduo, que já não é mais definido por grupos de pertença, que é cada vez mais enfraquecido e que não encontra mais a garantia de sua identidade em si mesmo, pois já não é mais um princípio de unidade e é obscuramente dirigido por aquilo que escapa à sua consciência, serviu muitas vezes para definir a modernidade. (Cf. TOURAINE, 2007, p. 119).

Ainda dentro dessa perspectiva negativa da humanidade, a partir do derretimento das estruturas políticas e morais mais tradicionais, seguida do isolamento do indivíduo, ressalta BAUMAN (2007, p. 30), os vínculos entre as pessoas são frouxos e precários ao ponto de tornar-se **"tão difícil praticar a solidariedade** quanto compreender seus benefícios, ainda mais suas virtudes morais." (grifou-se). (Cf. BAUMAN, 2007, p. 30).

É necessário considerar concretamente a hipótese de que a sociedade, talvez, não deseje a fraternidade, nem mesmo a liberdade. BAUMAN, nesse ponto, afirma que as pessoas sentem-se satisfeitas com a falsa liberdade que detêm. Vivem em busca do consumo desenfreado, não desejam ser incomodadas de sua confortável posição e rejeitem a perspectiva da liberdade (2001, p. 27). Se não desejam a liberdade e a igualdade, como postular a fraternidade?

Em que pese o autor citar a solidariedade que, como já visto (no subitem 1.2.3), é diversa da fraternidade, não há dificuldade alguma em verificar que o valor-princípio da fraternidade encontra terreno inóspito em tempos de modernidade líquida. O individualismo, por característica, tende a gerar isolamento e desprazer na presença do outro. Suspeita-se das pessoas, desconfia-se de suas intenções, ou simplesmente o outro é um mecanismo de uso temporário para a satisfação dos interesses próprios (Cf. HORITA, 2015, p. 351).

De encontro a esse individualismo está o valor-princípio da fraternidade. Como já tratado no subitem 2.2.1, BAGGIO (2009a, p.102) claramente enuncia que uma das condições para a existência de um ambiente fraterno é a renúncia a qualquer forma de comunicação que instrumentalize o outro, de forma a usá-lo em favor de uma

motivação pessoal. A fraternidade pressupõe, estimula, orienta a sociedade na busca de um mundo mais amoroso, em que cada um se importa e se envolve com seu semelhante, dentro de um contexto de sociedade aberta que POPPER vislumbrou na Sociedade Aberta e Seus Inimigos (1998, p. 286-287).

A esfera pública, por sua vez, fora transformada em um local vazio, em que os valores e possíveis princípios norteadores estão a serviço de interesses privados. O Estado deixa de ser um espaço de diálogo e busca de soluções comuns. O âmbito privado passa a colonizar os espaços públicos e os indivíduos retornam de suas incursões ao público mais convictos ainda de que o modo adequado de viver a vida é o da solidão (Cf. BAUMAN, 2001, p. 22; 54-55).

Ressalta-se, aqui, desde já, que é dessa esfera pública que parte a instituição, cobrança e fiscalização dos tributos, dentre eles o Imposto sobre a Renda Pessoa Física, objeto do próximo Capítulo. O cenário revela-se, no mínimo, desafiador, quando não utópico para a aplicação, no Direito, da fraternidade. Mas não se pode mais investir numa fórmula de sociedade que tem, notoriamente, fracassado em suas metas de felicidade e bem estar. É preciso repensar, reinventar-se em uma nova compreensão de mundo que sob a perspectiva da fraternidade, enquanto princípio e categoria jurídica, propõe-se.

Por mais que se possa imaginar uma escassez de pessoas dispostas a essa alteração, acomodadas que estão na tristeza de seu individualismo, uma nova atitude é necessária e o Direito, aliado a outras categorias sociais como a política e o universo acadêmico, é um mecanismo promotor das mudanças necessárias para uma virada da modernidade líquida para uma modernidade - pode-se dizer desde já - fraterna (Cf. BAUMAN, 2001, p. 12).

HORITA acredita nessa possibilidade. Reflete que o Direito é promotor de mudança social:

[...] a tarefa da fraternidade não é fácil. Por outro lado, essa é a chance e a oportunidade que através uma nova consciência direcionada à felicidade e à paz, se desenvolva um planeta que poderá continuar habitável.

[...]

Assim, a fraternidade ocasiona uma superação da diferença entre os indivíduos de uma sociedade, de modo que por meio da fraternidade o homem se identifica com o outro, alcançando um ideal de

realização comum envolvendo todos. (2015, p.358).

Ainda refletindo sobre o poder transformador do princípio da fraternidade, OLIVEIRA e VERONESE ponderam que:

Em dias de gritantes conflitos, somente uma proposta que tenha uma matriz fraterna poderá, efetivamente, situar-se para o Direito como um *topos* diferenciado. Não se trata, como já ocorreu no passado e que se fez absolutamente necessário, de uma sólida crítica ao Direito, pois este situava-se como o lugar dos privilégios, das demandas individuais, da manutenção do poder. Hoje, ainda que atentos a esta visão, sempre necessária, para que não percamos a ideia de que o Direito deve ser sempre a concretização do justo, do ético, do equânime, a esta visão soma-se uma outra: a da fraternidade. (2015, p. 10).

Em sentido semelhante é o pensamento de CARDOZO OLIVEIRA (2015, p. 45). Para esse autor, a modernidade tal como se coloca e a globalização não ofereceram uma resposta para os problemas sociais. Nem mesmo o Direito tal como posto, composto por uma multiplicidade cada vez maior de leis, oferece de forma satisfatória para as mazelas da sociedade. Por isso, propõe o autor uma reconstrução normativa do Direito. Não se trata de extinguir as leis para que, só então, a fraternidade possa vicejar. Trata-se, isso sim, de ressignificar a estrutura da linguagem das leis. Dar às mesmas uma consistência diferente, em outro nível, como explica CARDOZO OLIVEIRA:

Não seria o caso, todavia, de operar uma desconstrução da lei para afirmar a normatividade do princípio da fraternidade. Ao contrário, trata-se da afirmação do caráter jurídico do princípio da fraternidade de modo a recuperar a consistência da lei, em outro nível, em meio à perda de sentido característica da realidade social pós-moderna. Nestes termos, a desconstrução pode operar uma espécie de efeito interno à reconstrução normativa, na medida em que permita colocar em questão a ideia de individuação, característica da modernidade, de

afirmação de uma subjetividade tutelada pelo ordenamento jurídico divorciada da presença do outro e, por sua vez, do princípio da fraternidade. (2015, p. 46).

De uma forma ou de outra, é essa a tarefa que se pretende propor por meio desta Tese: reconfigurar, partir do valor-princípio da fraternidade, o entendimento que se tem, particularmente, sobre a tributação no País, nas realidades impostas pelo Imposto sobre a Renda Pessoa Física. As realidades na esfera tributária, da mesma forma que na modernidade líquida de BAUMAN, são essencialmente de cunho individual. O contribuinte é visto como um número em termos de arrecadação, não como um ser humano digno e potencialmente apto a perder boa parte dessa dignidade por meio de uma tributação injusta, que o desconsidera em nome do numerário suficiente para manter o aparato estatal.

BAUMAN (2001, p. 99) trabalhou as questões que levaram à liquefação da modernidade. Sob os mais diversos aspectos demonstrou que o indivíduo de tal forma banalizou-se, isolado em sua individualidade, que a ele basta ser "consumidor" e - aqui se ousa incluir - e "contribuinte", um fim em si mesmo onde o "céu é o limite", isto é, tudo está bem enquanto for possível consumir e pagar seus tributos em dia, que o outro não perturbe.

Não há, entretanto, qualquer espécie de referência direta à fraternidade no conjunto de princípios constitucionais do Sistema Tributário Nacional, ou no Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66), ou ainda em outro diploma legal brasileiro. Na tributação, especificamente em princípios cujo valor humanitário faz-se mais presente, como nas variáveis desta Tese, capacidade contributiva e igualdade, nunca se procedeu a qualquer menção mais incisiva no sentido de propor a concretização desses princípios sob a perspectiva da fraternidade; essa escassez repete-se quando a possibilidade de aplicação efetiva desses princípios é direcionada para o IRPF.

A despeito dessa sentida ausência, a fraternidade, por sua importância, como se constatará a seguir, precisa permear toda a interpretação e aplicação da Constituição pátria. Isso inclui o que se denomina "Sistema Tributário Nacional", mais precisamente na concretização dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária no mais conhecido dos impostos, o Imposto sobre a Renda Pessoa Física, como forma de fazer com que estas máximas, tão relevantes para conferir um mínimo de dignidade aos seres humanos na

esfera tributária, tornem-se realidade concreta e fraterna para milhões de contribuintes em todo País.

3 IMPOSTO SOBRE A RENDA PESSOA FÍSICA

Repensar a tributação no País, sob o prisma fraterno, especialmente quando se trata do imposto que mais traz recursos aos cofres públicos, o Imposto sobre a Renda, pode e deve induzir uma mudança de atitude. É preciso afastar-se do cunho puramente arrecadatório e concentrado na incidência sobre a classe média e trabalhadora para adotar-se uma sistemática de cobrança mais justa. Nessa nova sistemática deve-se respeitar uma verdadeira igualdade e capacidade para contribuir com o IRPF. O contribuinte - é um ser humano com o qual não se deve apenas buscar entendimento, mas compreender que pode ter sua própria subsistência, quando não sua dignidade, atingida por uma pesada tributação sobre seus rendimentos.

Assim, a quarta variável a ser analisada será o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), com destaque para o Imposto sobre a Renda Pessoa Física (IRPF).

3.1 CONCEITO

O IRPF pertence a um espectro maior, composto genericamente pelo Imposto sobre a Renda (IR), que se subdivide, por sua vez, em Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Imposto sobre a Renda Pessoa física (IRPF). Embora presente no texto constitucional com um único nome: Imposto sobre a Renda, a tributação sobre a renda de pessoas físicas é diversa da que incide sobre as pessoas jurídicas (Cf. ALMEIDA, FALCÃO e GUERRA, 2016, p. 16).

É tributo de competência da União, conforme o disposto no art. 153, inciso III, da CRFB, e art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN), cobrável sobre acréscimos patrimoniais, que configurem renda ou proventos de qualquer natureza (Cf. CARRAZZA, 2013, p. 37). Detém extrema importância para o orçamento da União, constituindo-se como a principal fonte de receita tributária (Cf. RODRIGUES, 2009, p. 401). Tem função predominantemente fiscal, isto é, arrecadatória; no entanto, é inegável a sua importância como instrumento de intervenção do Poder Público no domínio econômico (Cf. SABBAG, 2009, p. 1009).

Ressalva CARRAZZA (2013, p. 37) que o artigo 153, inciso III, da CRFB de 1988, não conferiu ao legislador poderes absolutos para estender a cobrança do Imposto sobre a Renda a toda e qualquer espécie de remuneração. A expressão “renda ou proventos de qualquer natureza”, em verdade, confere ao legislador, tão-somente, a indicação,

mediante estrita observância da CRFB, dos fatos aptos a gerar a incidência do Imposto sobre a Renda.

É imposto que será tratado na Tese porque se identifica em alto grau com os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária. Isso porque incide direta e pessoalmente sobre os ganhos de expressiva parcela economicamente ativa da população brasileira. Dito de outra forma, o Imposto sobre a Renda influencia decisivamente no planejamento financeiro de milhões de famílias e empreendimentos empresariais por todo o Brasil. Se a parcela cobrada dos rendimentos ou proventos do contribuinte for excessiva, comprometerá a capacidade contributiva; desestabilizando a capacidade econômica do contribuinte, e romper-se-á, também, com a igualdade tributária. Deixará, com isso, de ser instrumento de redistribuição de renda para se tornar um pesado fardo a ser arcado pelos contribuintes.

Ainda, o Imposto sobre a Renda constitui, como asseveram ALMEIDA, FALCÃO e GUERRA (2016, p. 16), o primeiro pilar dos sistemas tributários existentes na contemporaneidade. Representa, em outras palavras, o eixo central da denominada tributação direta, contraposta à tributação indireta. Afirmam que a tributação sobre a renda está presente em quase todos os países do mundo, apresentando neles a característica da progressividade, consequência direta do princípio da capacidade contributiva (Cf. ALMEIDA, FALCÃO e GUERRA, 2016, p. 16).

Como se verá mais adiante, no próximo subitem, a progressividade das alíquotas do imposto sobre a renda possibilita que se tribute mais aqueles que mais podem pagar, ao passo que aqueles que pouco ou nada podem pagar - seja porque não têm renda, seja porque sua renda é considerada insuficiente para contribuir - pagam menos ou recebem o benefício da isenção de imposto sobre a renda (Cf. CÔELHO, 2017, p. 296).

3.2 OS CRITÉRIOS DA GENERALIDADE, UNIVERSALIDADE E PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

A legislação correlata correspondente ao IRPF é vasta. Partindo de seus pressupostos constitucionais, o dispositivo da CRFB que estipula a regra-matriz e determina a competência relativa ao IR é o artigo 153, inciso III, cuja dicção é a seguinte:

Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:
[...]
III – renda e proventos de qualquer natureza.

Além do inciso III, o parágrafo segundo do mesmo artigo constitucional estipula que:

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

Conforme RODRIGUES (2009, p. 402-403), quanto ao inciso I do parágrafo 2º do artigo 153, o princípio da generalidade impõe a todos que auferiram renda, nos termos das leis reguladoras do IRPF, que se sujeitem à tributação. Não se pode eximir pessoa alguma do pagamento por critérios pessoais: nacionalidade, posição social, local onde trabalha, dentre outros parâmetros. Há clara vinculação da generalidade com o princípio da igualdade tributária, insculpida no inciso II do artigo 150 da CRFB, uma vez que todos devem ser tributados de igual maneira, se se encontrarem na mesma situação de capacidade contributiva para o IRPF (RODRIGUES, 2009, p. 402-403). LEONETTI (2002, p. 237) acrescenta que a generalidade exige, como regra geral, que todas as pessoas que realizam, no plano concreto, o fato gerador correspondente, sujeitem-se ao imposto sobre a renda.

A universalidade do IRPF consubstancia-se em submeter todas as manifestações de renda do contribuinte à imposição tributária, afastando quaisquer privilégios em sede de análise dos rendimentos (ou proventos) percebidos, com exceção das imunidades tributárias gerais, previstas nas alíneas do inciso VI do art. 150 da CRFB (Cf. LEONETTI, 2002, p.237). O Imposto sobre a Renda, diz AMARO (2014, p. 388), também é universal, a fim de que todos os contribuintes que se enquadrem no fato gerador do IR devam pagá-lo.

Por sua vez, a progressividade guarda relação com a capacidade contributiva, determinando que rendas maiores deverão pagar IRPF em alíquotas maiores: dito de outra maneira, à medida que aumenta a capacidade de contribuir, maior será a alíquota do IRPF (Cf. RODRIGUES, 2009, p. 402-403).

CÔELHO (2017, p. 296) reúne, num só pensar, os critérios da generalidade, universalidade e progressividade aos princípios da

capacidade contributiva e da igualdade tributária. Afirma que a junção do parágrafo segundo do artigo 153 da CRFB/1988 - generalidade, universalidade e progressividade – ao disposto no inciso II do artigo 150 da CRFB/1988 (igualdade) expressa que o IR deve ser cobrado, tanto quanto possível e respeitada a capacidade contributiva, de todas as pessoas que realizem o fato gerador deste imposto.

Ainda, o Imposto sobre a Renda deve ser progressivo conforme a igualdade tributária, atentando-se para a capacidade contributiva. Dito de outra maneira, a progressividade determina que os contribuintes de maior renda devam pagar alíquotas maiores de IR, tratando-se igualmente contribuintes no mesmo patamar de capacidade contributiva e desigualmente os que possuem capacidades diferentes (Cf. CÔELHO, 2016, p. 296). AMARO (2014, p. 388) acrescenta que a conjugação dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária atuam conjugadamente com os postulados da universalidade, generalidade e progressividade. Assim, quem possui reduzida capacidade econômica deve pagar menos Imposto sobre a Renda, ou nada pagar.

CALIENDO (2009b, p. 155), sob influência da análise econômica do Direito, apresenta outra abordagem acerca da progressividade. Afirma que toda e qualquer discussão sobre a progressividade passa, necessariamente, pela forma como se estrutura a distribuição de renda de determinada sociedade. Acresce que a influência da progressividade sobre o Imposto sobre a Renda depende de determinadas categorias fundamentais. A primeira delas seria a distinção entre renda bruta (*gross-incomes*) e renda líquida (*net-incomes*).

A renda bruta, segundo o autor, diz respeito à distribuição de renda antes da transferência dessa mesma renda (por ele compreendida como riquezas) por meio da tributação; já a renda líquida dá-se após a distribuição da renda (das riquezas) operacionalizada por meio da tributação sobre a renda. Seja antes ou depois da tributação, o autor percebe que há melhor distribuição de renda se houver uma transferência progressiva de renda dos mais ricos aos mais pobres. Assim, o princípio da progressividade do Imposto sobre a Renda tem o intuito de transferir riquezas, de forma progressiva, via IR, dos mais ricos para os mais pobres (Cf. CALIENDO, 2009b, p. 155).

Pouco mais adiante, o mesmo autor declara que a tributação sobre a renda deve levar em consideração os diversos momentos do ciclo econômico de uma pessoa. Em outras palavras, deve-se tributar a renda nos momentos, bons e ruins, em termos econômicos, pelos quais uma pessoa passa em sua vida. Exemplifica referindo-se à baixa renda da

maioria das pessoas quando inicia a carreira profissional, ocasionando, com isso, menor renda e menor possibilidade de pagar o Imposto sobre a Renda correspondente (Cf. CALIENDO, 2009, p. 155).

De forma semelhante, mas não idêntica, a tributação sobre a renda dos mais idosos deve levar em conta que estão em momento de aumento de despesas com saúde e, simultaneamente, contam com o recebimento de proventos, pensões, aposentadorias e recursos do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS). Não obstante, quanto o indivíduo chega ao auge de sua carreira profissional, plenamente capaz, percebe maior renda e, assim, detém melhores condições de contribuir com o Imposto sobre a Renda (Cf. CALIENDO, 2009b, p. 155-156).

Ressalva CALIENDO (2009b, p. 155-156) que que a tributação, isoladamente, não é capaz de alterar a distribuição de renda num dado país. As políticas de distribuição de renda bruta, antes da tributação sobre a renda, exigem a aplicação da alíquota adequada de Imposto sobre a Renda.

HAYEK (2005, p. 742) analisou a tributação das mais diversas economias ocidentais, sobretudo a forma como nelas se aplicava a progressividade. Concluiu que a difusão da progressividade nas principais democracias partiu, antes de mais nada, de uma política de alteração da estrutura de rendas de uma dada sociedade, substituindo-a por um padrão regulado via progressividade. Argumentou, ainda, que o lucro agregado por exercentes de atividades empresariais deveria ser diminuído, via maior tributação progressiva sobre a renda, em determinados ciclos econômicos, como forma de redução dos desequilíbrios macroeconômicos (Cf. HAYEK, 2005, p. 745).

O autor questiona a efetividade dessa maior tributação sobre a renda dos mais ricos via progressividade, assim como a distribuição dos valores arrecadados com a tributação progressiva sobre a renda. A forma como é empregada a arrecadação, por ele chamada de renda líquida, deveria, em seu pensar, direcionar-se aos mais pobres (Cf. HAYEK, 2005, p. 745).

3.3 PROGRESSIVIDADE DO IRPF NO BRASIL NOS ÚLTIMOS QUATRO ANOS

Questão relacionada ao Imposto sobre a Renda e diretamente ao tema da Tese diz respeito à suposta progressividade do imposto cobrado no Brasil como forma de concretização dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária. Como já dito no subitem 3.2, o IRPF é progressivo, ou seja, incide sobre as pessoas físicas de acordo

uma média de valores mensais auferidos pelo contribuinte que, no Brasil, se enquadram numa Tabela progressiva.

Utilizando recorte dos últimos quatro anos, os mais recentes em termos de atualização das rendas e proventos submetidos à incidência do IRPF, no ano-calendário de 2015 configurou-se da seguinte forma (entre janeiro e março de 2015)²⁶:

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 1.787,77	-	-
De 1.787,78 até 2.679,29	7,5	134,08
De 2.679,30 até 3.572,43	15	335,03
De 3.572,44 até 4.463,81	22,5	602,96
Acima de 4.463,81	27,5	826,15

De março até dezembro do mesmo ano, e dali por diante até os dias atuais, as alíquotas e valores são os seguintes²⁷:

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
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

²⁶ Dados extraídos diretamente do site da Receita Federal, em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>. Acesso em 6 nov 2018.

²⁷ Dados extraídos diretamente do site da Receita Federal, em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>. Acesso em 6 nov 2018.

Interessante observar que a progressividade, instrumento de implementação e concretização da capacidade contributiva e da igualdade tributária, não tem sido corretamente observada. Pode-se arguir que, sob prisma técnico, há uma tabela em que as alíquotas “progridem” em face dos ganhos dos contribuintes. Entretanto, fato é que o histórico do Imposto Sobre a Renda demonstra, especialmente do final da década de 1990 em diante, uma redução na quantidade de alíquotas existentes. Isso porque “A tabela progressiva que no exercício de 1989, ano-base de 1988, comportava nove classes e alíquotas variáveis de 10% a 45% passou no ano seguinte para três classes, inclusive a de isenção, e duas alíquotas: 10% e 25%.” (Cf. NÓBREGA, 2014, p.113).

As alíquotas progrediam conforme o montante da renda. Com a Lei 7.713/1988, posteriormente modificada pela Lei nº 9.250/1995, várias alíquotas existentes foram substituídas, restando apenas a alíquota 0, a de 15 e a de 25%, com o intuito oficial de simplificar o IRPF (Cf. NÓBREGA, 2014, p. 59 e 100). Quando se observam as alíquotas adotadas pelo Brasil para o IRPF desde 1978, destaca QUEIROZ (2009, p. 41), vê-se o retrocesso na quantidade – e por consequência, na progressividade – das alíquotas, como demonstra o quadro elaborado pelo autor:

Quadro 1 - Demonstrativo da progressividade do imposto sobre a renda, pessoa física, das alíquotas vigentes no Brasil

Período de vigência	Quantidade de classes de renda (faixas)	Alíquotas (%)
1979 a 1982	12	0 a 55
1983 a 1985	13	0 a 60
1986 a 1987	11	0 a 50
1988	9	0 a 45
1989 a 1991	3	10 e 25
1992	2	15 e 25
1995	3	15 a 35
1996 a 1997	2	15 e 25
1998 a 2008	2	15 e 27,5
2009 a	4	7,5 a 27,5

Ressalta-se que desde 2009 as alíquotas não se alteraram, mantendo-se em 0, 7,5%, 15%, 22,2% e 27,5%. Não há como olvidar, independentemente de análise mais pormenorizada, que são poucas alíquotas para inúmeras variações de renda existentes no País.

Nessa direção, LEAL e LAZZARI (2017, p. 6) demonstram que a tributação sobre a renda acarreta forte impacto na distribuição de renda brasileira que, em regra, ou se torna regressiva, ou anemicamente progressiva. Explicam os autores que, apesar de a tributação direta como

um todo ter um caráter progressivo, o tratamento tributário das rendas mais elevadas no Brasil provoca um "truncamento" na progressividade do Imposto sobre a Renda Pessoa Física no topo da distribuição de renda. Quer dizer, de certo ponto em diante (dos que pagam 27,5% em diante de IRPF) agrupam-se contribuintes de classe média, classe média alta e classe alta, todos com capacidades contributivas diferentes, mas inseridos no mesmo patamar (27,5%) da Tabela Progressiva do IRPF (Cf. LEAL e LAZZARI, 2017, p. 6).

Quanto menos progressividade, menores são as chances de contemplar, com justiça fiscal, o princípio da capacidade contributiva. Como já dito, viola-se também a igualdade tributária, vez que se coloca no mesmo patamar de contribuição para os cofres públicos federais contribuintes que não se encontram em situação equivalente.

LEAL e LAZZARI (2017, p. 6) atribuem às alterações da legislação do IRPF das últimas três décadas como razão para a regressividade. Acrescentam, ainda, que contribuíram para a regressividade do IRPF, entre as quais estão a:

[...] desoneração de impostos das empresas e do capital; isenção de imposto de renda sobre distribuição de lucro a pessoas físicas; redução da progressividade do imposto de renda; e não correção da tabela de imposto de renda de 1996 a 2001 — que levou, ao longo do tempo, à inclusão, entre os não isentos, de pessoas de categoria de renda mais baixa que tenham aferido aumentos nominais de renda (não reais) (Cf. LEAL e LAZZARI, 2017, p. 6).

Por isto, quanto menor a progressividade, mais imperfeita é a aplicação do princípio da capacidade contributiva do artigo 145, §1º, da CRFB. Segundo KANITZ *at al.*, quanto aos valores que compõem as faixas de rendimentos tributáveis:

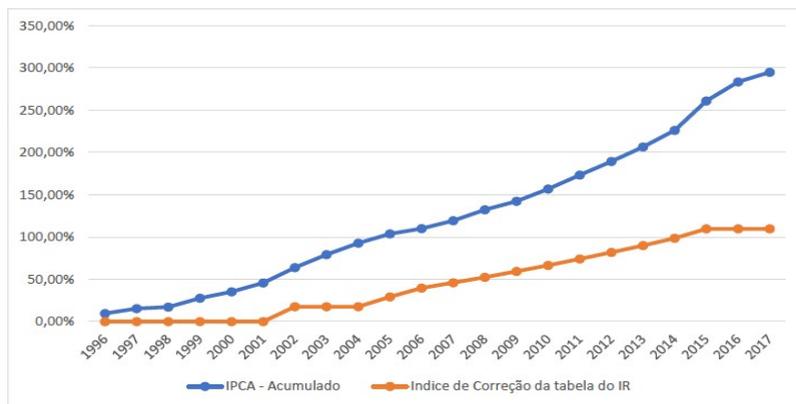
O Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF é uma das grandes fontes de arrecadação para o governo federal. Conforme a Receita Federal do Brasil, em 2017, somente o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF, contribuição sobre salários, representou 8,52% do valor arrecadado do ano. No que tange à justiça social, a tabela deste imposto não sofre correção há dois anos (2016 e

2017) e, somados aos anos anteriores, a contar da estabilização da economia em 1996, ocorreram apenas 12 atualizações da tabela em 21 anos, e com índices não condizentes aos de reajuste de preços de produtos e serviços no mercado nacional. Esse cenário impacta significativamente no orçamento familiar, comprometendo as finanças das famílias brasileiras. (2018, p. 1).

Com efeito, desde 1996, apenas doze atualizações da Tabela Progressiva do IRPF foram realizadas.

A tabela com as faixas de renda e correspondentes alíquotas não mudou desde o ano de 2015. KANITZ *at al.* (2018, p. 8-11) compararam a tabela do IRPF com o Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA)²⁸. Os autores foram além, confrontando o IPCA (índice de inflação) acumulado de cada ano com os índices de correção anuais da Tabela Progressiva do IRPF, com o propósito de calcular a defasagem da correção da tabela do imposto. Compilaram os dados entre os anos de 1996 e 2017 e os apresentaram na forma que segue KANITZ *at al.* (2018, p. 10):

Gráfico 1 - Evolução do IPCA e da Tabela do Imposto de Renda – Período 1996 a 2017



Fontes: Site da Receita Federal do Brasil, 2018
Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, 2018

²⁸ O IPCA é o índice oficial da inflação no Brasil, vez que serve de base de comparação entre a meta de inflação do governo e o índice efetivamente constatado. É empregado pelo Banco Central do Brasil em seus relatórios oficiais, porquanto mede o custo de vida, com suas peculiaridades, em cada região.

Adensando mais os dados compilados em tabela anterior²⁹, os autores concluíram que os índices aplicados para atualização da tabela do IRPF, salvo em alguns anos, não foram condizentes aos índices de reajuste de preços de produtos e serviços, levantados pelo IBGE, o IPCA do mesmo período, e, mesmo nos anos em que o índice aplicado foi maior, ainda assim não foi suficiente para que a equidade fosse atingida. O IPCA dos anos 2006 a 2017 está (acumulado) em 294,91%, enquanto o percentual de correção da tabela dos mesmos anos está em 109,63%. Isto nos leva a uma defasagem total acumulada de 88,4% para o ano de 2017, se aplicado o índice sugerido. (Cf. KANITZ *at al.*, 2018, p. 10).

Ainda sobre os critérios da generalidade, universalidade e progressividade, segue interessante acórdão que confirma seu emprego em se tratando de Imposto sobre a Renda Pessoa Física:

O critério de cálculo do imposto sobre a renda retido na fonte é estabelecido legalmente e seu recolhimento guia-se pelo denominado "regime de caixa", ou seja, o valor total recebido, desde que tributável, deve ser considerado como um único auferimento de renda, enquadrando-se nos critérios legais vigentes à época do referido recebimento. A norma incide de igual maneira para todos aqueles que auferem renda. A Constituição Federal, em seu artigo 153, parágrafo 2º, inciso I, **determina que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza seja informado, nos termos da lei, pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade.** Destarte, o referido tributo deverá incidir sobre todas as espécies de rendas e proventos (universalidade), auferidas por quaisquer espécies de pessoas (generalidade) e quanto maior o acréscimo de patrimônio, maior deverá ser a alíquota aplicável (progressividade). O constituinte originário atribuiu ao legislador ordinário, ao exercer a sua competência tributária atinente ao imposto sobre a renda, a tributação de rendas e os proventos de qualquer natureza de forma geral e não seletiva, isto é, sem qualquer

²⁹ A tabela completa que resultou no gráfico acima encontra-se disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4429/4430>. Acesso em 6 jan 2019.

diferenciação entre as espécies de renda ou proventos, em decorrência da origem, natureza ou destino. O critério da progressividade está sendo respeitado, pois diz respeito à gradação da tabela de imposto sobre a renda, segundo o rendimento auferido, com a diferenciação de alíquotas, faixas de isenção e parcelas a deduzir. O princípio da progressividade conjuga-se com o princípio da capacidade contributiva, ambos informando o prefalado "regime de caixa". Destarte, o princípio da progressividade não impede a tributação de haveres acumulados que são quitados de uma única vez, como em geral ocorre em sede judicial Tribunal Regional do Trabalho da 2ª Região. (TRT-2ª Região, Agravo de Petição nº 2252200305502001, 2009).

O julgado proferido pelo Tribunal Regional do Trabalho da 2ª Região, referente ao Imposto sobre a Renda, reafirma os critérios da universalidade, afirmando que o tributo incide sobre todas as espécies de rendas e proventos. O aresto faz o mesmo em relação à generalidade, quando estabelece que o Imposto sobre a Renda estende-se a quaisquer espécies de pessoas e confirma: quanto maior o acréscimo de patrimônio, maior deverá ser a alíquota aplicável, conforme o princípio tributário da progressividade. Ainda, faz menção à capacidade contributiva, conjugando-o com a progressividade.

3.4 ASPECTOS HISTÓRICOS DESTACADOS DO IMPOSTO SOBRE A RENDA NO BRASIL

O Imposto sobre a Renda tem uma rica e detalhada história no Brasil, que ora passa pelas Constituições, ora pela extensa legislação infraconstitucional, ora por características econômicas e sociais vividas no País desde o século XIX. A ideia nesse subitem não é fazer um retrato absolutamente minudente de toda a história, mas, tão-somente, agregar alguns aspectos pertinentes do Imposto sobre a Renda no Brasil e que guardam relação com o tema da Tese.

3.4.1 As primeiras Constituições (1824 e 1891) e a ausência de um Imposto sobre a Renda específico no Brasil

A primeira Constituição brasileira, de 1824, nada disse a respeito das competências em matéria tributária dos governos central, das províncias, dos Municípios e das vilas (Cf. LEONETTI, 2017, p. 16). Essa omissão, deu-se, segundo LEONETTI (2002, p. 35) porque o poder fiscal concentrava-se na pessoa do Imperador. Limitava-se a assinalar, no artigo 36, a seguinte redação:

Art. 36. É privativa da Câmara dos Deputados a Iniciativa.
I. Sobre Impostos.
II. Sobre Recrutamentos.
III. Sobre a escolha da nova Dynastia, no caso da extinção da Imperante³⁰.

Tal omissão ocorria porque aos poderes estavam concentrados na figura do Imperador (Cf. LEONETTI, 2017, p. 16). Já a primeira Constituição da República (BRASIL, 1891), preocupou-se em disciplinar os tributos federais e estaduais, mas se omitiu quanto aos tributos de competência dos Municípios (Cf. LEONETTI, 2017, p. 16). No Título “Das Disposições Preliminares”, logo no início do texto daquela Carta constitucional, os artigos 7º e 8º declinavam, respectivamente, os impostos de competência da União e dos Estados.

O artigo 7º dispunha que:

Art 7º - É da competência exclusiva da União decretar:
1 º) impostos sobre a importação de procedência estrangeira;
2 º) direitos de entrada, saída e estadia de navios, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, bem como às estrangeiras que já tenham pago impostos de importação;
3 º) taxas de selo, salvo a restrição do art. 9º, § 1º, nº I;
4 º) taxas dos correios e telégrafos federais.

³⁰ BRASIL. Carta da Lei de 25 de março de 1824. **Manda observar a Constituição Política do Imperio, oferecida e jurada por Sua Majestade o Imperador**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm. Acesso em 12 set 2018.

[...]

§ 2º - Os impostos decretados pela União devem ser uniformes para todos os Estados.

Curiosamente, nada fora dito no texto da Constituição Republicana de 1891 acerca de imposto sobre a renda. Apenas o artigo 10 estabelecia, resumidamente, que “É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente”, numa espécie de gênese da imunidade tributária recíproca, prevista na CRFB de 1988 no artigo 150, inciso VI, alínea *a*³¹.

Para LEONETTI (2002, p. 32), a Constituição de 1891 não previu expressamente uma tributação sobre a renda, mas conferiu competência concorrente à União e Estados para instituírem esse tributo. O texto do artigo 34, parágrafo 4º, da Constituição de 1891, cingia a questão da tributação federal à competência do Congresso Nacional para “regular a arrecadação e a distribuição de rendas federais”³².

O Imposto sobre a Renda foi efetivamente introduzido no País pela Lei nº 4.625, no dia 31 de dezembro de 1922³³ (BRASIL, 1922) , conforme se observa no item a seguir.

3.4.2 Surgimento e aperfeiçoamento do Imposto sobre a Renda no Brasil a partir de 1922

O escopo da Lei 4.625 (BRASIL, 1922) era orçar a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício financeiro do ano seguinte (Cf. NÓBREGA, 2014, p. 31). O artigo 31, *caput*, dispunha que:

Art. 31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será, devido, anualmente, por toda a

³¹ BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos da Republica do Brasil de 25 de fevereiro de 1891**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em 15 set 2018.

³² BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos da Republica do Brasil de 1891**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em 15 set 2018.

³³ BRASIL. Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922. **Orça a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1901-1929/L4625.htm>. Acesso em 15 set 2018.

pessoa physica ou juridica, residente no territorio do paiz, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto liquido dos rendimentos de qualquer origem (BRASIL, 1922, p. 15-16).

Pouco mais adiante, a lei estipulava, no mesmo artigo, as situações de isenção e deduções:

[...]

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 deducções seguintes:

a) imposto e taxas;

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

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

d) as despesas ordinarias realizadas para conseguir e assegurar a renda (BRASIL, 1922, p.16).

O início da mesma lei trazia em sua redação do Título IV:

IMPOSTO SOBRE A RENDA. Dividendos e quaesquer outros productos de acções (inclusive as importâncias retiradas do fundo de reserva ou de outro qualquer, para serem, á conta de qualquer verba do balanço, ou sob qualquer titulo, entregues aos accionistas, ou para pagamento de entrada de acções novas ou velhas) de companhias ou sociedades anonymas e commanditas por acções; e sobre juros de obrigações e de debentures de companhias ou sociedades anonymas e commanditas por acções, e sobre o lucro liquido das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, tenham taes

companhias, sociedades e commanditas sua séde no paiz ou no estrangeiro (BRASIL, 1922, p. 6).

O legislador da época preocupou-se, desde o início, em delimitar o fato gerador do imposto sobre a renda, estendendo sua abrangência, por exemplo, aos dividendos provenientes de ações de sociedades anônimas e sociedades em comandita por ações. O mesmo pode-se dizer no tocante a juros de obrigações e às debêntures das sociedades anônimas e das sociedades em comandita por ações, assim como ao lucro líquido das sociedades limitadas, evidenciando que mesmo que estivessem sediadas em outro país que não o Brasil sofreriam a incidência do Imposto sobre a Renda.

Pouco mais adiante, a Lei nº 4.625/1922 estabelecia algumas alíquotas específicas, do Imposto sobre a Renda incidente:

[...] sobre o lucro líquido das casas bancarias e das casas de penhores; sobre bonificações ou gratificações aos directores, presidentes de companhias, empresas ou sociedades anonymas - até 7 %, 5 %; de mais de 7 %, 6 % sobre o que accrescer; de mais de 12 %, 7 % sobre o que accrescer.

[...]

48. Imposto sobre o lucro das profissões liberaes, na razão de, até 100:000\$ por anno, 3 %; de mais de 100:000\$, até 300:000\$, 4 %; sobre o que accrescer, 5 %.- Lei n. 4.440, 31 de dezembro de 1921.

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. (BRASIL, 1922, p. 6-7).

Destacando-se as partes do texto que se referiam ao Imposto incidente sobre a Renda das Pessoas Físicas, denota-se que as alíquotas

das diversas atividades tributáveis variavam entre 5 e 10%; referiam-se às mais diversas atividades econômicas presentes naquele período da história brasileira, como dividendos e produtos de ações decorrentes de participação em sociedades empresariais, sobre juros decorrentes de investimentos bancários e garantias reais (hipotecas), sobre lucros fortuitos e valores distribuídos em sorteios e sobre o lucro amealhado por profissionais liberais.

Na divisão por itens acima, um item específico - o de número 49 - , fazia incidir o imposto sobre vencimentos de cargos do Poder Executivo e Legislativo, bem como sobre vencimentos dos professores e soldo dos militares. Entretanto, apesar de estar previsto na Lei nº 4.625 (BRASIL, 1922), o Imposto sobre a Renda foi efetivamente instituído no Brasil meses depois, precisamente em 31 de dezembro de 1923, pela Lei 4.783 (BRASIL, 1923) (Cf. LEONETTI, 2002, p. 32). Essa lei foi promulgada à época para o orçamento da Receita Geral da então denominada República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício financeiro de 1924³⁴.

Seu texto, sensivelmente mais claro, continha em seu artigo 3º a seguinte redação:

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

1ª categoria - Commercio e qualquer exploração industrial, exclusive a agricola.

2ª categoria - Capitaes e valores mobiliarios.

3ª categoria - Ordenados publicos e particulares, subsidios, emolumentos, gratificações, bonificações, pensões e remunerações sob qualquer titulo e fôrma contractual.

4ª categoria - Exercicio de profissões não commerciaes e não comprehendidas em categoria anterior. [...]

Nota-se a expressa referência à Lei nº 4.625 (BRASIL, 1922), mas com descrição mais organizada dos fatos aptos à cobrança do imposto sobre a renda. A Lei 4.783 (BRASIL, 1923), incluiu

³⁴ BRASIL. Lei nº 4.783, de 31 de dezembro de 1923. **Orça a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1924**. Disponível em <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1920-1929/lei-4783-31-dezembro-1923-564689-publicacaooriginal-88627-pl.html>>. Acesso em 16 set 2018.

expressões como "commercio e qualquer exploração", "sob qualquer título e forma contratual", no intuito de ampliar o espectro de incidência do imposto para as mais variadas atividades econômicas sem a necessidade de descrevê-las em tantos pormenores, como fazia a Lei nº 4.625/1922 (Cf. ALMEIDA, FALCÃO e GUERRA, 2016, p. 17).

LEONETTI (2017, p. 17) ressalta que a forma de cálculo do Imposto sobre a Renda era a chamada cédular. Os rendimentos tributáveis eram classificados em quatro cédulas, com o acréscimo de mais uma com a Lei orçamentária de 31 de dezembro de 1924.

A partir de 1926 criou-se regime das deduções da base de cálculo do Imposto sobre a Renda. Podiam ser deduzidos do imposto as despesas com o cônjuge, crianças, pais maiores de 60 anos e até filhas ou irmãs solteiras, ou viúvas, sem "arrimo". Pertinente evidenciar que o regime de deduções legais do Imposto sobre a Renda permanece até hoje, com modificações que foram se implementando ao longo das décadas e que serão mais adiante destacadas (Cf. NÓBREGA, 2014, p.42).

3.4.3 Imposto sobre a Renda no Brasil nas décadas de 1930 e 1940: as Constituições de 1934 e 1946 e legislação sexista

A Constituição promulgada em 1934 amplificou os tributos, estendendo sua disciplina para o âmbito municipal, fato que, até a Constituição Republicana de 1891, não havia ocorrido (Cf. LEONETTI, 2017, p. 16)³⁵. VARSANO (1996, p. 3) afirma que a Constituição daquela época possibilitou aos Municípios a criação do Imposto de licenças, imposto predial e territorial urbano, imposto sobre diversões públicas e imposto cédular sobre a renda de imóveis rurais, além de taxas sobre serviços municipais.

Já a Constituição de 1934 previu, pela primeira vez, os impostos residuais da União e as contribuições de melhoria, de competência comum dos entes federados (Cf. LEONETTI, 2017, p. 16).

A Constituição de 1937 pouco modificou o texto na área tributária, quando comparado à Constituição de 1934³⁶. Os estados

³⁵ BRASIL. **Constituição da Republica dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em 16 set 2018.

³⁶ BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm. Acesso em 16 set 2018.

perderam parte de sua competência para tributar o combustível, bem como os Municípios, com a retirada da competência para tributar a renda das propriedades rurais. De outro lado, a competência residual tributária restringiu-se aos estados, sem qualquer repartição da arrecadação (Cf. VARSANO, 1996, p. 4).

A década de 1940 revelava preocupação com um insumo importante para a indústria da época: o carvão. Segundo VARSANO:

[...] a Lei Constitucional nº 3 vedou aos estados o lançamento de tributos sobre o carvão mineral nacional e sobre combustíveis e lubrificantes líquidos e a nº 4 incluiu na competência privativa da União o imposto único sobre a produção, o comércio, a distribuição, o consumo, a importação e a exportação de carvão mineral e dos combustíveis e lubrificantes líquidos de qualquer origem. (1996, p. 4).

O final das décadas de 1930 e 1940 revelaram, também, o rápido crescimento do imposto de vendas e consignações, a principal fonte de receita dos estados. Houve uma evolução de 45% do total arrecadado pelos estados no início da década de 1940, para cerca de 60% no ano de 1946. Curiosamente, o Imposto sobre a Renda, que já figurava dentre os impostos federais desde 1923, não era a principal fonte arrecadatória da União. O imposto de importação era a maior fonte de receita até o final da década de 1930 e, depois disso, o imposto de consumo passou a prevalecer (Cf. VARSANO, 1996, p. 4)³⁷.

Ainda na década de 1940, um aspecto do Imposto sobre a Renda Pessoa Física merece destaque. A partir da redação do Decreto-lei nº 3.200 (BRASIL, 1941), que dispunha, segundo seu Preâmbulo, sobre a “organização e proteção da família”, nasceu a peculiar figura do que ficou tachado de “Imposto sobre a Renda de Solteiros”³⁸. Segundo NÓBREGA (2014, p. 55-56), o que hoje pareceria um despropósito sob a ótica da igualdade – um dos vértices desta Tese – foi considerado pelo

³⁷ O imposto de importação perdeu muito de sua importância com a Segunda Guerra Mundial, principalmente a partir de 1942. Desse ano em diante, revelou-se pouco importante em termos de arrecadação, a ponto de o governo federal passar a empregá-lo como mecanismo extrafiscal de implementação de políticas econômicas protecionistas a partir da década de 1950 (Cf. VARSANO, 1996, p. 4).

³⁸ BRASIL. Decreto-lei nº 3.200, de 19 de abril de 1941. **Dispõe sobre a organização e proteção da família**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del3200.htm. Acesso em 16 set 2018.

legislador da época como normal no sentido da organização e proteção da família, conforme preâmbulo do texto normativo e seguintes artigos:

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

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

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

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

NÓBREGA (2014, p. 56) ressaltou que, após acaloradas discussões, tal diferenciação na cobrança do Imposto sobre a Renda foi revogada pelo artigo 22 da Lei nº 4.357 (BRASIL, 1964)³⁹.

Ainda na década de 1940, veio à lume outro ato administrativo normativo de cunho sexista. O Decreto-lei nº 4.419 (BRASIL, 1942), deixava claro que para o quadro permanente do Ministério da Fazenda, no órgão nominado Divisão do Imposto de Renda, para o cargo de contador – eram os contadores responsáveis pela administração tributária até então –, só estavam habilitadas pessoas do sexo masculino

³⁹ BRASIL. Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964. **Autoriza a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional, altera a legislação do imposto sobre a renda, e dá outras providências.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4357.htm. Acesso em 16 set 2018.

(Cf. NÓBREGA, 2014, p. 60)⁴⁰. A Exposição de Motivos do Decreto-lei nº 4.419/1942 considerava que:

Tendo sido criados, pelo decreto-lei número 4.419, de 29 de junho de último, 150 lugares na classe inicial da carreira de Contador, Quadro Permanente deste Ministério, para serem lotados na Divisão do Imposto de Renda (arts. 1º e 3º), esta Secretaria de Estado, com o aviso nº 75, de 15 de julho seguinte, sugeriu ao Departamento Administrativo do Serviço Público só fossem admitidos à inscrição, para as provas do concurso respectivo, candidatos do sexo masculino.

[...]

Aos contadores do imposto de renda cabe exercer a fiscalização desse tributo, mediante perícias contábeis, quase sempre realizadas em empresas e estabelecimentos de grande movimento

[...]

3. A prática tem demonstrado que o mister de fiscalização, pelas circunstâncias especialíssimas em que se processa, não deve ser atribuído a mulheres. Por força desse critério, somente aos candidatos do sexo masculino é permitido o ingresso nas carreiras de agente fiscal do imposto de consumo, polícia fiscal, escrivão de coletoria e coletor. (Cf. NÓBREGA, 2014, p. 60).

A Exposição de Motivos convenceu o Presidente da época, Getúlio Vargas, que aprovou a redação do Decreto-lei 4.419 (BRASIL, 1942) (Cf. NÓBREGA, 2014, p. 60). O ingresso de mulheres como fiscais do imposto sobre a renda só foi aceito na metade da década de 1950, ao se discutir a criação do cargo de Fiscal do Imposto sobre a renda (Cf. NÓBREGA, 2014, p. 60).

De outra parte e um pouco mais adiante na história, a Constituição de 1946, conforme LEONETTI (2017, p. 16), manteve a divisão das competências tributárias da Constituição de 1934, mas foi

⁴⁰ BRASIL. Decreto-lei nº 4.419, de 29 de junho de 1942. **Cria cargos no quadro permanente do Ministério da Fazenda, e dá outras providências.** Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1940-1949/decreto-lei-4419-29-junho-1942-414515-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em 17 set 2018.

além, dando a essa divisão maior rigidez⁴¹. Nessa direção, BALEEIRO e SOBRINHO afirmam que:

Várias inovações apresentaram a discriminação das rendas entre a União, Estados e Municípios (arts. 15 a 21), desaparecendo as referências à bitributação das Constituições de 1934 e 1937. Entendeu-se que toda bitributação (exigência do mesmo tributo por diferentes pessoas de direito público) seria inconstitucionalidade, sem que se precisasse dizê-lo por evidente. Além de indicados os impostos da competência exclusiva ou privativa da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, dispôs-se que outros só poderiam ser instituídos pela União ou Estados (nunca pelos Municípios). O imposto assim criado pela União excluiria o do Estado, mas seria arrecadado por este. Em qualquer caso, decretado, no campo da competência concorrente, pela União ou pelo Estado, o produto da arrecadação seria partilhado na base de 20% para os cofres federais; 40% para os estaduais; e 40% para os municipais. (2012, p.12).

Além das questões envolvendo a repartição das receitas com tributos, a Constituição de 1946 foi breve na questão do Imposto sobre a Renda. No artigo 15, inciso IV, previu a competência da União para o Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza; no mesmo dispositivo, mas no parágrafo 4º, dispôs que “A União entregará aos Municípios, excluídos os das capitais, dez por cento do total que arrecadar do impôsto de que trata o inciso IV, feita a distribuição em partes iguais e aplicando-se, pelo menos, metade da importância em benefícios de ordem rural” (CONSTITUIÇÃO DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL, 1946, p. 4). A atribuição de 10% do total do Imposto sobre a Renda tinha a intenção de alocar aos Municípios uma parte da arrecadação com o IR, conferindo-lhes maior autonomia financeira, conforme retratam BALEEIRO e SOBRINHO:

⁴¹ BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm. Acesso em 17 set 2018.

No correr do tempo, a República sacrificou muito os Municípios, não só lhes restringindo a autonomia, cada vez mais ameaçada pelos Estados, senão também os desfavorecendo na discriminação das rendas públicas. Pouco a pouco, a fatia do leão coube ao Tesouro Federal, que arrecadava mais de 63% dos tributos pagos a todos os brasileiros, ao passo que os Municípios, em 1945, não chegavam a receber 7%, cabendo a diferença aos Estados (mais ou menos 30%). Esse fenômeno impressionou vivamente os constituintes. Para melhorar as finanças dos Municípios, deram-lhes todo o Imposto de Indústrias e Profissões (antes tinham só 50% dele); uma quota em partes iguais, no rateio de 10% do Imposto de Renda excluídas as capitais; e quando a arrecadação estadual de impostos, salvo o de exportação, excedesse, em Município que não seja o da capital, o total das rendas locais de qualquer natureza, o Estado dar-lhe-ia anualmente 30% do excesso arrecadado. (2012, p. 13).

Não satisfeitos, os deputados e senadores da época aumentaram o percentual de redistribuição do Imposto sobre a Renda para os Municípios (menos as capitais) de 10 para 15% do Imposto sobre a renda por meio da Emenda Constitucional nº 5 (BRASIL, 1961) (Cf. BALEEIRO e SOBRINHO, 2012, p. 13)⁴².

Pouco depois da Constituição promulgada em 1946, houve alguns avanços significativos, especialmente nas questões envolvendo deduções na base de cálculo do Imposto sobre a Renda. Uma delas deuse com a Lei nº 154 (BRASIL, 1947), que isentou do Imposto sobre a Renda as importâncias relativas aos “proventos de aposentadoria ou reforma, quando motivados por tuberculose ativa, alienação mental, neoplasia maligna, cegueira, lepra ou paralisia” (Cf. NÓBREGA, 2014, p. 64)⁴³. A esse respeito, segundo NÓBREGA:

⁴² BRASIL. Emenda Constitucional nº 5, de 22 de novembro de 1961. **Institui novas discriminações de renda em favor dos municípios brasileiros**. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-5-21-novembro-1961-363625-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em 17 out 2018.

⁴³ BRASIL. Lei nº 147, de 25 de novembro de 1947. **Altera dispositivos da legislação do Impôsto de Renda**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L0154.htm. Aceso em 18 out 2018.

Ao longo dos anos, outras moléstias graves entraram no rol dos rendimentos isentos e não tributáveis: esclerose múltipla, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, estados avançados de doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome de imunodeficiência adquirida, e fibrose cística (mucoviscidose). (2014, p. 64).

A mesma Lei nº 154 (BRASIL, 1947) permitiu que pudessem ser abatidas da renda bruta auferida pelo contribuinte as despesas relativas a pagamentos feitos com consultas médicas e odontológicas, em prol do próprio contribuinte ou de seus dependentes. Os pagamentos deviam ser especificados e comprovados, a juízo da autoridade lançadora, com indicação do nome e endereço de quem os recebeu. Hoje, devem ser informados nome e CPF, além do valor pago (Cf. NÓBREGA, 2014, p.64).

Fato que chama a atenção é que entre os anos de 1946 e 1948 houve mudanças na progressividade das alíquotas do IRPF. Na primeira declaração de Imposto sobre a Renda, surgida com a edição do Decreto nº 16.581 (BRASIL, 1924), a alíquota da tabela para pessoa física progressiva chegava aos 8%⁴⁴. As alíquotas aumentaram ano após ano, atingindo 20% no exercício financeiro de 1944. No exercício de 1948, a alíquota mais elevada do IRPF deu grande salto: passou de 20% para 50%, permanecendo assim até 1961. O objetivo era liberar do imposto e de apresentação da declaração de rendimentos os que percebessem menos, destinando aos que poderiam pagar alíquotas mais elevadas (Cf. NÓBREGA, 2014, p. 64-65).

3.4.4 Imposto sobre a Renda no Brasil nas décadas de 1950 até meados da década de 1960: necessidade de desenvolvimento nacional e desafios para a arrecadação do imposto

A década de 1950 representou uma série de novos desafios para os governos da época. Houve um grande esforço desenvolvimentista, sobretudo na área industrial. Foi nesse período que nasceu, por exemplo,

⁴⁴ BRASIL. Decreto nº 16.581, de 4 de setembro de 1924. **Approva o regulamento do imposto sobre a renda.** Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-16581-4-setembro-1924-512544-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em 18 out 2018.

o BNDES (até então nominado como BNDE), em 1952, como fruto do trabalho da Comissão Mista Brasil-Estados Unidos (CMBEU). Essa comissão reuniu técnicos americanos e brasileiros na composição de ações que incentivassem projetos prioritários para o desenvolvimento econômico do país (Cf. VARSANO, 1996, p. 6-7).

A intenção era clara: atrair capital estrangeiro para o país por meio de incentivos financeiros e cambiais, bem como pela transformação do imposto de importação, que pouco contribuía para a arrecadação pública e em nada auxiliava na proteção à indústria doméstica. A relação da criação do BNDES e de iniciativas de alavancar o crescimento econômico por meio do apoio à industrialização e ao desenvolvimento regional redundou num impasse: as despesas públicas aumentaram consideravelmente sem que esse movimento fosse acompanhado pelo crescimento das receitas públicas. Prova disso, segundo VARSANO é que a despesa do Tesouro Nacional, ao redor de 8% do PIB no final da década de 40, elevou-se para 11% a partir de 1957 e, no início dos anos 60, atingiu a marca dos 13% do PIB. Nessa época, o sistema tributário mostrava-se insuficiente e uma reforma fazia-se necessária (Cf. VARSANO, 1996, p. 7; 9).

Outro tema importante para esta Tese e veiculado na legislação do Imposto sobre a Renda, notadamente, o IRPF, diz respeito ao surgimento e desenvolvimento no tempo da dedução de despesas do contribuinte com educação. A primeira menção a despesas de instrução dedutíveis da base de cálculo (renda bruta) remonta ao art. 95 da Lei nº 3.470 (BRASIL, 1958), que alterou a legislação vigente do Imposto sobre a Renda da época (Cf. NÓBREGA, 2014, p. 65)⁴⁵.

Disponha o artigo 95 que: “Da renda bruta até Cr\$ 300.000,00, das pessoas físicas, será permitido abater as despesas com a instrução de menores, filhos ou dependentes do contribuinte, desde que os comprovantes sejam apensados à declaração de rendimentos” (BRASIL, 1958, p. 18). Oportuno ressaltar que tal artigo foi vetado pelo Presidente da República, mas mantido pelo Congresso Nacional (Cf. NÓBREGA, 2014, p. 65)⁴⁶.

⁴⁵ BRASIL. Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958. **Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L3470.htm>. Acesso em 21 out 2018;

⁴⁶ Até o exercício financeiro de 1976, ano-base de 1975, havia um limite percentual de 20% da renda bruta com despesas em educação. O Decreto-lei nº 1.493, de 7 de dezembro de 1976 alterou essa regra, determinando-se, a partir do exercício de 1977 (ano-base de 1976) um valor individual (não mais um percentual), para o contribuinte e seus dependentes (Cf. NÓBREGA, 2014, p. 65).

Com a promulgação da Lei nº 4.154 (BRASIL, 1962), a alíquota do Imposto sobre a Renda Pessoa Física alcançou, entre os anos de 1963 e 1965, o maior percentual de sua história do IRPF: até 65% (Cf. NÓBREGA, 2014, p. 73)⁴⁷. Dispunha, ainda, de uma ampla faixa de progressividade para o Imposto sobre a Renda Pessoa Física, conforme o artigo 2º:

Art. 2º A partir do exercício financeiro de 1963 o imposto complementar, calculado sobre a renda líquida das pessoas físicas, será cobrado de acordo com a seguinte tabela:

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%.

(BRASIL, 1962).

A inspiração provinha dos países mais conhecidos do mundo, que adotavam tabela progressiva com várias alíquotas diferenciadas, elevando-se progressivamente para patamares bastante elevados à medida que os contribuintes amealhassem maior renda (Cf. NÓBREGA, 2014, p. 73). Interessante perceber a relação dessas alíquotas mais elevadas com os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária, variáveis da Tese. A progressividade abrangia 15 alíquotas possíveis na Lei nº 4.154/1962 (Cf. NÓBREGA, 2014, p. 73) e deveria ser utilizada como modelo de aplicação do Imposto sobre a Renda

⁴⁷ BRASIL. Lei nº 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: 22 out 2018.

Pessoa Física na atualidade, como se demonstrará no quarto e quinto capítulos deste estudo.

Após o golpe de Março de 1964, que resultou na implementação de um governo sob o regime militar no País, a reforma tributária adquiriu impulso, posto que, como relata a Comissão, encontraram-se menos obstáculos institucionais e políticos, bem assim menos resistência por parte de interesses políticos e econômicos existentes (Cf. VARSANO, 1996, p. 9). O golpe de 1964 implementou, portanto, um novo sistema tributário. A intenção era prover de mais recursos as combatidas finanças estatais e, simultaneamente, atender aos pedidos da classe empresarial, base de sustentação do regime da época (Cf. VARSANO, 1996, p. 9)⁴⁸.

⁴⁸ O golpe militar de 1964 foi a resultante de uma série de acontecimentos políticos nas décadas de 1950 e 1960 que importaram na destituição do governo eleito democraticamente à época e na substituição por um regime militar na Presidência da República e demais estruturas estatais. Jânio Quadros e João Goulart assumiram, respectivamente a Presidência e a Vice-Presidência, em circunstâncias de crise econômica e crescente dívida externa, esta última herança da política desenvolvimentista do governo de Juscelino Kubitschek.

A conjuntura internacional, de outro lado, mostrava-se desfavorável ao modelo desenvolvimentista proposto no governo Goulart, que assumiu a Presidência da República dia 8 de setembro de 1961, dias após a renúncia de Jânio Quadros, em 25 de agosto de 1961. Defensor do nacionalismo econômico, Goulart assumiu e desde cedo desagradou a muitos setores da sociedade. Suas propostas não coincidia com os interesses das classes dominantes, que viam no Presidente uma figura perigosamente simpática com o socialismo.

O Plano Trienal de seu governo, direcionado para o triênio 1963-1965, de autoria de Celso Furtado, ao mesmo que constituiu um diagnóstico detalhado das condições e fatores responsáveis pelos desequilíbrios sociais e regionais, previa mudanças acentuadas na estrutura política e social do Brasil. Tais mudanças levariam o Brasil a uma política externa independente ambígua, que permitia a negociação de empréstimos com o FMI e com o governo dos EUA, e, simultaneamente, favorecia uma aproximação política e comercial com os países socialistas.

Não obstante, o governo Goulart não obteve êxito na implementação de políticas consistentes e o aprofundamento da crise econômica aumentou a insatisfação da classe média. Nesse momento iniciaram as conspirações mais concetadas para um golpe militar, encarada como alternativa para a crise. A opção por uma postura política independente, a procura por novos mercados para exportação e o polêmico comício de 13 de março de 1964, em frente ao Edifício Central do Brasil, sede da Estrada de Ferro Central do Brasil, mesmo com importante respaldo popular, acabaram isolando politicamente o presidente.

As transformações propostas pelo governo e externadas por Goulart no comício de março de 1964, colocavam em risco interesses dos grupos estrangeiros e nacionais. Estes grupos queriam manter a todo custo o liberalismo econômico vigente. O isolamento recrudesciu. Cada vez mais setores importantes do País viam em Goulart um risco comunista, capaz de unir a direita contra o governo. O golpe não tardou. Em 10 de abril de 1964 o Ato Institucional nº 1 selava o fim do mandato de João Goulart e o começo definitivo do

Nesse contexto, o Imposto sobre a Renda sofreu algumas mudanças que resultaram em vigoroso crescimento de sua arrecadação (Cf. VARSANO, 1996, p. 9). Uma dessas mudanças ocorreu a partir da Emenda Constitucional nº 9, de 22 de julho de 1964, que extinguiu o privilégio da imunidade do Imposto sobre a Renda dos professores, jornalistas e magistrados (Cf. NÓBREGA, 2014, p. 74)⁴⁹.

Outro exemplo de que o Imposto sobre a Renda contribuiu para o incremento na arrecadação foi a instituição desse tributo sobre os rendimentos de autônomos e aluguéis. Conforme NÓBREGA (2014, p.74), a Lei nº 4.506 (BRASIL, 1964)⁵⁰, introduziu essas novas hipóteses de incidência por meio de desconto na fonte de 10% para valores superiores a Cr\$100.000,00, pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a pessoas físicas, em cada mês, na seguinte configuração:

Art. 23. Serão classificados como aluguéis ou "royalties" tôdas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos referidos nos artigos 21 e 22, tais como:

I - As importâncias recebidas periodicamente ou não, fixas ou variáveis, e as percentagens, participações ou interesses;

II - Os pagamentos de juros, comissões, corretagens, impostos, taxas e remuneração do trabalho assalariado, autônomo ou profissional, feitos a terceiros por conta do locador do bem ou do cedente dos direitos;

III - As luvas, os prêmios, gratificações ou quaisquer outras importâncias pagas ao locador, ou cedente do direito, pelo contrato celebrado;

IV - As benfeitorias e quaisquer melhoramentos realizados no bem locado, e as despesas para preservação dos direitos cedidos, se de acordo

regime militar no poder. V. KANAAN, Hanen Sarkis. **Estado e Planejamento Econômico no Brasil**. Disponível em:

<<http://www.academia.edu/download/38571318/1438-2444-1-PB.pdf>>. Acesso em 21 out 2018.

⁴⁹ BRASIL. Emenda Constitucional nº 9, de 22 de julho de 1964. **Altera os artigos 38, 39, 41, 45, 81, 82, 83, 95, 132, 138 e 203 e dá outras providências**. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-9-22-julho-1964-363037-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em 21 out 2018.

⁵⁰ BRASIL. Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964. **Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4506.htm. Acesso em 22 out 2018.

com o contrato fizeram parte da compensação pelo uso do bem ou direito;

V - A indenização pela rescisão ou término antecipado do contrato;

VI - o valor locativo do prédio urbano construído, quando cedido seu uso gratuitamente. (BRASIL, 1964, p. 8).

Os efeitos positivos das reformas tributária sobre a arrecadação surtiram efeito, como assinala VARSANO:

Além de bem-sucedida quanto ao objetivo de reabilitar rapidamente as finanças federais -- a receita do Tesouro Nacional, que atingira o mínimo de 8,6% do PIB em 1962, recuperou-se e, em 1965, já chegava aos 12% -, a reforma da década de 60 teve os méritos de ousar eliminar os impostos cumulativos, adotando, em substituição, o imposto sobre o valor adicionado -- hoje de uso generalizado na Europa e na América Latina, mas, na época, em vigor apenas na França --, e de, pela primeira vez no Brasil, conceber um sistema tributário que era, de fato, um sistema -- e não apenas um conjunto de fontes de arrecadação -- com objetivos econômicos, ou, mais precisamente, que era instrumento da estratégia de crescimento acelerado traçada pelos detentores do poder.

Assim, o objetivo fundamental do sistema tributário foi elevar o nível de esforço fiscal da sociedade de modo que não só se alcançasse o equilíbrio orçamentário como se dispusesse de recursos que pudessem ser dispensados, através de incentivos fiscais à acumulação de capital, para impulsionar o processo de crescimento econômico. Ao privilegiar o estímulo ao crescimento acelerado e à acumulação privada -- e, portanto, os detentores da riqueza -- a reforma praticamente desprezou o objetivo de equidade. (1996, p. 9).

Por outro lado, a possibilidade de deduções teve impulso com o artigo 15 da Lei nº 4.357 (BRASIL, 1964, p. 7-8), que estendeu sua utilização a todos os contribuintes que possuam renda bruta positiva (Cf.

NÓBREGA, 2014, p. 65). Em outras palavras a Lei 4.357 permitiu que a pessoa física pudesse deduzir de sua renda bruta despesas realizadas com sua instrução e a de seus dependentes, desde que esses não apresentassem declaração separadamente. Além disso, para usufruir da dedução das despesas com educação, era preciso anexar à declaração de rendimentos os comprovantes do efetivo pagamento (Cf. NÓBREGA, 2014, p. 65).

Meses mais tarde, a Lei nº 4.480 (BRASIL, 1964), disciplinou a incidência do IR referentes aos direitos de autor, sobre a remuneração dos professores e jornalistas, bem como dos vencimentos dos magistrados⁵¹. Todas essas categorias ficaram sujeitas ao Imposto sobre a Renda, mediante desconto na fonte pagadora, assim como por meio da inclusão dos rendimentos na declaração da pessoa física, mais especificamente nas cédulas correspondentes. Ressalva-se que o Imposto sobre a Renda a que estavam sujeitos os magistrados não podia ser superior a dois meses dos seus vencimentos (Cf. NÓBREGA, 2014, p. 73).

3.4.5 A Emenda Constitucional nº 18/65, a Constituição outorgada de 1967 e o Código Tributário Nacional

Os dois diplomas legais mais marcantes da década de 1960 foram a reforma tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 18/65, que se incorporou, anos mais tarde, ao texto da Constituição de 1967, e o Código Tributário Nacional: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966⁵².

Durante o regime militar implantado a partir de abril de 1964, a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, agregou novo texto à então Constituição vigente (de 1946), implementando no País uma verdadeira reforma tributária (Cf. LEONETTI, 2002, p. 31).

⁵¹ BRASIL. Lei nº 4.480, de 14 de novembro de 1964. **Regula a tributação, pelo imposto de renda, dos direitos de autor, da remuneração de professores e jornalistas e dos vencimentos dos magistrados.** Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4480.htm>. Acesso em: 24 out 2018.

⁵² BRASIL. Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. **Reforma do Sistema Tributário.** Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em 25 de out 2018; BRASIL. Lei nº 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 25 out 2018.

A Emenda representou efetiva reforma no sistema tributário brasileiro, vez que, segundo LEONETTI:

Tal afirmativa revela-se plenamente consoante à realidade: desde 1891, a discriminação das competências tributárias, nas Constituições brasileiras, vinha mantendo a mesma estrutura básica, com pequenas modificações. Um dos grandes méritos do sistema tributário nacional introduzido pela Emenda 18/65 foi, sem dúvida, a adoção de critério econômico para classificação dos impostos, i. é, discriminou-os com referência às suas bases econômicas, facilitando-lhes assim a operacionalização. Entretanto, a maior virtude da reforma tributária operada pela Emenda 18/65 talvez tenha sido a de permitir que o princípio federativo pudesse ser efetivamente implementado, na medida em que as competências tributárias dos entes federativos restaram explicitadas. (2002, p. 31).

De fato, as competências tributárias foram melhor definidas a partir da Emenda Constitucional nº 18 (BRASIL, 1965). Dispunha de uma organização em capítulos, cada qual com o título de uma espécie tributária - impostos (Capítulo II), taxas (Capítulo III) e contribuições de melhoria no Capítulo IV e, empréstimos compulsórios no artigo 4º - não se fez menção, nesse texto, às contribuições especiais.

NÓBREGA (2014, p. 80) corrobora as colocações de LEONETTI. Para o autor, a Emenda Constitucional nº 18/1965 instituiu um sistema tributário integrado nos planos econômico e jurídico. Com isso, quis dizer que se criaram, a partir da Emenda, sistemas tributários autônomos nas esferas federal, estadual e municipal.

Em outras palavras, a legislação de Estados e Municípios não tinha vínculo direto com a legislação nacional. Cada sistema era desenvolvido para organizar suas próprias competências e, assim, alcançar mais receita (Cf. NÓBREGA, 2014, p. 80).

Quanto ao Imposto sobre a Renda, o texto do artigo 8º da Emenda Constitucional nº 18/1965, bastante simples, expressava que “Competem à União: I - o impôsto sôbre a propriedade territorial rural; II - o impôsto sôbre a renda e proventos de qualquer natureza” (BRASIL, 1965, p. 2). Não foi apenas essa, porém, a menção ao Imposto sobre a Renda. Segundo NÓBREGA:

O imposto de renda não ficou fora da reforma tributária ocorrida no país na metade da década de 1960. Diversas alterações se procederam:

1. Extinção do imposto cedular, dos adicionais de proteção à família e de privilégios na isenção de rendimentos.
2. Nova estrutura da administração tributária.
3. Nova apuração do imposto em face das alterações na legislação.
4. Valores atualizados pela correção monetária.
5. Pagamento de Imposto de Renda nos bancos. (2014, p. 81).

Na direção das reformas apontadas pela Emenda Constitucional nº 18 (BRASIL, 1965), por meio da Lei nº 4.503 (BRASIL, 1964), criou-se o Departamento de Arrecadação, diretamente subordinado à Direção-Geral da Fazenda Nacional (Cf. NÓBREGA, 2014, p. 77)⁵³. No mesmo dia da promulgação da Lei 4.503, o art. 79 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro (BRASIL, 1964), alterou a então denominada Divisão de Imposto de Renda para Departamento do Imposto de Renda. O novo órgão público dividia-se em Delegacias e Inspetorias, Regionais e Seccionais (Cf. NÓBREGA, 2014, p. 76)⁵⁴.

Outra evolução importante trazida com as reformas ocorridas na década de 1960 foi a possibilidade de pagamento do Imposto sobre a Renda pelos bancos. Em verdade, desde 1955 já se possibilitava o pagamento do IR em agências do Banco do Brasil e da Caixa Econômica Federal. A intenção era facilitar tais pagamentos para o contribuinte, mas esse benefício restringiu-se a algumas cidades, de modo intermitente (Cf. NÓBREGA, 2014, p. 76-77).

O Código Tributário Nacional apresentou, no artigo 43, texto em conformidade com a Emenda Constitucional nº 16 de 1965:

⁵³ BRASIL. Lei nº 4.503, de 30 de novembro de 1964. **Institui, no Ministério da Fazenda, o cadastro geral de pessoas jurídicas, cria o Departamento de Arrecadação e dá outras providências.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4503.htm. Acesso em 25 out 2018.

⁵⁴ BRASIL. Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964. **Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4506.htm. Acesso em 25 out 2018.

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.

§ 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. (BRASIL, 1966, p.6)

A redação do artigo 43 descreve o fato gerador do Imposto sobre a Renda, sobre o qual se tratará melhor no subitem seguinte da Tese. Em outras palavras, define que o IR recairá sobre a renda (produto advindo do capital, ou da venda da força de trabalho mediante remuneração, ou da combinação de ambos fatores) ou sobre os proventos de qualquer natureza⁵⁵.

Por sua vez, o artigo 44 dimensiona o aspecto quantitativo do fato gerador do Imposto sobre a Renda, dispondo que “A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis” (BRASIL, 1966, p. 6).

O artigo 45, por fim, retrata quem é o contribuinte e o responsável tributário do IR:

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

⁵⁵ A expressão "proventos de qualquer natureza" também será melhor explicada no subitem seguinte da Tese, mas desde já se pode adiantar que engloba as remunerações percebidas por servidor público após seu exercício de cargo público e, também, envolve, também, todos os demais proventos, como são os decorrentes de ilícitos, os ganhos de capital, doações, dentre outros (Cf. SABBAG, 2009, p. 1011).

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam. (BRASIL, 1966, p. 6)

Pouco tempo mais tarde, a Constituição de 1967, além da forte centralização político-administrativa, deferiu à União o predomínio tributário de que não dispunha sob o regime de 1946 (Cf. BALEEIRO, BRITO e CAVALCANTI, 2012, p. 39)⁵⁶. O artigo 22 estabeleceu que:

Compete à União decretar impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - propriedade territorial, rural;
- IV - rendas e proventos de qualquer natureza, **salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos.** (grifou-se). (BRASIL, 1967, p.8).

Se não houve alteração na competência da União para a instituição do Imposto sobre a Renda, uma expressão ao final do inciso IV, em destaque, chamou a atenção: “Salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos”, no pensamento de CÔELHO (2017, p. 295), incluía certos segmentos de contribuintes ligados ao Poder Público, que obtinham uma espécie de imunidade tributária específica. A razão seria a baixa remuneração a que estavam submetidos militares, servidores da Fazenda Pública Federal, procuradores da República, legisladores e magistrados (Cf. CÔELHO, 2017, p. 295).

Evidentemente, essa estipulação constitucional provocou repúdio na sociedade brasileira, até por infringir o princípio constitucional, aqui estudado, da igualdade tributária (artigo 150, inciso II, CRFB/1988). Consequentemente, também o da capacidade contributiva (artigo 145, §1º, CRFB/1988).

No subitem 2.4 desta Tese, afirmou-se, conforme Domingues de OLIVEIRA, que a capacidade contributiva possui o fim último de levar a sociedade a uma verdadeira igualdade constitucional no que tange ao pagamento de tributos:

⁵⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em 27 out 2018.

[...] o princípio da capacidade contributiva é programático no sentido de estabelecer uma diretriz (o tributo deve corresponder ao grau de riqueza do contribuinte) e é também regra de eficácia plena na medida em que explicita ou particulariza a isonomia no campo tributário (a igualdade de todos perante o Fisco, ou seja, todos contribuirão igualmente na razão de suas riquezas iguais, e pagarão tributo desigual quando desiguais forem suas riquezas) (1998, p. 72).

A capacidade contributiva e a igualdade tributária complementam-se: deve-se atentar sempre para respeitar a capacidade de contribuir com tributos, colocando no mesmo patamar tributário os contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Não foi o que ocorreu na redação original do artigo 22, inciso IV, da Constituição de 1967. Este trecho do inciso IV passou a ser interpretado, exclusivamente, como não incidência das diárias exatamente correspondentes às despesas feitas a serviço do Estado por servidores públicos, algo que, pela própria lógica do Imposto sobre a Renda, não se poderia considerar como “renda” e sim como indenização por um serviço prestado a serviço do Poder Público (Cf. COÊLHO, 2017, p.295-296).

3.4.6 Décadas de 1970 e 1980: incentivos fiscais, modernização da administração tributária, criação do Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) e insuficiência da correção monetária da restituição do IRPF

As décadas de 1970 e 1980 trouxeram novas mudanças no Imposto sobre a Renda nos mais variados aspectos. Uma dessas mudanças, cuja origem remonta às reformas da década de 1960, mas aprofundada durante o período militar das décadas 1970 e 1980, foram os incentivos fiscais concedidos no âmbito do Imposto sobre a Renda. É preciso retornar um pouco no tempo, mais precisamente à edição da Lei nº 4.357 (BRASIL, 1964), e analisar a redação original do artigo 14, para perceber que ali começara a política de estímulos fiscais aos investimentos qualificados como de interesse econômico ou social:

Art. 14. A partir de 1º de janeiro de 1965, além dos abatimentos de que trata o art. 20 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 51.900, de

10 de abril de 1963, será permitido às pessoas físicas abater da sua renda bruta:

- a) 20% (vinte por cento) das quotas aplicadas na aquisição, ao Tesouro Nacional, ou aos seus agentes, de títulos nominativos da dívida pública federal;
- b) 15 % (quinze por cento) das quantias aplicadas na subscrição, integral, em dinheiro, de ações nominativas para o aumento de capital das sociedades anônimas, cujas ações, desde que nominativas, tenham sido negociadas, pelo menos uma vez em cada mês, em qualquer das Bôlsas de Valores existentes no País, no decurso do ano-base;
- c) 15% (quinze por cento) das quantias aplicadas em depósitos, letras hipotecárias ou qualquer outra forma, desde que, comprovadamente, se destinem, de modo exclusivo ao financiamento de construção de habitações populares, segundo programa previamente aprovado, pelo Ministro da Fazenda;
- d) as quantias aplicadas na subscrição integral, em dinheiro, de ações nominativas de empresas industriais ou agrícolas, consideradas de interesse para o desenvolvimento econômico do Nordeste ou da Amazônia, nos termos das Leis ns. 3.995, de 14 de dezembro de 1961, 4.216, de 6 de maio de 1963, e 4.239, de 27 de junho de 1963. (BRASIL, 1964, p. 7).

Assim, determinados contribuintes que se enquadravam às regras, pagavam menos IR, seja pessoa física ou jurídica (Cf. NÓBREGA, 2014, p. 75). Segundo NÓBREGA (2014, p. 75), à luz do disposto no artigo 14 da Lei nº 4.357 (BRASIL, 1964), na declaração de rendimentos de IR do exercício de 1965 (ano-base de 1964), os contribuintes podiam abater da renda bruta os seguintes investimentos:

- a. 20% das quantias aplicadas na aquisição de títulos nominativos da dívida pública federal.
- b. 15% das quantias aplicadas na aquisição de ações nominativas de letras hipotecárias ou de outros títulos.
- c. Quantias aplicadas na aquisição de ações nominativas de empresas de interesse para o

desenvolvimento econômico do Nordeste ou da Amazônia. (BRASIL, 1964, p. 7).

Os incentivos, na forma de abatimento da renda bruta para efeito de cálculo do IR devido, foram ampliados nos anos seguintes, segundo NÓBREGA:

a. 15% das quantias aplicadas em depósitos, letras hipotecárias ou qualquer outra forma, desde que, comprovadamente, se destinassem, de modo exclusivo, ao financiamento de construção de habitações populares.

Estavam nesse caso as cadernetas de poupança.

b. 30% das importâncias efetivamente aplicadas na subscrição voluntária de obrigações do Tesouro Nacional e de títulos da dívida de emissão dos Estados e Municípios.

c. 30% da subscrição voluntária de ações nominativas ou nominativas endossáveis de sociedades anônimas de capital aberto.

d. Dividendos, bonificações em dinheiro ou outros interesses distribuídos por sociedades anônimas de capital aberto, até um determinado valor, variável anualmente.

e. Rendimentos distribuídos pelos fundos em condomínio e sociedades de investimento, até um determinado valor, variável anualmente. (2015, p.75).

Tais incentivos permaneceram até 1974. Naquele período histórico iniciava-se a decadência do "milagre brasileiro" e o sistema tributário, repleto de incentivos fiscais, demonstrava sinais de exaustão. O exagero na concessão dos incentivos fiscais havia enfraquecido a capacidade estatal de arrecadação. Suas características, capazes de violar o princípio da igualdade tributária foram tamanhos que uma nova legislação do Imposto sobre a Renda fez-se necessária. Dessa forma, veio à lume o Decreto-lei nº 1.338 (BRASIL, 1974) cujo Preâmbulo anunciava novas normas sobre incentivos fiscais a investimentos realizados por pessoas físicas. O objetivo era mitigar a regressividade da tributação (Cf. VARSANO, 1996, p. 11)⁵⁷.

⁵⁷ BRASIL. Decreto-lei nº 1.338, de 23 de julho de 1974. **Dispõe sobre incentivos fiscais a investimentos realizados por pessoas físicas, aplica novo tratamento fiscal aos**

O artigo 2º do Decreto-lei nº 1.338/1974, de extensa redação, alterou e, em vários casos, reduziu, a quantidade de incentivos fiscais via abatimento da renda bruta na Declaração do IR, dentre os quais se destaca:

Art 2º As pessoas físicas poderão reduzir o imposto sobre a renda devido de acordo com a sua declaração em cada exercício, em montante equivalente aos valores que resultarem da aplicação dos percentuais abaixo especificados sobre as quantias que voluntária e efetivamente aplicarem, no ano-base, diretamente ou por intermédio de instituições financeiras autorizadas, em quaisquer dos investimentos de interesse econômico ou social enumerados a seguir, observadas as limitações respectivas e a de que trata o § 1º:

a) aquisição de Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional ou de títulos da dívida pública dos Estados e Municípios, estes quando sujeitos a correção monetária aos mesmos índices aprovados para aquelas Obrigações, com prazo de resgate não inferior a 2 (dois) anos: 3% (três por cento). (BRASIL, 1974, p. 1).

A aquisição das chamadas Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional (da União), ou de títulos de dívida pública dos Estados e dos Municípios poderiam ser abatidos até o limite de 3% sobre o montante aplicado nesse tipo de investimento, desde que tivessem prazo de resgate de 2 anos ou mais⁵⁸.

rendimentos de investimentos e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De11338-74.htm. Acesso em 1 nov 2018.

⁵⁸ As Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional (ORTN) eram um título público federal, emitidas entre os anos de 1964 e 1986. Como todo título de dívida pública, a União, emissora das ORTN, comprometia-se, após o prazo nominalmente exposto no título, a pagar uma remuneração que diminuía as perdas inflacionárias da época sobre aplicações futuras. Eram reajustadas mensalmente (Cf. BARBOSA, 1993, p. 378).

Contudo, as ORTN perderam muito em credibilidade no decorrer dos anos, pois na prática sofreram sucessivas desvalorizações, ao ponto de pagar sensivelmente menos que os índices inflacionários vigentes, totalizando perdas, entre 1964 (ano em que foram criadas pela Lei nº 4.357/1964) e 1986 (ano de sua extinção, por meio do Plano Cruzado) (Cf. BARBOSA, 1993, p. 378).

Da análise do artigo 2º do Decreto-lei nº 1.338/1974, ainda se destaca outro exemplo de dedução (incentivo fiscal):

c) aquisição de letras imobiliárias, nominativas ou ao portador identificado, que tenham prazo de resgate não inferior a 2 (dois) anos e correção monetária idêntica à aplicável às Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional: 4% (quatro por cento);

[...]

As letras de crédito imobiliário são uma aplicação lastreada no mercado imobiliário por meio de créditos, garantidos por hipoteca ou alienação fiduciária por meio de agentes financeiros (bancos). Foram criadas para captação de recursos para financiamentos imobiliários. Na época, já representavam uma possibilidade de dedução do IR, corrigidas pelos índices da ORTN, e permanecem até hoje, com outros parâmetros de correção (pelo CDI), com a vantagem de, nos dias atuais, serem isentas de IRPF.

Ainda na década de 1970, mais precisamente a partir do exercício de 1970 até o exercício de 1974, a pessoa física tinha o direito de deduzir do IRPF a aquisição de ações de bancos (ou agências) de fomento, a saber, o Banco do Nordeste do Brasil S.A. e o Banco da Amazônia⁵⁹. A redução tinha limites de 50% do valor do investimento e,

As ORTNs foram substituídas por outro título de dívida pública federal, as OTNs (Obrigações do Tesouro Nacional) no Plano Cruzado, em 1986 (Cf. BARBOSA, 1993, p.378).

As OTNs foram extintas algum tempo depois, em 1989, no Plano Verão, substituídas pelo Bônus do Tesouro Nacional (BTN), que terminou sendo abolido pelo chamado "Plano Collor II" (Cf. BARBOSA, 1993, p. 378).

Todos estes títulos emitidos pela União tinham as mesmas características: prazo e pagamento da remuneração correspondente. Os títulos diminuam as perdas inflacionárias da época, mas a sucessão de espécies novas de títulos demonstravam a dificuldade de tornar atrativo esse tipo de investimento com a escalada da inflação.

⁵⁹ Ressalta-se que por "agências" (ou bancos) de fomento entende-se, como previsto no sítio eletrônico do Banco Central do Brasil, as instituições que objetivam financiar capital fixo e de giro para empreendimentos previstos em programas de desenvolvimento para determinadas regiões do Brasil (Cf. BANCO CENTRAL DO BRASIL, p. 1). Até hoje são componente relevante do desenvolvimento nacional.

As agências de fomento - como eram os casos do Banco da Amazônia e o Banco do Nordeste - devem ser constituídas como sociedades anônimas de capital fechado. Cada estado e o Distrito Federal podem constituir uma única agência, que ficará sob o controle do ente federativo onde tenha sede. A supervisão de suas atividades é feita pelo Banco Central (Cf. BANCO CENTRAL DO BRASIL, p. 1).

também, de 25% do total do imposto devido (Cf. NÓBREGA, 2104, p.75). A intenção, por certo, foi atrair investidores de todo o País para crescer capital a essas instituições, permitindo, assim, o financiamento de projetos de desenvolvimento para a Região Nordeste e Norte do Brasil.

Entre os anos de 1975 a 1989 os investimentos dos contribuintes do IRPF direcionados para agências de fomento não fizeram mais parte dos abatimentos da renda bruta, para efeitos de preenchimento da Declaração do imposto, passando a ser deduzidos diretamente do imposto devido (Cf. NÓBREGA, 2104, p. 75).

Outras características relevantes das décadas de 1970 e 1980 foram o aperfeiçoamento da administração tributária, a criação do Cadastro de Pessoas Físicas (CPF), a defasagem na restituição dos valores vinculados ao IRPF, e a ascensão histórica do Imposto sobre a Renda como maior fonte tributária do País. Tais alterações são relevantes para a Tese porque se coadunam com o valor-princípio da fraternidade, dimensão relacional da dignidade da pessoa humana. Melhorar os meios de apuração, fiscalização e pagamento do IRPF, assim como criar um cadastro único para pessoas físicas e remunerar corretamente os valores a título de restituição, certamente representariam uma evolução na consideração pelo *outro*, no caso, o contribuinte.

A melhoria na apuração, fiscalização e pagamento do IRPF ocorreu, sobremaneira, por dois fatos históricos marcantes: a criação da Secretaria da Receita Federal e o primeiro processamento eletrônico da Declaração do IRPF (Cf. NÓBREGA, 2014, p. 83-88). A criação da Secretaria da Receita Federal ocorreu, em verdade, no final da década de 1960. Em 1968, a edição do Decreto nº 63.659 avançou significativamente na facilitação do cumprimento das obrigações tributárias, vez que unificou diversos órgãos fiscais até então existentes (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018, p. 1)⁶⁰.

Entre os potenciais beneficiários do financiamento estão projetos de infraestrutura, ou empreendimentos propostos por profissionais liberais, microempresas e empresas de pequeno porte. Áreas como a indústria, o comércio e o agronegócio são exemplos de áreas que podem ser fomentadas (Cf. BANCO CENTRAL DO BRASIL, p. 1).

⁶⁰ BRASIL. Decreto-lei nº 63.659, de 20 de novembro de 1968. **Define a estrutura e as atribuições da Secretária da Receita Federal e dá outras providências.** Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1960-1969/decreto-63659-20-novembro-1968-404916-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em 14 nov 2018.

Antes da criação da Receita Federal havia, desde 1934, a denominada Direção-Geral da Fazenda Nacional, que, por sua vez, dividia-se em 3 departamentos: o de Rendas Internas, o de Rendas Aduaneiras e o do Imposto de Renda. Cada departamento contava

A segunda característica relevante das décadas de 1970 e 1980, que permanece até os dias atuais, foi a criação do Cadastro de Pessoas Físicas (CPF). O CPF foi definitivamente instituído por meio da edição do Decreto-lei nº 401, de 30 de dezembro de 1968⁶¹. O cadastro em si recebeu o nome de Cadastro de Pessoas Físicas, ao passo que o cartão portado pela pessoa física foi nominado como Cartão de Identificação do Contribuinte (Cf. NÓBREGA, 2014, p. 85). Na redação dos primeiros artigos constava o que segue:

Art. 1º O Registro de Pessoas Físicas criado pelo art. 11 da Lei número 4.862 de 29 de novembro de 1965 é transformado no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF).

Art.2º A inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF), a critério do Ministro da Fazenda, alcançará as pessoas físicas, contribuintes ou não do imposto de renda e poderá ser procedido ex officio. (BRASIL, 1968, p. 1).

Desde então, a Declaração de Rendimentos do Imposto sobre a Renda Pessoas Física passou a ter um campo específico para indicação do número de inscrição no Cadastro das Pessoas Físicas (Cf. NÓBREGA, 2014, p. 85).

A terceira característica relevante, desde a década de 1970 até hoje e, infelizmente, negativa para os contribuintes, foi a devolução do IR a restituir. O problema residia na forma de devolução do imposto em valores nominais menores que os efetivamente devidos aos contribuintes, principalmente para os contribuintes cuja parte dos

com serviços de fiscalização, arrecadação, tributação e setores de apoio aos trabalhos realizados. Contavam, ainda, com órgãos públicos regionais e locais, em muitas situações sediados em cidades muito próximas. Havia importante desperdício de pessoal, material e espaço físico. Além disso, eram árduos os esforços de coordenação nas três áreas (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018, p. 1). Com o advento do Decreto nº 63.659 (BRASIL, 1968), criou-se a nova Secretaria da Receita Federal, chamada simplesmente de Receita Federal. A Receita Federal tinha estrutura mais centralizada e organizada, contando com uma coordenação para cada dos sistemas próprios da administração tributária: arrecadação, tributação, fiscalização e informações econômico-fiscais. Ademais, possuía três órgãos de supervisão, assessoria ligada diretamente ao Secretário, dez superintendências regionais, cinquenta delegacias, dezenove inspetorias, cinquenta e nove agências e seiscentos e quarenta e dois postos (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018, p. 1).

⁶¹ BRASIL. Decreto-lei nº 401, de 30 de dezembro de 1968. **Altera dispositivos da legislação do Imposto de Renda e dá outras providências.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0401.htm. Acesso em 14 nov 2018.

salários eram retidos via Imposto sobre a Renda Retido na Fonte Pagadora, o chamado IRRF. Isso ocorria porque, como empregados sujeitos a uma relação de trabalho, antecipavam o IRPF por meio de seus empregadores (via substituição tributária, conforme o artigo 128 do CTN) e só recebiam o valor a restituir meses após a entrega da Declaração. Esse recebimento postergado coadunava-se com um calendário da Receita Federal sem as adequadas correções para recuperar o preço de aquisição da moeda das quantias devolvidas (Cf. NÓBREGA, 2014, p. 98).

Para contornar, mesmo que parcialmente, essa situação, a Declaração de Rendimentos de 1976 (ano-calendário de 1975) teve um reajuste de 30% no Imposto sobre a Renda retido na fonte, a título de correção monetária (Cf. NÓBREGA, 2014, p. 98). Como menciona NÓBREGA (2014, p. 98), "a cada ano a inflação anual aumentava e o percentual de ajuste passou para 45%, depois para 55% e depois para 90%."

Apesar dos reajustes ocorridos, os anos 1980 revelaram índices de inflação ainda mais acelerados, com repercussões negativas para aqueles que deveriam receber a restituição do IRPF. Nos anos de 1983 e 1984 a inflação anual ultrapassou a barreira dos 200% e as correções, que eram anuais, passaram a ser trimestrais no exercício financeiro de 1985, ano-base de 1984 (Cf. NÓBREGA, 2014, p. 98).

Por fim, a ascensão histórica do Imposto sobre a Renda como maior fonte tributária do País foi um dos traços marcantes na trajetória desse imposto entre os anos de 1970 e 1980. Durante os doze primeiros anos, o IR figurava em quarto entre os cinco impostos federais. Esse cenário mudou conforme demonstra o gráfico:

Gráfico 2 - Participação do IR na receita tributária da União de 1925 a 2001



Fonte: Receita Federal do Brasil. 80 Anos do Imposto de Renda no Brasil. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/historico/80anosir/mainmax.htm>. Acesso em 17 nov 2018.

Como se observa, no final da década de 1930 houve medidas que provocaram o contínuo aumento na participação do IR dentre as arrecadações da União. Entretanto, mais significativa foi a participação do Imposto sobre a Renda nos últimos anos da década de 1970 e na primeira metade da década seguinte. Conforme NÓBREGA (2014, p.110-111), a subida foi gradual e constante, até atingir em 1985 o recorde histórico de 57,3%.

3.4.7 A Constituição de 1988 e as décadas de 1990 e 2000

A CRFB de 1988 trouxe mudanças na disciplina constitucional do Imposto sobre a Renda. Como já dito, o artigo 153, inciso III, informa que o IR tem como fato gerador a renda e proventos de qualquer natureza:

Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:

[...]

III – renda e proventos de qualquer natureza.

Além do inciso III, o parágrafo segundo informa que o Imposto sobre a Renda será guiado pelos critérios da generalidade, da

universalidade e da progressividade, conforme já exposto no subitem 4.2.

A respeito do conteúdo do IR na CRFB, BRITO explica:

Ora, busca-se esta regra de competência do imposto sobre a renda, a partir do art. 153 da Constituição, vazado nos seguintes termos: compete à União instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Estão expressos: elemento *pessoal* do lado ativo: a União que é a autoridade com atribuições para instituir; do lado passivo, ainda que não expresso na regra de competência, estará o titular da disponibilidade adquirida; elemento material: *renda e proventos de qualquer natureza*. (2016, p.1069).

Ainda em sede de legislação, das leis ordinárias que compõem o intrincado arcabouço jurídico que cerca o IRPF, a principal é a Lei de nº 7.713 (BRASIL, 1988)⁶². A Lei 7.713/1998 definiu, com posteriores - e numerosas - alterações, algumas isenções de Imposto sobre a renda, IRPF retido na fonte, casos de incidência de alíquota fixa (como nas hipóteses do art. 32 da referida lei), dentre outras características, resumidas por LEONETTI:

Em 1988, a Lei 7.713, de 22 de dezembro, introduziu a sistemática de apuração mensal do imposto devido pelas pessoas físicas e suprimiu a classificação de rendimentos em cédulas, adotando o assim chamado sistema global de apuração, ainda que não em sua forma pura. As alíquotas aplicáveis ao IRPF passaram a ser apenas duas: 10% e 25%, em substituição às diversas alíquotas até então vigentes, que variavam de 3% a 55%. A Lei 9.250, de 26 de dezembro de 1995, alterou as alíquotas para 15% e 25%, as quais vigoraram durante os anos-calendários de 1996 e 1997. A partir de 1998, as alíquotas aplicáveis passaram a ser 15% e 27,5%, em decorrência do disposto na Lei 9.532/97,

⁶² BRASIL. Lei nº 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 18 nov 2018.

alterada pela Lei 9.887/99. (2002, p. 33).

É importante ressaltar que a Lei nº 7.713/1998 avançou na simplificação e racionalização do preenchimento da Declaração, substituindo o sistema por cédulas, sendo que cada qual tinha métodos próprios de apuração e cálculo de alíquotas, trocando por um sistema "global", no sentido de que as alíquotas aplicam-se, indistintamente, a uma única base global de cálculo, descontadas as deduções legais.

Se, nesse sentido, houve clara evolução, que, em grande medida, acompanhou a evolução da tecnologia na fiscalização, apuração e preenchimento das declarações do Imposto sobre a Renda, não se pode furtar, desde já, de sublinhar o declínio da progressividade desse tributo. Como se verá mais adiante, no penúltimo e último capítulos da Tese, a desconsideração fraterna pelos milhões de contribuintes do IRPF, em prol de uma arrecadação mais substancial para os cofres públicos é, no mínimo, criticável.

O IRPF obriga aqueles que podem contribuir mais que assim o façam, em benefício do recolhimento de numerário suficiente para investimentos sociais e outras relevantes providências previstas no orçamento da União, sempre visando o atingimento do interesse público (Cf. SABBAG, 2009, p. 1009).

De toda forma, anos mais tarde promulgou-se a Lei nº 9.250 (BRASIL, 1995), que alterou as alíquotas do IRPF para 15% e 25%, que vigoraram durante os anos-calendários de 1996 e 1997⁶³. A Lei 9.250, no afã de melhorar a sistemática de apuração e declaração do IRPF, trouxe modificações que comprometeram o caráter pessoal do imposto e, conseqüentemente, o respeito ao princípio da capacidade contributiva. Reduzir significativamente as alíquotas aplicáveis ao IRPF para apenas duas (10% e 25%) não representa a ampla gama de contribuintes pessoa física e seus correspondentes ganhos. Violou-se, com isso, a progressividade constitucionalmente assegurada pelo parágrafo 2º do artigo 153.

Com a Lei 9.532/97, a partir de 1998, as alíquotas aplicáveis passaram a ser 15% e 27,5%, o que valeu até o ano-calendário de 2008⁶⁴. Além disso, incluiu, entre as deduções a título de despesas

⁶³ BRASIL. Lei nº 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 25 nov 2018.

⁶⁴ BRASIL. Lei nº 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 25 nov 2018.

médicas, os aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias. Exigiu, ainda, que a comprovação fosse realizada com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário. Essa lei disciplinou as despesas médicas dos alimentandos, que, em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderiam ser deduzidas pelo alimentante, na determinação da base de cálculo da declaração do Imposto sobre a Renda (SUBSECRETARIA DA ARRECADAÇÃO E ATENDIMENTO, 2018).

3.4.7.1 Imposto sobre a Renda Pessoa Física e o sistema de bases correntes em 1990

A partir de 1º de janeiro de 1989, numa das mudanças mais polêmicas na legislação, o IRPF passou a ser devido mensalmente à medida que os rendimentos, proventos ou ganhos de capital fossem percebidos (Cf. LEONETTI, 2017, p. 18). Assim, deixou de ser antecipado mensalmente, com a Declaração de Ajuste anual no exercício seguinte, como fora desde 1926 (Cf. NÓBREGA, 2014, p. 114).

A esse sistema deu-se o nome de bases correntes, ou *pay as you earn* (pague à medida que receba, em tradução livre). Nele, o IRPF incidia sobre o rendimento bruto, sem qualquer espécie de dedução (Cf. LEONETTI, 2017, p. 18)⁶⁵.

⁶⁵ É preciso fazer um registro importante: há dúvida entre os autores quanto à permanência do sistema de bases correntes. LEONETTI (2017, p. 18), afirma que o sistema foi adotado no Brasil desde 1989 e desde então tem sido o padrão de cobrança do IRPF no País. No entanto, NÓBREGA (2014, p. 114-115) afirma que a "instituição do sistema de bases correntes não teve o resultado esperado, sobretudo pela complexidade dos cálculos para apuração do saldo a pagar na Declaração de Ajuste. Durou apenas um exercício".

Em verdade, na mudança operada em 1989, e que vigeu apenas naquele ano, foram extintos os formulários de Declaração Completo e o Simplificado do IRPF. Em seu lugar, criaram-se as Declarações de Informações e de Ajuste. A Declaração de Informações era puramente informativa, sem apuração do IRPF devido; já a Declaração de Ajuste - essa sim mensal - era considerada por NÓBREGA (2014, p. 295) a de preenchimento mais complexo na trajetória do Imposto sobre a Renda.

A Declaração de Informações era uma opção para a contribuinte pessoa física que, entre outros critérios, recebeu em 1989 rendimentos sujeitos à retenção na fonte de uma única fonte pagadora superiores a NCz\$50.000,00 (cinquenta mil cruzados novos). De outro lado, o contribuinte que recebeu rendimentos tributáveis de mais de uma fonte pagadora em um mesmo mês era obrigado a apresentar a Declaração Mensal de Ajuste.

Dito de outra forma, o contribuinte necessariamente preenchia complicado "Roteiro de Apuração Mensal", para cada mês do ano-base de 1989, em que deveria calcular a diferença entre o IRPF devido e o IRPF pago a cada mês, transportando os dados e apurando o saldo a pagar mensalmente (Cf. NÓBREGA, 2014, p. 295-296).

A Declaração de Ajuste antes de 1989 não permitia a restituição do IRPF. Excepcionalmente, a restituição dava-se por processo administrativo tributário (Cf. NÓBREGA, 2014, p. 295). Segundo a sistemática atualmente de 1989 em diante e até hoje em vigor, como regra, o IRPF é devido mensalmente, a título de antecipação, na medida em que os rendimentos são percebidos, sem prejuízo do ajuste realizado na declaração anual (Cf. NÓBREGA, 2014, p. 295-296). Deste modo, a tabela progressiva que, no exercício de 1989, ano-base de 1988, era composta por diversas alíquotas variáveis de 10% a 45%, passou no ano seguinte para apenas três alíquotas: 0, 10% e 25% (Cf. NÓBREGA, 2014, p. 114).

Neste sentido, o sistema de bases correntes, utilizado no ano-base de 1989, segundo o artigo 2º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, determinava que “O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11” (BRASIL, 1990, p. 1)⁶⁶.

Ainda, o artigo 9º da Lei nº 8.134 estabelece que:

Art. 9º As pessoas físicas deverão **apresentar anualmente declaração de rendimentos**, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir.

Parágrafo único. A declaração, em modelo aprovado pelo Departamento da Receita Federal, deverá ser apresentada até o dia vinte e cinco do mês de abril do ano subsequente ao da percepção dos rendimentos ou ganhos de capital. (grifou-se). (BRASIL, 1990, p. 2).

Dessa forma, à medida que o contribuinte aufer rendimentos (ou proventos de qualquer natureza), mensalmente paga o IRPF, devendo, uma vez ao ano, preencher e enviar a Declaração Anual de Ajuste do IRPF (Cf. LEONETTI, 2017, p. 18).

⁶⁶ BRASIL. Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990. **Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8134.htm>. Acesso em 1 dez 2018.

3.4.7.2 *A introdução de novas tecnologias e da internet na apuração, cálculo e Declaração do IRPF*

A década de 1990 foi marcada pelo avanço da informática. Os microcomputadores tornaram-se mais acessíveis para os brasileiros e, principalmente, para alguns contribuintes (Cf. NÓBREGA, 2014, p.116).

Nesse sentido, a Secretaria da Receita Federal implementou, a partir de 1991, o programa de preenchimento da Declaração de Rendimentos do Imposto sobre a Renda, tanto para pessoa física quanto jurídica (Cf. NÓBREGA, 2014, p. 116). Com isso, instituiu-se uma nova forma de preenchimento da Declaração, qual seja, o meio magnético. O Brasil teve a primazia na automação do preenchimento da declaração de Imposto sobre a Renda (Cf. NÓBREGA, 2014, p. 116).

O início não foi dos melhores, com baixa adesão, tendo em vista a incipiente popularização dos microcomputadores. Apenas 3% dos contribuintes entregaram a Declaração em disquete (Cf. NÓBREGA, 2014, p. 116).

3.4.7.3 *Imposto sobre a Renda e o Estatuto da Criança e do Adolescente*

O Estatuto da Criança e do Adolescente (ECA) - Lei nº 8.069 - introduziu, dentre diversos princípios e regras, o estabelecido no artigo 260 (nas Disposições Finais e Transitórias):

Art. 260. Os contribuintes do imposto de renda poderão abater da renda bruta 100% (cem por cento) do valor das doações feitas aos fundos controlados pelos Conselhos Municipais, Estaduais e Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente, observado o seguinte:

I - limite de 10% (dez por cento) da renda bruta para pessoa física;

II - limite de 5% (cinco por cento) da renda bruta para pessoa jurídica⁶⁷. (BRASIL, 1990, p. 62).

A partir do Estatuto e com a devida regulamentação pela Receita Federal, no exercício de 1991, ano-base de 1990, o contribuinte pôde

⁶⁷ BRASIL. Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990. **Dispõe sobre o Estatuto da Criança e do Adolescente e dá outras providências.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8069.htm#art260. Acesso em 27 nov 2018.

deduzir as doações efetuadas aos fundos controlados por Conselhos Municipais, Estaduais e Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente. Havia um limite: o total da dedução não poderia ultrapassar 10% da soma dos rendimentos tributáveis recebidos de pessoas físicas e 5% de pessoas jurídicas (Cf. NÓBREGA, 2014, p.116).

Algum tempo adiante, a Lei nº 9.250 (BRASIL, 1995), estabeleceu novo limite: a soma dos valores a título de deduções para o Fundo da Criança e do Adolescente, bem como para o Fundo de Incentivo à Cultura e do Incentivo à Atividade Audiovisual limitava-se a 12% do imposto apurado (Cf. NÓBREGA, 2014, p. 116).

Por efeito da Lei nº 12.594 (BRASIL, 2012), que alterou a redação de diversos dispositivos do ECA, incluindo a redação do artigo 260 e o novo artigo 260-A, ocorreu algo raro na evolução histórica do Imposto sobre a Renda: a possibilidade de dedução, no ano do próprio exercício da Declaração do IRPF, de valores a título de doações voltadas para a criança e o adolescente (Cf. NÓBREGA, 2014, p. 116)⁶⁸:

Art. 260. Os contribuintes poderão efetuar doações aos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente nacional, distrital, estaduais ou municipais, devidamente comprovadas, sendo essas integralmente deduzidas do imposto de renda, obedecidos os seguintes limites:

[...]

II - 6% (seis por cento) do imposto sobre a renda apurado pelas pessoas físicas na Declaração de Ajuste Anual, observado o disposto no art. 22 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

Art. 260-A. A partir do exercício de 2010, anual-cadário de 2009, a pessoa física poderá optar pela doação de que trata o inciso II do caput do

⁶⁸ BRASIL. Lei nº 12.594, de 18 de janeiro de 2012. **Institui o Sistema Nacional de Atendimento Socioeducativo (Sinase), regulamenta a execução das medidas socioeducativas destinadas a adolescente que pratique ato infracional; e altera as Leis nos 8.069, de 13 de julho de 1990 (Estatuto da Criança e do Adolescente); 7.560, de 19 de dezembro de 1986, 7.998, de 11 de janeiro de 1990, 5.537, de 21 de novembro de 1968, 8.315, de 23 de dezembro de 1991, 8.706, de 14 de setembro de 1993, os Decretos-Leis nos 4.048, de 22 de janeiro de 1942, 8.621, de 10 de janeiro de 1946, e a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 10 de maio de 1943.** Disponível:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12594.htm>. Acesso em: 25 nov 2018.

art. 260 diretamente em sua Declaração de Ajuste Anual.

§1º A doação de que trata o caput poderá ser deduzida até os seguintes percentuais aplicados sobre o imposto apurado na declaração:

[...]

III - 3% (três por cento) a partir do exercício de 2012.

§5º A pessoa física poderá deduzir do imposto apurado na Declaração de Ajuste Anual as doações feitas, no respectivo ano-calendário, aos fundos controlados pelos Conselhos dos Direitos da Criança e do Adolescente municipais, distrital, estaduais e nacional concomitantemente com a opção de que trata o caput, respeitado o limite previsto no inciso II do art. 260. (BRASIL, 2012, p. 17).

Assim, forma mais precisa, o novel artigo 260-A do ECA permitiu que as doações dedutíveis fossem feitas aos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente de todos os níveis federativos (nacional, distrital, estaduais e municipais). Tais doações deveriam ser efetuadas até a data do vencimento da primeira quota ou quota única do imposto, segundo o parágrafo 3º do artigo 260-A do ECA. De outro lado, segundo o parágrafo 5º do mesmo artigo, as doações feitas no respectivo ano-calendário poderiam ser, concomitantemente, aos fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente bem como para os fundos controlados pelos Conselhos dos Direitos da Criança e do Adolescente, desde que respeitado o limite máximo de deduções.

3.4.7.4 Em 2018, o novo Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018)

Em 22 de novembro de 2018, editou-se o Decreto nº 9.580, que, como consigna o Preâmbulo, "regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza."⁶⁹ Trata-se do novo Regulamento do Imposto sobre

⁶⁹ BRASIL. Decreto 9.580, de 22 de novembro de 2018. **Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm>. Acesso em 2 dez 2018.

a Renda (RIR/2018), com um total de 1.050 artigos (46 a mais que o anterior), revogando o antigo Regulamento, veiculado pelo Decreto 3.000, de 26 de março de 1999.

Em princípio o Decreto nº 9.580/2018 não inova e nem pode inovar em termos de legislação tributária. Trata-se, em verdade, de consolidação e atualização da legislação esparsa sobre o IR. Isso porque os decretos, pelos quais se veiculam os regulamentos, são atos administrativos normativos editados pelo Chefe do Poder Executivo – Presidente, Governador ou Prefeito – que têm como função primordial regulamentar o conteúdo das leis (artigo 84, inciso IV, da CRFB), às quais os decretos, necessariamente, devem-se subordinar. Ademais, os decretos integram a expressão “legislação tributária” do art. 96 do CTN, regulamentando grande número e qualidade de assuntos tributários, sempre com seu conteúdo e alcance limitado às leis em função das quais sejam expedidos (art. 99 do CTN)⁷⁰.

Entretanto, mais adiante, no último capítulo, serão analisados alguns dispositivos específicos relativos ao IRPF no RIR/2018, que contém problemas a serem solucionados com a proposta desta Tese.

3.5 ASPECTO MATERIAL DO FATO GERADOR: A DEFINIÇÃO DE RENDA E PROVENTOS COMO FUNDAMENTAIS PARA O ASPECTO MATERIAL DO FATO GERADOR DO IRPF - DISPONIBILIDADES ECONÔMICA E JURÍDICA

Como todo tributo, o IRPF possui um fato gerador, conceito absolutamente central para seu entendimento. Esse conceito desdobra-se em aspectos a serem tratados daqui por diante, primeiro em caráter mais

⁷⁰ Sobre o poder de editar Regulamentos, GUERRA (2004, p. 316-317) afirma: "Em primeiro lugar, a atividade administrativa é conduzida segundo a norma de Direito Administrativo. A norma administrativa, por definir uma postura de autoridade, precisa da prévia observação da conduta e destinação, vez que determina o fim expresso do ato administrativo a que se destina ou que fundamenta. A norma de direito administrativo não é orgânica em sua concepção, mas sim de instrução, pois define, ordena e instrui o agente administrativo. Sob tais premissas, cabe suscitar, como o Prof. Eros Grau avalia, os regulamentos de execução e, mais propriamente enfocando a lei com o objetivo do ato regulamentar, encontra na discricionariedade administrativa uma importante reflexão: (i) para cumprir a lei, usualmente é necessário expressá-la; (ii) essa explicitação define a maneira de observar e aplicar a lei; (iii) ao aplicá-la segundo uma interpretação, o agente público está utilizando algum grau de discricionariedade para estabelecer essas regras funcionais da lei que deverão ser obedecidas; (iv) para que a ordem administrativa ocorra, só se aplica a lei regulada e obedecida a hierarquia funcional da organização estatal; (v) logo, o poder hierárquico seria o fundamento de toda função regulamentar. Tal raciocínio obedece uma visão pragmática".

genérico, tratando do conceito e dos aspectos do fato gerador como elementos importantes da relação jurídico-tributária. Logo após, far-se-á a análise mais detida dos aspectos do fato gerador para o IR e para o IRPF, com ênfase no material.

Assim, fato gerador é a materialização, no plano concreto, da hipótese de incidência. Trata-se, portanto, do momento em que a “hipótese” torna-se “fato”. Inclusive, a este momento de perfeita adaptação do fato ao modelo encontrado na norma tributária dá-se o nome de subsunção tributária. É a partir da subsunção do fato à norma que se tem início à relação jurídico-tributária (Cf. SABBAG, 2009, p.614).

Ressalta-se que o fato gerador é momento de significativa importância para a relação jurídico-tributária, uma vez que é a partir da sua definição que se determina a natureza jurídica (art. 4º do CTN) de alguns tributos, se é imposto, taxa ou contribuição de melhoria. Ademais, o momento da ocorrência do fato gerador é determinante para que se verifique o cumprimento (ou não) do princípio da irretroatividade tributária, ou para que se inicie o prazo decadencial para que a Fazenda Pública constitua o crédito tributário: 5 anos a partir do fato gerador, como está no art. 150, § 4º do CTN (Cf. SABBAG, 2009, p. 614).

Outro ponto importante, segundo HARADA (2017, p. 382-385), é a questão dos aspectos do fato gerador. São, na verdade, divisões de cunho didático que facilitam o entendimento do intérprete para saber se determinado fato enseja o surgimento da obrigação tributária. Dessa forma, têm-se os seguintes aspectos:

Aspecto pessoal (subjutivo)	Sujeitos ativo e passivo.
Aspecto material (objetivo)	Ocorrência do previsto no núcleo da hipótese de incidência.
Aspecto temporal	<i>Momento</i> em que ocorre o fato gerador.
Aspecto espacial	<i>Lugar</i> da ocorrência do fato gerador.
Aspecto quantificativo	Base de cálculo e alíquota.

Em termos semelhantes, mas não idênticos, BRITO (2016, p.1046) chama os aspectos do fato gerador de elementos constitutivos da hipótese do fato gerador. Para esse autor, é importante partir da premissa de que o tributo é uma relação obrigacional que compreende não apenas o objeto material de uma obrigação, qual seja, a de pagar uma certa quantia em dinheiro a título de obrigação tributária, mas também se integra com todas as demais partes dessa relação. Tais partes, que ele denomina elementos, são os sujeitos (ativo e passivo) da obrigação

tributária, bem como aspectos pessoais, espaciais e temporais relacionados ao acontecimento ou ação humana escolhidos como aptos a produzir efeitos tributários.

Um desses elementos, ou aspectos, é o objetivo, ou material. Corresponde à ocorrência do núcleo do fato gerador, à ocorrência da matéria apta a ser tributada, conforme conceitua BRITO (2016, p.1047). A partir dessas premissas, ora nominadas como aspectos do fato gerador, ora elementos constitutivos do fato gerador, adotar-se-á a nomenclatura "aspectos" do fato gerador, por ser mais a usual entre os autores do Direito Tributário.

Com as premissas devidamente explicitadas, qual seria, sob o aspecto material, o fato gerador do Imposto sobre a Renda?

O fato gerador do IRPF, sob o prisma material, é, conforme o disposto no artigo 43 do CTN, a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica de renda - produto do capital, ou do trabalho ou a combinação de ambos - ou de proventos de qualquer natureza, entendidos como acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda:

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.

§ 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.

Nos conceitos de renda e proventos reside um dos primeiros problemas a serem tratados no Capítulo 5 da Tese, sob a perspectiva da aplicação do princípio da fraternidade, sob pena de comprometer-se a capacidade econômica do contribuinte. Certo é que o legislador não

pode, a seu livre arbítrio, fixar o que pode ou não ser considerado como renda, uma vez que tanto a CRFB quanto o CTN limitam, dentro de alguns conceitos fornecidos pela Economia, o que é renda, bem como a sua extensão para os casos concretos (Cf. CARRAZZA, 2009, p. 37-38; LEONETTI, 2002, p. 34).

Não pode, portanto, formular arbitrariamente o que seja renda; daí que coube à doutrina e à jurisprudência determinar seu conceito, tomando por base o *caput* e o inciso I do art. 43 do CTN, não sem razoável grau de divergência. AMARO (2009b, p. 370; 2011, p. 389) chama a atenção, quanto ao aspecto material do fato gerador do IR, para as definições encontradas nos artigos 153, inciso III, da CRFB/1988, e 43 do CTN.

Sob o prisma material, gera a cobrança do Imposto sobre a Renda a ação (aquisição) de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza (Cf. AMARO, 2009, p. 370). Assim, adquirir - passar a ter, obter - renda faz com que a materialidade do fato gerador desse tributo federal ocorra (AMARO, 2009, p. 370).

Ressalta BRITO (2016, p. 1047), de forma semelhante, que o objeto tributável do Imposto sobre a Renda é o acréscimo de patrimônio, a riqueza nova que se soma ao patrimônio do contribuinte. Dentro do aspecto material está o elemento quantitativo, representado pela base de cálculo e pela aplicação de alíquota sobre a base de cálculo.

LEONETTI ressalta a que o conceito de renda deve ser compreendido também por um viés econômico:

Por óbvio, o legislador se apóia, ou ao menos deveria fazê-lo, nas ciências econômicas, já que renda é um fenômeno precipuamente econômico. Há quem entenda até que a lei não pode definir como renda aquilo que as ciências econômicas não consideram renda ou proventos de qualquer natureza. A razão parece estar com esses doutrinadores, especialmente em sistemas tributários, como o brasileiro, ditos rígidos, i. é, em que a Constituição delimita as competências tributárias das diversas pessoas políticas. Nessa linha de raciocínio, se a Constituição brasileira permite que a União (e somente esta) institua imposto sobre a renda e proventos de quaisquer naturezas, evidentemente a lei tributária não pode denominar de renda ou provento aquilo que, segundo as ciências econômicas, não pode ser

considerado nem um nem outro. É certo que, em havendo mais de um conceito, como de fato há, para renda e provento, o legislador pode escolher dentre esses aqueles(s) que bem entender. O que não pode é tributar o que, indubitavelmente, não é renda ou provento, sob pena de desrespeitar a Constituição, ou seja, a vontade da Nação. (2002, p. 34).

Por outra forma, em que pese o fato do legislador constituinte permitir à União a competência exclusiva para criar o Imposto sobre a Renda, incluindo a determinação do conceito de renda, não pode o legislador infraconstitucional, de forma arbitrária, eleger ou mesmo criar um conceito de renda estranho aos conhecimentos humanos na área das ciências econômicas, sob pena de transgressão da própria Constituição.

VISCO (2012, p. 17) ressalva que as rendas aptas a originar a obrigação de pagar o Imposto sobre a Renda Pessoa Física são o produto do capital, ou do trabalho exercido, ou de ambos. BRITO (2016, p.1056) explica também o significado do termo "produto", vez que o legislador do CTN, no artigo 43, parágrafo primeiro, explicita que a renda é a combinação do *produto* do capital, ou da renda, ou da combinação de ambos. Para esse autor, produto deve ser compreendido como algo acessório, extraído do bem principal, diminuindo-lhe a quantidade até que desapareça.

Como exemplo, tem-se o trabalhador, ao receber seu salário, ou uma pessoa física ao perceber o produto do aluguel de um imóvel, estará sujeita ao pagamento do tributo (Cf. VISCO, 2012, p. 17).

De outra parte, dentre os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda, mas sujeitos à incidência do imposto, estão os proventos (Cf. BRITO, 2016, p. 1056). Exemplos são os prêmios obtidos com loterias e o ganho de capital obtido na alienação de um bem imóvel (Cf. VISCO, 2012, p. 17).

Em contrapartida, CARRAZZA explica o conceito de renda de forma inversa:

O conceito de *renda* inclui o seu contrário – vale dizer, o de *perda*. Para que não reste esgarçado o patrimônio do contribuinte, devem ser abatidas, dos resultados líquidos obtidos, as perdas por ele sofridas – a menos, evidentemente, que resultantes de atividades ilícitas (v.g., da apreensão de produtos de crime). (2013, p. 38).

Percebe-se que, na concepção do autor, renda (ou proventos de qualquer natureza) é tudo aquilo que não implique incidência de outros impostos de competência da União e demais entes federados. Se o fato passível de tributação não representar a materialidade dos impostos federais (artigo 153 da CRFB), estaduais (artigo 155 da CRFB) ou municipais (artigo 156 da CRFB) e, evidente, constitua-se como renda ou provento, está-se diante de fato apto à incidência do Imposto Sobre a Renda (Cf. CARRAZZA, 2009, p. 38).

O legislador não pode, portanto, fazer com que se cobre Imposto sobre a Renda quando se tratar de propriedade, posse ou domínio útil de bens imóveis (urbanos ou rurais), ou sobre a circulação de mercadorias, ou, ainda a propriedade de veículos automotores, importação, exportação, industrialização de produtos, dentre outras situações que gerem a cobrança dos diferentes impostos existentes no País (Cf. CARRAZZA, 2009, p. 38).

MACHADO (2008, p. 314) afirma que renda é sempre um produto resultante do trabalho, ou da exploração do capital, ou da combinação desses dois fatores. Insiste ele na ideia da efetiva disponibilidade econômica (regime de caixa) para que ocorra o fato gerador do IRPF.

Pode-se dizer, portanto, que renda é o produto do capital, ou do trabalho, ou da combinação de ambos. Dito de outra forma, trata-se da expressão jurídico-tributária consistente em acréscimo patrimonial, um excedente de riquezas produzidas por um dado período de tempo, cuja tributação deve ser graduada igualmente segundo a capacidade contributiva do sujeito passivo da relação jurídico-tributária (Cf. CARRAZZA, 2009, p. 39)⁷¹.

A renda é um conteúdo de acréscimo de riqueza. Somente poderá se falar em “renda”, em termos tributários, se a mesma for quantificável, uma vez que o Direito Tributário só se aplica a situações concretas ou jurídicas que possuam conteúdo econômico. Mais ainda, que esse acréscimo esteja disponível financeiramente no patrimônio do contribuinte do IRPF (Cf. ALMEIDA, FALCÃO e GUERRA, 2016, p.30-31).

De outra parte, não se pode confundir os conceitos de renda e patrimônio, ou capital, embora possuam relação muito próxima, pois a

⁷¹ Para efeitos de tributação, não se pode confundir com outro termo de escrita semelhante: rendimento. Rendimentos são quaisquer ganhos, isoladamente considerados; já a renda, como já dito no parágrafo acima, é o excedente de riquezas produzidas que deve ser tributado de acordo com a capacidade contributiva do sujeito passivo (Cf. CARRAZZA, 2009, p. 39).

renda é um acréscimo patrimonial. LEONETTI (2002, p. 35) afirma que renda não seria uma parte extraída do capital, mas algo novo, um “plus” produzido a partir do capital, com ele não coincidindo. Assim, a renda tributável deve ter uma certa regularidade, ou seja, deveria ser capaz de, pelo menos potencialmente, crescer de tempos em tempos. Quando esse “plus”, representado pelo conceito de renda, acrescentando riqueza ao patrimônio, não conseguir existir sem destruição do principal, estar-se-ia diante da ideia de capital (patrimônio), não de renda. Como exemplo, tem-se os recursos minerais: uma vez extraídos do solo, desfalcam-no de forma permanente, não mais renovando, ao contrário dos produtos agrícolas, em geral renováveis (Cf. LEONETTI, 2002, p. 35).

Contudo, conceituar renda empregando como critérios a periodicidade e a existência de uma fonte permanente de onde provém essa renda, revelaram-se requisitos frágeis, conforme LEONETTI (2002, p. 37). Explicita o autor que a grande maioria dos rendimentos tributáveis com IR caracteriza-se pela periodicidade e emana de uma fonte fixa; entretanto, há outras espécies de rendimentos que não se adequam a tais critérios e, nem por isso, deixam de ser tributáveis. Seriam os casos do resgate de ações, valores recebidos como prêmios em concursos de prognósticos, o IR decorrente do ganho de capital, dentre outros exemplos (Cf. LEONETTI, 2002, p. 37).

No direito fiscal português, o conceito de renda ganhou o nome de “teoria do rendimento-produto”. Essa corrente de pensamento surgiu no final do século XIX e início do século XX, tendo sido a primeira a buscar, no Direito, um conceito de rendimento para efeito de tributação (Cf. SOARES, 2014, p. 100-101). SOARES afirma:

Profundamente arreigada na concepção económica de rendimento, esta teoria considera rendimento apenas o acréscimo patrimonial periódico que afluí a um titular em resultado da sua contribuição na atividade produtora. De acordo com esta teoria a conceptualização fiscal de rendimento não poderia ignorar dois aspetos essenciais, intrínsecos à delimitação desse conceito e que o diferenciam das demais receitas ou acréscimos patrimoniais: **a periodicidade do “produto” e a durabilidade da fonte que o produz**. E é destas duas características distintivas que decorre a designação desta corrente. (grifou-se) (2014, p. 101).

Seria possível conectar a teoria portuguesa do rendimento-produto com a concepção de renda dada por LEONETTI? Pensa-se que sim. Tanto na ideia de LEONETTI (2002, p. 37) quanto na explanação de SOARES (2014,101), a renda (ou rendimento) é resultado de um contínuo acréscimo patrimonial proveniente de um titular, pessoa física ou jurídica produtora da renda que se acresce ao patrimônio.

A crítica realizada por LEONETTI (2002, p. 37), no sentido de que o conceito de renda não se poderia basear, apenas, nos critérios da periodicidade e da existência de uma fonte permanente de onde provém a renda, encontra respaldo no direito fiscal português. Em Portugal, o conceito de rendimento (renda) não eliminou os critérios da regularidade e da preservação da fonte produtora da renda, mas agregou outras três condições à teoria do rendimento-produto (Cf. SOARES, 2014, p. 101).

A primeira condição obriga que a renda provenha de bens tangíveis do patrimônio do contribuinte. Uma vez que esses bens fossem avaliáveis monetariamente, o produto (a renda) deles poderia ser tributado (Cf. SOARES, 2014, p. 101). A segunda condição seria de que o rendimento fosse percebido pelo contribuinte em dinheiro ou bens (Cf. RIBEIRO, 1997, p. 299-300). A terceira e última condição, pela teoria do rendimento-produto, é de que a renda fosse sempre líquida. Só seria relevante para medir – e tributar – os ganhos da atividade produtora, a renda que se incorpora ao patrimônio do indivíduo, se não houver dano ao patrimônio preexistente (Cf. RIBEIRO, 1997, p. 299-300).

Assim, conforme SOARES, tomando por base o direito português:

[...] de acordo com esta teoria só é considerado rendimento o acréscimo patrimonial líquido, corpóreo, com carácter periódico, com valor expresso em moeda, proveniente de uma fonte estável ou com carácter de permanência.

Nessa medida, o rendimento reconduz-se ao somatório das receitas líquidas que, num período definido, afluem ao seu titular em virtude da sua participação numa atividade produtiva, adquirindo a forma de renda, lucro, juros ou salário.

Nesse sentido, a noção de rendimento confunde-se com o conceito jurídico de fruto previsto no artigo 212.º do Cód. Civil, nos termos do qual se estabelece: “considera-se fruto de uma coisa tudo o que ela produz periodicamente, sem prejuízo da sua substância.” (2014, p. 101).

A teoria do rendimento-produto, como já dito por LEONETTI (2002, p. 37), corroborada por SOARES (2014, p. 101-102), encontra problemas na medida em que exclui da noção de renda os acréscimos patrimoniais ocasionais ou fortuitos, os ganhos obtidos na obtenção de prêmios (como em concursos de prognósticos) e as rendas adquiridas por legado, herança ou doação. Tais valores caracterizam-se pela eventualidade de suas causas. Não preenchem, assim, os requisitos da teoria do rendimento-produto – periodicidade e preservação da fonte produtiva.

Curiosamente, o contexto em que essa teoria surgiu em Portugal tomava por base uma economia voltada para a agricultura, com rendas que se equiparavam, pela realidade daqueles tempos, aos períodos anuais de colheita, deduzidas as despesas para manter íntegra a “fonte produtora” que gerava essa renda, qual seja, o solo (Cf. SOARES, 2014, p. 102). Também se compreende que as mudanças sociais, econômicas e financeiras tenham tornado o conceito que promana desta teoria obsoleto, inadequado e até mesmo injusto para efeitos tributários, perdendo relevo em prol da teoria do rendimento-acréscimo.

De outra parte, e empregando o disposto na CRFB (artigo 153, inciso III) e no CTN (artigo 43), o que seria acréscimo patrimonial? Sobre o patrimônio já não incidem outros tributos, mais precisamente impostos?

Acréscimo patrimonial apto a ser categorizado como renda tributável, é toda nova riqueza que ingressa no patrimônio do contribuinte. Esse acréscimo patrimonial pode ocorrer, quando se trata de IRPF, por meio do recebimento de renda ou de proventos de qualquer natureza, em conformidade com a redação do artigo 43 do CTN (Cf. BRITO, 2016, p. 1055).

É preciso, dentre outros fatores, que a riqueza nova se some àquela preexistente no patrimônio do indivíduo. Lucros advindos da atividade empresarial, honorários médicos e advocatícios, juros obtidos mediante empréstimos em dinheiro, salários obtidos pelos empregadores, dentre outros, exteriorizam riqueza e, ainda mais, revelam que existe uma disponibilidade, econômica ou jurídica, no patrimônio do contribuinte do IR.

Por outro lado, quanto ao conceito de disponibilidade, quais as diferenças semânticas e tributárias entre as disponibilidades econômica e jurídica?

Inicialmente, AMARO (2009, p. 370; 2011, p. 389) assinala que ambas prestam-se a qualificar o objeto da ação, qual seja, a renda. Não se adquire a disponibilidade, mas sim a renda. Ambas, conforme a

redação da Constituição de 1988 e do Código Tributário Nacional, referem-se à concretização do modelo previsto na hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda. Quer pela aquisição de disponibilidade jurídica, quer econômica, exsurge o dever de pagar o tributo correspondente. O mesmo autor, em outra obra, destaca que as disponibilidades jurídica e econômica não necessariamente coincidem no tempo. Pode-se falar de renda produzida e ainda não recebida, assim como o oposto também é possível (Cf. AMARO, 2011, p. 389)⁷².

AMARO (2009, p. 371) efetua interessante analogia para melhor compreensão dos conceitos de disponibilidade jurídica e econômica. Refere-se à disponibilidade jurídica como a renda produzida, mas ainda não percebida, como ocorre com a ideia de "fruto pendente" - já produzido, mas ainda não colhido - do Direito Civil. De outro lado, quando, analogamente, o "fruto" - renda - não apenas já foi produzido como colhido, tem-se a disponibilidade econômica.

Fato é que, quando se trata do conceito de disponibilidade, econômica ou jurídica, as discussões são muito grandes na doutrina e na jurisprudência. Tanto que, como já visto nesta Tese, por meio da análise do Recurso Extraordinário 614.406, mais precisamente na discussão sobre a variável composta pelo princípio da igualdade, que mesmo dentro da própria composição do STF há divergência acerca do assunto, dependendo da forma como o contribuinte auferir o rendimento, ou provento (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, RECURSO EXTRAORDINÁRIO nº 614.406, 2014).

Na análise referida no capítulo 2, subitem 2.3, a maioria do STF considerou que, tendo por parâmetro os princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva, não seria justo onerar de uma só vez com maior alíquota - e valores conseqüentemente maiores - um contribuinte que percebeu seus rendimentos cumulativamente em virtude de vitória em ação judicial transitada em julgado (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, RECURSO EXTRAORDINÁRIO nº 614.406, 2014).

⁷² Disponibilidade econômica (ou de fato) seria o valor já efetivado, aquele já obtido e incorporado ao patrimônio do contribuinte do IRPF, no que, já se viu anteriormente, é chamado de regime de caixa (Cf. HARADA, 2007, p. 406).

Já disponibilidade jurídica, associada ao regime de competência, refere-se a valor ainda não obtido, uma vez que há, ainda, um direito de crédito - um direito a receber certo valor (Cf. HARADA, 2007, p. 406).

Aqui não ocorre aquisição imediata (como é na disponibilidade econômica), mas sim o contribuinte detém, em termos jurídicos, o direito sobre algo aferível economicamente, apto a, desde já, constituir-se como patrimônio (Cf. HARADA, 2007, p. 407).

Assim, nesse caso (percepção de rendimentos de uma só vez), adotou-se o regime de competência (disponibilidade jurídica) para a cobrança do IRPF. A percepção de valores deu-se de uma só vez, por meio de sucesso em ação judicial. Tivesse recebido corretamente ao longo dos meses anteriores, a alíquota e os valores teriam sido sensivelmente menores, além de ser cobrados por regime de caixa (disponibilidade econômica) (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, RECURSO EXTRAORDINÁRIO nº 614.406, 2014).

Deve o contribuinte, mesmo com a excepcionalidade do recebimento cumulativo dos valores a título de rendimentos, pagar o mesmo de IRPF que qualquer outro contribuinte pagaria em circunstâncias normais, ou seja, caso tivesse recebido os valores mensalmente com o correspondente imposto.

De fato, na grande maioria das situações que se enquadram na concretização do aspecto material do fato gerador do IRPF, o que se leva em conta é a disponibilidade econômica, o chamado regime de caixa. Só paga quem efetivamente recebeu algum tipo de rendimento tributável. No entanto, o julgamento do Recurso Extraordinário 614.406 provou que um olhar mais humanitário e mais condizente com a justiça, quando se trata de Imposto Sobre a Renda, é possível. Levar às últimas consequências, para definir o que seja "renda", mesmo quando a pessoa recebeu determinado valor - por exemplo, resultante de uma ação trabalhista - de uma só vez, seria onerar injustamente o contribuinte (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, RECURSO EXTRAORDINÁRIO nº 614.406, 2014).

A conturbada definição do que seja renda é vital para o tema da Tese e, claro, para a própria definição do IRPF. Para aclarar mais a questão, importante o contributo de AMARO, em capítulo de livro produzido em obra organizada por Ives Gandra da Silva Martins:

A nosso ver, o problema está em que, num mandamento legal, é incorreto opor, como alternativos, o econômico e o jurídico. A normal legal impositiva juridiciza o fato econômico; à vista disso, não se pode separar, de um lado, um fato que seria "meramente" econômico (mas ainda não jurídico), ou (o problema é rigorosamente o mesmo) um fato que seria "apenas" jurídico (mas ainda não econômico).

[...]

Produzida a renda, ela é econômica e juridicamente disponível: trata-se de riqueza nova

integrada ao patrimônio do titular, fato econômico, legalmente qualificado como fato jurídico (isto é, fato econômico que irradia, mercê de sua juridicização, efeitos jurídicos, como, por exemplo, a exigibilidade pelo titular, ainda que sujeita a termo, e acessibilidade pelo titular (2009, p. 373).

AMARO propugna pela desnecessidade da distinção entre disponibilidades econômica e jurídica: o problema, diz ele, está na possibilidade de tributar apenas as rendas já percebidas pelo contribuinte (regime de caixa), ou se basta a produção da renda (regime de competência), ainda que não efetivamente integrante do patrimônio do titular (2009, p. 373; 2011, p. 391-392).

Ademais, diz AMARO (2011, p. 390), quer se esteja tratando de renda recebida, ou apenas produzida, está-se sempre diante de um fato com repercussões econômicas e jurídicas. O critério distintivo deve ser mais contábil - regime de caixa ou competência - do que representado por categorias jurídicas - disponibilidades econômica ou jurídica.

De uma forma ou de outra, a indefinição do conceito de renda, fundamental no Imposto Sobre a Renda, especialmente para pessoas físicas, tem enorme potencial lesivo, porque causa insegurança jurídica para todos os envolvidos, Receita Federal e contribuintes: o primeiro não sabe se pode cobrar; e, o segundo, não sabe o quanto deve pagar.

Prosseguindo nas considerações acerca do IRPF, quarta das variáveis da Tese, tem-se que renda inclui: os ganhos de capital, compostos por rendimentos de aluguel ou *royalties*; rendimentos de aplicações financeiras; juros; lucros (dividendos de ações, ou lucros de cotas de sociedades limitadas); participações nos lucros (atribuíveis aos administradores e sócios); e, bonificações, dentre outras possibilidades. Já os ganhos de trabalho compõem-se de: salários; honorários; retirada de *pro labore*, vencimentos, comissões, soldos. Da combinação de capital e trabalho tem-se, como exemplo, os lucros das empresas, fruto do capital dos sócios e do trabalho dos funcionários (Cf. SABBAG, 2009, p. 1010-1011).

Quanto ao conceito de proventos, que também compõe o fato gerador do IRPF sob o prisma material, toma-se por base, inicialmente, o inciso II do artigo 43 do CTN. Nele se percebe uma ideia conceitual “residual”, isto é, a de que todo acréscimo patrimonial não compreendido no conceito de renda - acréscimo patrimonial emanado do capital, ou do trabalho, ou da combinação de ambos - está englobado na

ideia de proventos. Exemplos são os valores a título de: aposentadoria por invalidez; aposentadoria compulsória; aposentadoria por tempo de serviço; aposentadoria por idade; pensão por morte de servidor falecido; pensão e aposentadoria dos militares (§10, art. 42, CRFB) (Cf. SABBAG, 2009, p. 1011).

AMARO sintetiza, quanto aos proventos, que:

[...] quando a Constituição (desde 1934) se reporta à 'renda e proventos de qualquer natureza', está utilizando sinônimos imperfeitos, e a locução 'de qualquer natureza' parece-nos ter sido utilizada para não deixar eventual dúvida de que todo ingresso de receita nova no patrimônio de alguém, qualquer que seja a origem desse proveito, é passível de incidência do tributo. (2009, p. 379).

Pertinente acrescentar a crítica de AMARO para o conceito de proventos. Em suas palavras:

O vocábulo "proventos" tem, pois, a nosso ver, a acepção ampla (abrangente de quaisquer proventos auferidos por alguém). Mesmo o fato de, na atual Constituição, ele ser empregado em relação a aposentados e pensionistas não quer dizer que só nesses casos se afigurem "proventos" (AMARO, 2011, p. 395).

Em verdade, é plausível a ideia de que o legislador constituinte e infraconstitucional, ao referir-se à "renda e proventos de qualquer natureza" quis, muito mais, deixar claro que qualquer tipo de acréscimo de riquezas no patrimônio do contribuinte, seja ele pessoa física ou jurídica, é passível da incidência do IRPF (Cf. AMARO, 2011, p. 395). Assim, além dos proventos definidos no art. 40 da CRFB, que denotam clara relação com a remuneração percebida por servidor público após seu exercício de cargo público, tem-se, também os demais proventos, que se podem constituir de: acréscimos patrimoniais decorrentes de práticas ilícitas; ganhos de capital (diferença entre o valor da aquisição e o da cessão, resgate ou liquidação, com títulos e valores mobiliários de renda variável); doações; acréscimos cuja origem não é perfeitamente identificada; prêmios de loterias; recompensas, dentre outros (Cf. SABBAG, 2009, p. 1011).

3.6 ASPECTOS PESSOAL, ESPACIAL, QUANTITATIVO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA PESSOA FÍSICA

Outro elemento essencial constitutivo do fato gerador é o subjetivo, ou pessoal. Nele os protagonistas são os sujeitos ativo e passivo ligados pelo vínculo expresso na obrigação tributária (Cf. BRITO, 2016, p. 1047). Em tal sentido, contribuinte do IRPF é a pessoa física que registra acréscimos em seu patrimônio, assim como pode ser o responsável tributário que tem a obrigação de reter o imposto na fonte (artigos 43 e 45 do CTN) (Cf. SABBAG, 2009, p. 1010-1011)⁷³.

Pondera o autor que “graças ao princípio da capacidade contributiva, só devem ser consideradas na composição da base de cálculo do IR as disponibilidades de riqueza nova, reveladas num certo período (em geral, o exercício financeiro), por uma pessoa, física ou jurídica.” Sua abrangência, por ser tributo de competência da União, estende-se a todo o território nacional (art. 153, III, CF) e o fato gerador ocorre no momento da aquisição da disponibilidade financeira (Cf. CARRAZZA, 2009, p. 120).

O aspecto temporal - período de apuração - é fator de suma importância para a quantificação do IRPF e, também, para a concretização dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária. Daí porque o período de apuração, para efeitos de Imposto sobre a Renda, tanto de pessoa física quanto de pessoa jurídica, é de um exercício financeiro, que corresponde, de seu turno, a um ano (Cf. CARRAZZA, 2009, p. 128).

No tocante à relação entre o princípio constitucional tributário da capacidade contributiva e o aspecto temporal do fato gerador do IR, AMARO aponta que:

A natureza do imposto de renda (tributo pessoal e progressivo, que deve ser adequado à capacidade contributiva de cada contribuinte) leva a que a renda tributável deva ser medida em períodos de tempo, dentro dos quais se possa apurar o montante do acréscimo patrimonial tributável, para cuja formação são considerados os ingressos brutos, subtraídos dos dispêndios necessários à percepção da renda e de certas despesas que, embora não ligadas diretamente à produção de

⁷³ Texto do CTN disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em 22 set 2018.

renda, prestam-se à personalização do tributo (p.ex., despesas médicas). (2011, p. 397).

Assim, no caso do IRPF, o fato gerador considera-se ocorrido apenas ao final deste período de apuração. Com isso, evitam-se distorções na apuração e consequente tributação do Imposto sobre a Renda em relação aos contribuintes (Cf. AMARO, 2011, p. 397).

CARRAZZA complementa e compartilha desse mesmo entendimento, com explicação um pouco diferente. Assevera o autor que:

Neste imposto o aspecto temporal da hipótese de incidência ganha uma importância transcendental. De fato, é um tributo que só nasce após haver transcorrido um determinado lapso de tempo. Se, neste período, for constatada a existência de um saldo positivo, surgirá a obrigação tributária – e, com ela, o dever de recolher uma dada quantia de dinheiro aos cofres públicos. (2009, p. 128).

AMARO (2011, p. 397) destaca que um período de apuração excessivamente curto poderia penalizar desmedidamente um contribuinte que, por exemplo, recebeu um valor elevado num episódio isolado, em comparação com outro que ganhou valores menores, mas, em média, superiores aos do contribuinte que percebeu um valor elevado em fato isolado. As capacidades contributivas de um e de outro podem ser diferentes, com vantagem inconstitucional, sob a ótica da capacidade contributiva, para aquele que percebe valores altos de forma mais consistente ao longo de um certo período de tempo.

Quem recebeu um alto valor num momento singular seria bastante prejudicado, caso adotado um período de apuração mais curto, pois pagaria um alto valor a dispende a título de Imposto sobre a Renda Pessoa Física (Cf. AMARO, 2011, p. 397). Ademais, fixar um período mais alongado de tempo, correspondente a um ano (um exercício financeiro), torna a cobrança do IR mais prática e cômoda. Isso porque, segundo CARRAZZA (2009, p. 129), “é mais fácil apurar o *quantum debateur* quando a renda e os proventos já estão temporalmente cerrados (e, portanto, já se encontram contabilmente determinados).”

Reitera-se, para fortalecer a importância da dimensionamento do período de apuração, o Recurso Extraordinário 614.406, julgado pelo STF (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, RECURSO EXTRAORDINÁRIO nº 614.406, 2014). No referido julgado, a

percepção de rendimentos de uma só vez (vitória em ação judicial transitada em julgado) pelo contribuinte redundou no entendimento da adoção do regime de competência (disponibilidade jurídica) para a cobrança do IRPF.

Outro exemplo é o de um investidor em Bolsa de Valores que opera diariamente nesse ambiente. Tais investidores lidam com uma grande série de ganhos e de perdas diários. Em tal sentido, o Imposto sobre a Renda devido não incide sobre cada um de seus ganhos, tampouco será reduzido com suas perdas; o IR devido incidirá sobre o resultado positivo obtido ao final do período de apuração (Cf. VISCO, 2012, p. 18).

Com o avanço e a rapidez trazidos pela tecnologia de informação, o lançamento do IRPF dá-se por homologação, nos termos do art. 150 do CTN, uma vez que o contribuinte, se assalariado, tem o valor do imposto retido na fonte por seu empregador – chamado no Direito Tributário de substituto tributário (artigo 128 do CTN). Se for profissional liberal, ou autônomo, recolhe mensalmente o valor a título de IRPF por meio do denominado “carnê-leão”. No ano subsequente, o contribuinte do IRPF recebe formulário por via eletrônica virtual (*download* via Internet de programas específicos), realiza sua Declaração de Ajuste Anual, ocasião em que, após adequado preenchimento, verificar-se-á se há valor a ser pago ou restituído (Cf. VISCO, 2012, p. 51-52).

Quanto ao aspecto quantitativo, a base de cálculo do imposto, conforme o artigo 44 do CTN, é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis (Cf. VISCO, 2012, p.52). A base de cálculo, portanto, é elemento que quantifica o fato gerador do Imposto sobre a Renda. Representa a soma dos rendimentos auferidos durante determinado período de tempo. (Cf. VISCO, 2012, p.18).

Segundo VISCO (2012, p. 18) e AMARO (2011, p. 396), especificamente quanto ao Imposto sobre a Renda Pessoa Física, a regra é a da tributação da renda real, apurada com base nos rendimentos efetivamente percebidos. Sobre a base de cálculo são deduzidas determinadas despesas a pagar a título de IRPF pelo contribuinte (AMARO, 2011, p. 396). Tais deduções operam-se em valores variáveis

– pagos para os planos de previdência complementar -, ou em valores fixos – limites de dedução para despesas com educação e saúde⁷⁴.

Nesse sentido, o artigo 11 da Lei nº 9.532 (BRASIL, 1997, p. 2):

Art. 11. As deduções relativas às contribuições para entidades de previdência complementar e sociedades seguradoras domiciliadas no País e destinadas a custear benefícios complementares aos da Previdência Social, cujo ônus seja da própria pessoa física, ficam condicionadas ao recolhimento, também, de contribuições para o regime geral de previdência social ou, quando for o caso, para regime próprio de previdência social dos servidores titulares de cargo efetivo da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, observada a contribuição mínima, e limitadas a 12% do total dos rendimentos computados na determinação da base de cálculo do imposto devido na Declaração de Ajuste Anual.

Por fim, outro aspecto que caracteriza e merece atenção no IRPF é a correção dos limites das chamadas despesas dedutíveis desse imposto. CARRAZZA (2009, p. 121) afirma que a legislação do IRPF deve preservar a vida e a propriedade de cada contribuinte. Ainda, tal preservação deve contemplar a possibilidade de deduzir da base de cálculo do imposto devido às despesas, próprias ou dos dependentes, concernentes à moradia, saúde, vestuário, transporte e assim por diante.

Conforme a extensa e mais recente redação do artigo 8º da Lei 9.250 da qual se extrai alguns dos mais relevantes trechos, sabe-se que:

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das **deduções** relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas,

⁷⁴ As despesas que possibilitam a dedução estão disponíveis em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoafisica/irpf/2015/perguntao/assuntos/deducoes-previdencia.htm>>. Acesso em 17 nov 2018.

fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias [...]. (BRASIL, 1995, p. 4).

Além das operações que devem somar-se ou diminuir à base de cálculo do IRPF, os limites de dedução com educação do próprio contribuinte e de seus dependentes, na seguinte forma e limites:

b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de:

[...]

10. R\$ 3.561,50 (três mil, quinhentos e sessenta e um reais e cinquenta centavos), a partir do ano-calendário de 2015;

c) à quantia, por dependente, de:

[...]

9. R\$ 2.275,08 (dois mil, duzentos e setenta e cinco reais e oito centavos) a partir do ano-calendário de 2015 [...]. (BRASIL, 1995, p. 4-5).

Além das operações que devem somar-se ou diminuir à base de cálculo do IRPF, os limites de dedução com educação do próprio contribuinte e de seus dependentes, na seguinte forma e limites:

d) às contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

e) às contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social;

f) às importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial, inclusive a prestação de alimentos provisionais, de acordo homologado judicialmente, ou de escritura pública a que se refere o art. 1.124-A da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil. (BRASIL, 1995, p. 5).

Ressalta-se, nesse ponto, que chama atenção o limite de despesas com educação (inciso II, alínea *b*), que são arbitradas em valores fixos, independentemente da classe social, dos rendimentos, do nível de comprometimento orçamentário do contribuinte com outras despesas, e todas as demais especificidades que colocam, em patamar de igualdade tributária, contribuintes que não se encontram em situação equivalente, ferindo o princípio da igualdade tributária explicitado no inciso II do artigo 150 da CRFB e, conseqüentemente, comprometendo a capacidade econômica do contribuinte.

Detalhados os principais aspectos teóricos, conceituais e históricos do Imposto sobre a Renda, especialmente do IR sobre a Pessoa Física, o próximo capítulo tratará do Tema da Tese em si. Serão analisados princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária, ambos sob a ótica do valor-princípio da fraternidade; a eles somar-se-ão muitos dos aspectos tratados nesse Capítulo sobre o IRPF. O grande objetivo é verificar se, de fato, a fraternidade pode contribuir, consistentemente, para a efetiva aplicação, no IRPF, dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária.

4 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E IGUALDADE TRIBUTÁRIA NO IMPOSTO SOBRE A RENDA PESSOA FÍSICA: OS DESAFIOS DA CONCRETIZAÇÃO SOB A PERSPECTIVA DO VALOR-PRINCÍPIO DA FRATERNIDADE

No primeiro e segundo capítulos pesquisou-se os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária e valor-princípio da fraternidade. Analisou-se, no terceiro capítulo, os principais aspectos que envolvem o Imposto sobre a Renda, notadamente o IRPF.

O quarto e penúltimo capítulo da Tese objetiva a resposta para o Problema que se apresentou desde a elaboração do Projeto: é possível concretizar a capacidade contributiva e a igualdade tributária sob a perspectiva do valor-princípio da fraternidade, quando se trata do Imposto sobre a Renda Pessoa Física?

Assim, o objetivo deste capítulo será estabelecer a base teórica para a proposta da Tese, a fim de que se responda adequadamente se o valor-princípio da fraternidade legitima e concretiza os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária no contexto específico do Imposto sobre a Renda Pessoa Física.

Antes, porém, a fim de que o questionamento da Tese seja respondido de forma clara e adequada, é preciso retomar, nesse início, alguns pontos centrais do trabalho e a eles encadear novos dados, autores e pensamentos no sentido da resolução do problema que se pretende resolver. Estes pontos passam, primeiro, por uma contextualização dos principais aportes doutrinários que unem a tributação a valores e princípios análogos aos do valor-princípio da fraternidade.

A ideia será, também, enfatizar o ineditismo deste estudo, uma vez que não há, até o momento, autores que associaram a fraternidade à tributação. Ao mesmo tempo, serão valorizadas as grandes contribuições de autores que escreveram sobre a relação entre direitos humanos e tributação.

Ato contínuo, apresentar-se-á outro contexto relevante: o momento histórico de crise pelo qual passa a tributação no Brasil. Isso explicará o porquê da necessidade do valor-princípio da fraternidade para a concretização da capacidade contributiva e da igualdade tributária na interpretação, aplicação e regulamentação do IRPF.

Por fim, a Tese trará em seu bojo o suporte necessário para sua aplicação no quinto e último capítulo, em que se aplicará o valor-

princípio da fraternidade nos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária, tendo por escopo a melhoria do Imposto sobre a Renda Pessoa Física em elementos centrais, quais sejam, o reduzido número de alíquotas do IRPF; sua desatualizada Tabela Progressiva; o conceito impreciso de renda e a correção insuficiente do limite de despesas com educação na Declaração de Ajuste do IRPF.

4.1 A FRATERNIDADE NA TRIBUTAÇÃO: CONTRIBUIÇÕES DE AUTORES EM TEMAS ANÁLOGOS

Fundamental é contextualizar, neste ponto do trabalho, o que já foi dito de forma mais específica sobre o tema, até para que se evidencie o ineditismo da Tese. Quais autores escreveram sobre a aplicação da fraternidade na tributação? Ainda, alguém já dissertou sobre fraternidade, tributação, princípios tributários e IRPF?

A despeito da importância da fraternidade para a consecução do interesse público que, por sua vez, é a razão de existir da tributação, não existem, até o momento, estudos específicos voltados para a aplicação da fraternidade na concretização dos princípios constitucionais tributários. Não há, também, estudiosos que tenham dedicado seus esforços para aplicar o valor-princípio da fraternidade na realidade do Imposto sobre a Renda Pessoa Física.

No entanto, não se podem desmerecer as valiosas contribuições de diversos tributaristas que abordaram questões próximas às do tema da Tese. Pelo contrário: escritores de destaque recente no cenário tributário aproximaram-se, mais do que talvez pudessem perceber, da necessidade da introdução do valor-princípio da fraternidade para que o tributo no Brasil não seja um fardo excessivamente oneroso, ilegítimo e injusto para os milhões de habitantes que pagam esse ônus aos cofres públicos.

Tais estudiosos da tributação tomam por parâmetro categorias jurídicas como os conceitos de solidariedade, direitos humanos, tributação como meio de modificação social, dentre outras teorias e terminologias que, na verdade, são reconhecíveis como característicos de um valor-princípio mais abrangente, qual seja, o da fraternidade.

Dessa forma, este tópico do estudo cuidará de explorar as contribuições que alguns autores trouxeram para a tributação no País e o quanto aproximaram-se do valor-princípio da fraternidade. Serão úteis para o deslinde da Tese, posto que cada qual, a seu modo, indica a necessidade de enfrentamento dos problemas relacionados à tributação no Brasil usando uma via pouco comum quando se fala de tributos: os direitos humanos.

Em regra, o Direito Tributário e suas questões correlatas são resolvidas, exclusivamente, do ponto de vista técnico-dogmático, voltadas para a figura isolada do contribuinte. Esta Tese, com o apoio dos autores abaixo e todos os demais que já foram mencionados, ambiciona a consideração do outro, de cada contribuinte, sozinho ou em conjunto com outros tantos milhões que sofrem as mazelas de um sistema tributário injusto, algo que se evidencia ainda mais quando o assunto é o Imposto sobre a Renda Pessoa Física.

4.1.1 A reconstrução dos direitos humanos na tributação a partir dos "três caminhos" de Alberto Nogueira

O primeiro autor a trabalhar com profundidade, no Brasil, as relações entre os direitos humanos e a tributação foi Alberto NOGUEIRA (1997, p. 183-188). Sua obra "A Reconstrução dos Direitos Humanos na Tributação" parte do seguinte pressuposto: por que não houve sequência prática dos direitos proclamados nos artigos 13 e 14 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, documento culminante da Revolução Francesa (Cf. NOGUEIRA, 1997, p. 3-4)? Os artigos 13 e 14 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, não são objeto do tema aqui estudado, mas para que se compreenda a exata medida da contribuição de NOGUEIRA, é apropriado que se reproduzam aqui:

Art. 13. Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades.

Art. 14. Todos os cidadãos têm direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, da necessidade da contribuição pública, de consentir livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração (1997, p. 3-4).

Afirma o autor que os artigos 13 e 14, inerentes à matéria tributária, foram esquecidos no curso da dinâmica pós Revolução Francesa. Daí sua proposição na direção de uma "reconstrução" dos direitos humanos no âmbito da tributação, não somente na ótica histórica da Revolução Francesa, mas nos tempos atuais. Reconstrução no sentido de que havia um ponto histórico básico - em seu pensar, os artigos 13 e 14 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de

1789 – que fora perdido e cuja trajetória precisa ser retomada na modernidade. Objetiva o autor a recuperação, a reconstrução daquilo que se desintegrou (Cf. NOGUEIRA, 1997, p. 1).

Em breve síntese, o sistema tributário do Antigo Regime (sucedido pelo governo Revolucionário) sustentava-se na existência de privilégios para o clero e a nobreza franceses. Essas classes recebiam isenções de tributos. Paradoxalmente, a Revolução Francesa expunha, com nitidez na redação do artigo 13 da Declaração, a indispensabilidade de uma contribuição comum a ser igualmente dividida entre os cidadãos, de acordo com suas possibilidades (Cf. NOGUEIRA, 1997, p. 75).

Além deste descompasso entre a redação do artigo 13 da Declaração Francesa com os privilégios do Antigo Regime, sua tributação era muito complexa. Os esforços dos financistas revolucionários dirigiram-se para a simplificação tributária, concentrada mais no objeto a ser tributado e menos na pessoa do contribuinte (Cf. NOGUEIRA, 1997, p. 75-76).

A intenção, de fácil percepção, era a eliminação dos privilégios que marcaram o Antigo Regime. Não obstante, a prática revelou-se menos condizente com o fim dos privilégios. Os tributos da época que se seguiram à Revolução Francesa apenas deslocaram as benesses pessoais do clero e da nobreza, transferindo-os em grande medida para a ascendente burguesia. A concepção revolucionária inicial projetava um imposto único sobre a propriedade imobiliária, o que não ocorreu (Cf. NOGUEIRA, 1997, p. 76-77).

Em seu lugar, a assembleia revolucionária instituiu as alcunhadas "quatro velhas". Uma delas sobre imóveis, de 1790, que representava a maior parte da arrecadação; a segunda "velha" recaía sobre os bens móveis, que, de forma conveniente (para a burguesia), poderiam incidir sobre os sinais exteriores de riqueza, respeitando, com isso, a "privacidade" dos contribuintes. A terceira "velha", de 1791, incidia sobre o que se chamava de "patentes". Em verdade, não guarda o sentido atual da palavra e sim com um tributo sobre o comércio e a indústria. A quarta "velha" tinha um objeto, no mínimo, singular. Seu fato gerador eram as portas e as janelas! Atingiam o ar e a luz incidente sobre as residências. A insólita quarta velha provocou reações igualmente pitorescas: muitas casas da época apresentaram fachadas estreitas e extensos prolongamentos na parte de trás (Cf. NOGUEIRA, 1997, p. 76-77).

Em resumo, segundo o ponto de vista de NOGUEIRA (1997, p.77), os ideais iniciais da Revolução Francesa no plano tributário esvaíram-se com o tempo em prol da assunção ao poder pela burguesia.

A burguesia francesa tratou de conformar a questão tributária a seus interesses e alijou desse movimento outras classes sociais importantes no processo revolucionário, como os camponeses, pequenos proprietários, baixo clero e assalariados.

Empreendeu esse propósito pelo artifício da criação das "quatro velhas". Um sistema puramente objetivo de cobrança tributária, sem investigar a fundo os contribuintes (principalmente os burgueses) e de cunho essencialmente individualista. Além disso, o sistema baseava-se numa espécie de sigilo fiscal das famílias, apoiado, tão-somente, nas manifestações exteriores de riqueza, desprovidos de maior aprofundamento quanto ao conjunto de riquezas dos contribuintes, e pela proporcionalidade da tributação, isto é, os ricos pagavam as mesmas alíquotas aplicadas aos mais pobres (Cf. NOGUEIRA, 1997, p.77-78).

É imprescindível estabelecer, neste ponto, uma relação entre as abordagens históricas de NOGUEIRA (1997, p. 75-84) e de OLIVEIRA (2011, p. 33-106), esta última estudada no subitem 2.4 da Tese. A fraternidade é contemporânea da Revolução Francesa (Cf. OLIVEIRA, 2011, p. 100), fruto do movimento constitucionalista francês. Já os artigos 13 e 14 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão nasceram pouco após a Revolução, a partir de 2 de outubro de 1789 (Cf. NOGUEIRA, 1997, p. 75).

Da conhecida "tríade" axiológica que fundamentou a Revolução Francesa de 1789, somente a liberdade e a igualdade incorporaram-se ao Direito como base das mais conhecidas ordens constitucionais. O valor-princípio da fraternidade, desde o início do levante revolucionário francês, foi silenciado e relegado a segundo plano (Cf. OLIVEIRA, 2011, p. 100). BAGGIO pactua da mesma posição. O lema "liberdade, igualdade e fraternidade" revolucionário fora reprimido e propositalmente esquecido por décadas subsequentes na França e nos demais Estados de Direito mundo afora (Cf. BAGGIO, 2008, p. 7).

De forma similar, foi o que aconteceu com as ideias originais relativamente à tributação. Em suas pesquisas, apontou que as monarquias absolutas do Antigo Regime foram contestadas fortemente em seus valores centrais por uma burguesia ascendente e ávida por poder. Desejavam, entre outros pleitos, tributos menos onerosos, assim como um sistema monetário, de comércio e de crédito mais livres (Cf. OLIVEIRA, 2016, p. 51).

Em direção muito próxima do que estudou NOGUEIRA, OLIVEIRA (2016, p. 51) atentou para as desigualdades favoráveis à nobreza e ao clero no período absolutista. Narrou que a estrutura

administrativa e fiscal do Antigo Regime era obsoleta, gerava desemprego e déficit fiscal (as despesas estatais eram maiores que as receitas), além de uma tributação que se dava de forma contrária e injusta na visão iluminista.

Por esse mesmo ângulo, NOGUEIRA (1997, p. 76-77) sustenta que os tributos da época pós Revolução Francesa deslocaram os benefícios anteriormente concedidos de clero e nobreza para a burguesia. *Esqueceu-se*, de forma intencional, de uma tributação mais adequada e conforme os ideais revolucionários, tomando por base um único imposto sobre a propriedade. Esquecidos foram, também, os demais partícipes da Revolução (Cf. NOGUEIRA, 1997, p. 77). Esquecida, na mesma época, foi a fraternidade (Cf. OLIVEIRA, 2001, p.100; BAGGIO, 2008, p. 7).

Com tantos pontos comuns, por quais razões os direitos tributários originais e a fraternidade foram negligenciados? Há algo de comum entre eles? Sim. O aspecto comum entre ambos reside no desinteresse dos detentores do poder franceses, naquela fase histórica, em abraçar causas que não dissessem respeito ao seu próprio proveito. A liberdade e a igualdade serviram aos revolucionários burgueses. Uma tributação incidindo apenas sobre a superfície do patrimônio dos novos detentores do poder também era bastante útil.

Tanto é verdadeiro que, como já fora estudado no subitem 2.4, a fraternidade é custosa (Cf. PEZZIMENTI, 2008, p. 75). Necessita de um desprendimento pessoal na direção do outro, de abdicar um pouco das metas pessoais em nome de propósitos coletivos e altruístas, vez que cada um detém sua dignidade própria e merece tratamento decente. Foi igualmente custoso para a burguesia, desconfiada de um contragolpe do Antigo Regime e, ávida por poder político e econômico, regular a legislação tributária de forma a extrair quantidade demasiada de seus patrimônios a título de tributo. Optaram pelo caminho mais egoísta e menos altruísta (Cf. NOGUEIRA, 1997, p. 78).

É válido recuperar o que disse CARDOZO OLIVEIRA (2015, p.53), ao acrescer que o esquecimento da fraternidade deu-se por conta dos desdobramentos decorrentes das lutas sociais ao longo da história, resultando num desprendimento entre os princípios revolucionários e a realidade. De fato, a Revolução Francesa, em sua origem, possuía princípios e direitos pioneiros e de grande nobreza. Contudo, ao positivar o direito natural e princípios até então inexistentes (especialmente liberdade e igualdade), fê-los sob roupagem puramente formal, desconectada da realidade da época, mas conveniente para os interesses burgueses (Cf. CARDOZO OLIVEIRA, 2015, p. 53-54).

Diante dessa conjuntura, NOGUEIRA (1997, p. 405-426) apresenta um caminho de reconstrução da tributação estado nos direitos humanos. É precisamente aqui que se dá sua contribuição para a Tese.

A ideia de reconstrução da tributação está alicerçada em três "caminhos" a serem trilhados, conforme NOGUEIRA (1997, p. 405-425). O primeiro é a participação ativa, direta e efetiva das pessoas na elaboração, fiscalização e controle das normas tributárias (Cf. NOGUEIRA, 1997, p. 405-411).

NOGUEIRA (1997, p. 406) compreende que o cenário vigente na Revolução Francesa até as Grandes Guerras Mundiais, marcado pelo individualismo e pela valorização dos princípios da igualdade e da liberdade - chamados de "direitos de primeira geração" (Cf. MACHADO, 2008, p. 14) -, deve ser preservado, mas efetivamente ampliado. Ampliado para que o Estado de Direito não se restrinja aos limites do legislador, que, segundo o autor, está sujeito a erros, representa o povo e deve a este povo explicações e espaços de participação (Cf. NOGUEIRA, 1997, p. 407).

Adensando mais a convicção do autor para o campo da tributação, entende NOGUEIRA (1997, p. 410-411) que seu "caminho" se revela na participação direta da população no controle da receita e da despesa pública. Com isso, aduz o autor, eliminam-se excessos e injustiças da carga tributária, tornando-a equânime e efetiva, além de posicioná-la em sintonia com a justiça fiscal.

O segundo caminho é a recuperação do papel proativo do Poder Judiciário nas decisões de alta indagação e repercussão na esfera tributária, pautando-as sobre a égide dos Direitos Humanos (Cf. NOGUEIRA, 1997, p. 411-416). Se ao Judiciário cumpre exercer sua função pública entregando justiça a todos, no âmbito tributário não pode ser diferente. O Judiciário deve ser o espaço público para os contribuintes que se sentirem lesados em seus direitos. Ainda que haja a Constituição e todo sistema normativo a proteger e garantir seus direitos, em muitos casos o direito não se concretiza justa e espontaneamente, competindo ao Judiciário dirimir estes conflitos e assegurar a justiça fiscal amparada nos Direitos Humanos (Cf. NOGUEIRA, p. 412-413).

O terceiro caminho proposto por NOGUEIRA (1997, p. 416-417) é a efetivação da Constituição, no sentido de que o texto constitucional possua, além dos princípios, mecanismos próprios de efetivação desses princípios. Para alcançar esse fim, diz o autor, é preciso reconstruir os conceitos de Constituição e de tributo, atualizando-os para as necessidades modernas, direcionando-os para os Direitos Humanos e

somados ao primeiro e segundo caminhos (Cf. NOGUEIRA, 1997, p.422).

Dentre esses princípios constitucionais que precisam ser reconstruídos encontram-se, sem dúvida, a capacidade contributiva e a igualdade tributária. No IRPF essa providência mostra-se ainda mais evidente. Essa reconstrução dar-se-á sob a perspectiva de um valor-princípio, a fraternidade, o que se conceberá no último Capítulo da Tese.

4.1.2 As concepções de legitimidade, justiça fiscal e de solidariedade de Ricardo Lobo Torres

Preliminarmente, é notável a semelhança de ideias de NOGUEIRA (1997, p. 405-411) em todos os "caminhos" por ele propostos, com o posicionamento de TORRES (2014, p. 122) acerca da justiça fiscal. TORRES (2014, p. 122), embora não com as mesmas terminologias, coaduna-se às ideias de NOGUEIRA ao tratar de justiça fiscal, assunto já abordado no subitem 2.2.5.

Naquele ponto da Tese explicou-se que este autor entende justiça fiscal como um somatório da justiça orçamentária, tributária e financeira. A justiça fiscal caberia, numa primeira análise, ao Legislativo, na condição de Poder capaz de concretizar os princípios constitucionais tributários e orçamentários. Ocorre, no entanto, que para melhor realizar a justiça fiscal o ideal seria a influência e o controle social dos órgãos sociais, de forma que a tributação e o orçamento público refletissem, de forma legítima, as escolhas dos cidadãos e suas demandas sociais (Cf. TORRES, 2014, p. 122).

Registra-se que tanto NOGUEIRA (1997, p. 405-411) quanto TORRES (2014, p. 122) convergem quando se trata de uma reformulação da tributação no Brasil (o que NOGUEIRA chama de reconstrução), na concreção da justiça fiscal por meio dos órgãos estatais. Em outros termos, para ambos, os três Poderes - Executivo, Legislativo e Judiciário - e a população devem atuar na concretização dos princípios constitucionais tributários.

NOGUEIRA (1997, p. 413; 422) associou essa necessidade ao seu primeiro, segundo e terceiro caminhos, nesta ordem, à participação mais direta e efetiva das pessoas, ao aprofundamento do Judiciário no campo dos Direitos Humanos direcionados à tributação e à efetivação dos direitos e princípios constitucionais.

Por outro lado, para além da convergência de posicionamentos e concentrando-se na proposta deste subitem (relacionar autores que, de alguma forma, trabalharam fraternidade e tributação, ou dela se

aproximaram), TORRES (2005, p. 48) pondera que o poder de tributar nasce e se limita pelos Direitos Humanos. Expõe que o Estado exercita o poder tributário na criação, aplicação e fiscalização dos tributos condicionado integralmente pelos Direitos Humanos e suas garantias constitucionais. (Cf. TORRES, 2005, p. 48).

Resgata-se, mais uma vez, a concepção do princípio da dignidade da pessoa humana como fundamento maior dos Direitos Humanos e de todo o Direito evidenciado por COMPARATO (2007, p. 28), em que a dignidade de cada homem consiste, invariável e essencialmente, em “ser” uma pessoa, portadora de valores superiores a todos os demais seres presentes no mundo.

TORRES (1989, p. 30-31) também se aproximou em muito do valor-princípio da fraternidade na tributação ao enfatizar o mínimo existencial na abordagem do princípio da capacidade contributiva, ligando-o aos conceitos de liberdade e de felicidade⁷⁵. O trecho em que há a maior proximidade com o valor-princípio da fraternidade em TORRES (2014, p. 177-186) ocorre quando o autor propõe a correspondência entre valores e tributação.

Dentre os valores estudados por TORRES (2014, p. 177) está a solidariedade. O autor destaca que o movimento de reaproximação entre a ética e o Direito das últimas décadas trouxe a recuperação da solidariedade, abandonada no liberalismo do século XIX e em boa parte do século XX.

Cumpra salientar um pequeno trecho de sua obra, para, em seguida, relembrar algumas considerações já realizadas no Capítulo 2 da Tese:

De feito, a solidariedade era valor fundante do Estado de Direito e já aparecia na trilogia da Revolução Francesa: liberdade, igualdade e fraternidade. *Solidariedade é fraternidade.*

[...]

A solidariedade não traz conteúdos materiais específicos, podendo ser visualizada ao mesmo tempo como valor ético e jurídico, absolutamente abstrato, e como princípio positivado ou não nas Constituições. É sobretudo uma obrigação moral ou um dever jurídico. Mas, em virtude da

⁷⁵ Ressalva-se que as ponderações acerca do mínimo existencial e sua ligação com os Direitos Humanos, a capacidade contributiva e a fraternidade serão abordadas mais adiante, já no deslinde da problemática que a Tese pretende resolver (subitem 4.4.3).

correspectividade entre deveres e direitos, informa e vincula a liberdade, a justiça e a igualdade. (Cf. TORRES, 2014, p. 178).

Com total respeito ao posicionamento do autor, já se discutiu, no subitem 2.4 (em que se tratou dos aspectos históricos vinculados à fraternidade), que solidariedade e fraternidade não são idênticos. A solidariedade, ensina BAGGIO (2008, p. 22), é relevante, porém seu conceito é diferente do valor-princípio da fraternidade, que significa a consideração e o fazer bem ao outro, mas numa posição de superioridade. Já o valor-princípio da fraternidade refuta essa verticalidade, uma vez que parte da ideia de uma horizontalidade das relações, em que a ajuda é dada por sujeitos diferentes, mas, ao mesmo tempo, pertencentes a mesma categoria humana.

De todo modo, registrada a ressalva acima, em que TORRES (2014, p. 178) considera os termos fraternidade e solidariedade como sinônimos, muito se pode tirar proveito de suas ideias. A solidariedade, expressa o autor, encontra forte correspondência no ambiente da tributação por uma razão: o tributo é um dever fundamental (Cf. TORRES, 2014, p. 178). Em suas palavras:

A ideia de solidariedade se projeta com muita força no direito fiscal por um motivo de extraordinária importância: *o tributo é um dever fundamental*. Sim, *o tributo se define como dever fundamental*. Sim, o tributo se define como o dever fundamental estabelecido pela Constituição no espaço aberto pela reserva da liberdade e pela declaração dos direitos fundamentais. Transcende o conceito de mera obrigação prevista em lei, posto que assume a dimensão constitucional. O dever não é pré-constitucional, como a liberdade, mas se apresenta como obra eminentemente constitucional. Ora, se a solidariedade exhibe primordialmente a dimensão do dever segue-se que não encontra melhor campo de aplicação que o do direito tributário, que regula o dever fundamental de pagar tributo, um dos pouquíssimos deveres fundamentais do cidadão do Estado Liberal, ao lado dos de prestar os serviços militar, compor o júri e servir à justiça eleitoral. (Cf. TORRES, 2014, p. 178).

Como se observa, o tributo, objeto do Direito Tributário e desta Tese (especificamente o IRPF), é um dever fundamental. Melhor dizendo, um dever solidariamente fundamental - poder-se-ia dizer, nesse ponto, que é fraternalmente fundamental. Por dever fundamental, TORRES (2014, p. 178) entende a obrigação de pagar um tributo estabelecida na CRFB, em que todos aqueles que sejam contribuintes devem, segundo a Constituição, arcar solidariamente com o pagamento de suas obrigações tributárias.

É imperativo que cada contribuinte assuma sua responsabilidade perante o outro, perante cada um dos demais contribuintes, perante o Estado e perante as demais pessoas que compõem a sociedade. Nisso reside um ponto de contato importante como uma das características da fraternidade enquanto valor-princípio (subitem 2.2.4): o dever de responsabilidade com o outro. A fraternidade, nominada por TORRES (2014, p. 178) como solidariedade, gera direitos e responsabilidades em face dos demais membros da sociedade.

Na fraternidade, há interesse comum de todos, estabelecido pela Constituição, no sentido de que saia do plano teórico e aconteça no plano prático em razão da interdependência humana, gerando a necessidade de uma responsabilidade comum (Cf. VÁSQUEZ, 2008, p.110).

Eduardo VERONESE (2015, p. 99-100) também caminha ao encontro do sentido de responsabilidades recíprocas apregoado por TORRES. Como já visto no subitem 2.1, o conceito jurídico de fraternidade transita pelo aspecto de participação comprometida com a sociedade e com o outro. Compromisso social este com os valores morais de determinada sociedade e que conta, de modo fundamental, com a participação do Estado, que seria campo aberto à participação das pessoas - e, claro, dos contribuintes -, em que os ideais populares, em especial de justiça (e muito bem o da justiça fiscal de TORRES), são fraternalmente contemplados (Cf. VERONESE, Eduardo, 2015, p. 98).

Ora, campo fértil para essa característica da fraternidade está, precisamente, na tributação. O dever fundamental de pagar tributos, decorrente da CRFB, gera para o Estado o dever de pagar tributos e, também, o de prestar serviços conforme o interesse público. Todos partilham o interesse numa tributação justa, que contemple a capacidade de pagar do contribuinte e apta a fornecer os recursos de que o Estado necessita para o atingimento do interesse público.

4.1.3 Os Direitos Humanos da tributação no Imposto sobre a renda Pessoa Física de Carlos Araújo Leonetti

LEONETTI (2002, p. 222-224) participou das discussões entre direitos humanos e tributação agregando uma importante variável: o Imposto sobre a Renda Pessoa Física. Seu trabalho dirigiu-se a demonstrar que o IRPF se constitui num instrumento de implementação de justiça social no Brasil (Cf. LEONETTI, 2002, p. 5). Para tanto, conceituou justiça social:

[...] Justiça Social se refere tanto à distribuição, entre os grupos e os indivíduos, do bem comum (no sentido mais amplo possível), assim como à contribuição de cada um, indivíduo ou grupo, para com a coletividade. A divisão dos haveres, como a dos deveres, deve ser feita segundo critérios previa e democraticamente fixados, critérios estes fundados na necessidade e capacidade de cada um. Esta "nossa" Justiça Social, por óbvio, não exclui o Estado, enquanto entidade concebida para servir à Sociedade; antes, pressupõe que o Estado cumpra a função social a ele inerente. (Cf. LEONETTI, 2002, p. 222).

Pouco mais adiante, detalhando seu próprio conceito, sistematizou o que seria preciso acontecer na prática da tributação para que houvesse justiça social. Afirmou ser fundamental que os ônus e os bônus da vida em sociedade sejam repartidos entre todos, consoante critérios prévios, democraticamente definidos e sempre em conformidade com o princípio da capacidade contributiva (Cf. LEONETTI, 2002, p. 224)⁷⁶.

⁷⁶ Quando se referiu ao termo ônus, LEONETTI (2002, p. 224) entendeu que a expressão designa todos os encargos que dizem respeito à vida em sociedade. Isso abrangeria tanto a estruturação e a manutenção do Estado quanto deveres sociais em geral decorrentes da solidariedade, disciplinados ou não no direito positivado. Acolhe, em especial, os tributos de que o Estado precisa para o cumprimento do interesse público. No que tange ao sentido da palavra bônus, LEONETTI (2002, p. 225) explica que se deve entender toda sorte de benefícios - utilidades, serviços, recursos, dentre outros - que a sociedade (não somente o Estado) oferece às pessoas.

Exemplifica como bônus cargos e funções públicas, oportunidades de trabalho, ambiente favorável para a livre iniciativa, vagas disponíveis em escolas e hospitais, amplo acesso aos serviços públicos e, destaca, o pleno exercício dos direitos e garantias fundamentais à

Apontou como essencial, ainda, que se assegure a cada pessoa o mínimo existencial para uma vida digna (Cf. LEONETTI, 2002, p. 224). Esses conceitos foram aplicados pelo autor no Imposto sobre a Renda Pessoa Física. Preliminarmente, LEONETTI (2002, p. 236-237) considera que o princípio da igualdade tributária possui estreita relação com o princípio da capacidade contributiva, assim como os princípios diretamente relacionados ao IRPF - generalidade, universalidade e progressividade (já estudados no subitem 3.2 da Tese).

Todos estes conceitos e premissas foram empregados por LEONETTI para que o autor pudesse constituir sua Tese sobre o IRPF, resumida nos seguintes termos:

Infelizmente, apesar da ênfase que o constituinte emprestou ao tema, o exame da legislação brasileira relativamente ao IRPF demonstra que o respeito ao princípio da igualdade ainda deixa muito a desejar.

Tal desrespeito é revelado, principalmente, por três maneiras, a saber:

1º) Outorga de tratamento flagrantemente discriminatório a contribuintes em situação equivalente;

2º) Previsão de poucos itens de despesas dedutíveis dos rendimentos brutos, alguns daqueles sujeitos a limites que, além de fixados em valores insuficientes, não são periodicamente reajustados de acordo com a inflação; e,

3º) Adoção de apenas duas alíquotas, o que compromete sobretudo a progressividade do imposto.

Tal situação é agravada pelo não reajuste periódico, de acordo com a inflação, dos valores que delimitam as faixas de rendimentos tributáveis. (2002, p. 237-238).

Surpreendentemente, os três problemas do Imposto sobre a Renda Pessoa Física destacados por LEONETTI (2002, p. 237-238) permanecem críticos nos dias atuais. Por isso, sua análise mais detida ficará para o último capítulo, a fim de subsidiar a Tese no momento certo.

4.1.4 Outras importantes contribuições que aproximam a tributação da fraternidade

Todos os ensinamentos propostos por NOGUEIRA, TORRES e LEONETTI enquadram-se na proposta da Tese. Por outro lado, outros juristas merecem destaque com seus estudos envolvendo a tributação e os Direitos Humanos, em que pese o fato de nenhum referir-se explicitamente ao valor-princípio da fraternidade. Em todos, está claro que o poder de tributar deve ser revisto e transformado para um "direito de tributar", em que o Estado fica limitado em suas ações pelos princípios constitucionais que melhor espelham os Direitos Humanos.

Como se verá por meio desses autores, o Estado tem a incumbência de assegurar respeito à capacidade contributiva e uma verdadeira igualdade tributária. Esses princípios necessitam da dignidade da pessoa humana, até porque dela decorrem. Se a dignidade da pessoa humana encontra no valor-princípio da fraternidade sua expressão relacional e se, fundamentalmente, todo tributo (incluindo o IRPF) é uma relação entre pessoas - Estado e contribuintes -, cada vez mais a Tese proposta robustece-se como alternativa de melhoria do cenário tributário.

Nessa lógica, VIEGAS (2010, p. 86) compõe conexão com categorias valiosas para a Tese, mas com direcionamento para o princípio da igualdade tributária, já explanado no subitem 2.3 e aqui reiterado. Explana a autora que:

[..] o pós-positivismo, corrente que conjuga o direito positivo com valores da esfera supra positiva, é condizente com o Direito Tributário atual, em especial na aplicação dos princípios constitucionais tributários frente a uma resolução efetiva dos casos concretos. Princípios como do justo gasto do tributo afetado, da **capacidade contributiva**, transparência Fiscal, moralidade tributária, **solidariedade fiscal**, justiça tributária, **intributabilidade do mínimo existencial**, cidadania fiscal unilateral e bilateral, ética fiscal pública e privada, razoabilidade, proporcionalidade, são princípios cuja materialidade tributária ganha importância decisiva e de destaque, indo além do que a interpretação formalista que se costuma fazer. (grifou-se). (VIEGAS, 2010, p. 86).

Não se pode olvidar o aporte de NABAIS (2005, p. 110-140). O autor relaciona solidariedade social, cidadania e Direito Fiscal. Chama a atenção, logo no início de seu trabalho, que as relações de solidariedade guardam identidade com as fraternas. Reconhece que a fraternidade, parte da Revolução Francesa de 1789, foi e é essencial para a efetivação dos direitos humanos, que o autor acaba por nomear como "direitos de solidariedade". Nem por isso, como já dito, retira-se a relevância do autor. Muito pelo contrário (Cf. NABAIS, 2005, p. 112).

NABAIS (2005, p. 113) estabelece paralelos interessantes. Um deles é a diferença entre a solidariedade dos antigos e a solidariedade dos modernos. Refere-se à primeira como uma solidariedade própria dos grupos familiares, indispensável na relação com os outros. A esta solidariedade integra-se a dos modernos. Mais forte, posto que integrada ao ordenamento jurídico na condição de princípio e que ultrapassa o núcleo familiar para alcançar o Estado e a comunidade social.

Outra diferenciação bastante útil é a que NABAIS (2005, p. 113-114) projeta entre solidariedade vertical e horizontal. A vertical parte da existência do Estado Social de Direito, que, como já visto, surgiu após a 1ª Guerra Mundial, caracteriza-se pela maior intervenção estatal na economia para garantir os direitos humanos fundamentais (Cf. GODÓI (2005, p. 154). Em tal contexto, conforme a ideia da NABAIS (2005, p.113-114), na solidariedade vertical cabe ao Estado garantir estes direitos à saúde, educação, habitação, segurança, dentre outros. Já a solidariedade horizontal, chamada de solidariedade *fraterna* por NABAIS (2005, p. 115), coloca em condições de paridade o Estado, destinatário direto de deveres fundamentais constitucionais, e a comunidade, que também traz consigo deveres de solidariedade para com a sociedade em que vive.

A solidariedade horizontal é a expressão do fracasso estatal em prover todos os direitos de que necessita a comunidade social, que se atesta em paralelo com o crescimento da participação espontânea dos indivíduos e grupos sociais em seus cotidianos, atuando de forma proativa na solução dos problemas que afligem os lugares em que moram e trabalham (Cf. NABAIS, 2005, p. 116). Por isso, o Estado precisa reconhecer que, sozinho, não é capaz de prover a sociedade de todos os direitos e bens de que necessita.

De toda forma, como as categorias solidárias de NABAIS relacionam-se com a tributação? Explica o autor:

[...] a ideia de solidariedade social ainda é convocada pelo direito fiscal contemporâneo por uma outra via, que não podemos deixar aqui de mencionar. Com efeito, o sistema fiscal, isto é, os impostos no seu conjunto, ainda serve a solidariedade social na medida em que é integrado por imposto ou impostos com taxa ou alíquota progressiva.

[...] É que, independentemente da fundamentação que se defenda para suporte dos impostos progressivos, seja ela remetida para o princípio da capacidade contributiva, como defendem alguns, seja ela sustentada pelo princípio do Estado social, como entendemos nós, do que não há dúvidas é de que a existência dos impostos com taxas ou alíquotas progressivas se traduz num fator importante de solidariedade social (Cf. NABAIS, 2005, p. 131-132).

O Imposto sobre a Renda Pessoa Física (artigo 153, III, §2º, da CRFB de 1988), de maneira muito semelhante ao que ocorre no Direito português (local de residência do autor e objeto de seus estudos), é regido pela capacidade contributiva via progressividade, como analisado no subitem 3.2 da Tese. A correta estipulação de como se dá esta progressividade no IRPF brasileiro é decisiva para o bem ou para o mal: pode representar um fator a mais de justiça fiscal, exigindo dos contribuintes a medida mais próxima possível daquilo que podem pagar e, ainda assim, sustentar as finalidades para as quais existe o Estado (mormente o interesse público). Pode, também, desequilibrar demais as exigências tributárias, fazendo-as recair desmedidamente sobre os trabalhadores que adquiriram honesta e merecidamente suas rendas.

Merece destaque, também, a contribuição de BECHO (2009, p.94-98). O autor evidencia a importância dos Direitos Humanos em todos os quadrantes do Direito, incluindo o Tributário. Passa ele boa parte de seus escritos demonstrando a disparidade de tratamento jurídico entre a rapidez quase instantânea no recolhimento de informações prestadas por contribuintes e a leniência na análise das informações prestadas pelo contribuinte.

Para explicar seu ponto de vista, trouxe como modelo a via processual da exceção (ou objeção) de pré-executividade⁷⁷. Empregando a exceção de pré-executividade como modelo comparativo com a velocidade das exigências do “Sistema Público de Escrituração Digital” (Sped)⁷⁸, instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007⁷⁹, BECHO (2009, p. 94-95) afirma que o Estado exige celeridade no momento de cobrar as obrigações tributárias que as leis brasileiras determinam, mas não vê a mesma necessidade quando o contrário ocorre.

Dessa forma, a partir do instante em que ele, Estado, é demandado via exceção de pré-executividade e precisa manifestar-se rapidamente sobre uma causa que pode extinguir a obrigação tributária, dispõe de liberdade de prazo para contestar a insurgência do contribuinte (Cf. BECHO, 2009, p. 93). Tal desigualdade de tratamento ocorre, diz BECHO (2009, p. 94), quando da aplicação do direito do Fisco de implementar o “Sistema Público de Escrituração Digital” (Sped).

⁷⁷ A exceção de pré-executividade, também chamada de objeção de pré-executividade, é um meio de defesa no processo de Execução Fiscal, fruto da construção doutrinária e jurisprudencial, ambas inspiradas no artigo 5º da CRFB (Cf. CAIS, 2004, p. 643).

Sua finalidade é diminuir o desequilíbrio existente entre credor – o Fisco – e devedor da obrigação tributária, permitindo que esse último se insurja contra pretensão executória fiscal claramente fundada em título executivo extinto (Cf. CAIS, 2004, p. 643).

Exemplo de situação cabível de exceção de pré-executividade é a cobrança de tributo sobre o qual pende uma das causas de extinção do crédito tributário do artigo 156 do Código Tributário Nacional (CTN) como o pagamento, a compensação, a prescrição e a decadência (Cf. CAIS, 2004, p. 642).

Nesses casos, não se faz necessária a garantia do juízo ou mesmo oposição de Embargos à Execução (Cf. CAIS, 2004, p. 642).

Essa possibilidade de defesa, cada vez mais arguida em defesa do executado, não possui previsão específica no ordenamento jurídico brasileiro, nem na Lei de Execução Fiscal (nº 6.830/80), nem no Código de Processo Civil, nem em qualquer outro ordenamento jurídico pátrio (Cf. CAIS, 2004, p. 642-643).

A motivação para o surgimento da objeção de pré-executividade certamente provém do fato de que a Execução Fiscal, embora se possa depreender da leitura da Lei 6.830/80 que não permita, em seu bojo, qualquer oportunidade de defesa do executado, não pode representar obstáculo para garantias constitucionalmente asseguradas, quais sejam, a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal (incisos LIV e LV, art. 5º, CF) (Cf. CAIS, 2004, p. 643-644).

⁷⁸ O Sped é um sistema criado pela União para o recebimento de informações fiscais e contábeis das empresas. Mais informações disponíveis no site www.sped.rfb.gov.br - Acesso em 14 maio 2016.

⁷⁹ BRASIL. Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007. **Institui o Sistema Público de Escrituração Digital - Sped**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm>.

Acesso em: 14 maio 2016.

Estabelece o referido ato administrativo normativo que a entrega dos mais variados dados à Receita Federal do Brasil deverá ser repassada *on line*, via Internet, de forma instantânea, ampliando consideravelmente o poderio de fiscalização da administração tributária (Cf. BECHO, p. 94-95). Por outro lado, o tempo médio que se despende para o contribuinte para obter simples decisão administrativa acerca da presença de causa de extinção do crédito tributário, em defesa por meio de exceção de pré-executividade no processo de execução fiscal, demora uma média de quatro anos (Cf. BECHO, 2009, p. 95-96).

Vislumbra-se aqui, embora BECHO (2009, p. 98-100) não tenha conferido à situação o termo "fraternidade", de claro desrespeito aos Direitos Humanos relacionais representados pelo valor-princípio da fraternidade. Faltou compreensão, pelos componentes do Judiciário (na exceção de pré-executividade) e do Fisco (na questão do Sped), de que o valor-princípio da fraternidade, uma vez respeitado e aplicado na prática, impõe que agentes públicos devem ser rigorosamente igualitários no tratamento do outro. No caso utilizado por BECHO (2009, p. 98), o contribuinte deveria ser tratado com a mesma celeridade e eficiência que as exigências impostas pelo Fisco por meio do Sped.

Com efeito, é possível a aplicação da visão de que o ser humano em seu aspecto individual e relacional é o centro do Direito, não apenas a arrecadação tributária, como na situação por Becho no Sped, principalmente para defender o contribuinte dos excessos cometidos pelo Estado quando exerce o poder de tributar, até porque:

[...] a tão propalada eficiência da Administração Tributária não pode prescindir dos valores ligados à dignidade da pessoa humana, transformando o cidadão num mero objeto do acontecer tributário; não pode, por exemplo, fazer com que o cidadão-contribuinte pague o ônus da incompetência administrativa gerada, no mais das vezes, pelo próprio Fisco ou pela turvejante visão da maioria dos detentores do poder (políticos), mais preocupados com o aumento da arrecadação para satisfazer seus desejos pessoais, do que com a promoção de uma política tributária propriamente dita – leia-se: mais justa e, por conseguinte, mais eficiente (só a justiça é eficiente!) – levada a efeito nos seguintes termos: (1) com uma formação mais humana dos agentes tributários (voltada, sobretudo, à mitigação da enorme

desconfiança e conflituosidade entre os mesmos e os contribuintes), (2) uma fiscalização severa da própria atividade fiscalizadora, (3) um adequado aparelhamento da Administração Tributária, (4) uma capacitação de tais agentes para a manutenção de tais aparelhos, etc. (Cf. DE PAULA, 2009, p. 36).

Não à toa, NOGUEIRA declara, em suas conclusões acerca da aplicação dos direitos humanos à tributação, que:

[...] no âmbito da tributação os ‘direitos’ se harmonizam com os ‘deveres’ integrando-se no esquema de ‘direitos-deveres’, à semelhança de outras categorias de direitos de terceira geração, em especial da ecologia; b) que existe uma dimensão individual do tributo e outra coletiva; c) que o contribuinte é ao mesmo tempo *devedor* (na perspectiva individual) e *credor* (enquanto inserido no grupo e na sociedade); d) não se pode deixar de reconhecer-lhe, em qualquer hipótese, o legítimo interesse (e o direito) de sofrer o impacto da tributação dentro dos cânones previstos na Constituição, com todas as garantias correspondentes e, ainda, de ver aplicados os mesmos princípios e critérios aos outros membros da sociedade; e, por último, de que é cada indivíduo – e não o Estado – o titular do poder (limitado) de tributar (Cf. NOGUEIRA, 1997, p.178-179).

Dessa maneira, o tributo não pode ser visto apenas em sua dimensão individual, como se fosse impossível a defesa coletiva de direitos tributários. O contribuinte é, simultaneamente, devedor de tributos e credor, na condição de cidadão, da melhor destinação possível do produto da arrecadação tributária. Merece, também, que os princípios constitucionais – sobretudo os da igualdade e da capacidade contributiva – sejam permanentemente respeitados.

Outro nome que merece destaque dentre os autores que associam direitos humanos e a tributação é o de BÚRIGO (2009, p. 174-182). O autor agrega a solidariedade ao estudo da tributação e, principalmente, por propõe um estudo ético do Sistema Tributário Nacional com base na alteridade. Compreende o autor que a solidariedade se vincula com a

ética. A ética, por sua vez, é um valor comprometido com a alteridade (Cf. BÚRIGO, 2009, p. 174-175).

Ainda, a alteridade é a atenção com o outro (*alter*), a capacidade de colocar-se em seu lugar a partir da relação interpessoal interessada e comprometida em estabelecer diálogo com este outro. Afirma que o agir ético impregna-se de alteridade. Daí que não há, em seu pensar, agir moralmente correto sem atentar para os efeitos que uma determinada conduta gera nos outros. Ninguém é solidário consigo mesmo. Há a necessidade do outro para haver solidariedade (Cf. BÚRIGO, 2009, p.175).

Acrescenta-se que, ninguém paga tributos para si mesmo, isto é, está-se diante sempre de uma relação entre duas ou mais pessoas, uma sendo pessoa jurídica de Direito Público (o Estado), outras sendo pessoas físicas ou jurídicas de direito privado (contribuintes). Dessa forma, BÚRIGO conceitua solidariedade como conjunto de cooperações sociais derivado do fato de que todos seus membros são semelhantes entre si, merecedores da mesma dignidade (Cf. BÚRIGO, 2009, p. 177).

Em certo ponto de seu estudo, o autor chama a atenção para o movimento criado por BOURGEOIS (1896, p. 6-9), o solidarismo. BOURGEOIS (1896, p. 6-7) delimitou, no final do século XIX, o termo solidariedade como uma obrigação de prestação de serviços da pessoa com seus contemporâneos, estabelecendo entre eles uma relação de direitos e obrigações. O solidarismo seria, então, uma espécie de sistema de obrigações sociais mútuas. Aquele que se beneficia de algo que lhe foi concedido pela sociedade a ela deve algo em troca.

Retomando BÚRIGO, inspirado nos estudos sobre BOURGEOIS (1896, p. 6-7), afirma o autor que:

Com a crise do Estado liberal, fundado no paradigma liberal-burguês de proteção do indivíduo contra o poder e o Estado, impulsionado pelas conquistas dos trabalhadores e o surgimento do Estado de bem-estar, de função mais promocional do que repressiva, o discurso da solidariedade constitucionalizou-se (Cf. BÚRIGO, 2009, p. 178).

De fato, a solidariedade constitucionalizou-se, assim como a fraternidade à medida que o discurso liberal e não-intervencionista deu lugar, especialmente após as Grandes Guerras Mundiais, para o Estado Social de Direito, de caráter humanista e intervencionista. Tal contexto

permite que o “discurso da solidariedade” proposto por BÚRIGO (2009, p. 178) ganhasse força de princípio constitucional.

Quanto à presença da solidariedade na CRFB e sua aplicação ao Sistema Tributário Nacional, BÚRIGO (2009, p. 179) destaca sua presença no inciso I do artigo 3º (em que um dos objetivos da República Federativa do Brasil é o de construir uma sociedade solidária), e no Preâmbulo, em que realça a presença da fraternidade. Com isso, conclui que a solidariedade é o fundamento do poder de tributar do Estado moderno, de forma que todos possuem o dever fundamental de contribuir para o Estado por meio dos tributos, respeitada sua capacidade contributiva e de modo a atenuar as diferenças sociais e regionais. A partir disso, a cada um será propiciada existência mais digna e plena.

Relevante assinalar, nos aportes de BÚRIGO (2009, p. 179), a correlação com as ideias de TORRES (2015, p. 178). Tanto para um quanto para outro autor, o tributo é um dever solidariamente fundamental, quando para esta Tese - insiste-se - seria melhor dizer fraternalmente fundamental.

Empreendidas as reflexões sobre tributaristas que estreitaram as relações entre a tributação e os Direitos Humanos, aproximando-se em muito do valor-princípio da fraternidade, no próximo subitem as ponderações convergirão para o contexto de crise tributária na qual se encontra o Brasil.

4.2 CRISE MODERNA LÍQUIDA E CRISE TRIBUTÁRIA: QUAL O PAPEL DA FRATERNIDADE?

Por que é tão premente a necessidade da aplicação de um valor-princípio fundante da ordem constitucional brasileira - a fraternidade - na instituição, cobrança e arrecadação de tributos no Brasil? Qual o papel da fraternidade nesse contexto? A má qualidade da tributação no Brasil é evidente e o que se fará neste aspecto será salientar aspectos que confirmam essa convicção.

Para tanto, retomam-se as mais importantes lições de BAUMAN (2001, p. 8-40) do subitem 2.6 da Tese: o confronto entre a necessidade relacional da fraternidade com o individualismo da modernidade líquida. Acrescentam-se, também, autores que abordam, com outros argumentos, o estado de crise específico da seara tributária, da qual faz parte o IRPF.

BAUMAN (2001, p. 8) notabilizou-se, entre tantas contribuições para o pensamento moderno, por sua ideia de modernidade líquida, em que, como já visto no subitem 2.6, faz um paralelo entre o conceito de

“líquido” com a atual modernidade. O estado liquefeito próprio dos líquidos, que não se prendem no espaço e no tempo, são, na visão de BAUMAN (2001, p. 8), ideais para capturar a modernidade, cujas organizações sociais não se mantêm ou sustentam por muito tempo. Toda e qualquer consideração moral, política e cultural silenciam-se mediante uma “superestrutura” econômica (Cf. BAUMAN, 2001, p. 11).

Dessa maneira, as relações se tornam mais solitárias. O autor decreta que muitos não se importam com a vida dos outros e tentam resolver e, em suas solidões, sozinhos os problemas. Como não conseguem fazê-lo sem a ajuda de alguém, fracassam e sentem todo o peso da vida em seus ombros (Cf. BAUMAN, 2001, p. 14-15; 2007, p.30).

É fácil a percepção de que o individualismo despido de referências morais e coletivas opõe-se, em grande medida, à fraternidade, que se caracteriza (subitem 2.3.7) como dimensão relacional dos Direitos Humanos. BAGGIO (2009, p. 12-14) comenta e respalda a ideia, lançada por BAUMAN (2011, p. 123), de que a tríade revolucionária francesa da "liberdade, igualdade e fraternidade" foi substituída, respectivamente, por "segurança, paridade e rede" (2009, p.12-14).

O afrouxamento da força da tríade revolucionária francesa, bem como dos vínculos entre as pessoas, forçaram BAUMAN a concluir ser difícil a prática da solidariedade, até porque não se vislumbra, na sociedade moderna liquefeita, quais seriam os possíveis benefícios. (Cf. BAUMAN, 2007, p. 30).

A realidade no plano tributário reflete a sociedade moderna líquida. Nesse sentido, DE PAULA (2009, p. 31) escreveu artigo intitulado “Caos Tributário”. Nada mais apropriado para sintetizar, em poucas palavras, a miríade de normas dispersas e aplicáveis sempre “de cima para baixo” – do Estado “superior” em relação ao “contribuinte inferior” - que se tornou a tributação no País. Não poupou o autor palavras fortes para declarar que:

Estamos, de fato, inseridos num cenário tributário cuja nota mais eloquente é o aluvião de normas incoerentes e prolixas (derivadas de leis, decretos, regulamentos, etc.) que afoga até mesmo os profissionais mais qualificados em matéria tributária (advogados, juízes, fiscais, etc.). Alguém se arrisca a afirmar que conhece perfeitamente as 240.610 normas tributárias

editadas desde a Constituição de 1988 até outubro de 2008? (Cf. DE PAULA, 2009, p. 31).

HARADA (2009, p. 36-42), nesta mesma seara crítica, evidencia o notável descaso por parte do Estado quando se trata da aplicação dos princípios tributários visando a preservação da sociedade e do respeito aos Direitos Humanos. Informa que os grandes problemas enfrentados para a implementação dos princípios constitucionais tributários passam pelo excesso da carga tributária imposta aos contribuintes sem a necessária contraprestação em serviços públicos de qualidade. Cita, ainda, a insegurança jurídica causada pela infundável quantidade de legislação regulamentar de ordem infraconstitucional. Critica, outrossim, a acentuada complexidade da legislação tributária⁸⁰.

CALIENDO (2009b, p. 153-155) engendra eloquente crítica acerca do estado de crise estatal que gera aumento da carga tributária e, por conseguinte, desrespeito sistemático a princípios, dentre os quais os da capacidade contributiva e da igualdade tributária. Diferentemente das críticas anteriormente explicitadas, atribui ao esgotamento do chamado Estado de Bem-Estar Social os problemas na seara tributária (Cf. CALIENDO, 2009b, p. 153)⁸¹.

CALIENDO (2009b, p. 154-155) acrescenta que no Estado de Bem-Estar Social a maior intervenção na economia define-se pelo estímulo à economia via investimentos públicos, somado a medidas compensatórias e de redistribuição de renda no mercado. Esse contexto gera, num primeiro momento, crescimento econômico e pacificação dos conflitos. Todavia, redundando, num segundo momento, em aumento da inflação, queda no crescimento e crise fiscal. A crise fiscal gera aumento dos gastos públicos, obriga o Estado a majorar a carga tributária e, consequentemente, asfixia setores produtivos da sociedade.

⁸⁰ O Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário realizou levantamento no ano de 2017, concluindo que em 29 anos da Constituição Federal foram editadas quase 5,7 milhões de normas, uma média de 798 normas editadas por dia útil. Disponível em: <https://ibpt.com.br/noticia/2626/Excesso-de-legislacao-provoca-conflito-entre-os-poderes-nos-29-anos-da-Constituicao-de-1988-afirma-IBPT>. Acesso em 5 jan 2019.

⁸¹ O Estado de Bem-Estar Social (*Welfare State*) é um modelo de atuação do Estado, eminentemente intervencionista na economia, em que se busca conduzir as posturas privadas a fim de otimizar a realização dos direitos fundamentais (Cf. SILVA MELO, 2013, p. 105-106).

O Estado de Bem-Estar Social, na questão da tributação, caracteriza-se especialmente com a concessão de imunidades tributárias a entidades assistencialistas na concreção de direitos como educação, saúde, alimentação, dentre outros (Cf. SILVA MELO, 2013, p.105-106).

A isto acrescentar-se-ia o aprofundamento do desrespeito aos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária, despidos, dado o contexto de crise, de qualquer ideia de fraternidade, uma vez que o importante é contornar a crise arrecadando mais tributos, nem que para isso se tenha que comprometer a capacidade contributiva e se cobre de forma desigual os tributos. É o que se interpreta da crítica abaixo:

É mais fácil para o governante incompetente, que padece de um mal congênito, a preguiça mental, utilizar o mecanismo da *transferência compulsória* de riquezas do setor privado por via de tributos confiscatórios, de um lado, e utilizar o mecanismo da receita originária com o desfazimento de valiosos patrimônios imobiliários do poder público, de outro lado, do que estudar e planejar uma ação estatal a partir das reais prioridades da sociedade (Cf. HARADA, 2009, p.43).

Apreende-se que estudar e planejar ações para conferir justiça fiscal à tributação e especificamente ao Imposto sobre a renda cobrado sobre as pessoas físicas são imperiosas, independentemente desse ou daquele caminho, dessa ou daquela crítica. Como já se disse na Introdução da Tese, o tema justifica-se pela atualidade. O Brasil está imerso nos problemas descritos por BAUMAN (2001, p. 8-10), ou seja, é uma sociedade moderna líquida e se encontra em estado de crise tributária.

Um dos dados mais eloquentes nesta perspectiva são apresentados pelo Instituto de Planejamento Tributário (IBPT, 2018). A quantidade de dias do ano para que uma pessoa pague todos os seus tributos, segundo o IBPT, cresce a cada ano. Em 1970 trabalhava-se, em média, 76 dias (2 meses e 16 dias) para pagar todos os tributos. Em 1988, ano da promulgação da atual Constituição, houve, até pequena diminuição, para 73 dias do ano trabalhados para pagar tributos. Em 2018, 30 anos após a promulgação da CRFB de 1988, foram necessários, em média, 153 dias (5 meses e dois dias) para que um contribuinte quitasse suas obrigações, pouco menos que o dobro de dias dos anos de 1970 e 1988.

Paralelamente, outro estudo do mesmo Instituto aponta a discrepância entre a carga tributária e o IDH - Índice de Desenvolvimento Humano no Brasil, comparado a outros países:

Tabela 1 - Composição e representatividade da carga tributária (%) em 2015

Países	Renda	Patrimônio	Consumo	Outros	Carga tributária (% do PIB)
Alemanha	31,2	2,9	27,8	38,1	37,1
Bélgica	35,7	7,8	23,8	32,7	44,8
Dinamarca	63,1	4,1	31,6	1,2	45,9
EUA	49,1	10,3	17,0	23,6	26,2
Japão	31,2	8,2	21,0	39,6	30,7
Noruega	39,4	2,9	30,4	27,3	38,3
Suécia	35,9	2,4	28,1	33,6	43,3
Brasil	21,0	4,4	49,7	24,9	32,6

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Estrutura tributária e a qualidade dos gastos públicos. Disponível em: <https://ibpt.com.br/noticia/2662/Estrutura-tributaria-e-a-qualidade-dos-gastos-publicos>. Acesso em 27 dez 2018.

Em que pese os dados datarem de 2015, permanecem atuais. O Brasil possui uma das mais altas cargas tributárias do mundo. O IRPF é, junto do IRPJ, o tributo que representa a maior arrecadação para os cofres públicos, como se verá no subitem seguinte. Não obstante, a alta carga tributária não implica em retorno para a população na forma de desenvolvimento humano. Melhor explicando, a carga tributária do Brasil é das mais altas no mundo, mas seu IDH, comparativamente a outros países de expressiva carga tributária, é muito baixo.

O Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) é uma sistemática de medida do progresso, a longo prazo, em três dimensões do desenvolvimento humano: renda, educação e saúde (Cf. PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO, 2018).

O objetivo da criação do IDH foi o de oferecer um contraponto a outro indicador muito utilizado, o Produto Interno Bruto (PIB) *per capita*. O PIB considera apenas a dimensão econômica do desenvolvimento. Criado por *Mahbub ul Haq* com a colaboração do economista indiano *Amartya Sen*, ganhador do Prêmio Nobel de Economia de 1998, o IDH é reconhecido mundialmente como medida geral e sintética que permite reflexões sobre o desenvolvimento humano, ainda que não tenha a pretensão de esgotar todos seus aspectos (Cf. PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO, 2018).

Outro dado interessante pesquisado e divulgado pelo PNUD e disponibilizado em seu sítio eletrônico é uma tabela denominada Renda Nacional e Composição de Recursos (*National Income and Composition of Resources*) em que constam dados sobre a renda nacional e a composição dos recursos de centenas de países, dentre eles o Brasil. A

tabela mais atualizada foi elaborada em 2016 e se organiza a partir dos países com maior IDH até chegar às nações com menor IDH (Cf. PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO, PNUD, 2016).

A partir do valor (em bilhões, ou trilhões de dólares) do PIB e do PIB por pessoa (*per capita*), o documento apresenta, em percentual do PIB ou em outros parâmetros, que serão apresentados mais abaixo, a composição do capital fixo (*Gross Fixed Capital Formation*⁸²), total da carga tributária (*Total Tax Revenue*), total de tributos sobre a renda, capital e lucros (*Taxes on income, profits and capital gains*), créditos domésticos concedidos ao setor financeiro, dentre outros dados (Cf. PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO, 2016). Selecionando os dados mais essenciais, tendo em vista a proposta desta Tese, tem-se, comparando o primeiro País em IDH (Noruega) com o Brasil (dados de 2015):

Tabela 2 - Renda nacional e Composição dos Recursos

País	PIB (em bilhões de dólares no ano de 2015)	PIB <i>Per Capita</i> (em dólares no ano de 2015)	Composição do Capital Fixo (em % do PIB, de 2010 a 2015)	Total da Carga Tributária (em % do PIB entre os anos de 2005 a 2014)	Total de tributos sobre renda, capital e lucros (em % sobre a carga tributária, de 2005 a 2014)	Créditos concedidos ao setor financeiro (em % do PIB)	Gastos Públicos (em % do PIB)
1. Noruega	US\$ 334,90 bilhões	US\$ 64,451	23,3%	23,8%	26,2%	---	23,2%
79. Brasil	US\$ 3,004 trilhões	US\$ 14,455	18,2%	14,1%	26,5%	108,7%	20,2%

Fonte: Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD). *National income and composition of resources*. 2016. Disponível em: <<http://www.br.undp.org/content/dam/brazil/docs/RelatoriosDesenvolvimento/undp-br-2016-human-development-report-2017.pdf>>. Acesso em: 7 jan 2019.

As informações sobre o Brasil são emblemáticas. O País é o septuagésimo nono lugar (79º) em IDH e está entre os quinze países com a maior carga tributária do mundo (Cf. PNUD, 2016, p. 234-235). Em que pese a Noruega ser um País menor em extensão e população - por isso tem um baixo PIB total comparativamente ao Brasil -, demonstra percentuais (23,3%) semelhantes aos do Brasil (18,2%) em gastos com capital fixo (gastos públicos com ativos destinados à

⁸² A *Gross Fixed Capital Acquisition* (Composição do Capital Fixo) leva em consideração o valor total das aquisições de ativos (novos ou existentes) para a manutenção do aparato estatal (setor público e correspondentes governos).

manutenção do aparato estatal) e gastos públicos (23,2% para a Noruega, 20,2% para o Brasil) (Cf. PNUD, 2016, p. 234-235).

De outra parte, a carga tributária total a partir do percentual do PIB, entre os anos de 2005 a 2014) demonstra-se visivelmente superior na Suécia (23,85) em referência ao Brasil (14,1%) (Cf. PNUD, 2016, p. 234-235). Considerando a carga tributária total, os dados do PNUD acresceram o percentual dos tributos sobre renda, capital e lucros no total da carga tributária. Aqui chama a atenção o alto índice (26,5%) brasileiro, superior ao da Suécia (26,2%) (Cf. PNUD, 2016, p. 234-235).

A partir dessas informações, infere-se que o Brasil gasta com o setor público somas importantes de dinheiro. Para manter esses gastos, exige uma alta carga tributária, incidente em grande parte sobre as rendas, capital e lucros das pessoas físicas e jurídicas que pagam seus tributos no País (Cf. PNUD, 2016, p. 234-235). Contraditoriamente, mesmo com a alta carga tributária e investimentos elevados com gastos públicos, encontra-se no septuagésimo nono lugar (79º) em IDH.

Há, portanto, uma espécie de "descolamento" entre o que governo arrecada e gasta com os benefícios sentidos pela população (e refletem nos índices de IDH). CALIENDO (2009b, p. 154) preocupa-se com razão, como já comentado neste subitem, com a maneira pela qual o Estado de Bem-Estar Social desenvolve-se no Brasil. Há, num primeiro momento, crescimento econômico e pacificação dos conflitos, mas paralelamente gera aumento da inflação, queda no crescimento e crise fiscal. A crise fiscal exige mais gastos públicos, maior carga tributária e asfixia setores produtivos geradores de renda, capital e lucros (Cf. CALIENDO, 2009b, p. 154-155).

Para finalizar as convicções sobre a crise, BAUMAN e BORDONI (2016, p. 9-69) estendem a discussão acerca do perverso mecanismo de crise estatal que leva à crise tributária, problematizando o enfraquecimento do Estado, da modernidade e da democracia. Sobre a crise no Estado e suas consequências, reflete BORDONI:

A perda do poder resulta num enfraquecimento das políticas econômicas, o que por sua vez se reflete nos serviços sociais. A crise do Estado se deve à presença destes dois elementos: incapacidade de tomar decisões concretas no âmbito econômico e, portanto, incapacidade de prover serviços sociais adequados (2016, p. 28).

BAUMAN acrescenta:

É a nova independência do capital vagueando no "espaço de fluxos". [...] Um espaço repleto de oportunidades de lucro que os negócios errantes/flutuantes detestariam - e isso seria completamente improvável - negligenciar e se permitir perder; e que está por trás da retirada unilateral de apoios dos negócios a compromissos (antes "para além da esquerda e da direita") com o "Estado de bem-estar social"; e está por trás, também, da desigualdade global e intrassocial que hoje cresce a um ritmo não experimentado em nossa parte do mundo desde o século XIX. O presente estado do jogo promove competição encarniçada, egoísmo, divisões sociais, e desigualdade com o mesmo vigor e a mesma lógica inatacável com que a condição de "dependência econômica" gerou limitações à desigualdade social, fortalecimento de compromissos, alianças sólidas e duradouras, e, em resumo, solidariedade humana (2016, p. 52-53).

Nessa direção, as críticas apontadas permitem concluir que o Brasil, bem como sua maneira de tributar e gerir o que arrecada, encontra-se em crise. A crise é, como já afirmado, o contexto sócio-econômico a ser defrontado com a pretensão que o tema desta Tese pretende levar adiante: ora, no quê a simples adoção da fraternidade pode contribuir para melhorar a complexa e injusta plêiade de normas tributárias, conferindo a maior concretude possível aos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária, ainda mais quando se trata do IRPF?

4.3 INTERESSE PÚBLICO, O RISCO DO ATIVISMO JUDICIAL, DIREITOS DE TERCEIRA DIMENSÃO E A PRESERVAÇÃO DO MÍNIMO EXISTENCIAL: PRESSUPOSTOS ESSENCIAIS PARA A COMPOSIÇÃO ENTRE A FRATERNIDADE E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

O último degrau antes de alcançar a verificação da Tese será o estudo do que se chamará de pressupostos essenciais para a composição entre a fraternidade e os princípios constitucionais tributários.

"Pressupostos" porque o trabalho que se está por concluir não pode ser composto, apenas, de conceitos e elementos favoráveis ao valor-princípio da fraternidade. Antes, alguns temas relevantes precisam ser discutidos.

É imperioso compreender, além de tudo que já foi anteriormente inserido, que a tributação justa passa pelo interesse público preocupado com todos os seres humanos (interesse público fraterno). Quando esse interesse se afasta das pessoas, quando se distancia dos contribuintes, os desafios avolumam-se na concretização da fraternidade pela via da tributação.

Outro pressuposto que precisa ser discutido é a própria contestação da aplicabilidade dos princípios. Têm sido constantes as críticas apontadas contra os princípios e a principal justificativa para tanto é o risco da prática, pelos Tribunais, do ativismo judicial. Se o ativismo judicial é nefasto para a sociedade a ponto de os princípios perderem sua força normativa, a estrutura tríplice de princípios aqui estudados para aprimorar o Imposto sobre a Renda Pessoa Física terá sido em vão.

Retomar-se-á, ainda, agora na condição de pressuposto para a Tese, a discussão sobre a força normativa do Preâmbulo constitucional, dissipando algumas dúvidas, mesmo porque, o descarte da fraternidade do texto constitucional porque a mesma se encontra no Preâmbulo representaria um esvaziamento deste estudo.

O último pressuposto será a inclusão do valor-princípio da fraternidade como direito de terceira dimensão e, também, a incorporação da fraternidade, por meio da capacidade contributiva e da igualdade tributária, como forma de preservação do mínimo existencial.

Após o desenvolvimento desses assuntos, responder-se-á no derradeiro capítulo à grande pergunta: é possível concretizar a capacidade contributiva e a igualdade tributária sob a perspectiva do valor-princípio da fraternidade, quando se trata do Imposto sobre a Renda Pessoa Física?

4.3.1 Interesse público fraterno, legitimidade e justiça fiscal

Em primeiro lugar, é fundamental correlacionar a fraternidade com o interesse público. A cobrança e a obtenção de recursos por meio da tributação objetiva o atendimento do interesse público. Não deve existir verticalização nas relações jurídico-tributárias entre Administração e sociedade e sim horizontalidade, relacionalidade e (verdadeira) igualdade. Em outras palavras, uma tributação

verdadeiramente fraterna. Tributação fraterna que dê sentido e coerência aos mais de dois trilhões de reais arrecadados pelos entes federados, que são, obrigatoriamente, escalonados e direcionados segundo o interesse público.

Os números em reais da arrecadação são expressivos. Apenas em 2018 (de 1º de janeiro de 2018 a 31 de dezembro de 2018), segundo dados do sítio eletrônico Impostômetro, gerido pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, arrecadaram-se o total de dois trilhões, quatrocentos e trinta e oito bilhões, quinhentos e vinte e um milhões, setecentos e oitenta e nove mil, setecentos e dezesseis reais e dezenove centavos de tributos⁸³. Tal valor inclui todos os tributos: federais, estaduais, municipais e distritais.

Os números do Imposto sobre a Renda impressionam também: o mesmo site, embora não faça distinção entre o IRPF e o Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), informa que ingressaram nos cofres públicos o montante de trezentos e oitenta e oito bilhões, duzentos e vinte e cinco milhões, setecentos e dois mil reais e oitenta e três centavos⁸⁴. Estes vultosos valores arrecadados a título de tributo, repetem-se, devem atender ao interesse público.

Melhor seria dizer, segundo o interesse de cada um, *do outro*, de um coletivo de milhões de outros, brasileiros, pagantes ou não, de tributos. Mesmo os que não pagam diretamente alguma espécie de tributo dela se beneficiam, por meio dos serviços públicos e da atuação do Estado sobre a vida de toda a população brasileira.

Daí que voltar-se para o outro, para a dimensão relacional da dignidade da pessoa humana - que é o valor-princípio da fraternidade -, significa, também, atender ao interesse público. Dito de outro modo, uma atuação da Administração legítima e atenta ao outro, característica mais marcante da fraternidade, conduz ao interesse público. Por isso, GENTILE reconhece que:

Reencontramos, mais uma vez, a significativa consonância entre a atividade e a organização públicas, caracterizadas pela fraternidade, e a ideia da atividade político-administrativa e de governo como atividade que identifica e define as finalidades de determinada comunidade, que dá a

⁸³ Dados disponíveis no site: <https://impostometro.com.br>, consultado dia 6 de janeiro de 2019.

⁸⁴ Dados disponíveis no site: <https://impostometro.com.br>, consultado dia 6 de janeiro de 2019.

essa comunidade as mesmas finalidades gerais de todos, que conjuga e coordena os diversos interesses particulares e setoriais, entregando aos instrumentos da atividade administrativa a missão de sua realização (2008, p. 83-84).

Como se pode inferir, a fraternidade pode ser o elo a permitir uma atividade administrativa legítima voltada para o interesse público, na direção de uma prática diária que se sensibiliza e leva em consideração os interesses do outro, particulares ou de setores da sociedade. É justamente este interesse público o que deve pautar todas as ações voltadas para a tributação no Brasil. A tributação está compreendida nas atividades estatais e, como tal, deve pautar-se também pelo interesse público.

Mais adiante prossegue GENTILE, agora um pouco mais específico quanto ao interesse público e seu vínculo com a fraternidade:

Nessa perspectiva da fraternidade, o Direito público e as administrações públicas podem encontrar a forma nova do seu ser, das relações recíprocas a das inter-relações que se constituíram e acontecem no seu interior, a fim de contribuírem para identificar, seguir e realizar um autêntico "bem comum", ou seja, partilhado por todos como próprio, porque inseparavelmente ligado ao bem do outro (GENTILE, 2008, p. 84).

Extrai-se desse pequeno trecho valorosa lição para a Tese, com ela conectada em diversos e relevantes aspectos. A administração tributária compõe a Administração Pública (Poder Executivo) e regulamenta os tributos, via Decreto (como é o Decreto regulamentador do IRPF); o Poder Legislativo cria os tributos; e, o Judiciário, em muitos casos, aborda questões de alta indagação na esfera tributária, incluindo demandas sobre o IRPF.

Como disse GENTILE (2008, p. 84), todos os componentes da estrutura estatal devem encontrar uma "forma nova de seu ser". Nesta perspectiva, o verdadeiro "bem comum", o autêntico interesse público, só se realiza a partir do valor-princípio da fraternidade. Tal interesse público fraterno, como bem coloca o autor, é partilhado por cada ser humano e, simultaneamente, reconhecido por todos como "próprio", ou seja, como legítimo, porque respaldado no bem do outro e, conseqüentemente, no bem de todos.

Isso inclui a tributação e, evidentemente, também o IRPF, a ser tratado mais adiante. Todos, sociedade civil e aparato estatal, partilham interesse numa tributação corretamente dimensionada para a capacidade de pagar do contribuinte e, ao mesmo tempo, apta a fornecer os recursos de que o Estado necessita para o atingimento do interesse público. Em suma, o interesse público, que inclui a tributação no País, qualifica-se e se eleva a uma condição mais legítima, humanitária e relacional, tornando-se "interesse público fraterno".

Destaca-se: o interesse público fraterno fundamenta-se na legitimidade das ações estatais. A respeito do entendimento sobre legitimidade, o subitem 2.2.3 (sobre legitimidade da capacidade contributiva) da Tese apurou, baseado na doutrina de SILVA (1997, p.404-405), que a mesma consubstancia-se na atuação concreta do Estado em conciliação com as normas e princípios constitucionais que lhe confirmam o poder – poder esse que emana do povo – de que dispõe. As discussões acerca da legitimidade têm sido discutidas em toda sociedade e no âmbito do Direito Político, constituindo-se em proteção contra arbitrariedades praticadas pelos detentores do poder. A legitimidade passa, portanto, pelas determinações dos órgãos governamentais estatais, que não podem olvidar a legitimidade de suas atuações, obtendo o reconhecimento e a adesão dos cidadãos (Cf. FABRE, 1999, p. 274-275).

Ainda no subitem 2.2.3 fora alegado que um dos vértices centrais da Tese envolveria, justamente, a concretização dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da igualdade tributária. Esses princípios tributários integram o interesse público, compondo uma função de orientação para a produção, integração e aplicação das normas tributárias. Limitam, ainda, o poder de tributar, característica comum a todos os princípios constitucionais tributários.

Para que estes princípios se concretizem, deve o Poder Público legitimar-se no momento em que realiza o procedimento de criação, cobrança e fiscalização dos tributos. Resgata-se, neste momento, o que asseverou TUPIASSU-MERLIN (2013, p. 196), ao afirmar que num Estado de Direito zeloso por sua Constituição é preciso que os tributos não apenas sejam compatíveis com a capacidade contributiva, mas legitimados pela aceitação da sociedade. Uma tributação legítima passa, segundo seu posicionamento, por uma teoria apta a sedimentar o consentimento popular em torno dos tributos que são cobrados.

Essa construção mais sólida é a aplicação, na condição de valor-princípio, da fraternidade, Tese defendida neste estudo. Dito de outra maneira, o princípio-valor da fraternidade *legítima* e concretiza os

princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária na realidade específica do IRPF.

Nessa mesma lógica de TUPIASSU-MERLIN (2013, p. 196), o contributo de MACHADO SEGUNDO:

Para que a tributação seja legítima, ou assim seja considerada por quem a ela se submete, é preciso que ela seja calcada em uma legislação clara, transparente, e cobrada em relações fundadas na lealdade, na boa-fé e na transparência.

[...]

É preciso, por outras palavras, não apenas que o contribuinte ouça, mas que ele se convença, pela observação do exemplo, que a autoridade fiscal não é sua inimiga e que a lei não é respeitada apenas quando isso beneficia a Administração Tributária. Quando isso acontecer, por meio do prestígio aos princípios de legitimação antes apontados, a eficácia da norma tributária será consideravelmente incrementada (2015, p. 9-10).

Verdadeiramente, imperioso convencer a sociedade de que os tributos que pagam e comprometem seus orçamentos são legítimos e, por consequência, justos. Justos porque atendem ao legítimo interesse público na medida em que contemplam os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária. Vive-se num momento da história em que as transformações sociais são tão rápidas, permitindo às pessoas acesso, em instantes, de quaisquer informações (inclusive sobre os tributos que pagam), que tributos considerados injustos, desiguais e desconformes com a capacidade de contribuir com o Fisco, correm sério risco de não receber a adesão da população. Ademais, uma atuação temerária do Estado, desrespeitosa e injusta com o contribuinte fatalmente violaria os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da igualdade tributária.

MACHADO SEGUNDO reflete que:

Esse convencimento, porém, não é de fácil obtenção, por conta, inclusive, de posturas e condutas adotadas pelo próprio Poder Público. Não se está, cumpre insistir, fazendo aqui referência a desvios éticos (e legal) no comportamento de algum agente fiscal específico, algo que também pode ocorrer em relação aos

contribuintes. Embora isso possa existir, e seja indubitavelmente prejudicial à higidez da relação, não é de tais aspectos que se está aqui a tratar, até porque todos sabem que eles existem e conhecem os mecanismos para combatê-los, referência, neste artigo, a alguns exemplos de possível falta de ética, ou de lealdade, institucional, que eventualmente até pode levar agentes, a contragosto mas em observância aos seus deveres funcionais, a praticarem atos antiéticos com contribuintes, os quais corroem a relação tributária (2015, p. 10).

Por tais motivos, quanto mais legítima a cobrança de tributos, melhor para ao Estado, que arrecadará mais, atenderá com maiores chances de sucesso o interesse público e se tornará menos suscetível à sonegação e, claro, para os contribuintes, que pagarão tributos de acordo com o que podem contribuir, cientes de que os recursos serão destinados ao interesse público. Esse é o ambiente propício que a fraternidade se propõe a instaurar para a aplicação nos princípios tributários e no IRPF.

4.3.2 Princípios e o risco do ativismo judicial

Primeiramente, é relevante retomar a ideia da importância dos princípios constitucionais, já que são três - capacidade contributiva, igualdade tributária e fraternidade (valor-princípio) - os mais relevantes nesse estudo. No capítulo 1, subitem 1.1, autores como CARRAZZA (2013, p.31), CANOTILHO (1995, p. 1141-1164), DWORKIN (2010, p. 36-39), ÁVILA (2010, p. 80) e ALEXY (2003, p. 110) nortearam o conceito de princípio como essencial para estruturação de um sistema de normas jurídicas, a partir do qual todas as demais emanam. Os princípios ocupam posição de preeminência no Direito e vinculam a aplicação das normas jurídicas, como afirmara CARRAZZA (2009, p.31). Ademais, regem a estrutura estatal, a sobrevivência do Estado e a convivência social (Cf. CANOTILHO, 1995, p. 1141).

Já os princípios constitucionais tributários possuem um caráter normativo que se direciona à proteção do contribuinte contra os abusos do poder estatal no momento da cobrança tributária, garantindo direitos aos contribuintes. Dessa forma, os princípios constitucionais tributários constituem-se de princípios gerais do direito e se vinculam a valores que a sociedade, no tocante à tributação, busca assegurar (Cf. TORRES, 2014, p. 288).

Por que retomar ideias como as de princípio e de princípios constitucionais tributários no último capítulo? Porque o atual contexto nacional tem se mostrado reticente, por vezes avesso, à aplicabilidade dos princípios. Reações negativas à parte, os mesmos não podem deixar de ser levados em conta. A alegação principal não é uma negativa de existência dos princípios, mas sim uma redução de sua importância.

Temem alguns juristas - que adiante serão mencionados - pela normalização da prática de um "ativismo axiológico", no qual qualquer fato juridicamente importante é resolvido com a aplicação dos princípios, mormente por meio da interpretação de juízes e tribunais, advinda de suas decisões. A questão implica, muitas vezes, a aplicação de princípios presentes (implícitos ou explícitos) na Constituição de 1988.

Ora, se, hipoteticamente, Ministros de um Tribunal Superior (STJ ou STF) decidirem, em grau de recurso, ou primeira, ou última instância, determinada questão tributária envolvendo a aplicação do valor-princípio da fraternidade, estarão acometidos desse "mal" denominado ativismo judicial?

Qualquer pretensão de um cidadão comum - aqui entendido como todo aquele titular de direitos fundamentais -, contribuinte de tributos, voltado para problemas encontrados no IRPF alegando violação da fraternidade enquanto valor-princípio, ou violação da capacidade contributiva ou, ainda, igualdade tributária, tornar-se-ia improvável de sucesso?

Um dos autores que apontam para o ativismo judicial é STRECK, ao afirmar que:

Em uma democracia estável, o direito ocupa um papel central na organização da engenharia institucional, ao definir as condições mínimas para o funcionamento do sistema político. Ao mesmo tempo, o reconhecimento de novos direitos pelo Constitucionalismo Contemporâneo ocasiona uma atuação mais destacada do Poder Judiciário; essa situação, muitas vezes, é confundida pela comunidade jurídica como uma justificativa para decisões sem qualquer critério de racionalidade, baseadas na mais pura discricionariedade judicial. Torna-se necessário enfrentar os desafios que tem o Poder Judiciário para – no limite, em face da incompetência dos demais Poderes – contribuir para a concretização

dos direitos fundamentais. Isso implica, fundamentalmente, enfrentar o tema a partir da necessária diferenciação entre os fenômenos do ativismo judicial e da judicialização da política. Afinal, uma decisão constitucionalmente adequada também deve ser observada como um direito fundamental do cidadão. (2016, p. 721).

Aqui o autor faz referência ao ativismo judicial. Ativismo judicial é uma postura de criação do direito pelo magistrado, por meio de uma interpretação jurídica expansiva, com o intento de concretizar o que seria, em tese, o verdadeiro valor normativo constitucional (Cf. STECK, 2016, p. 721). Com isso, em tese sua decisão garantiria o direito das partes, atenderia as soluções específicas dos litígios e, de quebra, resolveria os problemas de lentidão ou omissão legislativa, ou até mesmo executiva.

Contudo, o ativismo tem sido comumente associado ao fato de que o Poder Judiciário está agindo além dos poderes que lhe são confiados:

Em uma palavra, quando um magistrado diz que julga “conforme sua consciência” ou julga “conforme o justo” ou “primeiro decide e depois vai encontrar um fundamento” ou ainda “julga conforme os clamores da sociedade”, é porque está repetindo algo enraizado no imaginário jurídico.

Um comportamento que se naturaliza leva muitos anos para “desnaturalizar”. Transforma-se em dogmática, eliminando o tempo e as coisas (cronofobia e factumfobia). O que ocorre é que não queremos admitir que ideologizamos – para usar uma palavra suave – a aplicação da lei no País. Isso é facilmente verificável no conjunto de decisões (Cf. STRECK, 2016, p. 727).

Há, sem dúvida, um receio de STRECK (2016, p. 727) no sentido de que o Judiciário, ancorando-se em termos muito abertos, como "consciência", "clamores da sociedade", o que se entende por "justo", empregando, para isso, supostos princípios constitucionais, distorça a aplicação do Direito.

STRECK, por outro lado, explica que o ativismo judicial não se confunde com o conceito de judicialização da política:

Por isso, na realidade brasileira de colonização do mundo da vida pelo Judiciário é importante entender a diferença entre ativismo e judicialização da política. Para além de uma criteriologia quantitativa, o primeiro se caracteriza por uma atuação judicial que extrapola os limites jurídicos (Constituição, Princípios Jurídicos, Leis, Jurisprudência, etc.) e/ou invade a competência dos demais Poderes; já a segunda é uma contingência histórica que ocorre de tempos em tempos, sobretudo em países periféricos de modernidade tardia que possuem uma constituição analítica como o Brasil (Cf. STRECK, 2016, p.730).

Resumidamente, o ativismo é considerado uma distorção na interpretação e aplicação do Direito pelos tribunais. Vale dizer, o juiz, ou Desembargador, ou Ministro, ao proferir sua sentença, ou acórdão, extrapola os limites da Constituição, leis e entendimentos jurisprudenciais para decidir conforme critérios pessoais. Já a judicialização implica na tomada de decisões pelo Poder Judiciário, face à inércia no exercício das funções típicas dos Poderes Executivo e Judiciário, em questões de larga repercussão social, empregando, para tanto, princípios e regras previstas, em especial, na Constituição.

STRECK (2016, p. 724) acrescenta que a judicialização está intrinsecamente ligada ao mal funcionamento das instituições estatais e de seu papel constitucional. Afirma que quanto maior a possibilidade de discussão, nos Tribunais, das decisões tomadas pelos Poderes Executivo e Judiciário, maior será o grau de judicialização a ser observado. Daí que, sob a ótica de STRECK (2016, p. 724-725), a judicialização é contingencial, isto é, depende do funcionamento adequado das instituições estatais.

Já o ativismo judicial é uma resposta inadequada às questões objeto de uma possível judicialização. É nefasto para a democracia, vez que se ampara em comportamentos e visões pessoais dos magistrados. A judicialização, diz STRECK (2016, p. 724), pode ser ruim ou pode não ser, dependendo da intensidade em que ela é verificada. Se uma determinada questão, normalmente ligada às decisões políticas do Executivo ou do Legislativo, passou pela judicialização, e do Judiciário obteve uma resposta ativista, está-se diante de algo condenável.

Por outro vértice, se uma demanda caracterizada pela judicialização obteve do Judiciário uma resposta conforme a

Constituição e os princípios constitucionais, concretizando direitos fundamentais - portanto, não se podendo taxar de ativista - não há problema que se possa apontar (Cf. STRECK, 2016, p. 724-725).

4.3.3 Ativismo judicial e reconhecimento do valor-princípio da fraternidade como direito de terceira dimensão possível de ser empregado nos princípios constitucionais tributários

Há outro pressuposto que será examinado antes de adentrar na Tese. Partindo do que foi analisado no subitem anterior (ativismo, judicialização e princípios), a concretização dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária, via valor-princípio da fraternidade, seria exercício de ativismo judicial? Estar-se-ia diante de ativismo ou de judicialização, conforme os ensinamentos de STRECK (2016, p. 724-725)?

ALQUALO aponta que tais dificuldades ganham importância na medida em que:

[...] o valor da fraternidade desponta como um importante instrumento, senão um verdadeiro sentimento constitucional, a garantir os direitos humanos de acordo com o atual contexto social. No entanto, corolário da fraternidade possuir um caráter universal e difuso, surge a dúvida sobre a possibilidade da sua efetiva e correta aplicação para garantir a concretização dos direitos fundamentais, notadamente direitos individuais, típicos da primeira e segunda geração (2015, p.69).

O receio de ALQUALO (2015, p. 68-89) acerca da aplicação da fraternidade como garantidora de direitos e princípios constitucionais passa por sua conexão com os conceitos de ativismo judicial e judicialização da política. Seus estudos, somados aos apontamentos de STRECK (2016, p. 722-733), auxiliarão no afastamento da ameaça de ativismo judicial via fraternidade. Simultaneamente, permitirão agregar um considerável reforço em prol da Tese, qual seja, o entendimento de que a fraternidade está dentre os chamados direitos de terceira dimensão. Isso só é possível porque ALQUALO (2015, p. 69) questiona a fraternidade e a relaciona com o ativismo, ou com a judicialização, duas categorias operacionais que mitigam a própria aplicação dos princípios como um todo, incluindo, também, o valor-princípio da

fraternidade. De outra parte, os apontamentos de STRECK (2016, p.722-733) também tratam do ativismo e da judicialização.

Desde já se pode afirmar que a fraternidade é um princípio. Mais que isso, um valor-princípio que não representa, necessariamente, instrumento de ativismo judicial. A aplicação do valor-princípio da fraternidade, especialmente direcionada à concretização dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária, tampouco representa manifestação de ativismo por parte do Judiciário. Para corroborar tais convicções, é interessante constatar que, no estudo de ALQUALO (2015, p. 71-75), há uma retomada dos chamados direitos de primeira, segunda e terceira dimensões, ou gerações.

Suas considerações em muito coincidem com os conceitos empregados nesta Tese. Essa coincidência é passível de verificação no segundo capítulo, que trata do valor-princípio da fraternidade, especialmente no subitem 2.3.1 (no qual se questionava se a fraternidade seria princípio, categoria, perspectiva ou experiência) e no subitem 2.3.2 (sobre o adequado esclarecimento e posicionamento da fraternidade para a solução de casos e situações jurídicas). Naquele momento, fora dito, com base em SARLET (2003, p. 54-55), que os direitos de primeira dimensão se caracterizaram por refletir o espírito individualista e burguês do século XVIII, assegurando a liberdade, a igualdade e a propriedade.

Também se destacou, naquele momento do trabalho, os direitos de segunda dimensão. Tais direitos ganharam importância a partir do século XIX e adquiriram força ainda maior após as Guerras Mundiais, atribuindo ao Estado uma atuação mais proativa (Cf. SARLET, 2003, p.54-55).

SARLET (2003, p. 54) destaca que a fraternidade pertence aos direitos de terceira dimensão, nominando-os como “direitos de solidariedade e fraternidade”. Observa o autor que os direitos de terceira dimensão - também chamados de direitos de solidariedade e fraternidade - notabilizam-se por “desprenderem, em princípio, da figura do homem-indivíduo como seu titular, destinando-se à proteção dos grupos humanos (família, povo, nação), e caracterizando-se, conseqüentemente, como direitos de titularidade coletiva ou difusa”. (Cf. SARLET, 2003, p.54-55).

ALQUALO (2015, p. 71-74) também traz seus conceitos sobre os direitos de primeira, segunda e terceira dimensões. Para isso, empregou, de forma predominante, a mesma obra de SARLET (2003, p. 54-55), “A Eficácia dos Direitos Fundamentais”, adotando os conceitos acima mencionados para os direitos de primeira, segunda e terceira dimensões.

Precisamente aqui se encontra uma contribuição importante para provar a validade da hipótese da Tese. É consensual a ideia de que a relação jurídico-tributária é, por essência, individual. Princípios e regras na esfera tributária destinam-se à proteção do contribuinte isoladamente considerado. Prova disso é a redação do artigo 145, §1º, da CRFB, que trata da capacidade contributiva:

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. (grifou-se).

A dicção do princípio da igualdade reforça esse caráter aparente e exclusivamente individualista:

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

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

Os trechos grifados evidenciam a ideia de que as normas tributárias, mormente os princípios expressos na CRFB de 1988, são voltados para os direitos de primeira dimensão, individuais, inclinados, pura e simplesmente, a nortear a atuação do Estado em relação ao contribuinte. Em teoria, isso poderia invalidar a hipótese de aplicabilidade da fraternidade, valor-princípio inserido dentre os direitos de terceira dimensão, de cunho difuso, com os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária, cuja essência é, por certo, vinculada aos direitos de primeira dimensão, de natureza individual. No entanto, ALQUALO estabelece que:

[...] o entendimento é no sentido de que direitos de fraternidade em hipótese alguma surgiram para anular os outros direitos humanos anteriores (1ª e 2ª geração) conquistados ao longo da história mundial; ao revés, surgiram justamente para conferir maior força, dotando-os, pois, de nova hermenêutica conducente à fraternidade universal (2015, p. 72).

Complementa sua linha de raciocínio, sustentando que:

Nessa linha, se torna mister dizer que os direitos fundamentais não estão somente ligados às garantias constitucionais individuais conquistadas durante a primeira e segunda geração, mas também se encaixam perfeitamente no valor fraternal proveniente da terceira geração, muito embora este tenha a característica mais de direitos difusos, juntamente porque a fraternidade vivida é o adensamento e respectivamente o ponto de equilíbrio entre a primeira (liberdade) e segunda geração (igualdade). (2015, p. 72).

Com efeito, os direitos de terceira dimensão, dentre os quais se inclui a fraternidade, não são excludentes dos direitos de primeira e segunda geração. Sobrevieram, isto sim, para conferir-lhes maior força e condições de aplicabilidade. A fraternidade é, como já dito no segundo capítulo (subitem 2.4), valor-princípio a ser tomado em consideração na tomada de decisões políticas, da mesma forma que os valores-princípios da igualdade e da liberdade (Cf. BAGGIO, 2008, p. 23). Deve, como tal, empregá-la também na própria interpretação dos valores-princípios da igualdade e da liberdade⁸⁵.

Não à toa, ALQUALO acrescenta:

Tanto assim é que o preâmbulo da Constituição Federal, independente da discussão da sua força normativa, traz no seu bojo a ideia que o Estado Democrático de Direito é destinado a assegurar os

⁸⁵ Dessa maneira, garante-se, como diz BAGGIO (2008, p. 23), uma “interação dinâmica” da tríade (liberdade, igualdade e fraternidade) nas principais esferas políticas de decisão, quais sejam, na atribuição de políticas econômicas, nas deliberações dos Poderes Legislativo e Judiciário e na esfera do Direito Internacional (Cf. BAGGIO, 2008, p. 23).

direitos sociais e individuais, tendo como valores supremos uma sociedade fraterna, pelo que **alguns autores** vão ainda mais além e elencam a fraternidade como efetiva categoria jurídica constitucional (2015, p. 74). (grifou-se).

Por "outros autores", ALQUALO (2015, p. 74) fez, justamente, citação da obra de MACHADO (A Fraternidade como Categoria Constitucional) para demonstrar que os direitos individuais (de primeira dimensão) e sociais (segunda dimensão), como exige o Preâmbulo, só se fazem presentes sob a perspectiva de uma sociedade fraterna, isto é, em que se pratica e aplica, efetivamente, a fraternidade como valor-princípio⁸⁶.

Consequentemente, a fraternidade, como direito de terceira dimensão e valor-princípio constitucional a reger, junto da igualdade e da liberdade, todo o ordenamento jurídico (princípios e regras constitucionais, ou infraconstitucionais), deve ser empregado na concretização de outros princípios presentes na CRFB de 1988. Dentre tais princípios, exsurge, por suas características direcionadas à tributação e à valorização dos direitos humanos, a capacidade contributiva e a igualdade tributária. Ambos necessitam da força valorativa da fraternidade para se concretizar, sobretudo nas realidades que recaem sobre o Imposto sobre a renda sobre a Pessoa Física.

4.3.4 Fraternidade e força normativa do Preâmbulo da CRFB de 1988

No subitem 2.5 já se tratou sobre a força normativa do Preâmbulo constitucional. Todavia, como sempre paira sobre a aplicação do valor-princípio da fraternidade a sua previsão expressa no Preâmbulo que, teoricamente, não teria força normativa, reitera-se: o Preâmbulo detém essa força e, mais, orienta, em tom prescritivo e meta principiológico, como todos os demais princípios e regras constitucionais devem ser interpretados e aplicados.

⁸⁶ MACHADO, autor também empregado por ALQUALO (2015, p. 74), fixa o entendimento de que: "Os ordenamentos jurídicos contemporâneos lograram certo êxito em combater a opressão e o arbítrio, garantindo, dentro do possível, a liberdade e a igualdade. No entanto, serão fadados ao insucesso se mais um passo não for dado em busca da fraternidade, pois, em última análise, tal valor torna-se premissa e condição dos outros dois valores (liberdade e igualdade)". (2008, p. 13-14)

De modo um pouco mais agrupado, serão destacados alguns pontos centrais do que já foi realizado no subitem 2.5. No Brasil, o valor-princípio da fraternidade encontra-se presente no Preâmbulo da Constituição da República Federativa de 1988 (CRFB/1988). Juristas de renome não só admitem a juridicidade do Preâmbulo como concentram seus estudos sobre a Fraternidade. Dentre os quais, estão os pesquisadores do Núcleo de Pesquisa Direito e Fraternidade da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) (Cf. VERONESE, 2016, p. 31-32).

Porém, como também se referiu no subitem 3.5, autores como KELSEN (1998, P. 372) e HÄBERLE (2003, P. 276-277) têm a percepção de que o Preâmbulo das constituições tão-somente "expressa as ideias políticas, morais e religiosas que a constituição pretende promover" (Cf. KELSEN, 1998, p. 372), ou se refere, apenas, a uma profissão de fé de uma religião civil da comunidade política, contendo os valores mais altos da Nação (Cf. HÄBERLE, 2003, p. 276).

Não obstante, um marco jurisprudencial atestando a força normativa do Preâmbulo da CRFB/1988, foi o julgamento da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.649, julgada em maio de 2008, que concedia o denominado "passe livre" para pessoas com deficiência. Defendendo a manutenção do benefício, a Ministra Relatora da ADI, Carmen Lúcia, evocou não apenas a força normativa do Preâmbulo constitucional como acentuou, para argumentar o caso, o princípio da fraternidade nele presente (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ADI nº 2.649, 2008, p. 4), em que pese ter referido ao termo "solidariedade".

Carmen Lúcia reafirma a obrigatoriedade do Estado em assegurar políticas públicas que conduzam ao bem-estar, à igualdade e à justiça. Para isso, a sociedade, segundo o Preâmbulo da CRFB/1988, há que se organizar numa comunidade fraterna, pluralista e sem preconceitos (grifou-se). (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ADI nº 2.649, 2008, p. 6).

Somou-se à ADI 2.649 o importante entendimento de DALLARI (2001, p. 245-246), em obra exclusivamente dedicada ao estudo dos preâmbulos. O autor admite que pouca ou nenhuma importância deu-se ao texto dos Preâmbulos no Brasil, a ponto de ele assentir que os textos dos preâmbulos constitucionais brasileiros foram esquecidos, tal qual a fraternidade fora esquecida. Entretanto, essa concepção modificou-se a partir da CRFB de 1988, como expressão, conforme DALLARI (2001, p. 246), de um novo constitucionalismo, que chegara a diversos países, incluindo o Brasil.

A retomada da democracia, somada à queda do regime militar e a promulgação da CRFB de 1988 passaram a representar o engajamento do Brasil com as exigências constantes da Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948 (DH). O Preâmbulo, mais do que simples "carta de boas intenções" apresenta nítida preocupação em assegurar o exercício dos direitos mundialmente reconhecidos, com os quais o Brasil comprometeu-se. Isso lhe dá força normativa mais concreta do que uma simples declaração dos direitos (Cf. DALLARI, 2001, p. 267-268).

Assim, conclui-se que o Preâmbulo da atual Constituição brasileira se adequa ao caráter democrático do moderno Estado de Direito, constituindo-se em instrumento para a consecução de objetivos fundamentais da dignidade da pessoa humana – dentre os quais está a fraternidade - e de toda a humanidade (Cf. DALLARI, 2001, p. 268-269).

Desfechando este pressuposto sobre a força normativa do Preâmbulo, a primordial colaboração de CARVALHO:

De fato, a circunstância de figurarem expressamente na organização do corpo textual, ou separadamente da distribuição em livros, seções, capítulos, artigos, parágrafos, incisos e alíneas, tal condição não modifica o *quantum* de prescritividade que o Preâmbulo ostenta, pois, de todo modo, funciona como vetor valorativo, penetrando as demais regras do sistema e impregnando-lhes fortemente em sua dimensão semântica.

Por isso mesmo é colocado no altiplano da Constituição. De lá, no lugar preciso de onde começam todos os processos de positivação das normas jurídicas, irradiam-se aqueles primados para os vários escalões da ordem legislada, até atingir as regras terminais do sistema, timbrando os preceitos que ferem diretamente as condutas em interferência intersubjetiva, com a força axiológica dos mandamentos constitucionalmente consagrados (2008, p. 24).

Desse modo, o Preâmbulo não é simples conjunto de preceitos sem validade jurídica, mas de valores-princípios acima dos demais no texto constitucional. Tais valores-princípios exercem grande e

determinante influência sobre os princípios e regras constitucionais, amplificando sua relevância e eficácia (Cf. BULOS, 2012, p. 41). Neste sentido, o valor-princípio da fraternidade orienta e irradia sobre todo o ordenamento suas características, acolhendo os princípios constitucionais tributários da capacidade contributiva e da igualdade tributária até atingir as regras que dizem respeito ao Imposto sobre a Renda Pessoa Física.

4.3.5 Dignidade pessoa humana via não tributação do mínimo existencial

Aprofundando e singularizando mais a questão chave para a elaboração da Tese no último capítulo, a dúvida persiste: como se pode obter legitimidade na tributação do Imposto sobre a Renda Pessoa Física? Crê-se que os contribuintes convencer-se-ão da legitimidade da tributação do IRPF sob a perspectiva da concretização dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária. Ambos princípios, por serem reflexo da justiça fiscal e da dignidade da pessoa humana no ambiente tributário, são capazes de limitar os poderes tributários do Estado e, simultaneamente, constituírem-se instrumentos legítimos de justiça fiscal, como preconizado por TORRES (2014, p. 305).

Importante ressaltar o que CALIENDO afirma, quanto à relevância da capacidade contributiva para a justiça fiscal. Diz o autor que a capacidade contributiva é o princípio de mais importante para a determinação da justiça fiscal, além de representar um meio de clareza para o contribuinte de que a carga tributária a que está submetido será adequada a sua limitação financeira (Cf. CALIENDO, 2009a, p. 270). O princípio constitucional da capacidade contributiva do artigo 145, §1º, da CRFB, é, nada mais, nada menos, o princípio tributário mais relevante para a determinação da justiça fiscal.

Não menos importante é observar, sempre, a relação direta entre a capacidade contributiva, a igualdade tributária e a dignidade da pessoa humana (da qual a fraternidade é aspecto relacional). Tributar não deve significar o desrespeito à dignidade da pessoa humana do contribuinte (Cf. CARVALHO, 2014, p. 60-61). No Imposto sobre a Renda Pessoa Física, por exemplo, não pode a União restringir de tal maneira a renda (ou os proventos) do contribuinte a ponto de dificultar-lhe desproporcionalmente a vida, ou o andamento de seus negócios.

Ainda, como já dito no capítulo 2 (subitem 2.1), a dignidade da pessoa humana enquanto direito fundamental constitucionalmente assegurado encontra guardada em todo ordenamento jurídico, inclusive no

Direito Tributário (Cf. CARVALHO, 2014, p. 61). Retoma-se, também, o que disse TORRES (2005, p. 18) ao ressaltar a importância da Declaração Universal dos Direitos do Homem de 1948 (DH), mais precisamente no artigo XXV, quanto ao mínimo existencial.⁸⁷

Aplicar-se, neste ponto, um dos mais importantes conceitos do capítulo 2 para a resolução da Tese deste último capítulo, o do mínimo existencial. Já se estudou que este mínimo só pode ser dignamente cumprido, qualquer que seja o País, se a tributação não comprometer os direitos dispostos na DH. Corroborando o entendimento de TORRES (2005, p. 18) sobre a relação entre Direitos Humanos, tributação e mínimo existencial, está o subsídio de NOGUEIRA (1997, p. 139). O jurista afirma que:

[...] o modelo que mais nos parece condizente com a civilização (ou sociedade) do Terceiro Milênio é o dos Direitos Humanos, ou seja, considerar o tributo como um de seus objetos, de tal modo que seja a imposição liberada de sua carga de dominação, como instrumento de transferência de riqueza dos mais fracos em favor dos mais fortes (Cf. NOGUEIRA, 1997, p. 139).

De fato, os Direitos Humanos precisam ser empregados na tributação brasileira. Explorar o patrimônio do contribuinte a ponto de comprometer-lhe a capacidade contributiva é ferir a própria dignidade da pessoa humana, afrontando o mínimo existencial na acepção da DH, mais precisamente o artigo XXV, abordada no subitem 2.1, que assegura a todos o direito uma vida digna, capaz de assegurar a cada um saúde, bem-estar, alimentação, vestuário, habitação, cuidados médicos e serviços sociais, além do direito à segurança em caso de desemprego, doença, invalidez, viuvez e outros casos de perda dos meios de subsistência (DECLARAÇÃO UNIVERSAL DOS DIREITOS HUMANOS, 1948).

⁸⁷ A redação da DH (DECLARAÇÃO UNIVERSAL DOS DIREITOS HUMANOS) estipula claramente que Todo homem tem direito a um padrão de vida capaz de assegurar a si e a sua família saúde e bem-estar, inclusive alimentação, vestuário, habitação, cuidados médicos e os serviços sociais indispensáveis, e direito à segurança em caso de desemprego, doença, invalidez, velhice ou outros casos de perda dos meios de subsistência em circunstâncias fora de seu controle. (Cf. DECLARAÇÃO UNIVERSAL DOS DIREITOS HUMANOS, 1948, Disponível em: <http://portal.mj.gov.br/sedh/ct/legis_intern/ddh_bib_inter_universal.htm>).

Ora, o mínimo existencial só pode ser dignamente cumprido, qualquer que seja o país, se a tributação não comprometer esse mínimo; assim, há espaço suficiente, numa área aparentemente técnica como é o Direito Tributário, para discussões humanistas e, mais ainda, fraternas (Cf. BECHO, 2009, p. 94-98). TORRES (2009, p. 30-31) afirmou que o mínimo existencial está ligado às noções de liberdade e de felicidade⁸⁸. Em suma, a análise de TORRES (2009, p. 32-33) sobre o mínimo existencial leva inevitavelmente à dignidade da pessoa humana e as suas decorrências na esfera tributária, quais sejam, os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária.

O autor assevera que o direito ao mínimo existencial está no rol dos direitos humanos junto a outros direitos relevantes, como a dignidade e a liberdade. Em verdade, o mínimo existencial exibe as características básicas dos direitos de liberdade: antecede a Constituição porque é próprio da natureza do ser humano. Constitui, também, direito subjetivo do cidadão, no sentido de não provir de uma norma jurídica, mas, antes, condicionar a produção e aplicação destas normas. Possui efeitos *erga omnes* e não se esgota no artigo 5º da CRFB de 1988. Por fim, o mínimo existencial varia de acordo com os contextos social e histórico (Cf. TORRES, 2009, p. 33).

As características mencionadas que relacionam direitos humanos e mínimo existencial serão proveitosas para a composição da Tese, porquanto a capacidade contributiva e a igualdade tributária, reflexos dos direitos humanos em sede de princípios constitucionais tributários, objetivam preservar, de forma materialmente isonômica, o mínimo existencial de cada ser humano, contribuinte ou não.

⁸⁸ Lembra-se que liberdade no sentido de que a mesma só pode ser exercida plenamente se respeitado o mínimo existencial garantidor da condição de ser humano, isto é, a luta por liberdade só se legitima na medida que se combate à miséria e a pobreza. A miséria e a pobreza, de seu turno, fundamentam a ideia de mínimo existencial como forma de superação das injustiças sociais.

Já a Felicidade tem para TORRES (1989, p. 31) o sentido de boa qualidade de vida, afirmando que cabe ao Estado prover, por meio da razão e do Direito, parte da felicidade de que precisa o ser humano para sobreviver, obrigação essa que surgiu desde a Antiguidade Clássica, passando pelo Iluminismo até a atualidade.

5 A APLICAÇÃO, SOB A PERSPECTIVA DO VALOR-PRINCÍPIO DA FRATERNIDADE, DOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DE IGUALDADE TRIBUTÁRIA NO IMPOSTO SOBRE A RENDA PESSOA FÍSICA

Finalmente, chegou o momento de testar e comprovar a Tese: o valor-princípio da fraternidade legitima e concretiza os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária no contexto específico do Imposto sobre a Renda Pessoa Física?

Em que medida a fraternidade ajudaria a solucionar, ao menos em parte, os problemas que decorrem da tributação no País, em especial, no Imposto sobre a Renda Pessoa Física, o tributo que representa a maior arrecadação para os cofres públicos estatais?

É certo que, ao abordar a aplicação de princípios, não existe uma "fórmula" perfeita, capaz de resolver os problemas da sociedade na esfera tributária em definitivo. É necessário ter em mente o alerta de CARVALHO:

A interpretação dos princípios, como normas que verdadeiramente são, depende de uma análise sistemática que leve em consideração o universo das regras jurídicas, enquanto organização sintática (hierarquia sintática) e enquanto organização axiológica (hierarquia dos valores jurídicos), pois assim como uma proposição prescritiva do Direito não pode ser apreciada independentemente do sistema a que pertence, outro tanto acontece com os valores jurídicos injetados nas estruturas normativas. Desse processo de integração resultará o entendimento da mensagem prescritiva, em sua integridade semântica, sempre elástica e mutável (2003, p.179).

De forma mais precisa, ÁVILA (2010, p.80), já empregado no subitem que tratou do conceito de princípios, deixou evidente que existe um grau de incerteza quanto ao conteúdo do princípio (mais especificamente do comportamento a ser adotado), mas não quanto a sua espécie, ou seja, o que for necessário e lícito para cumprir o fim prescrito no princípio deverá ser realizado.

Assim, significados dos princípios e regras jurídicas componentes de um dado ordenamento jurídico não são imutáveis. Sujeitam-se a variações semânticas no tempo e no espaço. Com a tributação sobre a renda não haveria de ser diferente. Assim sendo e tomando a precaução de não reduzir a Tese a um cálculo exato, porque se está tratando da interpretação e aplicação de princípios sobre uma realidade específica (a do IRPF), como se dará a apresentação e verificação da Tese?

Primeiro, serão isolados alguns artigos e aspectos do Imposto sobre a Renda Pessoa Física como objeto de estudo. Tal objeto provirá, sobremaneira, do novo Regulamento do IR - Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018) - e da Lei 9.250 (BRASIL, 1995), em conformidade com que já se havia tratado no Capítulo 3. Logo após, examinar-se-á tais artigos sob a ótica dos princípios constitucionais tributários da capacidade contributiva e da igualdade tributária, variáveis estudadas no Capítulo 1.

A terceira etapa de verificação da Tese consistirá na possibilidade de aplicação do valor-princípio da fraternidade do Capítulo 2 para legitimar e concretizar a aplicação da capacidade contributiva e da igualdade tributária sobre os artigos do IRPF tornados objeto da análise.

A quarta e última etapa, a ser isoladamente trabalhada no subitem 5.5, resultado das três anteriores e de todo o trabalho realizado ao longo da Tese, será a proposição de uma nova legislação para o IRPF. Legislação esta que representará a contribuição para a adoção de normas mais justas para o Imposto sobre a Renda Pessoa Física, compatíveis com os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária, porque estarão albergadas pela perspectiva do valor-princípio da fraternidade enquanto dimensão relacional da dignidade da pessoa humana.

5.1 A REGRESSIVIDADE DO IMPOSTO SOBRE A RENDA PESSOA FÍSICA

O primeiro objeto de verificação da Tese está disposto, atualmente, no artigo 4º da Instrução Normativa nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, com a redação que lhe foi dada pela Instrução Normativa nº 1558, de 31 de março de 2015, editada pelo Secretário da Receita Federal do Brasil (RFB):

Art. 4º O Anexo II da Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 2014, passa a vigorar acrescido dos itens VI e VII:

VII - a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015:

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IR (em 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

Já se examinou, no subitem 3.3, a progressividade, insculpida no artigo 153, §2º, inciso I, da CRFB/1988, como instrumento de implementação e concretização da capacidade contributiva e da igualdade tributária. Com efeito, o IRPF deve ser progressivo conforme a igualdade tributária, atentando-se para a capacidade contributiva. A progressividade determina que os contribuintes de maior renda devam pagar alíquotas maiores de IRPF, tratando-se igualmente contribuintes no mesmo patamar de capacidade contributiva e desigualmente os que possuem capacidades diferentes (Cf. CÔELHO, 2017, p. 296).

De outro lado e de forma negativa para o contribuinte, o IRPF possui efeito regressivo sobre a distribuição de renda do brasileiro. Os tributos diretos sobre a renda e a propriedade das pessoas físicas incidem de forma muito restritiva e limitada sobre os mais ricos. Já os impostos indiretos sobre a produção dos bens e serviços são regressivos, penalizando indistinta e proporcionalmente mais aqueles que destinam uma maior parcela da sua renda para o consumo, isto é, aos mais pobres. Esta combinação infeliz entre tributação direta pouco significativa (regressiva) e elevado peso da tributação indireta torna a carga tributária regressiva como um todo (Cf. GOBETI; ORAIR, 2018, p. 227)⁸⁹.

⁸⁹ Ademais, "Parcela relevante dos rendimentos da população de alta renda está isenta do IRPF ou submetida a alíquotas mais baixas do que as da tabela progressiva. É o caso das fontes de renda que se concentram no topo da distribuição, como os dividendos isentos, os rendimentos das aplicações financeiras sujeitas à tributação exclusiva na fonte por alíquotas lineares de em média 17% e certas atividades de cunho personalíssimo tributadas apenas no nível da pessoa jurídica pelas alíquotas mais baixas dos sistemas especiais (artistas, atletas, consultores, médicos, advogados etc.), situação que viola o princípio básico da equidade vertical." (Cf. GOBETI; ORAIR, 2018, p. 237).

Assim, efetivando a segunda etapa da Tese (conforme o subitem 4.4), aplicando os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária à progressividade do IRPF, averigua-se que não há uma verdadeira e efetiva progressividade. Há, realmente, uma tabela em que as alíquotas “progridem” em face dos ganhos dos contribuintes. Teoricamente, o princípio da capacidade contributiva previsto no artigo 145, §1º, da CRFB estaria cumprido. Todos aqueles que percebessem os valores dispostos na tabela dentro de uma determinada faixa de renda, pagariam IRPF com a mesma alíquota (7,5%, 15% ou 27,5% sobre os rendimentos ou proventos de qualquer natureza), independentemente da posição social e econômica que ocupam, ou mesmo da região onde residem e trabalham, atendendo ao disposto no artigo 150, inciso II, da CRFB (princípio da igualdade tributária).

Entretanto, fato é que o histórico do Imposto sobre a Renda Pessoa Física demonstra, especialmente do final da década de 1990 em diante (subitem 3.4.7), uma redução na quantidade de alíquotas. Como já dito no subitem 3.4.7.1, a tabela progressiva do IRPF no exercício de 1989 (ano-base de 1988) comportava nove alíquotas que variavam entre 10% e 45%. No ano seguinte houve abrupta redução para duas alíquotas: 10% e 25%.” (Cf. NÓBREGA, 2014, p.113), como se houvesse, apenas, uma faixa de não-incidência (isentos do pagamento do IRPF), e outras duas aptas a pagar o tributo no Brasil.

À vista disto, naturalmente as alíquotas deveriam ser mais progressivas em quantidade, conforme o montante da renda e onerar mais quem pode pagar mais. O princípio da capacidade contributiva guarda estreita relação com a progressividade. Quanto mais alíquotas determinado tributo detém, maiores as chances de incluir as variadas faixas de renda de um País de dimensões continentais como o Brasil. Todavia, não é o que se verifica. Quando se observam as alíquotas adotadas pelo Brasil para o IRPF desde 1978, vê-se o retrocesso na quantidade – e por consequência, na progressividade – das alíquotas, como demonstrou o quadro elaborado por QUEIROZ (2009, p. 41) no subitem 3.4.7.1:

Quadro 2 - Demonstrativo da progressividade do imposto sobre a renda, pessoa física, das alíquotas vigentes no Brasil

Período de vigência	Quantidade de classes de renda (faixas)	Alíquotas (%)
1979 a 1982	12	0 a 55
1983 a 1985	13	0 a 60
1986 a 1987	11	0 a 50
1988	9	0 a 45
1989 a 1991	3	10 e 25
1992	2	15 e 25
1995	3	15 a 35
1996 a 1997	2	15 e 25
1998 a 2008	2	15 e 27,5
2009 a _____	4	7,5 a 27,5

Acentua-se, pela tabela acima e conforme o histórico do IRPF realizado no subitem 3.4, que o Brasil chegou a ter, nos últimos quarenta anos, até treze diferentes alíquotas, entre 0 e 60% sobre a renda os proventos dos contribuintes. Por outro lado, desde 2009 as alíquotas não se alteram, mantendo-se em 0, 7,5%, 15%, 22,2% e 27,5%. Não há como olvidar que são poucas alíquotas para inúmeras variações de renda existentes no País (Cf. LEONETTI, 2002, p. 238).

O que há, em verdade, é o oposto da progressividade. Está-se diante da regressividade do IRPF no Brasil. Em outros termos, ao invés das alíquotas do IRPF tributarem mais quem pode pagar mais, tributam mais aqueles que têm menor capacidade contributiva.

Nessa senda, a tributação sobre a renda onera mais um contingente maior de pessoas, acarretando forte prejuízo na distribuição de renda, tornando a cobrança regressiva. Apesar de a tributação direta como um todo ter um caráter progressivo, o tratamento tributário das rendas mais elevadas no Brasil provoca um agrupamento de contribuintes sob a mesma alíquota, mesmo que não disponham da mesma capacidade contributiva. Por exemplo, dentre os que pagam 27,5% em diante de IRPF reúnem-se contribuintes de classe média, classe média alta e classe alta, inseridos no mesmo patamar (27,5%) da Tabela Progressiva do IRPF (Cf. LEAL e LAZZARI, 2017, p. 6).

Uma das possibilidades interessantes e simples de melhora, sob a perspectiva da capacidade contributiva e da igualdade, seria um olhar mais atento para o passado, como realizado no subitem 3.4.4. O artigo 2º da Lei nº 4.154/1962 estabelecia quinze alíquotas do Imposto sobre a Renda Pessoa Física, abrangendo rendas das mais variadas entre os anos de 1963 e 1965, podendo alcançar, a depender dos rendimentos ou proventos do contribuinte, aquela que foi a maior alíquota da história do IRPF: 65% (Cf. NÓBREGA, 2014, p. 73).

Dito de outra forma, as alterações da legislação do IRPF das últimas três décadas transformaram a progressividade do Imposto sobre a Renda Pessoa Física em a regressividade. A não correção da tabela de imposto de renda, a ser tratada no subitem seguinte (5.2) induz, também, à inclusão como pagantes do IRPF contribuintes de categoria de renda mais baixa que tenham aferido aumentos de renda.

A partir disto, quanto menor a progressividade, mais imperfeita é a aplicação do princípio da capacidade contributiva do artigo 145, §1º, da CRFB. Viola-se também a igualdade tributária (artigo 150, II, CRFB), uma vez que se coloca, no mesmo patamar de contribuição para os cofres públicos federais, contribuintes que não se encontram em situação econômica equivalente.

A tributação sobre a renda não pode minar a eficiência econômica dos cidadãos de um País, nem servir de pretexto para que a arrecadação seja direcionada para financiar a manutenção e o crescimento das classes mais abonadas. Cobrar progressivamente dos contribuintes do IRPF pode gerar impulso da economia como um todo e aumento da arrecadação estatal. Cobrar regressivamente gera perda do poder aquisitivo e sufocamento da população economicamente ativa.

Por tais razões que CALIENDO (2009b, p. 155-157) estabeleceu que a cobrança e a fixação progressiva das alíquotas do IRPF antes da tributação implica em melhor distribuição de renda. Sobra mais dinheiro para que a população invista não apenas na subsistência, mas na própria economia, que passa a receber mais dinheiro no setor de serviços, na indústria e na aquisição de bens de maior valor agregado, como imóveis e carros.

Portanto, a segunda etapa de verificação da Tese - verificação da aplicação dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária - não se aplica à suposta progressividade do IRPF. A insuficiência das alíquotas existentes - 7,5, 15, 22,5 e 27,5% - não condiz com a variedade de rendas existentes no Brasil, agrupando, sob as mesmas alíquotas, como se fosse iguais, contribuintes e capacidades contributivas bastante distintas.

Com a conjuntura regressiva do IRPF tal qual se apresenta atualmente no Brasil, a inserção do valor-princípio da fraternidade, terceira etapa da verificação da Tese, permitiria uma abordagem bastante diversa. A fraternidade, já estudada no subitem 2.1, é um valor-princípio. Valor que implica numa relacionalidade necessária para com o outro, distante de egoísmos e individualidades. O valor fraternidade precisa ser vivido e praticado em todos os setores do convívio social,

incluindo as relações tributárias, mesmo porque o Estado também é contribuinte dos mais variados tributos⁹⁰.

Por isso, as pessoas - Estado e sociedade inclusos - devem reconhecer a si próprias e ao outro como irmãos da mesma família humana, da qual todas fazem parte. É reconhecer o outro como *frater*, como irmão, tendo os mesmos direitos e deveres. Efetivamente, nenhum contribuinte é melhor ou pior do que outro, mas há diferenças numerosas de renda entre os que pagam tributos. Não há como justificar, sob o prisma fraterno, uma quantidade tão reduzida de alíquotas do IRPF num território de dimensões continentais como o Brasil, habitado por mais de duzentos milhões de pessoas. Isto porque a fraternidade conecta-se ao Direito constituída na comunhão entre irmãos e na dimensão relacional da dignidade da pessoa humana. Pressupõe, de forma inafastável, a preocupação e responsabilização para com o outro (Cf. ROSSETTO; VERONESE, 2015, p. 29).

O valor-princípio da fraternidade seria capaz de legitimar e impulsionar a aplicação dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária no IRPF, demandando uma maior quantidade de alíquotas da Tabela Progressiva, de forma a contemplar os muitos "outros" que formam a base de contribuintes no Brasil. Legitimaria e impulsionaria a capacidade contributiva e a igualdade tributária porque todos estes princípios estão enraizados na mesma origem: a dignidade da pessoa humana. Para ser digno, o contribuinte não pode sofrer constrição excessivamente onerosa e desigual em sua renda, sob pena de macular seu mínimo existencial.

Vale dizer e repisar, a aplicação dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da igualdade tributária seria legitimada sobre a perspectiva do valor-princípio da fraternidade, gerando verdadeira progressividade com mais faixas de tributação. Seria a razão de legitimidade, a justificativa definitiva para um modelo tributário mais justo e condizente com os referidos princípios.

⁹⁰ Nesse sentido mais fraterno, retoma-se os ensinamentos de OLIVEIRA, quando diz que para que sejam viáveis mudanças efetivas e substanciais no que diz respeito ao reconhecimento e a garantia de uma igualdade de gênero entre todas e todos os trabalhadores, é fundamental que o valor-princípio da fraternidade seja vivenciado pelos membros da comunidade como uma atitude de inclusão do outro, em respeito as suas diferenças - sejam elas sexuais (biológicas) e de gênero -, onde os direitos individuais (do eu, do meu), possam ceder espaço e, incluir também os direitos que envolvem o conjunto da comunidade, da sociedade (de todos, do nosso, do coletivo), assim como de seus deveres para com o outro (2018, p. 24).

Por todas as razões apontadas, afirma-se, como Tese, que é possível a aplicação do valor-princípio da fraternidade de forma a impulsionar os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária, produzindo, para tanto, o aperfeiçoamento e aumento da quantidade de alíquotas da atual Tabela Progressiva do IRPF, prevista no artigo 4º da Instrução Normativa (IN) nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, com a redação que lhe foi dada pela Instrução Normativa nº 1558, de 31 de março de 2015. A forma como isso ocorrerá será explicitada no último subitem deste Capítulo.

5.2 A NÃO-ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DA TABELA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA PESSOA FÍSICA

A situação anteriormente criticada (sobre a progressividade do IRPF) agrava-se com a análise do segundo objeto da Tese, cujo objeto (primeira etapa de comprovação) também é a Tabela Progressiva do IRPF prevista no artigo 4º da Instrução Normativa nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, com a redação que lhe foi dada pela Instrução Normativa nº 1558, de 31 de março de 2015. Aplicando a segunda etapa (aplicação dos princípios da capacidade contributiva e igualdade tributária), o que se constata neste ponto da Tese é a insuficiência de reajustes periódicos dos valores de renda constantes da Tabela Progressiva do IRPF.

Logo a seguir perceber-se-á que houve elevação dos índices de inflação e do aumento gradativo do poder aquisitivo dos contribuintes sem o adequado acompanhamento da correção dos valores constantes da Tabela do IRPF. Consequentemente, viola-se, via IRPF, os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária. Como já dito por KANITZ *at al* (2018, p. 1), o IRPF é a maior fontes de arrecadação para o governo federal, representando 8,52% do valor arrecadado do ano em 2017.

Entretanto, a tabela do IRPF não sofre correção há dois anos (2016 e 2017) e, somados aos anos anteriores (desde 1996), ocorreram 12 atualizações da tabela em 21 anos. Mesmo havendo reajustes, embora insuficiente, os índices não refletiram os índices de inflação de preços de produtos e serviços no Brasil. Com efeito, reside neste ponto um grande problema: como discorrer a respeito da concretização da capacidade contributiva se, como afirmou KANITZ *et al.* (2018, p. 1), desde 1996, apenas doze atualizações da Tabela Progressiva do IRPF foram

realizadas⁹¹? Como favorecer a capacidade contributiva no Brasil se os (poucos) reajustes ocorrem em patamares inferiores à inflação do período?

Trata-se, de fato, de um cenário impactante, porque a correção insuficiente em quantidade (apenas 12 correções nos últimos 22 anos) e qualidade (quando há correção, a mesma ocorre em índices inferiores aos da inflação) dos últimos anos, soma-se ao pequeno espectro das alíquotas disponíveis para o IRPF (0, 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%), examinado no subitem anterior. O contribuinte pagará, desta forma, mais IRPF sem que isso signifique aumento em seu poder aquisitivo, ou na melhoria de suas condições econômicas.

Com isso, a União aumenta consideravelmente a arrecadação, por meio da política de reduzido número de alíquotas e diminuta (e lenta) correção da Tabela Progressiva do IRPF. Com isso, acrescenta espontaneamente, a cada ano, nova base de contribuintes pagantes do imposto e, concomitantemente, promove o acréscimo na alíquota a pagar de imposto para um número maior de contribuintes.

O aumento na arrecadação, por sua vez, despe-se da indispensável legitimidade. O subitem 4.2 expôs que o País é o septuagésimo nono lugar (79º) em IDH e está entre os quinze países com a maior carga tributária do mundo (Cf. PNUD, 2016, p. 234-235).

Reitera-se, nesse ponto, o objeto de verificação do segundo ponto da Tese é o artigo 4º da Instrução Normativa nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, com a redação que lhe foi dada pela Instrução Normativa nº 1558, de 31 de março de 2015, que agora se reedita para comparar com outros dados esclarecedores:

Art. 4º O Anexo II da Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 2014, passa a vigorar acrescido dos itens VI e VII:

VII - a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015:

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IR (em 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

⁹¹ Sobre KANITZ *at al* (2018, p. 1), v. subitem 3.3 da Tese.

A tabela acima, já analisada no subitem 3.3, foi comparada por KANITZ *at al.* (2018, p. 8-11) com o Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA)⁹². Os autores compararam o IPCA (índice de inflação) acumulado de cada ano com os índices de correção anuais da Tabela do IRPF. Concluíram que há uma grande defasagem da correção da tabela do imposto. Entre os anos de 1996 e 2017, os reajustes da Tabela não foram condizentes aos índices de reajuste de preços de produtos e serviços. O IPCA dos anos 2006 a 2017 acumula percentual de 294,91%, índice bem superior aos 109,63% de correção da Tabela Progressiva do IRPF. A defasagem total acumulada no período é de 88,4%.

Pelo critério da segunda etapa prevista para verificação da Tese (aplicação dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária), é claramente perceptível que houve, de 1996 a 2017, elevação dos índices de inflação acumulada sem o adequado acompanhamento da correção dos valores constantes da Tabela do IRPF, comprovando a violação dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária. A capacidade do contribuinte do IRPF de pagar torna-se igualmente defasada, vez que seus ganhos são corrigidos por índices e em percentuais semelhantes aos do IPCA, o que lhe confere aumento de ganhos anuais, sem que a Tabela Progressiva acompanhe os índices de inflação. Desse modo, de forma previamente deliberada, a cada ano mais contribuintes enquadram-se como pagantes do Imposto sobre a Renda Pessoa Física. Aumenta-se a arrecadação e a base de contribuintes para a União, sem que isso represente em aumento da capacidade contributiva, vez que enquadra, nas mesmas alíquotas, pessoas com ganhos bem distintos.

Corrompidos os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária, na terceira etapa de verificação da Tese atesta-se que a aplicação do valor-princípio da fraternidade poderia sanar o problema da insuficiente correção monetária da Tabela Progressiva do IRPF.

O sistema tributário deve auxiliar no esforço de implementação material dos direitos humanos, contribuindo como forma de redistribuição de renda (Cf. CALIENDO, 2009b, p. 163). Não se concretiza o princípio da igualdade tributária (subitens 2.3 e 2.4).

⁹² O IPCA é o índice oficial da inflação no Brasil, vez que serve de base de comparação entre a meta de inflação do governo e o índice efetivamente constatado. É empregado pelo Banco Central do Brasil em seus relatórios oficiais, porquanto mede o custo de vida, com suas peculiaridades, em cada região.

Portanto, quando se trata da concretização da capacidade contributiva e da igualdade tributária, aplicando a terceira etapa da proposta da Tese (possibilidade de aplicação do valor-princípio da fraternidade), verifica-se que, mais uma vez, o contributo da fraternidade enquanto valor-princípio seria pertinente. Sem a fraternidade a colmatar, a unir em pé de igualdade relacional os partícipes dessas relações tributárias, o que se verá, fatalmente, é uma perpetuação do modelo econômico e tributário atual, um jogo de forças em que o Estado busca simplesmente arrecadar cada vez mais recursos para atender finalidades não necessariamente nobres.

Do outro lado, encontra-se um contribuinte que busca "fugir" da tributação, sobremaneira do IRPF, sonegando seus verdadeiros rendimentos por descrença no Estado ou por egoísmo, pensando exclusivamente em si próprio. A fraternidade, é um valor-princípio que evidencia a existência do ser humano em relação permanente com o outro, e certamente conferiria nova e legítima força aos princípios da capacidade contributiva e da igualdade. A fraternidade, legítimo direito de terceira dimensão, caracteriza-se pelo desprendimento do ser humano isolada e individualmente considerado.

Quando quantidade razoável de contribuintes buscam a sonegação de tributos, como o IRPF, para fugir da voracidade arrecadatória do Fisco, há dois problemas. Primeiro, significa que o Estado há muito deixou de representar legitimamente os interesses da população, cobrando tributos de forma desmedida, desproporcional em comparação com suas capacidades contributivas, negando que nem todos são iguais quando se trata de cobrar tributos. Segundo, implica dizer, como BAUMAN (2007, p. 30) dissera e BAGGIO (2009, p. 13-14) confirmara, que as pessoas têm preferido isolar-se em seus mundos, pagando sem questionar. De forma quase fatal para a fraternidade, muitos não acreditam e não se importam com o outro, com a coletividade.

A fraternidade, enquanto valor-princípio, prega justamente a desvinculação do "eu" e um olhar para o "outro", seja ele um único cidadão, seja a totalidade dos contribuintes do IRPF, por exemplo. Munidos de espírito fraterno, os legisladores inseririam os reajustes da Tabela do IRPF como artigo com força de lei no Regulamento do IRPF (RIR/2018). A periodicidade seria, pelo menos, anual. Além disso, os índices de correção da Tabela devem acompanhar a inflação do período e compensar com justiça as perdas monetárias.

Discorrendo mais sobre igualdade (princípio geral do Direito e da tributação), afirma SILVA (2014, p. 120) que liberdade e igualdade são

incompletas, incapazes de gerar a reciprocidade e as trocas tão caras ao valor-princípio da fraternidade: A ativação de garantias da igualdade faz-se premente em tal dinâmica, mas, é insuficiente por si só. Por outro lado, a garantia de liberdade de escolha é também premente (e também insuficiente!). Isoladamente, tais condições não ativam a reciprocidade. Apenas pelo paradigma relacional parece ser capaz ver o dom gratuito como evento fundante de troca.

Assim sendo, afirma-se, como Tese, que é necessária a aplicação do valor-princípio da fraternidade de forma a atualizar monetariamente a Tabela Progressiva do IRPF, prevista no artigo 4º da Instrução Normativa nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, com a redação que lhe foi dada pela Instrução Normativa nº 1558, de 31 de março de 2015, em consonância com os índices inflacionários mais atuais. Tal periodicidade deve tornar-se lei, com um novo dispositivo no Regulamento (RIR/2018), ou na própria Instrução Normativa nº 1.500, que obrigue os setores competentes do Poder Executivo a reajustar, uma vez ao ano, a Tabela Progressiva do IRPF. A forma como isso ocorrerá será explicitada no último subitem deste Capítulo.

5.3 IMPRECISÃO DO CONCEITO DE RENDA E DE PROVENTOS PARA EFEITO DE INCIDÊNCIA DO IRPF

O terceiro objeto de verificação da Tese em suas três etapas diz respeito ao conceito de renda e de proventos, ambos expressos no artigo 43 do CTN:

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.

§ 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.

Colocando em prática a segunda etapa de verificação da Tese, verifica-se que o problema relativo aos conceitos de renda e proventos, amplamente escrutinado no subitem 3.5, causa insegurança jurídica e tem potencial de comprometer a capacidade econômica do contribuinte, colocando-o em posição de injusta desigualdade quanto ao pagamento do IRPF. Muito já foi trazido no supramencionado subitem (3.5) em referência ao conceito de renda e de proventos, com foco na indecisão entre as categorias “disponibilidade jurídica” e “disponibilidade econômica”.

No referido subitem, percebeu-se que os conceitos de disponibilidade econômica e jurídica, componentes do conceito de renda, prestam-se a qualificar o objeto da ação, qual seja, a renda. Não se adquire a disponibilidade, mas sim a renda (Cf. AMARO, 2009, p.370; 2011, p. 389). Assim, disponibilidade econômica (ou de fato) seria o valor já efetivado, aquele já obtido e incorporado ao patrimônio do contribuinte do IRPF, no que, já se viu anteriormente, é chamado de regime de caixa.

A imprecisão do significado de disponibilidades jurídica e econômica é tamanha que se tornou litigiosa e chegou à análise e julgamento do STF. Em dois momentos da Tese, mais precisamente na discussão sobre o princípio da igualdade (subitem 1.3.2) e no exame do IRPF (subitem 3.5), percebeu-se, por meio da análise do Recurso Extraordinário (RE) nº 614.406, que mesmo dentro da própria composição do STF há divergência acerca do assunto, dependendo da forma como o contribuinte auferir a renda ou o provento (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, RECURSO EXTRAORDINÁRIO nº 614.406, 2014).

Na análise nos mencionados subitens, viu-se que a maioria do STF considerou, tendo por parâmetro os princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva, que não seria justo onerar de uma só vez com maior alíquota - e valores conseqüentemente maiores - um contribuinte que percebeu seus rendimentos cumulativamente em virtude de vitória em ação judicial transitada em julgado (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, RECURSO EXTRAORDINÁRIO nº 614.406, 2014).

Assim, nesse caso (percepção de rendimentos de uma só vez, resultantes de valores percebidos em ação judicial anterior), adotou-se o regime de competência (disponibilidade jurídica) para a cobrança do

IRPF. Ressalva-se que o contribuinte assim recebeu - de forma cumulativa - porque ganhou uma ação. Tivesse recebido corretamente ao longo dos meses anteriores, a alíquota e os valores teriam sido sensivelmente menos elevados, além de serem cobrados por regime de caixa (disponibilidade econômica) (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, RECURSO EXTRAORDINÁRIO nº 614.406, 2014).

Da perspectiva da capacidade contributiva e de igualdade tributária, há um potencial prejuízo da imprecisão terminológica causar insegurança jurídica ao contribuinte, quando não o onerar sem que fosse justa a cobrança. Dessa maneira, sob o prisma da capacidade contributiva e da igualdade tributária, deve o contribuinte em situação análoga à do Recurso Extraordinário nº 614.406 pagar o mesmo IRPF que qualquer outro contribuinte pagaria em circunstâncias normais, ou seja, caso tivesse recebido os valores mensalmente com o correspondente imposto. Pensar o oposto seria conferir a este contribuinte um tratamento desigual, transgredindo-se o princípio da igualdade tributária do inciso II, artigo 150 da CRFB.

De igual forma, impondo desigualdade na tributação do IRPF a quem deveria ser tratado de forma isonômica, ocasiona-se o descumprimento do princípio da capacidade contributiva (artigo 145, §1º, CRFB), uma vez que este contribuinte arcaria com um ônus financeiro maior de imposto.

A terceira etapa (aplicação do valor-princípio da fraternidade para concretizar a capacidade contributiva e a igualdade tributária) teve, justamente no julgamento do Recurso Extraordinário 614.406, a prova de que é possível um olhar mais humanitário, relacional e justo, quando se trata de Imposto Sobre a Renda Pessoa Física. Levar às últimas consequências, para definir o que seja "renda", mesmo quando a pessoa recebeu determinado valor - por exemplo, resultante de uma ação trabalhista - de uma só vez, seria onerar injustamente o contribuinte.

Naquela ocasião a maioria do STF trilhou pelo melhor e mais fraterno caminho, qual seja, o da efetiva consideração dos princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva, determinando a tributação pelo regime de competência (disponibilidade jurídica), pois o contribuinte percebeu seus rendimentos cumulativamente em virtude de vitória em ação judicial transitada em julgado. Os Ministros, dessa forma, refutaram a cobrança mais injusta e desconforme com os princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva, o que representaria cobrá-lo pelo regime de caixa (disponibilidade econômica) de uma só vez, com maior alíquota e valores conseqüentemente maiores.

Daí que, aplicando o valor-princípio da fraternidade sobre o IRPF (terceira etapa de verificação da Tese), a fim de consolidar nesse imposto os princípios da capacidade contributiva e da igualdade, o necessário seria transformar o posicionamento do Recurso Extraordinário nº 614.406 em Súmula Vinculante, que deixe claro o conceito de renda, desvinculando-o das concepções de aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, como se uma fosse excludente da outra; como se a disponibilidade jurídica não pudesse suscitar a incidência do IRPF.

Como bem considerou AMARO (2009, p. 373), a normal legal (artigo 43 do CTN) que descreve o fato gerador do Imposto sobre a Renda torna jurídico o fato econômico. Com isso, de fato não se pode separar um fato gerador exclusivamente econômico de um fato isoladamente jurídico. Produzida a renda, ela é econômica e juridicamente disponível.

A solução para o problema está em, pura e simplesmente, averiguar se a renda (ou o provento) foi auferida. Distinguir esse ganho em "econômico" e "jurídico" só traz imprecisão e insegurança jurídica aos contribuintes e, pior, a imprecisão pode gerar cobranças indevidas de imposto sobre a renda dos contribuintes. Compromete-se a capacidade contributiva de quem deveria pagar menos, ou simplesmente não pagaria nada a título de IRPF. Viola-se, por consequência, a igualdade tributária, já que contribuintes que poderiam pagar menos acabam por despender mais recursos financeiros para honrar sua obrigação tributária e são colocados em situação de paridade com outros contribuintes, que devem e podem pagar mais.

Com isso, a resposta para a terceira etapa - saber se a aplicação do valor-princípio da fraternidade é capaz de concretizar a capacidade contributiva e a igualdade tributária - é totalmente positiva. A fraternidade é colocar-se no lugar do outro. As indefinições acerca do conceito de renda e de proventos poderiam receber um tratamento mais simples, fraterno e abrangente. Esse tratamento tributário mais fraterno envolveria tantos quantos se encontrassem em situação similar à do contribuinte do Recurso Extraordinário nº 614.406 e não apenas os contribuintes que, pela via do Judiciário, buscassem resguardar seus direitos de contribuinte. A solução proposta nesta Tese é a criação de Súmula que vincule o conceito de renda à aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, como já consignado no Recurso Extraordinário nº 614.406. Tal Súmula será abordada no último subitem deste Capítulo.

5.4 DEFASAGEM NO LIMITE DE DEDUÇÕES E NA CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DESPESAS COM EDUCAÇÃO E O IRPF

O último ponto de verificação da Tese relaciona-se à defasagem no limite de deduções com as despesas de educação na Declaração de Rendimentos do IRPF. O objeto - primeira etapa da verificação da Tese - é o artigo 8º da Lei 9.250/1995:

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das **deduções** relativas:

[...]

b) a pagamentos de **despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes**, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de:

[...]

10. R\$ 3.561,50 (três mil, quinhentos e sessenta e um reais e cinquenta centavos), a partir do ano-calendário de 2015

c) à quantia, por dependente, de:

[...]

9. R\$ 2.275,08 (dois mil, duzentos e setenta e cinco reais e oito centavos) a partir do ano-calendário de 2015;

[...]

Imediatamente respondendo a segunda etapa de verificação da Tese, quanto às deduções das despesas com educação no IRPF, os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária foram infringidos, a exemplo dos três objetos de estudo da Tese anteriores. A alteração do artigo 8º da Lei nº 9.250/1995 é evidente e necessária,

porque coloca no mesmo patamar, para efeito de despesas com educação, na dedução na base de cálculo do valor de IRPF a ser pago, contribuintes que pagaram valores consideravelmente mais altos em despesas com instrução própria, ou de seus dependentes.

Todos pagam em média a mesma quantia com educação, área tão importante para a sociedade? Evidente que não. O limite de despesas com educação (inciso II, alínea *b*) são arbitradas em valores fixos, independentemente da classe social, dos rendimentos, do nível de comprometimento orçamentário do contribuinte com outras despesas, e todas as demais especificidades que colocam, segundo esse dispositivo, no mesmo patamar de igualdade tributária contribuintes que não se encontram em situação equivalente. Ademais, desde 2015 não há correção destes valores dedutíveis do IRPF a ser pago.

Fere-se, com isso, o princípio da igualdade tributária explicitado no inciso II do artigo 150 da CRFB. Consequentemente, compromete-se a capacidade econômica do contribuinte (artigo 145, §1º, CRFB), já que os que pagaram mais com instrução própria ou de dependentes terão um limite bastante limitado de dedução da base de cálculo do IRPF.

Passando à terceira etapa de verificação da Tese, os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária não seriam elaboração axiológica suficiente para modificar, pela via legislativa adequada, a redação do artigo 8º da Lei nº 9.250/1995. O valor-princípio da fraternidade, de forma semelhante ao exposto no subitem 4.4.2, seria um suporte concreto na direção, primeiro, do aumento dos limites com educação e, segundo, na correção monetária mais atualizada, com reposição, ao máximo, das perdas experimentadas pelo contribuinte.

LEONETTI (2016, p. 236-237) reflete sobre o tema das despesas deduzíveis em educação sob o ponto de vista dos direitos humanos e da justiça fiscal, duas expressões que guardam relação direta com o valor-princípio da fraternidade. Afirma o autor que o IRPF brasileiro poderia ser valioso instrumento de justiça social. Tal potencial tem sido desperdiçado, a despeito de sua vocação extrafiscal. Tanto no Brasil, como em outros países, o IRPF é empregado, em maior ou menor grau, como tributo extrafiscal, visando estimular, ou desestimular, determinados comportamentos.

Com efeito, o estímulo à realização de despesas com educação não pode ter qualquer tipo de limite, ou, ao menos, comportar limites mais altos. Como o Estado não é capaz de garantir seu dever constitucional educação de qualidade e gratuita para todos, uma das formas de incentivar investimentos no setor dá-se por meio da imunidade das entidades de educação, prevista no artigo 150, inciso VI,

alínea *c*, da CRFB de 1988⁹³. Porém, os incentivos pouco ou nada adiantam se a capacidade contributiva das pessoas que desejam ingressar em escolas ou universidades, ou pretendem que seus dependentes (usualmente seus filhos), estiver comprometida em boa medida com o pagamento de um alto valor a título de Imposto sobre a Renda Pessoa Física, já que o contribuinte poderá deduzir da base de cálculo do imposto valores inferiores aos efetivamente despendidos.

Acrescenta LEONETTI (2002, p. 248-249), neste sentido, que a limitação do valor correspondente a despesas com educação dos rendimentos brutos prejudica grande parte da população, que utiliza serviços de instituições de ensino privadas, com ou sem fins lucrativos, cujos custos, via de regra, consomem percentual expressivo de seus rendimentos. Afirma, também, que os gastos com instrução beneficiam não apenas o contribuinte e seus possíveis dependentes mas a toda sociedade. A União, ente que detém a competência para instituir o IRPF por meio de seus legisladores, não pode ignorar o número de integrantes da família que estudam, bem como a forma como a educação lhes é prestada, influenciam na determinação do montante a ser pago a este título todos os anos.

Associar as argumentações acima com o valor-princípio da fraternidade não é tarefa difícil, tampouco inviável. O jurista fraterno precisa trabalhar para a concreção, no plano tributário, do valor-princípio da fraternidade via capacidade contributiva e igualdade tributária. Para que isso ocorra, é imperiosa a revisão dos limites de dedução das despesas com educação, bem como é preciso um mecanismo de reajuste anual dos referidos limites. Manter o artigo 8º da Lei nº 9.250/1995 como se encontra coloca todos os contribuintes, iguais ou desiguais em capacidade contributiva, no mesmo teto máximo de dedução com despesas nessa área, seria o oposto da fraternidade e do respeito aos princípios constitucionais tributários. Boa parte da população brasileira utiliza serviços na área da educação que são pagos (Cf. LEONETTI, 2002, p. 249-250).

Assim, em resposta à última etapa de verificação da Tese, o valor-princípio da fraternidade conduziria à adequada composição dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária, inspirando o legislador a revisar o artigo 8º da Lei 9.250/1995, valor-

⁹³ Sobre educação na CRFB de 1988, chama-se a atenção para o artigo 205, a seguir reproduzido: Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

limite de dedução das despesas com educação bem como a reajustar anualmente referidos limites. Faria isto por meio de alteração, via processo legislativo, do referido artigo 8º, elevando os limites de despesas com educação e obrigando a União a conceder aumentos anuais destes mesmos limites conforme a inflação acumulada do período.

5.5 PROPOSTAS DE RESOLUÇÃO DOS PROBLEMAS MENCIONADOS SOBRE O IRPF NA PERSPECTIVA DO VALOR-PRINCÍPIO DA FRATERNIDADE

Como se pôde constatar, o Imposto sobre a Renda Pessoa Física não cumpre, sob a perspectiva do valor-princípio da fraternidade, os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária. É preciso repensar a forma como este tributo é exigido dos contribuintes e dar um passo além, propondo soluções capazes de reverter o quadro de crise e de injustiças perpetuadas pela forma como o IRPF é cobrado. As soluções passam por alterações específicas na Instrução Normativa nº 1.500/2014, o Decreto nº 9.580 (BRASIL, 2018), que regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Passam, também, pela edição de Súmula Vinculante e alteração na redação de artigo da Lei nº 9.250 (BRASIL, 1995).

Desta forma, neste último subtítulo da Tese será proposta, com base na aplicação efetiva da capacidade contributiva e da igualdade tributária, possíveis de concretização por meio do valor-princípio da fraternidade, modificações na normatização de regulamento infraconstitucional do Imposto sobre a Renda Pessoa Física, particularmente em três aspectos. Além disso, pretende-se a edição de uma Súmula Vinculante quanto à definição do conceito de renda para efeitos de incidência do IRPF.

Tais alterações estarão alicerçadas no valor-princípio da fraternidade, como princípio capaz de amalgamar as relações entre o Estado e o contribuinte, tendo por elo a tributação via IRPF. É chegado o momento de retomar o "Direito Esquecido", em verdade propositadamente ignorado nos movimentos liberais dos séculos XIX e XX.

A fraternidade e o Direito Tributário estão profundamente interligados, porque tanto fraternidade quanto o tributo estabelecem deveres fundamentais; fraternidade e tributos apresentam em grande medida a dimensão do dever, da responsabilidade de uns perante os

outros. Por isso, tributo não se constitui, apenas, num ônus individual e unilateral imposto pelo ente tributante. O ônus do pagamento dos tributos é fraternalmente dividido entre os componentes da sociedade conforme critérios que atendam ao interesse público. Esta finalidade direcionada ao interesse público, considerando a relação existente entre tributo e sociedade, não pode significar uma tributação desregrada e desproporcional, que poderá consubstanciar um aumento do ônus individual de alguns e, conseqüentemente, resultar em um agravamento do ônus social e na violação do mínimo existencial de cada ser humano, de cada contribuinte.

O direito ao mínimo existencial está no rol dos direitos humanos junto a outros direitos relevantes, como a dignidade e a liberdade. Em verdade, o mínimo existencial exhibe as características básicas dos direitos de liberdade: antecede a Constituição porque é próprio da natureza do ser humano. Trata-se de direito humano fundamental do cidadão, condicionando a produção e aplicação das normas.

A tributação precisa ser pensada, pois, sob uma perspectiva fraterna e respeitadora do mínimo existencial, onde todos estejam cientes que, primeiro, o tributo é um dever fundamental previsto na Constituição, sob a estrita obediência aos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária; segundo, cientes de seus papéis jurídico-sociais na questão tributária, mudanças em determinados tributos, como é o caso do IRPF, são importantes para adequar e concretizar, sob a perspectiva fraterna, tais princípios.

Há, pois, com ao valor-princípio da fraternidade, um seguro e justo marco jurídico, de cunho principiológico, a justificar alterações legislativas, que até hoje não ocorriam, entre outras razões, porque não se vislumbra o fenômeno tributário sob uma ótica humanitária, melhor dizendo, fraterna. No particular aspecto da tributação sobre a renda, o sistema tributário deve incorporar direitos humanos de forma a melhorar as condições da sociedade, redistribuindo corretamente a renda dos mais favorecidos para os mais pobres através da progressividade que lhe é inerente. Por outro lado, a tributação sobre a renda não pode destruir a eficiência econômica de um país, nem servir de pretexto para que a arrecadação seja direcionada para financiar a manutenção e o crescimento das classes mais abonadas.

Ousa-se, desde já e ao final desse Projeto, estabelecer um novo conceito para o Direito, qual seja, o de tributação fraterna, que se caracteriza, justamente, por uma nova visão, de caráter eminentemente constitucional, que desconstrói o sentido puramente arrecadatório e individualista da tributação, nos moldes hodiernos, para uma visão

humana do tributo, onde todos, indistintamente (Estado, contribuintes, sociedade em geral), ocupam o mesmo plano relacional, titulares de direitos mas portadoras de responsabilidades mútuas na cobrança, arrecadação e destinação do tributo, imbuídos de um objetivo comum, qual seja, buscar, na maior medida possível, a justiça fiscal.

Das decisivas contribuições de diversos autores para o ressurgimento da fraternidade como valor-princípio jurídico com força cogente, é imperiosa a alteração da legislação regulamentar do IRPF: se se pretende aplicar aos tributos, dentre os quais está o Imposto sobre a Renda voltado às pessoas físicas, princípios de natureza nobre, como de fato são os da capacidade contributiva e o da igualdade tributária, é necessário um redimensionamento da figura *do outro*, próprio do princípio da fraternidade, estendendo-o a toda sociedade, principalmente a todos os contribuintes do IRPF.

Feitas tais considerações, parte-se às proposições de alteração do RIR/2018, bem como para a asserção da edição de Súmula Vinculante nos quatro parâmetros nos quais aplicou-se a Tese, a saber: a regressividade do Imposto sobre a Renda Pessoa Física (subitem 5.1), a não-atualização monetária da tabela do Imposto sobre a Renda Pessoa Física (subitem 5.2), a imprecisão do conceito de renda e proventos para efeito de incidência do IRPF (subitem 5.3) e a defasagem no limite de deduções e na correção monetária das despesas com educação (subitem 5.4).

Importante ressaltar que as razões para as alterações propostas foram antecipadamente apresentadas ao longo da Tese, culminando com os subitens 5.1 a 5.4. Cabe, neste momento, tão-somente, apresentar a forma como as mudanças necessárias para que o IRPF representem referencial concreto de aplicação fraterna dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária.

Primeiro, quanto ao aperfeiçoamento e aumento da quantidade de alíquotas da atual Tabela Progressiva do IRPF, prevista no artigo 4º da Instrução Normativa (IN) nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, com a redação que lhe foi dada pela Instrução Normativa nº 1558, de 31 de março de 2015, propõe-se nova redação, em moldes semelhantes aos patamares das décadas de 1970 e 1980, conforme quadro elaborado por QUEIROZ (2009, p. 41) no subitem 3.4.7.1:

Quadro 3 - Demonstrativo da progressividade do imposto sobre a renda, pessoa física, das alíquotas vigentes no Brasil

Período de vigência	Quantidade de classes de renda (faixas)	Alíquotas (%)
1979. a 1982	12	0. a 55
1983. a 1985	13	0. a 60
1986. a 1987	11	0. a 50
1988	9	0. a 45
1989. a 1991	2	10 e 25
1992	2	15 e 25
1995	3	15. a 35
1996. a 1997	2	15 e 25
1998. a 2008	2	15 e 27,5
2009. a	4	7,5. a 27,5

Não se pretende, com a Tese, realizar estudos econômicos que determinem, com absoluta precisão, a quantidade de alíquotas, bem como as faixas de renda tributáveis. Como já explicitado, a intenção é demonstrar que a fraternidade seria diferencial de ordem principiológica apta a legitimar tributação que adote alíquotas em quantidade maior, a fim de alcançar rendas maiores e desonerar rendas menores (conforme a capacidade contributiva). Nove a treze alíquotas, escalonadas de forma a onerar mais quem pode pagar mais IRPF, contemplariam, claramente, espectro maior de rendas, comprometendo menos o mínimo existencial de boa parte da sociedade brasileira e responsabilizando mais quem pode colaborar com mais. Coloca-se o IRPF, assim, sob a perspectiva do valor-princípio da fraternidade enquanto dimensão relacional da dignidade da pessoa humana, determinando a responsabilização de cada um, incluindo contribuintes com maior capacidade contributiva, para a consecução do interesse público.

De outro lado, afirma-se, como Tese, de acordo com o problema apresentado no subitem 5.2, a necessária a aplicação do valor-princípio da fraternidade de forma a tornar obrigatória a atualização monetária, uma vez ao ano, da Tabela Progressiva do IRPF. De forma necessariamente atrelada à sugestão anterior, a proposta seria revisar o mesmo artigo 4º da Instrução Normativa nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, com a redação que lhe foi dada pela Instrução Normativa nº 1558, de 31 de março de 2015. Tal atualização deve estar em consonância com os índices inflacionários mais atuais, como o IPCA.

Quanto ao terceiro problema, estudado no subitem 5.3, a fraternidade apresenta diferencial relevante, auxiliando a minimizar infrutíferas indecisões acerca do conceito de renda e de proventos. O foco não se está em determinar se a corrente doutrinária "a" ou "b" tem razão quanto ao conceito da renda. Via valor-princípio da fraternidade, o

conceito de renda e proventos receberá tratamento simples, direto e abrangente. Este tratamento tributário mais fraterno envolveria tantos quantos se encontrassem em situação idêntica ou similar à do contribuinte do Recurso Extraordinário nº 614.406 (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2014, Recurso Extraordinário 614.406) e não apenas os contribuintes que, pela via do Judiciário, buscassem resguardar seus direitos de contribuinte. A solução seria a criação de Súmula que vincule o conceito de renda à aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, como já consignado no Recurso Extraordinário nº 614.406, cuja redação seria a seguinte:

Súmula Vinculante __. Considera-se como renda (ou provento), para efeito de incidência do Imposto sobre a Renda Pessoa Física, a aquisição da disponibilidade econômica efetivamente incorporada ao patrimônio, bem como a aquisição de direito futuro à renda, prevalecendo o critério menos oneroso para o contribuinte.

Com isto, as dúvidas acerca do conceito de renda seriam dissipadas na perspectiva fraterna. Seja de uma forma ou de outra, o que se adquire é a renda. Quer pela aquisição de disponibilidade jurídica, quer econômica, exsurge o dever de pagar o tributo correspondente. A fraternidade estaria presente por meio do critério de menor onerosidade para o contribuinte, pela simples razão de observância da capacidade contributiva, enquanto princípio que veicula a dignidade da pessoa humana e que precisa estar presente em qualquer produção, normativa, regulamentar ou exercida pelo Judiciário - neste último ponto, via edição da Súmula Vinculante.

Em resposta à última etapa de verificação da Tese, inserida no subitem 5.4, o valor-princípio da fraternidade conduz à adequada composição dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária, inspirando o legislador, via processo legislativo, a reescrever o artigo 8º da Lei 9.250/1995, valor-limite de dedução das despesas com educação bem como a reajustar anualmente referidos limites. Faria isto por meio de alteração, via processo legislativo, do referido artigo 8º, elevando os limites de despesas com educação para patamares condizentes com a média de gastos e obrigando a União a conceder aumentos anuais destes mesmos limites conforme a inflação acumulada do período.

A redação nova conteria os seguintes dizeres, com as alterações destacadas em negrito:

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

[...]

b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de:

[...]

10. R\$ **[valor revisado e ampliado]** partir do ano-calendário de 2019

c) à quantia, por dependente, de:

[...]

9. R\$ **[valor revisado e ampliado]** a partir do ano-calendário de 2019;

[...]

§5º Os valores a título de dedução da base de cálculo para o pagamento do imposto devido serão reajustados uma vez no ano-base e válidos para a Declaração de Ajuste do ano subsequente.

Com esta solução, o limite de despesas com educação deixaria de ser arbitrado desconsiderando a classe social, os rendimentos, do nível de comprometimento orçamentário do contribuinte com outras despesas, e todas as demais especificidades que colocam, segundo a atual redação do dispositivo, no mesmo patamar de igualdade tributária contribuintes que não se encontram em situação equivalente.

Da mesma forma, uma nova redação do artigo 8º encontraria acolhida sob a perspectiva do valor-princípio da fraternidade,

considerando de melhor maneira as especificidades dos contribuintes; melhor dizendo, dos seres humanos que despendem expressivo numerário com educação própria e de seus dependentes.

CONCLUSÃO

Ao final de todo o estudo, esta Tese buscou resposta para o problema da concretização da capacidade contributiva e a igualdade tributária sob a perspectiva do valor-princípio da fraternidade no Imposto sobre a Renda Pessoa Física. A hipótese primária e que foi testada de forma especial ao final do último Capítulo, é a de que o valor-princípio da fraternidade legitima e concretiza os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária no contexto específico do Imposto sobre a Renda Pessoa Física.

O trabalho dividiu-se em cinco capítulos. No primeiro estabeleceram-se os principais conceitos e características dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária, respectivamente, artigos 145, § 1º e 150, inciso II, da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB), relacionando-os com o mínimo existencial.

Demonstraram-se que os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária complementam-se, vez que ambos expressam, na tributação, a dignidade da pessoa humana. Com isso, estendeu-se a possibilidade de vinculá-los com o valor-princípio da fraternidade.

O segundo capítulo explicou, nos aspectos histórico e jurídico, o valor-princípio da fraternidade, reconstruindo seu sentido, propositalmente esquecido no curso da História moderna e da ciência jurídica. Concluiu-se que o valor-princípio da fraternidade encontra terreno inóspito em tempos de uma modernidade líquida, marcada pela liquefação dos valores morais e jurídicos mais importantes. De encontro com esse individualismo confrontou-se o valor-princípio da fraternidade, condição relacional da dignidade da pessoa humana. A fraternidade, mais que um princípio, é um valor a ser vivido, sentido. Determina, sob a perspectiva da natureza comum e essencialmente relacional de dignidade entre os seres humanos, um Direito que estabeleça efetivo e justo vínculo entre as pessoas.

O terceiro capítulo analisou, em seus principais aspectos, o Imposto sobre Renda Pessoa Física no Brasil (IRPF). Determinaram-se critérios próprios (generalidade, universalidade e progressividade), características e aspectos vinculados ao fato gerador do IRPF, abordando, também, traços históricos, com a intenção da retomada dos principais momentos do Imposto sobre a Renda a fim de demonstrar que a trajetória do IRPF facilita o entendimento desse imposto.

O quarto capítulo discutiu o tema da Tese em si. Constatou-se que é possível a concretização dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade sob a perspectiva do valor-princípio da fraternidade no IRPF. Em outros termos, a fraternidade tem todas as possibilidades de, no Direito Tributário, constituir-se marco teórico seguro capaz de impulsionar e legitimar os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária na realidade do Imposto sobre a Renda Pessoa Física.

Antes de verificar a Tese no Capítulo 5, estudaram-se, no Capítulo 4, os autores do Direito Tributário que mais se aproximaram da fraternidade e sua conexão com a tributação. Em seguida, interligou-se o conceito de crise moderna líquida com a crise tributária, apresentando autores e dados estatísticos que expuseram dados preocupantes. O principal deles demonstrou que o Brasil está entre os quinze países com a maior carga tributária do mundo, mas não há contrapartida para a população em prol do interesse público, fato comprovado pela septuagésima nona colocação do País no Índice de Desenvolvimento Humano (IDH).

O próximo subitem associou categorias jurídicas importantes para a Tese: interesse público fraterno (possível e que se coaduna com a tributação fraterna); o perigo do mau uso da fraternidade como instrumento de ativismo judicial, em princípio afastado; a necessária inserção da fraternidade como direito de terceira dimensão e meio de preservação do mínimo existencial.

Por fim, no quinto e último Capítulo criou-se um método de verificação da Tese, que passou pela determinação de artigos presentes na legislação e regulamentos do Imposto sobre a Renda Pessoa Física. Após a determinação dos artigos relativos ao IRPF como objeto de estudo, no passo seguinte examinaram-se tais artigos sob a ótica dos princípios constitucionais tributários da capacidade contributiva e da igualdade tributária.

A terceira etapa consistiu na verificação da aplicação do valor-princípio da fraternidade para legitimar e concretizar a aplicação da capacidade contributiva e da igualdade tributária sobre os artigos do IRPF tornados objeto da análise. Por meio dela, desdobrou-se a Tese em quatro importantes objetos de verificação.

Primeiro, constatou-se que é possível a aplicação do valor-princípio da fraternidade de forma a impulsionar os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária, produzindo, para tanto, o aperfeiçoamento e revisão, via alteração do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR), ou do artigo 4º da Instrução Normativa nº

1.500, de 29 de outubro de 2014, da quantidade de alíquotas da atual Tabela Progressiva do IRPF.

Segundo, concluiu-se como necessária a aplicação do valor-princípio da fraternidade de forma a atualizar monetariamente a Tabela Progressiva do IRPF. Dados empíricos demonstraram que há um grande descompasso nos últimos anos entre os percentuais de aumento da inflação (pelo índice IPCA) e da correção da mencionada Tabela, prejudicando, sobremaneira, os contribuintes e se constituindo em sério e notório ferimento dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária. O terceiro objeto obteve-se do resultado de um julgado do STF, o Recurso Extraordinário 614.406, a prova de que é possível um olhar mais humanitário, relacional e fraterno, quando se trata de Imposto Sobre a Renda Pessoa Física e das indefinições acerca do conceito de renda e de proventos.

No quarto etapa de verificação da Tese, constatou-se a necessidade de revisão dos limites de dedução das despesas com educação, bem como é preciso um mecanismo de reajuste anual dos referidos limites. Nesse sentido, o valor-princípio da fraternidade conduz à adequada composição dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária, inspirando o legislador a revisar o artigo 8º da Lei 9.250/1995 no sentido de estabelecer um aumento do valor-limite de dedução das despesas com educação, bem como o compromisso de reajuste anual dos referidos limites.

De tudo que foi dito, conclui-se que a fraternidade, nesse sentido, tem grande potencial de tornar-se valor-princípio capaz de colocar em prática uma tributação mais justa, reconstruída sob novos e mais fraternos alicerces. A fraternidade e a tributação estão profundamente interligados, porque tanto a fraternidade quanto o tributo estabelecem deveres fundamentais ligados à dignidade da pessoa humana em sua relação com o outro.

De outro lado, a fraternidade e os tributos como o IRPF apresentam, em grande medida, a dimensão do dever, da responsabilidade de uns perante os outros. Em verdade, não apenas o IRPF, mas a tributação precisa ser pensada como um todo numa perspectiva fraterna, em que todos estejam cientes de que o tributo é um dever fundamental previsto na Constituição, mas não pode ser cobrado de maneira desmedida, sob pena de macular os princípios da capacidade contributiva, da igualdade tributária e o próprio valor-princípio da fraternidade.

Há, pois, com a fraternidade, uma justificativa segura e justa, um marco moral e jurídico apto a justificar alterações legislativas que até o

presente momento não ocorreram, dentre outras razões, porque não se vislumbra ainda o fenômeno tributário sob uma ótica humanitária, melhor dizendo, fraterna. Ousa-se, desde já e ao final desta Tese, demarcar um novo conceito para o Direito, qual seja, o de tributação fraterna, que se caracteriza, justamente, por uma nova visão, de caráter eminentemente constitucional, que desconstrói o sentido puramente arrecadatário e individualista da tributação, nos moldes hodiernos, para uma visão humanista do tributo.

Na tributação fraterna todos, indistintamente - Estado, contribuintes, sociedade em geral -, ocupam o mesmo plano relacional, titulares de direitos mas portadores de responsabilidades mútuas na cobrança, arrecadação e destinação do tributo, imbuídos de um objetivo comum, qual seja, buscar, na maior medida possível, a justiça fiscal. É preciso repensar, reinventar-se em uma nova compreensão de mundo que sob a perspectiva da fraternidade, enquanto princípio e categoria jurídica, propõe-se.

Reconhece-se a ousadia da proposta porque, em princípio, qualquer jurista, ou mesmo cidadão comum, estranharia saber que reside na fraternidade a resolução de um problema pertencente à esfera tributária. A tributação, objeto de estudos do Direito Tributário, está comumente associada a direitos e, sobretudo, deveres de natureza estritamente individual, em que uma das partes - o Estado - coloca-se numa posição de superioridade jurídica, econômica e estrutural perante a outra parte da relação - o contribuinte.

O contribuinte acredita que a única medida a tomar quando se fala de tributos é constatar a cobrança, calcular o montante devido (ou verificar o importe a ser realizado a título de tributo) e pagar, muitas vezes acomodando-se nessa postura passiva. Por mais que se possa imaginar uma escassez de pessoas dispostas a essa alteração, acomodadas que estão na tristeza de seu individualismo, imersas na modernidade líquida de Bauman, uma nova atitude é necessária e, o Direito, aliado a outras categorias sociais como a política e o universo acadêmico, é um mecanismo promotor das mudanças necessárias para uma virada da modernidade líquida para uma modernidade fraterna.

Todos somos contribuintes, credores e devedores de direitos, até mesmo o próprio Estado que, a despeito das imunidades tributárias, precisa também pagar tributos. Não deve existir verticalização nas relações jurídico-tributárias e sim horizontalidade, relacionalidade e (verdadeira) igualdade material. É preciso discutir e adotar uma tributação verdadeiramente fraterna, uma Reforma Tributária capaz de conferir sentido e direção aos bilhões de reais arrecadados diariamente

pela União com o IRPF e os demais tributos, a serem escalonados e direcionados segundo o interesse público.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. *Tres Escritos Sobre los Derechos Fundamentales y la Teoría de los Principios*. Bogotá: Universidad Externado de Colômbia, 2003.

ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

ALQUALO, Fernando Pereira. Ativismo Judicial, Fraternidade e Direitos Fundamentais. In: XXIV Congresso Nacional do Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito (CONPEDI). 2015. Florianópolis. **Anais**. Disponível em: <https://www.conpedi.org.br/publicacoes/66fsl345/784z0wdr/rqT82r0CvN5Nz2mY.pdf>. Acesso em 7 jan 2019.

ALMEIDA, Rafael; FALCÃO, Joaquim; GUERRA, Sérgio. **Tributação sobre a Renda**. Vol. 1. 1.ed. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2016.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

AMARO, Luciano. O Fato Gerador do Imposto de renda e o Princípio da Irretroatividade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Curso de Direito Tributário**. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ANDRADE, Fernando Gomes de. A construção dos direitos civis, econômicos, sociais, políticos e difusos. In: **Cidadania, Participação Política e Fraternidade - Uma Abordagem Multidisciplinar**. Recife: Editora Universitária da UFPE.

AQUINI, Marco. Fraternidade e Direitos Humanos. In: BAGGIO, Antonio Maria (org.). **O Princípio Esquecido**. Vol. 1. Vargem Grande Paulista: Editora Cidade Nova, 2008.

ARAÚJO, Anarda Pinheiro. O Princípio da Capacidade Contributiva e sua Real Eficácia no Sistema Tributário Nacional. In: MENDONÇA, Lirida C.A. (org). **A Teoria Constitucional Tributária em Evidência**. Fortaleza: EdUECE/UNIFOR, 2010.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 6023**. Informação e documentação – apresentação de citação em documentos. Rio de Janeiro. Ago. 2002.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 10520**. Informação e documentação – referências - elaboração. Rio de Janeiro. Ago. 2002.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 14724**. Informação e documentação – trabalhos acadêmicos - apresentação. Rio de Janeiro. Ago. 2002.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios - da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 11.ed. rev. São Paulo: Malheiros, 2010.

BAGGENSTOSS, Grazielly Alessandra. A fraternidade como método relacional e fundamento institucional: proposta de mudança paradigmática da percepção do ser humano acerca de si, de sua comunidade e do direito. *In*: OLIVEIRA, Olga Maria B. Aguiar de; VERONESE, Josiane Rose Petry (org.). **Direitos na Pós-Modernidade: a Fraternidade em questão**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2011.

BAGGIO, Antonio Maria. **A inteligência fraterna. Democracia e participação na era dos fragmentos**. *In*: BAGGIO, Antonio Maria (org.). **O Princípio esquecido**. Vol. 2. Vargem Grande Paulista/SP: Editora Cidade Nova, 2009a.

BAGGIO, Antonio Maria. *Introducción: fraternidad y reflexión politológica contemporánea*. *In*: BAGGIO, Antonio María (org.). **La fraternidad en perspectiva política: exigencias, recursos, definiciones del principio olvidado**. Buenos Aires, Ciudad Nueva, 2009b.

BAGGIO, Antonio Maria. A redescoberta da fraternidade na época do terceiro 1789. *In*: BAGGIO, Antonio Maria (org.). **O Princípio Esquecido**. Vol. 1. Vargem Grande Paulista: Editora Cidade Nova, 2008.

BAGGIO, Antonio Maria; ORREGO, Cristóbal; SALVAT, Pablo; VATTER, Miguel.. *Libertad, igualdad, ¿fraternidad?*. Revista de Ciencia Política. Vol. 27. Número 1. Disponível em: http://www7.uc.cl/icp/revista/pdf/rev271/07_vol_27_1.pdf. Acesso em 7 set 2018.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11.ed. atual. por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALEEIRO, Aliomar; SOBRINHO, Barbosa Lima. **Coleção Constituições brasileiras**. Vo. 5. 3. ed. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/139953/Constituicoes_Brasileiras_v5_1946.pdf?sequence=9. Acesso em 30 out 2018.

BALEEIRO, Aliomar; BRITO, Luiz Navarro de; CAVALCANTI, Themístocles Brandão. **Coleção Constituições brasileiras**. Vo. 6. 3. ed. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012. Disponível em: http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/137604/Constituicoes_Brasileiras_v6_1967.pdf. Acesso em 30 out 2018.

BARBOSA, Fernando de Holanda. A indexação dos ativos financeiros: a experiência brasileira. In: **Revista Brasileira de Economia**. Rio de Janeiro, Vol. 47 (3), jul/set 1993.

BARRAL, Welber Oliveira. **Metodologia da Pesquisa Jurídica**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2003.

BARRENECHE, Osvaldo. *Estudios Recientes sobre Fraternidad: de la enunciación como principio a la consolidación como perspectiva*. 1.ed. Buenos Aires: Ciudad Nueva, 2010.

BARROSO, Luís Roberto. “Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no direito constitucional”. **Caderno de Direito Constitucional e Ciência Política**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 23 ed., 1998.

BAUMAN, Zygmunt; BORDONI, Carlo. **Estado de Crise**. 1.ed. Rio de Janeiro. Zahar, 2016.

BAUMAN, Zygmunt. **Modernidade Líquida**. Rio de Janeiro: Zahar, 2001.

BAUMAN, Zygmunt. **Tempos Líquidos**. MEDEIROS, Carlos Alberto (trad.). Rio de Janeiro, Zahar, 2007.

BECHO, Renato Lopes. Direitos e Deveres da Administração Tributária à Luz dos Direitos Humanos. *In Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 171, dez. 2009.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4.ed. São Paulo: Lejus, 2007.

BERNHARD, Agnes. Elementos do Conceito de Fraternidade e de Direito Constitucional. 2008. *In: CASO, Giovanni et al (org.). Direito & Fraternidade: ensaios, prática forense*. Anais. São Paulo: Cidade Nova (LTR), 2008.

BRASIL. Carta da Lei de 25 de março de 1824. **Manda observar a Constituição Política do Imperio, oferecida e jurada por Sua Majestade o Imperador**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm. Acesso em 12 set 2018.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos da Republica do Brasil de 25 de fevereiro de 1891**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm. Acesso em 15 set 2018.

BRASIL. Lei nº 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 set 2018.

BRASIL. Lei nº 4.783, de 31 de dezembro de 1923. **Orça a Receita Geral da Republica dos Estados Unidos do Brasil para o exercicio de 1924.** Disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1920-1929/lei-4783-31-dezembro-1923-564689-publicacaooriginal-88627-pl.html>. Acesso em 16 set 2018.

BRASIL. **Constituição da Republica dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm. Acesso em 16 set 2018.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm. Acesso em 16 set 2018.

BRASIL. Decreto-lei nº 3.200, de 19 de abril de 1941. **Dispõe sobre a organização e proteção da família.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del3200.htm. Acesso em 16 set 2018.

BRASIL. Decreto-lei nº 4.419, de 29 de junho de 1942. **Cria cargos no quadro permanente do Ministério da Fazenda, e dá outras providências.** Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1940-1949/decreto-lei-4419-29-junho-1942-414515-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em 17 set 2018.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm. Acesso em 17 set 2018.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 5, de 22 de novembro de 1961. **Institui novas discriminações de renda em favor dos municípios brasileiros.** Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-5-21-novembro-1961-363625-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em 17 out 2018.

BRASIL. Lei nº 154, de 25 de novembro de 1947. **Altera dispositivos da legislação do Imposto de Renda.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L0154.htm. Acesso em 18 out 2018.

BRASIL. Decreto nº 16.581, de 4 de setembro de 1924. **Approva o regulamento do imposto sobre a renda.** Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-16581-4-setembro-1924-512544-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em 18 out 2018.

BRASIL. Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958. **Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L3470.htm. Acesso em 21 out 2018;

BRASIL. Lei nº 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 22 out 2018.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 9, de 22 de julho de 1964. **Altera os artigos 38, 39, 41, 45, 81, 82, 83, 95, 132, 138 e 203 e dá outras providências.** Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-9-22-julho-1964-363037-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em 21 out 2018.

BRASIL. Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964. **Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4506.htm. Acesso em 22 out 2018.

BRASIL. Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964. **Autoriza a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional, altera a legislação do imposto sobre a renda, e dá outras providências.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4357.htm. Acesso em 16 set 2018.

BRASIL. Lei nº 4.480, de 14 de novembro de 1964. **Regula a tributação, pelo imposto de renda, dos direitos de autor, da remuneração de professores e jornalistas e dos vencimentos dos magistrados.** Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4480.htm.

Acesso em 24 out 2018.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965.

Reforma do Sistema Tributário. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em 25 de out 2018.

BRASIL. Lei nº 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 25 out 2018.

BRASIL. Lei nº 4.503, de 30 de novembro de 1964. **Institui, no Ministério da Fazenda, o cadastro geral de pessoas jurídicas, cria o Departamento de Arrecadação e dá outras providências.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4503.htm. Acesso em 25 out 2018.

BRASIL. Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964. **Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4506.htm. Acesso em 25 out 2018.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm. Acesso em 27 out 2018.

BRASIL. Decreto-lei nº 1.338, de 23 de julho de 1974. **Dispõe sobre incentivos fiscais a investimentos realizados por pessoas físicas, aplica novo tratamento fiscal aos rendimentos de investimentos e dá outras providências.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1338-74.htm. Acesso em 1 nov 2018.

BRASIL. Decreto-lei nº 63.659, de 20 de novembro de 1968. **Define a estrutura e as atribuições da Secretária da Receita Federal e dá outras providências.** Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1960-1969/decreto-63659-20-novembro-1968-404916-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em 14 nov 2018.

BRASIL. Decreto-lei nº 401, de 30 de dezembro de 1968. **Altera dispositivos da legislação do Imposto de Renda e dá outras providências.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0401.htm. Acesso em 14 nov 2018.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 19 jul. de 2010.

BRASIL. Lei nº 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 18 nov 2018.

BRASIL. Lei nº 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 25 nov 2018.

BRASIL. Lei nº 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 25 nov 2018.

BRASIL. Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990. **Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8134.htm. Acesso em 1 dez 2018.

BRASIL. Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990. **Dispõe sobre o Estatuto da Criança e do Adolescente e dá outras providências.**

Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8069.htm#art260. Acesso em 27 nov 2018.

BRASIL. Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007. **Institui o Sistema Público de Escrituração Digital - Sped.** Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm. Acesso em 14 maio 2016.

BRASIL. Lei nº 12.594, de 18 de janeiro de 2012. **Institui o Sistema Nacional de Atendimento Socioeducativo (Sinase), regulamenta a execução das medidas socioeducativas destinadas a adolescente que pratique ato infracional; e altera as Leis nos 8.069, de 13 de julho de 1990 (Estatuto da Criança e do Adolescente); 7.560, de 19 de dezembro de 1986, 7.998, de 11 de janeiro de 1990, 5.537, de 21 de novembro de 1968, 8.315, de 23 de dezembro de 1991, 8.706, de 14 de setembro de 1993, os Decretos-Leis nos 4.048, de 22 de janeiro de 1942, 8.621, de 10 de janeiro de 1946, e a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943.** Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12594.htm. Acesso em 25 nov 2018.

BRASIL. **Instrução Normativa 1.500.** 29. Out. 2014. Dispõe sobre normas gerais de tributação relativas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas. Disponível em

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=57670>. Acesso em maio de 2018.

BRASIL. Decreto 9.580, de 22 de novembro de 2018. **Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.**

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em 2 dez 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 656**. É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel. Publ. no Diário da Justiça em 09 out. 2003. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2151>. Acesso em 8 set 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 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. Publ. no Diário da Justiça em 09 out. 2003. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1521>. Acesso em 8 set 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.649**. Requerente: Associação Brasileira de Transportes Interestadual, Intermunicipal e Internacional de Passageiros (ABRATI). Requerido: Presidente da República e Congresso Nacional. Relatora: Ministra Carmen Lúcia, j. em 8 de maio de 2008. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=55517>. Acesso em set 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.276**. Requerente: Governo do Estado do Mato Grosso. Intimado: Assembleia Legislativa do Estado do Mato Grosso. Relator: Ministro Luiz Fux, j. em 20 de agosto de 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6760771>. Acesso em 8 set 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 385.337**. Agravante: Associação dos Servidores do Superior Tribunal de Justiça. Agravado: União. Relator: Ministra Dias Toffoli, j. em 25 de junho de 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4472394>. Acesso em 18 set 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 562.045-RS**. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Apelada: Espólio de Emília Lopes de Leon. Relatora: Ministra Carmem Lúcia, j. em 6 de fevereiro de 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em 19 set 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 614.406**. Recorrente:. Apelada: Relatora: Ministra Rosa Weber, j. em 23 de outubro de 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7331049>. Acesso em 19 set 2016.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 2ª Região. **Agravo de Petição nº 2252200305502001**. Relator: Des. Paulo Augusto Câmara, j. em 04 de outubro de 2009. Disponível em: <http://trt-2.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7587611/agravo-de-peticao-ap-2252200305502001-sp-02252-2003-055-02-00-1>. Acesso em 19 set 2016.

BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição**: estudos e pareceres. São Paulo: Atlas, 2016.

BOURGEOIS, León. **Solidarité**. Paris: Armand Colin Et Cie, Éditeurs. 1896. Disponível em: <https://gallica.bnf.fr/ark:/12148/bpt6k5533901g/f11.image.texteImage>. Acesso em 3 jan 2019.

BUFFON, Marciano. A Crise Estrutural do Estado contemporâneo: a falência da neotributação e a reconstrução do fundamento da solidariedade. In: MORAIS, José Luis Bolzan de (org.). **O Estado e suas Crises**. s.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição Federal Anotada**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BUONOMO, Vincenzo. Em busca da fraternidade no Direito da comunidade internacional. In: CASO, Giovanni *et al* (org.). **Direito e Fraternidade: ensaios, prática forense**. São Paulo: Cidade Nova, LTR, 2008.

BÚRIGO, Vandré Augusto. Implicações do Princípio da Solidariedade no Sistema Tributário Nacional: Breves Apontamentos. *In* **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 168, set. 2009.

CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário**. 4.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista do Tribunais, 2004.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário: três modos de pensar a tributação - Elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009a.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009b.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 7. ed. rev. Lisboa: Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda** (perfil constitucional e temas específicos). 3.ed. rev, ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27.ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivização no Direito Brasileiro**. 2.ed. Vol I. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. O Preâmbulo e a Prescritividade Constitutiva dos Textos Jurídicos. *In* **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas – Caderno de Direito Comparado**. Porto Alegre: Magister; São Paulo: Instituto Internacional de Ciências Sociais/Centro de Extensão Universitária, v. 11, Nov./dez. 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. *In*: **Revista de Faculdade de Direito**. Vol. 98. Universidade de São Paulo, 2003. p. 179. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67584>. Acesso em 26 dez 2018.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17.ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

COMPARATO, Fábio Konder. **A afirmação histórica dos direitos humanos**. 5 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

COMPARATO, Fábio Konder. **Fundamento dos Direitos Humanos**. Buscalegis, América do Norte,04112009. Disponível em: <http://www.buscalegis.ccj.ufsc.br/revistas/index.php/buscalegis/article/view/33031/3221>. 2009. Acesso em 12 abril 2018.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FRANCESA. Adotada e proclamada em 3 de junho de 1958. Disponível em: https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank_mm/portugais/constitution_portugais.pdf Acesso em 5 ago 2018.

COSSEDDU, Adriana. *Ripensare la legalità nello "spazio" giuridico contemporaneo*. In: **I Sentieri del Giurista Sulle Tracce Della Fraternità - Ordinamenti a confronto**. Torino: G. Giappichelli Editore, 2016.

CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva. **Colisões entre princípios constitucionais**. Curitiba: Juruá, 2006.

DALLARI, Dalmo de Abreu. Preâmbulos das Constituições do Brasil. In: **Revista da Faculdade de Direito de São Paulo**. São Paulo: v. 96, 2001. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67503>. Acesso em 23 set 2018.

DECLARAÇÃO DOS DIREITOS DOS HOMENS E DO CIDADÃO. Adotada e proclamada em 26 de agosto de 1789.

Disponível em:

<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-à-criação-da-Sociedade-das-Nações-até-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>. Acesso em 12 dez 2015.

DECLARAÇÃO UNIVERSAL DOS DIREITOS HUMANOS.

Adotada e proclamada pela resolução 217-A (III) da Assembléia Geral das Nações Unidas em 10 de dezembro de 1948. Disponível em: http://portal.mj.gov.br/sedh/ct/legis_intern/ddh_bib_inter_universal.htm. Acesso em 12 dez 2015.

DE PAULA, Marco Aurélio Borges. Caos Tributário. *In Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas – Caderno de Direito Comparado*. Porto Alegre: Magister; São Paulo: Instituto Internacional de Ciências Sociais/Centro de Extensão Universitária, v. 14, maio/jun. 2009.

DE PAULA, Marco Aurélio Borges. Por um Direito Tributário *Justo, Seguro e Eficiente* (Parte I). *In Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas – Caderno de Direito Comparado*. Porto Alegre: Magister; São Paulo: Instituto Internacional de Ciências Sociais/Centro de Extensão Universitária, v. 11, nov./dez. 2008.

DE PAULA, Marco Aurélio Borges. Por um Direito Tributário *Justo, Seguro e Eficiente* (Parte II). *In Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas – Caderno de Direito Comparado*. Porto Alegre: Magister; São Paulo: Instituto Internacional de Ciências Sociais/Centro de Extensão Universitária, v. 12, jan./fev. 2009.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: WWF Martins Fontes, 2010.

ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. **Conceito de princípios constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

FARIA, José Eduardo. **Poder e legitimidade**. São Paulo: Perspectiva, 1978.

GENTILE, Nino. O espaço para o princípio da fraternidade no Direito Administrativo. *In: CASO, Giovanni et al (org.). Direito & Fraternidade: ensaios, prática forense*. Anais. São Paulo: Cidade Nova (LTR), 2008.

GOBETI, Sérgio; ORAIR, Rodrigo. Reforma Tributária no Brasil: princípios norteadores e propostas em debate. *In: Novos Estudos*. São Paulo: CEBRAP (Centro Brasileiro de Pesquisa e Planejamento). v. 37, n. 02, mai/ago 2018.

GOYARD-FABRE, Simone. **Os princípios filosóficos do direito político moderno**. Tradução de Irene A. Paternot. São Paulo: Martins Fontes, 1999. Título original em francês: *Les principes philosophiques du droit politique moderne*.

GODOI, Marciano Seabra de. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: o Ordenamento Italiano. *In: GODOI, Marciano Seabra de; GRECO, Marco Aurélio (coord.). Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

GORIA, Fausto. Fraternidade e Direito: algumas reflexões. *In: CASO, Giovanni et al (org.). Direito & Fraternidade: ensaios, prática forense*. Anais. São Paulo: Cidade Nova (LTR), 2008.

GRASSI, Clara Maria. *Status and impact of the ability to pay principle in the ECJ's case law concerning tax benefits based on personal and family circumstances*. *In: CFE Working Papers series*, vol. 52. Disponível em: https://www.cfe.lu.se/sites/cfe.lu.se/files/cfewp52_1.pdf Acesso em 12 abr 2018.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: RT, 1990.

GREGÓRIO, Argos. A Incorporação da Capacidade Contributiva pelo Sistema do Direito Positivo Através de sua Elevação à Categoria de Princípio. *In Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas – Caderno de Direito Comparado*. Porto Alegre: Magister; São Paulo: Instituto Internacional de Ciências Sociais/Centro de Extensão Universitária, v. 9, jul./ago. 2008.

GREGÓRIO, Argos. Análise Doutrinária Sobre o Conceito de “Capacidade Contributiva” e a Eleição de Critérios para a sua Formulação. In **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas** – Caderno de Direito Comparado. Porto Alegre: Magister; São Paulo: Instituto Internacional de Ciências Sociais/Centro de Extensão Universitária, v. 12, jan./fev. 2009.

GRIZZIOTI, Benvenuto. *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*. 2.ed. Madrid: Instituto Reuz, 1958.

GUERRA, Glauco Martins. **Princípio da Legalidade e Poder Normativo: dilemas da autonomia regulamentar**. 2004. Disponível em:
https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/20.500.12178/106749/2004_guerra_glauco_principio_legalidade.pdf?sequence=1. Acesso em 15 mar de 2019.

HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica Constitucional: a sociedade aberta de intérpretes da constituição**: contribuição para a interpretação pluralista e ‘procedimental’ da Constituição. Sergio Antonio Fabris Editor: Porto Alegre, 2002, p. 13-14.

HÄBERLE, Peter. *El Estado constitucional*. Cidade do México: UNAM, 2003.

HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 26.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

HARADA, Kiyoshi. Exame Crítico do Sistema Tributário Nacional no Ano em que a Constituição Federal Alcança sua Maioridade. In **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas** – Caderno de Direito Comparado. Porto Alegre: Magister; São Paulo: Instituto Internacional de Ciências Sociais/Centro de Extensão Universitária, v. 14, maio/jun. 2009.

HAYEK, Friederich A. *Droit, législation et liberté*. V.3. *L’ordre politique d’un peuple libre*. Apud NOGUEIRA, Alberto. **A Reconstrução dos Direitos Humanos da Tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

HORITA, Fernando Henrique da Silva. **A necessidade do Direito Fraterno na Modernidade Líquida de Bauman**. Revista Jurídica Luso Brasileira (RJLB), Ano 1, 2015, nº 6. Disponível em: www.cidp.pt/publicacoes/revistas/rjlb/2015/6/2015_06_0345_0364.pdf. Acesso em 9 out 2018.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO

TRIBUTÁRIO. Estrutura tributária e a qualidade dos gastos públicos. Disponível em: <https://ibpt.com.br/noticia/2662/Estrutura-tributaria-e-a-qualidade-dos-gastos-publicos>. Acesso em 15 dez 2018.

ITÁLIA. **Constituição da República Italiana - *Costituizione Italiana, Edizione in Lingua Portoghese***. Disponível em: https://www.senato.it/application/xmanager/projects/leg17/file/repositorio/relazioni/libreria/novita/XVII/COST_PORTOGHESE.pdf. Acesso em 8 mar. de 2018.

JUANO, Manuel de. ***Curso de Finanzas y Derecho Tributário, Tomo I - Parte General***. Rosario: Ediciones Malachino, 1969.

KANAAN, Hanan Sarkis. **Estado e Planejamento Econômico no Brasil**. Disponível em: <http://www.academia.edu/download/38571318/1438-2444-1-PB.pdf>. Acesso em 10 out 2018.

KANITZ, Melissa Teresa *at al.* Aumento dos custos tributários para as famílias brasileiras decorrente da não atualização monetária da tabela do Imposto de Renda Pessoa Física. *In: Congresso Brasileiro de Custos*, 25, 2018. Vitória. Anais. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4429/4430>. Acesso em 6 jan 2019.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. 3.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia Científica**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

LEAL, Jefferson Lécio; LAZZARI, Eduardo Alves Lazzari. A Evolução e a Política Tributária do IRPF. *In: Encontro Anual da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Ciências Sociais (Anpocs)*, 41, 2017. Caxambu. Anais. Disponível em: <https://anpocs.com/index.php/encontros/papers/41-encontro-anual-da-anpocs/gt-30/gt25-18>. Acesso em 5 jan 2019.

LEONETTI, Carlos Araújo. A tributação da renda pessoa física e o direito à dedução integral dos gastos com medicamentos da base de cálculo do imposto. *In: FERIATO, Juliana Marteli Fais; LEONETTI, Carlos Araújo; MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. O Sistema Tributário Nacional e os Direitos Humanos da Tributação*. Florianópolis: Insular, 2017.

LEONETTI, Carlos Araújo. Os Direitos Humanos da Tributação – um Caso Concreto: o direito à dedução integral dos gastos com medicamentos da base de cálculo do imposto sobre a renda. *In: Revista Sequência*. Florianópolis. v. 36, n. 70, 2015. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2015v36n70p235/29448>. Acesso em 1 out 2016.

LEONETTI, Carlos Araújo. O Imposto Sobre a Renda das Pessoas Físicas como instrumento de Justiça Social no Brasil atual. 2002. Tese (Doutorado em Direito). Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, Brasil.

LESSA, Donovan Mazza; MANEIRA, Eduardo Maneira. **Limites da Aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva às Taxas**. *In: Direito Tributário Contemporâneo*. 1.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais.

MACHADO, Carlos Augusto Alcântara. **A fraternidade como categoria jurídica – Fundamentos e Alcance**. Curitiba: Appris, 2017.

MACHADO, Carlos Augusto Alcântara. **A fraternidade como categoria jurídico-constitucional**. Disponível em: http://www.portalciclo.com.br/downloads/artigos/direito/CarlosMachado_AFraternidadeComoCategoriaJuridicoConstitucional.pdf. 2008. Acesso em 13 de jul. 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29.ed., 2008.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Legitimação do tributo: algumas notas. *In: Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: UERJ. Vol. 3. n. 3. 2015. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd>. Acesso em 20 dez 2018.

MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel; SARLET, Ingo Wolfgang. **Curso de Direito Constitucional**. 4.ed. ampl. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 572.

MARTINEZ, Pedro Soares. **Direito Fiscal**. 10.ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1997.

MEIRELLES, José Ricardo. **O princípio da capacidade contributiva**. *In Revista de Informação Legislativa*. v. 34, n. 136, out./dez. 1997. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/315/oprincipiodacapacidade.pdf?sequence=6>. Acesso em 12 set. 2016.

MELO, Débora Silva. O Papel da Tributação e os Direitos Fundamentais. *In: ALVES, Cândice Lisboa; MARCONDES, Thereza Cristina Bohlen Bitencourt (org.). Liberdade, Igualdade e Fraternidade – 25 anos da Constituição Brasileira*. Belo Horizonte: D'Plácido Editora, 2013. *E-book*.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2007.

MEZZAROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de Metodologia da Pesquisa no Direito**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2001.

MORAIS, José Luiz Bolzan de; STRECK, Lenio Luiz. **Ciência política e teoria geral do estado**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

MUSGRAVE, Richard e MUSGRAVE, Peggy. **Public Finance in Theory and Practise**. 5.ed. Nova York: *Mcgraw-hill*, 1989.

NABAIS, José Casalta. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. *In*: GODOI, Marciano Seabra de; GRECO, Marco Aurélio (coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

NICKNICH, Monica. A Fraternidade como valor orientativo dos Novos Direitos na Pós-Modernidade. *In*: OLIVEIRA, Olga Maria Boschi Aguiar de; VERONESE, Josiane Rose Petry (org.). **Direito e Fraternidade**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013.

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **Oitenta anos do imposto de renda no Brasil – um enfoque da pessoa física**. Brasília, DF: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2014. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/80AnosIR/Livro/Default.htm>. Acesso em 20 set 2016.

NOGUEIRA, Alberto. **A Reconstrução dos Direitos Humanos da Tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

OLIVEIRA, Francisco Cardozo. **Normatividade material do princípio da fraternidade na realidade brasileira**. *In*: OLIVEIRA, Olga Maria Boschi Aguiar de; VERONESE, Josiane Rose Petry. **A Fraternidade como Categoria Jurídica: da Utopia à Realidade**. Curitiba: Instituto Memória. Centro de Estudos da Contemporaneidade, 2015.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

OLIVEIRA, Olga Maria Boschi Aguiar de; VERONESE, Josiane Rose Petry. Apresentação. *In*: OLIVEIRA, Francisco Cardozo; OLIVEIRA, Olga Maria Boschi Aguiar de; VERONESE, Josiane Rose Petry. **A Fraternidade como Categoria Jurídica: da Utopia à Realidade**. Curitiba: Instituto Memória. Centro de Estudos da Contemporaneidade, 2015.

OLIVEIRA, Olga Maria Boschi Aguiar de. **A igualdade de gênero para as mulheres trabalhadoras e a fraternidade**. *In*: Jornada Brasileira Direito e Fraternidade - 10 Anos do Núcleo de Pesquisa Direito e Fraternidade. 2018, Florianópolis. *Artigo*. 2018.

OLIVEIRA, Olga Maria Boschi Aguiar de. O princípio da Fraternidade no âmbito das revoluções moderna e contemporânea. *In*: OLIVEIRA, Olga Maria B. Aguiar de; VERONESE, Josiane Rose Petry (org.). **Direitos na Pós-Modernidade: a Fraternidade em questão**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2011.

OLIVEIRA, Olga Maria Boschi Aguiar de. **Monografia jurídica**. Orientações metodológicas para o Trabalho de Conclusão de Curso. Porto Alegre: Síntese, 1999.

OLIVEIRA, Olga Maria B. Aguiar de. **Mulheres e Trabalho: Desigualdades e Discriminações em Razão do Gênero**. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2016.

OLIVEIRA, Angelina Mariz de. Exercício Abusivo do Poder de Tributar. *In* **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 171, dez. 2009.

PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica: teoria e prática**. 12. ed. rev. São Paulo: Conceito Editorial, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2017.

PEREIRA, Jane Reis. Gonçalves. **Interpretação constitucional e direitos fundamentais: uma contribuição ao estudo das restrições aos direitos fundamentais na perspectiva da teoria dos princípios**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

PEZZIMENTI, Rocco. Fraternidade: o porquê de um eclipse. *In*: BAGGIO, Antonio Maria (org.). **O Princípio Esquecido**. Vol. 1. Vargem Grande Paulista: Editora Cidade Nova, 2008.

PONTES, Roque Hudson Ursulino. A formação do direito tributário brasileiro e a abordagem do princípio da capacidade contributiva como meio de justiça fiscal. *In*: FERIATO, Juliana Marteli Fais; LEONETTI, Carlos Araújo; MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira (org.). **O Sistema Tributário Nacional e os Direitos Humanos da Tributação**. Florianópolis: Insular, 2017.

POPPER, Karl R. **A Sociedade Aberta e Seus Inimigos**. Tomo 2. 3.ed. Belo Horizonte: Itatiaia Limitada, 1998, p. 286-287.

PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO (PNUD). Desenvolvimento Humano e IDH. 2018. Disponível em: <http://www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/idh0.html>. Acesso em 7 jan 2019.

PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO (PNUD). *National income and composition of resources*. 2016. Disponível em: <http://www.br.undp.org/content/dam/brazil/docs/RelatoriosDesenvolvimento/undp-br-2016-human-development-report-2017.pdf>. Acesso em 7 jan 2019.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2004.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de Direito**. São Paulo: Saraiva, 1993.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. 80 Anos do Imposto de Renda no Brasil. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/historico/80anosir/mainmax.htm>. Acesso em 2 jul 2018.

RESTA, Eligio. **O Direito Fraternal**. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2004.

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. **Lições de Finanças Públicas**. 5.ed. rev. e atual. Coimbra: Coimbra Editora, 1997.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imposto de renda – Pessoa física. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Curso de Direito Tributário**. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ROPELATO, Daniela. Notas sobre participação e fraternidade. *In*: BAGGIO, Antonio Maria (org.). **O Princípio Esquecido/1**. Vargem Grande Paulista: Editora Cidade Nova, 2008.

ROSSETTO, GERALDA Magella de Faria. *Principium Fraternitas*: contributo à metodológica interpretativa na perspectiva da proporcionalidade. In: OLIVEIRA, Olga Maria B. Aguiar de; VERONESE, Josiane Rose Petry (org.). **Direito & Fraternidade**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013.

ROSSETTO, GERALDA Magella; VERONESE, Josiane Rose Petry Veronese. Que nome darás? As possibilidades de nomenclaturas em torno da fraternidade. In: **A Fraternidade como Categoria Jurídica**: da Utopia à Realidade. Curitiba: Instituto Memória, 2015.

ROTHENBURG, Claudius. **Princípios Consitucionais**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2003.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

SANTOS, António José Marques dos. **A Decisão Médica em Cuidados Intensivos – Uma Análise à Luz da Filosofia dos Valores**. 139 p. Dissertação (Mestrado em Medicina) - Universidade de Lisboa: Faculdade de Medicina, 2008.

SANTOS, Débora Couto Cançado. **O princípio da igualdade tributária e o tratamento favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte**. 2012. 98 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito Milton Campos, Nova Lima. 2012. Disponível em: <http://www.mcampos.br/u/201503/deboracoutocancadosantosoprincipio daigualdadetributariaeotratamentofavorecido.pdf>. Acesso em 10 set 2016.

SANTOS, Nélida Cristina dos. **A capacidade contributiva e os símbolos de riqueza**. São Paulo: Lex Editora, 2007.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 3 ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. The Theory of Progressive Taxation. In: **Publications of The American Economic Association**, New York, 1893, v. 8, nr. 1.

SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 13. ed. rev. São Paulo: Malheiros, 1997.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 22.ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

SILVA, Ildete Regina Vale da. Fraternidade e Direito: em busca da paz. *In: OLIVEIRA, Olga Maria B. Aguiar de; VERONESE, Josiane Rose Petry (org.). **Direitos na Pós-Modernidade**: a Fraternidade em questão.* Florianópolis: Fundação Boiteux, 2011.

SILVA, Marconi Aurélio e. Ética fraterna e capital relacional no legislativo brasileiro: uma análise sobre o MPPU na Câmara dos Deputados. *In: **Cidadania, Participação Política e Fraternidade** - Uma Abordagem Multidisciplinar.* Recife: Editora Universitária da UFPE, 2014.

SOARES, Cecília da Conceição de Oliveira. **A Constituição da Obrigação Tributária em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares**.2014. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário e Fiscal). Escola de Direito. Universidade do Minho. Minho, Portugal. Disponível em:
https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/35173/1/Tese_Cecilia_Soares_Final.pdf. Acesso em 2 dez 2018.

STEINMETZ, Wilson Antônio. **Colisão de direitos fundamentais e princípio da proporcionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

STRECK, Lenio Luiz. Entre o ativismo e a judicialização da política: a difícil concretização do direito fundamental a uma decisão judicial constitucionalmente adequada. *In: **Espaço Jurídico - Journal of Law***. Chapecó: Editora UNOESC. Vol. 17, n. 3., 2016. Disponível em:
<http://editora.unoesc.edu.br/index.php/espacojuridico/article/view/12206> . Acesso em 5 dez 2018.

TESAURO, Francesco. ZILVETI, Aurelio; FERREIRA, Laura Fiore (trad.). **Instituições de Direito Tributário**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2017.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. s.ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação**. s.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. *In Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: v. 177, jul/set 1989. disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46113>. Acesso em 20 maio 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário** - Volume II - Valores e Princípios Constitucionais Tributários. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário** - Volume III – Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia. s.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TOURAINÉ, Alain. **Igualdade e diversidade: o sujeito democrático**. Tradução de Modesto Florenzano. Bauru, SP: EDUSC, 1998.

TOURAINÉ, Alain. **Um novo paradigma: para compreender o mundo de hoje**. 3.ed. Petrópolis: Vozes, 2007.

TUPIASSU-MERLIN, Lise Vieira da Costa. Tributação, Direitos Humanos e Meio Ambiente: Fundamentação Jurídico-Filosófica. *In: Direito, Políticas Públicas e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1999.

VÁSQUEZ, Óscar. Relações Jurídicas e Fraternidade. *In: CASO, Giovanni et al (org.). Direito & Fraternidade: ensaios, prática forense*. Anais. São Paulo: Cidade Nova (LTR), 2008.

VARSANO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século**: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas. Rio de Janeiro: IPEA, 1998. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf. Acesso em 1 dez 2018.

VECCHIO, Humberto Pereira. Justiça distributiva no Brasil: é possível? *In*: LEONETTI, Carlos Araújo; FERIATO, Juliana Marteli Fais; MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira (org.). **O Sistema Tributário Nacional e os Direitos Humanos da Tributação**. Florianópolis: Insular, 2017.

VERONESE, Eduardo. **Um conceito de fraternidade para o direito**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

VERONESE, Josiane Rose Petry. A academia e a fraternidade: um novo paradigma na formação dos operadores do Direito. *In*: OLIVEIRA, Olga Maria B. Aguiar de; VERONESE, Josiane Rose Petry (org.). **Direitos na Pós-Modernidade**: a Fraternidade em questão. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2011.

VERONESE, Josiane Rose Petry. O Direito no século XXI: o que a Fraternidade tem a dizer. *In*: OLIVEIRA, Olga Maria B. Aguiar de; VERONESE, Josiane Rose Petry (org.). **O Direito Público no século XXI - O que a Fraternidade tem a dizer**. Florianópolis: Insular, 2016.

VIAL, Sandra Regina Martini. Direito fraterno na sociedade cosmopolita. *In*: **Contribuciones desde Coatepec**. Toluca (México): Universidad Autónoma del Estado de México, n. 12, jan./jun. 2007, p. 123-138. Disponível em <http://redalyc.uaemex.mx/pdf/281/28101207.pdf>. Acesso em 8 de jul. de 2010.

VIEGAS, Viviane Nery. Justiça Fiscal e Igualdade Tributária: a Busca de um Enfoque Filosófico para a Tensão entre o Poder de Tributar e o Direito de Tributar frente à Modernidade Tardia no Brasil. *In* **Revista Direitos Fundamentais e Democracia**. Curitiba: UniBrasil, v. 7, jan./jun. 2010. Disponível em: <http://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/download/111/110>. Acesso em 11 set 2016.

VISCO, Murilo Lo. **Imposto de Renda no mercado de ações: a tributação sobre os ganhos de pessoas físicas na Bolsa de Valores**. São Paulo: Novatec Editora, 2012.

ZYAHANA, Juliana Sayure de Oliveira. Capacidade Contributiva e Extrafiscalidade: o Tributo como Instrumento de Modificação Social (Parte I). *In* **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas** – Caderno de Direito Comparado. Porto Alegre: Magister; São Paulo: Instituto Internacional de Ciências Sociais/Centro de Extensão Universitária, v. 14, maio/jun. 2009.

ZYAHANA, Juliana Sayure de Oliveira. Capacidade Contributiva e Extrafiscalidade: o Tributo como Instrumento de Modificação Social (Parte II). *In* **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas** – Caderno de Direito Comparado. Porto Alegre: Magister; São Paulo: Instituto Internacional de Ciências Sociais/Centro de Extensão Universitária, v. 15, jul./ago. 2009.

WEICHERT, Marlon Alberto. **Isenções tributárias em face do princípio da isonomia**. *In* **Revista de Informação Legislativa**. v. 37, n. 145, jan./março 2000. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/575/r145-24.pdf?sequence=4>. Acesso em 18 set. 2016.