

**XXIV CONGRESSO NACIONAL DO  
CONPEDI - UFMG/FUMEC/DOM  
HELDER CÂMARA**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II**

**MARIA LÍRIDA CALOU DE ARAÚJO E MENDONÇA**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

**VALCIR GASSEN**

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

#### **Diretoria – Conpedi**

**Presidente** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM

**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

**Vice-presidente Norte/Centro** - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP

**Secretário Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC

**Secretário Adjunto** - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

#### **Conselho Fiscal**

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches - UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

**Representante Discente** - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

#### **Secretarias**

**Diretor de Informática** - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

**Diretor de Relações com a Graduação** - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

**Diretor de Relações Internacionais** - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

**Diretora de Apoio Institucional** - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

**Diretor de Educação Jurídica** - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

**Diretoras de Eventos** - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

**Diretor de Apoio Interinstitucional** - Prof. Dr. Vladimir Oliveira da Silveira – UNINOVE

---

D598

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFMG/  
FUMEC/Dom Helder Câmara;

coordenadores: Maria Lírida Calou De Araújo E Mendonça, Antônio Carlos Diniz Murta,  
Valcir Gassen – Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-095-4 7

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: DIREITO E POLÍTICA: da vulnerabilidade à sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2 Direito tributário. 3.  
Direito financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI - UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara  
(25. : 2015 : Belo Horizonte, MG).

CDU: 34

---



# **XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC /DOM HELDER CÂMARA**

## **DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II**

---

### **Apresentação**

A coletânea que ora prefaciamos resulta dos 29 artigos científicos apresentados no Grupo de Trabalho DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II, sob nossa Coordenação, no XXIV Congresso Nacional do CONPEDI/BELO HORIZONTE, realizado na UFMG, na Universidade FUMEC e na Escola Superior Dom Hélder Câmara.

Com o intuito de fazer-se uma organização didática e lógico-sequencial das temáticas, a presente coletânea foi estruturada em quatro partes, cada uma com subdivisões internas (capítulos sequenciais, representando os diversos artigos apresentados).

Assim, a Parte I agrupou artigos sobre Princípios Constitucionais Tributários". Na sequência, a obra traz uma segunda parte, intitulando-se Teoria Geral do Direito Tributário e do Direito Financeiro", Por sua vez, a terceira parte do livro agrupa textos sobre Extrafiscalidade Tributária", encerrando-se com a parte final da obra, que reúne artigos sobre a ampla temática do "Direito Tributário e Direito Privado".

As temáticas colacionadas nesta obra demonstram, com originalidade e ousadia, as dificuldades vicenciadas pela sociedade brasileira quanto à imposição tributária, rotineiramente desmedida e de difícil compreensão mesmo para quem milita na área; e, por que não dizer, sob diferentes enfoques, não só insuficiente - tanto para o gestor público na sua busca contínua em amealhar, receitas mas também ao sujeito passivo que, sabidamente, tem o discurso pronto de que o que paga não retorna sem o conhecimento exato - se é que alguém o teria - do funcionamento e gestão da gigantesca máquina estatal fracionada em 03 (três) esferas de tributação.

Hodiernamente este drama, na relação estado exator e sociedade exaurida, se faz crescente quando convivemos com uma das maiores crise político-econômica de nossa história e a grande parte do que se vê como alternativa de solução proposta pelo Estado se configura, pura e simplesmente, com alternativas agressivas de maior tributação e nítida tiebeza quando à redução de gastos estatais, flagrantemente solapados pelas instâncias legislativas por pressões corporativas, setoriais ou mesmo populistas, mais preocupadas com seu interesse do

que pelo conjunto da sociedade brasileira; demonstrando, assim, o quanto egoísta podemos, enquanto sociedade civil, ser em períodos nebulosos onde a renúncia, abnegação e trabalho conjunto seriam imprescindíveis para sairmos desta letargia econômica.

No mais os organizadores e prefaciadores desta obra registram os cumprimentos a todos os coautores, que souberam, primeiramente, redigir destacados textos em temáticas atrativas e atuais na seara do Direito Tributário e Financeiro brasileiro, e, após tê-los aprovados em rigoroso processo seletivo, os apresentados e os defendidos nos críticos debates que se desenvolveram no âmbito deste Grupo de Trabalho.

Ainda, um agradecimento especial é consignado à Diretoria do CONPEDI, em nome dos Professores Doutores Raymundo Juliano Feitosa e Orides Mezzaroba, pela confiança depositada nos nomes deste trio de coorganizadores para a condução presencial dos trabalhos do GT e, agora, para a organização da obra, bem como um agradecimento especial à acolhida proporcionada pelas instituições de ensino superior que organizaram o evento, quais sejam, UFMG, FUMEC e DHC. Os leitores, destinatários últimos deste esforço editorial, têm, neste livro, a reunião de vários, atualizados e profundos textos para os servir, resultantes de pesquisa científica de qualidade. Boa leitura!

# CRÍTICA LIBERAL À PROGRESSIVIDADE NO DIREITO BRASILEIRO

## LIBERAL CRITICISM OF PROGRESSIVENESS IN BRAZILIAN LAW

Leonardo José Feitosa Neiva

### Resumo

O sistema tributário brasileiro é bastante criticado por sua acentuada regressividade, isto é, por ser um sistema onde os mais pobres são mais severamente tributados. Constatam-se que muitos autores apontam que a solução para o referido problema seria o incremento da progressividade no Imposto de Renda. Tais autores sustentam que a progressividade seria a melhor solução para a obtenção da justiça fiscal e da correção das desigualdades sociais. Verifica-se que, de modo geral, a doutrina pode ser dividida entre os que aceitam a progressividade como certo e natural, ignorando qualquer efeito negativo, e os que elegem a progressividade como mecanismo ideal para se alcançar os fins redistributivos do Estado. Contudo, a teoria liberal da tributação apresenta severas críticas à progressividade. Os liberais consideram a progressividade uma arbitrariedade, uma injusta, e uma inútil violação do princípio da igualdade, capaz de desestimular o trabalho e causar severos danos à economia. A solução apontada pela doutrina liberal é a utilização de um sistema de tributação proporcional da renda combinado com outros elementos. Assim, num primeiro momento o presente trabalho expõe a forma como a progressividade se apresenta no direito brasileiro, abordando tanto as disposições legais e constitucionais como as opiniões da doutrina brasileira sobre o tema. Num segundo momento apresenta-se a crítica liberal à progressividade. Conclui-se que a razão assiste com os liberais, e que é perfeitamente possível equalizar os ideais de redistribuição da Constituição Federal com as prescrições liberais sobre a tributação da renda.

**Palavras-chave:** Progressividade, Proporcionalidade, Tributação da renda, Liberalismo

### Abstract/Resumen/Résumé

The Brazilian tax system is widely criticized for its strong regressiveness, that is, to have a system where the poor are most severely taxed. It appears that many authors point out that the solution to that problem would be the increase of progressivity in the income tax. These authors maintain that progressivity would be the best solution to obtain the tax justice and correction of social inequalities. It is found that, in general, the doctrine can be divided between those who accept the progressivity as right and natural, ignoring any negative effect, and those who elect progressivity as an ideal mechanism to achieve the redistributive purpose of the state. However, the liberal taxation theory has severe criticism of progressiveness. Liberals consider the progressivity an arbitrary, unfair and useless violation of the principle of equality, able to discourage work and cause severe damage to the economy. The solution

suggested by the liberal doctrine is the use of a proportional system of taxation of income combined with other elements. So, at first, this paper discusses how progressivity is presented in Brazilian law, addressing both the legal and constitutional provisions and also the opinions of Brazilian literature on the subject. Secondly it shows the liberal critique of progressiveness. To conclude, it is shown that the reason assists with liberals, and it is quite possible to equalize the ideal of redistribution of the Federal Constitution with liberal provisions on the taxation of income.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Progressivity, Proportionality, Income taxation, Liberalism

## 1. INTRODUÇÃO

No Brasil, a maior parte da arrecadação tributária não vem da tributação da renda ou do lucro das empresas, mas da tributação do consumo, os chamados tributos indiretos, tais como o IPI, o ICMS, o PIS, e a COFINS. Diz-se que os referidos tributos são indiretos porque são recolhidos pelas empresas, mas o ônus financeiro é repassado para o consumidor final na forma de acréscimo aos preços dos produtos, assim, o consumidor os paga de forma indireta. Para se ter ideia, no ano de 2012, a tributação incidente sobre a renda fora somente 17,84% da arrecadação tributária anual, enquanto a tributação incidente sobre o consumo de bens e serviços correspondeu a 49,73% das receitas daquele mesmo ano (BRASIL, 2013).

Tal característica é amplamente criticada pela doutrina brasileira porquanto implica em forte regressividade do sistema tributário. Isto é, o fato da carga tributária brasileira se concentrar predominantemente no consumo faz com que justamente as pessoas mais pobres suportem um maior sacrifício fiscal (FALCÃO; MACHADO, 2012). A crítica à regressividade do sistema assiste bastante razão, porque, dessa forma opera-se uma verdadeira redistribuição às avessas, em que há transferência de renda em favor dos mais abastados. Ou seja, um sistema regressivo contribui para que os ricos se tornem mais ricos e os pobres mais pobres.

Todavia, quando se deparam com questionamentos sobre o referido problema diversos juristas brasileiros apontam como principal - se não a única - solução o aumento da progressividade no Imposto de Renda, bem como a extensão da progressividade à maior quantidade possível de impostos. Essa é, por exemplo, a posição de Carrazza (2011).

Ao longo do Século XX, a progressividade tornou-se uma das principais bandeiras dos socialistas, que a enxergam como um poderoso mecanismo de utilização do tributo para a promoção da igualdade, por meio da solidariedade social e da redistribuição de renda (FALCÃO, 2008). O francês Piketti (2014), por exemplo, é um grande defensor da progressividade. Afirma o autor que “a inovação mais importante do século XX em matéria fiscal foi a criação e o desenvolvimento do imposto progressivo sobre a renda” (PIKETTI, 2014, p. 480). Ademais, ressalta que a progressividade seria nada menos que essencial para o Estado social, e também que a mesma teve “um papel fundamental em seu desenvolvimento e na transformação da estrutura da desigualdade no século XX” (PIKETTI, 2014, p. 485).

Quanto à repercussão da progressividade no Brasil, pode-se dizer que o direito brasileiro se divide entre os que pouco mencionam a progressividade, aceitando-a como algo justo e natural, e aqueles que a defendem com bastante ênfase, depositando imensa fé na

utilização de alíquotas progressivas para se alcançar os objetivos do Estado intervencionista, quais sejam, a redistribuição de renda, a redução das desigualdades, o fomento ao desenvolvimento e a estabilização da economia. Em geral, somente resultados positivos são atribuídos à tributação progressiva da renda.

Observe-se a seguinte citação, que é bastante ilustrativa da fé depositada nos milagrosos efeitos progressividade:

Vislumbra-se a tributação progressiva como a forma que melhor se aproxima do ideal solidário que deve perpassar os fundamentos sobre os quais se estruturam as sociedades modernas, em especial, a ideia de que os homens devem prestar-se mútua colaboração, inclusive por meio dos tributos (SEVEGNANI, 2011).

No entanto, no âmbito internacional os efeitos nocivos da excessiva progressividade são bastante discutidos. Os economistas liberais, principais críticos do instituto, argumentam que a tributação progressiva da renda seria arbitrária, uma violação ao princípio da igualdade, além de inútil quanto à arrecadação e capaz de desestimular o trabalho. Afirmam ainda que por detrás de inúmeras brechas na lei os sistemas tributários escondem mecanismos para anular os efeitos redistributivos inicialmente pretendidos, prestando-se a progressividade, portanto, somente para iludir a massa quanto aos verdadeiros responsáveis pelo sustento do Estado. Nas palavras de Maurin Falcão (2008, p. 1398), “a progressividade tornou-se um mito”.

Diante desse contexto, cabe a pergunta: qual a importância prática para o direito brasileiro tratar da contestação liberal da progressividade? Em primeiro lugar, o ato de contestar uma verdade aceita por - praticamente - todos serve para fomentar o debate, para criar a dúvida na cabeça do jurista e induzir outros estudiosos a questionar a validade do instituto. Em outros termos, se muitos juristas talvez sequer ouviram falar em efeitos danosos da progressividade, então, informa-los e instiga-los mostra-se bastante relevante.

Em segundo lugar, há que se ter em conta que cada vez mais se utiliza de consequencialismo nas decisões judiciais brasileiras. Ou seja, cada vez mais os julgados avaliam a adequação jurídica de determinada regra ou conduta de acordo com as consequências que a mesma produz no mundo dos fatos (CHRISTHOPOLUS, 2014). Nesse sentido, fomentar o debate no meio jurídico e acadêmico sobre as consequências jurídicas negativas da progressividade pode vir a ser de grande utilidade para a fundamentação de novas decisões judiciais.

Por fim, em terceiro lugar, é imperiosa a apreciação do tema porque toda democracia encontra-se em permanente risco de ter seu sistema maculado pela excessiva progressividade. Para se ter ideia, Estados Unidos e Grã-Bretanha já teve alíquotas progressivas de tributação



da renda pessoal superiores a 90%, entre as décadas de 1920 e 1980 (PIKETTY, 2014). Então, a qualquer momento podemos ter a desagradável surpresa de uma lei impondo uma alíquota de Imposto de Renda de 50% ou 60% no Brasil. O debate sobre assunto certamente pode contribuir para evitar que se incorra neste erro.

Cabe ressaltar que a progressividade é tecnicamente viável na tributação incidente sobre a renda e na tributação incidente sobre o patrimônio. Assim, podem ser progressivos os impostos como IR, ITR, IPVA, ITCMD, e IPTU. Já na tributação do consumo a progressividade não é possível de ser feita. Contudo, a taxação mais onerosa dos mais abastados pode ser atingida por meio da técnica da seletividade, que consiste em aplicar alíquotas mais elevadas a produtos supérfluos, tais como perfumes e bebidas alcoólicas, e alíquotas menores a produtos essenciais, como ao alimentos da cesta básica.

Ora, analisar a questão da progressividade em cada tributo presente na legislação brasileira demandaria um trabalho científico muito extenso, incompatível com um único artigo. Portanto, o presente trabalho concentrar-se-á na progressividade como uma ideia ou princípio geral da tributação, bem como na progressividade da tributação da renda. Questões práticas como a constitucionalidade da progressividade no IPTU ou no ITCMD não fazem parte do escopo desse estudo.

Restando claros a atualidade e a relevância do tema, na Seção 2 do trabalho será tratado da progressividade no direito brasileiro. Mais especificamente, o Item 2.1 contempla a progressividade conforme esta aparece na Constituição Federal e na legislação, ao passo que o Item 2.2 apresenta as considerações da doutrina brasileira sobre a progressividade, considerações estas, em geral, bastante elogiosas. O Item 2.3 é reservado à análise de uma importante decisão do STF que guarda relação com os limites da progressividade toleráveis no Brasil. Em seguida, a crítica liberal à progressividade será objeto da Seção 3 do artigo, onde se dará destaque para as lições de Friedrich Von Hayek (1983). Na Seção 4 serão apresentadas as observações da doutrina liberal sobre a tributação proporcional, sobretudo as considerações de Milton Friedman (1988) a respeito do tema. A Seção 5 do presente trabalho, por sua vez, é dedicada a discutir a compatibilidade das disposições da Constituição Federal sobre redistribuição com a teoria liberais da tributação proporcional. Por fim, na Seção 6 são apresentadas as considerações finais.

## 2. A PROGRESSIVIDADE NO DIREITO BRASILEIRO

### 2.1 A progressividade na Constituição Federal e na legislação

A Constituição Federal de 1988 determina em seu Art. 145, § 1º, que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Tal norma prevê o chamado princípio da capacidade contributiva.

Mais adiante, o Art. 153 prescreve que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, o Imposto de Renda, que compete à União, “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei”. Como se pode observar, a carta política elegeu a progressividade como obrigatória no Imposto de Renda.

Registre-se ainda que a Constituição Federal ainda prevê a progressividade como obrigatória no ITR (Art. 153) e facultativa no IPTU (Art. 156). No caso do ITR trata-se de uma progressividade extrafiscal, destinada desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. No caso do IPTU, trata-se de progressividade fiscal, por meio da aplicação de alíquotas progressivas em razão do valor do imóvel, ou extrafiscal, nos termos da Lei 10.257/01 (Estatuto da Cidade), destinada a estabelecer normas de ordem pública e interesse social para regular o uso da propriedade urbana em prol do bem coletivo. No que se refere a outros tributos e aos demais impostos, ressalte-se, a Carta magna nada afirma sobre sua cobrança por intermédio de alíquotas progressivas. Conforme já se disse, o presente trabalho não se adensará na pesquisa da progressividade nos tributos acima.

Retornando à progressividade na tributação da renda, o Imposto de Renda (pessoa física) brasileiro, seguindo os ditames constitucionais, está estruturado progressivamente por meio de quatro alíquotas, sendo que os rendimentos que alcancem até R\$ 1.787,77 são isentos de qualquer pagamento. A primeira de alíquota a incidir é de 7,5% de tributação sobre os rendimentos entre R\$ 1.787,78 e R\$ 2.679,29. A segunda alíquota é de 15%, incidindo sobre a faixa de rendas que vai de R\$ 2.679,30 até R\$ 3.572,43. A terceira alíquota é de 22,5%, e incide sobre as rendas compreendidas entre R\$ 3.572,44 até 4.463,81. A quarta e última alíquota é de 27,5%, que incide sobre todas as rendas superiores a R\$ 4.463,81 (BRASIL, 2015).

Cabe destacar, que o Art. 43 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/966, afirma que o Imposto de Renda tem como fato gerador (i) a aquisição de renda, entendida como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ou (ii) a aquisição de proventos de qualquer natureza, que seriam os demais acréscimos patrimoniais. Afirma ainda que a “denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção” pouco importam para efeito de incidência do imposto.

Da leitura do CTN pode-se concluir que o Imposto de Renda deveria atingir a todos os que percebem qualquer tipo de rendimento, sem distinção. Tal ideia é o que se chama de princípio da generalidade, também contemplado na Constituição Federal (Art. 153). Todavia, a ideia de que todos pagam o Imposto de Renda da mesma forma não passa de um mito, vez que a legislação permite que diversos tipos de rendimentos permaneçam isentos do pagamento do referido tributo. Observe-se dois importantes exemplos de rendimentos livres de pagamento de Imposto de Renda pessoa física: (i) os rendimento “resultantes lucros ou dividendos [...] pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado” (Art. 10 da Lei nº 9.249/95); (ii) os valores pagos ao titular ou a sócio da microempresa ou empresa de pequeno porte, que optarem pelo SIMPLES (Art. 24 da Lei nº 9.317/96).

Será demonstrado adiante, por meio da teoria de Friedman (1988), que regras bem-intencionadas como aquelas acima descritas, que retiram certos rendimentos da base de incidência do IR, resultam em consequências bastante indesejadas para o sistema tributário, no que se refere à distribuição da carga tributária entre as diferentes classes sociais. Em outros termos, será explicado tais regras implicam em grave quebra do princípio da igualdade tributária.

Importante registrar, também, que a legislação, especialmente a Lei nº 9.250/95, prevê que o contribuinte pode deduzir diversas despesas da base de cálculo do Imposto de Renda, tais como os valores gastos com (i) o pagamento de pensão alimentícia, (ii) os valores gastos com despesas médicas, (iii) os valores gastos com despesas com educação, até certo limite, e há ainda (iv) as deduções por dependentes. Mais uma vez, tratam-se de disposições legais bem-intencionadas, mas que apresentam consequências imprevistas pelo legislador e ignoradas por grande parte do meio jurídico. As consequências das referidas deduções também serão abordadas em momento oportuno.

## 2.2 A progressividade na doutrina brasileira

Como já se disse, em linhas gerais, no que se refere a progressividade a doutrina brasileira pode ser dividida entre os que pouco falam do fenômeno, limitando-se normalmente a descreve-la de forma técnica, e seus entusiastas, dos quais o mais famoso é Carrazza (2011). Praticamente nenhuma menção é feita a seus efeitos negativos, mesmo em artigos dedicados ao estudo do tema. Isto implica dizer que a grande maioria dos juristas brasileiros que escreve sobre a progressividade o fazem para elogiá-la.

Registre-se, contudo, que nem todos são cegos ao malefícios da progressividade. Maurin Falcão (2008) possui excelente artigo intitulado “O Mito da Progressividade”, em que tanto evidencia seus pontos negativos como também o fato de a progressividade estar sendo abandonada pelos países desenvolvidos, em detrimento do pragmatismo e da manutenção da competitividade das economias.

Conforme já se disse, é com indiferença que muitos autores tratam do tema progressividade. Tome-se de exemplo Luciano Amaro (2011, p. 165), que tão somente comenta que parte da doutrina questiona a constitucionalidade de impostos fixos, aqueles guiados pela proporcionalidade, e também afirma que “a progressividade não é uma decorrência necessária da capacidade contributiva, mas sim um refinamento desse postulado”. O mesmo pode ser observado em diversas outras obras, que, quando muito, descrevem a progressividade como técnica, sem juízo de valor.

Na obra de Humberto Ávila (2010) já é possível encontrar certas considerações mais avançadas sobre a progressividade, ainda que não se mencione qualquer aspecto negativo. De início, o autor lembra que existe discussão doutrinária quanto à progressividade ser ou não uma decorrência lógica da capacidade contributiva. Trata-se de discussão relevante, visto que a Constituição Federal prescreve que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” (Art. 145, § 1º). Assim, prossegue relatando que parte da doutrina entende que a progressividade deveria ser aplicada a todos os impostos por decorrer diretamente da capacidade contributiva. Essa é justamente a posição de Carrazza (2011), que será logo será tratada em detalhes.

Todavia, Ávila (2010, p. 392) posiciona-se junto aos que entendem da seguinte forma:

Do princípio da capacidade contributiva não decorre o dever de aumentar a alíquota média por causa do aumento da base de cálculo. O princípio da capacidade contributiva exige tão-só que os sujeitos passivos que possuem maior capacidade econômica, quando isso for constitucionalmente relevante para o tributo que se aplica, deverão pagar mais tributos.

Nesse sentido, Ávila (2010) invoca a autoridade de Klaus Tipke para afirmar que a Constituição Federal não impõe por meio da capacidade contributiva a adoção da progressividade em todos os tributos. Isto é, sustenta que a progressividade seria permitida, pois plenamente compatível com a capacidade contributiva, mas uma não obrigaria à adoção da outra. A ideia de capacidade contributiva, levaria, na verdade, à tributação proporcional. Assim, a progressividade seria decorrência das normas constitucionais redistributivas, como as que prescrevem a solidariedade social e a redução das desigualdades regionais. A utilização

da tributação progressiva para fins atender à capacidade contributiva seria somente uma questão de tradição do direito brasileiro.

De fato, há muito se discute, em todo o mundo, se a máxima da capacidade contributiva levaria à tributação proporcional ou à tributação progressiva. Registre-se a posição de Becker (2002), para quem “capacidade contributiva não passa de uma expressão ambígua, uma “recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos” completamente incapaz de determinar a proporção de tributação que deve ser paga por cada contribuinte.

Cumpra agora iniciar a análise dos posicionamentos que são claramente favoráveis ao ideal da progressividade. Leonetti (2002, p. 261-262) começa seus elogios à progressividade dizendo que esta seria “um refinamento da capacidade contributiva”, que “cumpra importante papel no auxílio à melhoria da distribuição da renda”. O valor reduzido na tributação dos mais pobres seria “um verdadeiro acréscimo nos rendimentos do contribuinte”, pago pelos mais abastados. Neste sentido, a progressividade se prestaria a “garantir condições mínimas de vida aos contribuintes de baixo poder aquisitivo”, desempenhando, portanto, “um importantíssimo papel na caracterização do IRPF como instrumento de Justiça Social”.

O posicionamento de Carrazza (2011, p. 97) é no mesmo sentido, também carregado entusiasmados elogios às virtudes da progressividade. Na verdade, pode-se dizer que este último seria o maior defensor do instituto no direito brasileiro. A título de exemplo, o autor afirma que a progressividade seria “o melhor meio de se afastarem, no campo dos impostos, as injustiças tributárias, vedadas pela Carta Magna, único meio de “atingir-se a igualdade tributária”.

Carrazza (2011) sustenta que, em princípio, todos os impostos deveriam ser progressivos, porque seria somente por meio da progressividade que os mesmos conseguem satisfazer o princípio da capacidade contributiva, que “intimamente ligado ao princípio da igualdade é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada Justiça Fiscal”. A Constituição Federal, ao exigir em seu Art. 153 a progressividade para o Imposto de Renda, não colocaria qualquer óbice a sua aplicação aos demais impostos. Apenas IPI e ICMS deveriam ficar de fora por serem tecnicamente incompatíveis (CARRAZZA, 2011, p. 96).

Becker (2002, p. 499-450) concorda com esse último posicionamento, pois, ao tratar do alcance da eficácia jurídica da progressividade, afirma - sem ressalvas - que “o legislador ordinário está juridicamente obrigado, com relação a uma determinada hipótese de incidência

de tributo, a variar a alíquota e o ritmo de sua progressividade segundo a maior ou menor riqueza presumível do contribuinte”.

Seguindo em seu raciocínio, Carrazza (2011, p. 98) ataca severamente a tributação proporcional, ao afirmar que haveria um conflito flagrante entre esta e o princípio da capacidade contributiva. O autor vai ainda mais longe ao sustentar que, em virtude de agravarem os problemas sociais existentes por tratar igualmente os desiguais, “salvo as exceções que a própria Lei Maior alberga, os impostos com alíquota fixa são inconstitucionais, por ofensa ao princípio da capacidade contributiva”.

No que se refere às alíquotas do Imposto de Renda, Carrazza (2011, p. 129) defende que “o sistema poderia e deveria ser aperfeiçoado, aumentando-se o número de alíquotas do IR-Pessoa Física. Afinal, não devemos perder de vista que em alguns países as alíquotas desse imposto oscilam entre 5% e 55%”. Não haveria assim, segundo o autor, nenhum problema em cobrar uma alíquota de 55%, porque “na verdade, só acaba alcançando alguns poucos contribuintes, megamilionários”. A tributação da classe média poderia então ser reduzida à casa dos 10%. Com sua alíquota máxima de 27,5%, o sistema brasileiro somente garantiria uma progressividade parcial.

Ressalte-se que outros autores também se ressentem bastante da atual estrutura de alíquotas, por conta da mesma ser pouco progressiva. Leonetti (2002, p. 259) recorda que até o ano de 1988 o IRPF possuía suas alíquotas progressivas graduadas entre 3% a 55% da renda do contribuinte. Segundo o autor, “podia-se então afirmar que o imposto, àquela época, era efetivamente informado pelo critério da progressividade”. No mesmo sentido advoga Marcelo Guerra Martins (2009, p. 322), para quem na atual estrutura agrupou contribuintes com realidades financeiras bastante diferentes, o que “colocou em risco o valor da igualdade na medida em que a progressividade do imposto, que poderia conferir uma maior coincidência no sacrifício fiscal dos contribuintes, restou extremamente limitada”, diminuindo assim, de forma perversa, “o potencial do Imposto de Renda de contribuir para a diminuição das desigualdades sócias”.

Para encerrar as considerações sobre Carrazza (2011, p. 129), cabe destacar que o mesmo entende que as “parcelas a deduzir” do Imposto de Renda seriam bastante adequadas para atender o princípio da progressividade. Mais que isso, “haveria necessidade, também, de aumentar as parcelas a deduzir”. Mais uma vez, Leonetti (2002, p. 171) acompanha suas ideais ao tratar do sistema de deduções do Imposto de Renda americano, da seguinte forma:

A dedutibilidade de algumas dessas despesas inquestionavelmente produz reflexos de natureza social, ou seja, colabora no sentido de melhorar as condições de vida dos contribuintes e de suas famílias de modo geral e até, como nos casos das

contribuições caritativas, das pessoas hipossuficientes, ainda que não haja consenso quanto à sua real natureza [...].

Cumprir registrar que em certos artigos sobre a progressividade até se faz referência a trabalhos estrangeiros que criticam sua utilização, no entanto, faz-se de forma bastante breve, e, ademais, sem se convencer dos relatados malefícios. À título de exemplo, confira-se a doutrina de Octaviano Padovese de Arruda (2013, p. 5), que destaca o caráter redistributivo da progressividade nos seguintes termos:

O objetivo de se aplicar a progressividade nos tributos, além de consagrar a solidariedade é promover a igualdade em duas vias: por meio da distribuição, ou seja, da destinação que o dinheiro arrecadado com os impostos receberão e mediante a justificativa de provocar a distribuição das alíquotas de um determinado imposto de forma a respeitar as condições sociais de cada sujeito. Essa última situação não é a mais simples, pois diversos critérios podem ser empregados para discriminar as alíquotas e nem sempre tais bases estarão de acordo com a igualdade.

Por outro lado, uma posição intermediária pode ser encontrada em trabalho de Ricardo Pires Calciolari (2007, p. 87), para quem a proporcionalidade não bastaria para alcançar as finalidades redistributivas da Constituição Federal, mas também “a mera progressividade não significa a adoção de justiça distributiva”. Ressalta o autor que além de requerer alterações no gasto público “a justiça distributiva só poderá ser alcançada com a correta apreciação da base de cálculo, dos incentivos e das deduções, não somente com a alíquota”. É possível perceber, portanto, que o autor não deposita uma fé cega na progressividade, mas ainda assim a observa como um dos grandes mecanismos para se alcançar a “justiça fiscal”.

### 2.3 A jurisprudência do STF sobre o limite da progressividade

Cumprir ressaltar, em primeiro lugar, que não se encontrou registros de importantes decisões sobre a progressividade no Imposto de Renda, principal enfoque do presente artigo, na jurisprudência do STF. A grande maioria das decisões sobre progressividade na corte referem-se à aplicação da progressividade a determinados tributos, como o IPTU, o que foge do escopo do presente trabalho.

No entanto, cumprir registrar importante entendimento do STF sobre a progressividade nas contribuições sociais previdenciárias. A Lei nº 9.783/99, que determina a aplicação de alíquotas progressivas para a contribuição previdenciária dos servidores públicos federais em atividade, fora declarada inconstitucional na ADI nº 2.010/DF–MC, que teve como Relator o Ministro Celso de Mello. Na decisão, STF considerou que na instituição das

referidas alíquotas progressivas haveria tributação com efeito de confisco, vedada pelo Art. 150, IV, da Constituição Federal.

O efeito de confisco estaria caracterizado porque somando-se a referida contribuição - que tem a clara natureza de tributação adicional a renda - ao Imposto de Renda, então, a União abocanharia sozinha entre 31% e 41% da renda dos contribuintes. Observe-se o seguinte trecho da decisão:

CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL - SERVIDORES EM ATIVIDADE - ESTRUTURA PROGRESSIVA DAS ALÍQUOTAS: A PROGRESSIVIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA SUPÕE EXPRESSA AUTORIZAÇÃO CONSTITUCIONAL. RELEVU JURÍDICO DA TESE. [...] A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte (BRASIL, 1999).

Dá análise do julgado acima, pode-se inferir que ao considerar que caracteriza efeito confiscatório a incidência de uma tributação direta da renda na ordem de 41%, por meio da combinação ente contribuição previdenciária progressiva e Imposto de Renda Progressivo, o Supremo Tribunal Federal dá a entender que não toleraria a imposição de alíquota progressiva de Imposto de Renda na casa dos 55%, como sugerido por Carrazza (2011). Isto é, há uma sugestão na referida decisão de que a corte interpretaria uma elevada progressividade como inconstitucional, por caracterizar tributação com efeito de confisco.

### 3. A CONTESTAÇÃO LIBERAL DA PROGRESSIVIDADE

Como já se disse, apesar de o direito brasileiro, em geral, ignorar os efeitos negativos da progressividade, sempre que se fala em reforma tributária o tema é bastante debatido no cenário internacional.

Por certo, em virtude de ter sido vista como mãos que natural durante grande parte do Século XX, o uso de elevada progressividade como meio para se alcançar uma “justa” redistribuição da renda e da riqueza ainda possui, em todo o mundo, muitos defensores. Piketti (2014), como já se disse, é um grande defensor da progressividade, e entende que a mesma é fundamental para a redução das desigualdades, e também para a manutenção do Estado do bem-estar social. O grande papel da progressividade seria reduzir o caráter



regressivos dos sistemas tributários, beneficiando sobretudo os menos qualificados, que são os mais atingidos pelos efeitos da globalização. Murphy e Nagel (2005), por sua vez, não exaltam o imposto progressivo como o único caminho para a justiça tributária, mas o aceitam como uma solução mais que válida.

Por outro lado, os liberais sustentaram enfaticamente, desde o início, que a progressividade é uma medida extremamente injusta, um evidente erro. Para Hayek (1983), o caráter de injusto da progressividade advém, em primeiro lugar, de uma flagrante quebra da igualdade de tratamento perante a lei. O imposto progressivo fere a igualdade porque implica em tributação bastante mais severa aos mais bem sucedidos da sociedade, tão somente por estes terem se destacado. Isto é, num sistema pautado pela elevada progressividade, dois trabalhadores realizam o mesmo esforço, mas o mais eficiente e bem avaliado pelo mercado termina por perder grande parte de seu rendimento para a tributação, enquanto o menos talentoso ou menos dedicado é premiado. Nesse sentido, Hayek (1983, p. 384) afirma que “a taxação progressiva necessariamente viola o que talvez seja o único princípio de justiça econômica universalmente reconhecido, o princípio de remuneração igual para trabalho igual”.

Afirma-se também que o achatamento das rendas mais altas provocado por abusivas alíquotas progressivas - que já superaram a casa dos 90% em países como os Estados Unidos e Grã-Bretanha - implica em desincentivo para o trabalho, para a inovação, para a dedicação do indivíduo, e para a acumulação nova de capital. Sem dúvidas, tanto o trabalhador como o capitalista alteram seus comportamentos, diminuindo suas atividades produtivas em função da progressividade, causando assim acentuada retração da economia (HAYEK, 1983).

Ademais, como a progressividade tributa a aquisição de renda nova e não a riqueza já existente, termina por gerar o indesejado efeito de impedir a ascensão de novos indivíduos às camadas mais altas, e também a ascensão de novas empresas, favorecendo assim os que já detém o poder econômico. Isso acontece porque a acumulação de riqueza nova depende principalmente de altos lucros auferidos por meio de investimentos de capital em atividades de risco. Todavia, a assunção de riscos empresariais é desestimulada pela forte progressividade. Ora, se o ganho obtido pelo risco é tolhido pela tributação progressiva, o capitalista então tende a investir em negócios mais estáveis e, portanto, menos lucrativos (FRIEDMAN, 1988, p. 155).

Outra grande crítica liberal à progressividade reside na falta de resposta para a seguinte pergunta: qual o limite para a tributação progressiva? Os liberais alertam para o fato de que todos os autores que defendem a progressividade não apontam absolutamente nenhum

limite teórico para a mesma. A teoria da progressividade pode justificar qualquer alíquota (HAYEK, 1983). De fato, as primeiras alíquotas progressivas eram bastante modestas, na casa dos 5% a 7%, mas com o passar do tempo, ante a inexistência de qualquer critério científico para definir a máxima alíquota, a tributação da renda pessoal chegou à casa dos 90%, nos Estados Unidos e na Grã-Bretanha (PIKETTI, 2014), por mais absurdo que esse último valor possa parecer a um leitor brasileiro. De fato, se a terra da liberdade e do capitalismo já teve alíquotas tão altas, então, toda democracia encontra-se em risco de sofrer com a progressividade confiscatória.

No que se refere à relação entre progressividade e democracia, Piketti (2014, p. 492) sustenta que não haveria qualquer incompatibilidade, vez que

O imposto progressivo constitui sempre um método mais ou menos liberal para se reduzir as desigualdades, pois respeita a livre concorrência e a propriedade privada enquanto modifica os incentivos privados, às vezes radicalmente, mas sempre de modo previsível e contínuo, segundo regras fixadas com antecedência e debatidas de maneira democrática, no contexto de um Estado de direito. O imposto progressivo exprime de certa forma um compromisso ideal entre justiça social e liberdade individual.

Todavia, os liberais entendem que a tributação progressiva envolve sempre uma discriminatória redistribuição da riqueza feita por uma autoridade central, uma verdadeira arbitrariedade praticada contra a minoria, contrária, portanto, à própria ideia de democracia. Em outros termos, haveria novamente afronta à igualdade, princípio basilar da democracia, visto que “não se podem justificar em termos de justiça princípios que permitam que a maioria imponha uma carga fiscal discriminatória à minoria” (HAYEK, 1983, p. 391).

Quanto à eficiência arrecadatória, Friedman (1988, p. 154) ressalta que a tributação progressiva apresenta, na verdade, baixo potencial para a geração de receitas. Isso ocorrer porque, em realidade, a elevadíssima tributação da renda verificada no apogeu da progressividade nunca alcançou a todos os contribuintes, pois os membros mais ricos da sociedade passaram a recorrer ao que hoje se chama de planejamento tributário.

O planejamento tributário consiste na utilização de uma série de medidas de fuga da tributação por meio de brechas ou lacunas na lei, isto é, são medidas legais que se prestam a tornar as rendas tributáveis menores que as rendas verdadeiras. Cite-se como dois exemplos de planejamento a conversão de renda em lucro de capital e os procedimentos de pagamento por meios indiretos. Ora, como os trabalhadores assalariados e outros profissionais não podiam se socorrer dos artifícios de evasão lícita acima descritos, as elevadíssimas alíquotas progressivas representaram um modelo em que imperava a desigualdade e a injustiça.

De fato, mesmo em 1944 quando no auge da progressividade a mais alta alíquota chegou a 94% o sistema tributário dos Estados Unidos se mostrava extremamente ineficiente, isto é, ainda que contando com uma abusiva progressividade sua principal característica era uma baixíssima produção de receita. Na realidade, os EUA nunca chegaram a arrecadar mais de 10% de seu PIB com a tributação da renda, justamente por conta da existência de centenas de exceções tributárias, ou seja, de centenas de oportunidades para os contribuintes mais ricos escaparem da tributação. A progressividade da tributação da renda não garante de forma alguma que os mais ricos paguem proporcionalmente mais impostos (STEINMO, 1993, p 39).

Observe-se o que diz Piketti (2014, p. 492) sobre a eficiência arrecadatória da elevada progressividade, que é por ele defendida:

Quando taxamos uma fatia de rendas ou heranças a um valor da ordem de 70-80%, fica bem evidente que o objetivo principal não é elevar as receitas fiscais (e, na realidade, essas fatias nunca geram muita coisa). No fim das contas, trata-se de acabar com esse tipo de renda ou de patrimônio, julgados pelo legislador como socialmente excessivos e estéreis para a economia, ou no mínimo de tornar muito custoso mantê-lo em tal nível a fim de desencorajar fortemente sua perpetuação.

Sem dúvidas, a citação acima diz tudo o que precisa ser dito para demonstrar a inutilidade da elevada progressividade. Se as superalíquotas não apresentam, na verdade, nenhum potencial de arrecadação, então, sua aplicação não traz benefício algum para a sociedade. Os malefícios descritos pelo liberalismo, por outro lado, certamente virão.

#### 4. A TRIBUTAÇÃO PROPORCIONAL DA RENDA

Ante todas consequências negativas da progressividade, os teóricos do liberalismo propõe a adoção da tributação proporcional da renda. Trata-se de uma excelente ideia, que vem desde Adam Smith (1996, p. 282), que demonstrou grande preocupação com a equidade na tributação, ao afirmar que “os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado”.

Milton Friedman (1988, p. 156), por sua vez, sugere a substituição das alíquotas progressivas por uma alíquota uniforme, na casa dos 23,5%, sobre toda e qualquer renda que ultrapasse o limite de isenção. Segundo o autor, sua proposta de tributação proporcional poderia arrecadar tanto quanto se obtém com elevadas alíquotas progressivas, ao tempo em que tem transparência e igualdade no sistema. Mitchell e Simons (2003), autores liberais da Escola do *Public Choice*, também apoiam as proposições de Friedman.

Há de se ressaltar, contudo, que tal alíquota uniforme deveria ser aplicada sobre tudo que verdadeiramente se mostre como renda, incluindo aí as mais diversas formas de distribuição de lucros e dividendos. Isto é, os valores que as pessoas jurídicas distribuem a seus sócios devem ser tributados como o que são de verdade, que é renda da pessoa física do sócio, e não mais como renda da pessoa jurídica. Dessa forma encerrar-se-ia o quadro de desigualdade onde os mais ricos podem se socorrer dos artifícios legais do planejamento tributário, e todos pagariam de fato a mesma alíquota (FRIEDMAN, 1988, p. 156).

Nesse último ponto encontrou-se concordância no direito brasileiro. Marcelo Guerra Martins (2009) ressaltava que a já mencionada isenção do Art. 10 da Lei 9.249/95, que exclui da base de cálculo do Imposto de Renda os rendimentos recebidos a título de juros ou dividendos de pessoa jurídica, termina por afastar a pessoalidade do tributo. A justificativa da referida norma de isenção é que o ônus financeiro já é suportado pela empresa, por meio do pagamento do Imposto de Renda pessoa jurídica. Contudo, ressaltava o autor, sabe-se que as empresas podem repassar o ônus fiscal (ou parcela desse ônus) ao consumidor final através de uma elevação nos preços. Em outros termos, sabe-se que o tributo deveria ser suportado pelo sócio ou acionista da empresa, mas, na verdade, termina sendo repassado, ao menos em parte, ao consumidor final.

Ademais, a adoção da tributação proporcional conforme proposto por Friedman (1988) requer uma drástica redução das parcelas a deduzir do Imposto de Renda, pois ao invés de trazer justiça as deduções trazem sérias distorções ao sistema, pois os contribuintes que deveriam pagar o mesmo terminam sendo tributados de forma bem diversa. Somente se permitiria a dedução de despesas fundamentais para a obtenção da renda, como por exemplo a compra de instrumentos e insumos de trabalho. Mais uma vez a teoria liberal choca-se com o pensamento predominante no direito brasileiro, que somente enxerga benefícios nas parcelas a deduzir.

## 5. CONSIDERAÇÕES SOBRE A REDISTRIBUIÇÃO

Sem qualquer sombra de dúvidas, um dos principais ideais da Constituição Federal de 1988 é a redução das desigualdades sociais por meio da redistribuição da riqueza dentro da sociedade brasileira. Logo em seu art. 3º a Carta Magna define como objetivos fundamentais da república construir uma sociedade que, além de ser livre, justa e solidária, seja capaz de “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”.

Acontece que a doutrina liberal, grande responsável pela crítica à progressividade, enxerga o ideal da redistribuição com um olhar bastante diferente. Hayek (1983), por exemplo, entende que redistribuição e liberdade são ideias terminantemente conflitantes, isso porque em toda redistribuição há de existir uma autoridade central responsável pelo planejamento e pela atribuição discricionária dos bens materiais a que cada um tem direito. Assim, toda redistribuição implicaria num ato de discriminação.

Ademais, sustenta a teoria liberal que a desigualdade material possui uma importantíssima função para a manutenção do bem-estar social. No sistema capitalista, os indivíduos sabem que se trabalharem com mais dedicação e vierem a produzir mais, então, poderão conseguir melhores salários e adquirir mais propriedade, isto é, obterão mais riqueza. Assim, a manutenção da propriedade privada se mostra como fundamental para geração de riqueza, trata-se do incentivo ao trabalho e à produtividade que move as economias capitalistas mais desenvolvidas e que proporciona o incremento no bem-estar aos trabalhadores. No capitalismo, é pelo aumento da economia como um todo que se aumenta o que cada trabalhador pode ter (MISES, 1987).

Por outro lado, medidas de equalização coercitiva tiram o incentivo à produtividade capaz de gerar o bem-estar econômico. Nesse sentido, o liberal não vê a acumulação de riqueza no sistema capitalista como algo imoral, pelo contrário, a enxerga como algo capaz de beneficiar toda a sociedade por meio do estímulo à cooperação voluntária e ao trabalho (MISES, 1987).

Há de se destacar ainda que a desigualdade material oferece outras valiosas contribuições à sociedade democrática, na medida em que (i) favorece a desconcentração do poder político e também o financiamento de novas ideias políticas, (ii) permite o investimento em tecnologia e inovação científica, e (iii) possibilita uma distribuição imparcial da riqueza, sem favoritismos e perseguições (FRIEDMAN, 1988).

Ora, se é certo que a Constituição Federal fora desenhada de forma a favorecer a redistribuição e a redução das desigualdades sociais, existe alguma forma de conciliar seus princípios com a doutrina liberal sobre a tributação progressiva? A resposta não pode ser outra se não sim. É perfeitamente possível equalizar os objetivos da carta magna com as prescrições liberais.

Em primeiro lugar, incorre em grave erro quem acredita que os liberais não se importam com o bem-estar dos mais pobres. Acontece que eles não acreditam em fórmulas mágicas: ao invés de depositarem fé na inteligência de uma autoridade planejadora, os liberais creem que a melhor forma de ajudar os mais pobres e favorecer o bem-estar dos trabalhadores

é por meio do fortalecimento da liberdade econômica e da cooperação voluntária, isto é, através do livre mercado. Afinal, “quanto mais capitalista é um país, tanto menor a fração da renda paga pelo que se considera geralmente como capital, e tanto maior a fração paga por serviços humanos” (FRIEDMAN, 1988, p. 151).

Em segundo lugar, é perfeitamente possível realizar a redistribuição da riqueza num sistema de alíquotas proporcionais. Ora, se é “por meio do orçamento o Estado realiza as necessidades públicas, que é a justificação da sua existência” (IVO, 2001), então, basta que o Estado gaste o que for arrecadado por meio da tributação proporcional com ações que favoreçam o desenvolvimento socioeconômico dos mais pobres. Tal atitude certamente favorece os ideais de solidariedade da Constituição Federal ao mesmo tempo em que preserva a possibilidade das pessoas auferirem rendas mais elevadas, estimulando assim a mobilidade social e o desenvolvimento do país (HAYEK, 1983, p. 373). Ademais, para o liberalismo o gasto público redistributivo deve enfrentar a origem da desigualdade social, isto é, deve criar meios para que as pessoas deixem efetivamente de ser necessitadas. Nesse sentido, “a extensão e ampliação das oportunidades educacionais é um dos fatores mais importantes para a redução da desigualdade” (FRIEDMAN, 1988, p. 157).

A estratégia historicamente adotada pelos países escandinavos - Suécia, Dinamarca, Noruega e Finlândia - os quatro países de maior sucesso socioeconômico da social-democracia, pode facilmente confirmar a veracidade do último argumento. Ao contrário do que se passa no imaginário popular, tais Estados não possuem sistemas tributários progressivos, mas sim sistemas onde impera a tributação proporcional. Ao mesmo tempo opera-se redistribuição em larga escala por meio de programas de bem-estar que entregam educação, e saúde gratuitos e de excelente qualidade, bem como moradia, infraestrutura e outros serviços para toda a população. A síntese da ideia é a seguinte: a tributação é proporcional e os excelentes serviços públicos são universalistas, isto é, todos pagam o mesmo e recebem o mesmo. Como a fatia de serviços que cada um recebe é bem generosa, muita redistribuição é feita por meio desse esquema. Ressalte-se, contudo, que, diferente do que se prescreve no liberalismo, nos países escandinavos a tributação é bastante elevada, na casa dos 45% a 48% do PIB. Todos entregam ao fisco uma parcela da renda bastante similar, mas é uma parcela alta (ROTHSTEIN; STEINMO, 2013). Certamente o *modus operandi* nórdico não se ajusta completamente às prescrições do liberalismo, mas serve para demonstrar que um sistema de tributação proporcional, conforme proposto por Friedman (1988), não é de modo algum incompatível com os ideais da Constituição Federal.

Murphy e Nagel (2005) reforçam o argumento ao lembrar que diversas análises de tributação ótima apontam que o esquema de tributação da renda mais adequado para a geração de bem-estar envolve (i) a adoção de uma elevada renda mínima universal, combinado com (ii) um sistema de alíquotas tributárias uniformes ou até decrescentes. Segundo os modelos, a referida renda mínima deve ser isenta de tributação direta, e também deve haver distribuição de imposto negativo, pagamentos diretos em dinheiro a quem percebesse menos que o valor fixado. Para mais uma surpresa dos críticos do liberalismo, cabe lembrar que Milton Friedman (1988) fora o criador da ideia do imposto negativo que garante renda mínima aos mais necessitados.

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho tratou da progressividade no direito brasileiro, enfatizando a progressividade na tributação da renda e também a progressividade como ideia ou princípio. O mais interessante foi constatar que a doutrina se divide entre os que ignoram qualquer efeito negativo da progressividade e os que, como Carrazza (2011) e Leonetti (2002), depositam imensa fé no instituto. Em seguida, apresentou-se a crítica liberal à progressividade. Os liberais consideram a progressividade uma arbitrariedade, uma afronta à igualdade, capaz de desestimular o trabalho e causar severos danos à economia, ao tempo em que quase nada acrescenta às receitas estatais. No lugar de progressividade, propõe a utilização da tributação proporcional. Sem dúvidas, a razão encontra-se com os liberais, visto que suas considerações foram edificadas sobre sólida teoria econômica.

Ante tudo o que fora exposto, que diagnóstico pode-se fazer sobre o sistema brasileiro de tributação progressiva da renda? Em primeiro lugar, há que se considerar que Carrazza (2011, p. 127) está correto no ponto em que afirma que “a lei poderá regular o modo pelo qual se dará a progressividade no IR, mas não poderá anular esta exigência constitucional”. Ou seja, gostemos ou não, alguma progressividade precisa existir na tributação da renda no Brasil, ante a clara imposição constitucional. Em segundo lugar, ao invés de representar qualquer problema, a existência de uma progressividade bastante moderada – como ocorrer na atual estrutura de alíquotas - é benéfica ao sistema tributário e à sociedade. Mesmo Hayek (1983, p. 391) reconhece que “certa progressividade dos impostos sobre a renda pessoal pode talvez justificar-se como meio de contrabalançar os efeitos da taxa indireta”. Isto implica dizer que uma progressividade suavizada faz com que a carga tributária tenha uma distribuição geral equilibrada, ou seja, proporcional.

Assim, é possível afirmar que não existe grande problema com a estrutura de alíquotas progressivas do Imposto de Renda brasileiro, visto que uma alíquota máxima de 27,5% não pode ser considerada tão alta segundo os padrões internacionais, nem contraria a teoria liberal. Resta claro, portanto, que a ideia de alteração na estrutura de alíquotas do IR, aumentando-se a alíquota máxima para algo em torno de 55%, como sugerido por diversos autores brasileiros, mostra-se completamente equivocada. Um alíquota nesse patamar (i) não lograriam o menor êxito em realizar a proposta redistribuição, (ii) implicaria em consequências negativas como o desestímulo ao trabalho e à inovação, e (iii) seria uma grande afronta à igualdade, porquanto os mais ricos não seriam de modo algum atingidos pela medida.

De fato, a ideia presente na Constituição Federal é utilizar o sistema tributário como mecanismo de redistribuição, contudo, o incremento da progressividade não é uma alternativa capaz de satisfazer esse comando. Por outro lado, não se pode admitir que a distribuição da carga tributária seja regressiva, como ocorre atualmente. Então, o sistema deve ser reformulado de forma a ficar com uma distribuição proporcional do ônus fiscal, ou uma distribuição moderadamente progressiva. Para tanto, por certo, é preciso reduzir a carga fiscal incidente sobre o consumo, bem como uma reforma no Imposto de Renda.

Repita-se que a reforma no Imposto de Renda não deve buscar mais progressividade. O que deve ocorrer é uma mudança na estrutura de incidência, com uma sensível ampliação do conceito de renda tributável, fazendo com que o tributo seja efetivamente exigido de toda a sociedade, como proposto por Friedman (1988). Assim, à título de exemplo, é fundamental que sejam inseridas na base de incidência do Imposto de Renda (i) os rendimentos auferidas por meio de distribuição de lucros e dividendos, que se encontram isentas do tributo por força do Art. 10 da Lei nº 9.249/95, bem como (ii) as rendas auferidas por titular ou sócio da microempresa ou empresa de pequeno porte optantes pelo SIMPLES, que hoje encontram-se isentas por conta do Art. 24 da Lei nº 9.317/96. Como já se disse, tais isenções parecem bem-intencionadas e destinadas a atender o interesse público, no entanto, provocam graves distorções na distribuição da carga tributária, tornando-a mais regressiva. Ressalte-se que outro ponto que merece reforma é a quantidade de deduções do Imposto de Renda. As deduções devem ser reduzidas porquanto provocarem as mesmas distorções na distribuição equitativa da carga fiscal.

Por fim, cabe destacar que um sistema de tributação proporcional ou moderadamente progressivo pode ser extremamente redistributivo, basta que o Estado gaste seus recursos em serviços públicos universais e de excelente qualidade. Se o Estado vier a fornecer educação



pública gratuita e de qualidade para todos, terminará por aumentar a produtividade do trabalhador, o que terá como reflexo uma melhora no desempenho da economia, o que, por sua vez, terminará por se reverter em melhores salários e melhores empregos para os mais pobres. Essa é a fórmula liberal para melhorar a vida dos mais necessitados. Existe um grande leque de possibilidades à disposição do Estado para conferir efetividade aos ideais da Constituição Federal de redução da pobreza e da desigualdade social, mas, certamente, a via da progressividade não se mostra como uma opção adequada.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ARRUDA, Octaviano Padovese de. Considerações críticas sobre a progressividade das alíquotas justiça tributária e redistribuição das riquezas. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 109, p. 69, mar. 2013.

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

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. CETAD - Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. Ministério da Fazenda. **Carga tributária no Brasil 2012: Análise por Tributos e Bases de Incidência**. 2013. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2012.pdf>>. Acesso em: 29 abr. 2015.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Ministério da Fazenda. **Alíquotas do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - a partir do exercício de 2012**. 2015. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Alíquotas/ContribFont2012a2015.htm>>. Acesso em: 16 abr. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade N. 2010-2 Distrito Federal. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Requerido: O Presidente da República. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF, 30 de setembro de 1999.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. Progressividade tributária, segurança e justiça fiscal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 76, p. 198, set. 2007.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CHRISTHOPOLUS, Basile G. C. **Controle de Constitucionalidade das Normas Orçamentárias: o uso dos argumentos consequentialistas nas decisões do Supremo**

**Tribunal Federal.** Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro). Faculdade de Direito. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2014.

FALCÃO, Maurin Almeida; MACHADO, Ieda. O limite frágil entre a capacidade contributiva e a vedação ao confisco no sistema constitucional tributário. **Nomos**, v. 32, n. 1, 2012.

FALCÃO, Maurin Almeida. O mito da progressividade. In: XVII CONPEDI, 2008, Brasília-DF. **Anais do XVII CONPEDI**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2008. p. 1387-1399.

FRIEDMAN, Milton. **Capitalismo e liberdade**. 3. ed. Rio de Janeiro: Artenova, 1988.

HAYEK, Friedrich Von August. **Os fundamentos da liberdade**. São Paulo: Visão, 1983.

IVO, Gabriel. O Processo de formação da lei orçamentária: a rejeição do projeto de lei e o princípio da inexauribilidade orçamentária. **Revista Trimestral de Direito Público**, nº 34, São Paulo.

PIKETTI, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

LEONETTI, Carlos Araújo. **O IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS COMO INSTRUMENTO DE JUSTIÇA SOCIAL NO BRASIL ATUAL**. 2002. 284 f. Tese (Doutorado) - Curso de Pós-graduação em Direito, CPGD, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

MARTINS, Marcelo Guerra. **Democracia fiscal à luz do direito & economia**. 2009. 399 f. Tese (Doutorado) - Curso de Doutorado em Direito do Estado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

MISES, Ludwig von. **Liberalismo segundo a tradição clássica**. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1987.

MITCHELL, William C.; SIMONS, Richard T. **Para Além da Política**. Rio de Janeiro: Topbooks, 2003.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O Mito da Propriedade: os impostos e a justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

ROTHSTEIN, Bo; STEINMO, Sven. Social Democracy in Crisis? What Crisis? In: KEATING, Michael (ed.). **Social Democracy in Europe**. Edimburgo: Edinburgh University Press, 2013.

SEVEGNANI, Joacir. O modelo regressivo de tributação no Brasil. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 16, n. 3078, 5 dez. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/20574>>. Acesso em: 16 abr. 2015.

SMITH, Adam. **A Riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas**. v. 2. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

STEINMO, Sven. **Taxation and Democracy:** Swedish, British and American Approches to Finance the Modern State. New haven and London: Yale University Press, 1993.