

A TEORIA CRÍTICA DA TRIBUTAÇÃO E O IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS

THE CRITICAL TAX THEORY AND THE INDIVIDUAL INCOME TAX

Paulo Roberto dos Santos Corval

Doutor em Ciência Política pelo Programa de Pós-Graduação em Ciência Política (PPGCP) da Universidade Federal Fluminense (UFF), Niterói, RJ, Brasil. Mestre em Ciências Jurídicas pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC-Rio). Professor no mestrado do Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional (PPGDC) da Universidade Federal Fluminense (UFF). Professor de Direito Financeiro e Tributário na Faculdade de Direito da Universidade Federal Fluminense (UFF). Coordenador do Grupo de Estudos Interdisciplinares sobre Estado, Finanças e Tributação (Geieft).
E-mail: paulocorval@id.uff.br

Fernanda Cardoso Charret

Graduada em Direito na Faculdade de Direito da Universidade Federal Fluminense (UFF) em Niterói. Pesquisadora no Grupo de Estudos Interdisciplinares sobre Estado, Finanças e Tributação (Geieft).
E-mail: fernandaccharret@gmail.com

Recebido em: 03/06/2022

Aprovado em: 14/04/2023

RESUMO: Buscou-se, neste artigo, resgatar a abordagem estadunidense denominada teoria crítica da tributação e suas possíveis contribuições para o sistema tributário brasileiro, em especial no tocante às reflexões sobre gênero, raça, renda e tributação, explorando-se, a título ilustrativo, o seu potencial no que toca ao imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF). A análise é pautada na revisão bibliográfica de diversos artigos pertinentes à teoria crítica da tributação juntamente com dados institucionais reveladores da premissa norteadora do presente artigo, a saber, a vulnerabilidade econômica e social de determinados grupos excluídos dos esforços e preocupações tradicionais do direito tributário, em diálogo com a normatividade constitucional a respeito do tema. Certos de que toda tributação é política, não se afigurando recomendável tomar como diretriz normativa ou mesmo como princípio as orientações interpretativas que postulem ser o direito e a política tributária neutros e desconectados dos problemas de desigualdade que marcam a realidade social no país, demarcou-se, ao final do artigo, a urgência de maiores pesquisas interdisciplinares que possam fomentar a política e as técnicas tributárias em prol do melhor uso do IRPF no combate, também, às desigualdades de grupamentos marginalizados e demandantes de reconhecimento, assim como a necessidade de revisão da estrutura regressiva tributária brasileira que atrofia a função dos impostos diretos na realização do princípio constitucional da capacidade contributiva como manifestação dos objetivos igualitários fixados na Constituição de 1988.

Palavras-chave: Teoria crítica da tributação. Igualdade social. Imposto de renda sobre pessoa física.

ABSTRACT: In this article, we sought to rescue the American approach called critical tax theory and its possible contributions to the Brazilian tax system, especially regarding reflections on gender, race, income and taxation, exploring, for illustrative purposes, its potential in terms of personal income tax. The research was based on the analysis of the literature review of several articles relevant to critical tax theory altogether with institutional data, revealing the guiding premise of this article, namely, the economic and social vulnerability of certain groups excluded from efforts and concerns of traditional tax law, in dialogue with the constitutional regulations on the subject. It was concluded in favor of the urgency of further interdisciplinary research that can promote tax policy and techniques leading for better use of the income tax in the fight, also, against the inequalities of marginalized groups and demand for recognition, as well as the need to review the regressive tax structure that atrophies the role of direct taxes in the realization of the constitutional principle of ability to pay as a manifestation of the egalitarian objectives set out in the 1988 Constitution. This work presents the American approach called critical tax theory and recovers the recognition in public finances that all taxation is political, and it is not advisable to take as a normative guideline or even as a principle the interpretative guidelines that postulate that law and policy are neutral and disconnected from the problems of inequality that mark the social reality in the country.

Keywords: Critical tax theory. Social equality. Individual income tax.

SUMÁRIO: Introdução. 1 Teoria crítica da tributação. 1.1 Gênero e tributação. 1.2 Raça e tributação. 1.3 Perspectivas sobre a renda. 2 O imposto sobre a renda das pessoas físicas. Considerações finais. Referências.

INTRODUÇÃO

Para além da ideia imatura de que o direito tributário configura tão só um instrumento a serviço do Estado para extrair dinheiro das pessoas, perspectiva que tende a se popularizar e se adensar em meio a crises econômicas, a tributação, nos estados capitalistas e, notadamente, naqueles que se querem democráticos, configura mecanismo de construção de capacidades de ação pública para a promoção dos direitos humanos dos mais variados matizes jurídicos.

Na virada para o século XXI, por conseguinte, a perspectiva que ao longo do século passado trabalhava com a igualdade manifestada, no campo fiscal, apenas como universalidade, generalidade, neutralidade, progressividade e resultados do sistema tributário (se regressivo ou progressivo) agora também sede espaço a preocupações setoriais, atentas ao efeito da fiscalidade sobre grupamentos marginalizados e demandantes de reconhecimento. E, nesse contexto, tanto a finalidade fiscal ou arrecadatória quanto a extrafiscal ou regulatória dos tributos requerem integração e reorientação normativa.¹

¹ Na clássica lição de Aliomar Baleeiro, arrimado nos estudos do economista americano Edwin Robert Anderson Seligman, os tributos, quanto ao seu direcionamento político, além de sua finalidade arrecadatória (ou fiscal propriamente dita), também servem a propósitos regulatórios (extrafiscais) que, não raro, até sobrepujam aquele intento básico de auferir recursos. Nessa compreensão, os tributos fiscais estariam alicerçados no poder de tributar enquanto os extrafiscais encontrariam fundamento no poder de polícia, balanceando-se, um aos outros, para permitir o controle da tributação pelo Estado, certo de que, para Baleeiro, a neutralidade não passa de uma opção política. (BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 18ª ed. Forense: Rio de Janeiro, 2012, p. 231 et. seq). De acordo com Casalta Nabais, a extrafiscalidade trata “de normas (fiscais) que, ao preverem uma tributação, isto é, uma ablação ou pecuniária (tributos), ou uma não tributação ou uma tributação menor à requerida pelo critério da capacidade contributiva, isto é, uma renúncia total ou parcial a essa exigência de tributos (benefícios fiscais), estão dominadas pelo intuito de actuar directamente sobre os comportamentos económicos e sociais dos seus destinatários, desincentivando-os, neutralizando-os nos seus efeitos económicos e sociais ou fomentando-os, ou seja, de normas que contêm medidas de política económica e social” (NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos:*

A fim de melhor traçar rotas de estudo e pesquisa que levem em conta essa perspectiva, buscou-se, neste artigo, resgatar a teoria crítica da tributação, desenvolvida nos Estados Unidos da América, e suas possíveis contribuições para o sistema tributário brasileiro, em especial no tocante às reflexões sobre gênero, raça, renda e tributação, explorando-se, a título ilustrativo, o seu potencial no que toca ao imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF).

A pressuposição básica é de que a tributação, para além de seu resultado ou sistêmico regressivo, onera demasiadamente grupos que já são, por diversos motivos externos à discussão estritamente jurídica, marginalizados ou fragilizados socialmente, mostrando-se o marco reflexivo trazido pela teoria crítica da tributação apto a reavivar o pensamento e a dogmática jurídica dos tributos no Brasil.

A pesquisa que serve de lastro a este artigo pautou-se na análise da revisão bibliográfica de diversos artigos pertinentes à teoria crítica da tributação em conjunto com dados institucionais reveladores da vulnerabilidade econômica e social de determinados grupos excluídos dos esforços e preocupações tradicionais do direito tributário, explorando, ainda que de maneira não exauriente, o potencial extrafiscal-distributivo do imposto de renda sobre pessoa física (IRPF)² a partir dos mandamentos constitucionais que requerem do direito tributário atuação direta para uma melhor distribuição de renda no país.

Na próxima seção será apresentada a abordagem crítica sobre a tributação elaborada, especificamente, com o intuito de desvelar iniquidades concernentes aos negros e às mulheres no código tributário federal dos Estados Unidos. Preocupa-nos aí, também, apontar em quais termos se pode aproveitar esse modo analítico sobre a tributação no contexto brasileiro, observando-se a peculiaridade com a qual essa corrente teórica percebe o recorte de renda sobre a tributação.

Na seção subsequente, destrinchar-se-ão os dois elementos jurídico-dogmáticos que permitem a avaliação do IRPF como ferramenta regulatório-distributiva: a sua classificação enquanto imposto direto e a técnica da progressividade.

1 TEORIA CRÍTICA DA TRIBUTAÇÃO

A teoria crítica da tributação, ou *critical tax theory*, despontou a partir da década de setenta nos Estados Unidos, embalada por movimentos como o *Critical Legal Studies*³, mas ganhou

contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 2012. Tese (Doutorado) - Dissertação de doutoramento em Ciências Jurídico-Políticas, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2012, p. 629). Para Luís Eduardo Schoueri, "essa característica impõe que se perceba que o tributo possui várias funções. Ao lado da mais óbvia – a arrecadadora – destacam-se outras, comuns a toda a atividade financeira do Estado (receitas e despesas): as funções distributivas, alocativa (indutora) e estabilizadora. Ao afetar o comportamento dos agentes econômicos, o tributo poderá influir decisivamente no equilíbrio atingido pelo mercado" (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 44). A função distributiva, seguindo ensinamento antigo das finanças públicas, a exemplo de Musgrave em *The Theory of Public Finance*, ocorre "quando se tem em conta que é possível, com a tributação, redistribuir a renda, tirando mais de uns e aplicando mais em favor de outros. No Estado Social, a redistribuição visa à redução de desigualdades sociais" (Ibidem, p. 44). Vale destacar, ainda, acerca da extrafiscalidade como fator essencial para a busca da justiça distributiva em tempos de crise: LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org.); LEITE, Matheus Soares (Org.). *Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance*. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

² Ao tributar diretamente a renda do cidadão, o Estado consolida sua porção interventiva que irá influenciar nas escolhas econômicas do sujeito, que a depender do caso, terá muito ou pouco a sua disponibilidade. A renda é o critério que mais se aproxima da desejável pessoalidade da tributação, tema de indiscutível relevância, com forte presença no dia a dia de todos os brasileiros. O foco, ademais, é mantido na tributação sobre a pessoa física uma vez que, nos casos da pessoa jurídica, os efeitos da tributação da renda são indiretos ou reflexos, influenciando na capacidade de investimento das empresas ou de distribuição dos dividendos dos acionistas.

³ Sobre o tema ver: UNGER, Mangabeira. *The critical legal studies movement: another time, a greater task*. Nova Iorque: Verso, 2015.

robustez no final do século XX, tendo como símbolo, na década de 1990, a obra “*Taxing America*”, publicada em 1997 sob edição de Karen B. Brown e Mary Louise Fellows.

Reivindicavam os próceres dessa concepção, em síntese, a noção de que os arranjos econômicos contribuem significativamente para a perpetuação de discriminações e hierarquias sociais, possuindo o direito tributário e as políticas fiscais frontal relação com essas distorções, não figurando o campo fiscal/tributário, assim, tão objetivo e técnico como proclamado pelas escolas tradicionais de ensino jurídico.

Nessa direção, Nancy Knauer (2009) discorre sobre como os três pilares da política tributária precedem a presunção de neutralidade entre contribuintes: a equidade, a eficiência e a facilidade na administração. Ela aponta que a insistência na neutralidade, balizada pelo ideal igualitário característico das democracias ocidentais, pode levar a consequências não desejadas, sejam elas implícitas ou explícitas, na medida em que o papel da tributação e, conseqüentemente, das políticas tributárias, materializa escolhas que refletem o perfil de determinada sociedade, o qual nem sempre se acha coadunado com os valores e normas constitucionais vigentes.

A autora não pormenoriza os critérios pelos quais se deve adotar uma nova política tributária, limitando-se a afirmar que intencionalmente se costuma, nesse setor, negligenciar as identidades individuais, mas defende e sugere medidas como a melhora da coleta de dados pelos órgãos federais, a criação de um orçamento de despesas voltado à questão da pluralidade social e a análise e divulgação dos impactos das políticas de afirmativas também sob o prisma fiscal. Também critica, no cenário institucional estadunidense, o *tax exceptionalism*, ou seja, a noção de que a administração tributária não deveria seguir algumas ou muitas das demandas que as leis, a administração e as normas gerais de outros ramos do direito obedecem em função da prerrogativa institucional da indisponibilidade do crédito tributário.

Em resumo, sua premissa básica é a de que toda tributação é política,⁴ não podendo olvidar, em nome de sua tecnicidade ou postulados tradicionais, aspectos como raça, gênero, etnia e orientação sexual, buscando os estudos daí derivados, exatamente, demonstrar como as leis tributárias e as políticas fiscais acabavam por privilegiar determinados grupos em detrimento de outros. Era esperado, como de fato acabou ocorrendo, que os múltiplos interesses envolvidos dessem ensejo a diferentes acentos no interior mesmo do movimento da teoria crítica da tributação, com destaque, pela maior mobilização política dos envolvidos, para as questões afetas ao gênero e à raça.

1.1 Gênero e tributação

A inquietação característica da teoria crítica da tributação, em específico no tocante à igualdade de gênero, foi analisada de modo pioneiro por Grace Granz Blumberg, que estreou seu inovador artigo “*Sexism in the Code: a comparative study of income taxation of working wives and mothers*” em 1971, apontando o desincentivo ao trabalho feminino presente no *Internal Revenue Code*⁵ como um verdadeiro instrumento de controle social.

Um dos exemplos mais didáticos utilizados no artigo relaciona-se ao princípio da agregação, ou *aggregation*, vigente entre os anos de 1948 e 1971 nos Estados Unidos. Um marido com renda de doze mil dólares era tributado a uma alíquota de 14% referente ao seu primeiro

⁴ A obra *Critical tax theory: an introduction* reúne diversas das principais análises que elucidam a necessidade de estudar o direito tributário contextualizado nas complexidades sociais, históricas e políticas da sociedade. A metodologia varia de artigo para artigo, e mais a frente alguns exemplos serão referenciados, mas os autores trabalham com desde uso de dados e análise histórica ao uso de casos concretos pessoais ou fictícios para demonstrar o impacto da lei tributária nos indivíduos.

⁵ Refere-se ao *Internal Revenue Code*, também representado pela sigla em inglês IRC, legislação interna tributária federal dos Estados Unidos, que disserta sobre matérias federais do imposto de renda, tributo sobre herança e doações, tributos especiais e tributos sobre emprego, embora não contemple a totalidade da matéria federal tributária estadunidense.

milhar, 15% por seu segundo milhar, 16% por seu terceiro e assim por diante. Seu final e décimo segundo milhar era tributado em 22%. Qualquer valor adicional seria tributado a uma alíquota de 25%, sua taxa marginal. Se sua esposa decidisse trabalhar, qualquer que fosse seu ganho, seria tributado sob a alíquota marginal de seu marido, gerando assim um desincentivo para a mulher procurar sua própria fonte de renda. Blumberg entendia que se o direito ao trabalho era um direito fundamental, as mulheres também deveriam se valer de um contexto neutro para pautar suas escolhas (BLUMBERG, 1971).

Em oposição à tributação individual de cada cônjuge, a agregação era melhor entendida face à unidade econômica familiar. Aliás, para os propósitos da análise feita por Grace Blumberg, convém salientar que o ganho de renda por uma mulher num contexto familiar era entendido como secundário e mesmo quando seu ganho era substancial, improvável seria que o marido deixasse de trabalhar. Por sua vez, a situação era agravada levando em conta que, a menos que impulsionadas por necessidade econômica, as mulheres não entravam no mercado de trabalho ou não retornavam após terem filhos.

No Brasil, há situação semelhante: a declaração do imposto de renda para quem é casado ou vive em união estável é uma opção que pode representar uma simplificação – já que o casal apresenta uma declaração em vez de duas – não necessariamente vantajosa. Entretanto, pela flexibilidade mesmo desse regime de declaração conjunta, esse não nos parece o ponto mais relevante da controvérsia atualmente.

Situação que, por aqui, atualmente, ressoa com mais força diz respeito ao *pink tax*, ou imposto/taxa rosa, alusão ao fato de que produtos vendidos diretamente às mulheres são geralmente mais caros do que seus equivalentes oferecidos aos homens. Não se trata exatamente, como o nome sugere, de uma espécie de tributo, mas faz referência ao fenômeno e ao valor excedente pago pela população feminina na seara consumerista em detrimento do que é gasto pelos homens⁶.

A dinâmica entre o direito tributário e o gênero pode ser melhor entendida frente a um problema real que atinge cerca de 500 milhões de indivíduos no mundo que menstruam, mulheres, homens trans, pessoas não binárias e intersexo. *Tampon tax* ou *period tax* refere-se, sob as preocupações do *pink tax*, à tributação sobre produtos de higiene feminina, especialmente absorventes e tampões, categorizados como produtos não essenciais.

No Brasil, os absorventes possuem alíquota zero de Imposto sobre Produto Industrializado (IPI), determinado pela Tabela do IPI (TIPI) no Capítulo 96, Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) 9619.00.00. Entretanto, os absorventes higiênicos são sujeitos a uma tributação de cerca de 34,48%⁷, considerando as alíquotas do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que podem variar entre 18% e 25% a depender do estado, mais 1,65% referente ao Programa de Integração Social (PIS) e 7,6% referente à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Essa carga poderia ser consideravelmente diminuída, uma vez que por meio do Convênio ICMS 224/2017, de 15 de dezembro de 2017, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) autorizou aos estados a concessão de isenção do ICMS nas operações internas com produtos componentes da cesta básica, essenciais ao consumo da população. Bastaria, como levado a efeito por alguns estados,⁸ incluir entre os produtos essenciais aqueles atinentes à higiene feminina.

⁶ A maioria do que já foi escrito sobre a taxa rosa se resume a matérias jornalísticas, a exemplo da disponível em: <<https://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/comunidadeei/2020/03/16/noticias-comunidadeei,834648/pink-tax-o-preco-da-desigualdade-de-genero.shtml>>. Acesso em 31 de jan. de 2022.

⁷ Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/depeso/353388/a-tributacao-do-absorvente-feminino-no-brasil-e-a-pobreza-menstrual>>. Acesso em 02 de fev. de 2022.

⁸ O Rio de Janeiro, por meio da Lei Estadual n° 8.924/2020, alterou o artigo 1° da Lei 4.892/2006, arrolando os absorventes e fraldas infantis e geriátricas como itens essenciais na cesta básica. Na mesma esteira, recentemente o estado do Maranhão reduziu para 12% a alíquota do ICMS incidente sobre absorventes higiênicos femininos, ao incluí-

Recentemente, embora sem trazer previsão de favor tributário, em outubro de 2021 o Presidente da República sancionou a Lei nº 14.214/2021, a qual institui o Programa de Proteção e Promoção da Saúde Menstrual. Vetou, porém, seu artigo 1º, que previa a distribuição gratuita de absorventes higiênicos femininos às beneficiárias elencadas no artigo 3º, também vetado, a saber:

Art. 3º São beneficiárias do Programa instituído por esta Lei:

- I - estudantes de baixa renda matriculadas em escolas da rede pública de ensino;
- II - mulheres em situação de rua ou em situação de vulnerabilidade social extrema;
- III - mulheres apreendidas e presidiárias, recolhidas em unidades do sistema penal; e
- IV - mulheres internadas em unidades para cumprimento de medida socioeducativa.

§ 1º Os critérios de quantidade e a forma da oferta gratuita de absorventes e outros itens necessários à implementação do Programa serão definidos em regulamento.

Apontou-se como justificativa que a previsão violaria a autonomia das redes e estabelecimentos de ensino, além da necessidade de se observar a regra de indicação da fonte de custeio ou medida compensatória na concessão de benefícios fiscais. Vetou-se também o artigo que versava sobre a inclusão de absorventes nas cestas básicas entregues pelo Sistema Nacional de Segurança Alimentar e Nutricional (SISAN).

Chiara Capraro resume em seu artigo “Por que a política tributária deve ser tema da luta feminista” o ponto central contemporâneo de relação entre tributação e gênero:

As mulheres são afetadas pelos impostos de maneiras específicas devido aos seus padrões de emprego, incluindo salários, sua participação no de trabalho de cuidado não remunerado, seus padrões de consumo e sua posse de bens e propriedades.

As mulheres realizam dois terços dos trabalhos de cuidado não remunerados em todo o mundo. Essas atividades incluem cuidar de crianças, doentes e idosos, bem como executar tarefas domésticas como cozinhar, limpar e buscar água e lenha. Devido à parcela desproporcional dos trabalhos de cuidado não remunerados pelos quais elas são responsáveis, as mulheres tendem a entrar e sair do mercado de trabalho em diferentes momentos de suas vidas. Quando elas estão trabalhando, ganham menos do que os homens – em geral, entre 60% e 75% dos salários dos homens – e tendem a estar vinculadas a trabalhos precários com baixos salários, tais como o trabalho remunerado de cuidado. As normas sociais e leis que favorecem os homens na posse e na transferência da posse de propriedades e bens muitas vezes privam as mulheres de uma parcela equitativa de bens. Essas mulheres na parte inferior da pirâmide de renda podem não pagar impostos sobre suas rendas, mas ainda pagam impostos indiretos como o IVA ou impostos sobre as vendas e estão excluídas dos benefícios gerados pelo sistema fiscal. Por exemplo, as mulheres podem não ter trabalhado o suficiente durante sua vida para ter a possibilidade de acessar os sistemas de previdência baseados na contribuição, o que as expõe à pobreza. Em países onde o sistema fiscal é particularmente regressivo, as mulheres que vivem na pobreza sofrem uma carga tributária desproporcional. Por exemplo, no Brasil, estima-se que as mulheres negras, um dos grupos mais vulneráveis, acabam assumindo a maior parte da carga tributária. (CAPRARO, 2016, p. 20-21)

Por fim, na mesma direção, segundo pesquisa realizada pela Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL, 2021), dentre os mecanismos a serem fomentados pelos países

los na lista de produtos que compõem a cesta básica oferecida pelo estado, por meio da Lei 11.527/2021 (<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=419277>)

da América Latina para mitigar os efeitos sociais e econômicos da pandemia causada pela disseminação do Coronavírus (COVID-19), em especial durante o ano de 2020, o alívio tributário e o aumento com o gasto público mostraram grande relevância. A pesquisa, direcionada aos impactos da pandemia causados na população feminina, com destaque para o aumento do trabalho não remunerado das mulheres e o aumento da violência doméstica, sugeriu o aumento da arrecadação fiscal nos níveis mais altos de renda e riqueza, cooperação regional para combater a evasão e elisão fiscais e propiciação para aprovação de leis em matéria laboral e tributária para evitar a competição nociva entre os países, tudo a fim de impedir que os impostos, a redução de salários e as desigualdades de gênero sejam variáveis de ajuste para aumentar as exportações e atrair inversões.

1.2 Raça e tributação

Outro ponto nevrálgico abordado pelos estudos alinhados à teoria crítica da tributação é o endereçamento à raça. Seu arcabouço basilar pode ser encontrado no artigo publicado em 1996 pelos professores da Universidade de Wisconsin Beverly I. Moran e William Whitford, “*A Black Critique of the Internal Revenue Code*”. Assim como Grace Blumberg, Moran e Whitford foram pioneiros nesse tipo de análise que parte da premissa que a subordinação racial está presente em toda a estrutura da sociedade estadunidense.

Na ausência de dados que pudessem diferenciar as declarações de imposto advindas de brancos ou negros, os autores recorreram, para a construção de correlações, aos levantamentos das ciências sociais atinentes ao estilo de vida e aos comportamentos das populações brancas e negras, observando a diferença de cada grupamento quanto ao recebimento de benefícios fiscais incentivadores desses mesmos estilos de vida e comportamentos.

Dois pontos se destacam na hipótese de Moran e Whitford (1996). Primeiro, eles não trabalham com a tese de que os negros pagam mais tributos em razão de uma resposta direta dos administradores tributários à cor de suas peles, mas sim porque os negros tendem a possuir estilos de vida que são desencorajados por esses benefícios fiscais. Não bastasse a maioria dos benefícios fiscais favorecem os mais ricos em detrimento dos mais pobres, dizem, uma vez que maior parte da população negra se encontra entre os pobres os benefícios fiscais, por conseguinte, acabam petrificando o favorecimento aos brancos; e, ainda que se verifique a mesma faixa de renda, restam desfavorecidos os interesses econômicos dos negros.

O segundo ponto diz respeito aos benefícios direcionados não propriamente à faixa de renda, mas à situação de emprego e à saúde. A pesquisa dos autores apontou no sentido de que a raça era um preditor significativo no recebimento de benefícios pensionistas e um preditor de participação em um plano de 401(k)⁹, respectivamente a uma asserção de 95% e 99%. Entretanto, no que tange à saúde, a raça não se mostrou significativa na percepção de benefícios fiscais no setor. Os valores concernentes aos benefícios foram parte do problema gerado pela falta de completude das informações disponíveis no censo utilizado, a saber, *U.S. Census Bureau's 1988 Current Population Survey*.

De um ponto de vista mais próximo ao nosso momento temporal e à legislação brasileira, Marina Machado Marques (2021) aponta que o racismo estrutural também se mostra quando a tributação da renda recai imensamente sobre os rendimentos do trabalho, única fonte de renda da maioria dos negros, intensificando a regressividade que não somente advém da tributação via impostos indiretos.

De todo modo, é possível concluir que as políticas fiscais não precisam ser explicitamente baseadas na raça para que as desigualdades sociais entre negros e brancos se perpetuem: a mera

⁹ Refere-se a um tipo de plano de aposentadoria patrocinado pelo empregador nos Estados Unidos, que recebe este nome em razão da seção do Código Fiscal em que se encontra.

inexistência de um recorte atentado para essas diferenças estruturais e a falta de ações específicas geram esse efeito indesejado.

1.3 Perspectivas sobre a renda

A visão da teoria crítica da tributação acerca do que conhecemos no direito brasileiro como “capacidade contributiva” é perfeitamente sintetizada no artigo escrito por Anthony C. Infanti, “*Tax Equity*”. O autor aponta uma homogeneização insidiosa da população produzida pelo conceito de equidade fiscal ou tributária. Sem negar que a ideia de equidade tributária é relevante ao introduzir debates sobre políticas fiscais com sua ostensiva preocupação relativa à justiça, argumenta que a ênfase na equidade coibiria a apuração de problemáticas que fogem aos aspectos econômicos da existência do sujeito que suporta a incidência dos tributos.

A equidade fiscal ou tributária tradicionalmente é estudada sob dois aspectos: o horizontal e o vertical. O aspecto horizontal diz respeito ao tratamento fornecido pelas leis e políticas àqueles que possuem rendas equivalentes entre si. O vertical, por sua vez, relaciona-se à diferenciação que deve haver entre aqueles que possuem rendas desiguais. O que há em comum entre ambos os vieses, argumenta Infanti, é o critério da renda; nada além disso.

Nas palavras do autor¹⁰:

[equidade horizontal e vertical] transformam indivíduos tridimensionais, de carne e osso, em demonstrações contábeis bidimensionais, reduzindo-as a não mais que a soma de suas transações no mercado econômico. A equidade horizontal e vertical leva em consideração raça, etnia, gênero, orientação sexual, deficiência e outras características apenas se, e na medida em que, eles tiverem impacto na renda econômica – todos os outros efeitos são simplesmente ignorados. (INFANTI, 2009, p. 214)

O discurso pautado na equidade estaria então comprometido na medida em que se apresenta como um poderoso instrumento retórico para calar pautas racistas, sexistas, homofóbicas etc., tornando-se hábil a favorecer aqueles que possuem riqueza e poder. Interessante destacar que Infanti argumenta que esse grupo dominante, rico e poderoso, se apossou, ainda que abstratamente, da substância inerentemente positiva da equidade e a revestiu de pretensa neutralidade e objetividade, praticamente afastando por completo seu objeto potencialmente refutável: sua subjetividade.

Nancy Knauer reforça essa visão¹¹:

Escusado será dizer que as escolhas que uma sociedade faz sobre o que, quem e quando tributar podem revelar bastante sobre o que uma sociedade valoriza. Nos Estados Unidos, nossa política tributária não investiga os efeitos da tributação sobre grupos historicamente desfavorecidos ou populações marginalizadas, mas

¹⁰ INFANTI, Anthony, C; CRAWFORD, Bridget J. *Critical Tax Theory: An Introduction*. 1ª ed. Nova Iorque: Cambridge University Press, 2009, p. 214. No original: “[horizontal and vertical equity] They transform three-dimensional, flesh and blood individuals into two-dimensional accounting statements, reducing them to no more than the sum of their transactions in the economic marketplace. Horizontal and vertical equity take race, ethnicity, gender, sexual orientation, disability, and other characteristics into account only if, and to the extent that, they happen to have an impact on economic income – all other effects are simply ignored.”

¹¹ Ibidem, p. 192. No original: “It goes without saying that the choices that a society makes regarding what, whom, and when to tax can reveal quite a bit about what a society values. In the United States, our tax policy does not inquire as to the effects of taxation on historically disadvantaged groups or marginalized populations, but instead focuses solely on income level. This post-identity approach reflects a strong commitment to equality of opportunity and the desirability of an identity-blind society. It also has obvious advantages for economic modeling. It does not, however, reflect the lived experience of millions of individuals for whom numerous and overlapping identity markers—race, ethnicity, gender, sexual orientation, gender identity—continue to have social and political salience.”

concentra-se apenas no nível de renda. Essa abordagem pós-identidade reflete um forte compromisso com a igualdade de oportunidades e a conveniência de uma sociedade cega à identidade. Também tem vantagens óbvias para a modelagem econômica. No entanto, não reflete a experiência vivida de milhões de indivíduos para os quais numerosos e sobrepostos marcadores de identidade – raça, etnia, gênero, orientação sexual, identidade de gênero – continuam a ter relevância social e política. (KNAUER, 2009, p. 192)

Valter de Souza Lobato e Matheus Soares Leite também combatem a ideia de neutralidade tributária em seu aspecto mais raso, sem a consideração da influência natural que a imposição de normas causa em realidades disformes:

Vê-se, portanto, que a neutralidade tributária, no sentido de que a tributação não deve causar interferência em questões econômicas, está longe de ser uma realidade, mormente levando em consideração que o sistema do direito e o sistema econômico se encontram interligados, tanto em seus efeitos quanto em seus objetivos. Admitir uma tributação exclusivamente neutra significa analisar de forma distante e isolada as consequências e os efeitos da incidência tributária. A imposição de gravames, em maior ou menor grau, impacta direta ou indiretamente no comportamento humano, sendo que, nas hipóteses em que a exação apresenta característica essencialmente extrafiscal, este objetivo denota uma importância ainda maior do que a própria arrecadação, não sendo capaz de excluir, contudo, o interesse arrecadatório, eis que intimamente atrelado. Na mesma toada, uma tributação voltada precipuamente com vistas à arrecadação de recursos públicos não pode ignorar que, em maior ou menor grau, acaba por influenciar no comportamento dos contribuintes. Nesse diapasão, conforme já ressaltado, a neutralidade tributária, vista sob a perspectiva de que a tributação não pode ou necessariamente não deve afetar o comportamento do agente econômico, deve ser de antemão afastada, pelo menos sob uma ótica absoluta. (LOBATO; LEITE, 2017, p. 192)

Sob essa inspiração, num esforço de exemplificar parte dessas preocupações à vista do ordenamento brasileiro, se partirmos do artigo 145, § 1º, da Constituição da República, temos aspectos relevantes que nos permitem inferir que a capacidade contributiva se relaciona, também, com a exteriorização da riqueza por parte do sujeito passivo, embora as capacidades contributiva e econômica não sejam sempre tratadas como sinônimos pela doutrina tributária.¹²

Além disso, pelo enunciado constitucional, nem o Legislativo nem a Administração podem deixar de observar os direitos fundamentais do contribuinte e as peculiaridades de suas atividades econômicas, evidenciando, também aí, que as escolhas tributárias e seu impacto dizem respeito a pessoas e realidades sociais multifacetadas que reclamam tratamento também múltiplo e complexo.

2 O IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS

A teoria crítica da tributação, como vimos de resenhar, renova percursos analíticos para o direito tributário e o acompanhamento da política fiscal. Também opera, contudo, sobre temáticas menos ocultas e de certo modo já debatidas e controvertidas, a exemplo da compreensão atinente

¹² José Maurício Conti resenhou a problemática, recordando a distinção doutrinária a partir da diferenciação estabelecida por Ives Gandra da Silva Martins, para quem a locução “capacidade contributiva” estaria vinculada à relação do contribuinte com o Poder Público, revestida de uma imposição vinda do Estado quando da exigência de tributos, enquanto “capacidade econômica” diria respeito “à exteriorização da potencialidade econômica de alguém, independentemente de sua vinculação ao referido poder [de tributar]”. (CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996.)

à finalidade redistributiva e atenta à igualdade a um só tempo universal-setorial do imposto de renda.

Sublinha Eduardo Lazzari acerca da regressividade do sistema tributário brasileiro e a relevância da progressividade do IRPF no contexto da redistribuição de renda:

A tributação sobre a renda é feita por três impostos, o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), o IRPF e o IRPJ, além de tecnicamente a CSLL também incidir sobre a renda. Esta base tributária aumentou sua participação na arrecadação total bruta entre 1990 e 2018, pois, segundo a CEPAL (2017), não só no Brasil, como na América Latina, observou-se um aumento da formalização do mercado de trabalho aliada a crescimento econômico e especialização da burocracia tributária no combate à evasão fiscal. Contudo, mesmo com esse aumento, apenas algo em torno de 20% da arrecadação bruta é obtida com a renda, abaixo dos tributos sobre o consumo e sobre a folha de pagamento, os quais coletam aproximadamente 30% e 40%, respectivamente. Ao mesmo tempo, o IRPF é consideravelmente concentrado no topo da distribuição. Se Medeiros et al (2015) demonstram como aproximadamente 15% da população declara ao IRPF, Castro e Bugarin (2017) apontam que a faixa de renda mais rica de seu estudo (com rendimentos anuais superiores a R\$ 150.000) paga 68,3% do total do imposto de renda, além de dispor de 64,7% e 89,9% do imposto de renda devido a partir de rendimentos do trabalho e do capital, respectivamente, para o ano de 2012. Mesmo assim, isso não significa que o sistema tenha se tornado mais progressivo. No mesmo período, viu-se uma elevação da alíquota marginal mínima deste imposto (elevando a carga sobre aqueles que não estavam no topo da distribuição), ao mesmo tempo em que se reduzia a alíquota marginal máxima. No Brasil, se em 1987 vigiam nove alíquotas diferentes, sendo a máxima igual a 60%, pouco depois da promulgação da CF/88, a Lei 7.713/1988 reduziu a tabela progressiva do IRPF para duas alíquotas apenas, sendo a maior delas igual a 20% (RFB, 2014). Além de deduções com instrução, saúde e previdência privada fazerem com que o imposto pago pelos mais ricos seja menor – dado que esses grupos se beneficiam dessas deduções –, uma série de isenções favorece os rendimentos de contribuintes com renda mais elevada. Afinal, os rendimentos de capital raramente são levados à tabela progressiva do IRPF, sendo submetidos a alíquotas fixas, quando não isentos pela legislação, como o são ganhos de capital referentes a alienação de imóveis, operação de renda variável e a isenção de lucros e dividendos (CASTRO; BUGARIN, 2017; GOBETTI, 2017). (LAZZARI, 2021, p. 65)

A redução das desigualdades regionais e sociais é princípio explícito previsto no artigo 170, inciso VII, da Constituição da República, concretizando os objetivos fundamentais de construção de “uma sociedade livre, justa e solidária”, focada na erradicação da pobreza e da marginalização, na redução “das desigualdades sociais e regionais” e na promoção do “bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação” (CRFB, art. 3º, I, III e IV). Já no *caput* do dispositivo, aliás, há expressado comando normativo no sentido de que a ordem econômica deve seguir os preceitos da justiça social.¹³

¹³ Expandindo o tópico, Diego Bonfim complementa: “Apesar da premissa firmada pela ciência econômica acerca da ineficiência dos tributos e, portanto, da necessidade de que estes sejam instituídos de maneira que gerem as menores influências possíveis sobre o mercado, o texto constitucional brasileiro foi pródigo em prever a utilização da extrafiscalidade como instrumento de alcance da equidade. Deixando de lado o jargão dos economistas, é possível afirmar que a Constituição Federal elegeu a igualdade tributária como sustentáculo do sistema tributário nacional, de modo que, em diversas passagens, opta-se pela realização desta em detrimento da eficiência econômica”. Cf. BOMFIM, Diego Marcel Costa. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. 2014. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 73.

A esse respeito, Cleucio Nunes elucida:

A matriz tributária, no plano da estrutura exógena, pressupõe um rol de escolhas político-tributárias que visam à ruptura com um ciclo de pobreza que afeta diretamente a população de baixa renda, quer em função dos efeitos deletérios da ampla tributação sobre o consumo, quer pela notória carência de recursos financeiros que assegurem o mínimo existencial para todos os desprovidos de capacidade contributiva (em seu sentido técnico). A ausência ou entrega precária de direitos sociais, tais como saúde (na forma de saneamento básico) e educação (na qualidade de analfabetismo), ocasiona à população que vivencia estes dramas sociais falta de oportunidades e, conseqüentemente, carência de desenvolvimento socioeconômico desejável. Seus descendentes – quando conseguem ultrapassar a barreira da mortandade infantil – provavelmente terão as mesmas poucas oportunidades dos genitores se não ocorrerem medidas que interrompam o ciclo antigo para a criação de um novo ciclo, capaz de propiciar condições dignas de desenvolvimento humano e que insiram as pessoas no quadro de oportunidades adequadas do sistema produtivo. (NUNES, 2019, p. 381)

Mas não é só daí que derivamos, normativamente, deveres de manejo da caixa de ferramentas tributária. Outros enunciados constitucionais remetem, de maneira expressa, à consecução de proteções próprias ao Estado Democrático de Direito através da extrafiscalidade. O próprio art. 170, em seu inciso VI, prevê tratamento diferenciado¹⁴, a depender do impacto no meio ambiente, de produtos ou serviços e seus processos de elaboração e prestação. E, como arrola Diego Bonfim, outros enunciados seguem na mesma direção, a exemplo do artigo 146, III, “d”, que estabelece tratamento tributário diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte; do artigo 146-A, que faculta à lei complementar o estabelecimento de critérios especiais de tributação para a prevenção de desequilíbrios concorrenciais; do artigo 149, ao fixar como competência exclusiva da União a instauração de contribuições de intervenção no domínio econômico; do artigo 153, § 1º, quando faculta ao Poder Executivo, sob determinados limites e condições, a alteração de alíquotas dos impostos regulatórios; e do o artigo 153, § 3º, inciso I, que determina a seletividade do IPI frente à essencialidade do produto.

A normatividade presente na crosta do direito não está livre, ademais, dos elementos que a circundam, penetram e lhe fornecem sentido.¹⁵ No caso específico da tributação, é ver que a

¹⁴ No caso do direito tributário ambiental, Lise Vieira da Costa Tupiassu discorre que a tributação extrafiscal pode ser feita de duas formas, direta ou indireta: a primeira seria através da cobrança de tributos cobrados pela emissão de poluentes; já a segunda se daria pela utilização de tributos já existentes, mas que de alguma forma possuam consequências extrafiscais na resolução de uma problemática ambiental. “No primeiro caso, trata-se de imposição do tributo de modo que o montante a ser pago é calculado em conformidade direta com a quantidade de poluição e degradação produzidas, incidindo imediatamente sobre a exploração dos recursos naturais ou quantidade de poluição produzida por determinada atividade. Trata-se de tributos cujos elementos estruturais formadores de sua regra- matriz pautam-se explicitamente e em sua integralidade, sobre aspectos relativos ao bem ambiental. Na segunda categoria encontram-se aqueles que têm como resultado a redução da poluição de uma forma indireta, já que o tributo não se assenta diretamente em qualquer critério ambiental, mas apenas sobre uma base que se supõe razoavelmente a eles vinculada. Neste caso, podem-se introduzir determinados elementos ambientais em qualquer dos aspectos que integram a estrutura do tributo, ou na sua forma de gestão, culminando por obter o efeito extrafiscal por seu intermédio; é o caso, por exemplo, dos impostos incidentes sobre produtos degradantes em alíquotas diferenciadas, sem qualquer relação direta com a medição da quantidade de contaminação efetivamente gerada” (TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 134).

¹⁵ Nessa direção, em perspectiva alinhada, ainda que indiretamente, à concepção crítica, confira-se: CORVAL, Paulo Roberto dos Santos. *Análise Integral do Direito (AID): primeiras aproximações e apontamentos para a pesquisa no direito público*. Revista de Informação Legislativa, v. 54, p. 81-111, 2017 e CORVAL, Paulo Roberto dos Santos. *A sétima tese: uma contribuição ao pensamento jurídico-financeiro no Brasil*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 22, p. 67-90, 2014.

Síntese de Indicadores Sociais (2019)¹⁶, registra que 52,2 milhões de pessoas vivem na pobreza em nosso país. Desse contingente, 72,7% (cerca de 38 milhões de pessoas), que vive com menos de R\$ 420 per capita por mês, autodeclararam-se pretos ou pardos. O IBGE (2019) aponta, ainda, que em 2019 as mulheres receberam 77,7% (ou pouco mais de $\frac{3}{4}$) do rendimento dos homens, além de possuírem as maiores taxas de desocupação do mercado de trabalho. Aliás, no ano anterior, 2018, registrara que dentre as 3.769 mulheres subocupadas por insuficiência de horas, 19,7% afirmaram não ter ido em busca de uma ocupação por terem que cuidar de afazeres domésticos, de filho ou outro parente.

Há, no mínimo, uma coincidência entre o perfil da população que detém as menores rendas: mulheres e negros. E a problemática, como regra, passa ao largo das preocupações dos fabricantes da dogmática do direito tributário ou mesmo daqueles que fixam os rumos da política fiscal. Não precisa, entretanto, ser assim. Não estamos aprisionados ao pensamento único e, na seara tributária, a teoria crítica da tributação, originada na década de setenta nos Estados Unidos, inspira-nos como referencial e auxílio para a reflexão a respeito dos efeitos do instrumental tributário e suas finalidades fiscais e extrafiscais sobre os grupamentos marginalizados e aqueles não reconhecidos ou invisibilizados nas suas particularidades (SOUZA, 2006).

Chiara Capraro, tendo em conta a potencialidade extrafiscal-distributiva dos tributos, arrola quatro possíveis funções que não podem ser olvidadas pelo direito tributário quando se tem em conta os direitos humanos: recursos, redistribuição, representação e reprecificação. Em suas palavras:

Quando nos debruçamos sobre os impostos a partir de uma perspectiva de direitos humanos, analisamos suas quatro funções, os denominados “4 Rs”: recursos, redistribuição, representação e reprecificação. Cada um deles é uma maneira potencialmente poderosa de combater a desigualdade. A mobilização de recursos por meio de receitas fiscais prevê serviços públicos acessíveis e de alta qualidade; a redistribuição garante que renda e riqueza sejam compartilhadas de forma mais justa; a representação aumenta a voz e o poder de mulheres e homens desfavorecidos em questões fiscais e políticas, enquanto também fortalece a prestação de contas daqueles que estão no poder. Por fim, é possível criar incentivos positivos e negativos por meio da reprecificação de bens e serviços e corrigir as distorções de mercado. Graças às suas funções, os impostos podem ser uma ferramenta poderosa para atingir a igualdade substantiva. (CAPRARO, 2016, p. 20)

Já em escrutínio específico acerca do imposto de renda sobre a pessoa física (IRPF) e a distribuição de renda no Brasil, Fernandes, Campolina e Gaiger Silveira esclarecem:

O sistema tributário influi na distribuição de renda a partir do momento em que se utiliza de diversos instrumentos de arrecadação que vão impactar de modo diferenciado cada contribuinte. Ao dispor de tributos que incidem sobre diferentes fatos econômicos (como a posse ou a transferência de bens, a aferição de renda, o consumo ou a poupança), o modo como o Estado organiza o seu sistema tributário irá impactar cada agente de modo particular, a depender de seu perfil econômico em cada tipo de tributação pertinente. (FERNANDES; CAMPOLINA; SILVEIRA, 2019, p. 07)

¹⁶ O SIS “analisa a qualidade de vida e os níveis de bem-estar das pessoas, famílias e grupos populacionais, a efetivação de direitos humanos e sociais, bem como o acesso a diferentes serviços, bens e oportunidades, por meio de indicadores que visam contemplar a heterogeneidade da sociedade brasileira sob a perspectiva das desigualdades sociais”. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/populacao/9221-sintese-de-indicadores-sociais.html?=&t=o-que-e>>. Acesso em 20 de out. de 2021.

Com efeito, o IRPF é tributo dos mais sensíveis ao manejo integrada das finalidades institucionais fiscais e extrafiscais, como aqui se tem adotado. A orientação hegemônica ao tempo das constituições das bases do vigente sistema tributário, legado da reforma empreendida pela Emenda à Constituição de nº 18 e pelo Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), não olvidada, aliás, essa característica associada à utilização dos impostos como instrumentos de política econômica e social. Especificamente quanto ao IRPF, destaca-se:

O imposto de renda foi imaginado desde a implantação do novo sistema, como instrumento, não só de arrecadação, mas também de política econômica e de justiça fiscal. Entretanto, o excesso de incentivos setoriais e regionais fez com que perdesse parte de sua eficácia como instrumento de geração de receita, bem como produzisse um impacto regressivo sobre o sistema tributário em seu todo, beneficiando principalmente as pessoas de classe de renda mais elevada. (DORNELLES, 2008, p. 05)

Não obstante, Fabrício Augusto de Oliveira reitera:

Como resultado principalmente da reforma do Imposto de Renda e do aumento dos níveis de renda per capita da população, a tributação direta evoluiu a uma velocidade maior do que a tributação indireta, aumentando sua participação na composição da carga tributária, mas sem que se explorasse todo o potencial da arrecadação daquele imposto, impedindo-se que o sistema se transformasse em um instrumento mais efetivo de justiça fiscal. Tal fato devia-se à lógica que orientou a reforma de 1965/66, na qual à tributação foi atribuído o papel de impulsionar o processo de crescimento, que aparecia como uma das principais prioridades de acordo com os objetivos contidos na Doutrina de Segurança Nacional do regime militar. (OLIVEIRA, 2010, p. 35)

Outros impostos diretos manifestam, também, possibilidades interessantes de manejos extrafiscais. Três exemplos se destacam: o imposto sobre propriedade territorial urbana (IPTU), o imposto sobre propriedade territorial rural (ITR) e o imposto sobre propriedade de veículo automotor (IPVA).

Acerca do IPTU, no artigo 182, § 4º, inciso II, da Constituição de 1988, há previsão que faculta ao Poder Público municipal a utilização do IPTU progressivo no tempo para os proprietários do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, ainda que isso só possa ser possível após o parcelamento ou edificação compulsórios (inciso I). E o artigo 156, § 1º, também da Constituição, estabelece que sem prejuízo do disposto no artigo 182, é possível a progressividade no tempo em razão do valor do imóvel (inciso I) e alíquotas diferenciadas de acordo com a localização e o uso do imóvel (inciso II).

Quanto ao ITR, semelhante esforço é empreendido no § 4º do artigo 153, ao se estabelecer, com claro teor extrafiscal, que o imposto “será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas”, não incidindo “sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel”.

Em relação ao IPVA, o § 6º, II, do artigo 155 da Constituição dispõe sobre a possibilidade de se instituir alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização do veículo automotor, o que nos leva a também inferir a intenção de desestimular a compra de veículos de luxo, não obstante favorecendo quem, por exemplo, se utiliza do carro para trabalhar.

De volta ao IRPF, sem embargo, sua progressividade, nos termos em que se acha atualmente disciplinada, é bastante criticável, tendo em vista adotar uma faixa de isenção baixa (de R\$ 0,00 até R\$ 1.903,98) e não contemplar faixas de alíquotas nominais com valores mais

diversificados e altos (a maior alíquota, de 27,5%, é aplicada para rendas iguais ou maiores que R\$ 4.664,68).

Embora cerca de três quartos dos brasileiros escapem ao IRPF por estarem abaixo do limite de isenção, o fato é que aqueles que recebem maiores rendas são mal onerados com o referido imposto. Como a crítica amplamente aponta, uma maior isenção deveria vir juntamente com a incidência de alíquotas mais elevadas e variadas sobre rendas mais altas, certo que, na realidade brasileira, quem recebe renda em torno de R\$ 4.600,00 reais, ainda que ganhe mais que a grande maioria, está bem longe de viver confortavelmente.

A história das alíquotas progressivas sobre a renda nos mostra que a realidade poderia ser bastante diferente. O IR, instituído no Brasil em 1922, já contou com uma alíquota máxima de 50% em 1948. O mais alto percentual, de 65%, foi alcançado em 1964. A essa época, para além da vultosa alíquota máxima, existiam doze faixas de tributação. E, a partir de 1989, na contramão do que as implementações efetuadas pela Constituição de 1988 sugeriam, essa quantidade de faixas foi reduzida para três, com a alíquota máxima diminuída de 50% para 25% (OLIVEIRA, 2010).

Deduções e exclusões de rendimentos no cômputo da renda também afetam os resultados extrafiscais-distributivos do IRPF. Caso sempre lembrado é dos lucros e dividendos¹⁷. Considerando que o Brasil é um dos poucos países do mundo que não tributa os lucros e dividendos distribuídos aos acionistas das empresas, uma mudança de orientação em favor da incidência tributária, no caso, poderia ser tomada como medida extrafiscal, ainda que seja forçoso reconhecer a possibilidade de impactos distintos entre os contribuintes e, na linhada advogada por teorias mais ortodoxas, de uma eventual tendência à sonegação fiscal (que já ocorre atualmente) e a algum desestímulo à acumulação de renda.¹⁸

A despeito dessas conexões normativas e fáticas, acerca da isonomia tributária, discorrendo sobre a progressividade juntamente com o princípio da capacidade contributiva, Humberto Ávila (e parcela da doutrina tributária aqui por ele representada) opina, seguindo os passos dos financistas clássicos, pela disjunção da fiscalidade e da extrafiscalidade, de maneira que o uso regulatório do instrumental tributário chame à sua justificação e manejo dogmático fins externos desconectados da distribuição igualitária:

Quando, porém, os tributos se destinarem a atingir uma finalidade extrafiscal, porque instituídos com o fim prevalente de atingir fins econômicos ou sociais, a medida de comparação não será a capacidade contributiva. Ela deverá corresponder a um elemento ou propriedade que mantenha relação de pertinência, fundada e conjugada, com a finalidade eleita. Nesse sentido, deve-se buscar, nas outras finalidades que o ente estatal deve realizar, o parâmetro para a validação das medidas de comparação escolhidas. (...) Como a distinção entre os contribuintes é feita com base em elementos a eles exteriores, e a tributação baseia-se numa finalidade estranha à própria distribuição igualitária da carga tributária, critério e finalidade afastam-se para consubstanciar duas realidades empiricamente discerníveis. Fala-se, por isso, em fim externo. Como tal, o fim externo é aquele perceptível fora do âmbito jurídico. (ÁVILA, 2019, p. 169-170)

¹⁷ Em análise mais detida sobre a tributação de lucros e dividendos no contexto das propostas de reforma do imposto de renda, conferir: GOTO, Fábio; PIRES, Manoel. A proposta de reforma do imposto de renda: diagnóstico e análise. In: PIRES, Manoel (org.). *Progressividade tributária e crescimento econômico*. Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022. p. 119-137.

¹⁸ Sérgio Wulff Gobetti e Rodrigo Octávio Orair, autores que defendem que as principais limitações à progressividade estão atreladas à tributação das rendas do capital, destacam: “Pouco mais da metade dos rendimentos sujeitos à tributação exclusiva tem sua origem na propriedade do capital e será tributada por alíquotas lineares (neutras)”. Eles também ressaltam que o grosso da renda da propriedade do capital será isenta de imposto, com destaque para os lucros e dividendos. (GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. *Progressividade tributária: a agenda negligenciada*. Ipea: Rio de Janeiro, 2016, p. 18.)

Trata-se de orientação que, a despeito da acolhida doutrinária, não é a aqui compartilhada sob a inspiração da teoria crítica da tributação. A satisfação da justiça tributária pode sim ser considerada um alvo da extrafiscalidade, não implicando, para fins dogmáticos, interpretação disjuntiva. Vamos mais além: as finalidades da tributação, quer a fiscal quer a extrafiscal, na verdade, interpenetram-se, devendo ser reintegradas e ressignificadas na construção doutrinária dos estudos jurídicos tributários. Conforme sustentam, ainda que partindo de pressuposições diferentes, Valter Lobato e Matheus Soares Leite:

A extrafiscalidade, ademais, deve estar sempre em compasso com o princípio da capacidade contributiva, devendo ambos os aspectos ser analisados, coordenadamente, em caráter de complementaridade, ou seja, de forma não excludente. Assim, a eventual existência do caráter nitidamente extrafiscal de determinada exação não significa admitir a inobservância do princípio da capacidade contributiva. Da mesma forma, o princípio da capacidade contributiva não afasta de plano a extrafiscalidade concernente às exações tributárias. Em maior ou menor grau, ambos devem coexistir, sempre num juízo de ponderação que procure refletir os objetivos constitucionais. Ademais, a extrafiscalidade não pode ferir o princípio da igualdade. Desigualdades ocasionadas por uma tributação extrafiscal devem ser justificadas constitucionalmente, sempre num juízo de razoabilidade e proporcionalidade. Não é possível admitir, pois, que determinado contribuinte seja beneficiado com determinada medida tributária sem que outro contribuinte em idêntica situação também dela se beneficie. As desigualdades, quando existentes, devem ser justificadas sob a ótica da Constituição, merecendo ser repelida do ordenamento jurídico qualquer medida em sentido contrário. Em outras palavras, a extrafiscalidade não pode representar a outorga de benefícios fiscais em caráter de verdadeiro privilégio odioso. A incidência tributária diversificada deve ocorrer na exata medida permitida pela Constituição, somente sendo possível tolerar discriminações que guardem relação de congruência e de eficiência com os objetivos maiores previstos na Constituição. (LOBATO; LEITE 2017, p. 195-196)

Sob essa orientação alicerçada em um esforço de aplicação de algumas das contribuições trazidas pela teoria crítica da tributação, o IRPF, atendo às desigualdades sociais que passivamente encampa ou ativamente reproduz, pode recobrar o manejo de técnicas decorrentes da progressividade e suas amarrações com a igualdade e a capacidade contributiva, como a já conhecida e utilizada progressão por categoria de classes e por dedução da base de cálculo.¹⁹

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A teoria crítica da tributação nos instiga a uma reflexão valiosa, pautada no papel que o direito tributário possui no contexto pós-moderno, que é a relevância de se enxergar para além da pretensa neutralidade fiscal e da isonomia tributária meramente formal. A tributação, a serviço de mais do que a arrecadação de recursos para o funcionamento do Estado e suas estruturas, diz

¹⁹ Trata-se de técnicas de longa data conhecidas. A progressão por categoria de classes parte da divisão em classes econômicas, de modo que claramente os mais ricos seriam mais onerados que os mais pobres. Contribuintes que compartilham de uma mesma capacidade contributiva, deste modo, seriam tributados pelas mesmas alíquotas. Essa perspectiva indica meramente um melhor escrutínio da própria discriminação promovida pelo recorte de renda, o que poderia fazer frente, por exemplo, à pequena quantidade de faixas tributáveis de renda. A progressão por dedução da base de cálculo, por sua vez, autoriza o contribuinte a deduzir da base de cálculo determinado valor de modo que a alíquota incida sobre o que restar depois da operação. Sobre o tema confira-se, dentre os clássicos, JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. Argentina: Editorial Cangallo, 1993. Modernamente: NUNES, Clecio Santos. *Justiça Tributária*. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

respeito também à redistribuição de encargos econômicos que influem no dia a dia de todas as classes sociais, em especial aquelas que já são por alguma razão mais vulneráveis. Observamos assim que os tributos, na prática, possuem sim uma raça, um gênero e uma renda, devendo sua cobrança ser calibrada conforme a necessidade de cada um desses grupos.

Ao lançarmos um olhar para o sistema tributário brasileiro não se pode ignorar que entre aqueles que possuem menos renda no país os negros e as mulheres têm grande representatividade. Não seria suficiente, portanto, apontar que o sistema tributário, no seu sentido geral, apresenta um resultado social regressivo, tendo em conta, notadamente, a seleção a partir do viés econômico realizada pelo direito tributário. É necessário mais, de maneira a introjetar direcionamentos e técnicas que encaminhem a política fiscal e a dogmática tributária no sentido de promover, também, a igualdade setorial, atenta ao efeito da fiscalidade sobre grupamentos marginalizados e demandantes de reconhecimento.

O foco na regressividade tributária causada em específico pela tributação alicerçada no consumo e na produção (não na renda e no patrimônio), precisa ser ampliado para dar conta das dificuldades vividas pelos negros e mulheres em situação de vulnerabilidade econômica. Isso exige que as políticas voltadas para essa população não se resumam ao lado da despesa e do gasto, mas, de igual modo, atue na via da receita, mediante, por exemplo, a desoneração de produtos peculiares a esses segmentos na tributação indireta e o redimensionamento de deduções e alíquotas na tributação da renda e do patrimônio.

Fernandes, Campolina e Silveira sintetizam, em sua investigação sobre o potencial distributivo do IRPF, conclusão aqui compartilhadas:

Sendo a carga tributária brasileira com incidência tão regressiva entre os estratos de renda, a pergunta que segue é o que poderia ser feito para reverter este quadro? Para tanto, é necessária uma mudança na ênfase dos tributos indiretos para os diretos, que carregam em si a possibilidade de aferir a capacidade contributiva de cada indivíduo, o que contribui para uma maior equidade no lado da arrecadação do Estado. A rigor, o fórum privilegiado para empreender tal modificação reside no imposto sobre a renda brasileiro, o IRPF, em vista de sua capacidade de calibrar a tributação sobre o contribuinte de acordo com sua capacidade e de sua estrutura francamente leniente com as rendas de capital, como exposto anteriormente. (FERNANDES; CAMPOLINA; SILVEIRA, 2019, p. 14)

Fato é que há muito de ser feito no âmbito do direito tributário para que uma maior quantidade de brasileiros viva com maior qualidade de vida e se cumpram os objetivos fundamentais de nossa República Federativa do Brasil. As reflexões aqui suscitadas são pontos de partida e convite a estudos complementares.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 18ª ed. Forense: Rio de Janeiro, 2012.

BOMFIM, Diego Marcel Costa. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. 2014. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

CAPRARO, Chiara. *Direito das mulheres e justiça fiscal*: Por que a política tributária deve ser tema da luta feminista. SUR, v. 13, n. 24, p. 17-26, 2016.

COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (CEPAL), *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, 2021*. (LC/PUB.2021/5-P), Santiago: 2021.

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

CORVAL, Paulo Roberto dos Santos. *Análise Integral do Direito (AID): primeiras aproximações e apontamentos para a pesquisa no direito público*. Revista de Informação Legislativa, v. 54, p. 81-111, 2017.

CORVAL, Paulo Roberto dos Santos. *A sétima tese: uma contribuição ao pensamento jurídico-financeiro no Brasil*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 22, p. 67-90, 2014.

DE SOUSA, Tainã Almeida Pinheiro. "Tampon tax": a tributação do absorvente feminino no Brasil e a pobreza menstrual. *Migalhas*, Pernambuco, 20 de out. de 2021. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/depeso/353388/a-tributacao-do-absorvente-feminino-no-brasil-e-a-pobreza-menstrual>>. Acesso em 02 de fev. de 2022.

DORNELLES, Francisco. *O sistema tributário da constituição de 1988*. In: Constituição de 1988: o Brasil 20 anos depois. Brasília: Senado Federal, Instituto Legislativo Brasileiro, 2008, v. 4.

DWORKIN, Ronald. *Is Democracy Possible Here?: principles for a new political debate*. Princeton University Press, 41 William Street, Princeton, New Jersey 08540: 2006.

FERNANDES, Rodrigo Cardoso; CAMPOLINA, Bernardo; SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Imposto de Renda e Distribuição de Renda no Brasil*. Rio de Janeiro: Ipea, 2019.

GASSEN, Valdir. *Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. *Progressividade tributária: a agenda negligenciada*. Ipea: Rio de Janeiro, 2016.

INFANTI, Anthony, C; CRAWFORD, Bridget J. *Critical Tax Theory: An Introduction*. 1ª ed. Nova Iorque: Cambridge University Press, 2009.

JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. Argentina: Editorial Cangallo, 1993.

KNAUER, Nancy J. *Critical Tax Policy: A Pathway to Reform?* 9 Nw. J. L. & Soc. Pol'y. 206, 2014. Disponível em: <<http://scholarlycommons.law.northwestern.edu/njls/vol9/iss2/2>>. Acesso em 7 de set. de 2021.

LAZZARI, Eduardo Alves. *Sistemas tributários regressivos em democracias desiguais: o caso brasileiro*. Tese (Doutorado) – Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2021.

- LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org.); LEITE, Matheus Soares (Org.). *Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance*. Belo Horizonte: Fórum, 2017.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional: artigos 139 a 218*. São Paulo: Atlas, 2005, v. III.
- MARQUES, Marina Machado. *Tributação e racismo estrutural: Como o Sistema Tributário Brasileiro reforça as desigualdades de raça?* Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/tributacao-e-racismo-estrutural-06052021>>. Acesso em: 29/08/2021.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 2012. Tese (Doutorado) - Dissertação de doutoramento em Ciências Jurídico-Políticas, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2012.
- NUNES, Cleucio Santos. *Justiça e equidade nas estruturas endógena e exógena da matriz tributária brasileira*. 2016. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2016.
- NUNES, Cleucio Santos. *Justiça Tributária*. Belo Horizonte: Fórum, 2019.
- OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. *A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009*. Ipea: Brasília, 2010.
- PIRES, Manoel (org.); BORGES, Bráulio... [et al.]. *Progressividade tributária e crescimento econômico*. Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.
- SÍNTESE DE INDICADORES SOCIAIS. *Uma análise das condições de vida da população brasileira: 2019* / IBGE, Coordenação de População e Indicadores Sociais. Rio de Janeiro: IBGE, 2019.
- SOUZA, Jessé (Org.). *A invisibilidade da desigualdade brasileira*. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2006.
- TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- UNGER, Mangabeira. *The critical legal studies movement: another time, a greater task*. Nova Iorque: Verso, 2015.