

# A SISTEMÁTICA DA ALÍQUOTA ÚNICA APLICADA AO IMPOSTO SOBRE A RENDA E SUAS IMPLICAÇÕES SOBRE O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE ECONÔMICA

André Portella<sup>1</sup>  
Walber Araujo Carneiro<sup>2</sup>  
Bruno Calil N. de Souza<sup>3</sup>

## Resumo

O presente artigo tem por objetivo realizar uma análise ecológica acerca dos impostos progressivos incidentes sobre a renda, bem como as implicações normativas no princípio da capacidade contributiva. Inicia-se com perspectiva histórica e social da progressividade fiscal, com esteio na justiça fiscal e no princípio da capacidade contributiva. Após, o estudo direciona-se às proposições teóricas nascidas no seio do modelo econômico, político e social que ficou conhecido como neoliberalismo, no âmbito do qual surgiram propostas de alíquotas únicas a incidir sobre a renda, o que ficou conhecido como *flat tax*. A *flat tax* será analisada mediante dados colhidos nos países que a implementaram e que se situam no leste Europeu, de modo a se fazer uma análise crítica sobre os efeitos imediatos de uma reforma fiscal liberalizante como idealizada pelo governo Bolsonaro. Por fim, o estudo foca na atual sistemática do imposto de renda brasileiro, nas suas contradições e recentes proposições realizadas pelo governo federal, a fim de fomentar o debate sobre a reforma tributária à luz da doutrina e a experiência internacional.

**Palavras-chave:** *Flat tax*. Progressividade. Capacidade contributiva. Imposto de renda. Lucros e dividendos.

## Abstract

The purpose of this study is to conduct a critical analysis of progressive income taxes, in line with the principle of contributory capacity. It begins with a historical and social perspective

---

<sup>1</sup> Doutor em Direito Financeiro e Tributário pela *Universidad Complutense de Madrid*; pós-doutor em Sociologia, Filosofia e Antropologia Política, pela *Université Paris X*; bolsista de produtividade em pesquisa CNPq/PQ2; professor da UFBA e UNIFCS; coordenador do NEF – Tributação e Finanças Públicas (aaportella@nefportal.com.br).

<sup>2</sup> Pós-Doutor em Direito pelas Universidades Goethe-Frankfurt, UnB e UNISINOS. Doutor em Direito pela UNISINOS/COIMBRA. Mestre em Direito pela UFBA. Professor de Teorias Jurídicas Fundamentais no Departamento de Estudos Jurídicos Fundamentais da Faculdade de Direito e no Programa de Pós-Graduação em Direito (Doutorado e Mestrado) da UFBA.

<sup>3</sup> Bacharel em Direito, Mestrando em Políticas Sociais e Cidadania da Universidade Católica do Salvador, membro do NEF – Tributação e Finanças Públicas (brunocalil@cgnadvogados.com.br)

of fiscal progressivity, with a focus on fiscal justice and the principle of contributory capacity. After the study is directed to the theoretical propositions that born within the economic, political and social model that became known as neoliberalism, at which moment proposals emerged to apply a single tax rates on income, nicknamed flat tax by tax law. The flat tax will be analyzed using data from the countries that have implemented it and are located in Eastern Europe, in order to make a critical analysis of the immediate effects of a liberalizing fiscal reform such as the idealized by the Bolsonaro government. Finally, the study focuses on the current system of Brazilian income tax, its contradictions and recent proposals idealized by the new Government, in order to propose a theoretical and reasoned debate although a fiscal reform that aims to realize the changes effectively demanded by the modern doctrine and international experience.

**Keywords:** Flat tax. Progressive. Contributory capacity. Income tax. Profits and dividends.

## 1. INTRODUÇÃO

Progressividade fiscal em Direito Tributário consiste na aplicação de alíquotas variáveis de forma proporcional à riqueza a ser tributada. Quanto maior a capacidade econômica do contribuinte, maior é a parcela tributada a ser recolhida em favor do Estado. No caso do imposto sobre a renda, trata-se da aplicação de percentuais crescentes, conforme se dê o aumento da renda a ser submetida a imposição. Trata-se, assim, de uma tecnologia a serviço da justiça tributária representada por uma determinada forma tratamento isonômico, na medida em que onera os contribuintes de forma proporcional às respectivas riquezas.

Não obstante as raízes históricas desta técnica remonte ainda à Antiguidade, a sua manutenção tem sido questionada, sobretudo no âmbito de propostas de simplificação e desburocratização do sistema tributário. Sobretudo a partir da segunda metade do século XX, e especialmente no final do século, no âmbito das construções teóricas associadas ao pensamento neoliberal.

O exemplo clássico deste modelo é o do chamado *flat tax*, proposto ao redor do mundo e discutido, em especial, nos Estados Unidos. *Grosso modo*, consiste no estabelecimento de um imposto único sobre a renda, sem variação de alíquotas.

Alguns países, especialmente no Leste Europeu, trataram de implementar o imposto de renda com alíquota única, numa clara tentativa de atrair investimentos estrangeiros, a fim de estimular a sua Economia em meio ao desmoronamento do bloco soviético.

O presente artigo buscou, no primeiro momento, estudar as origens desta proposta liberalizante. Serão consideradas as suas bases teóricas, com especial referência a trabalhos da Escola de Chicago, onde o *flat tax* recebe uma avaliação bastante positiva.

Em um segundo momento, promoveu-se uma análise ecológica do impacto concreto que a *flat tax* vem produzindo, utilizando como referência as reformas tributárias ocorridas nos países integrantes da “cortina de ferro” e as suas respectivas consequências no ambiente social.

Finalmente, a análise está voltada para a realidade brasileira, mais precisamente para o âmbito da atual sistemática do imposto sobre a renda vigente, com vistas a compreender as suas contradições segundo a perspectiva da justiça tributária e o impacto ecológico-social de uma eventual reforma sob a perspectiva de uma alíquota única.

## **2. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, PROGRESSIVIDADE DOS IMPOSTOS E *FLAT TAX***

### **2.1 Progressividade dos impostos e justiça fiscal**

A implementação de impostos diferenciados e progressivos reflete e, ao mesmo tempo, constitui uma forma de justiça distributiva. As necessidades coletivas devem ser custeadas pela sociedade, por meio do Estado, em conformidade com a capacidade econômica do contribuinte (CONTI, 1996).

Tributos com carga variável de acordo com esta capacidade existem desde a Antiguidade Clássica. Em Atenas, por exemplo, no ano de 596 A.C., o imposto sobre a propriedade tinha o seu regime de incidência condicionado à produtividade fundiária. As incidências variavam em quatro níveis distintos, conforme à riqueza gerada pela propriedade (SELIGMAN, 1894).

A importância histórica de impostos progressivos que tenham vinculação com a capacidade econômica do contribuinte é defendida, inclusive, pelos liberais clássicos, como

Adam Smith. A própria revolução liberal burguesa ocorrida na França do século XVIII catapultou a capacidade contributiva como um princípio, inserido na Declaração dos Direitos do Homem (TORRES, 2007).

A defesa de um imposto diferenciado em acordo a capacidade contributiva tem esteio, acima de tudo, no princípio da igualdade. Embora mais amplo, com aplicabilidade de diversas formas no Estado democrático, e norteador das relações sociais, é base para toda a construção legislativa no ramo tributário (ÁVILA, 2004).

Para além, até mesmo como consectário do princípio da igualdade, um imposto diferenciado em respeito capacidade contributiva é, acima de tudo, corolário da justiça distributiva, ideais formulados ainda na Grécia antiga que eram utilizadas como justificativa para o custeio das necessidades coletivas em estrita observância ao poder econômico do contribuinte (CONTI, 1996).

Não à toa, o constituinte brasileiro de 1988, ao estabelecer os contornos do Estado social, estabeleceu a progressividade dos impostos e sua graduação, sempre que possível, de acordo com a capacidade econômica do contribuinte (FEITOSA, 2003). Para além da arrecadação, a tributação deveria atender a um mecanismo que, uma vez em funcionamento, fosse capaz de promover justiça fiscal e, conseqüentemente, um desenvolvimento econômico socialmente sustentável.

Conhecida como extrafiscalidade, esta função não-arrecadatória dos tributos ganha ainda mais relevância no contexto do Estado Social (NABAIS, 2004). Não se limita apenas à progressividade. Contempla, ademais, desonerações, incentivos e fomentos a determinada atividade econômica ou a determinados agentes econômicos ou sociais considerados relevantes para o desenvolvimento.

Embora a progressividade possa ser aplicada de forma ampla em todo o sistema tributário, a sua aplicação sobre a renda é a que melhor se adequa ao tratamento desigual necessário à justiça tributária com vistas à capacidade econômica do contribuinte (NABAIS, 2004).

De fato, enquanto outrora terra e capital eram o indicativo mais coerente de manifestação de riqueza, numa perspectiva moderna, o patrimônio nada mais é do que renda no sentido *lato*

*sensu* estocada ao longo do processo de acumulação e um acréscimo no poder de disponibilidade econômica (TIPKE; YAMASHITA, 2002).

Em definitivo, a renda é, no âmbito dos fenômenos econômicos que autorizam a cobrança de tributos, a melhor forma de identificar a capacidade do sujeito para suportar o pagamento da exação e participar do financiamento público. Disso decorre que imposto de renda pode e deve ser progressivo, em estrita observância à justiça.

## **2.2 Flat tax: origem histórica e desigualdade contributiva**

Com o declínio do keynesianismo e disseminação, por volta da década de 80 do século XX, do modelo econômico neoliberal<sup>4</sup>, surgem os primeiros teóricos defensores de uma alíquota única a ser aplicada nos impostos incidentes sobre a renda.

Apelidada de *flat tax*, teóricos anti-keynesianos como Robert E. Hall e Alvin Rabushka pretendiam não apenas diminuir a alíquota marginal do imposto sobre a renda, considerada por eles elevada, mas também criar uma alíquota única para todos os contribuintes submetidos à incidência. Essa hipótese é uma contraposição as alíquotas progressivas, que teve o seu nascedouro em diversos países desenvolvidos antes da primeira guerra mundial, a citar como exemplo os Estados Unidos no ano de 1913, Reino Unido em 1909 e a Prússia em 1891 (PIKETTY, 2014).

Assim, nos Estados Unidos da década de 80, deu-se início a debate que, mais tarde, se alastraria pelo globo, a fim de desmistificar o consenso mundial existente sobre a progressividade. A época, propôs-se uma alteração do *Federal Income Tax*<sup>5</sup> para que fosse introduzida uma alíquota marginal e única de 19%, incidente sobre os rendimentos recebidos, sem possibilidade de deduções legais e ainda com uma faixa de isenção (HALL, 1985).

---

<sup>4</sup> O neoliberalismo pode ser compreendido como um movimento político econômico que tem como pressuposto a liberalização do comércio internacional, a desregulamentação dos mercados e privatização de empresas públicas. Embora tenha sido reproduzido de forma experimental primeiramente nas ditaduras do cone sul – Argentina e Chile – e posteriormente nos governos Regan e Thatcher, foi o Consenso de Washington de 1990, logo após a queda do muro de Berlim, que externalizou esses pressupostos que se tornaram o sustentáculo do neoliberalismo. (REINERT, 2016, p. 53).

<sup>5</sup> No Brasil, o seu similar é o Imposto de Renda.

Em linhas gerais, o objetivo era evitar a evasão fiscal, desburocratizar e descomplicar a tributação sobre a renda acabando com alíquotas progressivas e deduções, para além de aplicar uma alíquota única tanto no imposto de renda da pessoa física quanto da jurídica, fato que acarretaria por ricochete e ao menos na teoria, um aquecimento da economia através do incremento da poupança nacional e do consumo. Nessa linha de intelecção, um imposto alto sobre a renda desincentivaria investimentos e formação de uma poupança nacional, sendo que uma reforma do sistema tributário nesses termos serviria para corrigir os equívocos perpetrados durante a grande depressão e o pós segunda guerra mundial (HALL, 1985), justamente o período histórico em que os Estados Unidos se submeteu aos auspícios do Estado de bem-estar social.

Essa é a antítese que sobrepõe a que fora adotada naquilo conhecido como a “*era de ouro do capitalismo*”, período histórico situado entre os anos de 1950 e 1973 e o momento no qual o Estado de bem-estar social foi também implementado na Europa pela via de tributos deveras progressivos e a economia global cresceu a níveis nunca antes vistos (CHANG, 2013).

A proposta de *Flat Tax*, ainda que institua uma alíquota única, não deixa de propor um imposto timidamente “progressivo”, ao menos na teoria. Isso porque a proposta pretendia criar uma faixa de isenção, sendo que, somente a renda que sobejar a esse patamar, seria efetivamente tributada. Isso acaba por criar um escalonamento da alíquota efetiva, ainda que tímido.

Exemplificando. Na prática, se a faixa de isenção fosse uma renda mensal de R\$5.000,00 (cinco mil reais), um cidadão com renda de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pagaria 19% de imposto sobre o que sobejar da isenção. Ou seja, a base de cálculo do imposto seria R\$15.000,00 (quinze mil reais), e de tributo esse mesmo cidadão pagaria R\$2.850,00 (dois mil oitocentos e cinquenta reais), uma alíquota efetiva de 14,25%.

Em outro vértice, fosse um cidadão com renda de R\$ 100.000,00 (cem mil reais), o imposto incidiria sobre R\$ 95.000,00 (noventa e cinco mil reais), de forma que o valor do tributo a ser pago seria R\$ 18.050,00 (dezoito mil e cinquenta reais), uma alíquota efetiva de 18,05%.

De fato, a dedução da base de cálculo de uma faixa de isenção torna o imposto progressivo, ainda que em menor escala, e qual irá sempre tender a alíquota marginal quanto maior for a renda. O problema reside, todavia, na ínfima progressividade do imposto, quase

imperceptível, aliada a pequena alíquota marginal e que destoava das conquistas obtidas pelo Estado social pós-guerras.

Tomando como exemplo, no ano de 1944 a alíquota marginal do imposto sobre a renda nos Estados Unidos chegou a 94%, enquanto que na Inglaterra nos anos 1940 e depois em 1970, a alíquota marginal chegou a 98% (PIKETTY, 2015). Já em meados de 1980, quando do início do processo liberalizante, as alíquotas marginais foram reduzidas, passando para 28% nos Estados Unidos e 75% no Reino Unido (INTROÍNI *et al.*, 2018).

A *Flat Tax* é, portanto, para além de um instrumento jurídico com implicações econômicas, fruto da política neoliberal que se mostra dominante e hegemônico naquele período histórico, em superação ao Estado de bem-estar social próprio da acumulação fordista. Não por uma coincidência histórica, Robert E. Hall e Alvin Rabushka propuseram a *flat tax* em artigo público no Wall Street Journal em 1981, argumentando, para tanto, que seu objetivo era corrigir os equívocos do sistema tributário implementando no pós Segunda Guerra Mundial (HALL, 1985).

### **3 ANÁLISE ECOLÓGICA DA FLAT TAX – OS IMPACTOS ECOLÓGICOS DA REGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA**

#### **3.1 O exemplo da cortina de ferro e as projeções na Europa central**

A Análise Ecológica do Direito consiste em um estudo transdisciplinar da relação entre o sistema jurídico e seu ambiente (CARNEIRO, 2020). Nela, avalia-se o impacto de programas do sistema jurídico e das ações e omissões de suas organizações em relação a outros sistemas, outras organizações, comunidades, movimentos sociais e indivíduos. Teorias ecologicamente orientadas podem – e devem – conectar os ganhos dessa comunicação e criar as condições para a produção de uma dogmática que, embora orientada para os limites e possibilidades da autorreferência do direito, esteja previamente sensibilizada com os efeitos latentes do uso do símbolo constitucional ou, até mesmo, sua instrumentalização (NEVES, 2011). Nesse sentido, quais foram os impactos que a adoção da *flat tax* pelos países do Leste Europeu provocou na concentração da renda e na distribuição isonômica da carga tributária?

Como dissemos, com a dissolução da União Soviética, a queda do muro de Berlim e o fortalecimento do movimento neoliberal em todo o mundo, alguns países implementaram a *flat tax* ao longo da década de 90. Curiosamente, mas não por coincidência, os países que pertenciam à “Cortina de Ferro”<sup>6</sup> foram os primeiros que implementar esta mudança no paradigma da progressividade, especialmente como forma de atração de investimentos estrangeiros. Estônia e Lituânia em 1994, seguidos de Letônia em 1997, Rússia, Ucrânia, Geórgia, Romênia e Macedônia no início do século 21, através de alíquotas marginais que variam entre 33% e 12% (KEEN, 2006). Assim, em meio ao contexto de liberalização do fluxo de capitais nesses países (PIKETTY, 2015), o leste europeu serviu de laboratório para análise dos efeitos concretos da *flat tax*.

Tomando como exemplo a Romênia, que implementou a *flat tax* sobre a renda em 2004 através de uma alíquota de 16% e em substituição às alíquotas progressivas que variavam entre 18% e 40%, um estudo realizado no ano posterior, isolando o impacto de fatores externos, trouxe algumas conclusões interessantes. Primeiro, os benefícios com a redução tributária foram desigualmente distribuídos, eis que a grande massa de operários – alcunhado no estudo de trabalhador médio – conseguiu obter ganhos salariais e uma renda extra disponível no patamar de 3,73% do salário, enquanto que os trabalhadores do topo da renda, cerca de 2% do total, obtiveram ganhos com a reforma acima de 10% (VOINEA, 2009).

Ou seja, a hipótese vertida por Robert E. Hall e Alvin Rabushka de que a *flat tax* traria um impacto positivo na poupança nacional, a qual seria revertida para o investimento e consumo, aquecendo a economia, aplica-se tão somente aos que se encontram no topo da distribuição de renda.

Não só isso, mas, 10% do total dos trabalhadores acumularam sozinhos 40% dos ganhos salariais obtidos com a *flat tax*. Significa dizer que, da forma como proposta, a *flat tax* agrava a já existente desigualdade, já que os beneficiados com a medida são os trabalhadores que se

---

<sup>6</sup> O termo surgiu com a divisão da Europa após a segunda guerra mundial. Do lado ocidental do muro Berlim na Alemanha, estariam os países capitalistas, do lado oriental, a União Soviética comunista. A origem do conceito, embora controversa, ganhou notoriedade após discurso de Winston Churchill: “De Stettin no Báltico a Trieste no Adriático, uma cortina de ferro desceu pelo continente”. (CHURCHILL, 1946).



encontram no topo da renda salarial. Inclusive, o coeficiente de Gini aumentou em 2005, justamente o ano da reforma, tendo permanecido praticamente incólume no de 2006, ou seja, é possível inferir que esse aumento da desigualdade tem relação direta com a *flat tax*. Da mesma forma ocorreu com os índices Mehran e Piesch, que tiveram gradativo aumento no período, dados que corroboram com a hipótese de aumento da desigualdade após a introdução da *flat tax* (VOINEA, 2009).

A Rússia, no ano de 2001, também modificou a cobrança do PIT – *personal income tax*. Considerada uma das reformas sobre a temática das mais significantes para o século 21, as alíquotas progressivas que chegavam a até 31% foram eliminadas, e substituídas por uma *flat tax* de 13%. Estudo realizado em 2002 demonstra que os efeitos da reforma na evasão fiscal e produtividade foram positivos, a despeito de ter produzido um aumento na desigualdade de renda (DENVIL, 2012).

De fato, embora o coeficiente Gini na Rússia tenha caído de 0.48 para 0.45 entre os anos de 2000 e 2002, é preciso verificar que a razão dessa queda se dá por força dos efeitos indiretos da reforma, qual seja, a melhoria obtida na evasão fiscal e na produção. O efeito direto da reforma, ou seja, a mudança na distribuição da renda líquida antes e depois da alteração legislativa, aumentaria o coeficiente Gini em 1.6%, estatística que somente corrobora com a hipótese de aumento da desigualdade de renda originada pela *flat tax* (DENVIL, 2012).

Já na Macedônia, um imposto progressivo sobre a renda e que possuía 3 faixas distintas de tributação – 15%, 18% e 24% – foi substituído por um com alíquota única de 10%, sob a justificativa de criar mais empregos e gerar mais investimentos. Como resultado, note-se que com a *flat tax*, o imposto único sobre o consumo – VAT – passou a ter mais importância arrecadatária do que o imposto sobre a renda, numa clara predileção pela tributação indireta que pode acabar por gerar uma tendência de aumento da desigualdade no país, ainda mais porque os menores rendimentos são os mais afetados pelos tributos incidentes sobre o consumo.

De fato, os tributos sobre o consumo são denominados de indiretos, eis não dependem diretamente da renda do adquirente (PIKETTY, 2014). Ou seja, independentemente da renda do contribuinte, seja ele um operário médio ou um rentista, a alíquota do tributo que incide, por

exemplo, sobre os bens essenciais de consumo – a citar como exemplo os alimentos – é a mesma para ambos.

Trazendo para o exemplo brasileiro, note que no ano de 2003 as pessoas que ganhavam até dois salários mínimos gastaram aproximadamente 21% da sua renda no pagamento de tributos indiretos. Noutro giro, as famílias com renda superior a 30 salários mínimos gastaram aproximadamente 10% sobre a mesma rubrica (PINTOS-PAYERAS, 2010).

Quer dizer, para além de onerar de forma igual os desiguais, os tributos indiretos não conseguem refletir a capacidade contributiva do sujeito passivo, pelo contrário. As famílias mais pobres são justamente as que proporcionalmente gastam mais com esse tipo de tributo, uma justiça social tributária às avessas.

Há, portanto, um elo significativo entre o VAT e a desigualdade de renda medida pelo índice GINI (KOZUHAROV, 2015). Ou seja, os tributos indiretos sobre o consumo, por não aferirem capacidade contributiva, devem ser preteridos em favor dos tributos que incidem sobre a renda e que, por conseguinte, tem aptidão para conferir efetividade a justiça social fiscal.

É por isso que a *flat tax* na Macedônia é considerada um dos fatores que aumentou a desigualdade no país. A tributação fixa foi pensada naquele país para criar uma renda excedente a população de maiores ganhos, o que possibilitaria, ao menos na teoria, que esse capital que sobeja fosse reinvestindo na economia, aumentando assim, por conseguinte, a renda da população de ganhos menores (KOZUHAROV, 2015).

Esse sistema ficou conhecido por economia trickle-down, uma teoria que, de toda sorte, não possui qualquer base empírica. Naquele paradigma, o dinheiro acumulado no topo da pirâmide acabaria por “gotejar”, transbordando para as camadas mais baixas, um efeito em cascata que beneficiaria teoricamente a todos (HORTA, 2018).

Dessa forma, o capital excedente que teria origem na redução da carga tributária do topo da pirâmide seria reinvestido na produção econômica local, oportunizando a criação de novos negócios, emprego e assim um aumento da renda dos mais pobres (AGHION, 1997).

Essa é, em suma, uma das contradições do sistema capitalista, já que “a principal força desestabilizadora está relacionada ao fato de que a taxa de rendimento privado do capital  $r$  pode

ser forte e continuamente mais elevada do que a taxa de crescimento da renda e da produção g.” (PIKETTY, 2014, p. 555).

Na Letônia, que introduziu a *flat tax* em 1997 com alíquota de 25%, a ausência de dados empíricos que pudessem comprovar os benefícios teóricos imaginados fez com que uma contrarreforma do sistema tributário fosse planejada, para readotar um sistema progressivo de taxaço da renda. O próprio Banco Mundial em 2016 recomendou a adoço de um imposto progressivo sobre a renda, o qual poderia onerar mais fortemente os 10% mais ricos, favorecer a classe média, e ainda reduzir o coeficiente GINI em 0.6% e a taxa de pobreza em 0.5% até o ano de 2020.

Referidas recomendaçoes partiram do pressuposto de que o sistema tributário da Letônia tem incidência mais ostensiva nos tributos indiretos, em detrimento dos diretos, para além do fato de que as alíquotas incidentes sobre a mão de obra assalariada são altas, especialmente para os salários mais baixos (VAŠKAITĒ-TAMOŠIŪNĒ, 2018).

Inclusive, ainda que a *flat tax* tenha sido implementada tão somente no leste europeu, simulaçoes feitas em países da Europa Ocidental permitem concluir que, embora uma reforma do gênero possa vir a ter efeitos positivos no crescimento econômico a longo prazo, como contrapartida, poderá aumentar a desigualdade de renda em determinados países. Para além, a *flat tax* contribuiria para a polarizaço e maior distanciamento de renda entre ricos e pobres, quer seja sob o cenário engendrado para os países do Sul da Europa – Grécia, Portugal e Espanha –, quer seja para o cenário dos países da Europa Central – Áustria, Bélgica e Alemanha (PAULOS, 2008).

O fato concreto é que, para além das problemáticas teóricas que envolvem a *flat tax*, com a exceço da Rússia, os demais países que implementaram a reforma ao longo do século XXI sofreram uma queda na arrecadaço do imposto sobre a renda. De qualquer sorte, nem mesmo a Rússia pode ser considerado um caso de sucesso, eis que existem evidências de que o aumento da arrecadaço não se deu por conta da reforma em si, mas sim em razão de fatores externos, como o a recuperaço macroeconômica do país (KIM, 2006).

Quer dizer, embora a *flat tax*, de fato, desburocratize o sistema tributário e auxilie no combate à evasão fiscal, os resultados obtidos, no que tange a desigualdade de renda,

demonstram que a ausência de progressividade favorece as maiores rendas da pirâmide social. Esse excedente de capital dos mais ricos pode até retornar à economia por meio de investimentos e abertura de novos postos de trabalho, malgrado inexistem dados empíricos que comprovem essa hipótese.

Dentro da atual perspectiva de financeirização da economia mundial, em que os ativos financeiros representavam quase quatro vezes o PIB global no ano de 2007 (MCKINSEY GLOBAL INSTITUTE, 2007), em meio às altas rentabilidades ofertadas pelo mercado especulativo financeiro com moderado risco de investimento, é crível conceber que esse excedente de capital originado pela *flat tax* seja direcionado ao rentismo, notadamente para àqueles que estão no topo da renda nacional.

Convencionada de regime de acumulação com dominação financeira, o processo de desregulamentação do sistema monetário possibilitou em larga escala a exploração da mais-valia pela simples posse do capital através do juros e sem a necessidade de envolvimento no processo produtivo (CHESNAIS, 2002), um movimento global que permitiu a ascensão do rentismo mediante o direcionamento do excedente de capital.

Para além das questões econômicas, mesmo que parte desse excedente seja direcionado de fato a investimentos reais na economia, o manifesto impacto não isonômico na capacidade contributiva poderá trazer efeitos negativos sobre a igualdade social, um custo alto para os benefícios que se espera da medida liberalizante ora proposta. Inclusive porque a manutenção da igualdade sob a ótica da justiça fiscal, mediante a implementação de impostos progressivos em acordo a renda do sujeito passivo tem o condão de favorecer o altruísmo e aflorar o sentimento de solidariedade para com o custeio das necessidades públicas (PIKETTY, 2014, p. 483-484).

## **3.2 A FLAT TAX E O IMPOSTO DE RENDA NO BRASIL**

### **3.2.1 Atual sistemática, direito comparado e possíveis causas de um imposto efetivamente regressivo**

Na perspectiva do atual cenário do sistema fiscal brasileiro, o imposto de renda a ser pago pelas pessoas físicas é, ao menos na teoria, progressivo. Ele conta com 5 faixas de alíquotas progressivas variam de 7,5% a 27,5%, com uma faixa de isenção e aplicação de uma alíquota

para cada uma das faixas de rendimento tributável, de modo que a incidência da alíquota imediatamente superior terá como base de cálculo tão somente o que exceder da faixa anterior. Assim, a alíquota efetiva do imposto nunca alcançará a alíquota marginal de 27,5%, mesmo que se considere as maiores rendas da pirâmide social.

A complexidade do imposto não diz respeito somente à alíquota aplicável, mas também à infinidade de despesas dedutíveis, eventuais ganhos de capital tributáveis e uma infinidade de outras regras que permeiam a exação. Um claro exemplo são as deduções oriundas de despesas médicas e com educação, uma verdadeira renúncia fiscal do fundo público para o privado. Uma renúncia fiscal que, no fundo, apenas beneficia os estratos de renda superiores, até mesmo porque a média das deduções anuais com despesas médicas para quem obteve renda superior a 160 salários mínimos foi de R\$ 11.257,56, enquanto que para os contribuintes de 2 a até 3 salários mínimos, a dedução anual média anual foi de R\$ 340,70 (SALVADOR, 2016).

O cerne da questão, todavia, não é a complexidade do imposto. Estudos comprovam que, em verdade, o imposto de renda de pessoa física no Brasil é regressivo, já que atinge o seu pico em termos proporcionais para as rendas que flutuam entre 20 e 40 salários mínimos, enquanto que para as rendas superiores tende a regredir, num gráfico que acaba por formar uma curva em “U” inversa. Esse fato possui estreita correlação com o rendimento auferido a partir da distribuição não tributável de lucros e dividendos pelas empresas no Brasil (GOBETTI, 2015).

De fato, quanto maior a renda declarada, maior é a renda não-tributável do contribuinte. Para as faixas de renda acima de 240 salários mínimos, quase 70% desses rendimentos foram considerados isentos e não tributáveis, enquanto que para as rendas acima de 320 salários mínimos, apenas 7,7% das rendas declaradas se tornou base de cálculo do imposto (INTROÍNI *et al.*, 2018).

Traduzindo em números, a alíquota média efetiva do imposto alcançou o seu pico nas rendas que flutuaram entre 40-80 salários mínimos, alcançando aproximadamente 11,57%. A partir desse ponto, há uma regressão na alíquota média efetiva, que alcança 3,87% para as rendas superiores a 160 salários mínimos (SALVADOR, 2016).

Isso significa dizer que, em termos percentuais, a base de cálculo do imposto é diminuída sensivelmente na mesma proporção em que a renda aumenta. Rediscutir a isenção de tributos na

distribuição dos lucros e dividendos é, portanto, o primeiro passo para que o imposto sobre a renda e os proventos seja, de fato, progressivo.

Como a tributação sobre as empresas é mais branda, comparado a que incide sobre a renda da pessoa física, muitos profissionais liberais como médicos e advogados se utilizam do expediente para, legalmente, pagar menos tributos sobre a renda percebida, em especial por conta da isenção na distribuição dos lucros e dividendos.

Nessa perspectiva, para os contribuintes que declararam ocupar a categoria “proprietário de empresa ou firma individual ou empregador-titular”, a alíquota efetiva do imposto foi de apenas 2,18%, enquanto que empregados do serviço público da administração federal direta foram tributados com uma alíquota média efetiva de 12% (SALVADOR, 2016).

Outra problemática que envolve o imposto renda brasileiro é alíquota marginal que está aquém da média mundial, ainda que a comparação seja realizada com países emergentes, como o Brasil. O Chile, por exemplo, possui uma alíquota marginal de 43%, aplicável as rendas que ultrapassem pouco mais de R\$16.000,00 (dezesesseis mil reais) mensais, enquanto que na África do Sul a alíquota marginal é de 40% para as rendas a partir de aproximadamente R\$7.500,00 (sete mil e quinhentos reais) mensais. Até mesmo por isso o Brasil dentro dos integrantes da OCDE é país em que tem a menor representatividade do imposto de renda pessoa física em termos de porcentagem da carga tributária bruta. Dados demonstram que, em verdade, o imposto de renda brasileiro é pouco progressivo e por isso é cobrado majoritariamente da classe média, em detrimento das maiores rendas (INTROÍNI *et al.*, 2018).

Já nos Estados Unidos, onde há uma maior desigualdade na distribuição de renda, a alíquota marginal pode chegar a até 37% para as rendas que ultrapassam U\$500.000,00 (quinhentos mil dólares) anuais (PRICEWATERHOUSECOOPERS, 2019).

Ainda assim, a despeito da alíquota marginal do imposto de renda americano ser muito superior ao do Brasil, recentes proposições legislativas pretendem implementar uma nova alíquota de 70% (setenta por cento), a ser aplicada as rendas superiores a U\$10.000.000,00 (dez milhões de dólares). Aliás, uma alíquota como a proposta sequer é novidade nos Estados Unidos, porquanto até 1981 essa era a alíquota marginal, alterada posteriormente após o primeiro ano do governo Reagan (HARWOOD, 2019).

Para além das questões arrecadatórias e ainda o desrespeito clarividente ao princípio da capacidade contributiva, não se pode olvidar das consequências positivas advindas do eventual incremento das alíquotas do imposto de renda no combate a desigualdade, com consequente diminuição do coeficiente Gini (HOFFMANN, 2002), naquilo conhecido também como a função extrafiscal dos tributos.

De fato, os tributos precisam ser compreendidos para além do aspecto arrecadatório. Eles têm o condão de intervir na economia e promover a justiça fiscal, atenuando os efeitos da acumulação capitalista para, exemplificadamente, reverter parte do produto arrecadatório extraído das rendas superiores para políticas sociais. E, dentre os instrumentos de consecução dessa extrafiscalidade, encontra-se a progressividade dos tributos, o modo encontrado para não só promover a justiça fiscal, mas também evitar a indefinida acumulação patrimonial e o aumento da desigualdade de renda.

Nessa perspectiva, observe que imposto de renda pessoa física no Brasil reduziu em 2,2 pontos percentuais o coeficiente Gini, ao passo que os tributos indiretos aumentaram a desigualdade em 0,8 pontos percentuais. Já na União Europeia, por sua vez, esse mesmo imposto tem impacto, em média, de 4,4 pontos percentuais (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2017).

Isso significa dizer que eventual reforma no que concerne ao imposto de renda pessoa física deve buscar não só rediscutir a alíquota marginal, para que assim se dê plena efetividade ao princípio da capacidade contributiva, como também a distribuição indiscriminada de lucros e dividendos não tributáveis.

Existe ainda uma outra crítica e que diz respeito ao limite de isenção do imposto. De 1996 até 2001, e de 2002 a 2004, o Governo deixou de aplicar índices de correção monetária na faixa de isenção do imposto, ao passo que o número de contribuintes entre 2003 e 2012 quase triplicou. Aplicando-se o IPCA – Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – nessa faixa de renda, o limite de isenção para o ano de 2014 estaria em torno de 4,4 salários mínimos, enquanto que no ano de 1996 era de 8,5 salários mínimos (CASTRO, 2014).

Atualmente, a faixa de isenção não chega a dois salários mínimos, o de qualquer sorte corrobora com a hipótese de que o imposto de renda pessoa física é um verdadeiro martírio para a

classe média assalariada, ainda mais diante da defasagem monetária que se observa ao longo dos anos.

### **3.2.2 A *flat tax* no Brasil – projeções e conjecturas**

Desde a redemocratização, observa-se um debate político em torno de mudanças na estrutura fiscal brasileira. Para alguns, o sistema tributário é confuso e burocrático; para outros, a carga tributária é elevada, o que acaba impossibilitando o investimento em produção. Alguns poucos, por seu turno, preferem abordar as contradições de um sistema tributário que tem predileção pelos impostos sobre o consumo, ao invés da renda.

É em meio a esse contexto que o atual Governo Bolsonaro apresenta propostas de reforma para o imposto de renda. Uma vez eleito, Jair Bolsonaro propôs a implementação de uma *flat tax* de 20% para todas as faixas de renda, já considerando a dedução da cota destinada a previdência social. Segundo estimativas, uma reforma do gênero provocaria um rombo de 27 bilhões de reais ao erário (MIOZZO, 2019). Logo após a posse, aventou a possibilidade de diminuir o número de faixas do imposto e ainda minorar a alíquota marginal para 25% (BECK, 2019).

Tais propostas, todavia, quando observadas a partir das experiências recentes já retratadas, são preocupantes sob diversos aspectos. A *flat tax* implementada no leste Europeu já demonstrou a sua fragilidade, seja no aspecto da arrecadação tributária, seja no aspecto da desigualdade social. Tanto é que nenhum país desenvolvido impôs uma alíquota única para tributação da renda, de modo que aqueles que antes integravam a “cortina de ferro” serviram tão somente como laboratório de um experimento neoliberal fracassado.

De fato, o problema fiscal brasileiro reside na existência de um imposto de renda pouco progressivo, aliado a um arcabouço tributário que prioriza os impostos sobre o consumo, regressivos por natureza, indiretos e que são cobrados independentemente da capacidade do contribuinte de fato.

Para além, diminuir a alíquota marginal do Imposto de Renda da pessoa física não irá trazer reflexos positivos na injustiça fiscal cometida em desfavor da classe média assalariada, a camada social que em termos proporcionais da renda mais contribuiu com a exação. Some-se a esse fato a defasagem da tabela do imposto de renda, que mais uma vez penaliza trabalhadores



assalariados, achatada pela exação que já nasce para as rendas que sequer ultrapassam dois salários mínimos.

Uma reforma fiscal deveria combater, principalmente, as alíquotas mínimas e máximas, as quais se encontram entre as mais baixas em comparação aos demais países da OCDE (CASTRO, 2014). Ou seja, tanto a reforma que pretende implementar a *flat tax*, quanto a reforma que pretende diminuir a alíquota marginal do imposto estão em desacordo com o estado da arte da temática.

Por fim, é preciso repensar a tributação dos lucros e dividendos, um dos motivos que faz com que o imposto de renda seja na prática regressivo, uma medida pouco liberalizante e que certamente não tem a simpatia do capital produtivo.

O ponto nevrálgico de toda a problemática que circunda o imposto de renda reside na aplicação do princípio da capacidade contributiva. Visto como o princípio basilar de um Estado social democrático, o desrespeito a ele apenas ratifica o sentimento de injustiça fiscal que se mantém cada dia mais presente entre os trabalhadores.

A *flat tax*, como proposta nos países do leste Europeu, já demonstrou que a ausência de progressividade favorece as maiores rendas da pirâmide social, fato empiricamente observável. Para além, existem evidências de que a alíquota única gerou impacto negativo no coeficiente GINI, capitaneando assim o aumento da já latente desigualdade ínsita ao regime de acumulação capitalista.

E, diferentemente do que foi pensado pelos teóricos da *flat tax*, não há comprovação de que a aplicação de uma alíquota única nos impostos sobre a renda gere como consequência mais investimentos econômicos e elasticidade do consumo. Para as maiores rendas, há de fato um excedente de capital, mas que não necessariamente retornará a sociedade, em especial no contexto do capital financeiro especulativo.

Nesse mesmo sentido, as recentes proposições brasileiras para alteração das alíquotas do imposto de renda não contemplam as vicissitudes do nosso sistema tributário, que tem predileção aos tributos sobre o consumo, ao invés de taxar com mais peso a renda e o capital.

Se há uma reforma urgente a ser feita, deveria ela estar focada no aumento da alíquota marginal do imposto para as maiores rendas, aliada a um reescalonamento da faixa de isenção e ainda na tributação dos lucros e dividendos.

O direito comparado sugere que proposições como estas possuem respaldo teórico e científico. Mesmo em comparação a países emergentes como África do Sul e Chile, ou até mesmo os Estados Unidos, o imposto de renda brasileiro tem pouca representatividade arrecadatória, para além de se situar como a menor alíquota marginal dentre o comparativo. Ou seja, de todos os privilégios que as classes mais ricas já possuem, ser agraciada com benesses fiscais em total abjeto a capacidade do contribuinte é um escárnio para àqueles que, proporcionalmente, são os que mais contribuem para manutenção do Estado: a classe média trabalhadora.

#### **4 ESTRUTURAÇÃO DA ANÁLISE ECOLÓGICA DA *FLAT TAX* – INCONSTITUCIONALIDADE E DESFUNCIONALIZAÇÃO DO DIREITO**

##### **4.1 Análise ecológica e operação do direito**

São variadas as formas teóricas da aproximação crítica sobre o fenômeno jurídico (WOLKMER, 2006). Mas, de uma forma ou de outra, todas convivem com um grande dilema que transita entre o ceticismo e as possibilidades emancipatórias do sistema jurídico. O direito é, na tradição moderna, um instrumento regulatório e, na crítica ligada à perspectiva marxiana, jamais teria um papel emancipatório. Com o desgaste das alternativas revolucionárias, a crítica passa a buscar caminhos reformistas que conclamam um papel emancipatório para o direito (SANTOS, 2003). O pluralismo jurídico marca a maior parte dessas propostas (WOLKMER, 2001), pois retira o protagonismo do direito estatal, que reproduz as condições hegemônicas de modelos econômicos (PASHUKANIS, 2005), a exemplo do que foi observamos na relação entre o neoliberalismo e a *flat tax*. Formas emergentes de um direito “achado na rua” (SOUZA JUNIOR, 2015), por exemplo, reivindicam o símbolo da validade, mas encontram dificuldades quando colidem com o direito estatal. Outras apostam em releituras hermenêuticas do próprio direito estatal, mas se mantêm fortemente dependente dos órgãos estatais (CARVALHO, 2005).

De uma forma ou de outra, a crítica tem dificuldades em se realizar nos centros de decisão política, seja da produção legislativa ou das decisões judiciais.

Embora não possa ser caracterizada como uma teoria “crítica”, o chamado pós-positivismo associado ao neoconstitucionalismo também conclama para o direito uma função que poderia ser caracterizada, genericamente, como emancipatória. Mas, justamente pelos *deficits* de criticidade, ignoram as funções latentes que a reprodução pós-positivista do direito provoca em outras esferas sociais. O caráter simbólico da constitucionalização (NEVES, 2011), igualmente manifestado na sua judicialização (CARNEIRO, 2015), ou a própria instrumentalização do direito, são fenômenos diretamente associados ao principiologismo de algumas formas pós-positivistas. Mas, é inegável que funciona, justamente porque se acopla ao código e às possibilidades estruturais do sistema jurídico estatal.

A Análise Ecológica do Direito (CARNEIRO, 2020), na linha de teorias críticas já referidas, pressupõe a existência de diferentes “sistemas jurídicos”. Melhor dizendo, pressupõe a co-existência do direito da sociedade moderna mundial, ao qual o direito estatal está vinculado, com outras formas de ordens normativas, tanto tradicionais como tipicamente modernas (TEUBNER, 2016). Como crítica, tem por objetivo avaliar a relação do sistema jurídico da sociedade moderna com o seu ambiente, com especial atenção para os efeitos latentes provocados por seus programas normativos.

A comunicação ecológica produzida pela Análise Ecológica do Direito é produto do sistema científico moderno a partir da autorreprodução de seus programas científicos e de decisões de sub-organizações universitárias que operam esse sistema. Decorre de uma observação de segunda ordem, pois se trata de uma meta-comunicação, isto é, de uma comunicação sobre comunicações ou silêncios eloquentes do sistema observado, mas é também ecológica na medida em que reflete não os padrões autorreprodutivos dos sistemas, mas o impacto positivo ou negativo que essas comunicações – ou a ausência delas – produzem no ambiente. Portanto, a Análise Ecológica do Direito é uma comunicação de segunda ordem do tipo ecológico que produz um espaço transversal de acoplamento entre o sistema jurídico e as diferentes formas de comunicação e vida presentes no ambiente do direito da sociedade moderna. Nesse ambiente, estão os indivíduos, os animais, ecossistemas, organizações sociais, interações humanas, comunidades tradicionais, movimentos sociais e, também, outros sistemas da sociedade moderna com suas respectivas comunicações especializadas, programas e racionalidades. (CARNEIRO, 2020, p. 17-46).

A análise da *flat tax* aqui empreendida foi, neste sentido, ecológica. Considera as interconexões do direito de uma sociedade mundial, que globaliza não apenas sua economia, mas, também, muitos de seus parâmetros regulatórios (THORNHILL, 2011). Observa não apenas como a *flat tax* é implementada no direito tributário estatal de países do Leste Europeu, mas, especialmente, seu impacto “ambiental”, aqui incluídos os indivíduos e grupos sociais. Atesta os efeitos não isonômicos de tal programa e, a partir daí, projeta as possibilidades de dano no sistema e ambientes sociais brasileiros. Como crítica, cumpre o seu papel ao desvelar os efeitos latentes de soluções tributárias e devolve, na rota contra-hegemônica da globalização, a acusação de que os países desenvolvidos não adotam tais práticas (SANTOS, 2003).

Mas, é justamente aqui que as críticas encontram dificuldades. O direito não fará milagres, tampouco eliminará a necessidade de luta dos Estados e movimentos sociais periféricos, tanto no plano mundial quanto internamente. Entretanto, é preciso explorar a força do direito e as possibilidades de sua estrutura. O desafio é promover essa exploração sem cair na tentação de desfuncionalizá-lo; explorar sua força simbólica, invertendo os polos de sua força hegemônica sem produzir efeitos diabólicos que esvazie sua função (FISCHER-LESCANO, 2017).

Para Fischer-Lescano (2017), a força do direito depende do entrelaçamento de três esferas. “No processo de socialização do sentimento jurídico não-social, o mundo energético (vida, corpo – força imaginativa) encontra-se com o mundo consciente (observação pela consciência – força cognitiva) e por fim com a comunicação social (força jurídica)”. Sobre a força jurídica, dirá que somente “um direito que possibilite e assegure a vida, que converta as forças de abstração real em força jurídica, pode possuir tal força. A questão da vida certa é, portanto, uma questão social – uma questão relativa à política (jurídica) correta” (FISCHER-LESCANO, 2017).

Aqui, parece-nos que a Análise Ecológica do Direito e sua perspectiva sistêmica pode dar uma contribuição adicional ao acoplar os estudos críticos à programação do sistema, tendo em vista a sensibilização ecológica de teorias fundamentais do direito. A crítica ecológica precisa “embarcar” no sistema e, nele, viralizar programas internos. E um vírus cibernético não opera em

um sistema se ambos não falarem a mesma linguagem. Como, então, a análise ecológica da *flat tax* poderia ser lida, internamente, no sistema jurídico brasileiro?

#### **4.2 A inconstitucionalidade de uma eventual *flat tax* no sistema jurídico brasileiro**

No cenário principiologista (STRECK, 2013) que vivemos, a primeira alternativa para estruturar juridicamente a crítica ecológica sobre os efeitos deletérios de uma eventual *flat tax* no sistema jurídico brasileiro seria, simplesmente, sustentar a violação aos princípios da igualdade e da progressividade. Essa defesa pressupõe uma relação hierárquica e, ao mesmo tempo, semântica entre princípios constitucionais e as regras que instituiriam a *flat tax* no sistema brasileiro. Essa alternativa seria a mais simples e, se assimilada no controle de constitucionalidade, a mais eficaz. Todavia, essa mesma equação poderá funcionar em nome de outros princípios e ser descartada com a mesma facilidade que é adotada (CARNEIRO, 2018). O sistema jurídico, ao tomar emprestadas descrições científicas equivocadas e normativamente insustentáveis, cria as condições de possibilidade para o mascaramento de sua corrupção (NEVES, 2011). A semântica aberta de princípios permite que eles operem como meios de comunicação simbolicamente generalizados (LUHMANN, 1965), uma função, de fato, necessária para estruturar os mais diversos apelos por proteção ambiental. Mas, justamente por estruturar diferentes possibilidades semânticas, dependerá de uma série de enlaces hipercíclicos (TEUBNER, 1993) que entrelaça suas estruturas hierárquicas (NEVES, 2013). Forçar, normativamente, a superioridade hierárquica de tipo *top-down* não se mostrará viável, justamente porque no top estarão diferentes semânticas que oferecem diferentes relações com o “*down*”. A igualdade jurídica pressupõe um tratamento desigual e falsificações utilitaristas poderão justificar a aposta na conformidade principiológica da *flat tax* na ordem jurídica brasileira.

Como alternativa, a Análise Ecológica do Direito sugere a estruturação das pretensões de isonomia – dentre outras pretensões emancipatórias derivadas das mais diferentes formas de vida e comunicação presentes no ambiente do sistema jurídica – a partir de uma releitura estrutural e funcional do sistema jurídico da sociedade mundial (CARNEIRO, 2020), que tentaremos aqui sintetizar. O direito da sociedade mundial moderna assimilou ao longo de sua evolução diferentes

tipos de estrutura, incluindo diferentes tipos de princípio (CARNEIRO, 2020). Os velhos princípios estruturais propostos por uma teoria geral do direito podem ser observados em uma perspectiva estrutural-funcional como princípios funcionais, pois marcam uma lógica interna e inerente à própria função do direito e às prestações que o sistema oferta ao seu ambiente.

O direito mesmo possui, em termos operacionais, apenas os princípios da consistência, igualdade complexa e integridade. Refletem, na diferença, respectivamente, expectativas de segurança, manutenção de autonomia e sustentabilidade das formas de vida e comunicação dispostos no ambiente do sistema. Apenas os princípios funcionais podem ser submetidos ao ‘truque lógico’ que converte um pressuposto latente e sacralizado na operação do sistema em uma forma regra/exceção e, com isso, reduzir complexidades e condicionar determinadas decisões em detrimento de outras possibilidades. Ou seja, enquanto princípios propriamente ditos, somente esses três princípios ‘do’ direito contribuem para o fechamento do sistema. Eles podem substituir tanto as pretensões da ‘velha lógica’ que estruturava sistemas externos quanto as pretensões de ancoragem do sistema em princípios de moralidade política, embora possam, dentro de limites fornecidos pelo próprio sistema, condicionar a interpretação. (CARNEIRO, 2020).

Somente esses três princípios reduzem a complexidade do sistema. Somente eles são capazes de se converter em uma “regra” que decide assim e não “assado”. A igualdade complexa (uma unidade de diferentes formas) é decisiva para a a estruturação jurídica da crítica ecológica lançada contra a *flat tax*. Programas de direito tributário assumem uma forma específica de isonomia dentre muitas outras que poderiam ter assumido. Não se tratou de uma escolha aleatória, embora tenha sido contingente. Essa adesão está normalmente relacionada ao modo como a Constituição de Estados nacionais assimila e organiza a complexidade das formas isonômicas. Se a o direito da sociedade mundial impedia que a Constituição de 1988 adotasse uma forma não isonômica de direito (o que não impediria tratamentos desiguais, muito pelo contrário), a sua condição periférica e suas raízes compromissárias a fizeram – poderia ter sido diferente! – adotar para a tributação uma fórmula de “justiça” (jurídica!) que distribui o ônus contributivo a cada qual conforme suas possibilidades. A progressividade não é, apenas, uma dentre outras semânticas, mas é “a” semântica da igualdade tributária que, como toda igualdade jurídica na sociedade mundial, implica tratamentos desiguais.

O Constituição de 1988 esconde, dentre inúmeras regras e escolhas contingentes, a adesão por uma determinada fórmula de isonomia complexa: a progressividade quanto aos impostos

sobre a renda (art. 153, §2º, I), sobre produtos industrializados (art. 153, §4º, I), sobre a propriedade de bens imóveis (arts. 156, §1º, I e 182, § 4º, inciso II), bem como quanto às contribuições sociais do trabalhador e dos demais segurados da previdência (arts. 149, § 1º e 195, II). Nestes casos, observa-se que “a própria Constituição produz esse primeiro estágio reflexivo” (CARNEIRO, 2020), um fenômeno que, quando não hiperestasiado pela ideia de unidade ontológica do corpo constitucional, acaba ignorado por observações hierárquicas top-down, pois não são capazes de observar vínculos heterárquicos em um mesmo nível hierárquico. As referidas disposições fecham um primeiro entrelace com a regra igualmente constitucional que, no §1º do art. 145, já determinava que os impostos, “sempre que possível”, teriam “caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

A progressividade, nestes casos, é a “diferença” eleita para a unidade complexa da isonomia aplicada à tais esferas tributárias. Não se trata de um mandamento de otimização ou de normas programáticas, mas de uma “questão de princípio”, de um princípio funcional inerente ao direito da sociedade moderna mundial. Não faz sentido um direito que não seja isonômico (CARNEIRO, 2020) e, nesse caso, uma isonomia progressiva.

Assim, é importante diferenciar a progressividade tributária, como um rótulo da isonomia complexa para as esferas acima referidas, de princípios epistemológicos e pragmáticos (CARNEIRO, 2020), incapazes de converter-se imediatamente em regra redutora da complexidade do sistema.

Os princípios jurídico epistemológicos espelham a orientação de políticas contingentes já presentes na programação do sistema e se dirigem, preponderantemente, para a organização didática da dogmática, reduzindo a complexidade do ensino do direito. Não serão capazes de se converter em regra através do já referido “truque lógico” sem que sua atuação já não esteja sustentada em princípios funcionais. Em verdade, o “truque” ocorre quando um conjunto de regras sugerem esses princípios, não à toa terem nascido associados a um modelo indutivo e, na prática, assim permanecerem. (CARNEIRO, 2020).

No direito tributário, é bastante comum atribuir a determinadas regras a condição de princípios, a exemplo do que ocorre com os supostos princípios da anterioridade, da noventena ou da Não diferenciação tributária. Na verdade, são regras que refletem, no entrelaçamento reflexivo ao qual já nos referimos, princípios funcionais ou que, simplesmente, estabelecem generalizações congruentes. Confusões envolvendo os princípios epistemológicos é, de fato, mais

raras em matéria de direito tributário, ao contrário do que ocorre na observação doutrinária de áreas como o processo civil ou o direito civil. Ainda assim, podemos citar como exemplo o princípio da segurança jurídica. Trata-se, neste caso, de uma construção orientada epistemologicamente que reproduz um determinado vetor de racionalidade do direito positivo.

Em outras palavras, sabemos que há uma preocupação com a segurança jurídica em razão de uma série de regras que estão associadas a esse *telos*. Mas, o princípio da “segurança jurídica” não poderá ser convertido em uma regra capaz de estabelecer o que é e o que não é conforme ao direito, salvo nas hipóteses em que ela já esteja referida a uma dessas inúmeras regras que tornaram possível a sua observação desse princípio. A regra da anterioridade, por exemplo, uma das que reforçam a observação do princípio epistemológico da segurança, não se aplica a determinados tributos.

Os princípios ‘jurídico-epistemológicos’ constituem, por sua vez, reduções de complexidade do sistema científico que, dada à relevância no sistema educacional, penetra no sistema jurídico. São princípios ‘sobre’ o direito, especialmente sobre o padrão de suas regras, o que significa dizer que eles não são capazes de controlar as ‘exceções’. Eles podem, eventualmente, passar a integrar programas do próprio sistema, mas isso não modificará o modo como ele deverá operar. (CARNEIRO, 2020).

Por fim, também não podemos confundir a progressividade com os princípios pragmáticos. Estes “são vocacionados para a heterorreferência e capacidade de emulação da complexidade do ambiente dentro do sistema” jurídico (CARNEIRO, 2020). Princípios como o da liberdade de iniciativa e da vedação ao confisco servem como meios de comunicação simbolicamente generalizados que estruturam pretensões de organizações presentes no ambiente do sistema jurídico a fim de provocar, internamente, variações e possíveis seleções de novos critérios de conformidade jurídica. Do mesmo modo, operam princípios como os da solidariedade e da mediana fiscal, igualmente capazes de estruturar juridicamente pretensões das mais variadas matizes.

Foi observando princípios pragmáticos que Alexy (2008) sustenta o conceito de mandamento de otimização, posição diametralmente oposta a Dwokin (2002), que propõe uma forma de *balance* não otimizadora (CARNEIRO, 2017). Ambos têm, em alguma medida razão. De fato, determinados princípios pragmáticos serão, quando operando em esferas que aceitem



essa lógica, “ponderados”, aqui entendendo a ponderação como uma concordância prática entre diferentes interesses tutelados. Dworkin não ignora esse tipo de “ponderação”, mas a coloca restrita à “esfera das políticas públicas” (*policies*) (CARNEIRO, 2020). Todavia, os limites e fronteiras internos que essas políticas produzem não são um cálculo de proporcionalidade – princípio epistemológico incapaz de “entregar” aquilo que “vende” (CARNEIRO, 2020), mas vínculos internos de integridade, construídos nos hiperciclos do sistema, sem a qual o direito não consegue prestar ao ambiente garantias de sustentabilidade. Contra Dworkin está o fato de que tal integridade não seria uma construção moral de uma comunidade política, mas logros evolutivos estruturais de um sistema funcional da sociedade mundial.

Dito isso, é possível observar a progressividade em uma perspectiva pragmática, na medida em que ela continua operando para estruturar expectativas normativas de maior justiça tributária. Neste sentido, servirá, inclusive, para tributos que estejam fora daquele rol constitucionalmente disposto. Todavia, isso não retira dela o fato de que, com mais ou menos, progressividade, há esferas tributárias que, por princípio, precisam ser progressivas. Do mesmo modo que poderá, no contrafluxo desse hiperciclo, estabelecer novos limites contingentes para os próprios níveis de progressividade. Seja como princípio funcional, seja como um vínculo de integridade que garante limites sustentáveis para a cidadania (construção sistêmica que se inicia com os princípios pragmáticos, mas não se resume a eles), a progressividade será uma questão de princípio.

O que significaria, portanto, ser a progressividade uma questão de princípio se uma eventual Emenda Constitucional resolvesse reformar o sistema jurídico brasileiro, alterando a tecnologia atual por uma nova maquinação que, como vimos na análise ecológica, implicaria na ausência de progressividade tributária para as esferas da renda e dos tributos sobre produtos industrializados? Algumas possibilidades se apresentam.

Uma eventual modificação pontual na Constituição, que ignore a existência de um regime jurídico progressivo em determinadas esferas tributárias, seria notoriamente inconstitucional. As possibilidades do poder constituinte derivado são muitas, de fato. Mas, não são as mesmas de um constituinte originário. Mesmo que entendamos que os parâmetros de constitucionalidade se

resumam às cláusulas pétreas, o fato de estar elas relacionadas a direitos e garantias individuais exige uma análise de implicações mediatas a tais direitos.

[...] A enumeração [das cláusulas pétreas] é taxativa, é limitativa, é restritiva, e não pode ser ampliada a outros casos pelo Supremo Tribunal. Mas cada um desses princípios é dado doutrinário que tem de ser examinado no seu conteúdo e delimitado na sua extensão. Daí decorre que a interpretação é restritiva apenas no sentido de limitada aos princípios enumerados; não o exame de cada um, que não está nem poderá estar limitado, comportando necessariamente a exploração do conteúdo e fixação das características pelas quais se defina cada qual deles, nisso consistindo a delimitação do que possa ser consentido ou proibido aos Estados. (Rp 94, rel. min. Castro Nunes, *Archivo Judiciário* 85/31, 34-35, 1947). ADFP 33 MC, voto do rel. min. Gilmar Mendes, j. 29-10-2003, P, DJ de 6-8-2004.

O poder constituinte derivado não é ilimitado, visto que se submete ao processo consignado no art. 60, §§ 2º e 3º, da CF, bem assim aos limites materiais, circunstanciais e temporais dos §§ 1º, 4º e 5º do aludido artigo. A anterioridade da norma tributária, quando essa é gravosa, representa uma das garantias fundamentais do contribuinte, traduzindo uma limitação ao poder impositivo do Estado. (RE 587.008, rel. min. Dias Toffoli, j. 2-2-2011, P, DJE de 6-5-2011, Tema 107).

Uma Emenda Constitucional poderá se mostrar materialmente inconstitucional não apenas porque viola cláusulas pétreas, mas, também, porque não encontra lugar no estado atual dos programas elaborados pelo constituinte originário.

Um segundo cenário envolveria uma ampla reforma constitucional que alterasse todos os vestígios originários da progressividade como marca da isonomia complexa das esferas tributárias. Neste caso, seria evitada a inconstitucionalidade da Emenda em face dos programas originários, mas uma outra questão ainda mais grave se apresentaria em duas diferentes dimensões do princípio da progressividade.

Em um primeiro plano, sendo a progressividade uma expressão da isonomia complexa, qualquer reforma abrangente que fugisse da primeira situação de inconstitucionalidade precisaria estar alinhada com alguma outra forma de isonomia. Se a Constituição de um Estado nacional não é uma “ato tirado do nada” que poderia ignorar os princípios funcionais desse direito, mas uma manifestação do direito de uma sociedade mundial – sem a qual ela sequer seria reconhecida na comunidade de Estados –, uma reforma constitucional abrangente estaria ainda mais limitada. A reforma abrangente precisaria se adequar a considerações de igualdade exigidas na esfera

tributária, não sendo, por exemplo, capaz ignorar a capacidade tributária de agentes. Sua constitucionalidade exigira modificações tão profundas que violaria a identidade assumida pela Constituição cidadã de 1988, representando, na prática, uma nova Constituição. Em outras palavras, uma reforma tributária não pode criar uma nova Constituição por razões óbvias: essa não é uma possibilidade franqueada ao constituinte derivado. E, a exemplo do que ocorreria com reformas pontuais, essa imposição não está limitada às cláusulas pétreas, embora elas sejam fundamentais para essa identidade.

Em um segundo plano, teríamos de admitir que a reforma, embora abrangente, conseguiria equacionar a nova tecnologia tributária a parâmetros isonômicos adequados à uma esfera tributária. Não obstante as teses de unidade ontológica do sentido constitucional dominem o senso comum teórico do direito, é sintomática a defesa de que existe uma “constituição econômica”, uma “constituição financeira”, uma “constituição tributária” etc. (BERCOVICI, 2005; HESSE, 1998; VESTING, 2011).

Ainda assim, não poderíamos esquecer que a progressividade não é, apenas, uma expressão da igualdade complexa, que recebeu em um primeiro ciclo de recursividade hipercíclica constitucional (ainda interna, como vimos) o seu conteúdo e, neste sentido, estará ligada à autonomia de cidadãos e do Estado. Mas é, também, um princípio pragmático que abre o sistema, estrutura as mais diversas expectativas normativas (muitas vezes relacionadas a esferas que sequer operam sob essa fórmula de isonomia) e que, após um hiperciclo reflexivo (princípios→ regras→ dogmática→ jurisprudência→ decisões→ jurisprudência→ dogmática→ regras→ princípios) (CARNEIRO, 2008), tem selecionado limites categóricos que conferem integridade ao sistema e entregam ao ambiente a prestação da sustentabilidade das formas de vida e comunicação reivindicantes. Esses limites se vinculam às esferas de proteção, em razão das cláusulas pétreas, podem ter sua modificação bloqueada pelo Constituinte derivado.

Um eventual novo modelo, abrangente o suficiente para não ser eivado de inconstitucionalidade por normas originárias, e, ao mesmo tempo, isonômico o “suficiente” para atender às demais exigências constitucionais, seria capaz, ainda assim, de garantir a sustentabilidade da cidadania? Ou, a insustentabilidade de uma cidadania política acabaria sendo afetada a ponto de o Tribunal Constitucional se ver obrigado a exigir a integridade do regime

tributário e considerar a reforma inconstitucional. Respostas exigem, evidentemente, a propositura dos novos programas e uma revisão na Análise Ecológica. De todo modo, a nossa aposta é que a eliminação da progressividade via a adoção da *flat tax* dificilmente seria capaz de se sustentar nesse estreito espaço de constitucionalidade.

## 5 CONCLUSÕES

Teorias liberalizantes no âmbito tributário não são uma novidade. Sempre em voga desde o surgimento do modelo econômico neoliberal, os defensores do estado mínimo advogam que uma sensível diminuição na carga tributária trará, como corolário, o desenvolvimento econômico. Argui-se que, ao menos na teoria, a redução da carga tributária auxiliará no desenvolvimento da poupança nacional via excedente de capital, a ser utilizado na produção do país, com conseqüente geração de empregos, renda etc.

A teoria, contudo, diverge da prática. A implementação da *flat tax* no âmbito dos antigos integrantes da cortina de ferro comprovou, mediante a análise de dados empíricos, que uma alíquota única no âmbito do imposto sobre a renda apenas favoreceu as maiores rendas da pirâmide social, aumentando a desigualdade social já existente.

De fato, ainda que a *flat tax* tenha o condão de promover um aumento da poupança nacional, mesmo que parte desse excedente seja direcionado de fato a investimentos reais na economia, o manifesto impacto não isonômico na capacidade contributiva poderá trazer efeito negativos sobre a igualdade social, um custo alto para os benefícios que se espera da medida liberalizante ora proposta. Tanto assim o é que o próprio Banco Mundial em 2016 recomendou à Letônia a adoção de um imposto progressivo sobre a renda, o qual poderia onerar mais fortemente os 10% mais ricos, favorecer a classe média, e ainda reduzir o coeficiente GINI.

Superada a hipótese vertida pelos liberais de que uma alíquota fixa do imposto de renda traria benefícios ao desenvolvimento sustentável da sociedade, é preciso verter a análise para o imposto de renda de pessoa física no Brasil, de característica regressiva. Essa conclusão se confirma pelo fato de que o imposto que atinge o seu pico em termos proporcionais para as rendas que flutuam entre 20 e 40 salários mínimos, enquanto que para as rendas superiores tende a regredir, num gráfico que acaba por formar uma curva em “U” inversa. Isso significa dizer que,

em termos percentuais, a base de cálculo do imposto é diminuída sensivelmente na mesma proporção em que a renda aumenta.

Por razões lógicas, essa contradição não será alterada pela implementação de uma alíquota única ao imposto de renda da pessoa física no Brasil. Ao revés, a problemática reside na existência de um imposto de renda pouco progressivo, aliado a um arcabouço tributário que prioriza os impostos sobre o consumo, regressivos por natureza, indiretos e que são cobrados independentemente da capacidade do contribuinte de fato.

Portanto, a problemática que reside na hipotética implementação de uma *flat tax* não está adstrita aos efeitos econômicos e sociais daí advindos, pois atinge aspectos normativos relacionados à identidade constitucional e à progressividade como fórmula específica da justiça (constitucional) fiscal, o que exige a consideração do princípio da igualdade conforme a capacidade contributiva.

## REFERÊNCIAS

AGHION, Philippe; PATRICK, Bolton. A theory of trickle-down growth and development. **Review of Economic Studies**, v. 64, n. 2, p. 151-172, 1997.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Editora Malheiros, 2008.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

BECK, Marha; CORRÊA, Marcello. Equipe de Paulo Guedes estuda Imposto de Renda com menos faixas e alíquota de 25% para quem ganha mais. **O Globo**, Rio de Janeiro, 04 jan. 2019. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/economia/equipe-de-paulo-guedes-estuda-imposto-de-renda-com-menos-faixas-aliquota-de-25-para-quem-ganha-mais-23345195>. Acesso em: 08 fev. 2019.

BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2005.

BRASIL. **Constituição**. República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 05 out. 1988. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 23 jan. 2019.

CARNEIRO, Wálber Araujo. Análise Ecológica do Direito e construção transubjetiva de direitos da natureza e dos animais: aspectos estruturais e metodológicos de uma epistemologia complexa. **Revista Brasileira de Direito Animal**, v. 15, p. 17-46, 2020.

CARNEIRO, Wálber Araujo. Análise Ecológica do direito fundamental à saúde: da judicialização simbólica ao silêncio eloquente do sistema e das organizações jurídicas. **Revista Mackenzie de Direito**, v. 14 n. 2, 2020.

CARNEIRO, Wálber Araujo. Crise e escassez no Estado Social: da constitucionalização à judicialização simbólicas. *In*: MORAIS, José Luis Bolzan de; COPETTI NETO, Alfredo (Org.). **Estado e Constituição: Estado Social e poder econômico face a crise global**. 1. ed. Florianópolis: Editora Empório do Direito, 2015.

CARNEIRO, Wálber Araujo. O eclipse da esfera de proteção da liberdade individual não-econômica no constitucionalismo brasileiro: a supressão dos âmbitos de proteção categórica nos modelos estruturais da comunicação normativa. **Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica**, v. 22, p. 97-115, 2017.

CARNEIRO, Wálber Araujo. Os direitos fundamentais da Constituição e os fundamentos da constituição de direitos: reformulações paradigmáticas no horizonte do fluxo de sentidos de uma sociedade complexa e global. **Revista de Direito Mackenzie**, v. 12, n. 1, 2018.

CARNEIRO, Wálber Araujo. Os princípios do direito: entre Hermes e Hades. *In*: LIZIERO, Leonam; TEIXEIRA, João Paulo Allain (Org.). **Direito e sociedade**. v. 4. Marcelo Neves como intérprete da sociedade global. Andradina: Ameraki, 2020.

CARVALHO, Amilton Bueno de. **Direito Alternativo em Movimento**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2005.

CARVALHO, Mario Cesar. Reforma tributária de Bolsonaro provocaria rombo de R\$ 27 bilhões. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 24 out. 2019. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2018/10/reforma-tributaria-de-bolsonaro-provocaria-rombo-de-r-27-bilhoes.shtml>. Acesso em: 08 fev. 2019.

CASTRO, Fábio Avila de. **Imposto de Renda da Pessoa Física: comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição**. 2014. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público) – Departamento de Economia, Universidade de Brasília, Brasília, 2014.

CHANG, Ha-Joon. **23 coisas que não nos contam sobre o Capitalismo: os maiores mitos do mundo em que vivemos**. São Paulo: Cultrix, 2013.

CHESNAIS, François. A teoria do regime de acumulação financeirizado: conteúdo, alcance e interrogações. **Economia e Sociedade**, Campinas, v. 11, n. 1 (18), p. 1-44, jan./jun. 2002.

CHURCHILL, Winston. The Sinews of Peace ('Iron Curtain Speech'). **Westminster College, Fulton**, Missouri, 05 mar. 1946. Disponível em: <https://winstonchurchill.org/resources/speeches/1946-1963-elder-statesman/the-sinews-of-peace/>. Acesso em: 26 jun. 2020.

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

DENVIL, Duncan. Behavioral Responses and the Distributional Effects of Personal Income Taxes (October 30, 2012). **Indiana University, Bloomington School of Public & Environmental Affairs Research Paper**, 01 nov. 2012. Disponível em: <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2170389>. Acesso em: 01 fev. 2019.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FEITOSA, Raymundo Juliano. **Finanças públicas e tributação na constituinte: 1987/1988**. Rio de Janeiro: América jurídica, 2003.

FISCHER-LESCANO, Andreas. **Força de direito**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

GOBETTI, Sérgio Wulf; ORAIR, Rodrigo. Distribuição e tributação da renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações fiscais das pessoas físicas. *In: Encontro Nacional ANPEC*, n. 43, 2015, Florianópolis. Anais... Florianópolis: Anpec, 2015.

GOBETTI, Sérgio Wulf; ORAIR, Rodrigo. **Progressividade tributária: a agenda esquecida**. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília: Rio de Janeiro: Ipea, 2016.

HALL, Robert E.; RABUSHKA, Alvin. The Route to a Progressive Flat Tax. **Cato Journal**, v. 5, n. 2, p. 465-476, 1985.

HARWOOD, John. Alexandria Ocasio-Cortez has kick-started the Democratic tax debate with her 70% marginal rate idea. **CNBC**, Nova York, 11 jan. 2019. Disponível em: <https://www.cnn.com/2019/01/10/ocasio-cortez-70percent-idea-is-just-the-start-of-the-democratic-tax-debate.html>. Acesso em: 08 fev. 2019.

HESSE, Konrad. **Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha**. Tradução de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.

HICKMANN, Clair. Tributação sobre a renda da pessoa física: isonomia como princípio fundamental de justiça fiscal. *In: FAGNANI, Eduardo (Org.). A Reforma Tributária*

**Necessária:** diagnóstico e premissas. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

HOFFMANN, R. O efeito potencial do imposto de renda na desigualdade. **Pesquisa e Planejamento Econômico**, v. 32, n. 1, abr. 2002. Disponível em: [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/3389/4/PPE\\_v32\\_n01\\_Efeito.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/3389/4/PPE_v32_n01_Efeito.pdf). Acesso em: 08 fev. 2019.

HORTA, André. Imposto é coisa de pobre. SOUZA, Jessé; VALIM, Rafale (Coord.). **Resgatar o Brasil**. São Paulo: Boitempo, 2018.

INTROÍNI, Paulo G. H.; SANTOS, Dão Real P. dos; SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; CHIEZA, Rosa Angela; TORRENTE, Wilson; LOEBENS, João Carlos; FARIAS, Fátima Maria G. B; HICKMANN, Clair. Tributação sobre a renda da pessoa física: isonomia como princípio fundamental de justiça fiscal. *In*: FAGNANI, Eduardo (Org.). **A Reforma Tributária Necessária:** diagnóstico e premissas. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

KEEN, Michael; KIM, Yitae; VARSANO, Ricardo. The “Flat Tax(es)”: Principles and Evidence. International Monetary Fund. **Working Paper**, s.l. p. 6/218, 2006. Disponível em <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2006/wp06218.pdf>. Acesso em 05 fev. 2019.

KOZUHAROV, Sasho; PETKOVSKI, Vladimir; RISTOVSKA, Natasha. The Impact of Taxes Measured by Gini Index in Macedonia. **UTMS Journal of Economics, University of Tourism and Management, Skopje**, Macedonia, v. 6, n. 1, p. 41-52, 2015.

LUHMANN, Niklas. **Grundrechte als Institution:** ein Beitrag zur politischen Soziologie. Berlin: Editora Duncker & Humblot, 1965.

MCKINSEY GLOBAL INSTITUTE. Global capital markets: Entering a new era. **McKinsey & Company**, 2009. Disponível em: [https://www.mckinsey.com/~media/McKinsey/Industries/Private%20Equity%20and%20Principal%20Investors/Our%20Insights/Global%20capital%20markets%20entering%20a%20new%20era/MGI\\_Global\\_capital\\_markets\\_Entering\\_a\\_new\\_era\\_gcm\\_sixth\\_annual\\_full\\_report.ashx](https://www.mckinsey.com/~media/McKinsey/Industries/Private%20Equity%20and%20Principal%20Investors/Our%20Insights/Global%20capital%20markets%20entering%20a%20new%20era/MGI_Global_capital_markets_Entering_a_new_era_gcm_sixth_annual_full_report.ashx). Acesso em: 05 fev. 2019.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros.

MIAILLE, Michel. **Introdução crítica ao direito**. 3. ed. Lisboa: Estampa, 2005.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Efeito redistributivo da política fiscal no Brasil**. Brasília: Ministério da Fazenda, dez. 2017. Disponível em: <http://fazenda.gov.br/centrais-de->



conteudos/publicacoes/boletim-de-avaliacao-de-politicas-publicas/arquivos/2017/efeito\_redistributivo\_12\_2017.pdf. Acesso em: 11 fev. 2019.

MIOZZO, Juliana. Entenda a proposta de Jair Bolsonaro para o Imposto de Renda. **Infomoney**, São Paulo, 29 out. 2019. Disponível em: <https://www.infomoney.com.br/minhas-financas/entenda-a-proposta-de-jair-bolsonaro-para-o-imposto-de-renda/>. Acesso em: 22 jul. 2020.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. A constituição fiscal portuguesa e alguns dos seus desafios. *In*: Nunes, Antônio José Avelã; Coutinho, Jacinto Nelson de Miranda (Org.). **Diálogos constitucionais: Brasil/Portugal**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica**. 3. ed. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2011.

NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules**: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico – São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2013.

PASHUKANIS, E. B. **La teoría general del derecho y el marxismo**. México D.F.: Grijalbo S.A. 1976.

PAULUS, Alari; PEICHL, Andreas. Effects of Flat Tax Reforms in Western Europe on Income Distribution and Work Incentives. **FiFo-CPE Discussion Paper**, n. 08-4, 12 mar. 2008. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1106173>. Acesso em: 04 fev. 2019.

PIKETTY, Thomas. **A economia da desigualdade**. Tradução André Telles. 1ª ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015.

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

PINTOS-PAYERAS, José Adrian. Análise da progressividade da carga tributária sobre a população brasileira. **Pesquisa e planejamento econômico**, v. 40, n. 2, p. 153-186, 2010.

PRICEWATERHOUSECOOPERS. United States – Taxes on personal income. 24 jan. 2019. Disponível em: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/United-States-Individual-Taxes-on-personal-income>. Acesso em: 08 fev. 2019.

REINERT, Erik. S. **Como os países ricos ficaram ricos... e por que os pobres continuam pobres**. Tradução Caetano Penna. 1. ed. Rio de Janeiro: Contraponto, 2016.

SALVADOR, Evilasio. **Perfil da Desigualdade e da Injustiça Tributária**: com Base nos Declarantes do Imposto de Renda no Brasil 2007-2013. Brasília: Instituto de Estudos Socioeconômicos – INESC, 2016.

SELIGMAN, Edwin R. A. Progressive Taxation in Theory and Practice. **Publications of the American Economic Association**, v. 9, n. 1-2, pp. 7-222, jan./mar. 1894.

SIQUEIRA, Rozane Bezerra de; NOGUEIRA, José Ricardo; SOUZA, Evaldo Santana de. A Incidência Final dos Impostos Indiretos no Brasil: Efeitos da Tributação de Insumos. **Revista Brasileira de Economia**, v. 55, n.4, p. 513-544, 2001. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-71402001000400004>. Acesso em: 08 fev. 2019.

SOARES, Sergei; SILVEIRA, Fernando Gaiger; SANTOS, Cláudio Hamilton dos; VAZ, Fábio Monteiro; SOUZA, André Luis. O potencial distributivo do imposto de renda-pessoa física (IRPF). *In*: CASTRO, Jorge Abrahão; SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; RIBEIRO, José Aparecido Carlos (Org.). **Tributação e equidade no Brasil**: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009. Brasília: Ipea, 2010.

SOUSA JUNIOR, José Geraldo de. **O Direito Achado na Rua**: Concepção e Prática. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2015.

STRECK, L. L. **O que é isto – decido conforme minha consciência?**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

TEUBNER, Gunther. **Fragmentos constitucionais**: constitucionalismo social na globalização. São Paulo: Editora Saraiva, 2016.

TEUBNER, Gunther. **O Direito como Sistema Autopoiético**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1993.

THORNHILL, Chris. **A Sociology of Constitutions**: Constitutions and State Legitimacy in Historical-Sociological Perspective. Cambridge University Press, 2011.

TIPKE, Klaus. Princípio da Igualdade e a Ideia de Sistema no Direito Tributário. *In*: BRANDÃO MACHADO (Coord.). **Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984.

TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. *In*: SCHOUERI, Luis Eduardo; e ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). **Direito Tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

VAŠKAITĒ-TAMOŠIŪNĒ, Viginta; MAESTRI, Virginia; MALZUBRIS, Janis; POISSONNIER, Aurelien; VANDEPLAS, Anneleen. The effect of taxes and benefits reforms on poverty and inequality in Latvia. **European Commission, Employment, Social Affairs & Inclusion, Analytical Web Note**, 2018.

VESTING, Thomas. Ende der Verfassung? Zur Notwendigkeit der Neubewertung der symbolischen Dimension der Verfassung in der Postmoderne. *In*: VESTING, Thomas; KORIOH, Stefan (Org.) **Der Eigenwert des Verfassungsrechts**. Was bleibt von der Verfassung nach der Globalisierung? Mohr Siebeck: Tübingen, 2011.