

O Princípio da Universalidade na Tributação da Renda: Análise acerca da Possibilidade de Atribuição de Tratamento Jurídico-tributário Distinto a Determinados Tipos de Rendimentos Auferidos pelas Pessoas Físicas

Ramon Tomazela Santos
Advogado em São Paulo.

Resumo

O presente artigo tem o objetivo de analisar a densidade normativa do princípio constitucional da universalidade, a fim de examinar a possibilidade de o legislador ordinário conferir tratamento jurídico-tributário distinto a determinados rendimentos, para fins de incidência do imposto sobre a renda da pessoa física.

Palavras-chave: imposto de renda, princípio da universalidade, tratamento diferenciado para certos rendimentos, tributação com finalidade indutora.

Abstract

This paper aims in analyzing the normative density of the constitutional principle of universality, in order to examine whether the ordinary legislator may confer a different tax treatment to certain types of incomes, for purposes of assessment of individual income tax.

Keywords: income tax, principle of university, separate tax treatment for certain types of income, taxation for purpose of economic induction.

1. Introdução

O artigo 153, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição Federal de 1988 determina que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

Em virtude da consagração do princípio da universalidade pelo Poder Constituinte, a doutrina amplamente majoritária, que será examinada com mais vagar ao longo do presente trabalho, sustenta que as rendas auferidas pelo contribuinte devem ser tratadas de forma única e indivisível, sem a possibilidade de o legislador ordinário estabelecer distinções entre os tipos de renda para impingir-lhes tributação diferenciada.

Nesta perspectiva teórica, os contribuintes que auferem rendimentos de naturezas jurídicas distintas deveriam somá-los no encerramento de determinado período de apuração, para, somente então, aplicarem a alíquota progressiva sobre o valor total que compõe a base de cálculo do imposto de renda, sendo inad-

missível a atribuição de tratamento tributário diferenciado a determinados tipos de rendimento pelo legislador.

Ocorre que, a despeito do valioso escólio doutrinário acima, a legislação tributária brasileira é repleta de rendimentos que estão submetidos a tratamento diferenciado para fins de incidência do imposto de renda, principalmente no âmbito da tributação da pessoa física. À guisa de ilustração, podemos mencionar os rendimentos auferidos em aplicações financeiras da renda fixa, os ganhos de capital em geral, os valores recebidos a título de dividendos e de juros sobre o capital próprio, dentre outros.

Neste cenário, não é difícil perceber que há um nítido distanciamento entre as noções teóricas esposadas pela doutrina e o tratamento jurídico efetivamente adotado pelo legislador ordinário. Daí emerge a indagação de saber se existe um autêntico descompasso entre a interpretação preconizada pelos teóricos do Direito Tributário e a *densidade normativa* do princípio da universalidade, ou se, ao contrário, a legislação tributária brasileira está apinhada de inconstitucionalidades e de incongruências sistêmicas que maculam a incidência do imposto de renda, na modalidade que onera as pessoas físicas.

Assim, a proposta do presente estudo consiste em analisar o papel do princípio da universalidade¹ enquanto critério informador do imposto de renda, a fim de verificar se os rendimentos auferidos pelas pessoas físicas devem ser somados e englobados sob um único substrato econômico para integrarem a base de cálculo da referida exação, ou se, ao revés, o legislador pode conceder tratamento jurídico-tributário distinto a determinados tipos de rendimentos, com o objetivo de promover outras diretrizes constitucionais.

O plano do artigo será desenvolvido em duas partes. De início, analisaremos o arquétipo constitucional-tributário que orienta a tributação da renda no Brasil, com especial atenção à discussão envolvendo a utilização de *tipos* ou *conceitos* na discriminação das competências impositivas, bem como ao papel desempenhado pela definição de renda esculpida no artigo 43 do Código Tributário Nacional (CTN). Ainda nesta etapa teórica, examinaremos o conteúdo e o alcance dos princípios da generalidade e da universalidade, com o objetivo de verificar se o legislador está impedido de prescrever a aplicação de tratamento tributário distinto a determinados rendimentos, em contraponto com a concepção teórica de que o legislador pode utilizar as normas tributárias com a finalidade de realizar e concretizar outras diretivas e metas de um Estado Democrático de Direito.

Firmada a posição acerca da *densidade normativa* dos princípios da generalidade e da universalidade, passaremos para a segunda parte do presente artigo, na qual pretendemos utilizar o referencial teórico desenvolvido ao longo do estudo em dois exemplos práticos extraídos da legislação tributária brasileira, com o singelo objetivo de colocar à prova a pertinência das ideias apresentadas neste trabalho.

¹ Para a correta compreensão do campo temático do presente estudo, convém esclarecer que não pretendemos analisar o princípio da universalidade com enfoque na tributação dos lucros auferidos por coligadas ou controladas no exterior. Há profícua produção doutrinária analisando o tema sob a perspectiva da tributação internacional, que poderá ser consultada pelo leitor em caso de eventual necessidade de revisitar o tema.

2. A Competência Impositiva e a Tributação da Renda

A competência tributária pode ser definida como o poder outorgado pelo legislador constituinte aos entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), para fins de instituição dos tributos discriminados na Constituição Federal. Assim, com fundamento no poder impositivo atribuído pelo texto constitucional, os entes federados poderão instituir, por meio do veículo legislativo apropriado a cada espécie tributária, os tributos afetos a sua esfera de competência.

Seguindo a tradição histórica brasileira, a Assembleia Nacional Constituinte responsável pela elaboração e promulgação da Constituição Federal de 1988 optou pela utilização de elencos rígidos e exaustivos na discriminação das competências tributárias atribuídas a cada ente político, conferindo maior segurança jurídica aos contribuintes. De fato, atento à necessidade de resguardar o contribuinte contra eventuais arbítrios do Poder Público, o poder constituinte foi metuculoso na configuração do sistema tributário brasileiro, albergando, no próprio texto magno, um elevado número de regras e princípios que adestram e conformam o exercício do poder de tributar por parte dos entes federados.

Para atingir seu desiderato, o poder constituinte distribuiu as competências tributárias com base na materialidade dos respectivos tributos², indicando o âmbito nuclear do substrato econômico passível de sofrer a imposição fiscal. Assim, o texto constitucional geralmente indica a materialidade dos tributos a serem instituídos pelos entes federados, ainda que seja necessário ponderar que, no exercício de sua *competência residual* e de sua *competência extraordinária*, a União Federal poderá instituir outros impostos ou contribuições, além dos que lhe foram expressamente deferidos.

Para o que interessa ao presente estudo, resta consignar que, por ocasião da repartição das competências impositivas, o poder constituinte outorgou à União Federal a competência para instituir o *imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*, nos termos do artigo 153, inciso III, da Constituição Federal. De todo modo, antes de iniciarmos o estudo a respeito do imposto de renda propriamente dito, parece-nos conveniente fazer uma breve incursão no caloroso debate envolvendo a utilização de *tipos* ou *conceitos* pelo Poder Constituinte, por ocasião da discriminação das competências impositivas.

3. A Utilização de Tipos ou Conceitos na Discriminação das Competências Tributárias

Como se pode antever, no presente tópico enveredaremos pela senda da clássica discussão acerca da utilização de *tipos* ou *conceitos* pelo legislador constituinte, nas regras de discriminação das competências tributárias. A par de sua inegável relevância teórica, a questão envolvendo a utilização de *tipos* ou *conceitos* na discriminação das competências impositivas também pode acarretar consequências práticas distintas.

Em síntese, caso se entenda que existe um conceito de renda *posto* ou *pressuposto*³ na Lei Maior, é possível que a imposição de tratamento tributário diferen-

² GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a Renda - Pressupostos constitucionais*. 1ª ed. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 90.

³ Segundo José Artur Lima Gonçalves: "Sedimentado, por um lado, que o conceito de renda não pode ficar - e não fica - à disposição do legislador infraconstitucional e que, por outro lado, o

ciado a certos tipos de rendimentos viole o conceito de renda adotado pelo Poder Constituinte, mediante a tributação de parcela que extravase o substrato econômico atribuído ao ente federado. Por outro lado, caso se assuma a premissa de que o constituinte contemplou a materialidade deste imposto sob o ponto de vista tipológico, competindo ao legislador complementar a tarefa de expressar o seu limite normativo por meio de conceito, é imperioso reconhecer que eventual violação ao conceito de renda pode restar adstrita ao plano infraconstitucional, salvo nas hipóteses em que o desvirtuamento perpetrado pelo legislador também transgredir o *núcleo duro* do tipo constitucional.

Atento à discussão doutrinária acima, o professor Luís Eduardo Schoueri leciona que a Constituição Federal de 1988 contemplou as realidades econômicas na discriminação de competências tributárias sob a forma tipológica, de modo que coube ao legislador complementar a tarefa de expressar a mesma realidade através de conceitos⁴.

Com fundamento na interpretação sistemática do próprio texto constitucional, Schoueri demonstra que o Poder Constituinte de 1988 não tinha a ilusão de que as materialidades esculpidas nos artigos 153, 155 e 156 apresentassem limites rígidos. Ao contrário, ao determinar, na redação do artigo 146, inciso I, que caberia ao legislador complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária, o Poder Constituinte deixou transparecer que estava ciente de que as expressões utilizadas na discriminação das competências impositivas eram fluídas e passíveis de interpenetração, o que possibilitaria, até mesmo, o nascimento de eventuais conflitos de competência⁵.

Isso não significa, porém, que a Carta Magna confere ao legislador ordinário ampla liberalidade de atuação. Ao revés, o constituinte pretendeu impor limites mais rígidos ao exercício da atividade legisferante ordinária, de modo que coube ao legislador complementar definir as hipóteses tributárias contempladas no texto constitucional, por meio da determinação dos elementos insitos à obrigação jurídico-tributária, notadamente o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes. Com isso, a materialidade anteriormente expressa no texto constitucional por meio de *tipo* passa a ter determinação conceitual⁶.

De fato, a Constituição Federal de 1988 realmente demonstra notável preocupação com possíveis conflitos de competência entre as pessoas políticas. Afinal, a própria outorga de poderes para instituição de tributos, no contexto de Estado Federal, pressupõe a necessidade de evitar sobreposições e excessos tributários.

Assim, com relação às taxas e às contribuições de melhoria, o conflito de competência foi resguardado pelo legislador constituinte por meio da vinculação do poder impositivo à competência administrativa distribuída pela Carta Magna a cada ente federado.

conceito de renda não está explicitado no texto constitucional, impõe-se deduzir um conceito de renda pressuposto pela Constituição.” (GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a Renda - Pressupostos constitucionais*. *Op. cit.*, p. 174)

⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 254.

⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. *Op. cit.* (nota 4), p. 254.

⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. *Op. cit.* (nota 4), p. 254.

No tocante aos impostos, o Poder Constituinte também procurou refrear futuros conflitos de competência, por meio da indicação nominal dos substratos econômicos passíveis de tributação por cada ente político. Entretanto, não se pode negar que, ciente da ausência de contornos rígidos para delimitar o conteúdo normativo de cada expressão contemplada nas regras impositivas, o legislador constituinte realçou, na própria Carta Magna, a sua inquietação com a possibilidade de interpenetração entre as materialidades ali discriminadas, o que se infere a partir da árdua tarefa, atribuída ao legislador complementar, de prevenir eventuais conflitos de competência em matéria tributária.

Fernando Aurelio Zilveti é outro notável defensor da utilização de tipos na discriminação de competências tributárias. Aos argumentos alinhados acima, Zilveti acrescenta que deve haver uma conciliação entre a segurança jurídica e a necessidade de a lei tributária acompanhar o movimento dinâmico da sociedade e da economia. Esse papel conciliador é bem desempenhado pela abordagem tipológica, que descreve contornos elásticos, abertos e fluídos, permitindo a evolução do *tipo* por meio de um acréscimo ou decréscimo descritivo, em consonância com a realidade social⁷.

Em prol da compatibilização da abordagem tipológica com o princípio da segurança jurídica, Fernando Zilveti esclarece que o núcleo duro do tipo constitucional tributário é suficiente para impedir que os entes políticos se valham de chicanas e deturpações conceituais para infringir a limitação constitucional ao poder de tributar⁸. Ainda que confira maior liberdade de atuação ao legislador infraconstitucional, em virtude de sua maior abertura e flexibilidade, o núcleo duro do tipo constitucional tributário não admite o seu desvirtuamento por lei complementar, nem, tampouco, por lei ordinária.

É curioso notar que, dentre os defensores da utilização de *tipos* na discriminação das competências impositivas, Paulo Victor Vieira da Rocha encampa posição doutrinária ligeiramente distinta, ao defender que o próprio artigo 43 do CTN também não expressa um conceito, com limites claramente definidos, com base no argumento de que os objetos que lhe são relacionados não têm sua relação de pertinência verificada por meio de subsunção⁹. Segundo esse autor, a lei complementar corresponde a um *tipo tributário* mais fechado do que aquele vazado no texto constitucional, mas sem os contornos rígidos da determinação conceitual, que ficou a cargo da lei federal que instituiu o imposto de renda, a qual se aplica por subsunção aos objetos de sua incidência. Assim, no entender do autor, o comando normativo vazado no artigo 43 do CTN não faz nascer obrigação tributária, por inexistir incidência por subsunção sobre eventos ou situações econômicas, limitando-se a detalhar a competência tributária, a fim de torná-la mais concreta¹⁰.

⁷ ZILVETI, Fernando Aurelio. "O ISS e o arrendamento mercantil: a posição atual do STF". *Direito Tributário atual* volume 25. São Paulo: Dialética, 2011, p. 76.

⁸ ZILVETI, Fernando Aurelio. "O ISS e o arrendamento mercantil: a posição atual do STF". *Op. cit.* (nota 7), p. 76.

⁹ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. "A competência da União para tributar a renda, nos termos do art. 43 do CTN". *Direito Tributário atual* volume 21. São Paulo: Dialética, 2007, p. 296.

¹⁰ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. "A competência da União para tributar a renda, nos termos do

Em nosso sentir, ainda que a tarefa atribuída ao legislador complementar para concretizar as materialidades contempladas pela Constituição Federal não implique, necessariamente, a utilização de conceitos, determinados ou indeterminados¹¹, parece-nos que o artigo 43 do CTN contempla verdadeira *definição* de renda, e não simples *descrição* de características típicas segundo critérios de semelhança existentes na realidade.

A formação normativa do *tipo* envolve a procura de traços de realidade comuns e repetitivos, necessários à ordenação de dados semelhantes, com o objetivo de representar, em caráter geral e padronizado, a média ou a normalidade de determinada situação concreta, abstraindo-se as particularidades individuais¹². Trata-se, portanto, de verdadeiro processo de *abstração generalizante*, que colhe o que é comum, repetitivo, frequente ou especialmente representativo na realidade, para a formação de um padrão normativo ideal, que despreza as particularidades individuais¹³.

Nesta linha, sem embargo da existência de inúmeras controvérsias acerca da interpretação do artigo 43 do CTN, cremos que esse preceito normativo contempla verdadeira definição estanque de renda, determinada em função de sua completude semântica, o que a caracteriza como um *conceito jurídico*. Em suma, o artigo 43 do CTN não descreve *características típicas* relacionadas à tributação da renda, extraídas da realidade social no decorrer da história, mas, sim, fornece uma definição jurídica de renda.

Ademais, ousamos dizer que até mesmo a afirmação de que o artigo 43 do CTN não é aplicável por meio de subsunção deve ser vista com reservas. É que a aplicação da norma jurídica não ocorre com a simples subsunção do conceito do fato a um único e determinado dispositivo legal. Ao contrário, a construção da norma jurídica compreende um processo intelectualivo a cargo do aplicador do Direito, que não leva em consideração apenas um preceito normativo isolado, mas, sim, o ordenamento jurídico como um todo¹⁴.

De outro lado, a posição antagonista à utilização de *tipos* na repartição das competências impositivas está estribada na rigidez do texto constitucional. Neste sentido, o professor Paulo Ayres Barreto leciona que a discriminação das competências tributárias, na Constituição Federal de 1988, foi plasmada mediante um conjunto de regras que, por meio da fixação de conceitos determinados, estabeleceu e delimitou o espaço de atuação legislativa dos entes políticos na instituição de tributos¹⁵.

Outro argumento importante a favor da utilização de conceitos nas regras de discriminação de competência, ainda pouco debatido na doutrina, diz respeito

art. 43 do CTN". *Op. cit.* (nota 9), p. 296.

¹¹ ZILVETI, Fernando Aurelio. "O ISS e o arrendamento mercantil: a posição atual do STF". *Op. cit.* (nota 7), p. 75.

¹² RIBEIRO, Ricardo Lodi. "A tipicidade tributária". *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. Coordenação de Ricardo Lodi Ribeiro e Sergio André Rocha. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 187.

¹³ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. São Paulo: RT, 1988, p. 47.

¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. *Op. cit.* (nota 4), p. 636.

¹⁵ BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a Renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 134.

às cláusulas pétreas edificadas pelo constituinte, o que poderia sugerir a sua inclinação por uma interpretação estática das competências impositivas, contrária a natural evolução permitida pela abordagem tipológica. Neste cenário, deve-se perquirir se o fato de o Poder Constituinte ter alçado o pacto federativo à condição de cláusula pétreia, inalterável por emenda constitucional do poder constituinte derivado, não sugere que as regras de competências são imutáveis e inalteráveis, constituindo verdadeiras *reliquias históricas*.

Nesta possível linha de interpretação, o legislador complementar continuaria incumbido de sua laboriosa função de evitar conflitos de competência, mas com seu encargo substancialmente reduzido. Isso porque, os conflitos de competência mencionados no artigo 146, inciso I, da Constituição Federal não estariam mais umbilicalmente relacionados às materialidades passíveis de imposição, como expusemos acima, mas, sim, à escolha dos entes competentes para efetivamente tributar em determinada situação. Vale dizer: a função atribuída à lei complementar compreenderia basicamente a eleição do ente federado competente para exercer o poder de tributar em determinada situação concreta, com o objetivo de evitar conflitos que envolvam basicamente a competência territorial.

Assim, caberia à lei complementar definir as fronteiras das competências dos entes políticos, com o objetivo de evitar a guerra fiscal, bem como as tradicionais discussões relacionadas à origem e ao destino da mercadoria, ao local competente para tributar a prestação de serviços, dentre outras questões igualmente relevantes, restando praticamente esvaziada, porém, a função de oferecer contornos rígidos aos signos constitucionais. Esse esvaziamento somente não é completo porque o legislador complementar continuaria responsável pela definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Constituição, a teor do disposto no seu artigo 146, inciso III.

Seguindo adiante nesta diretriz teórica, seria possível dizer que não há verdadeiro *conflito de competência* ou *interpenetração* entre os fatos-signo presuntivos de riqueza empregados pelo Poder Constituinte na discriminação das competências impositivas. Ao revés, as controvérsias porventura existentes na realidade factual decorreriam de simples hipóteses de *invasão de competência*, dada a natural dificuldade de enquadramento de fatos ou negócios jurídicos multifacetados em uma das materialidades previstas na Carta Magna.

A despeito de sua consistência jurídica, o equívoco da argumentação acima reside na exacerbação da rigidez das regras de discriminação de competência, como se a abordagem tipológica suplantasse por completo a supremacia constitucional, permitindo que o legislador infraconstitucional alterasse a Carta Magna mediante a formulação ou reformulação dos termos nela utilizados para a discriminação das competências impositivas¹⁶. Em suma, o desacerto está em considerar que a utilização de tipos tornaria desnecessária a rigorosa discriminação de competências tributárias plasmada na Constituição Federal, a qual poderia ser

¹⁶ Segundo Hugo de Brito Machado: “Entender que o legislador pode alterar o conceito de renda é o mesmo que entender que o legislador pode alterar a norma da Constituição, na qual o mesmo está colocado.” (MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Volume I. São Paulo: Atlas, 2003, p. 427)

facilmente burlada pelo legislador infraconstitucional no momento em que fosse expressar, sob a forma de conceito, os tipos constitucionais.

Em que pese a lédima preocupação dos juristas que assim se posicionam, expusemos no início do presente item, com escólio na doutrina de Fernando Zilveti, que o núcleo duro do tipo constitucional tributário é suficiente para impedir deturpações pelo legislador complementar¹⁷. Ainda que confira maior liberdade de atuação, em virtude de sua maior abertura e flexibilidade, o núcleo duro do tipo constitucional tributário não admite o seu desvirtuamento por lei complementar, nem, tampouco, por lei ordinária. Esse aspecto garante a observância da rigidez e da supremacia das normas constitucionais.

Ademais, não se pode privilegiar viés interpretativo que conduza a um texto constitucional *perpétuo*, absolutamente imutável e inalterável, o que contraria frontalmente a sua função precípua de disciplinar a vida de uma sociedade em constante transformação. A respeito da evolução constitucional, cabe advertir que a *estabilidade* do texto constitucional não pode ser confundida com a sua *imutabilidade*. A realidade social está em constante evolução e as normas constitucionais não podem permanecer alheias a essa situação.

Atenta ao dinamismo da realidade social, a professora Anna Cândida da Cunha Ferraz diferencia a *reforma constitucional* da *mutação constitucional*, que compreende um processo difuso, indireto e informal de evolução e de adaptação das normas constitucionais, por meio de simples alterações no significado e no sentido interpretativo do texto. É dizer: a mutação não está no texto da norma constitucional em si, que permanece inalterado, mas na sua interpretação ao longo do tempo, que se adapta à realidade social¹⁸. Ora, não parece haver dúvida de que a abordagem tipológica atende de forma mais apropriada à necessidade de conferir certo dinamismo à ordem constitucional.

Superada a questão suscitada acima, cabe analisar o papel exercido pelo CTN na interpretação do texto constitucional, inclusive no que diz respeito à possibilidade de ter ocorrido a incorporação do seu conceito de renda pelo poder constituinte. É inegável que a definição de renda esculpida no artigo 43 do CTN, por ser anterior a constituição de 1988, exerceu certa influência sobre o constituinte, que inclusive manteve intacta a nomenclatura anterior. Logo, essa definição poderá servir como norte interpretativo, assim como para a apreensão das características descritivas que formam o seu *tipo* constitucional.

Isso não significa, porém, que o constituinte incorporou ao texto magno o conceito de renda do CTN. A par do *nomen iures* em comum, que, na verdade, remonta à Constituição de 1934, não existe qualquer indício de que a Assembleia Constituinte pretendesse aprisionar o texto constitucional à definição de renda preexistente no CTN. Ademais, acaso fosse essa a sua intenção, cremos que o constituinte não teria se limitado a repetir a denominação anterior, pois o artigo 4º do próprio CTN, supostamente tomado como fonte de inspiração para o cons-

¹⁷ ZILVETI, Fernando Aurelio. "O ISS e o arrendamento mercantil: a posição atual do STF". *Op. cit.* (nota 7), p. 76.

¹⁸ FERRAZ, Anna Cândida da Cunha. *Processos informais de mudança da Constituição: mutações constitucionais e mutações inconstitucionais*. São Paulo: Max Limonad, 1986.

tituinte, é claro ao estabelecer, em exposição meramente didática, que o *nomen iures* da exação é irrelevante para definir sua natureza jurídica. Ora, se o nome é irrelevante para determinar a natureza jurídica do tributo, é imperioso que se reconheça também a sua insuficiência para determinar, com razoável grau de certeza, que houve a incorporação de um conceito jurídico preexistente pela nova ordem jurídica.

Com as considerações acima, não pretendemos negar a possibilidade de o legislador constituinte incorporar conceitos jurídicos preexistentes. Ao inaugurar uma nova ordem jurídica, o Poder Constituinte originário é inicial, ilimitado, autônomo e incondicionado, de modo que não haveria qualquer óbice à incorporação do conceito de renda previsto no artigo 43 do CTN, por meio de fenômeno conhecido como *constitucionalização*. Porém, é visível que não deflui, da interpretação contextual da Carta Magna, qualquer indicação de que o constituinte teria incorporado o conceito de renda preexistente no CTN.

Ademais, registre-se que a adoção do entendimento acima implicaria o completo esvaziamento da lei complementar, engessando o ordenamento jurídico, ao menos em relação à tributação da renda. Afinal, se adotada a premissa que o conceito do CTN foi incorporado pelo texto constitucional, outra lei complementar não poderia alterá-lo, o que causaria a sua imutabilidade, ao menos até a instauração de uma nova ordem constitucional.

Para encerrar, é importante afastar o argumento de que a inexistência de um conceito constitucional de renda conduziria a uma absurda regra hermenêutica, no sentido de que a Constituição deve ser interpretada segundo a legislação infraconstitucional.

É princípio basilar de qualquer ordenamento jurídico hierarquizado, no qual a Constituição rígida está situada no topo da pirâmide normativa, que não se tolera a interpretação da Carta Magna com base nas leis infraconstitucionais, assim como não se admite a interpretação da norma superior com base na norma inferior. Esse aspecto é inatacável, sendo absolutamente desnecessário tecer comentários a respeito da *supremacia da constituição* e da *hierarquia normativa* vigente em nosso ordenamento jurídico.

Na verdade, o que se contesta é a afirmação de que a utilização de *tipos* na discriminação das regras de competência implicaria a interpretação da Constituição Federal segundo a lei infraconstitucional. Isso não ocorre na abordagem tipológica. Mesmo sob o risco de soar redundante, vale insistir: ao perquirir as características descritivas que formam o tipo constitucional, o intérprete levará em conta não apenas argumentos históricos, relacionados à evolução da legislação¹⁹, mas também todas as demais regras e princípios extraídos do texto constitucional. Assim, o tipo será formado sob o pálio da própria Constituição, não estando condicionado, restrito ou limitado às definições existentes nas leis infraconstitucionais, sejam anteriores ou posteriores à promulgação do texto supremo. A única diferença é que o *tipo* fornece contornos mais fluídos, de modo que o legislador

¹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. “O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica”. *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. Coordenação de Roberto Quiroga. São Paulo: Dialética, 2010, p. 245.

complementar possui maior liberdade para a definição das respectivas materialidades, as quais, ainda assim, deverão guardar consonância com as demais regras e princípios constitucionais, bem como com o núcleo duro do *tipo*.

Com base nas considerações precedentes, conclui-se que o poder constituinte laborou com *tipos* nas regras de discriminação das competências impositivas, cabendo ao legislador complementar a tarefa de oferecer contornos rígidos ao arquétipo constitucional, por meio da definição do conceito de *renda* e de *proventos de qualquer natureza*, em conformidade com o núcleo duro do *tipo* constitucional.

4. O Conceito de Renda no Código Tributário Nacional

Após a constatação de que a Constituição Federal utilizou *tipos* na discriminação das competências impositivas, conferindo certa margem de atuação ao legislador complementar, faz-se necessário analisar o teor do artigo 43 do CTN, que define o conceito de renda e de proventos de qualquer natureza, nos seguintes termos:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. (...)”

Para a exata compreensão do conceito de renda adotado no artigo 43 do CTN, iniciaremos a sua interpretação pelo exame isolado de cada dispositivo. O inciso I diz que a renda compreende o *produto* do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. A seu turno, o inciso II trata dos proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Da leitura do inciso II exsurge uma dúvida de vital importância para o deslinde da questão: ao dizer que os *proventos* correspondem aos “acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”, o inciso II define que o inciso I alcança apenas os rendimentos que importem em acréscimo patrimonial para o contribuinte?

Conquanto a expressão destacada acima tenha sido responsável pela larga difusão da ideia de que o CTN adotou a teoria da renda-acréscimo patrimonial²⁰, o que exigiria a mensuração do aumento de patrimônio experimentado pelo contribuinte em certo intervalo temporal, não nos parece que o inciso II seja mandatório neste sentido. Neste particular, merece destaque o entendimento manifestado pelo professor Luís Eduardo Schoueri, para quem o inciso II somente indica

²⁰ Com base na interpretação conjunta dos incisos do artigo 43 do CTN, parte da doutrina sustenta que a referência contida no inciso II, que trata dos “acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”, indicaria que a espécie contemplada no inciso I também exige a presença de acréscimo patrimonial. Dessa forma, para que houvesse incidência do imposto de renda, seria indispensável a presença de um acréscimo patrimonial, a ser auferido em determinado lapso temporal.

que o inciso I também compreende os acréscimos patrimoniais, mas sem restringir o seu âmbito de aplicação a essa única possibilidade. Afinal, em nenhum momento a redação do inciso II leva a crer que o inciso I compreenda *exclusivamente* os casos de acréscimos patrimoniais²¹. Por sua singular clareza, registre-se a lição de Schoueri a propósito do tema:

“É verdade que o inciso II se refere a acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior, o que pressupõe que o inciso I também inclua acréscimos patrimoniais. Entretanto, não está dito que o inciso I compreende apenas os casos de acréscimos patrimoniais. Aquele primeiro inciso versa sobre renda-produto, que pode, ou não, resultar em acréscimos patrimoniais.”

Apesar de subscrevermos a essência da opinião de Schoueri, permitimo-nos elucidar que o conceito de renda-produto também pressupõe um acréscimo de riqueza, mas de mensuração isolada e instantânea, representado pela obtenção de um *produto*, assim entendido o resultado gerado por uma fonte de produção, que poderá ser o capital, o trabalho ou a combinação de ambos, segundo a dicção do inciso I do artigo 43 do CTN.

De fato, o conceito de renda-produto envolve sempre um acréscimo imediato de riqueza, como um elemento positivo gerado por sua fonte de produção (como o fruto da árvore). A diferença é que, para efeito de renda-produto, o acréscimo de riqueza não precisa ser mensurado dentro de certo intervalo temporal, em conjunto com os demais acréscimos e decréscimos experimentados pelo contribuinte. Neste caso, o legislador contenta-se com um tratamento analítico, bastando que o fluxo de riqueza gerado pela fonte de produção seja adquirido pelo contribuinte de modo incondicional, como elemento novo e positivo.

Para facilitar a compreensão do tema, tomemos o exemplo dos rendimentos auferidos por não residentes no exterior. Segundo Luís Cesar Souza de Queiroz, a tributação do rendimento bruto auferido pelo não residente somente é válida em razão da especial circunstância de o Estado brasileiro não dispor de elementos adequados e suficientes para verificar o efetivo acréscimo patrimonial experimentado pelo contribuinte²², em virtude do caráter instantâneo da remessa para o exterior.

Embora a premissa adotada pelo autor seja válida - a Administração Tributária realmente não dispõe de elementos para mensurar o efetivo acréscimo patrimonial -, cremos que a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre os rendimentos auferidos por não residentes representa nítida hipótese de tributação da renda-produto. Por isso, a base de cálculo do IRRF corresponde ao rendimento bruto, sem a possibilidade de dedução das despesas e dos custos necessários à sua formação²³. Entretanto, vale consignar que, ainda assim, é indispensável a existência de um produto (separado do capital), assim entendido o

²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. “O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica”. *Op. cit.* (nota 19), p. 247.

²² QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. “Imposto de Renda de Pessoa Física no Brasil: tributação da renda ou do rendimento”. *Tributação e desenvolvimento - Homenagem ao Professor Aires Barreto*. Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 465.

²³ Artigo 713 do RIR/1999 (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, artigo 97, parágrafo 3º).

acréscimo de riqueza gerado por uma fonte de produção, para que haja a incidência do imposto de renda. Tanto isso é verdade que, no caso de rendimentos produzidos por bens imóveis situados no País, é permitida a dedução de certas despesas, como o valor dos impostos, taxas e emolumentos incidentes sobre o bem, o aluguel pago pela locação de imóvel sublocado, as despesas pagas para cobrança ou recebimento do rendimento, bem como as despesas de condomínio²⁴. É fácil perceber, portanto, que o legislador pátrio optou por tributar somente o acréscimo de riqueza gerado pelo capital (renda-produto), embora não se possa afirmar, sem mensurar a totalidade dos acréscimos e decréscimos suportados em dado intervalo temporal, que a pessoa física não residente efetivamente experimentou um acréscimo de patrimônio (renda-acréscimo patrimonial).

Sintetizando as ideias ora desenvolvidas, pode-se assentar que a interpretação conjunta de ambos os incisos do artigo 43 do CTN conduz à conclusão de que o inciso I, por abarcar hipótese de *renda-produto*, alcança os rendimentos provenientes de uma fonte de produção, que poderá ser o capital, o trabalho, ou a combinação de ambos, sendo que o fluxo de riqueza assim produzido poderá, ou não, ao final de determinado período de apuração, resultar na aferição de acréscimo patrimonial por parte de seu beneficiário.

Em reforço ao argumento acima, acrescenta-se que caso a teoria da renda-acréscimo tivesse sido adotada de forma exclusiva e singular, o artigo 43 do CTN não precisaria sequer ter discriminado expressamente as fontes de produção de renda (*o capital, o trabalho ou a combinação de ambos*), nem, tampouco, efetuado a distinção entre *renda*, no inciso I, e *proventos de qualquer natureza*, no inciso II, para posteriormente uni-los na vala comum dos *acréscimos patrimoniais*. Se fosse essa a real intenção do legislador, bastaria que ele tivesse estabelecido que o imposto de renda tem como fato gerador o *acréscimo patrimonial* de qualquer origem ou natureza jurídica, em determinado lapso temporal.

Com efeito, a teoria da renda-acréscimo patrimonial tem como ponto de partida a comparação da situação patrimonial do contribuinte em dois momentos distintos²⁵. Nesta perspectiva, os fatos-acréscimos são computados como elementos positivos no cálculo da renda, a qual somente será conhecida no encerramento do período de apuração, no momento em que forem somados os elementos positivos e subtraídos os elementos negativos que conformam o acréscimo patrimonial experimentado pelo contribuinte.

A teoria da renda-acréscimo desconsidera a possibilidade de o contribuinte gastar, durante o próprio intervalo temporal definido em lei, todos os fatos-acréscimos auferidos, daí restando a sua situação patrimonial final idêntica à inicial²⁶. Assim, caso essa teoria tivesse sido integralmente adotada pelo CTN, o contri-

²⁴ Artigo 705, parágrafo único, do RIR/1999. Note-se que existe tratamento semelhante para o arrendamento mercantil financeiro, no qual se permite a exclusão da parcela correspondente à amortização do bem arrendado (artigo 6º, parágrafo 2º, da Instrução Normativa SRF nº 252/2002).

²⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. “O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica”. *Op. cit.* (nota 19), p. 243.

²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. “O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica”. *Op. cit.* (nota 19), p. 243.

buinte que consumisse a renda auferida dentro do próprio período de apuração fixado pela lei não estaria sujeito à tributação pelo IRPF, salvo se o legislador pátrio incluisse, em sua formulação, a renda consumida, em linha com o conceito de renda SHS (Schanz-Haig-Simons).

Esse aspecto evidencia que o regime de tributação da renda auferida pela pessoa física não se vinculou à teoria da renda-acrécimo. O artigo 43, inciso I, do CTN exige que a renda seja produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, pouco importando se esse produto será consumido ou acrescido ao patrimônio do contribuinte²⁷.

É verdade que, sob a égide do antigo Decreto-lei nº 5.844/1943, o regime tributário aplicável à pessoa natural já esteve mais atrelado ao conceito de *acrécimo patrimonial*. Naquela época, a base de cálculo do IRPF correspondia aos rendimentos brutos, classificados em cédulas identificadas pelas letras A a H, menos as deduções das despesas necessárias à percepção dos rendimentos e os abatimentos autorizados pela lei, como seguros, juros, dependentes, despesas médicas, dentre outras²⁸. No entanto, com as alterações procedidas pela Lei nº 7.713/1988, houve uma sensível simplificação das regras que regem a incidência do IRPF, que passou a incidir sobre o rendimento bruto, com a supressão da classificação por cédulas e a revogação da maior parte dos abatimentos, das deduções e das reduções previstas na legislação anterior²⁹. Com isso, o legislador ordinário afastou-se um pouco da tributação do puro *acrécimo patrimonial*, tal como ocorre na tributação da renda auferida pela pessoa jurídica, aproximando-se de um regime que se acomoda de forma mais orgânica ao conceito de renda-produto.

Superado o primeiro entrave envolvido na interpretação do artigo 43 do CTN, cabe-nos acrescentar alguns comentários sobre a noção de renda-produto adotada pelo legislador complementar. Neste particular, torna-se imperioso investigar se a fonte de produção da renda deve, necessariamente, ser *durável, permanente* ou *periódica*, para fins de tributação pelo imposto de renda. O tema ganha relevância na tributação dos ganhos eventuais (*windfall gains*), como no caso das loterias e jogos, em que não existe fonte permanente ou reprodução periódica, bem como na tributação dos ganhos de capital, eis que, nesta hipótese, a alienação do ativo que gera o rendimento sujeito à tributação pelo imposto de renda também causa o perecimento da sua fonte de produção, bem como a impossibilidade de sua reprodução periódica.

A despeito da controvérsia doutrinária acerca do tema, ousamos dizer que a solução é simples, desde que o intérprete não pretenda restringir o alcance do artigo 43 do CTN com base em noções teóricas de renda-produto preconizadas por autores estrangeiros, em diferentes contextos históricos. Em sua clássica obra, Horácio A. García Belsunce analisou e classificou a teoria de diferentes autores a respeito do conceito de renda-produto, não chegando a uma concepção definiti-

²⁷ LEMKE, Gisele. *Imposto de Renda - Os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 62.

²⁸ PENHA, José Ribamar Barros. *Imposto de Renda Pessoa Física: norma, doutrina, jurisprudência e prática*. 2ª ed. São Paulo: MP, 2011, pp. 85-86.

²⁹ PENHA, José Ribamar Barros. *Imposto de Renda Pessoa Física: norma, doutrina, jurisprudência e prática*. *Op. cit.* (nota 28), pp. 87-88.

va, em função da diversidade de perspectivas³⁰. Na verdade, Belsunce até pretendeu formular algo que denominou “concepto genérico” de renda-produto, mas não chegou a exprimir uma definição ampla, de modo a englobar todas as teorias, nem uma definição estrita, que conteria apenas as características que fossem comuns às diferentes teorias³¹, o que somente reforça a indefinição do termo, confirmando a assertiva de que não faz sentido restringir o conceito adotado no artigo 43 do CTN apenas com base em noções teóricas formuladas por autores estrangeiros.

Ademais, convém esclarecer que não há de se cogitar eventual desvirtuamento do *conceito ontológico* ou do *sentido mínimo* de renda-produto, pois autores como Edgard Allix e Marcel Lecerle são categóricos ao afirmar que não há fonte de produção que não se extinga, refutando a tese de preservação integral da fonte³².

A verdade é que o legislador complementar buscou ser abrangente em sua definição de renda. O artigo 43 do CTN apenas estabelece que a fonte de produção da renda deve ser o capital, o trabalho ou a combinação de ambos, sem fazer qualquer exigência em relação ao seu caráter durável, permanente ou periódico. Não nos parece existir qualquer fundamento, seja no CTN, seja na Constituição Federal, para restringir o alcance da fonte produtora do rendimento, mormente quando a interpretação da legislação conduz à conclusão diversa, no sentido de que o legislador procurou adotar um conceito amplo.

Isso não significa, porém, que os *ganhos de capital* estejam contemplados no conceito de renda-produto. É que os ganhos de capital decorrem da própria alienação de bens e direitos do patrimônio do contribuinte, o que obsta a sua caracterização como um *produto*, assim entendido o fruto gerado pela exploração do capital. O ganho de capital decorre da própria alienação do capital, de modo que não há apenas o consumo e perecimento de sua fonte de produção, mas também a sua transmissão para outro titular.

Aliás, a própria menção aos *proventos de qualquer natureza* evidencia a tentativa do legislador de formular um conceito amplo, o que reforça a ideia de que não cabe ao intérprete reduzir ou restringir o seu âmbito de aplicação, apenas com base na existência de diferentes concepções teóricas para a renda-produto. Com a ressalva de que constitui simples comedimento extraído da experiência jurídica, que não deve conduzir a uma conclusão apriorística e apegada à leitura isolada de preceito normativo, cabe trazer à lembrança a clássica regra de hermenêutica, consubstanciada no brocardo “ubi lex non distinguit nec nos distinguere

³⁰ BELSUNCE, Horácio A. García. *El concepto de rédito em la doctrina y em el Derecho Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1967, pp. 88-119.

³¹ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *O Imposto sobre a Renda - Requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 135.

³² ALLIX, Edgard; e LECERLE, Marcel. *L'impôt sur le revenu*. Paris: Rousseau Y Cie, 1926, *apud* BELSUNCE, Horácio A. García. *Op. cit.* (nota 30), p. 100. Confira-se: “Objetando el critério de que la renta debe permitir el mantenimiento intacto de la fuente, dicen Allix y Lecerle que no hay fonte que no se extinga a la larga, aunque ellas puedan ser más o menos durables. (...) La duración de la fuente es, pues, una noción relativa y no es exacto el concepto del derecho civil de que los frutos son aquellos que derivan de una cosa sin alterar su substancia, porque ésta, en mayor o menor medida, más tarde o más temprano, se altera en vías de su disminución o desaparición.”

debemus”, segundo o qual onde a lei não distingue, não pode o intérprete distinguir³³. Logo, essa restrição no âmbito de aplicação do artigo 43 do CTN apenas seria factível se pudesse ser extraída da interpretação do texto constitucional.

Assim, se o legislador não restringiu o alcance da fonte de produção da renda, limitando-se a dizer que ela compreende o capital, o trabalho e a combinação de ambos, tampouco cabe ao intérprete fazê-lo, sob pena de infundada limitação ao âmbito de aplicação da lei, em patente ingerência à competência do Poder Legislativo.

Em arremate, conclui-se que o artigo 43 do CTN alcança a renda produzida pelo capital, pelo trabalho ou pela combinação de ambos (renda-produto), bem como os acréscimos patrimoniais de qualquer natureza, independentemente da fonte de produção (renda-acréscimo patrimonial, mas com temperamentos).

5. Os Critérios Constitucionais que informam o Imposto sobre a Renda

A despeito de sua notável relevância teórica, a doutrina nacional tem dispensado pouca atenção aos critérios informadores do imposto sobre a renda, principalmente no tocante à generalidade e à universalidade. Na realidade, o exame dos estudos doutrinários a respeito do tema revela a existência de certa dificuldade no trato da questão até mesmo sob o enfoque semântico, não sendo incomum encontrar autores que tratam da generalidade e da universalidade em sentidos diametralmente opostos.

A seguir, analisaremos a posição de autores consagrados na doutrina pátria, com especial atenção ao conteúdo e à densidade conferida aos princípios da generalidade e da universalidade, deixando de lado eventuais divergências meramente terminológicas. Ainda que não seja nossa intenção apenas compilar as obras doutrinárias alheias, esse estudo inicial da doutrina servirá como alicerce para a adequada compreensão da perspectiva teórica proposta no presente estudo, em relação ao princípio da universalidade.

Em alentado artigo a respeito do tema, Ricardo Mariz de Oliveira pontifica que o princípio da generalidade exprime a ideia de que a legislação deve tratar por igual todo e qualquer tipo de renda ou provento, sem distinções derivadas de quaisquer critérios discriminatórios³⁴. O autor parte da interessante concepção teórica de que generalidade contrasta com seletividade, iniciando a sua exposição com a lembrança de que a Constituição Federal prevê que o IPI deve ser obrigatoriamente seletivo em função da essencialidade do produto, ao passo que o ICMS pode, ou não, ser seletivo segundo o que a lei dispuser³⁵. Em contraposição à se-

³³ Neste sentido, confira-se o entendimento de Carlos Maximiliano: “Quando o texto dispõe de modo amplo, sem limitações evidentes, é dever do intérprete aplicá-lo a todos os casos particulares que se possam enquadrar na hipótese geral prevista explicitamente; não tente distinguir entre as circunstâncias da questão e as outras; cumpra a norma tal qual é, sem acrescentar condições novas, nem dispensar nenhuma das expressas.” (MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. 17ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 247)

³⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “Princípios fundamentais do Imposto de Renda”. *Direito Tributário - Estudos em homenagem a Brandão Machado*. Coordenação de Luís Eduardo Schoueri e Fernando Zilveti. São Paulo: Dialética, 1998, p. 213.

³⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “Princípios fundamentais do Imposto de Renda”. *Op. cit.* (nota 34), p. 214.

letividade, Mariz de Oliveira sustenta que a seletividade é vedada expressamente em relação ao imposto de renda, por exclusão decorrente da adoção obrigatória do princípio da generalidade³⁶. Ao mesmo tempo, o autor aproxima a generalidade em matéria de imposto de renda ao princípio da isonomia, segundo o qual é vedada qualquer forma de distinção de tratamento em razão da ocupação profissional do contribuinte, assim como da denominação jurídica dos rendimentos, dos títulos e dos direitos de que derivem. Com isso, o autor conclui que todo aumento patrimonial deve receber o idêntico tratamento para efeito de incidência do imposto de renda, independentemente dos tipos de renda ou de proventos que contribuam para a sua formação³⁷.

Em lição mais recente, extraída de sua conceituada obra doutrinária a respeito do imposto de renda, Ricardo Mariz de Oliveira defende, com amparo no princípio da generalidade, que o imposto em questão não tem caráter extrafiscal, motivo pelo qual a sua cobrança não deve ser utilizada para conduzir ou atingir objetivos indutores, embora isso não exclua as isenções e as reduções concedidas em caráter geral³⁸. Na opinião do autor, a concepção teórica esposada acima é consentânea com a própria natureza jurídica do imposto de renda, eis que o seu substrato econômico ínsito e necessário exige a presença do acréscimo patrimonial, não havendo justificativa jurídica válida para que o legislador discrimine os seus fatores de produção³⁹.

Com relação ao princípio da universalidade, Mariz de Oliveira ensina, com veemência, que o imposto de renda deve considerar a totalidade dos elementos positivos e negativos que compõem determinado patrimônio, bem como a totalidade dos fatores que atuam para aumentar e diminuir o referido patrimônio em determinado período de tempo, fixado pela lei. Na concepção do autor, o princípio da universalidade exige que se tribute todo o aumento patrimonial ocorrido no período previsto em lei, por inteiro e em conjunto, sem fracioná-lo e, novamente, sem distinguir as espécies de rendas e proventos⁴⁰.

Partindo de premissa distinta, que leva em consideração a pragmática e o uso comum, Mary Elbe Queiroz prefere utilizar o termo universalidade para designar o primado constitucional de que a incidência do imposto sobre a renda deve alcançar todas as rendas e proventos auferidos pelo contribuinte de forma conjunta e conglobante, independentemente de denominação ou fonte, a fim de se poder aferir o verdadeiro acréscimo patrimonial experimentado em determinado lapso temporal fixado na lei (periodicidade)⁴¹. Seguindo nesta linha de raciocínio, a autora confere exacerbado rigor ao princípio da universalidade, defen-

³⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. "Princípios fundamentais do Imposto de Renda". *Op. cit.* (nota 34), p. 214.

³⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. "Princípios fundamentais do Imposto de Renda". *Op. cit.* (nota 34), p. 214.

³⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 254.

³⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. *Op. cit.* (nota 38), p. 254.

⁴⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. "Princípios fundamentais do Imposto de Renda". *Op. cit.* (nota 34), p. 215.

⁴¹ QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004, pp. 36-37.

dendo que o Poder Constituinte procurou evitar que o legislador pudesse conceder isenções ou incentivos fiscais em relação a determinados tipos de rendimentos⁴². Na opinião da autora, o próprio constituinte encarregou-se de outorgar as imunidades tributárias para atender às políticas econômicas ou sociais do Estado, bem como para realizar outros princípios constitucionais de semelhante magnitude (liberdade religiosa)⁴³.

Ainda segundo o magistério de Mary Elbe Queiroz, o princípio da universalidade, ao preconizar a tributação conjunta e global dos rendimentos auferidos em determinado período, ainda permite que se possa aferir a real capacidade contributiva do sujeito passivo, a ser submetida à tributação pelo imposto de renda sob a forma progressiva. No entender da autora, para a realização dos princípios da progressividade e da capacidade contributiva, as alíquotas crescentes e progressivas em função do aumento da base de cálculo do imposto de renda devem incidir sobre os rendimentos ou proventos considerados de forma conjunta, de acordo com as condições pessoais do contribuinte⁴⁴.

Entendimento semelhante é perfilhado por Hugo de Brito Machado, com base na concepção teórica de que o imposto de renda incide sobre o acréscimo patrimonial experimentado pelo sujeito passivo. Alicerçado nesta premissa, o autor ressalta a importância do conceito de patrimônio para fins de incidência do imposto ora estudado, tendo em vista que é preciso um prévio conhecimento do patrimônio para verificar se houve ou não efetivo acréscimo patrimonial⁴⁵. Nesta linha, considerando que o patrimônio é uno, Hugo de Brito Machado sustenta que não se pode conceber a configuração de acréscimos patrimoniais sem a consideração desta unidade, de modo que as operações realizadas em um mesmo período devem ser consideradas em conjunto. Assim, os acréscimos e decréscimos devem ser avaliados em conjunto, para aferir o acréscimo patrimonial⁴⁶.

Por óbvio, não temos a pretensão de ir de encontro a toda doutrina alinhada acima, que confere aos critérios informadores do imposto sobre renda conteúdo bastante rigoroso e compatível com os princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Porém, não podemos nos prostrar diante da oportunidade de oferecer novas luzes ao tema, com o objetivo de compatibilizar o precioso escólio doutrinário exposto linhas acima com outros princípios e objetivos constitucionais, principalmente da ordem econômica e social.

A concepção teórica a ser desenvolvida no presente estudo deve ter como ponto de partida uma leitura mais cuidadosa do parágrafo 2º, inciso I, do artigo

⁴² Confira-se a posição da autora: “Por meio do princípio da consagração da universalidade, buscou o texto constitucional assegurar e evitar, de modo rígido, que o legislador ordinário pudesse dar isenções ou incentivos fiscais em relação a determinados tipos de rendimentos, que acarretassem a tributação desigual das mesmas espécies de rendimento.” (cf. QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Op. cit. (nota 41), p. 37)

⁴³ QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Op. cit. (nota 41), p. 37.

⁴⁴ QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Op. cit. (nota 41), p. 37.

⁴⁵ MACHADO, Hugo de Brito. “A supremacia constitucional e o imposto de renda”. *Estudos sobre o IR (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 50.

⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. “A supremacia constitucional e o imposto de renda”. Op. cit. (nota 45), p. 50.

153 da Constituição Federal, a fim de que o conteúdo de certas expressões seja elucidado.

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

III - renda e proventos de qualquer natureza;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I - *será informado* pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, *na forma da lei.*”

Como se vê, o texto da Constituição Federal acima reproduzido determina que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

De início, nota-se que a redação do preceito constitucional prescreve que o imposto de renda “será informado” pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade. Ora, parece fora de dúvida que o comando é imperativo, de modo que o legislador não pode deixar de observar os aludidos critérios. Entretanto, não se pode ignorar a cláusula final do dispositivo, que admite a sua promoção “na forma da lei”, conferindo certa margem de atuação ao legislador, em relação ao grau e à extensão de sua implementação.

Em termos técnicos, pode-se afirmar que o inciso I do parágrafo 2º do artigo 153 da Constituição Federal expressa um *princípio*, que deve ter o seu valor intrínseco realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades fáticas e jurídicas disponíveis, sob a forma de um *estado ideal a ser alcançado*⁴⁷ ou um *mandamento de otimização*⁴⁸.

Sob este prisma, é inegável que o legislador ordinário detém certa autonomia na conformação dos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade. Isso não significa, porém, que ele possa concretizá-los ao seu talante, de forma absolutamente livre de amarras. Ao revés, a discricionariedade legislativa está condicionada à observância de critério de *discrîmen* razoável e consistente com outros princípios ou objetivos constitucionais, que justifiquem o tratamento tributário díspare. Neste quadro, cabe à lei dar forma àqueles critérios constitucionais. É certo que não pode a lei simplesmente ignorá-los ou contrariá-los, criando distinções absolutamente irrazoáveis, mas não se pode fechar os olhos para o fato de que o legislador possui certa liberdade em relação à forma como os atenderá, desde que o faça com base em adequada justificação.

Seguindo nesta linha de raciocínio, pode-se dizer que o princípio da generalidade determina que o imposto de renda deve, *ao máximo possível*, alcançar todos os contribuintes que praticarem o fato descrito na hipótese tributária. As-

⁴⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 121 e ss.

⁴⁸ Ao tratar da distinção entre regras e princípios, Robert Alexy leciona que “os princípios são mandamentos de otimização, ou seja, são normas que ordenam que algo seja realizado na medida do possível dentro das possibilidades fáticas e jurídicas existentes”, ao passo que as regras são “normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas” (ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 90-91).

sim, como regra geral, todos os contribuintes que auferirem renda e proventos de qualquer natureza devem submeter-se à incidência do imposto de renda, independentemente de sexo, estado civil, raça, origem, ocupação profissional, função exercida, religião, faixa etária, opção sexual, convicção filosófica ou política, formação física, dentre outros critérios pessoais.

Assim, o princípio da generalidade tem a função de impedir privilégios de índole pessoal, bem como a tributação baseada em critérios de discriminação não autorizados pela Constituição Federal. Isso não significa, entretanto, que o legislador esteja absolutamente impedido de estabelecer tratamento diferenciado para contribuintes que estejam em situação específica ou para certos tipos de rendimentos, como defende parte da doutrina. O ponto fundamental é que qualquer distinção estabelecida deve encontrar respaldo no texto constitucional, como será demonstrado no decorrer deste estudo.

A análise histórica da legislação brasileira revela certo abuso por parte do governo brasileiro na concessão de privilégios de índole pessoal. Nesta senda, Guilherme Calmon Nogueira da Gama relembra que, durante o período do autoritarismo no Brasil, principalmente entre os anos de 1930 a 1945, e 1964 a 1979, houve um notável abuso por parte dos governantes na política de concessão de privilégios fiscais odiosos, em benefício de certa parcela da população⁴⁹. Ademais, lembre-se que, ainda recentemente, o Sistema Tributário Nacional contemplava a exclusão de certas classes para efeito de imposição do imposto de renda, como os militares, os magistrados e os parlamentares. Esses privilégios odiosos provocaram ojeriza na Assembleia Constituinte de 1988, que optou por consignar expressamente, no artigo 150, inciso II, que fica proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou da função exercida pelo contribuinte.

Assim, pode-se dizer que o privilégio odioso consiste na concessão de tratamento jurídico-tributário benéfico a determinado grupo de contribuintes, seja por meio de redução de imposto, concessão de isenção ou outorga de subvenção, ou incentivo financeiro, com base em critério de discriminação que não encontra respaldo no texto constitucional.

Para que não paire dúvida, convém registrar que os critérios de discriminação vedados pelo ordenamento jurídico não são apenas aqueles expressamente proibidos pela Carta Magna, principalmente nos seus artigos 3º, 5º e 7º, 150, II, 151, 153, 173, dentre inúmeros outros dispositivos esparsos. Ao revés, o próprio princípio da igualdade impõe a vedação de qualquer forma de discriminação arbitrária, estando ou não prevista expressamente no texto constitucional, o que nos conduz à conclusão de que o tratamento diferenciado somente será válido se o critério de *discrímén* utilizado puder ser justificado com base na própria Lei Maior, como instrumento necessário à consecução de outros objetivos constitucionais, por vezes relacionados à promoção da ordem econômica ou social.

É verdade que o próprio constituinte tratou de arrolar determinados fatores que não são aceitáveis como parâmetro de discriminação. Entretanto, isso não

⁴⁹ GAMA, Guilherme Calmon Nogueira da. "Os privilégios fiscais: isenções e incentivos fiscais". *Revista do Instituto de Pesquisas e Estudos* nº 17. Bauru: Instituição Toledo de Ensino, 1997, pp. 248-249.

implica o reconhecimento tácito de que todos os outros critérios possíveis são aceitáveis, desde que não tenham sido expressamente vedados pela Constituição Federal de 1988. É imperioso que a legitimidade do critério eleito pelo legislador seja submetida a um juízo valorativo acerca da sua congruência com o texto constitucional.

De outro lado, o princípio da universalidade impede a exclusão de certas categorias de rendas e proventos da hipótese tributária do imposto de renda.

Para conferir concretude ao princípio da universalidade, relembre-se que, pouco após a promulgação da Constituição Federal de 1988, o Congresso Nacional aprovou a Lei nº 7.713/1988, que, no enunciado inserto em seu artigo 3º, parágrafo 4º, esclarece que “a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título”.

Com redação que reflete conteúdo semelhante, o parágrafo 1º do artigo 43 do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001, determina que a incidência do imposto de renda independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

Note-se que a alteração introduzida no CTN não consagra o princípio da universalidade somente em relação à necessidade de o imposto de renda atingir qualquer receita ou rendimento auferido pelo contribuinte, independentemente de sua denominação ou condição jurídica. Em complemento, o mencionado preceito normativo também passou a contemplar, no que diz respeito ao *critério espacial* da regra-matriz de incidência do imposto de renda, a possibilidade de tributação da renda e dos proventos em bases universais, oferecendo suporte à legislação ordinária que instituiu a incidência do aludido imposto sobre os lucros, ganhos e rendimentos auferidos no exterior por pessoas jurídicas⁵⁰.

Dessa forma, verifica-se que imposto de renda não se limita a alcançar os rendimentos produzidos no País, o que permite que a base de cálculo da exação contemple também os rendimentos auferidos no exterior por residentes no País. Nesta trilha, o parágrafo 2º do artigo 43 do CTN dispõe que, na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará a sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Com esse pano de fundo, é fácil perceber que os princípios da universalidade e da generalidade são desdobramentos do princípio da igualdade, pois visam impedir que a União Federal conceda tratamento diferenciado a rendimentos que importem em idêntica manifestação de capacidade contributiva, bem como a contribuintes que se encontrem em situações equivalentes, sendo vedada qualquer forma de discriminação que não esteja respaldada no texto constitucional. Esse aspecto fica claro a partir da leitura do artigo 150, II, da Constituição Federal de 1988, que contempla o princípio da igualdade. Veja-se:

⁵⁰ Artigos 25 a 27 da Lei nº 9.249/1995 e artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

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

(...)

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

Além disso, o parágrafo 1º do artigo 145 da Lei Suprema ainda estabelece que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Assim, para os impostos pessoais⁵¹, a medida de comparação será sempre orientada, em maior ou menor grau, pelo princípio da igualdade segundo a capacidade de contribuir para os gastos públicos.

Não é demais recordar que o próprio princípio da capacidade contributiva, em sua acepção relativa ou subjetiva, pode embasar exceções aos princípios da generalidade e da universalidade, pois impede que, a pretexto de atingir uma vasta gama de contribuintes (generalidade), a União Federal efetue a cobrança do imposto de renda de cidadãos que não podem suportar a carga tributária, protegendo o mínimo existencial⁵². Esse aspecto demonstra claramente que os princípios da generalidade e da universalidade não são absolutos, devendo ser conciliados e ponderados com outros princípios constitucionais⁵³.

Outrossim, os princípios da generalidade e da universalidade não impedem que o legislador utilize a tributação como mecanismo para atingir, ao menos em parte, outros objetivos consagrados pela Constituição Federal, seja no próprio sistema constitucional tributário, seja na ordem econômica ou social. Neste caso, o legislador poderá atribuir tratamento jurídico-tributário distinto a determinados rendimentos sujeitos à tributação pelo imposto de renda, com o objetivo de atender a outros imperativos constitucionais, que podem envolver tanto questões de justiça social e distributiva, quanto finalidades regulatórias, dirigentes, intervencionistas ou instrumentais (função indutora)⁵⁴.

Assim, a atribuição de tratamento tributário distinto de acordo com a natureza jurídica do rendimento não viola, necessariamente, o princípio da universalidade. As pessoas ou situações são iguais ou desiguais em função de um critério diferenciador, que apenas adquire relevo material na medida em que se lhe agrega uma finalidade⁵⁵, a qual deve estar respaldada em outros objetivos da ordem constitucional.

Em virtude disso, estamos convencidos de que, ao invés de simplesmente concluir, de modo apriorístico, pela inconstitucionalidade de qualquer regra jurídica que imponha tratamento tributário diferenciado a determinado tipo de ren-

⁵¹ Sem entrar no mérito da distinção entre impostos reais e impostos pessoais.

⁵² VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. São Paulo: Atlas, 2007, p. 231.

⁵³ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. *Op. cit.* (nota 52), p. 231.

⁵⁴ A possibilidade de atribuição de tratamento diferenciado a determinados tipos de rendimento apenas com base na função simplificadora requer um exame mais detido da situação concreta.

⁵⁵ ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 21-22.

dimento, cabe ao intérprete investigar a validade da justificativa utilizada para distinguir os rendimentos, bem como a sua relação de pertinência com a finalidade que a distinção busca alcançar.

Neste ponto, cumpre-nos averiguar os limites que circunscrevem a atuação do legislador ordinário na imposição de tratamento tributário diferenciado a certos rendimentos, de acordo com a sua natureza jurídica.

Com efeito, embora o artigo 153, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição Federal estabeleça que o imposto sobre a renda será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, *na forma da lei*, isso não significa que o legislador ordinário está livre para concretizá-los ao seu talante, de acordo com a sua conveniência. Afinal, mesmo na hipótese em que o Poder Legislativo escolhe outra finalidade constitucional como justificativa para atribuir tratamento jurídico-tributário diferenciado a certos tipos de rendimentos, é imperioso que se reconheça que, ainda assim, permanece o seu dever de observar, ao máximo, a capacidade contributiva dos cidadãos.

Como ensina Humberto Ávila ao tratar da interação entre a finalidade extrafiscal e o princípio da capacidade contributiva, o dever de observância da capacidade contributiva ainda permanece, não mais como finalidade da repartição do encargo, mas como ponto de referência da ponderação a ser feita: a realização da finalidade extrafiscal não poderá restringir o direito fundamental à igualdade segundo a capacidade contributiva de forma excessiva⁵⁶. Nesta linha, o princípio da capacidade contributiva passa a representar *contraponto* e *parâmetro* do processo de ponderação entre finalidades e objetivos dialeticamente implicados, de tal sorte que, mesmo havendo outra finalidade, a igualdade ainda funcionará como instrumento de controle para a realização isonômica daquela finalidade que serviu como justificativa para o tratamento diferenciado⁵⁷.

Ao impingir tratamento diferenciado a certos rendimentos, o legislador afasta-se, em maior ou menor medida, do dever constitucional de observância da igualdade segundo a capacidade contributiva, com o objetivo de promover outra finalidade extrafiscal perseguida pelo Estado, normalmente relacionada à ordem econômica e social. Neste cenário, Luís Eduardo Schoueri alerta que o princípio da capacidade contributiva serve como um dos vários critérios que, simultaneamente, atuarão sobre o mundo fático, para a identificação de situações equivalentes. O princípio da igualdade não se concretiza apenas a partir da capacidade contributiva, sendo possível que o legislador selecione efeitos indutores diversos⁵⁸ para justificar o tratamento diferenciado conferido a certos tipos de rendimentos.

Em suma, pode-se assentar que, na hipótese em que a tributação estiver amparada por uma finalidade eminentemente fiscal ou arrecadadora, o critério de repartição dos encargos tributários será a própria capacidade contributiva. Por outro lado, caso a tributação esteja estribada em finalidade extrafiscal ou indutora, com o objetivo de promover outros fins sociais ou econômicos almejados pelo Estado, o critério de repartição não será baseado, exclusivamente, na capacidade de contribuir para os gastos públicos.

⁵⁶ ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. *Op. cit.* (nota 55), pp. 26-27.

⁵⁷ ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. *Op. cit.* (nota 55), p. 27.

⁵⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. *Op. cit.* (nota 4), p. 315.

De qualquer forma, cabe advertir que essa circunstância não livra o legislador da inafastável incumbência de indicar os pressupostos fáticos e jurídicos que reivindicam e fundamentam o tratamento tributário diferenciado, bem como de eleger uma medida *adequada, necessária e proporcional* para atingir a finalidade pretendida⁵⁹.

Ainda a respeito do princípio da capacidade contributiva e sua interação com as normas indutoras, ousamos discordar do entendimento manifestado pelo professor Gerd Willi Rothmann, no sentido de que, em virtude de sua natureza e finalidade, às normas extrafiscais não se aplicaria o princípio da capacidade contributiva. Com suporte na doutrina de Joachim Lang, Rothmann explica que as normas extrafiscais, apesar de *formalmente* veiculadas em normas tributárias, não pertencem *materialmente* ao Direito Tributário, mas, sim, ao Direito Econômico Social, ou a outros ramos do Direito⁶⁰.

A interação entre as normas tributárias indutoras e o princípio da capacidade contributiva também foi objeto de importante estudo conduzido pelo professor Luís Eduardo Schoueri, em tese apresentada para o concurso de professor titular de legislação tributária da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP), na qual concluiu que não há incompatibilidade entre as normas tributárias indutoras e o princípio da capacidade contributiva⁶¹. Ao contrário de Lang e Rothmann, Schoueri desenvolve o seu raciocínio a partir da constatação de que as normas indutoras não perdem a sua natureza tributária, motivo pelo qual continuam sujeitas aos cânones tributários, cabendo ao jurista estudar sua compatibilidade tanto com o Direito Tributário como com o Direito Econômico⁶².

Seguindo nesta perspectiva, Schoueri propõe, com singular didática, um modelo teórico para apresentar a interatividade entre a capacidade contributiva e a norma tributária indutora, no qual a capacidade contributiva seria um primeiro elemento de *discrímen*, revelando uma divisão ou corte inicial nos destinatários da norma. Em seguida, o critério que informa a discriminação realizada pela norma tributária indutora promoveria um segundo corte, complementar àquele feito pela capacidade contributiva, separando os contribuintes que atendem, ou não, àquele requisito. Os cortes se entrecruzam, revelando, em fatias cada vez menores, os destinatários da norma. Em suma, o modelo teórico sugerido pelo professor Schoueri permite que o princípio da igualdade seja verificado em dois níveis, dentro de cada fatia e entre uma fatia e outra⁶³.

Com base na proposta teórica acima, Schoueri explica que, dentro de cada fatia, o princípio da igualdade exigirá idêntico tratamento, o que não oferece qualquer dificuldade para a compatibilidade entre a capacidade contributiva e a

⁵⁹ ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. *Op. cit.* (nota 55), p. 29.

⁶⁰ ROTHMANN, Gerd Willi. "Tributação, sonegação e livre concorrência". *Princípios e limites da tributação 2 - Os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 339.

⁶¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 280.

⁶² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. *Op. cit.* (nota 61), pp. 280-281.

⁶³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. *Op. cit.* (nota 61), p. 292. Cf. POLIZELLI, Victor Borges. "Progressividade: distribuição de renda e indução". *Direito Tributário atual* volume 21. São Paulo: Dialética/IBDT, 2007, pp. 370-371.

norma tributária indutora, posto que a própria fatia restou definida a partir do cruzamento entre os critérios. Por outro lado, a comparação entre as diferentes fatias poderá revelar maior dificuldade, pois é neste ponto que caberá investigar, à luz da igualdade vertical, o critério utilizado pelo legislador para impingir tratamento diferenciado aos destinatários da norma⁶⁴.

Dessa forma, considerando que a capacidade contributiva é apenas um dos parâmetros possíveis para aferir a igualdade, cabe perquirir as razões que justificam o tratamento jurídico-tributário diferenciado, bem como investigar se a medida escolhida pelo legislador para atingir a finalidade é adequada, necessária e proporcional em sentido estrito.

Para prosseguir na análise deste último ponto, socorremos-nos, novamente, das abalizadas lições do professor Humberto Ávila, notadamente em relação ao papel do postulado da proporcionalidade como instrumento para aferir se o critério diferenciador é adequado à concretização do fim estatal. O postulado da proporcionalidade requer três exames: *adequação*, *necessidade* e *proporcionalidade em sentido estrito*⁶⁵.

A *adequação* determina que a medida empregada na norma jurídica deve ser hábil, capaz e eficaz para a produção de efeitos que promovam a realização gradual da finalidade extrafiscal almejada pelo legislador. Assim, a medida deve produzir efeitos que claramente contribuam para a realização do fim pretendido pelo legislador. Em suma, a *adequação* investiga a compatibilidade e harmonia entre os fins desejados pelo Estado e os meios efetivamente utilizados para alcançá-los.

A seu turno, a *necessidade* apregoa que a medida deve ser a menos restritiva aos direitos fundamentais ou aos princípios constitucionais atingidos. Além de contribuir para a gradual promoção da finalidade visada pela norma jurídica, a medida adotada deve ser a menos restritiva dentre todas aquelas disponíveis e igualmente adequadas para atingir o fim pretendido pelo legislador naquela situação.

Por último, a *proporcionalidade em sentido estrito* indica que a medida adotada pelo legislador deverá provocar mais efeitos positivos em relação à gradual promoção do fim colimado pelo preceito normativo, em comparação aos efeitos negativos gerados pelas restrições causadas aos direitos fundamentais ou aos princípios constitucionais atingidos.

Além de destacar a importância do *postulado da proporcionalidade* como instrumento para aferir se o critério de *discrimen* é adequado à concretização do fim estatal, Humberto Ávila ainda ensina que, a partir da ponderação entre o dever de observância da capacidade contributiva e a finalidade extrafiscal, é possível extrair alguns deveres abstratos mínimos a serem observados pelo legislador, dentre os quais se destaca o seguinte: a finalidade extrafiscal somente serve como justificativa para o tratamento desigual se atingir somente casos excepcionais, ou muitos casos, mas com intensidade mínima⁶⁶.

⁶⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. *Op. cit.* (nota 61), p. 292.

⁶⁵ ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. *Op. cit.* (nota 55), 2011, p. 74.

⁶⁶ ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. *Op. cit.* (nota 55), 2011, p. 27.

Como se vê, o confronto entre capacidade contributiva e a norma tributária indutora deixa de ser o cerne da controvérsia. O foco é desviado para as razões que justificam o tratamento jurídico-tributário diferenciado, bem como para a tarefa de investigar se a medida escolhida pelo legislador ordinário para atingir a finalidade é *adequada, necessária e proporcional em sentido estrito*. Nesta perspectiva, a capacidade contributiva passa a assumir papel revigorado, como instrumento para garantir que os contribuintes com menor capacidade contributiva não sejam mais afetados pela norma indutora do que aqueles mais favorecidos⁶⁷. A seu turno, o postulado da proporcionalidade exigirá que se examine a extensão da norma que confere o tratamento tributário diferenciado, bem como a sua pertinência para a consecução dos objetivos constitucionais.

Após essas breves considerações teóricas a respeito do tema, passa-se à segunda parte do presente estudo, na qual nos aventuramos na difícil tarefa de tentar esboçar o funcionamento e a aplicação concreta do arcabouço teórico acima a alguns exemplos práticos extraídos da legislação tributária brasileira, com o singelo objetivo de pôr à prova a pertinência das ideias defendidas ao longo deste trabalho.

6. A Análise de Situações Concretas

6.1. A tributação do ganho de capital

Em interessante artigo doutrinário, José Henrique Longo tece severas críticas ao sistema brasileiro de tributação das pessoas físicas, sob a égide da Lei nº 8.981/1995, segundo o qual os ganhos de capital em decorrência da alienação de bens e direitos são apurados e tributados em separado, não integrando a base de cálculo do IRPF na declaração de ajuste anual. Na opinião do autor, o ganho de capital deve compor a formação da única renda do contribuinte, tanto para efeito das deduções admitidas pela legislação, quanto para a aplicação de uma única alíquota condizente com a renda tributável⁶⁸.

Ainda segundo o magistério de José Henrique Longo, o procedimento de dividir a renda em compartimentos não segue o princípio da capacidade contributiva, pois não há distinção de tratamento em razão do maior nível de riqueza. Além disso, na visão de Longo, a tributação segmentada pelo imposto de renda ainda malfere os princípios da generalidade e da universalidade, posto que atribui tratamento tributário distinto para os diferentes tipos de rendimentos auferidos pelo contribuinte, sem que seja efetuada a soma dos respectivos valores para a aplicação, de uma só vez, de alíquota condizente com a renda tributável⁶⁹.

Sem desmerecer as abalizadas críticas de José Henrique Longo, quer nos parecer que existem justificativas constitucionais para o tratamento especial conferido aos ganhos de capital, como se passa a demonstrar. Desde logo, ressalva-

⁶⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. *Op. cit.* (nota 61), p. 293.

⁶⁸ LONGO, José Henrique. "Imposto sobre a renda de investimentos no exterior". *Tributação nos mercados financeiro e de capitais e na previdência privada*. Coordenação de Heleno Taveira Tôres. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 354-355.

⁶⁹ LONGO, José Henrique. "Imposto sobre a renda de investimentos no exterior". *Op. cit.* (nota 68), p. 355.

mos que, em razão dos limites objetivos deste ensaio, não cabe aqui analisar a conveniência político-econômica do modelo teórico adotado no Brasil para a tributação dos ganhos de capital⁷⁰. Para o que interessa ao presente estudo, basta verificar se existe algum fundamento constitucional para a opção política exercida pelo legislador, ao prescrever tratamento distinto aos rendimentos submetidos à tributação sob a forma de ganho de capital.

Pois bem. Sob o enfoque da legislação tributária norte-americana, William D. Popkin explica que, à época de sua introdução, em 1921, a tributação dos rendimentos decorrentes da alienação de ativos, sob a forma de ganho de capital, teve o objetivo de reduzir o impacto da carga tributária, como forma de estimular a atividade econômica⁷¹.

Segundo Willian D. Popkin, a principal preocupação do congresso norte-americano à época da instituição da tributação sob a forma de ganho de capital estava relacionado ao efeito bloqueio (*lock-in effect*) causado pela tributação ordinária sobre a venda de bens de capital. A tributação usual desestimularia a venda dos referidos bens, incentivando que o proprietário os retivesse sob a sua propriedade⁷².

Marjorie E. Kornhauser, ao analisar a tributação dos ganhos de capital sob o prisma da legislação norte-americana em meados de 1921, época da depressão pós Primeira Guerra Mundial, menciona que o Supremo Tribunal Federal dos Estados Unidos da América manteve a tributação mais branda na alienação dos ativos, sob o argumento de que esse tratamento elevaria o volume de transações envolvendo propriedades privadas. Neste trabalho, Marjorie E. Kornhauser ainda aponta que, no entender dos julgadores, com a redução da carga tributária, seria mais fácil que os imóveis apenas parassem nas mãos de quem realmente pretendesse fazer um uso mais produtivo da propriedade, ao invés de simplesmente mantê-la como forma de evitar a tributação⁷³. Esse aspecto evidencia certa preocupação do tribunal norte-americano com a função social da propriedade.

Acrescente-se que o tratamento especial conferido ao ganho de capital também tem o objetivo de reduzir o impacto tributário gerado pela concentração dos ganhos (*bunching of the gains*) em um único ano-calendário. De fato, como a valorização gerada pelo bem de capital ao longo dos anos é realizada em um único período-base, no qual ocorre a alienação do respectivo ativo, infere-se que a tributação usual, às alíquotas da tabela progressiva, acabaria gerando um alto impacto tributário para os contribuintes.

É bem verdade que o *lock-in effect* e o *bunching of the gains* são ocasionados pelo fato de o ordenamento jurídico brasileiro apenas admitir a tributação da valorização econômica do bem de capital por ocasião de sua realização pelo con-

⁷⁰ Para uma análise mais detalhada a respeito do tema, conferir: STIGLITZ, Joseph E. *Economics of the Public Sector*. 3ª edição. Nova Iorque: Norton & Company, 1999, pp. 577-603.

⁷¹ POPKIN, William D. "The deep structure of capital gains". *Federal Income Tax Anthology*. Paul L. Caron, Karen C. Burke, Grayson M. P. McCouch. Cincinnati, Ohio: Anderson Publishing Co., 2003, pp. 444-447.

⁷² POPKIN, William D. "The deep structure of capital gains". *Op. cit.*, pp. 444-447.

⁷³ KORNHAUSER, Marjorie E. "The origins of capital gains taxation: what's law got to do with it". *Federal Income Tax Anthology*. Paul L. Caron, Karen C. Burke, Grayson M. P. McCouch. Cincinnati, Ohio: Anderson Publishing Co., 2003, p. 440.

tribuinte, o que pode incentivá-lo a não dispor de seus bens como forma de evitar o tributo. Porém, essa opção exercida pelo legislador complementar, no sentido de condicionar a incidência do imposto de renda à aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, está inserida dentro de um contexto mais amplo, que também envolve medidas de simplificação e de neutralidade fiscal.

Em seu clássico estudo a respeito do conceito de renda, Kevin Holmes lista as três razões mais apontadas para a não inclusão dos ganhos de capital ainda não realizados (*unrealised capital gains*) no conceito de renda, a saber: (i) a impraticabilidade administrativa ocasionada pela necessidade de realização de avaliações periódicas em um elevado volume de propriedades, sendo que, ainda que fosse possível realizá-las de forma eficiente, seria pouco provável que essas avaliações fossem suficientemente acuradas para serem tomadas como elementos na mensuração da renda; (ii) a alegada injustiça de se exigir do contribuinte o recolhimento imediato do tributo em dinheiro, em relação a ganhos que ainda não foram convertidos em pecúnia; e (iii) a tributação dos ganhos não realizados pode forçar o contribuinte a liquidar os seus ativos subjacentes ou parte deles para financiar o pagamento dos tributos incidentes sobre a valorização experimentada, o que compromete a neutralidade tributária⁷⁴.

Outrossim, registre-se que, acaso a legislação brasileira determinasse a tributação da valorização dos bens de capital antes da sua realização (*accretion taxation*), seria indispensável que o legislador estabelecesse, em contrapartida, mecanismos para possibilitar a compensação da desvalorização eventualmente experimentada pelo contribuinte, o que tornaria extremamente complexo o seu controle por parte da Administração Tributária. Assim, para além da restrição imposta pelo artigo 43 do CTN, que exige que o contribuinte adquira disponibilidade econômica ou jurídica sobre a renda, a tributação da simples valorização de ativos também demandaria a existência de uma sofisticação estrutural que a Administração Tributária brasileira ainda não comporta, o que pode ter cooperado para que o legislador complementar optasse pela tributação no momento da sua realização pelo contribuinte (*realization taxation*).

Assim, percebe-se que a incidência do imposto de renda somente no momento da realização também representa uma opção de política legislativa, de modo que coube ao legislador ordinário procurar soluções alternativas para compatibilizar o tratamento tributário aplicável ao ganho de capital tanto com o artigo 43 do CTN, que pode estimular o *lock-in effect* e o *bunching of the gains*, quanto com os demais primados constitucionais que servem como justificativa para o tratamento jurídico-tributário diferenciado.

Nesta linha, partindo da premissa de que o legislador complementar optou pela tributação da renda apenas na sua realização, é possível antever a existência de justificativas constitucionais para a tributação do ganho de capital no mês da alienação do bem ou direito, à alíquota fixa de 15%, como rendimento sujeito à tributação definitiva, que não integra a base de cálculo do imposto de renda devido na Declaração de Ajuste Anual. Embora os estudos acima tenham analisado a questão em outro contexto histórico e sob a perspectiva da legislação estrangeira

⁷⁴ HOLMES, Kevin. *The concept of income - A multi-disciplinary analysis*. Amsterdã: IBFD, 2001, p. 381.

ra, não se pode negar que o tratamento conferido pela legislação brasileira estimula a circulação econômica dos bens e direitos submetidos ao regime de tributação sob a forma de ganho de capital, reduzindo os impactos nocivos do *lock-in effect* e do *bunching of the gains*.

Além de estimular o desenvolvimento econômico, registre-se que, ao evitar que os contribuintes sejam induzidos a reter seus imóveis apenas para evitar uma possível tributação acumulada e progressiva (o que fatalmente aconteceria se o ganho de capital não tivesse tratamento diferenciado), a legislação brasileira também acaba cooperando para a concretização do princípio da função social da propriedade imóvel, em consonância com os artigos 5º, XXIII, e 170, III, da Constituição Federal de 1988, contribuindo para a construção de uma sociedade mais justa e igualitária, nos moldes do seu artigo 3º, incisos I e III. Isso porque, como visto acima, com a redução da carga tributária aplicável aos ganhos de capital, permite-se que apenas retenham os imóveis os contribuintes que realmente pretendam fazer um uso mais produtivo e racional da propriedade, ao invés de simplesmente mantê-la como forma de evitar a tributação acumulada e progressiva. Trata-se, portanto, de uma justificativa adicional para o tratamento diferenciado previsto na legislação ordinária, ainda que esse argumento seja específico para os ativos imobiliários.

Aos argumentos acima, pode-se acrescentar um curioso aspecto lembrado pelo professor Leif Mutén, que diz respeito ao impacto da inflação no ganho de capital. A suposta valorização do ativo a ser submetida à tributação pelo ganho de capital pode corresponder a simples recomposição da inflação, que corrói o poder aquisitivo da moeda, sem representar um acréscimo patrimonial efetivo⁷⁵. Sem dúvida, o impacto da inflação sobre os ganhos de capital é muito mais elevado do que aquele verificado em relação aos rendimentos ordinários, principalmente na hipótese em que o contribuinte permaneceu com o bem de capital por um longo período, antes de efetuar a sua alienação. Nesta hipótese, o eventual ganho de capital experimentado pelo contribuinte pode corresponder à mera recomposição dos efeitos nefastos da inflação, o que, ao menos em tese, também justificaria a sua tributação à alíquota fixa e reduzida de 15%. De todo modo, é preciso esclarecer que, sob o ponto de vista estritamente jurídico, o legislador pátrio extinguiu a correção monetária, como mecanismo de proteção contra os efeitos da inflação. Assim, parece-nos que a inflação não pode ser considerada como uma justificativa jurídica para o tratamento diferenciado aplicável ao ganho de capital, embora os seus efeitos econômicos sejam inquestionáveis.

Após essas considerações, cabe registrar que a aplicação de alíquota fixa de 15% não viola o princípio da capacidade contributiva, conquanto não satisfaça o critério da progressividade. Ao contrário, sabe-se que a proporcionalidade também atende, de forma até mais satisfatória, o princípio da capacidade contributiva. O que justifica a progressividade em nosso ordenamento jurídico é o seu efeito como mecanismo auxiliar na distribuição da renda. A efetiva distribuição de renda é determinada pelo gasto público, mas a progressividade auxilia na sua

⁷⁵ MUTÉN, Leif. "Treatment of capital gains and losses - A response". *The notion of income from capital*. Peter Essers e Arie Rijkers. Amsterdã: IBFD, 2005, pp. 219-220.

consecução. Assim, não procede a afirmação de que a tributação do ganho de capital à alíquota de 15% violaria a capacidade contributiva.

Pelo exposto, conclui-se que a atribuição de tratamento diferenciado aos ganhos de capital não acarreta violação ao princípio da universalidade, posto que a diferenciação estabelecida pelo legislador encontra justificativa em outros princípios constitucionais da ordem econômica e social.

6.2. *A tributação das aplicações financeiras de renda fixa*

Desde 1º de janeiro de 2005, os rendimentos decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa auferidos por pessoas físicas estão sujeitos à incidência do IRRF mediante a aplicação, sobre a base de cálculo definida na lei, de alíquotas regressivas em função do prazo de aplicação⁷⁶, conforme a tabela a seguir:

- I - 22,5%, em aplicações com prazo de até 180 dias;
- II - 20%, em aplicações com prazo de 181 dias até 360 dias;
- III - 17,5%, em aplicações com prazo de 361 até 720 dias;
- IV - 15%, em aplicações com prazo acima de 720 dias.

Neste caso, a tributação é realizada exclusivamente na fonte e de forma definitiva, não se sujeitando a ajuste (complemento ou restituição)⁷⁷. Assim, percebe-se claramente que os rendimentos de aplicações financeiras estão sujeitos a tratamento jurídico-tributário distinto dos demais rendimentos auferidos pelas pessoas físicas, os quais são tributados, via de regra, às alíquotas da tabela progressiva.

Como se vê, o legislador buscou incentivar as aplicações de longo prazo por intermédio de uma política de redução de alíquotas em função do prazo de aplicação. Deve-se perquirir, então, se há respaldo constitucional para o tratamento jurídico diferenciado.

A doutrina nacional tece severas críticas ao regime tributário acima, com base no argumento de que o acréscimo patrimonial é um conceito unitário, posto que vinculado ao patrimônio do contribuinte, o que tornaria inadmissível a segregação de rendimentos para fins de tributação pelo imposto de renda. À guisa de ilustração, Hugo de Brito Machado defende, ainda que sem tratar especificamente da hipótese ventilada acima, que é absolutamente inaceitável a segmentação dos elementos formadores do acréscimo patrimonial, pois isso levaria à descaracterização do conceito de renda utilizado pela Carta Magna para atribuir competência impositiva à União Federal⁷⁸.

Em sentido semelhante, Roque Antonio Carrazza sustenta que a tributação separada dos rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa vulnera, às escâncaras, os critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade. Adiante, Roque Carrazza acrescenta que o princípio da universalidade não admite a segregação de parte dos rendimentos auferidos pelo contribuinte, pois a base de cálculo do imposto de renda deve levar em conta a totalidade dos resultados

⁷⁶ Artigo 1º da Lei nº 11.033/2004 e artigo 37 Instrução Normativa RFB nº 1.022/2010.

⁷⁷ Artigo 76, II, da Lei nº 8.981/1995 e artigo 55, II, da Instrução Normativa RFB nº 1.022/2010.

⁷⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Op. cit. (nota 16), pp. 436-437.

econômicos alcançados em determinado período de apuração, a fim de que recebam idêntico tratamento na apuração do *quantum debeatur*⁷⁹.

A despeito das críticas doutrinárias acima, parece fora de dúvida que as alíquotas regressivas previstas para os rendimentos de aplicações financeiras encontram fundamento na ordem econômica, como forma de estimular a manutenção de recursos em aplicações de longo prazo, estimulando a formação de poupança.

Esse propósito fica evidenciado a partir da leitura da Exposição de Motivos nº 111/2004, que acompanhou a Medida Provisória nº 206/2004, convertida na Lei nº 11.033/2004, na qual consta expressamente que o regime de alíquotas regressivas foi instituído com o objetivo de “criar condições que melhorem a estrutura do mercado financeiro e promovam um incentivo à poupança de longo prazo, mediante a concessão de estímulos tributários”.

Para atingir seu desiderato, o legislador optou por submeter as aplicações financeiras de renda fixa a um *regime de tributação analítico*, no qual o imposto de renda incide autonomamente sobre os rendimentos provenientes de cada uma das operações isoladamente consideradas, não se admitindo que o contribuinte efetue a compensação dos ganhos auferidos em certas aplicações, contra as perdas eventualmente incorridas em outras, ainda que ambas possuam idêntica natureza jurídica⁸⁰.

Como não temos formação em economia, não vamos nos atrever a examinar os eventuais efeitos econômicos da opção política exercida pelo legislador pátrio ao adotar regras tributárias para estimular a formação de poupança. Dada a nossa falta de *expertise* no tema, cabe-nos apenas registrar que o incentivo à poupança de longo prazo, em contraposição ao consumo, é essencial para permitir a realização de investimentos em bens de produção, com o objetivo de alavancar a capacidade produtiva da economia.

Não se quer, com as considerações precedentes, relegar a importância do estímulo ao consumo como instrumento para elevar o nível de utilização da capacidade produtiva da economia. Ao contrário, sabe-se que as recentes reduções nas alíquotas do IPI e do IOF para fomentar determinados segmentos econômicos têm o nítido propósito de estimular o consumo interno, como forma de aquecer a economia e manter a atual taxa de crescimento econômico em um patamar razoável. Porém, não se pode desprezar a inquestionável importância da poupança de longo prazo para o desenvolvimento econômico sustentável de um país, o que conduziu o Governo Federal a submeter, por meio de Medida Provisória convertida na Lei nº 11.033/2004, os rendimentos oriundos de aplicações financeiras ao regime de tributação com alíquotas regressivas em função do prazo de aplicação, conforme consta expressamente da Exposição de Motivos nº 111/2004.

Como já advertimos anteriormente, não temos a pretensão de avaliar a conveniência político-econômica desta opção exercida pelo Poder Público. A nossa intenção no presente estudo foi apenas a de trazer à tona a possibilidade de o le-

⁷⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 291-295.

⁸⁰ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 474.

gislador atribuir tratamento tributário diferenciado aos rendimentos de determinada natureza jurídica, com o objetivo de atender a outros imperativos constitucionais, dentre os quais, destaca-se a possibilidade de utilização da norma tributária em sua função indutora, como forma de incentivar ou desestimular determinados comportamentos dos cidadãos.

Neste sentido, pode-se conjecturar que o regime de tributação aplicável aos rendimentos oriundos de aplicações financeiras, com alíquotas regressivas em função do prazo de aplicação, tem respaldo no texto constitucional, tanto no artigo 170 da Constituição Federal, que explicita os valores buscados pela ordem econômica, quanto no artigo 3º, que arrola os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, dentre os quais consta expressamente o desenvolvimento nacional.

Com isso, conclui-se que a atribuição de tratamento diferenciado a certos rendimentos, desde que com justificativa e respaldo na Constituição Federal, não acarreta violação ao princípio da universalidade, exigindo mero sopesamento entre os objetivos e direitos sustentados pelos princípios em conflito.

7. Conclusão

As considerações precedentes permitem-nos concluir, com plena convicção, que o princípio da universalidade não impede que o legislador utilize a tributação como mecanismo para concretizar outros objetivos consagrados pelo constituinte, seja no próprio sistema constitucional tributário, seja na ordem econômica ou social.

Sob essa perspectiva, o legislador poderá atribuir tratamento jurídico-tributário distinto a determinados rendimentos sujeitos à tributação pelo imposto de renda, com o objetivo de atender a outros imperativos constitucionais, que envolvem tanto as questões de justiça social e distributiva, quanto as finalidades regulatórias, dirigidas, intervencionistas ou instrumentais, por meio do uso da norma tributária em sua função indutora.

No entanto, cabe advertir que, para afastar-se, ainda que parcialmente, do princípio da universalidade, o legislador ordinário deverá indicar os pressupostos fáticos e jurídicos que reindicam e fundamentam o tratamento tributário diferenciado, bem como eleger uma medida *adequada, necessária e proporcional* para atingir a finalidade pretendida.

Pelo exposto, fica claro que, ao invés de simplesmente concluir pela inconstitucionalidade de qualquer regra que atribua tratamento jurídico-tributário diferenciado a determinado tipo de rendimento, cabe ao intérprete investigar a validade da justificativa utilizada pelo legislador para fundamentar a distinção, bem como a sua relação de pertinência com a finalidade que a norma jurídica buscou alcançar.