



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO

PEDRO CÉSAR IVO TRINDADE MELLO

**A PROGRESSIVIDADE ENQUANTO FERRAMENTA DE PROMOÇÃO
DA JUSTIÇA FISCAL NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL:
POSSIBILIDADE DE ADOÇÃO PARA ALÉM DAS PREVISÕES
CONSTITUCIONAIS ESPECÍFICAS**

Salvador
2019

PEDRO CÉSAR IVO TRINDADE MELLO

**A PROGRESSIVIDADE ENQUANTO FERRAMENTA DE PROMOÇÃO
DA JUSTIÇA FISCAL NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL:
POSSIBILIDADE DE ADOÇÃO PARA ALÉM DAS PREVISÕES
CONSTITUCIONAIS ESPECÍFICAS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. André Alves Portella.

Salvador
2019

FICHA CATALOGRÁFICA

M527

Mello, Pedro César Ivo Trindade.

A progressividade enquanto ferramenta de promoção da justiça fiscal no sistema tributário nacional: possibilidade de adoção para além das previsões constitucionais específicas / por Pedro César Ivo Trindade Mello. – 2019.

137 f.

Orientador: Prof. Dr. André Alves Portella.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal da Bahia, Faculdade de Direito, Salvador, 2019.

1. Direito tributário - Brasil. 2. Justiça tributária. 3. Impostos. 4. Contribuições (Direito tributário). 5. Capacidade contributiva (Direito tributário). I. Portella, André Alves. II. Universidade Federal da Bahia - Faculdade de Direito. III. Título.

CDD – 343.04

PEDRO CÉSAR IVO TRINDADE MELLO

**A PROGRESSIVIDADE ENQUANTO FERRAMENTA DE PROMOÇÃO DA
JUSTIÇA FISCAL NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL: POSSIBILIDADE DE
ADOÇÃO PARA ALÉM DAS PREVISÕES CONSTITUCIONAIS ESPECÍFICAS**

Dissertação aprovada no curso Mestrado em Direito, Programa de Pós-graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito Público, pela banca examinadora:

Aprovada em: 07 de Junho de 2019

André Alves Portella – Orientador _____
Doutor em Direito Financeiro e Tributário
Universidade Federal da Bahia (UFBA)

Dirley da Cunha Junior _____
Pós-Doutor em Direito Constitucional
Universidade Federal da Bahia (UFBA)

Jonas Esmeraldo Marques de Vasconcelos _____
Doutor em Direito Econômico

AGRADECIMENTOS

Sempre pensei que, por ser item facultativo na Dissertação, eu não faria constar os agradecimentos na redação final do meu trabalho. No entanto, depois desta caminhada eu não poderia deixar de realizar considerações a respeito de algumas pessoas.

Mas, primeiramente eu gostaria de agradecer a uma instituição, a Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia. Esta é, verdadeiramente, uma segunda casa, local que frequentei durante os últimos anos e onde tive a oportunidade de graduar-me, especializar-me em Direito Tributário e concluir, com muito orgulho, o Mestrado em Direito Público. O meu muito obrigado ao corpo docente e a todos os colaboradores do PPGD.

Em seguida, não poderia deixar de agradecer ao meu orientador, Professor Doutor André Alves Portella. Obrigado pela oportunidade de aprendizado, pela sempre acurada análise das minutas iniciais deste trabalho, pela troca de ideias, pela disponibilidade, pela atenção, pelo apoio e pela confiança depositada.

Também agradeço ao Professor Dirley da Cunha Junior, pela gentileza no trato e pelas críticas, sempre construtivas, que fez para o deslinde do trabalho.

Além dos agradecimentos relacionados à esfera acadêmica, não poderia deixar de fazer menção a pessoas que fazem parte de minha vida e que foram essenciais ao longo desta caminhada.

Assim, agradeço a Alice, que mesmo com a pouca idade e a impossibilidade de verbalizar o seu sentimento, foi privada da minha presença em prol deste trabalho. Tudo por você e para você, Minha Filha.

A Nataly, companheira que tenho a honra e o prazer de sempre ter ao meu lado, que “segurou as pontas” quando necessário, que sonhou comigo e priorizou o cumprimento deste objetivo. Obrigado! Esta vitória é nossa, te amo.

A meus pais, Júlio e Regina e irmãos, Isabel e Carlos. Que família! Sou abençoado por tê-los. Muito obrigado por sempre me apoiarem e estarem comigo em todos os momentos importantes da vida profissional e pessoal. Sem vocês eu não seria ninguém.

Aos meus sobrinhos - Luisa, Miguel, Davi e Arthur – a certeza da perpetuação do amor que une a nossa família.

A todos que, direta ou indiretamente, fizeram parte da minha formação, muito obrigado!

O imposto não é nem bom nem ruim em si: tudo depende da maneira como ele é arrecadado e do que se faz com ele.

Thomas Piketty, (2014, p. 469)

MELLO, Pedro César Ivo Trindade. **A progressividade enquanto ferramenta de promoção da Justiça Fiscal no Sistema Tributário Nacional**: possibilidade de adoção para além das previsões constitucionais específicas. 137f. 2019. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito. **Programa de pós-graduação em direito**. Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2019.

RESUMO

A presente dissertação analisa a possibilidade de o legislador ordinário instituir impostos com alíquotas progressivas mesmo diante da ausência de previsão constitucional específica neste sentido. Para tanto, são realizadas considerações preliminares a respeito do Sistema Tributário Nacional, ocasião em que a justiça fiscal é identificada como fundamento e objeto do mesmo. Após tal definição, é realizada a apuração de dados estatísticos a fim de traçar o perfil da tributação no Brasil, concentrada em tributos indiretos incidentes sobre o consumo de bens e serviços que produzem efeito regressivo por tributar de maneira proporcionalmente mais acentuada os indivíduos integrantes das classes econômicas mais baixas. A injustiça da tributação praticada no Brasil é evidenciada quando do estudo comparado da arrecadação brasileira com a dos países integrantes da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, razão pela qual são avaliados os instrumentos constitucionalmente previstos que podem atuar como promotores da justiça fiscal. Neste sentido é realizada análise pormenorizada dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, bem como dos critérios usualmente indicados como aptos a satisfazê-los, tais qual a seletividade, a progressividade. Em seguida são avaliadas cada uma das previsões constitucionais relacionadas à progressividade, seja quando esta é adotada com viés fiscal ou extrafiscal, de sorte a realizar análise crítica das mesmas. Por fim, é realizada a apuração da possibilidade de adoção da progressividade como critério de isonomia tributária com fundamento na capacidade contributiva e defendida a possibilidade de serem instituídas alíquotas progressivas em todos os impostos do sistema tributário nacional, independentemente destes serem classificados como pessoais ou reais diretos ou indiretos, em especial naqueles incidentes sobre patrimônio e renda.

Palavras-chave: Progressividade. Justiça fiscal. Isonomia. Capacidade contributiva.

ABSTRACT

The present dissertation analyzes the possibility of the ordinary legislator imposing taxes with progressive rates even in the absence of specific constitutional provision in this sense. Therefore, preliminary considerations are made regarding the National Tax System, at which time tax justice is identified as the basis and object of it. After this definition, statistical data are compiled in order to outline the taxation profile in Brazil, concentrated in indirect taxes on the consumption of goods and services that produce a regressive effect by taxing in a proportionally more accentuated way the individuals who belong to the lower social classes. The injustice of the taxation practiced in Brazil is evidenced when comparing the Brazilian tax collection with that of the member countries of the Organization for Economic Cooperation and Development, which is why the constitutionally foreseen instruments that can act as promoters of tax justice are evaluated. In this sense a detailed analysis of the principles of isonomy and contributory capacity, as well as the criteria usually indicated as able to satisfy them, such as the selectivity, the progressivity. Next, we evaluate each of the constitutional predictions related to progressivity, whether it is adopted with fiscal or extra-fiscal bias, in order to perform a critical analysis of them. Finally, the possibility of adopting progressivity as a criterion of tax isonomy based on the contributory capacity is defended and it is defended the possibility of establishing progressive rates in all taxes of the national tax system, regardless of whether they are classified as personal or direct real or indirect, especially in those incidents about patrimony and income.

Keywords: Progressivity. Tax justice. Isonomy. Contributory capacity

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	Artigo
CF	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
DIEESE	Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos
ICMS	Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transportes interestadual, intermunicipal e de comunicação
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IPTU	Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana
IPVA	Imposto sobre a propriedade de veículos automotores
IR	Imposto de Renda
ISS	Imposto sobre Serviço
ITCMD	Imposto sobre Transmissão <i>causa mortis</i> e doação
ITIV	Imposto sobre a Transmissão inter vivos de bens imóveis
ITR	Imposto Territorial Rural
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PNAD	Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios
PNUD	Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento
SINDIFISCO	Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

LISTA DE TABELAS

Tabela 01 – Relação dos países com maior desigualdade.....	23
Tabela 02 – Série histórica da arrecadação por bases de incidência	28
Tabela 03 – Carga Tributária por bases de incidência em 2017.....	29
Tabela 04 – Comparativo da alíquota máxima do imposto de renda	106
Tabela 05 – Comparativo da alíquota máxima do imposto de transmissão <i>causa mortis</i>	109

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 01 – Carga Tributária por bases de incidência em 2017	30
Gráfico 02 – Comparativo da carga tributária incidente sobre renda, lucro e ganho de capital: Brasil e países da OCDE	34
Gráfico 03 – Comparativo da carga tributária incidente sobre bens e serviços: Brasil e países da OCDE	36

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
2	O PERFIL DA ARRECADAÇÃO BRASILEIRA E A JUSTIÇA FISCAL COMO FUNDAMENTO E OBJETIVO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	15
2.1	A JUSTIÇA COMO FUNDAMENTO E OBJETIVO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	15
2.2	A INJUSTIÇA FISCAL DECORRENTE DA OPÇÃO PELA PREVALENTE TRIBUTAÇÃO INDIRETA	22
2.3	O PERFIL DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL: PREDOMINÂNCIA DE TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O CONSUMO DE BENS E SERVIÇOS	27
2.4	ESTUDO COMPARADO DA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA COM OS PAISES MEMBROS DA OCDE	33
3	INSTRUMENTOS CONSTITUCIONAIS DE PROMOÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL	38
3.1	OS REFLEXOS DA ISONOMIA MATERIAL NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	39
3.2	CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E CAPACIDADE ECONÔMICA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	46
3.3	A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ENQUANTO CRITÉRIO PREFERENCIAL DE REALIZAÇÃO DA ISONOMIA MATERIAL	49
3.4	A PREVISÃO NORMATIVA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: A DISPOSIÇÃO DO ART. 145, § 1º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	54
3.5	INSTRUMENTOS PARA A MATERIALIZAÇÃO DA ISONOMIA COM FUNDAMENTO NA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	59
3.5.1	A Seletividade nos Impostos Indiretos	60
3.5.2	Considerações necessárias acerca da Proporcionalidade e Progressividade nos impostos diretos	63
3.6	A RELATIVIZAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA QUANDO DA OPÇÃO CONSTITUCIONAL PELA EDIÇÃO DE NORMAS TRIBUTARIAS EXTRAFISCAIS	67
4	CRÍTICAS ÀS PREVISÕES CONSTITUCIONAIS RELATIVAS À PROGRESSIVIDADE	71
4.1	O ESTÍMULO AO CUMPRIMENTO DA FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE POR MEIO DA PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL - ITR	72
4.2	AS DIFERENTES FUNÇÕES DA PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO - IPTU	78

4.3	A ALEGADA PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE RENDA E O DESCUMPRIMENTO DO CRITÉRIO EXPRESSAMENTE PREVISTO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	83
5	POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DA PROGRESSIVIDADE PARA ALÉM DAS PREVISÕES CONSTITUCIONAIS ESPECÍFICAS: ADOÇÃO DA PROGRESSIVIDADE FISCAL COMO DEDUÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	88
5.1	A IRRELEVÂNCIA DA CLASSIFICAÇÃO DO IMPOSTO COMO REAL PARA FINS DE ADOÇÃO DA PROGRESSIVIDADE	98
5.2	A NECESSÁRIA AMPLIAÇÃO DO USO DA PROGRESSIVIDADE FISCAL NOS IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE PATRIMÔNIO E RENDA	103
5.3	A QUERELA QUANTO A POSSIBILIDADE DE ADOÇÃO DA PROGRESSIVIDADE NOS IMPOSTOS INDIRETOS	111
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	123
	REFERÊNCIAS.....	130

1 INTRODUÇÃO

A forma de repartição da carga tributária entre os indivíduos que compõem uma dada sociedade apresenta-se como uma das questões mais relevantes e atuais do direito tributário, fomentando inúmeros debates cujas conclusões, por vezes, são utilizadas como argumentos para defender diferentes posições relativas a uma possível reforma tributária.

A possibilidade de o Estado Brasileiro amealhar a receita necessária à prestação dos serviços públicos constitucionalmente previstos por meio da instituição de tributos não é objeto de questionamento do presente trabalho. O cerne da questão submetida à análise é a justiça fiscal, bem como os instrumentos utilizados à sua promoção.

Tal debate avulta em importância na medida em que é realizado o cotejo da arrecadação brasileira com os índices de qualidade de vida e desigualdade, ocasião em que é possível constatar que o Brasil, apesar da evolução experimentada no século XXI, ainda é um país extremamente desigual.

Diante deste contexto surgiu o interesse na realização do presente estudo, de maneira a evidenciar a injustiça do Sistema Tributário Nacional e investigar a hipótese inicialmente formulada, no sentido de que a progressividade fiscal constitui uma importante ferramenta de combate ao *status quo*.

Esta hipótese fundamenta-se no entendimento de que a progressividade fiscal, que consiste na exigência de carga tributária mais elevada sobre indivíduos e situações que reflitam maior manifestação de riqueza, constitui dedução da capacidade contributiva e critério preferencial de discrimen para fins de obtenção de igualdade tributária.

Como tal, pode ser utilizada, em maior ou menor grau, em todo imposto do Sistema Tributário Nacional, para além das previsões constitucionais específicas, desde que haja a viabilidade técnica de aferir a capacidade econômica do sujeito.

Para atingir o objetivo pretendido e analisar a viabilidade da hipótese levantada foi necessário seguir por algumas etapas.

O início do trabalho é reservado para análise do Sistema Tributário Nacional e estudo deste a partir de uma perspectiva axiológica em que a justiça é seu fundamento e objetivo.

Também é realizada a apuração da injustiça tributária decorrente da instituição predominante de tributos indiretos, aqueles que incidem sobre expressão indireta de riqueza e que tendem a promover carga tributária regressiva, em prejuízo das camadas menos favorecidas.

Ainda no segundo capítulo do trabalho é realizado o diagnóstico da arrecadação brasileira, a análise a respeito da predominância, no Brasil, de tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços. Após a fixação desta premissa, é realizado o estudo comparado desta com a dos países integrantes da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), tida como uma entidade que agrupa os países mais ricos do globo e a qual o atual governo brasileiro almeja integrar.

A fixação destas premissas fez-se necessária para, em seguida, discorrer a respeito dos instrumentos constitucionais aptos à promoção da justiça fiscal.

Dentre estes, concede-se destaque ao princípio da isonomia, e dos subprincípios derivados do mesmo, quais sejam, a equivalência, tida como um critério de igualdade nos tributos vinculados, e a capacidade contributiva, reconhecida como meio preferencial de realização da isonomia material no Sistema Tributário Nacional.

Assim, discorre-se sobre o princípio da isonomia, de forma a identifica-lo como fundamento para um Sistema Tributário justo, pautado em tributos que concedam tratamento disforme aos indivíduos com o objetivo de combater a desigualdade e avançar em direção à igualdade material.

Após o estudo preliminar, o foco do exame voltasse à capacidade contributiva, ocasião em que são analisados os fundamentos teóricos da mesma, a sua correlação com a capacidade econômica e a previsão constitucional contida no art. 145 § 1º. Em seguida, são analisados os instrumentos por meio dos quais tal princípio pode vir a ser materializado, consubstanciados na seletividade, adotada principalmente nos impostos indiretos e a progressividade dos impostos diretos.

Neste ponto, são apresentados e refutados os argumentos favoráveis à adoção de alíquotas proporcionais, em oposição à progressividade. Em seguida, versa-se a respeito da relativização da capacidade contributiva quando da edição de normas tributárias extrafiscais.

Ao depois, a progressividade é trabalhada de forma mais aprofundada, ocasião em que são analisados os dispositivos constitucionais relativos ao tema, concernentes ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), Imposto Territorial Rural (ITR) e Imposto de Renda, além dos precedentes firmados pelo Supremo Tribunal Federal acerca do assunto.

Ao final, o quinto capítulo do trabalho é reservado para a adoção de postura propositiva, partindo das premissas firmadas nos capítulos anteriores para versar a respeito da possibilidade de a progressividade fiscal ser adotada em todos os impostos do Sistema Tributário Nacional, para além das previsões constitucionais específicas.

2 O PERFIL DA ARRECAÇÃO BRASILEIRA E A JUSTIÇA FISCAL COMO FUNDAMENTO E OBJETIVO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Com o objetivo de estabelecer premissas necessárias à identificação de um Sistema Tributário justo, é necessário fixar pressupostos concernentes ao papel da Justiça no ordenamento jurídico brasileiro, bem como diagnosticar o modelo ideal de arrecadação que cumpra tal *mister*.

Feita tal análise, faz-se necessário apurar a forma pela qual a arrecadação do Estado Brasileiro é baseada para, com fundamento em dados empíricos e através do estudo comparado com a arrecadação de outros países, extrair as conclusões acerca do não cumprimento dos parâmetros mínimos de justiça fiscal pelo Sistema Tributário Nacional.

2.1 A JUSTIÇA COMO FUNDAMENTO E OBJETIVO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O estudo a respeito da justiça tributária deve ser precedido da compreensão acerca do conceito de “sistema”, bem como da análise do Sistema Tributário Nacional.

O direito, compreendido como uma ordem unitária e sistematizada, já foi objeto de estudo de uma vasta gama de pensadores, dentre os quais pode ser mencionado Canaris (2002), que indica a unidade do Direito como um dos postulados da metodologia jurídica.

Logo, o seu objeto deve ser analisado de maneira global, considerado como um todo e afastando as contradições entre os seus elementos, sob pena de o mesmo se apresentar como uma massa disforme, marcada por uma multiplicidade de normas desconexas e contraditórias entre si (CANARIS, 2002, p. 14-23).

Em viés semelhante, Larenz (1997, p. 231) afirma que as normas jurídicas não estão desligadas umas das outras, mas em conexão entre si, ordenadas e subordinadas a ideias jurídicas diretivas (princípios, pautas gerais de valoração), de modo a viabilizar a visão de conjunto.

Diante destas considerações, é possível enxergar uma unidade normativa, observando o direito como um verdadeiro sistema em que a Constituição está no topo. Neste ponto, feliz a descrição piramidal do ordenamento jurídico, como concebido por Merkel e Kelsen, no qual as normas são supra-infra-ordenadas de sorte que as hierarquicamente inferiores buscam o fundamento de validade nas superiores.

No sistema de modelo piramidal, a constituição jurídico-positiva é vista como o documento escrito e rígido que - que só pode ser alterado por um procedimento especial, solene, previsto no próprio texto constitucional - manifestando-se como norma suprema e fundamental em dado sistema normativo positivo, superior hierarquicamente a todas as outras.

Ademais, dentro da própria Constituição jurídica é possível observar a existência de normas-princípio, que com fundamento na dimensão/abrangência do seu conteúdo exercem preeminência sobre as normas-simples.

Tais normas-princípio veiculam os princípios adotados por determinada ordem jurídica, de forma que são, em verdade, o fundamento último de validade da ordem, os elementos que conferem efetiva unidade à mesma, já que, além de garantir o efeito sistemático, servem de núcleo para a formação de outros valores.

No entendimento de Dworkin (2002, p. 36), os princípios constituem padrões que devem ser observados por uma exigência de justiça, equidade ou alguma outra dimensão de moralidade.

Neste diapasão, os princípios são mandamentos nucleares de um sistema (SILVA, 2010), que servem de núcleo de condensação para onde concluem valores e bens constitucionais (CANOTILHO, 2003), e funcionam, ainda, como mandamentos de otimização, por definirem diretrizes que devem ser realizadas na maior medida possível (ALEXY, 2008, p. 90).

Desta forma, os princípios funcionam como fundamento de validade para todo o sistema normativo, norteiam a atividade legiferante e orientam a correta aplicação das normas infraconstitucionais.

São, pois, de observância obrigatória quando da criação, aplicação e integração das demais normas pertencentes ao Sistema Constitucional, inclusive nos subsistemas que podem ser evidenciados na Constituição Federal de 1988.

De outro lado, em que pese a unidade e harmonia das normas integrantes do Sistema Constitucional Brasileiro, é possível destaca-las em razão do seu conteúdo, de sorte a integrarem subsistemas. Neste sentido é a lição de Geraldo Ataliba:

Constituição forma um sistema e, esse, entendido como um conjunto ordenado e sistemático de normas, construído em torno de princípios coerentes e harmônicos, em função de objetivos socialmente consagrados. Neste raciocínio, o conjunto de normas da Carta Magna que versa matéria tributária, forma o sistema (parcial) constitucional tributário. (ATALIBA, 1966, p. 03)

Assim, as disposições esparsas relativas ao direito tributário podem ser aglutinadas de sorte a identificar um regime jurídico da tributação e viabilizar o estudo do Sistema Tributário Brasileiro, com conteúdo próprio.

Em tal Sistema, a Constituição Federal de 1988 exerce papel de proeminência, fixando diretrizes a serem obrigatoriamente observadas pelo Poder Constituído, princípios que exercem especial influência sobre o sistema tributário, o qual “movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimientosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais” (BALEIRO, 1974, p. 02).

Tipke (2012, p. 13-14) defende a necessidade de princípios tributários objetivamente justos para orientar e limitar o exercício da competência tributária. O mencionado autor indica, ainda, que em um Estado de Direito, tudo o quanto possível deve ocorrer com justiça, inclusive a repartição da carga tributária entre os cidadãos. Afirma também que, com fundamento neste raciocínio, diversas constituições, tais quais a grega de 1975, a irlandesa de 1937, a portuguesa de 1976 e a espanhola de 1978, invocam de maneira expressa a Justiça ou Justiça Tributária.

Logo, é na Constituição Federal Brasileira que podem ser identificadas a pauta de valores e os pontos centrais de referência que buscam a realização desta e que concedem unidade deste Sistema Normativo. Neste ponto é que avulta a importância da Justiça que, dentre outros, é indicada no preâmbulo da Constituição Federal de 1988 como um “valor supremo” a influenciar toda a exegese constitucional.

Em que pese existir divergência doutrinária e jurisprudencial a respeito da eficácia normativa do preâmbulo da Constituição, este estudo adota o entendimento

de Dirley da Cunha Junior (2018, p. 111), o qual afirma que tal parte precedente do texto constitucional “[...] sintetiza a carga ideológica que permeou todo o documento constitucional, prenunciando os valores que a Constituição adota e objetivos aos quais ela está vinculada”.

Corroborando este raciocínio importa mencionar Prof. Edvaldo Brito (1993, p. 38), o qual registra a ausência de pacificidade quanto ao tema, mas defende que o preâmbulo é parte integrante da Constituição Jurídica escrita, e, como tal, além de deter alcance político e literário possui eficácia normativa, sendo, pois, fonte válida da interpretação constitucional.

De qualquer sorte, ainda que não seja reconhecida a força normativa do preâmbulo constitucional, o art. 3º da CF/88, integrante da parte dogmática da Constituição alicerça o mesmo entendimento.

Este artigo constitui norma programática e, como tal, outorga aos administrados verdadeiro direito público de prestação (PIMENTA, 1999, p. 236) ao dispor que a redução das desigualdades, erradicação da pobreza, promoção do bem estar de todos e a construção de uma sociedade livre, justa e solidária são objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

Assim, tal dispositivo ratifica a importância da Justiça como valor fundamental da Constituição Brasileira e objetivo basilar da República, razão pela qual deve servir de orientação para a interpretação, integração e aplicação das disposições constitucionais, bem como instrumento para aferir a compatibilidade das demais normas do sistema.

Em relação ao Direito Tributário, a Justiça atua como raiz, verdadeira norma matriz que concede fundamento para um sistema racional e harmônico e de onde podem ser deduzidos princípios complementares, como a capacidade contributiva e a igualdade (XAVIER, 1998, p. 591).

Em sentido semelhante, o professor português Sergio Vasques (2008) corrobora o entendimento ora apresentado, indica as características inerentes a um Sistema – tal qual a unidade e a ausência de contradição – e afirma que tal ordem está umbilicalmente atrelada a ideia de justiça, sendo, pois, uma ordem axiológica em que a igualdade, como será tratado mais a frente, possui papel fundamental. Veja-se:

É também o tratar de modo igual o que é igual e de modo diferente o que é diferente que exige do direito a unidade, a ausência de contradição, a recondução do particular a um conjunto unificador de princípios gerais. A ideia de sistema radica, portanto, no próprio valor da justiça, nessa sua expressão elementar que é a igualdade e na tendência de generalização que desta resulta (VASQUES, 2008, p. 71).

O alemão Paul Kirchhof (2016, p. 19) vai além, e indica que as Constituições modernas promovem a vinculação jurídico-positiva do poder de tributar, inicialmente e primordialmente por meio do princípio da igualdade, distribuindo a carga tributária de forma geral e avessa a privilégios.

Piscitelli (2012) afirma que o direito tributário, em um primeiro momento, serve para a consecução de receitas necessárias à manutenção e a própria existência do Estado. No entanto, indica que para o Estado Democrático de direito ser efetivado faz-se necessário que, além de funcionar como instrumento arrecadatório, a obtenção das receitas seja feita por meio da edição de normas que garantam a justa tributação.

Em suma, a referida autora defende que “o exercício da tributação justifica-se pela necessidade de obtenção de receitas para o Estado, condicionada pela observância de critérios de justiça fiscal” (PISCITELLI, 2012, p. 197).

Aqui, faz-se necessário apontar que malgrado o Estado exerça a competência tributária e exija o fornecimento por parte dos contribuintes dos recursos de que necessita a relação travada entre estes não é de poder, mas de cunho jurídico, em que há normas que submetem o Estado e o contribuinte, por meio da previsão de direitos e obrigações, atribuídas a ambas as partes (MACHADO, 2006, p. 53).

Destarte, a imperativa observância dos direitos fundamentais nesta relação jurídica fora reconhecida por Roque Antônio Carrazza, que destaca:

Deste modo, os contribuintes, se, por um lado, têm o dever de pagar tributos, colaborando para a manutenção da coisa pública, tem, por outro, ao alcance da mão, uma série de direitos e garantias, oponíveis *ex ante* ao próprio Estado, que os protegem da arbitrariedade tributária, em suas mais diversas manifestações. (CARRAZZA, 1999, p. 322)

Assim, não só os princípios tributários limitam o exercício da competência tributária, havendo a obrigatoriedade de respeito aos demais princípios e direitos fundamentais constitucionalmente previstos que, direta ou indiretamente, repercutem na relação jurídico-tributária. Tal proceder é imperioso diante da necessária

conciliação das necessidades do Estado com os direitos e garantias asseguradas ao cidadão.

Com o objetivo de comungar com o quanto arguido e ratificar o entendimento pelo qual a justiça é o fundamento e o objeto de todo o direito, inclusive do Sistema Tributário Nacional, vale mencionar a lição de Anacleto de Oliveira Faria que, em 1973, fez análise a respeito do conceito de justiça e aduziu:

Juristas de todo o mundo, reunidos em 1937, em sessão patrocinada pelo Instituto Internacional de Filosofia do Direito, chegaram à conclusão, praticamente por unanimidade, de que o fim essencial do direito era a justiça. Esta ideia fundamental vem sendo repetida, sob formas diversas (e variação quanto a pormenores) pelos estudiosos do direito. Para alguns, como por exemplo, François Gény, *Le Fur* ou *Capitant*, a justiça constitui o princípio inspirador do direito; para outros, como Renard, o direito nada mais é que a expressão da justiça; Schutzensberger não se afasta desse diapasão ao acentuar que a justiça é a alma do direito. Miguel Reale enuncia ideia análoga, ao enunciar: “o valor fundante, imediatamente fundante, do direito é o valor do justo ou da justiça”, enquanto J. P. Galvão de Souza insiste na afirmativa de que o objeto do direito é a justiça (FARIA, 1973, p. 24).

Acerca desta última transcrição importa salientar que o presente trabalho não almeja discutir se a justiça está atrelada à concepção de direito. O que se pretende demonstrar é que, mesmo na hipótese de se discordar da relação intrínseca entre Direito e Justiça, é premente a constatação de que este valor possui papel fundamental no Sistema normativo brasileiro, haja vista ter sido elevado a tal patamar pelo constituinte originário.

A concepção de justiça adotada neste trabalho é a distributivista e aproxima-se da apresentada por John Rawls (2008, p. 15), o qual defende ideia de “justiça como equidade”.

Este entendimento é fundamentado na existência de dois princípios, pelos quais deve ser exigida, primeiramente, igualdade na atribuição de direitos e deveres básicos além de que as desigualdades sociais e econômicas resultem em benefícios compensatórios para todos os indivíduos, especialmente para os menos favorecidos de uma sociedade (FLEISCHACKER, 2006, p. 166).

A esse respeito, interessante observação foi feita por Thomas Piketty (2014, p. 466-467), ao indicar que a redistribuição moderna consiste no financiamento dos serviços públicos (educação, saúde, previdência) de forma mais ou menos igualitária

para todos, não se dando por meio de transferência de valores dos ricos para os pobres de maneira explícita.

Neste viés, como forma de implementar os princípios de justiça anteriormente postos, o financiamento de serviços públicos e dos direitos sociais, como um todo, deve ser realizado de forma a não onerar de maneira demasiada aqueles que detêm poucos recursos financeiros.

Por fim, ainda que a compreensão acerca da “justiça ideal” esteja distante da unanimidade, vale lembrar o raciocínio de Machado Segundo (2015) para quem este consenso não é necessário para ser possível concluir que determinada situação é injusta.

A esse respeito, o referido autor menciona Amartya Sen e a sua “metáfora da sauna” para afirmar que o não enfrentamento de situações flagrantemente injustas sob o argumento de que inexistente consenso a respeito do que seria a justiça ideal seria semelhante a deixar pessoas trancadas dentro de uma sauna cujo termostato encontra-se do lado de fora e não reduzir a temperatura ambiente sob o argumento de ausência de consenso acerca da temperatura ideal.

Neste sentido, arremata: “[...] em muitos casos não é preciso saber qual é a concepção ‘ideal’ de justiça para se concluir que determinada situação é flagrantemente desigual, iníqua e injusta e precisa ser remediada” (MACHADO SEGUNDO, 2015, p. 07).

Com estas considerações pode ser concluído que a justiça é elemento fundante do Direito, valor supremo da Constituição Brasileira e objetivo da República Federativa do Brasil. Como tal, detém grande importância e deve ser respeitada pelo Sistema Tributário Nacional, cujo fundamento último é amealhar as receitas necessárias para a consecução das atividades estatais.

Por este raciocínio, pode-se dizer que as normas tributárias injustas são inválidas. No entanto, mais importante do que aferir a injustiça de uma norma é apontar critérios que podem ser utilizados para a promoção da justiça fiscal. Neste ponto avulta a importância dos princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da progressividade, enquanto ferramenta de materialização daqueles, temas que serão objeto dos capítulos 3 a 5 desta dissertação.

Antes de adentrar a esta seara, porém, necessário aferir a realidade do Sistema Tributário Brasileiro, o que será feito nos tópicos a seguir.

2.2 A INJUSTIÇA FISCAL DECORRENTE DA OPÇÃO PELA PREVALENTE TRIBUTAÇÃO INDIRETA

Apesar de a construção de uma sociedade justa, da erradicação da pobreza e da redução das desigualdades serem objetivos fundamentais da República Brasileira, o Brasil é conhecido internacionalmente pela sua injustiça social. Ou seja, os objetivos e os valores tidos como fundamentais pela Constituição Federal de 1988 ainda não são concretizados, em que pese já transcorridos mais de trinta anos desde a sua promulgação.

Consoante o ranking elaborado pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD) com dados de 2016, o Brasil está no 79º lugar no Ranking que elencou em ordem decrescente 188 países com fundamento nos respectivos Índices de Desenvolvimento Humano (IDH). (PNUD, 2018, p. 198-201)

Malgrado seja classificado pela referida Agência da Organização das Nações Unidas (ONU) como um dos países que tem “alto desenvolvimento humano”, com o IDH de 0,759, o Brasil possui índice menor que o de países latino-americanos que não possuem economia pujante, como o Uruguai, Costa Rica, Cuba e Panamá e encontra-se muito distante do topo da lista, ocupado pela Noruega, com IDH de 0,949.

O cenário é ainda mais alarmante quando analisado o estudo da ONU concernente ao IDH ajustado às desigualdades. Por este estudo (PNUD, 2018, p. 206-209), o Brasil regride 19 posições com o índice de 0,561, levando-o para a classificação de “Países com Desenvolvimento Humano Médio”, próximo ao limite dos países classificados como Baixo Desenvolvimento Humano – aqueles com IDH inferior a 0,550.

Tal dado evidencia a ideia de que o Brasil ainda precisa evoluir muito para promover o bem estar dos cidadãos e reduzir as desigualdades econômicas e sociais, as quais também são constatadas por meio do Coeficiente de Gini, que se

propõe a medir o grau de desigualdade de um país por meio de uma escala que vai de 0 a 1.

Tais índices representam, respectivamente, a igualdade plena – onde todos os indivíduos de um país recebam exatamente a mesma quantia – e a total concentração dos rendimentos de um país com apenas um indivíduo. Tais extremos são, em tese, inatingíveis. No entanto, quanto mais próximo do índice 1, mais desigual será o país.

Segundo dados do Banco Mundial (2018), vinte e nove milhões de brasileiros saíram da pobreza nos anos 2000, o que fez com que o Coeficiente de Gini reduzisse de 0,581 para 0,515 até o ano de 2014.

A respeito dos avanços sociais experimentados, vale fazer nota do raciocínio apresentado por Laura Carvalho (2018, p. 49-53), a qual indica que os trabalhadores que estão na base da pirâmide social experimentaram, em decorrência direta da política de valorização do salário mínimo dos anos 2000, crescimento acelerado dos rendimentos.

Entretanto, citando estudos que levaram em consideração os dados da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD) levantados pelo IBGE, constatou que a redução da desigualdade de renda foi menor do que se pensava em decorrência da ausência de queda na parcela de renda apropriada por parte da população 1% mais rica do Brasil.

Carvalho concluiu aduzindo que como os 50% mais pobres e os 1% mais ricos aumentaram as respectivas participações na renda total brasileira, houve uma perda de renda para aqueles que estão no miolo, a classe média (CARVALHO, 2018).

Em suma, em que pese os avanços sociais experimentados nas duas últimas décadas, a desigualdade não foi tão reduzida, de forma que o Brasil ainda encontra-se, empatado com a Suazilândia, na incomoda posição de 10º lugar no ranking de países mais desiguais, dentre os 133 pesquisados:

Tabela 01 – Relação dos países com maior desigualdade

COEFICIENTE DE GINI - OS DEZ PAÍSES MAIS DESIGUAIS		
POSIÇÃO	PAÍS	COEFICIENTE
1º	África do Sul	0,634
2º	Namíbia	0,610

3º	Haiti	0,608
4º	Botswana	0,605
5º	República Centro-Africana	0,562
6º	Zâmbia	0,556
7º	Lesoto	0,542
8º	Colômbia	0,535
9º	Paraguai	0,517
10º	Brasil	0,515
10º	Suazilândia	0,515

Fonte: elaboração própria com dados do PNUD (2018, p. 222-225).

A perpetuação da desigualdade social no Brasil é corroborada pela opção legislativa, contraditoriamente realizada, no sentido de concentrar a arrecadação em tributos indiretos, cuja materialidade está relacionada com o consumo de bens e serviços, deixando em segundo plano os tributos incidentes sobre patrimônio e renda.

Nos impostos indiretos, como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICMS) e o Imposto Sobre Serviço (ISS), há uma dificuldade maior em adotar a capacidade contributiva como parâmetro de justiça tributária.

Isso porque, estes são incidentes sobre o consumo e não sobre o patrimônio ou rendas dos indivíduos de forma a não ser dado ao legislador saber qual indivíduo realizará a aquisição da mercadoria, dificultando a tributação que esteja fielmente alinhada às características inerentes ao indivíduo que suportará o encargo financeiro da operação tributada.

A este respeito, Kirchhof (2016, p. 35-37) manifesta entendimento pelo qual os tributos indiretos são mensurados de acordo com a mera presunção da capacidade de contribuir e que tal modalidade de exigência tributária encontra-se mais distante da liberdade e da igualdade material, justamente, por ignorar as características individuais de cada contribuinte. Em verdade, aduz que tal modalidade de tributação realiza a igualdade formal por encarecer bens e serviços de maneira indistinta, para todos.

De outro lado, a tributação concentrada sobre a renda e o patrimônio é mais facilmente moldável às características dos indivíduos obrigados ao pagamento do tributo. Por esta razão assevera-se que um Sistema Tributário que concentre a sua

arrecadação em tributos indiretos é mais injusto do que um calcado preferencialmente, sobre tributos diretos e incidentes sobre renda e patrimônio.

Ademais, a tributação indireta, incidente sobre o consumo, atinge de maneira mais gravosa aqueles que possuem rendas menores e que se veem obrigados a destinar a totalidade ou grande parte dos seus rendimentos para a aquisição de itens básicos, necessários à sua subsistência (PESSOA, 2018, p. 228).

Curiosamente, no Brasil, tais indivíduos são isentos ou pagam alíquotas diminutas de Imposto de Renda Pessoa Física e não possuem bens para serem tributados sobre a detenção do patrimônio ou transferência deste, possuindo a falsa sensação de que não são tributariamente onerados.

Tal constatação não é refutada pela previsão legal de alíquotas mais baixas para produtos considerados essenciais, haja vista que estes podem vir a ser adquiridos por todos, independentemente da renda auferida, de forma que mesmo em tal situação persiste a situação de que os mais abastados são, proporcionalmente, tributados de maneira menos gravosa que os mais humildes.

Assim, é possível perceber que a tributação cuja materialidade tem por fundamento o consumo atinge de maneira mais acentuada os mais pobres, cuja renda é consumida na aquisição de bens e serviços indispensáveis à sua subsistência, produzindo efeito regressivo.

Na lição de Evilásio Salvador, um tributo “[...] é regressivo à medida que tem uma relação inversa com o nível de renda do contribuinte. A regressão ocorre porque prejudica mais os contribuintes de menor poder aquisitivo” (SALVADOR, 2006, p. 03).

A respeito da regressividade do sistema tributário que privilegia a tributação indireta, valemo-nos do raciocínio manifestado em estudo conjunto promovido pelo Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (DIEESE), o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) e o Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais Da Receita Federal Do Brasil (SINDIFISCO), no qual afirmaram:

Esse imposto indireto é regressivo proporcionalmente à renda das famílias. Se as famílias de menor renda pagam o mesmo imposto que as de renda mais alta ao consumir um produto, então, em termos do total da renda dessas famílias, esse tipo de imposto indireto incide desigualmente sobre a população – e por isso é chamado de regressivo (DIEESE; IPEA; SINDIFISCO, 2011, p. 18).

Vale dizer um Sistema Tributário que foca a arrecadação em tributos sobre o consumo, ocorre o fenômeno da regressividade, na medida em os indivíduos que possuem maiores rendas, em que pese consumam mais, são proporcionalmente tributados de maneira menos gravosa.

Ademais, a predileção por tributos indiretos tem como consequência a relegação a um segundo plano da renda não consumida e, conseqüentemente, acumulada.

Tal circunstância aliada à baixa incidência de tributos sobre o patrimônio faz com que o sistema tributário seja injusto e regressivo, de forma que aqueles que estão no topo da pirâmide social sejam beneficiados por meio de uma carga tributária reduzida em relação aos demais, o que gera um quadro de perpetuação da concentração de renda e agravamento das desigualdades sociais.

Afinal, da maneira como o Sistema Tributário encontra-se estruturado, grande parte da renda das famílias mais pobres é consumida com o pagamento de tributos, não lhes sendo possível acumular patrimônio, razão pela qual Ricardo Lodi Ribeiro concluiu no sentido de que “[...] a tributação sobre a renda, sobre as heranças e sobre o patrimônio são medidas que mais atendem à ideia de justiça fiscal, por melhor viabilizar a redistribuição de renda, do que a tributação sobre o consumo”. (RIBEIRO, 2015, p. 13)

Uckmar (1976, p. 84) defende ponto de vista, compartilhado pelo presente estudo, de que um sistema que seja equanimemente distributivo precisa ser pautado em impostos diretos com alíquotas progressivas e em impostos indiretos com alíquotas acentuadas sobre bens supérfluos e a exclusão da tributação sobre bens essenciais.

No mesmo viés, Carvalho (2018, p. 52) indica que a redistribuição aprofundada de renda no Brasil apenas seria possível “[...] com uma reforma tributária progressiva que taxasse menos o consumo e a produção e mais a renda e o patrimônio”.

Assim, apesar de a tributação sobre o consumo ser uma ferramenta para a obtenção de receitas necessárias ao cumprimento dos direitos sociais é necessário deixar de privilegiar tal materialidade e passar a concentrar a arrecadação tributária sobre a renda e o patrimônio.

2.3 O PERFIL DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL: PREDOMINÂNCIA DE TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O CONSUMO DE BENS E SERVIÇOS

Fixadas as premissas concernentes à injustiça de um Sistema Tributário que privilegia a arrecadação de receitas concentradas em tributos indiretos e que possui baixa arrecadação sobre tributos incidentes sobre renda e patrimônio, *mister* constatar que esta é, exatamente, a realidade do Sistema Brasileiro.

O presente tópico analisará os dados oficiais divulgados e coletados pela Receita Federal do Brasil a respeito da arrecadação de tributos federais, estaduais e municipais.

A carga tributária que, entre 2002 a 2017, tem oscilado entre 31,39% e 33,64% sendo que no último exercício em que os dados estão disponíveis tal índice foi fixado em 32,43% (RFB, 2018, p. 02).

Neste ponto, vale lembrar que o cálculo da carga tributária leva em consideração o Produto Interno Bruto (PIB) de um país, ou seja, o total de riqueza produzida pelo mesmo, e o valor total de tributos arrecadados, o que no Brasil, é obtido pela soma da arrecadação de todos os Entes Federativos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios (RFB, 2018, p. 37).

Apesar de não ser das mais altas do mundo o Brasil tem uma carga tributária elevada para o seu estágio de desenvolvimento socioeconômico, e fora dos padrões mundialmente percebidos. Isso porque,

[...] países em desenvolvimento, com alta desigualdade de renda, costumam ter uma carga tributária menor que a brasileira. Já os mais desenvolvidos têm carga tributária elevada, porém com níveis de desigualdades sociais muito menores (DIEESE; IPEA; SINDIFISCO, 2011, p. 21-22).

Entretanto, embora o referencial do PIB seja um dado importante para uma análise global e comparativa, ele de nada interessa à avaliação da justiça tributária, na medida em que não apresenta indícios acerca do perfil da tributação. Vale dizer, para além da questão relativa ao tamanho da carga tributária, o maior problema se refere à origem de tais receitas, ou seja, quem são as pessoas que, de fato, pagam.

Para esta tarefa, a análise a respeito da materialidade da carga tributária se apresenta como instrumento útil à análise da justiça fiscal, na medida em que a tributação indireta produz efeitos regressivos.

O consumo é inversamente proporcional à renda, na medida em que, conforme menciona Salvador (2006, p. 4), “[...] o consumo é proporcionalmente decrescente em relação à renda conforme ela aumenta, prejudicando mais os contribuintes de menor poder aquisitivo”. Deste contexto, resulta uma carga tributária regressiva, em que a população de baixa renda suporta tributação indireta extremamente elevada.

Dando seguimento à análise da Arrecadação brasileira, interessante aferir a série histórica que indica a evolução da arrecadação tributária total no Brasil - considerando a arrecadação de todos os Entes Federados, dividindo-a por bases de incidência.

O cotejo de tais dados permite evidenciar a baixa arrecadação de tributos incidentes sobre patrimônio e renda e a preferência legislativa por tributos indiretos, principalmente aqueles incidentes sobre consumo de bens e serviços, além dos incidentes sobre a folha de pagamento:

Tabela 02 – Série histórica da arrecadação por bases de incidência

		% da Arrecadação Total										
Cód.	Tipo de Base	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Repres. Gráfica
1000	Renda	20,46%	19,64%	18,22%	19,09%	17,94%	18,17%	18,09%	18,30%	20,01%	19,22%	
2000	Folha de Salários	24,49%	26,54%	26,20%	25,80%	26,61%	25,94%	26,16%	26,09%	26,23%	26,12%	
3000	Propriedade	3,55%	3,89%	3,77%	3,73%	3,88%	3,91%	4,09%	4,43%	4,52%	4,58%	
4000	Bens e Serviços	49,56%	48,26%	49,63%	49,15%	49,65%	50,26%	50,03%	49,40%	47,57%	48,44%	
5000	Trans. Financeiras	2,03%	1,79%	2,10%	2,20%	1,96%	1,68%	1,62%	1,80%	1,66%	1,63%	
9000	Outros Tributos	-0,09%	-0,12%	0,08%	0,03%	-0,03%	0,03%	0,01%	-0,02%	0,01%	0,01%	
0000	Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	

Fonte: RFB (2018, p. 05).

Na série histórica acima colacionada é possível constatar que, ao menos, desde 2008 a arrecadação derivada de tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços representa, praticamente, metade do total amalhado pelas Fazendas Públicas Federal, Estaduais e Municipais.

Em 2017 a realidade não é diferente, razão pela qual vale analisar de maneira pormenorizada as informações relacionadas aos valores absolutos arrecadados neste exercício:

Tabela 03 – Carga Tributária por bases de incidência em 2017

CARGA TRIBUTÁRIA POR BASE DE INCIDÊNCIA EM 2017			
Tipo de Base	Arrecadação (R\$ em milhões)	% do PIB	% da Arrecadação
Renda	408.941,58	6,23%	19,22%
Folha de Salários	555.582,33	8,47%	26,12%
Propriedade	97.512,32	1,49%	4,58%
Bens e Serviços	1.030.411,76	15,71%	48,44%
Transações Financeiras	34.683,11	0,53%	1,63%
Outros	238,79	0,00%	0,01%
TOTAL	2.127.369,89	32,43%	100,00%

Fonte: elaboração própria com dados da RFB (2018, p. 05).

Em 2017, 48,44% da arrecadação total realizada tinha como materialidade operações com bens e serviços, o que equivale a R\$ 1.030.411.760.000,00 (um trilhão, trinta bilhões, quatrocentos e onze milhões, setecentos e sessenta mil reais).

Esta monta parece ser ainda mais elevada quando da constatação de que a tributação sobre a renda amealhou, no mesmo exercício, R\$ 408.941.580.000,00 (quatrocentos e oito bilhões novecentos e quarenta e um milhões quinhentos e oitenta mil reais). Ou seja, o valor arrecadado com tributos incidentes sobre consumo perfaz mais que 2,5 vezes a arrecadação com tributos incidentes sobre a renda.

Ao versar a respeito de dados semelhantes, mas relacionados ao exercício de 2015—no qual 49,7% da arrecadação derivada de tributos indiretos - Laura Carvalho reafirma a injustiça deste cenário e ressalta que nesta modalidade de tributação todos pagam a mesma alíquota sobre o consumo do produto, independentemente das respectivas rendas. Em suma, afirma existir a regressividade da carga tributária já que uma pessoa rica paga muito menos imposto, em relação a sua renda, do que uma pessoa pobre (CARVALHO, 2018, p. 163).

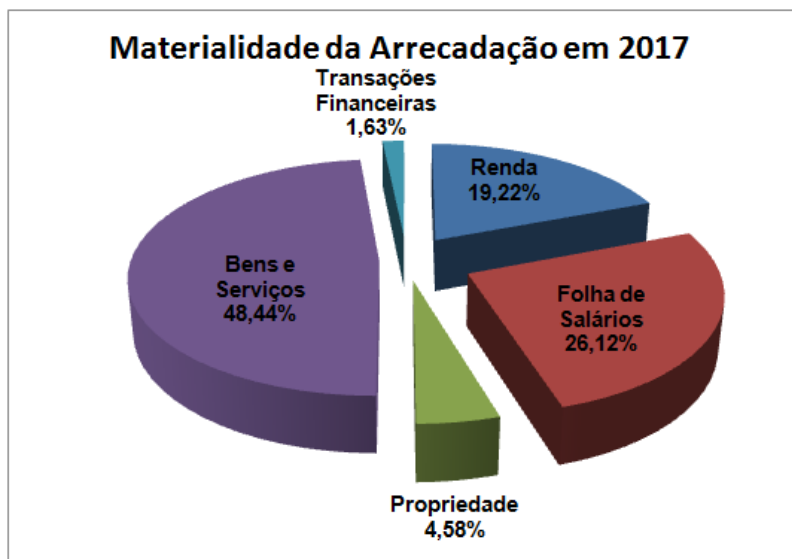
A injustiça do Sistema Tributário Nacional é, ainda mais, ampliada em decorrência da elevada tributação incidente sobre a folha de salário, especialmente

por meio das contribuições sociais pagas por empregados e empregadores, seguro-desemprego e salário-educação.

Tais tributos também podem ser classificados como indiretos, haja vista que a materialidade dos mesmos não é diretamente relacionada à riqueza manifestada pelo contribuinte. Assim, a arrecadação concentrada nos mesmos produz consequências tão danosas quanto as decorrentes da tributação sobre o consumo.

Tais observações tomam tom alarmante diante da constatação de que, em 2017, quase três quartos da arrecadação brasileira, precisamente 74,56%, foi obtida por meio da prospecção de tributos incidentes sobre folha de salário e consumo de bens e serviços. Neste sentido:

Gráfico 01 – Carga Tributária por bases de incidência em 2017



Fonte: elaboração própria com dados da RFB (2018, p. 05).

De outro lado, o tributo incidente sobre a renda equivale a, apenas, 19,22% do total. Tal arrecadação, além de ser baixa em comparação com outros países, como será visto no tópico abaixo, ainda é identificada como injusta por não fazer cumprir, verdadeiramente, a progressividade, critério expressamente previsto no art. 153, § 2º inciso I da Constituição Federal para tal imposto. A respeito desta questão, remete-se à leitura do tópico 4.3 desta dissertação.

Feitos estes apontamentos, o desenho que se apresenta é uma carga tributária regressiva, em decorrência da predominância de impostos indiretos e a ausência de efetiva progressividade nos impostos diretos.

A este tema, Piketty (2014, p. 484) aponta ser vital para o Estado Social Moderno a manutenção de um mínimo de progressividade, mencionando, ainda, que tal sistema tributário, no mínimo, não poderia se apresentar como regressivo no topo, sob pena de aumento da desigualdade patrimonial e concentração do capital.

Ocorre que, quando do cotejo deste alerta com a realidade brasileira, é possível constatar que o sistema tributário do Brasil é marcado pela baixa arrecadação de tributos incidentes sobre o patrimônio e pela inexpressiva progressividade desta arrecadação.

Tal materialidade acaba por abarcar uma ampla gama de impostos, os quais incidem sobre a propriedade imobiliária urbana (IPTU) e Rural (ITR), propriedade de veículos automotores (IPVA), sobre as transferências patrimoniais de bens imóveis por ato oneroso *inter vivos* (ITIV/ITBI) e o exigido em decorrência da transmissão a título gratuito, seja *inter vivos* – doação – seja *causa mortis* (ITCMD), além do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF). Ou seja, apesar de representarem seis dos treze impostos nominados previstos Constituição Federal de 1988, a soma da arrecadação destes representa, apenas, 4,58% do total arrecadado pelos entes federados (União, Estados, DF e Municípios) no exercício de 2017.

A baixa arrecadação de tributos incidentes sobre a propriedade pode ser explicada pela conjugação de diversas razões. Dentre elas, podem ser mencionadas as seguintes circunstâncias:

- i) a opção feita pelo legislador no sentido de privilegiar outras materialidades, especialmente o consumo, o que por si só já auxilia para o atingimento do quadro atual;
- ii) o não exercício da competência da União, prevista na Constituição Federal desde 1988, para a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas;
- iii) o inusitado entendimento do Supremo Tribunal Federal exarado no Recurso Extraordinário 134509/AM (BRASIL, 2002), que restringiu o conceito de veículo automotor para afastar da referida incidência todas as embarcações e aeronaves, permitindo, tão somente, a exigência do IPVA incidente sobre veículos automotores terrestres;
- iv) a baixa ou, por vezes, inexistente progressividade dos impostos incidentes sobre a propriedade;

v) a previsão de alíquotas tidas como baixas, em especial no caso do imposto incidente sobre a transmissão da propriedade pela morte, em que os Estados possuem autorização para fixarem as suas alíquotas em até 8%, mas por vezes fixam em valores menores. A este respeito, vale destacar que mesmo na hipótese de a alíquota máxima vir a ser adotada em todos os Estados brasileiros, esta ainda é diminuta quando comparada com as previstas em outros países.

Acerca da alíquota do imposto incidente sobre a herança/transmissão pela morte, interessante observar comparativo realizado por Piketty, quando da participação em debate realizado na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FEA-USP), em que, ao defender que a carga tributária incidente sobre tal materialidade no Brasil é diminuta, compara com as alíquotas aplicadas nos Estados Unidos, onde a tributação sobre a herança varia entre 20% e 40% (ALVARENGA, 2014).

Feitos esses apontamentos e com o objetivo de ratificar as conclusões concernentes à injustiça de um sistema tributário que privilegie os tributos indiretos, incidentes sobre o consumo, vale mencionar, a título ilustrativo, dados relacionados à década de 1990, especial ao ano de 1996.

Neste ano, segundo informação prestada por Salvador (2006, p. 5) com fundamento na Pesquisa de Orçamento Familiar do IBGE de 1996, quem ganhava dois salários mínimos comprometia 26% da renda com o pagamento de tributos indiretos. À época, tal dispêndio para grupos familiares que tinham renda superior a trinta salários mínimos era de, apenas, 7%.

Com o passar dos anos e com o aumento da carga tributária indireta a situação se agravou. Esta é a conclusão que pode ser extraída do estudo realizado pelo Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (CDES), órgão vinculado à Secretaria de Relações Institucionais do Governo Federal.

Por meio deste foi realizada a análise de dados relativos ao ano de 2004, e atestou-se que “[...] quem ganhava até dois salários mínimos gastava 48,8% de sua renda no pagamento de tributos, já o peso da carga tributária para as famílias com renda superior a 30 salários mínimos correspondia a 26,3%” (BRASIL, 2009, p. 25).

Observe-se que o estudo relacionado ao ano de 2004 se refere à carga tributária total suportada, e não apenas à carga tributária indireta. Entretanto, considerando que as rendas diminutas usufruem de isenção do Imposto de Renda Pessoa Física e são insuficientes para amealhar patrimônio, é possível concluir que, no ano de referência, praticamente metade da renda das pessoas integrantes das classes sociais mais baixas foi consumida pelo pagamento de tributos indiretos.

Assim, em que pese às pessoas mais humildes não realizem a conduta de emitir guia de arrecadação e recolher, diretamente, valores em favor do erário público, suportam carga tributária que consomem percentual maior da sua renda, quando comparada com a situação dos mais abastados.

Logo, é possível dizer que o Sistema Tributário Brasileiro é, evidentemente, injusto. Afinal, a concentração da arrecadação incidente sobre bens e serviços e a baixa tributação sobre renda e patrimônio denota um sistema tributário regressivo, em que os mais humildes arcam com carga tributária proporcionalmente maior que os mais ricos.

2.4 ESTUDO COMPARADO DA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA COM OS PAÍSES MEMBROS DA OCDE

O estudo comparado da arrecadação obtida pelo Estado brasileiro em suas três esferas, Federal, Estadual e Municipal, com a arrecadação experimentada em outros países constitui ferramenta elementar à análise da justiça fiscal.

Para tanto, é útil o confronto de tais dados com as informações relativas aos membros da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico – OCDE – organização internacional que reúne os trinta e sete países com melhores práticas econômicas do mundo servindo, pois, de relevante parâmetro comparativo por representarem um status quo que o Brasil pretende alcançar.

Em recente estudo elaborado pelo Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal do Brasil (RFB, 2018, p. 06-09), foi realizada comparação das informações relacionadas à carga tributária brasileira, destrinchando-a pelas

respectivas bases de incidência e cotejando-a com as informações disponíveis relativas à OCDE e seus membros.

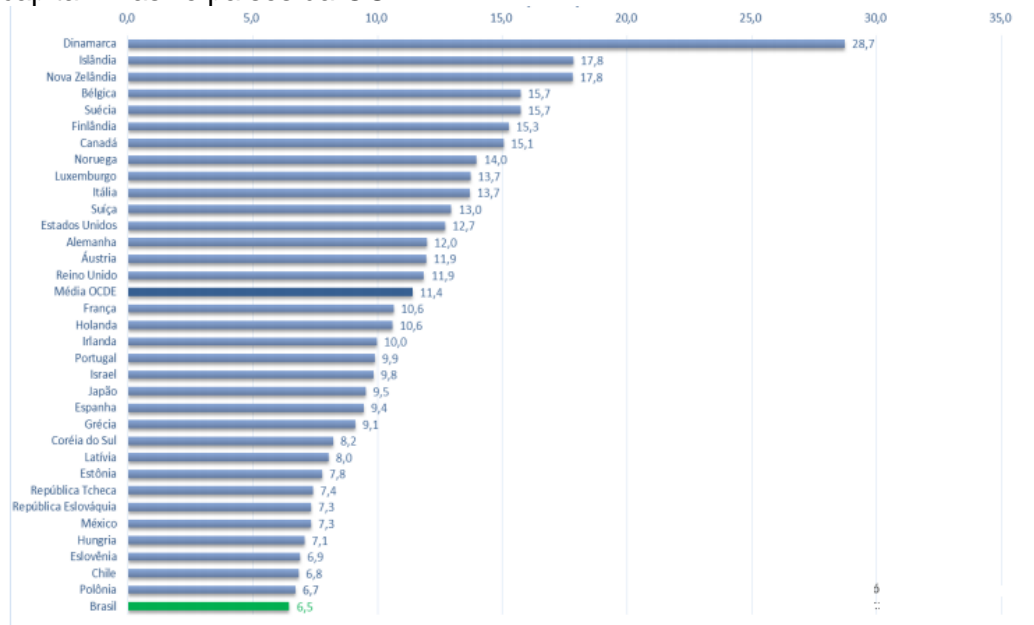
Primeiramente, com o objetivo de constatar a baixa arrecadação de tributos incidentes sobre os acréscimos patrimoniais, a análise abarcará os tributos incidentes sobre a renda, como o imposto de renda pessoa física e contribuições incidentes sobre o faturamento das pessoas jurídicas, como PIS e COFINS.

Nesta mesma classificação estão inseridos os tributos incidentes sobre o lucro, compreendido como o resultado positivo da operação da pessoa jurídica, tal qual o IRPJ calculado sobre o lucro real e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Por fim, foram aglutinados os dados relacionados à arrecadação de tributos incidentes sobre o ganho de capital, decorrente da alienação de bens móveis e imóveis com superávit financeiro.

Assim, vale observar o gráfico abaixo, concernente à carga tributária incidente sobre a renda, lucro e ganho de capital. Neste sentido:

Gráfico 02 – Comparativo da carga tributária incidente sobre renda, lucro e ganho de capital: Brasil e países da OCDE.



Fonte: RFB, 2018, p. 07.

No gráfico acima, é possível constatar sem maiores exigências interpretativas que o Brasil tributa a renda, o lucro e o ganho de capital de maneira menos gravosa

que todos os membros da OCDE. Em 2016, a arrecadação brasileira incidente sobre tais materialidades era de, apenas, 6,5%, enquanto que a medida da OCDE era de 11,4%, chegando a 28,7% na Dinamarca, país que tributou de maneira mais incisiva tais grandezas.

No que se refere à incidência de tributos sobre a propriedade, é possível aduzir que a carga tributária brasileira (1,5%) não é tão dispare da média dos países que integram a OCDE (1,9%). No entanto, tal índice ainda está muito distante da carga tributária incidente sobre esta materialidade pelos países que mais a tributam, como os 4,2% observados no Reino Unido e 4,1% na França (RFB, 2018, p. 08).

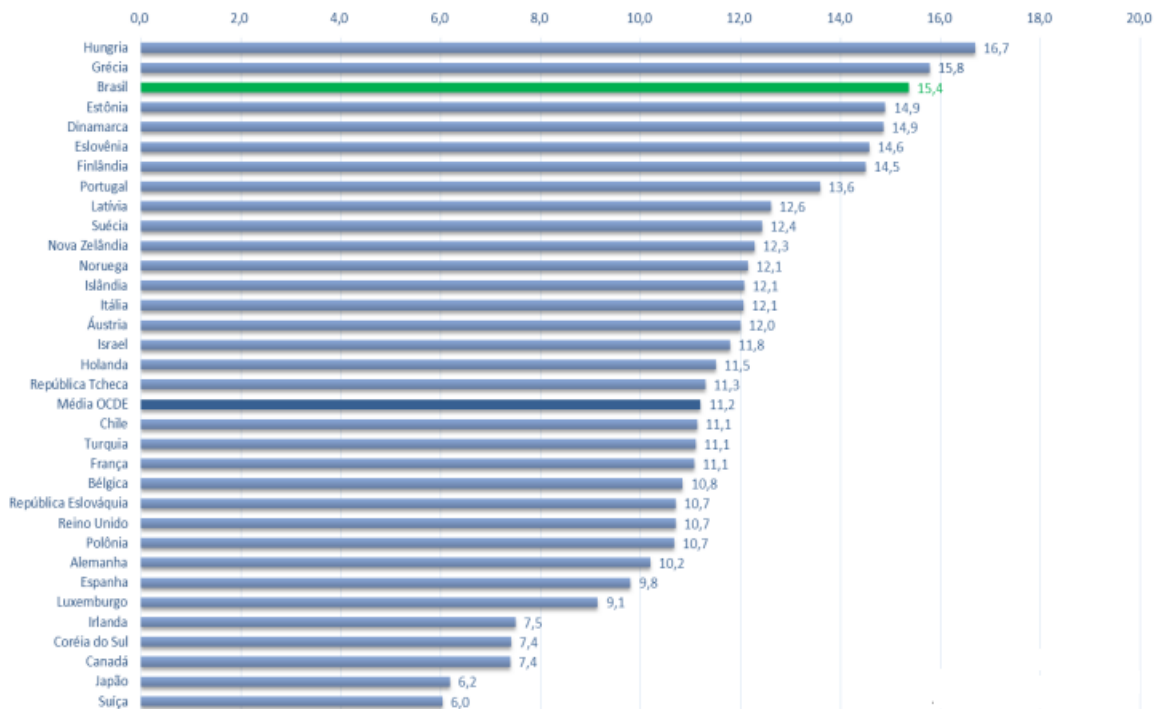
A questão relativa à baixa incidência de tributos incidentes sobre a propriedade é ainda mais acentuada no Brasil em decorrência da situação fundiária de extrema desigualdade, em que grande parte dos imóveis rurais é de propriedade de poucos.

Consoante relatório elaborado pela fundação Oxfam Brasil (2016, p. 8) com fundamento em dados do Censo Agropecuário de 2006, os grandes latifúndios brasileiros – rol composto por 0,91% do total de estabelecimentos rurais – concentravam 45% do total da área rural do país. De outro lado, os imóveis com área menor do que 10 hectares – cerca 47% do total de estabelecimentos rurais – ocupam menos do que 2,3% da área total.

Assim, acaso a tributação sobre a propriedade fosse mais incisiva, funcionária como elemento de combate à desigualdade e promoção da justiça fiscal.

Logo, com fundamento nas premissas anteriormente fixadas, há um indício de que o nosso sistema tributário seja injusto, o que cabalmente comprovado quando da apuração da carga tributária incidente sobre a folha de salários, haja vista que a brasileira é de 8,5%, quase o dobro da média observada nos países membros da OCDE, que é de 4,8% (RFB, 2018, p. 8), e da análise do gráfico relacionada à carga tributária incidente sobre o consumo de bens e serviços:

Gráfico 03 – Comparativo da carga tributária incidente sobre bens e serviços: Brasil e países da OCDE



Fonte: RFB (2018, p. 08).

Quanto aos tributos incidentes sobre o consumo, no ano de 2016, o Brasil estava no pódio dos países que mais tributam essa materialidade, com a carga tributária de 15,4%, atrás apenas da Hungria (16,7%) e Grécia (15,8%) e, infelizmente, muito acima da média da OCDE de 11,2%.

Tais dados evidenciam a predileção brasileira pela exigência de tributos indiretos, que oneram sobremaneira o consumidor de bens e serviços enquanto o patrimônio e a renda são tributados de maneira menos severa, contribuindo para a regressividade do nosso Sistema Tributário. Ricardo Lodi Ribeiro, ao analisar os dados relacionados ao exercício de 2012 obteve conclusão similar:

De fato, se o tamanho da carga tributária em nosso país é comparável às economias de mesmo porte, a sua distribuição entre as materialidades econômicas, deixa claro que, no Brasil, tributamos muito mais do que nos outros sistemas o consumo e muito menos a renda. Há uma clara tendência dos países desenvolvidos de tributar mais a renda do que o consumo. Nos EUA, por exemplo, essa diferença é atipicamente radical. Renda 11,6% x 4,4% consumo. É bem verdade que essa não é a regra nos países europeus, onde, excetuando os países nórdicos, cuja enraizada cultura da igualdade permite uma tributação mais intensa da renda, há uma ligeira vantagem percentual da tributação da renda sobre o consumo, como é o caso da Alemanha, 11,4% a 10,7% e do Reino Unido, 12,6% a

11,6%, e da média da OCDE, 12,2% a 11,6% ou de equivalência entre ambos, como na França, onde renda e consumo são tributados em 10,7% (mas há uma intensa tributação sobre a folha de salários em 18,5% que supera muito a média da OCDE). (RIBEIRO, 2015, p. 12)

Após apresentar a análise comparativa, Ribeiro (2015) concluiu que, dentre os países pesquisados, no ano de 2012, o Brasil era o que mais tributava o consumo e o segundo que menos tributa a renda.

Logo, a maior parte da receita tributaria no Brasil advém de impostos indiretos, que incidem sobre o consumo e são embutidos nos preços das mercadorias e bens. No mesmo sentido, as contribuições exigidas sobre a folha de salário são repassadas no preço dos produtos, o que acaba por onerar o respectivo adquirente. Esta realidade se opõe ao que ocorre em países mais desenvolvidos, onde a tributação sobre renda e patrimônio é mais rigorosa, possibilitando uma tributação menor sobre bens e serviços (DIEESE; IPEA; SINDIFISCO, 2011, p. 13-14).

Com tais considerações são fixadas as premissas no sentido de que a Justiça Fiscal é o fundamento e objetivo do Sistema Tributário Nacional e a de que, apesar da exortação constitucional neste sentido a carga tributária brasileira é injusta e regressiva. Assim, o estudo passa a versar acerca dos instrumentos constitucionais tendentes à promoção da Justiça, valor tão caro à Constituição Federal de 1988, mas que vem sendo seguidamente violentado pela política tributária.

3 INSTRUMENTOS CONSTITUCIONAIS DE PROMOÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL

Diversas passagens do texto constitucional explicitam o compromisso da Constituição Federal de 1988 com a obtenção de justiça fiscal. A esse respeito, vale destacar o rol apresentado por Piscitelli (2012, p. 216) que destaca a capacidade contributiva, o regime jurídico diferenciado, a carga tributária reduzida para as microempresas e empresas de pequeno porte, a concessão de tratamento jurídico diferenciado como forma de atrair investimento para as regiões menos favorecidas, além das previsões expressas acerca da necessidade de respeitar a progressividade no Imposto de Renda (IR), Imposto Territorial Rural (ITR) e imposto predial e territorial urbano (IPTU).

Algumas das disposições acima elencadas, como o tratamento favorecido às pequenas empresas e a concessão de incentivos fiscais, são específicas e apresentam-se como instrumentos pontuais de promoção da justiça tributária.

De qualquer sorte importante ressaltar que a concessão de incentivos fiscais nem sempre cumpre tal *mister*. Por vezes, as desonerações são concedidas por “influência de grupos de alto poder econômico sobre o poder público, por meio de instrumentos legais ou ilegais” (CARVALHO, 2018, p. 72).

Neste sentido, ao versar a respeito das desonerações tributárias promovidas enquanto Dilma Roussef era presidente do Brasil (2011-2016), Laura Carvalho menciona que a maior parte delas “[...] parece ter servido como política de transferência de renda para os mais ricos” (CARVALHO, 2018, p. 73).

De outro lado, as expressas previsões constitucionais de progressividade são especialmente relevantes para o presente trabalho, razão pela qual serão objeto de estudo específico, no capítulo 4 desta dissertação.

No presente momento, a apreciação centrará esforços na análise da isonomia, tida como derivada da própria concepção de justiça, e da capacidade contributiva, princípios que irradiam efeitos em todo o Sistema Tributário e cujo respeito é fundamental para o legítimo exercício da competência tributária.

3.1 OS REFLEXOS DA ISONOMIA MATERIAL NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

A isonomia possui elevado destaque nas ordens jurídicas, razão pela qual se entende que seria inerente à própria democracia. Com fulcro neste raciocínio, apesar de indicar que a possibilidade de os próprios contribuintes decidirem sobre a carga tributária por meio de seus representantes não é garantia suficiente de que as pessoas não sejam tributadas de maneira desmedida, Kirchhof (2016, p. 17) indica que o tributo, justamente por impor um agravo ao contribuinte, somente tem existência conforme o direito “quando seu fundamento de imposição puder ser justificado de forma compreensível e de forma a garantir a liberdade e a igualdade do contribuinte”.

Quando a análise é voltada para o ordenamento jurídico brasileiro, é possível aferir que o caput do art. 5º da Constituição Federal de 1988 enuncia a isonomia entre todos os indivíduos, identificando de maneira clara uma das garantias mais importantes da ordem constitucional brasileira ao dispor que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”.

Primeiramente, deve-se dizer que apesar da dicção constitucional utilizar-se do termo “perante a lei” a interpretação dada a este dispositivo é mais ampla, abrangendo também a “igualdade na lei”. Assim, quando tal princípio irradia efeito sobre os legisladores opera efeitos de “igualdade na lei”, enquanto a igualdade “perante a lei” deve ser observada pelos agentes estatais que não atuem na atividade legiferante, bem como pelos particulares (BAHIA, 2014, p. 99).

Neste sentido, o princípio atua de maneira ampla, impondo um valor a ser observado pelos legisladores quando da edição de normas infraconstitucionais, na atividade judicante, ao aplicar tais normas, bem como irradia efeitos face aos particulares, retirando-lhes a opção de atuar de modo a produzir tratamento díspare.

Da mesma forma, diferente do que a análise literal do dispositivo poderia sugerir, a referida disposição não pretende fazer prevalecer a isonomia formal, a concessão de tratamento idêntico para todos os indivíduos, mas, sim, prestigiar a isonomia material. Ou seja, é uma determinação dirigida tanto ao legislador quanto

ao aplicador das normas integrantes de um sistema normativo no sentido de impedir que seja estabelecido tratamento jurídico favorecido e injustificado.

A leitura do princípio da igualdade apenas no seu aspecto formal, por meio da previsão legal de direitos e obrigações aos indivíduos sem considerar as respectivas peculiaridades não é bem concebida, nem mesmo, pelos positivistas clássicos, como pode ser observado na obra de Hans Kelsen:

A igualdade dos indivíduos sujeitos à ordem jurídica, garantida pela Constituição, não significa que aqueles devam ser tratados por forma igual nas normas legisladas com fundamento na Constituição, especialmente nas leis. Não pode ser uma tal igualdade aquela que se tem em vista, pois seria absurdo impor os mesmos deveres e conferir os mesmos direitos a todos os indivíduos sem fazer quaisquer distinções, por exemplo entre crianças e adultos, são de espírito e doentes mentais, homens e mulheres. (KELSEN, 2012, p. 158)

A este respeito, vale mencionar a obra *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, redigida por Celso Antônio Bandeira de Mello (2008, p. 11), o qual relembra a máxima Aristotélica pela qual “[...] a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais” e afirma que esse é um ponto de partida para o estudo do tema, na medida em que fixada tal premissa faz-se necessário identificar os parâmetros de *discrimen* a serem validamente utilizados.

Na mesma linha de raciocínio, Bomfim (2015, p. 191) manifesta entendimento no sentido de que, em verdade, o princípio da igualdade legitima e impõe a discriminação, utilizando-a como meio para atingir a verdadeira igualdade entre os indivíduos, razão pela qual o que precisa ser apurado é quais seriam os fatores de distinção avalizados pelo sistema normativo.

Afinal, a adoção de um critério ilegítimo a pretexto de fazer cumprir a isonomia material pode acentuar as desigualdades ao invés de colocar os indivíduos em situação de paridade.

A este respeito, Mello (2008, p. 17) indica que qualquer elemento relacionado às coisas, pessoas ou situações pode vir a ser utilizadas como fator discriminatório. No entanto, deve haver correlação lógica entre o fator utilizado e a desigualdade de tratamento em função dele promovido e, por fim, deve ser verificada a compatibilidade de tal correlação com os demais interesses prestigiados na Constituição. Corroborando este raciocínio:

O que se veda são as diferenciações arbitrárias, as discriminações absurdas, pois, o tratamento desigual dos casos desiguais, na medida em que se desigualem, é exigência tradicional do próprio conceito de Justiça. (MORAES, 2005, p. 31)

Apesar da disposição do art. 5º, como componente do Sistema Constitucional Brasileiro já ser apta a produzir efeitos em matéria tributária, o constituinte foi além e tratou de prever de maneira expressa a denominada isonomia tributária, consoante dicção do art. 150, inciso II, vedando de maneira expressa que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituem tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

Este dispositivo prevê de maneira expressa que mesmo nos casos de fixação de tratamento díspare, a ocupação profissional, a função exercida pelo sujeito passivo ou denominação jurídica dos seus rendimentos, títulos e direitos não são critérios legítimos para promover a diferenciação.

Acerca deste tema, interessante observar recente precedente do Supremo Tribunal Federal (STF) que, ao adotar voto do Ministro Luiz Fux quando da apreciação do Recurso Extraordinário 640905/SP manifestou entendimento a respeito. No entanto, importante ressaltar que a matéria de fundo debatida no mencionado julgado – se um requisito previsto em Portaria do Ministério da Fazenda para fins de adesão a parcelamento configuraria, ou não, arbitrariedade legislativa – não é relevante para o estudo ora realizado.

O que se apresenta como proeminente na espécie são as considerações prévias, relacionadas à isonomia tributária, que foram realizadas no seguinte sentido:

1. O princípio da isonomia, refletido no sistema constitucional tributário (art. 5º c/c art. 150, II, CRFB/88) não se resume ao tratamento igualitário em toda e qualquer situação jurídica, mas, também, na implementação de medidas com o escopo de minorar os fatores discriminatórios existentes, impondo, por vezes, tratamento desigual em circunstâncias específicas e que militam em prol da igualdade.
2. A isonomia sob o ângulo da desigualação reclama correlação lógica entre o fator de discrimen e a desequiparação procedida que justifique os interesses protegidos na Constituição (adequada correlação valorativa).
3. A norma revela-se antijurídica, ante as discriminações injustificadas no seu conteúdo intrínseco, encerrando distinções não balizadas por critérios objetivos e racionais adequados (fundamento lógico) ao fim visado pela diferenciação (BRASIL, 2018).

Por meio da leitura deste trecho do acórdão, é possível observar que o Supremo Tribunal Federal avaliza o entendimento anteriormente apresentado de forma que, no mesmo sentido que se dá com a disposição do art. 5º, a isonomia tributária privilegia o aspecto material, de sorte a autorizar o tratamento disforme entre os indivíduos, desde que tal diferenciação seja realizada com o ímpeto de atingir valores constitucionalmente consignados, além de evidenciar uma forte conexão com o ideal de justiça.

Ao tratar a respeito do assunto, Machado (1989) indica que o que há de ser perquirido em torno do princípio da isonomia é a definição a respeito da justiça, ou não, dos critérios a serem utilizados como o objetivo de promover a discriminação no âmbito tributário.

O eminente professor cearense faz algumas considerações acerca da dificuldade em definir tais parâmetros para, ao final, enaltecer a capacidade contributiva, ao aduzir que tal princípio indica que: “[...] justo é o proporcional a tal capacidade. Este é, por assim dizer, o princípio da isonomia com aplicação de um critério de justiça já definido: a capacidade contributiva” (MACHADO, 1989, p. 38).

Por este princípio, a tributação deve ser graduada de forma a respeitar as possibilidades econômicas do sujeito passivo, instituindo impostos que sejam mais gravosos para aqueles indivíduos que tenham maior aptidão para contribuir.

Lapatza (2007, p. 23) resume o entendimento ordinariamente adotado por aqueles que correlacionam a igualdade com a capacidade contributiva ao afirmar que: i) todos que detenham capacidade econômica devem pagar tributos; ii) a igualdade exige um tratamento uniforme para os iguais e um tratamento diferenciado para os desiguais; e iii) quanto maior capacidade econômica do indivíduo, maior deve ser a sua contribuição para o custeio das despesas públicas.

Esta íntima conexão entre isonomia e capacidade contributiva evidencia que este é o principal critério de concretização da igualdade tributária, porém não é o único.

Ao versar acerca da relação entre igualdade e justiça no direito tributário, Torres (1995) realiza interessante digressão e afirma que uma tributação justa é aquela em que se busca atingir a isonomia material. Nestes termos:

O conceito de igualdade fiscal, vazio que é, recebe o seu conteúdo dos princípios constitucionais vinculados à ideia de justiça. Por outro lado, a justiça fiscal se obtém pelo desigual tratamento dos desiguais como sempre afirmou a doutrina liberal, o que faz com que algum grau de desigualdade e de injustiça exista sempre na tributação. A igualdade, pois, deve ser examinada sob a perspectiva dos princípios e subprincípios da justiça, para que se possa determinar como a desigualdade se relaciona com a injustiça (TORRES, 1995, p. 269).

Este trecho evidencia o entendimento de que a igualdade deriva da justiça e que aquela pode ser alcançada mediante o tratamento desigual daqueles que estejam em situações díspares.

Por vezes, tal tratamento diferenciado pode se dar em função da capacidade contributiva, no entanto, Torres (1995, p. 270-273) menciona o princípio do “custo benefício”, pelo qual a incidência deve equilibrar o custo do serviço público prestado com o benefício auferido pelo contribuinte. O referido autor também refuta a capacidade contributiva em razão da tributação em função do desenvolvimento econômico, objetivo que melhor se contabiliza com incentivos fiscais e normas extrafiscais.

De qualquer sorte, essa íntima relação entre justiça, isonomia e capacidade contributiva já havia sido feita com décadas de antecedência por Baleeiro (1998, p. 383), que realizou a seguinte constatação: “Na consciência contemporânea de todos os povos civilizados, a justiça do imposto confunde-se com a adequação deste ao princípio da capacidade contributiva”.

Ao tratar do assunto, Machado (1989, p. 46) afirma que em matéria tributária a igualdade deve ser entendida no sentido de imputar a cada um dos contribuintes uma carga tributária proporcional às respectivas capacidades, aduzindo que “Seria verdadeiramente absurdo pretender-se que todos pagassem o mesmo tributo”.

Afirmção semelhante é realizada por Lapatzka (2007, p. 22), para quem não se pode exigir que todos os membros de uma comunidade sejam obrigados ao pagamento da mesma quantia em dinheiro, razão pela qual enaltece a capacidade contributiva, como uma forma de entender e aplicar o princípio da igualdade na seara tributária.

Segundo Uckmar (1976, p. 53), a igualdade tem acolhida universal nas constituições dos países ocidentais e, no âmbito tributário, pode ser entendida em

dois sentidos. O primeiro, jurídico, exige que as pessoas que estejam em idêntica situação sejam submetidas ao mesmo regime fiscal.

Em sentido econômico, Uckmar (1976, p. 54) defende que a igualdade abriga a adoção da capacidade contributiva. Diante desta constatação, conclui que o legislador ordinário não pode prestigiar a igualdade formal, tampouco promover diferenciações sem critérios válidos e justificáveis.

E, em matéria tributária, dentre os princípios constitucionais tributários vinculados à ideia de justiça o que se apresenta como mais relevante é a capacidade contributiva, já que este “fornece a medida para as comparações intersubjetivas” (TORRES, 1995, p. 270).

No mesmo sentido, Conti (1998, p. 24) aduz que a capacidade contributiva se apresenta como critério para a identificação de “[...] quem são os iguais, sob o aspecto do Direito Tributário, quem são os desiguais, e em que medida e montante se desiguam [...]” e, conseqüentemente, aplicação do princípio da igualdade.

A este respeito, interessante observar a lição de Ruy Barbosa Nogueira que, após ressaltar a relevância da capacidade contributiva enquanto critério para uma tributação justa fez considerações a respeito do sistema tributário nacional vigente em momento anterior à edição da CF 88.

Assim, manifestou-se no sentido de que ainda quando inexistia previsão literal no texto constitucional – o que ocorreu após a Emenda Constitucional nº 18/65 ter suprimido a expressa referência à capacidade contributiva - indica que este princípio sempre foi considerado implícito no Sistema Tributário Brasileiro (NOGUEIRA, 1989, p. 12).

Em sentido semelhante existe farta e qualificada doutrina portuguesa e espanhola. Assim, pode ser mencionada a posição firmada por Nabais (2017, p. 154-155), no sentido de que a capacidade contributiva é manifestação do princípio geral da igualdade no domínio dos impostos e, como tal, não carece de um dispositivo constitucional específico para ser eficaz.

Em relação à doutrina espanhola, por todos, vale mencionar a lição da Bujanda (2015), o qual indica que as normas tributárias só seriam legítimas se estabelecessem tributos justos, voltados ao bem comum e com fundamento em critérios emanados do Direito Natural.

Ao versar a respeito destes critérios de repartição da carga tributária, Bujanda afirma que a capacidade contributiva é o critério ideal de repartição de impostos e que independe de explícita formulação no ordenamento positivo, apesar de ter sido incorporada às constituições espanholas desde 1812 (BUJANDA, 2015, p. 93-94).

Ou seja, por este raciocínio e adaptando-o à realidade brasileira, ainda que não estivesse expressamente prevista no texto constitucional de 1988, a capacidade contributiva deveria ser adotada como fundamento para a exigência justa de tributos, já que se constitui como um critério de igualdade e justiça fiscal.

Corroborando com este entendimento, o qual é adotado para os fins do presente trabalho, Brito (1989, p. 324) indica que o princípio da capacidade contributiva é corolário da isonomia. Na mesma medida, a isonomia (a qual determina igual imposição tributária para idêntica capacidade contributiva) também implica numa avaliação da idoneidade do indivíduo para suportar a carga tributária.

Em sentido semelhante, Buffon e Matos (2015, p. 148) apresentam o princípio da capacidade contributiva como um critério para uma exigência justa de tributos. Para tanto, realizam ampla revisão bibliográfica no sentido de evidenciar tal entendimento nas doutrinas dominantes na Itália, França, Espanha e no próprio Brasil.

Ao final da exposição, tais autores defendem que a capacidade contributiva é uma decorrência lógica do princípio da igualdade material, na medida em que corresponde ao primordial critério autorizador do tratamento desigual no campo tributário (BUFFON; MATOS, 2015, p. 154).

A respeito deste raciocínio, adota-se o entendimento no sentido de que a capacidade contributiva, enquanto corolário da isonomia e importante critério para uma tributação fiscal justa, não carece de previsão constitucional expressa para ter o seu conteúdo respeitado.

De qualquer sorte, apesar de a capacidade contributiva ser uma projeção do princípio mais amplo, da isonomia tributária, a Constituição Federal de 1988 o prevê expressamente. Tal dispositivo é de grande relevância para este trabalho, razão pela qual será objeto de estudo em apartado.

3.2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E CAPACIDADE ECONÔMICA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

A noção de igualdade está na essência do conceito de capacidade contributiva, razão pela qual Regina Helena Costa indica que a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação do princípio da igualdade, sendo, pois, indissociáveis (COSTA, 2012b, p. 91).

No entanto, diante do conceito formulado, poder-se-ia discutir a respeito da equiparação ou possível distinção terminológica entre capacidade contributiva e capacidade econômica.

Moschetti (1980, p. 277) afirma que a expressão capacidade contributiva implica uma valoração da força econômica acerca da sua idoneidade para contribuir. Ou seja, não se mostra como suficiente que o indivíduo demonstre possuir alguma capacidade econômica, mas sim, a apuração acerca da viabilidade de parte desta ser consumida por meio do pagamento de tributos.

A esse respeito, Machado (1989) indica a doutrina de Maffezzoni (1970, p. 28/34, *apud* MACHADO, 1989, p. 47), para quem tais conceitos devem ser diferenciados na medida em que a capacidade econômica é um conceito aberto que depende, necessariamente, do conceito de renda, tido como impreciso, enquanto a capacidade contributiva envolve fato indicativo do gozo de vantagens advindas dos serviços públicos.

No entanto, apesar de mencioná-lo, Machado (1989, p. 48) o faz para tecer críticas ao aduzir que o referido autor se fundamenta em conceitos igualmente imprecisos e ao afirmar que os serviços públicos, destinam-se, em especial, aos menos dotados de capacidade econômica e que não seria justo que estes tivessem maior participação no respectivo custeio.

Após apresentar críticas a tal teoria, Machado (1989) indica que essa temática não é de grande relevância no ordenamento jurídico brasileiro na medida em que a Constituição Federal de 1988 se utiliza do termo “capacidade econômica”, conforme dicção do art. 145, § 2º.

No entanto, justamente em razão da utilização de tal expressão pelo texto constitucional a discussão a respeito do tema persiste até os presentes dias. Em interessante dissertação acerca da Capacidade Contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, Sampaio (2017, p. 70-73) realizou digressão acerca do tema e indicou autores que tomam as expressões como sinônimas, sem realizar distinções entre as mesmas, como Geraldo Ataliba e Alcides Jorge Costa, mas aderiu a corrente que as diferencia.

Para tanto, Sampaio (2017) mencionou as doutrinas de Gaspare Falsitta, no sentido de que a capacidade contributiva apenas passa a existir quando a capacidade econômica supera o mínimo existencial, e a de Moschetti, no sentido de que a capacidade econômica é condição necessária, mas insuficiente para a existência de capacidade contributiva e concluiu:

Em outros termos, esses autores entendem que, apesar da capacidade econômica ser necessária para a apresentação de capacidade contributiva, elas não se confundem. A diferença crucial entre os institutos está na questão do mínimo vital. A capacidade contributiva se apresenta, assim, como uma capacidade econômica qualificada (por exceder àquele denominado mínimo existencial). A diferença entre elas é de natureza gradual, de modo que a capacidade contributiva só surge quando a capacidade econômica ultrapassa o limite do mínimo vital (SAMPAIO, 2017, p. 71).

A posição acima manifestada é ratificada por Buffon e Matos (2015, p. 155), indicando que a capacidade contributiva afasta a tributação daquelas pessoas que não possuem condições para contribuir e afirmam que dentre aqueles que possuem aptidão para contribuir, a carga tributária poderá ser diferenciada, em termos quantitativos, de acordo com as respectivas capacidades, sendo certo que os indivíduos que possuem a mesma capacidade deverão arcar com a mesma carga tributária, em manifestação do princípio da igualdade.

Assim, este entendimento exige o respeito ao mínimo existencial como inerente à capacidade contributiva, sendo este, justamente, o fiel da balança para diferenciar a mera capacidade econômica da contributiva. Neste raciocínio, pode-se dizer que o respeito ao mínimo vital é uma condição à capacidade contributiva, na medida em que enquanto aquele não for respeitado não se pode entender pela existência desta.

De outro lado, ainda que se entenda que as expressões apresentam o significado idêntico, o mínimo vital se apresenta como um limite inferior, um piso ao reconhecimento da capacidade contributiva.

E este piso pode se manifestar de diferentes maneiras, como pela necessidade de concessão de isenção nos impostos diretos, em que os contribuintes não manifestam capacidade econômica, como na exclusão do Imposto de Renda e do IPTU para rendas diminutas e propriedades imobiliárias de pequeno valor.

No mesmo sentido, em respeito ao mínimo vital, Costa (2012a, p. 73-74) defende a concessão de isenção de impostos incidentes sobre o consumo de itens de primeira necessidade. Para tanto, utiliza-se do argumento de que bens desse jaez são consumidos por todos, indivíduos de todas as classes econômicas, de forma que, pelo fato de tributos dessa natureza possuírem hipótese de incidência que não se relaciona diretamente com a riqueza do consumidor, realizar a exigência de impostos indiretos oneraria de maneira exacerbada os menos favorecidos.

Em tais situações, pode ser dito que o indivíduo não possui capacidade contributiva pelo fato de a capacidade econômica manifestada não ultrapassar o mínimo existencial ou aduzir que a capacidade contributiva/capacidade econômica existe, porém é limitada pelo mínimo vital de forma a ser afastada a exigência do tributo.

Por fim, é importante mencionar outro recorte à aplicação da capacidade contributiva inerente aos indivíduos que manifestem elevada capacidade econômica. Enquanto o piso é definido pelo mínimo vital, o limite superior, o teto, é definido pelo princípio da vedação à utilização de tributos com efeito de confisco.

Ou seja, de um lado, a capacidade de contribuir estará ausente (ou deverá ser afastada, a depender do entendimento adotado pelo jurista) na hipótese de o sujeito passivo não possuir a renda e patrimônio tidos como mínimos para a sua subsistência. De outro lado, mesmo para aqueles indivíduos que demonstrarem possuir elevada capacidade contributiva e carga tributária não pode ser elevada ao ponto de apresentar-se como confiscatória, supressora da própria capacidade contributiva manifestada e tributada.

De maneira semelhante, mas valendo-se de outra nomenclatura, Nabais (2017, p. 156) afirma que a capacidade contributiva é pressuposto e critério para uma tributação justa. Justifica tal entendimento ao afirmar que todos os tributos devem ter por objeto “bens fiscais”, de forma a excluir o mínimo vital e o “máximo confiscatório” do âmbito de incidência dos mesmos.

Assim, o princípio da vedação ao confisco atua de maneira concomitante ao da capacidade contributiva, estabelecendo um teto, um limite máximo até onde a tributação fixada com fundamento na capacidade econômica do contribuinte poderia atingir, de sorte que o detentor de elevada renda ou patrimônio não podem vir a ser tão gravosamente tributado a ponto de tal gravame assemelhar-se ao confisco.

Em relação à dicotomia apresentada, o presente trabalho adota o entendimento pelo qual a capacidade contributiva é medida com fundamento na capacidade econômica do sujeito passivo e que nas hipóteses em que esta for diminuta a ponto de ser indispensável à subsistência do indivíduo, deve ser preservada em respeito ao mínimo vital e, portanto, afastada da pretensão exacional.

3.3 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ENQUANTO CRITÉRIO PREFERENCIAL DE REALIZAÇÃO DA ISONOMIA MATERIAL

Como visto no tópico anterior, é farta e qualificada a doutrina que reputa a capacidade contributiva como instrumento para a concretização da isonomia em matéria tributária. No entanto, apesar de ser o critério primordial, não é o único apto a concretizá-la, na medida em que algumas espécies tributárias se adequam, concomitantemente, a outros parâmetros de materialização da isonomia.

Kirchhof (2016, p. 28) afirma que a capacidade contributiva ganhou importância enquanto negação do princípio da equivalência. Desenvolveu-se a partir do momento em que o tributo deixou de ser considerado como proteção da vida e do patrimônio do contribuinte, criando uma distância intencional entre o Estado e o contribuinte, de forma a assegurar a imparcialidade deste Estado em face de cada cidadão.

Por outro lado, quando a tributação pretende capacitar o Estado para a ação econômico-financeira em face de todos, sua mensuração deve ser dissociada das prestações estatais. O contribuinte paga, não em função de prestações individualmente recebidas, mas, antes, em função de tarefas estatais que beneficiarão tanto o contribuinte quanto o não contribuinte (KIRCHHOF, 2016, p. 27).

O raciocínio desenvolvido é absolutamente condizente com a necessidade Estatal de arrecadação de receitas para o cumprimento de direitos sociais, tais quais

saúde, educação e segurança, os quais são prestados em favor de todos, independentemente de terem contribuído, ou não, para a arrecadação de receitas.

Corroborando este entendimento, Nabais (2017, p. 155) afirma que a teoria do benefício, também chamada de teoria da equivalência é vinculada a uma concepção contratualista de Estado, exclusivamente adotada em relação a tributos bilaterais, o que é impraticável em um Estado Social.

No entanto, enquanto a ordem constitucional fixar a competência tributária para instituir tributos contraprestacionais, a retributividade não poderá ser totalmente superada, na medida em que este princípio representa um critério de igualdade.

Vale dizer, apesar de a capacidade contributiva ser o critério primordial para o implemento da igualdade, já que aplicável a todas as espécies tributárias, a retributividade também atua nas espécies tributárias que possuam fato gerador vinculado a uma atuação estatal específica voltada ao contribuinte.

Neste ponto, vale ressaltar que os impostos se diferenciam das taxas, justamente, pelo fato de os primeiros serem não vinculados enquanto as taxas são necessariamente vinculadas.

Ao contrário dos impostos, a taxa é tributo vinculado a uma atuação estatal específica, direcionada ao sujeito passivo. Neste sentido, funciona como uma contraprestação em relação a uma atividade realizada pelo Fisco face ao contribuinte. Está prevista no art. 145, inciso II da Constituição Federal, além de ser detalhadamente trabalhada pelos artigos 77 a 80 do CTN.

De outro lado, consoante a dicção do art. 167, IV da Constituição Federal, o produto da arrecadação dos impostos não pode ser vinculado a qualquer órgão, fundo ou despesa, característica diametralmente oposta às taxas, as quais são exigidas justamente para financiar o respectivo serviço ou fiscalização.

Neste sentido, Geraldo Ataliba indica que apesar de a acolhida constitucional ao princípio da capacidade contributiva ter sido plena em relação aos impostos, não o foi em relação às taxas, haja vista que em relação a estas a Constituição também acolheu o critério da retributividade.

Por este, considerando que os fatos geradores das taxas estão necessariamente relacionados a uma atuação concreta do Estado concernente a

prestação de um serviço ou ao exercício do poder de polícia, o tributo exigido deve ser “[...] remuneratório dos serviços, ou ressarcitório das despesas implicadas pelos atos de polícia individualizáveis” (ATALIBA, 2012, p. 196).

Tal constatação possui relevante repercussão na definição do montante a ser pago por uma taxa. Isso porque, em respeito à retributividade o valor exigido do contribuinte deve guardar equivalência ao custo real da atividade realizada em seu favor.

Este raciocínio coaduna-se com o entendimento externado por Bomfim (2015, p. 198), o qual afirma que o princípio da capacidade contributiva é um importante mecanismo para o atingimento da isonomia tributária, mas não a único. Assim, destaca que as taxas e as contribuições de melhoria devem variar em consonância com o princípio da equivalência.

Este foi, justamente, o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal quando, por ocasião da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.551/MG firmou o seguinte entendimento:

A taxa, enquanto contraprestação a uma atividade do Poder Público, não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte, considerados, para esse efeito, os elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixadas em lei (BRASIL, 2006).

Acerca deste tema, faz-se indispensável mencionar a tese de doutorado de Sergio Vasques perante a Universidade de Lisboa, cujo título é “O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária”. Neste trabalho, defende que a igualdade tributária constitui o mais importante dentre os princípios fundamentais do sistema tributário e que, por ser um princípio geral de maior dimensão deve dividir-se em subprincípios aplicáveis aos diferentes tributos a fim de dar-lhe concretude. (VASQUES, 2008, p. 72-74)

Feitas essas considerações e após defender a sistematicidade do ordenamento jurídico tributário indica que existem apenas dois critérios adequados para repartir os encargos para o custeamento de uma comunidade entre os seus membros: dividir o encargo na medida da força econômica que revelam ou na medida dos benefícios percebidos da comunidade. Em resumo, os dois critérios intra-sistemáticos, que exprimem a igualdade quando ponderada a finalidade fiscal,

típicas dos tributos, são a capacidade contributiva e a equivalência (VASQUES, 2008, p. 78).

Quanto à capacidade contributiva, Vasques (2008, p. 436) defende que o seu papel fundamental é garantir a solidariedade, razão pela qual aduz que tal princípio apenas se mostra adequado aos impostos, tributos que também possuem tal ideia como inerente.

Enquanto critério primordial para o atingimento da igualdade tributária, este raciocínio se apresenta como acertado. Porém, isso não significa dizer que nas taxas não ocorra a aplicação da capacidade contributiva.

Este critério de igualdade pode e deve ser aplicado às demais espécies tributárias, inclusive às taxas, haja vista que é o fundamento jurídico adotado para fins de estabelecimento de isenções com o fito de respeitar o mínimo existencial e outorgar tratamento jurídico favorecido para aqueles que não tenham capacidade para contribuir.

Assim, apesar do reconhecimento do critério da equivalência como apto a ser utilizado nas taxas, este entendimento não repele a adoção da capacidade contributiva enquanto critério de igualdade, a qual ainda continuará a produzir efeitos.

Vale dizer, a gradação do valor a ser exigido, deve variar conforme o princípio da equivalência, mas é legítima a previsão de imunidades e isenções no sentido de afastar a exigência com fundamento a capacidade contributiva, como, por exemplo, a imunidade para a expedição de certidões e a dispensa do pagamento de custas judiciais aos declaradamente pobres. Neste sentido:

Na taxa, tem-se de considerar especialmente a atividade estatal. Daí porque não se deve dimensionar a taxa em razão da capacidade contributiva de quem a deve pagar. Isto, porém, não quer dizer que não se possa de alguma forma considerar a capacidade contributiva. Aliás, a isenção de custas judiciais para pessoas pobres é um excelente exemplo de aplicação do princípio da capacidade contributiva no que pertine a taxas. (MACHADO, 1989, p. 44)

Com tal observação está a se afirmar que a capacidade contributiva é o critério preferencial de realização da isonomia material, já que além de ser o único fundamento a tanto nos tributos não vinculados a uma atuação estatal específica,

como os impostos, continua a atuar nas demais espécies tributárias, ainda que de maneira concomitante com a equivalência/benefício.

Da mesma forma, a capacidade contributiva, também atua enquanto critério de graduação do valor a ser exigido a título de contribuição de melhoria, espécie tributária que tem por materialidade a valorização imobiliária decorrente de obra pública.

Afinal, a incidência desse tributo leva em consideração as características do imóvel, em especial, o valor deste antes e depois da obra pública realizada. Possui como pressuposto de instituição a existência de superávit financeiro, um lucro imobiliário, ainda que não realizado.

Logo, a capacidade contributiva – que pode ser medida por meio da renda, propriedade ou consumo - apresenta-se como critério legítimo para fins de graduação da exigência, desde que respeitados os limites individual e global, previstos no art. 81 do CTN.

Quanto às contribuições especiais, estas foram qualificadas pelo texto constitucional em função das respectivas finalidades, distinguindo-se dos impostos justamente por possuírem a arrecadação direcionada a determinado fim. Mas, a CF não define quais seriam os respectivos fatos geradores, cuja definição ficou a cargo do legislador ordinário, quando da respectiva instituição.

Assim, sempre que inexistir vinculação entre a exigência da contribuição e uma atuação estatal esta configura como um imposto, mas com o produto da arrecadação direcionado, ocasião em que o mesmo regime jurídico deve ser respeitado e o princípio da capacidade contributiva observado (COSTA, 2012a, p. 63).

No mesmo sentido, Buffon (2009, p. 89-90) indica que nas contribuições sociais em que não há a previsão de uma contrapartida, a capacidade contributiva deve ser plenamente aplicada. Ao manifestar-se neste sentido, mencionou algumas contribuições sociais não-sinalagmáticas, como o PIS, COFINS, CSLL, Contribuição para o INSS e a extinta CPMF para defender a adoção do regime constitucional próprio dos impostos, especialmente a capacidade contributiva.

No que se refere ao empréstimo compulsório, vale lembrar que ela pode vir a ser instituída pela União nas hipóteses previstas no art. 148 da CF. Este dispositivo

indica as situações excepcionais em que União demandará valores expressivos e que poderá criar novas fontes de custeio para fazer frente às mesmas, não definindo a materialidade da exigência, a qual deve ser definida pelo legislador, quando da sua instituição por meio de Lei Complementar.

Neste sentido, este tributo será exigido dos sujeitos passivos definidos na Lei Complementar que pratiquem a conduta ali prevista – a qual, inclusive, pode ser idêntica à materialidade de algum dos impostos constitucionalmente previstos - e os valores serão direcionados para atividades relacionadas às circunstâncias que fundamentaram a sua instituição, sem a realização de qualquer atividade estatal específica direcionada ao contribuinte ou conferência de benefício a este.

Logo, apesar de não haver previsão constitucional expressa neste sentido, mas em respeito à justiça fiscal e a igualdade, a imposição da exigência deve ser feita de forma a respeitar a capacidade contributiva.

3.4 A PREVISÃO NORMATIVA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: A DISPOSIÇÃO DO ART. 145, § 1º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

Consoante entendimento firmado na doutrina e manifestado por Regina Helena Costa, a capacidade contributiva costuma ser estudada sob duas orientações diferentes, porém complementares, quais sejam a objetiva e a subjetiva.

Por capacidade contributiva objetiva costuma-se designar imposição constitucional feita ao legislador para que este defina como fato imponible da obrigação tributária circunstâncias que evidenciem conteúdo econômico. Neste diapasão, a capacidade contributiva, enquanto pressuposto da tributação, exige que a norma eleja fatos que denotam a repercussão econômica de determinada conduta da vida, como a renda, o patrimônio e o consumo (COSTA, 2012a, p. 28).

De outro lado, a capacidade contributiva subjetiva atua como critério da tributação e consiste na verificação das circunstâncias inerentes ao sujeito passivo, no sentido de analisar as circunstâncias que evidenciem a possibilidade deste contribuir para o custeio das despesas públicas e apurar em que medida o mesmo pode ser compelido a arcar com a obrigação tributária. Em suma, a primeira vertente

indica quais fatos podem ser submetidos à incidência e o segundo versará a respeito da intensidade desta (COSTA, 2012a, p. 28).

Neste diapasão, ao longo do presente estudo, quando das referências à capacidade contributiva, esta vem sendo realizada, preponderantemente no seu viés subjetivo, haja vista que é justamente ao versar a respeito dos elementos úteis à gradação da exigência, como alíquota, base de cálculo e a preservação do mínimo vital, que pode ser correlacionado o princípio da capacidade contributiva com o princípio da igualdade.

Feitas essas observações acerca do princípio da capacidade contributiva é preciso voltar os olhos ao § 1º do art. 145 da Constituição Federal. Isso porque, apesar de tal princípio integrar o Sistema Constitucional Tributário, por decorrer do princípio da isonomia, o Constituinte originário foi além e o consignou de maneira expressa no próprio texto constitucional.

Ocorre que a previsão deste princípio, feita como forma de prestigiá-lo, fez com que houvesse uma ilegítima restrição dos seus efeitos em decorrência de uma interpretação distorcida dos seus termos. Veja-se a redação da parte inicial do referido dispositivo constitucional, a qual é cerne das divergências doutrinárias e jurisprudências acerca do tema: “Art. 145, [...] 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]” (BRASIL, 1998).

O primeiro ponto debatido se refere à compreensão do termo “sempre que possível”. Um segundo debate se refere à aplicação deste princípio a todos os tributos ou apenas aos impostos. O terceiro debate acerca deste dispositivo, mas não menos importante, diz respeito aos efeitos da expressão “terão caráter pessoal” bem como acerca da apuração se esta característica é um óbice à adoção da capacidade contributiva nos impostos classificados como reais.

Antes de enfrentar tais questões cumpre realizar uma ressalva concernente à posição já manifestada ao longo do presente trabalho, no sentido de que a capacidade contributiva decorre e é a mais importante das formas de expressão do princípio da igualdade na seara tributária.

Assim, a disposição expressa do art. 145 da Constituição serve para prestigiar o princípio da capacidade contributiva e da isonomia tributária, de forma que toda

interpretação realizada no sentido de restringir a eficácia do mesmo deve ser descartada. A este respeito, veja-se a lição de Buffon e Matos:

Importante deixar claro, para os fins deste trabalho, que se entende que a aplicação do princípio da capacidade contributiva decorre do modelo de Estado adotado na Constituição, do princípio da igualdade, das concepções de cidadania e solidariedade e da necessária garantia ao mínimo existencial, e não do fato de estar mencionado no § 1º do art. 145 da Magna Carta. (BUFFON e MATOS, 2015, p. 174)

Assim, apesar de existir previsão constitucional expressa que versa a respeito da regra da capacidade contributiva, o presente trabalho adota, como fundamento para a obtenção de uma carga tributária justa, o princípio da capacidade contributiva entendido como um subprincípio derivado da isonomia, em respeito à sistematicidade do ordenamento tributário, a qual nos obriga “[...] à sua recondução a princípios fundamentais claros, a concretizar por meio de normas que formem um todo coerente” (VASQUES, 2008, p. 93).

Ainda a este respeito, interessante lição é extraída da obra de Tipke e Yamashita, para os quais a capacidade contributiva consiste no próprio princípio da isonomia, o qual é previsto repetidamente na Constituição Federal de 1988 (art. 5º, caput e 150, II), sem qualquer cláusula restritiva do seu conteúdo, razão pela qual sempre será aplicável, salvo se tecnicamente impossível (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 55).

O entendimento de Tipke e Yamashita (2002), acima externado, além de evidenciar a impossibilidade de restringir o conteúdo da capacidade contributiva apresentou, também, a resposta ao primeiro debate travado a respeito do § 1º do art. 145 da CF, concernente a expressão “sempre que possível”.

Esta foi utilizada pelo constituinte no sentido de exaltar a capacidade contributiva, asseverando que esta deve ser sempre adotada, salvo nas hipóteses em que a sua utilização se mostre tecnicamente inviável.

Corroborando este entendimento, pode ser mencionada a doutrina de Baleeiro (1974, p. 281), o qual afirma que a linguagem utilizada no dispositivo constitucional foi em tom imperativo, emanado uma ordem de que a regra se aplique a todos os casos, “[...] exceto àqueles em que o legislador ordinário se depare com a impossibilidade prática de submeter determinado tributo à personalização e à graduação pela capacidade econômica”.

Como exemplo deste raciocínio, pode ser citada a definição do valor a ser pago a título de taxa de serviço a qual é submetida, preferencialmente, ao princípio da equivalência, como critério de implementação da igualdade. A este respeito, importante lembrar que inexistente óbice à aplicação da capacidade contributiva nos tributos vinculados, entretanto nesta hipótese, o referido princípio se manifesta de maneira mais acanhada, como no afastamento da exigência face os sujeitos passivos que não manifestem capacidade econômica.

Com tal afirmação, é firmada a opinião no sentido de que a capacidade contributiva aplica-se a todas as espécies tributárias, em que pese seja mais evidente nas contribuições especiais em que não há a previsão de uma contrapartida e, principalmente nos impostos.

Destarte, vale ressaltar a existência de entendimento contrário, firmado por Machado (1989, p. 44-45), o qual, apesar de reconhecer que a previsão de isenção para taxas, em tese, poderia se dar em decorrência da capacidade contributiva, afirma que no Brasil tal possibilidade inexistente, em decorrência de o art. 145, § 1º da Constituição apenas ter feito menção à determinada espécie tributária e não ao gênero tributo.

Assim, adota o entendimento pelo qual o princípio da capacidade contributiva é meio de realização de uma tributação justa, mas apenas nos impostos. Em relação às demais espécies tributárias tal princípio pode vir a ser adotado, mas não como obrigatório, sendo, pois, uma faculdade do legislador em razão de ausência de previsão constitucional expressa.

Em que pese o reconhecimento da comumente precisa e bem fundamentada doutrina do Professor Machado (1989), tal opinião não é adotada neste trabalho.

A justiça tributária constitui-se em um princípio maior, que tem como corolário a igualdade tributária. Esta, por sua vez, é efetivada por meio de diversos critérios, dentro os quais se destaca a capacidade contributiva.

Conforme foi aprofundado no tópico 3.3 deste trabalho, a capacidade contributiva é um parâmetro de isonomia tributária, de forma que o art. 145 da Constituição Federal Brasileira não pode ser interpretado de maneira a restringir o mencionado direito fundamental.

Neste sentido, comungando com a lição de Paulsen (2012, p. 73), a capacidade contributiva é um critério de justiça fiscal, promotor da isonomia e, como tal, um princípio orientador de toda a tributação.

Nabais (2017, p. 154-155) acrescenta, ainda, que o quadro socioeconômico atual e o aumento das desigualdades estimula o entendimento de que a capacidade contributiva deve ser compreendida de forma mais abrangente, de modo a fazer com que os impostos sejam um instrumento de política distributiva mediante a valorização do bem estar e da justiça social e não, apenas, como um critério de repartição dos encargos públicos.

Assim, a capacidade contributiva produz efeitos face aos legisladores e aplicadores das normas jurídicas e, em maior ou menor grau de atuação, em todas as espécies tributárias em que seja tecnicamente possível.

Logo, a previsão constitucional de imunidades e a previsão legal de isenções podem, e efetivamente o são, realizadas com fundamento na capacidade contributiva e na isonomia, mesmo em espécies tributárias outras além dos impostos.

Por fim, cumpre fazer considerações ao caráter pessoal dos tributos o qual é inerente à própria capacidade contributiva. Vale dizer, para que a exação imposta esteja em conformidade com a capacidade econômica do indivíduo faz-se necessário que sejam identificadas as características inerentes ao sujeito passivo.

A este respeito, vale mencionar Piscitelli (2012) que, ao analisar o art. 145, § 1º da Constituição Federal, promove a repartição deste em três diferentes partes e indica que a constituição orienta o exercício da competência tributária por meio da determinação de que os impostos sejam, preferencialmente, pessoais – ainda que inexista qualquer vedação pela instituição de impostos reais.

Acrescenta que os impostos devem ser necessariamente graduados em razão da capacidade econômica do sujeito passivo, medida por meio do respectivo rendimento, patrimônio e atividade econômica, identificadas pelo Poder Público para fazer cumprir com tal determinação. Assim, a legislação de regência deve fixar métodos para mensurar de maneira individual a capacidade contributiva dos indivíduos, imprimindo justiça ao sistema tributário (PISCITELLI, 2012, p. 219).

No entanto, a referência ao “caráter pessoal” dos tributos não constitui impedimento para a instituição de tributos classificados como reais, tampouco para o implemento da capacidade contributiva nestes, conforme será aprofundado no tópico 5.2.

3.5 INSTRUMENTOS PARA A MATERIALIZAÇÃO DA ISONOMIA COM FUNDAMENTO NA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A capacidade contributiva, enquanto critério de igualdade e justiça fiscal constitui-se como parâmetro para diversos instrumentos legislativo-tributários voltados à promoção da isonomia.

Como visto, justamente em respeito a este princípio devem ser estatuídas pela legislação hipóteses de isenção, a fim de afastar a exigência do tributo nas situações em que inexista capacidade contributiva, de sorte a ser possível perceber os efeitos deste princípio nas taxas e na contribuição de melhoria. No mesmo diapasão, foi feita breve análise a respeito da capacidade contributiva nos empréstimos compulsórios, ocasião em que foi defendida a aplicabilidade deste princípio constitucional à referida espécie tributária.

Neste momento, o cerne do estudo foca nos impostos, em que peses as mesmas conclusões obtidas devam ser estendidas às contribuições especiais que não possuam contraprestação específica voltada ao contribuinte.

Uma das questões mais palpitantes acerca do tema reside, justamente, em definir quais são os critérios aptos para a aferição da capacidade contributiva do sujeito passivo. Neste contexto, a renda do indivíduo revela-se como o instrumento mais evidente desta valoração, determinando que uma tributação justa e isonômica incidente sobre a renda seja aquela que faz com que as pessoas que tenham auferido um maior valor a este título arquem com alíquotas mais severas.

No entanto, outras grandezas mostram-se igualmente aptas a tanto, de sorte que o estudo coaduna-se com o entendimento externado por Machado (1989, p. 50), para quem “a capacidade contributiva deve ser medida de diversas formas, tendo-se

em vista diversos indicadores, entre os quais podem ser destacados a renda monetária, o patrimônio e o consumo”.

Logo, deve ser fixada carga tributária mais gravosa àqueles que percebam maiores rendimentos, que tenham patrimônios mais valiosos e que consumam produtos considerados supérfluos - aqueles que não sejam de consumo ordinário pela população menos abastada.

Para que tal intento seja concretizado, o legislador ordinário pode, além de instituir isenções nas situações em que a capacidade contributiva se apresentar como diminuta, valer-se de da seletividade, tida como a “[...] tributação diferenciada conforme a qualidade do que é objeto da tributação, atribuindo-se alíquotas diferentes para produtos diferentes [...]” e da progressividade, que consiste no “[...] agravamento do ônus tributário conforme aumenta a base de cálculo” (PAULSEN, 2012, p. 75).

Apesar de ambos os institutos serem derivados do princípio maior da capacidade contributiva, costuma ocorrer a segregação destes, de sorte a não ser feita a aplicação conjunta dos mesmos em prol de uma tributação justa. Tal separação, tida como indevida neste trabalho costuma ser realizada pela doutrina com fundamento na classificação dos impostos entre diretos e indiretos.

3.5.1 A Seletividade nos Impostos Indiretos

A seletividade é vista como uma forma objetiva de manifestação da capacidade contributiva, medida em razão da aptidão para adquirir bens e serviços (NABAIS, 2004, p. 480-481). Este raciocínio também é desenvolvido por Tipke e Lang (2008, p. 448-449 *apud* BUFFON; MATOS, 2015, p. 181), os quais afirmam que o “princípio da capacidade contributiva é essencialmente Concretizado mediante a seleção e constituição das bases de dimensionamento do tributo”.

Por este raciocínio, as alíquotas devem variar conforme as qualidades do objeto submetido à tributação, desde que tal variação se dê em respeito à capacidade contributiva, a qual se pretende prestigiar quando da instituição de tributos seletivos.

Ao longo do título da Constituição Federal atinente ao Sistema Tributário, há a identificação de, ao menos, cinco qualidades que podem ser levadas em consideração para promover a diferenciação das alíquotas. Em relação ao IPTU consta a seletividade em razão da localização e do uso, o que possibilita a instituição de alíquotas diferentes a depender se o imóvel serve para fins residenciais ou comerciais, por exemplo.

Da mesma forma, tal previsão possibilita a variação de alíquotas a depender do local onde o imóvel esteja situado, de forma que as alíquotas mais elevadas devem ser reservadas para imóveis situados em áreas nobres, mais valorizadas em dado município.

Quanto ao IPVA, a CF prevê a possibilidade das alíquotas serem alteradas em função do tipo e da utilização do veículo automotor, o que viabiliza, por exemplo, a instituição de alíquotas diferentes a depender do combustível utilizado ou do tipo, se é veículo de passeio individual ou de transporte coletivo, por exemplo.

Dada à organização do conteúdo, a seletividade do IPTU e do IPVA será objeto do tópico 5.2, razão pela qual passa a ser realizado o exame da seletividade do ICMS e do IPI, a qual deve ser dar em função da essencialidade da mercadoria tributada.

Nos impostos indiretos, pelo fato de a incidência tributária estar desvinculada de elemento que indique manifestação precisa de riqueza, há uma dificuldade maior em implementar tributação condizente com as características do sujeito passivo.

Isso porque, estes são incidentes sobre o consumo e não sobre o patrimônio ou rendas dos indivíduos de forma a não ser dado ao legislador saber qual indivíduo realizará a aquisição da mercadoria, sendo extremamente difícil definir uma tributação que esteja 100% alinhada à capacidade contributiva.

Em relação ao ICMS e IPI, típicos exemplos de impostos indiretos, a Constituição Federal de 1988 indica que a seletividade se apresenta como meio adequado para materializar o respeito à capacidade contributiva. No entanto, o constituinte foi além e fixou de maneira expressa qual critério será necessariamente utilizado no IPI, além de prever que, na hipótese dos estados adotarem alíquotas seletivas para o ICMS estas, de igual sorte, deverão variar conforme o mesmo fundamento: o grau de essencialidade do produto submetido à tributação.

Diante dessa diretriz constitucional, é natural aduzir que tais impostos precisam necessariamente respeitar a seletividade com fundamento na essencialidade, sob pena de ofensa à Constituição. Como expoente deste entendimento, pode ser citada a lição de Roque Carrazza:

Do exposto podemos concluir que toda e qualquer manipulação do IPI e do ICMS que importe modificação ou variação do *valor a pagar* (*quantum debeat*) deve, sob pena de irremissível inconstitucionalidade, ser direcionada de modo a garantir-lhes o caráter de *impostos seletivos*, em função da essencialidade dos produtos industrializados (no caso do IPI) ou da essencialidade das mercadorias ou serviços (no caso do ICMS). Qualquer outro objetivo visado pelo legislador ordinário que importe descaracterização do IPI e do ICMS como impostos seletivos viola esta diretriz constitucional obrigatória. (CARRAZZA, 2004, p. 91)

A posição firmada por Carrazza (2004) evidencia o entendimento enraizado no Direito Tributário Brasileiro de que a seletividade pela essencialidade se apresenta como obrigatória para promover a variação de alíquotas no ICMS e no IPI.

No entanto, a dificuldade em promover uma tributação justa por este critério é acentuada. A este respeito, interessante a lição de Machado (1989), o qual apresenta os impostos indiretos, notadamente o IPI e ICMS, e afirma que em um primeiro momento pode parecer que estes não se prestam à realização do princípio da capacidade contributiva. No entanto, citando Aliomar Baleeiro e Ernesto Lejeune Valcárcel, afirma que o legislador contemporâneo busca introduzir doses de pessoalidade nos impostos usualmente denominados como indiretos. Neste sentido:

Certamente que é problemática a personalização dos impostos sobre gastos. Não obstante, sempre é possível, como afirma MOSCHETTI, introduzir alguns elementos de personalização nesses impostos, isentando os produtos destinados ao atendimento das necessidades mais primárias, considerando o mínimo vital, e estabelecendo discriminações segundo, o caráter mais ou menos suntuário do consumo (MACHADO, 1989, p. 42).

De outro lado, é possível e até comum em razão do consumismo existente no mundo moderno, que uma pessoa que possui poucos recursos financeiros deixe de adquirir itens básicos para a sua subsistência, mas compre produtos considerados supérfluos e que foram gravosamente tributados.

No mesmo sentido, há itens de consumo tidos como essenciais que são tributados de maneira diminuta, em benefício de todos os indivíduos, independentemente das respectivas capacidades contributivas.

Justamente por tributar de maneira idêntica indivíduos que possuam capacidades econômicas distintas, Piscitelli (2012) indica que a seletividade pela essencialidade é manifestação de proporcionalidade, o que, entretanto, nesta hipótese, não configura, por si só, um afastamento da justiça fiscal. Neste sentido:

O legislador constituinte optou por beneficiar todos aqueles que consomem bens de primeira necessidade, com a determinação de uma carga tributária menor, de um ponto de vista geral. Ainda que o rico pague o mesmo tributo que a pessoa de menores rendimentos, o benefício do ponto de vista da tributação, é direcionado à manutenção do mínimo existencial: mesmo as pessoas com alta capacidade contributiva devem pagar uns poucos tributos quando se trata de bens essenciais, trata-se de garantir a igualdade dos pontos de partida (PISCITELLI, 2012, p. 226).

Assim, mediante a adoção da seletividade pela essencialidade, a aquisição de produtos supérfluos, que não são ordinariamente consumidos por quem possuem poucos recursos, configura-se como presunção de capacidade contributiva, possibilitando que sofram a incidência de impostos indiretos com alíquotas mais gravosas. Em sentido contrário, os produtos essenciais devem ser tributados com alíquotas menores ou até mesmo serem abarcados por isenções, em respeito ao mínimo existencial.

Neste contexto, a seletividade pela essencialidade não se apresenta como uma ferramenta ideal, mas, ao menos, como uma ferramenta útil para atenuar a regressividade típica da tributação indireta e auxiliar na busca à justiça fiscal (BUFFON; MATOS, 2015, p. 173).

3.5.2 Considerações necessárias acerca da Proporcionalidade e Progressividade nos impostos diretos

Uma vez explicitado o papel da seletividade nos impostos indiretos, *mister* aprofundarmos a análise em relação aos impostos diretos. Neste sentido, o instrumento usualmente utilizado e defendido neste trabalho para a concretização de uma tributação justa e isonômica é a progressividade.

Este entendimento é majoritário na doutrina nacional e estrangeira, tal qual pode ser observado na lição do jurista espanhol José Juan Ferreiro Lapatza, o qual afirma que o imposto progressivo corresponde “[...] ao princípio da capacidade

contributiva em sua mais exigente formulação [...]” (LAPATZA, 2007, p. 21) e que “[...] a progressividade do sistema tributário, que depende da progressividade dos impostos que nele figuram, é básica em qualquer política decente de distribuição constitucionalmente mais justa da renda nacional” (LAPATZA, 2007, p. 27).

Em que pese a existência de entendimento majoritário no sentido de que a progressividade constitui o instrumento ideal para concretização da capacidade contributiva nos impostos diretos, há que se destacar a existência de entendimento que refuta este raciocínio e defende a adoção da proporcionalidade.

Antes de enfrentar tal entendimento, cabe, primeiramente, apresentar o conceito de tais institutos, razão pelo qual valemo-nos do quanto contido na cartilha didaticamente elaborada e divulgada pelo SINDIFISCO, DIEESE e IPEA. Nesta cartilha são apresentados os conceitos de progressividade e proporcionalidade, nos seguintes termos:

Para que um imposto seja progressivo é preciso que ele tenha mais de uma alíquota e que elas incidam de forma crescente, conforme aumenta a base de cálculo. [...] Um imposto proporcional é aquele que possui alíquota única, incidente sobre o valor tributável ou a base de cálculo. O montante varia proporcionalmente em função do valor tributável (DIEESE; IPEA; SINDIFISCO, 2011, p. 11).

Como visto, a identificação de um imposto como progressivo ou proporcional se dá por meio da identificação da alíquota, que pode ser única, invariável, ou pode aumentar na medida em que a base imponible se apresente mais elevada.

A questão ora posta se refere à definição acerca de qual destes dois instrumentos se apresenta como mais adequado à tributação conforme a capacidade contributiva, princípio que exige que a tributação seja feita na medida da capacidade econômica manifestada por cada um dos contribuintes.

Costa (2012a, p. 81) defende entendimento de que a proporcionalidade tributária – alíquota única independentemente de qual seja a base de cálculo – se apresentou como instrumento idôneo a tanto na Idade Moderna, mas que atualmente a sua aplicação já não é mais considerada apta a cumprir com a capacidade contributiva, salvo nas hipóteses em que seja inaplicável a progressividade.

Dando seguimento ao raciocínio, a mencionada jurista apresenta as ideias de Valcárcel (1980, p. 159 e 161 *apud* COSTA, 2012a, p. 82) o qual defende o

entendimento pelo qual a capacidade contributiva é o pressuposto legitimador do tributo, a igualdade é o princípio inspirador do sistema tributário e a progressividade se apresenta como a técnica por meio do qual se busca atingir a igualdade de fato.

Neste sentido, importante ressaltar que a igualdade almejada pelo ordenamento jurídico é a material, a qual exige o tratamento disforme na medida das desigualdades dos indivíduos envolvidos. Isso é realizado, justamente, pela progressividade, enquanto que a tributação proporcional não colabora para o atingimento da justiça fiscal.

Entretanto, é importante destacar que esse entendimento não é pacífico, visto que ainda existe entendimento que defende a proporcionalidade como meio preferencial de respeito à capacidade contributiva. Neste sentido Bomfim (2015) em que pese mencione Geraldo Ataliba, Roque Carrazza e José Maurício Conti em sentido contrário, perfilha o entendimento adotado por doutrina igualmente autorizada – Aires Barreto e Luís Eduardo Schoueri.

Para fundamentar o seu raciocínio, Bomfim (2015, p. 196) afirma que a adoção de alíquota única impõe um pagamento maior para aqueles que têm maior capacidade contributiva. Afirma, ainda, que se não fosse tal princípio, inexistiria óbice, por exemplo, para adoção de um imposto de renda fixo, um valor monetário fixado em lei, para todos os indivíduos, independentemente da renda auferida pelos mesmos.

Apesar de este raciocínio ser razoável, o estudo ora realizado não aquiesce com o mesmo. No que se refere ao exemplo relativo ao imposto de renda, este parece se encontrar em uma extremidade diametralmente oposta à capacidade contributiva, haja vista que a tributação fixa sobre a renda não leva em consideração nenhuma característica pessoal do sujeito passivo, quiçá a sua aptidão para suportar o encargo financeiro decorrente da tributação.

Logo, a capacidade contributiva é um argumento válido para refutar a tributação fixa, mas o afastamento desta modalidade de imposição tributária não corrobora o entendimento pela adoção de alíquota única, na denominada tributação proporcional.

Naturalmente, o estabelecimento de alíquota única para o tributo tem como consequência a variação do montante a ser pago a depender da renda auferida –

tida como manifestação da capacidade contributiva do indivíduo. No entanto, tal proceder representaria manifestação da mera isonomia formal, deixando de lado o aspecto material da igualdade.

Para melhor ilustrar este entendimento, vale trazer a baila um exemplo. Imagine-se que dois indivíduos submetidos a uma alíquota única de Imposto de Renda de 20%. O primeiro deles recebe um salário de R\$ 1.000,00, enquanto o outro tem um salário de R\$ 10.000,00.

No exemplo apresentado, um dos indivíduos arcará com um imposto de R\$ 200,00, enquanto o outro pagará imposto de R\$ 2.000,00, respectivamente, na exata proporção da alíquota única legalmente prevista.

Como mencionado, a isonomia no seu viés formal foi plenamente atendida, visto que foi conferido tratamento idêntico aos indivíduos. No entanto, a isonomia material foi preenchida?

Será que o fato de o indivíduo possuir uma renda diminuta não deveria ser levado em consideração para fins de definição da alíquota a ser aplicada? Será que a tributação que retira duzentos reais da renda de um indivíduo que recebe apenas mil (sobrando-lhe R\$ 800,00) não é mais onerosa do que a tributação que faz com que o outro indivíduo tenha R\$ 8.000,00 líquidos para realizar a manutenção de sua família?

A resposta a tais questionamentos reside, justamente, no princípio da capacidade contributiva, o qual exige que os contribuintes sejam tributados na exata medida da sua capacidade econômica, por meio de alíquotas que sejam elevadas na medida do aumento da base imponible, ou seja, por meio da progressividade tributária.

Em verdade, a adoção de alíquota proporcional é instrumento apto a atingir, tão somente, a isonomia formal, na medida em que trata todos os indivíduos de igual forma, sem levar em consideração as respectivas diferenças, em especial aquela concernente às diferentes manifestações de capacidades contributivas.

Assim, a interpretação do parágrafo primeiro do art. 145 da Constituição Federal permite concluir que “[...] a tributação progressiva é mais desejada para se atingir a justiça tributária, já que, assim, haveria gradação efetiva e positiva da

riqueza e não apenas contingencial pelo maior ou menor valor da base de cálculo” (PISCITELLI, 2012, p. 220).

Feitas essas considerações e manifestado o entendimento pelo qual a progressividade decorre da capacidade contributiva, sendo, pois, o melhor instrumento para instituir uma tributação que lhe seja conforme, deve ser realizada digressão acerca do papel da progressividade no Sistema Tributário Nacional, ocasião em que serão analisadas as previsões expressamente contidas no texto constitucional, bem como a possibilidade de serem instituídas alíquotas progressivas para além destas.

Mas, antes disso, é necessário ressaltar que a capacidade contributiva pode ser relativizada em situações pontuais, quando da edição de normas extrafiscais.

3.6 A RELATIVIZAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA QUANDO DA OPÇÃO CONSTITUCIONAL PELA EDIÇÃO DE NORMAS TRIBUTARIAS EXTRAFISCAIS

No tópico anterior foi analisado o papel da seletividade e da progressividade como instrumentos para o implemento de uma tributação justa, voltada para a concretização da igualdade material por meio do princípio da capacidade contributiva.

Entretanto, a capacidade contributiva enquanto critério de obtenção de justiça fiscal pode ser afastada na situação em que a legislação tributária seja editada com função precipuamente extrafiscal, ou seja, na hipótese em que a instituição de determinado tributo não ter por finalidade prover a arrecadação de fundos para a consecução das atividades estatais, mas sim estimular ou desestimular determinadas condutas. A este respeito, Baleeiro (1998, p. 189) aduz que:

[...] quando os impostos são empregados como instrumento de intervenção ou regulação pública, a função fiscal propriamente dita, ou ‘puramente fiscal’, é sobrepujada pelas funções ‘extrafiscais’. A sua técnica é então, adaptada ao desenvolvimento de determinada política ou diretriz.

Vale dizer, acaso a instituição do imposto tenha sido realizada com a função principal de arrecadar receitas, o respeito à capacidade contributiva como critério de

respeito à justiça fiscal e isonomia se apresenta como cogente. No entanto, quando a finalidade precípua seja outra, que não a arrecadação de valores, a capacidade contributiva pode vir a ser afastada enquanto critério de discrimen, de sorte a privilegiar outros valores constitucionalmente consagrados.

Antes de explicitar o entendimento doutrinário a respeito desta relativização da capacidade contributiva, entretanto, é importante tecer breves considerações a respeito da dicotomia realizada entre impostos fiscais e extrafiscais.

A função fiscal da tributação resta evidenciada pelo fato deste ser o instrumento primordial para arrecadação de receitas para a consecução das finalidades Estatais. Entretanto, de maneira moderna os Estados passaram a possuir responsabilidades outras, como a obrigação de atuar positivamente para a promoção de direitos fundamentais. “É justamente a partir do reconhecimento de funções diversas daquela tradicionalmente exercida pela tributação que se pode falar, em um primeiro momento, em Extrafiscalidade” (BOMFIM, 2015, p. 08).

No que se refere ao tema ora discutido, concernentes ao aparente conflito entre capacidade contributiva e a edição de normas tributarias extrafiscais, Bomfim (2015, p. 193) manifesta entendimento pelo qual a capacidade econômica do contribuinte funciona bem como critério de aplicação da igualdade, especialmente nas normas editadas com objetivo de amearhar receitas por meio da repartição equânime da carga tributária.

Entretanto, ressalta com firmeza que a capacidade econômica não é o único critério de aplicação do princípio da igualdade e defende que ela deve ser “[...] afastada como parâmetro de mensuração dos impostos que estejam voltados à função extrafiscal” (BOMFIM, 2015, p. 195).

A este respeito, Buffon e Matos (2015) assinalam que quando o tributo é instituído com a função precipuamente extrafiscal é possível que o mesmo se afaste do princípio da capacidade contributiva. No entanto, alertam:

Apesar de o princípio da capacidade contributiva ser o cerne de um sistema tributário justo, há hipóteses em que ele pode ser limitado (Extrafiscalidade), desde que seja constitucionalmente posto o objetivo para que tal fato ocorra (BUFFON; MATOS, 2015, p. 196).

Como observado, o estabelecimento de tratamento diferenciado pode ser legitimamente previstos por finalidades fiscais – situação em que o respeito à

capacidade contributiva faz-se indispensável – ou extrafiscais, situação em que a fixação de carga tributária diferenciada é realizada com o intuito de salvaguardar outros interesses além do meramente arrecadatório, desde que também esteja em consonância com a Constituição Federal.

Neste raciocínio, é possível constatar, ainda, a supremacia da constituição, na medida em que o afastamento da capacidade contributiva enquanto fundamento para promover a desequiparação entre os indivíduos apenas está autorizada na hipótese de a exação almejar privilegiar valores também consagrados na CF.

Ao versar a respeito do tema, Vasques (2008, p. 93-94) apresenta interessante contribuição no sentido de que a tributação extrafiscal se dá por meio da adoção de critérios alheios ao sistema tributário, no que nomeou de “extra-sistemáticos” e que a estes deve ser reconhecida força inferior.

Assim, defende que para a manutenção da justiça do ordenamento deve ser promovido o controle dos tributos extrafiscais por meio da apuração da proporcionalidade de tal medida, a fim de aferir se a ofensa à igualdade é necessária, adequada e proporcional aos benefícios proporcionados, concluindo que deve ser reconhecida uma força superior aos critérios “intra-sistemáticos” da capacidade contributiva e da equivalência, tida como critério de igualdade nos tributos cuja materialidade está relacionada a uma prestação estatal específica voltada ao contribuinte, como trabalhado no tópico 3.3.

Ao reconhecer a prevalência dos critérios internos do sistema tributário, Vasques (2008, p. 86-87) parafraseia Klaus Tipke e defende o entendimento pelo qual a derrogação da igualdade tributária apenas pode ocorrer acaso o interesse extrafiscal seja tão intenso que o “[...] ganho de bem-estar trazido pelo sacrifício da igualdade tributária seja maior do que o bem-estar que resultaria da sua preservação”.

Ou seja, o afastamento da capacidade contributiva apenas poderia ser legitimado pela concretização de outros princípios igualmente resguardados pela Constituição, hipótese em que a exação tributária poderia ser instituída de maneira a afastar-se dos primados da capacidade contributiva para, ao assumir caráter extrafiscal, estimular ou desestimular determinadas condutas.

A respeito do tema, vale ressaltar que a Constituição previu de maneira específica a utilização da progressividade extrafiscal em algumas hipóteses, como, no caso do IPTU e ITR, no sentido fomentar o cumprimento da função social da propriedade imobiliária. Este tema será objeto do próximo capítulo.

4 CRÍTICAS ÀS PREVISÕES CONSTITUCIONAIS RELATIVAS À PROGRESSIVIDADE

Este capítulo tratará a respeito da adoção da progressividade no sistema tributário brasileiro. Para tanto, serão analisados os dispositivos constitucionais que preveem tal possibilidade de maneira expressa.

No entanto, antes de proceder a esta análise, mister apresentar a distinção entre progressividade fiscal e extrafiscal. Neste sentido:

Há duas espécies de progressividade: a fiscal e a extrafiscal. A primeira implica o aumento da exigência fiscal na medida em que cresce a capacidade de cooperar com a sociedade, por meio de alíquotas maiores quanto maior for a base de cálculo. A segunda é representada pelo aumento de alíquotas independentemente da capacidade contributiva, com o sentido de estimular ou desestimular certa situação, forte nos fins da existência do próprio Estado. (BUFFON; MATOS, 2015, p. 170)

A progressividade fiscal – cuja aplicação pode ser realizada com fundamento nos princípios da isonomia e capacidade contributiva - é compreendida como o “[...] modo de o legislador estrutura-los, aumentando as alíquotas à medida que aumenta a base imponible” (ATALIBA, 1995, p. 171).

De tal modo, mesmo na denominada progressividade fiscal a utilização de tal critério de tributação não funciona como instrumento arrecadatário em si mesmo. Ou seja, não atua como instrumento cujo objetivo seja maximizar a transferência de recursos do cidadão para o Erário Público, mas sim, como importante ferramenta para a distribuição de carga tributária de maneira justa, tributando os indivíduos na medida das respectivas capacidades econômica (BOMFIM, 2015, p. 15).

Além desta modalidade, a possibilidade de adoção da progressividade extrafiscal também é, no Brasil, constitucionalmente consagrada, haja vista que a CF tratou de especificar as situações em que a mesma poderia vir a ser adotada.

Este proceder é justificado pelo fato de as finalidades extrafiscais desviarem dos critérios usuais de repartição do encargo tributário (isonomia e, principalmente, capacidade contributiva), razão pela qual estão expressamente previstas no texto constitucional.

Tal raciocínio é corroborado por Bomfim (2015, 15), o qual indica que os fins eleitos para a instituição de normas extrafiscais não são livremente eleitos pelo legislador ordinário, cuja atuação é restringida pela Constituição Federal.

Assim, além da expressa previsão constitucional a progressividade extrafiscal precisa ser instituída com a finalidade de prestigiar outros direitos e garantias fundamentais tidas como prevalecentes em determinada circunstância. Neste sentido pode ser observada a progressividade no tempo – prevista em relação ao IPTU no art. 182, § 4º - e a progressividade das alíquotas do ITR, prevista no art. 153, § 4º inciso I, ambos da Constituição Federal.

Em ambas as hipóteses o caráter fiscal da progressividade é subjugado a fim de prestigiar a função social da propriedade imobiliária e desestimular a manutenção de propriedades imobiliárias improdutivas.

Além das duas previsões de progressividade já mencionadas, o texto constitucional original previu apenas mais uma hipótese em que a progressividade foi expressamente consagrada. Trata-se de hipótese de progressividade fiscal do Imposto de Renda, previsto no inciso I do § 2º do art. 153 da Constituição Federal.

De maneira ulterior, a partir do ano 2000 com a edição da Emenda Constitucional 29, a CF também passou a prever de maneira expressa a progressividade do IPTU em razão do valor venal do imóvel. Esta previsão passou a constar do art. 156, § 1º.

Tais dispositivos serão objeto de análise crítica individualizada

4.1 O ESTÍMULO AO CUMPRIMENTO DA FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE POR MEIO DA PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL - ITR

O art. 153, § 4º, inciso I da CF, cuja atual redação foi dada pela Emenda Constitucional 42 de 2003, dispõe que o Imposto Territorial Rural “será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas” (BRASIL, 1988).

Nesta hipótese, o caráter extrafiscal é expresso pelo texto constitucional, uma vez que há a indicação de que a progressividade não tem por finalidade precípua arrecadar fundos de maneira justa, mas fomentar o uso racional do espaço agrário.

Tal *mister* se apresenta condizente com o princípio da função social da propriedade, preconizado pelo art. 170 da Constituição Federal Brasileira que ao dispor a respeito da ordem econômica estabeleceu que esta tem por objetivo assegurar a todos existência digna, em conformidade com os ditames da justiça social.

Assim, apesar de o direito à propriedade ter sido consagrado como fundamental (inciso XXII do art. 5º da CF), estatui-se que este deve ser exercido em conformidade com a sua função social (inciso XXIII do mesmo dispositivo).

E a própria Constituição Federal definiu o conceito da função social a ser cumprida, ao estatuir no art. 186 critérios que devem ser simultaneamente preenchidos, dentre os quais se encontra o aproveitamento racional e adequado da propriedade (COSTA, 2012b, p. 372).

Com o intuito de fazer cumprir com essa determinação constitucional, a Lei 9.393/96, que instituiu o ITR, estabeleceu no seu art. 11 que as alíquotas deste imposto seriam aquelas fixadas na tabela anexa à Lei.

Tal tabela foi instituída de forma que as alíquotas são graduadas conforme duas variáveis: tamanho do imóvel rural (em hectares) e grau de utilização, tido como a relação percentual entre a área que é efetivamente utilizada pelo proprietário da terra e a área total disponível, que poderia vir a ser aproveitada. Assim, foram fixadas alíquotas que variam entre 0,03% e 20%.

A título de exemplo, imóveis que possuam extensão de até 50 hectares podem ter alíquota fixada entre 0,03% a 1%, a depender do Grau de Utilização. A menor alíquota foi fixada para a hipótese de mais de 80% da área disponível estar sendo utilizada. Enquanto isso, a alíquota maior, de 1%, é reservada para imóveis que utilizem até 30% da área disponível.

Imóveis que tenham entre 50 e 200 hectares poderão ter alíquotas que variam de 0,07% a 2%. De outro lado, para os latifúndios que possuam mais de 5.000 hectares, as alíquotas variam entre 0,45% e 20%.

Neste último caso pode ser questionado o caráter confiscatório da alíquota de 20%. Afinal, acaso tal alíquota fosse aplicada por cinco anos seguidos haveria a supressão total da propriedade privada. Um verdadeiro confisco por meio da incidência de tributos, o que é expressamente vedado pelo art. 150, inciso IV da Constituição Federal.

Logo, a finalidade extrafiscal da progressividade instituída para o ITR não serve de fundamento para a realização de usurpação indireta da propriedade imobiliária rural.

A este respeito, é importante ressaltar que a própria Constituição Federal prevê a possibilidade de um bem imóvel vir a ser desapropriado na hipótese de descumprimento da função social da propriedade. No entanto, neste caso, na forma do art. 184, a perda da propriedade em prol do interesse público deve ser feita mediante prévia e justa indenização, ratificando a posição adotada no sentido de que a alíquota de 20% se apresenta como excessiva e confiscatória.

Em suma, a lei ordinária de regência estabeleceu alíquotas elevadas para latifúndios improdutivos e alíquotas diminutas, para os minifúndios com alto grau de produtividade.

Tal sistemática de gradação das alíquotas foi objeto de questionamento e levado à apreciação do STF por meio do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 1.038.357/SP (BRASIL, 2018).

O cerne da questão se referia à possibilidade, ou não, da legislação de regência – Lei. 9.393/96 – utilizar-se do tamanho do imóvel como critério à progressividade prevista no art. 153, § 4º da Constituição Federal. O Recorrente à ocasião arguiu que a redação original do dispositivo não se referia de maneira expressa à progressividade, mas tão somente ao intuito de inibir a manutenção de propriedades improdutivas.

Sob tal argumento, alegou que apenas a variação de alíquotas conforme o grau de utilização do imóvel rural seria legítima, impugnando, assim, toda e qualquer variação de alíquota que tivesse por fundamento a capacidade contributiva do contribuinte, inclusive o tamanho da respectiva propriedade.

Por unanimidade de votos, a Segunda Turma do STF reafirmou a jurisprudência recente da corte, em especial o precedente relativo ao RE

562.045/RS (BRASIL, 2013) – que definiu pela constitucionalidade de alíquotas progressivas no Imposto de Transmissão Causa Mortis – e deliberou-se pelo cabimento da progressividade relacionada ao ITR.

Pelo raciocínio aplicado, defendido no presente trabalho, entendeu-se que o respeito à capacidade contributiva possibilita a adoção da progressividade fiscal em todos os impostos. Logo, é irrelevante a classificação do imposto como real ou pessoal e absolutamente desnecessária qualquer previsão expressa no sentido de permitir a utilização da progressividade.

Ademais, entenderam que a utilização conjugada do fator tamanho com o fator grau de utilização se mostrava como um instrumento adequado para potencializar a função extrafiscal do tributo e desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. Neste sentido é o voto do Ministro Relator, Dias Toffoli:

A ideia subjacente a essa progressividade consiste em impor maior alíquota do imposto quanto maior for o território rural e quanto menor for seu aproveitamento. Não há dúvida de que essa circunstância potencializa a função extrafiscal do tributo: quanto maior a área do imóvel, com mais vigor a lei impõe a extrafiscalidade, isto é, com mais intensidade ela desestimula a manutenção de propriedade improdutiva (BRASIL, 2013).

O entendimento firmado é corroborado pela posição de Hugo de Brito Machado, que, desde 1989, defende a tributação sobre o patrimônio como forma de inibir a manutenção de propriedades improdutivas:

Por outro lado, a tributação graduada em função do patrimônio, buscando alcançá-lo mesmo quando o seu proprietário não disponha de renda, constitui interessante forma de promover o desenvolvimento econômico, com o desestímulo à propriedade improdutiva (MACHADO, 1989, p. 50).

Neste viés, o Imposto Territorial Rural é um instrumento “[...] salutar a desagregação da propriedade improdutiva, de forma a não elidir a propriedade privada, mas ao mesmo tempo relendo-a valorativamente na intrínseca relação que há de ter com sua função social” (FEITOSA; FREITAS, 2013, p. 06).

De outro lado, embora reconheçam as virtudes do imposto territorial rural Feitosa e Freitas (2013) defendem uma mudança no atual tratamento dado ao tema em razão da arrecadação irrisória deste imposto. Este ponto de vista é compactuado neste estudo.

Apesar da extensa área rural no Brasil e da relevância do agronegócio na economia nacional a arrecadação do ITR se apresenta como pouco significativa em relação ao total arrecadado. Nos anos de 2016 e 2017, consoante dados da Receita Federal do Brasil, a arrecadação do imposto territorial rural correspondeu a, apenas, 0,06% do total da receita tributária (RFB, 2018, p. 18).

Apesar de não ser possível fixar de maneira precisa o fundamento desta diminuta arrecadação, algumas razões podem ser apontadas como significativas para tal resultado.

Primeiramente, cabe afirmar que, dada a progressividade extrafiscal, as alíquotas podem variar de maneira acentuada, podendo apresentar-se, inclusive, como confiscatórias. Logo, o problema não reside neste ponto.

A baixa arrecadação deriva da sistemática de arrecadação do ITR, cujo lançamento é realizado por homologação, acrescido da diminuta fiscalização existente, bem como em decorrência da base de cálculo, fixada em valores diminutos pela legislação de regência.

A partir do momento em que a legislação estabelece que o lançamento deste imposto é realizado por homologação, deixa a cargo do contribuinte a apresentação de informações relevantes à apuração do imposto, em especial a indicação do grau de utilização do imóvel.

Ora, como visto anteriormente, esta informação é de grande importância à definição do imposto a ser pago. Os imóveis rurais de maior extensão – acima de cinco mil hectares - podem ter alíquotas, até, quarenta e quatro vezes maiores, em decorrência deste dado, fornecido unilateralmente pelo contribuinte.

O grau de utilização é um dado dinâmico, haja vista que leva em consideração situações de fato relativa ao uso do imóvel em cada exercício, e, como tal, se sujeita a equívoco por parte do contribuinte de boa fé ou da inserção dolosa de dados inverídicos por indivíduos de má-fé.

Tal circunstância, acrescida à extensão continental do Brasil e a ausência de agentes fiscais suficientes para atuar em todos os rincões do país, dificulta a fiscalização por parte da União.

Por tais razões, a assinatura do convênio entre União e Municípios para a delegação da capacidade tributária ativa relacionada ao ITR, com fundamento no art. 153, § 4º, inciso III da CF, e a municipalização deste imposto em eventual reforma tributária, se apresentam como uma possibilidade de aproximar a Fazenda Pública interessada na arrecadação do imposto e aperfeiçoar a arrecadação.

Por fim, faz-se necessário realizar breves considerações a respeito da base de cálculo deste imposto, consistente no Valor da Terra Nua Tributável. Tal grandeza é obtida, consoante o §2º do art. 8º da Lei 9.393/96, por meio de uma auto avaliação do sujeito passivo acerca do valor da terra nua a preço de mercado, apurado em 1º de janeiro de cada ano.

Na forma do art. 10 da mesma Lei, deve ser levado em consideração, apenas, o valor da terra nua, ou seja, o valor do imóvel excluído a monta relacionada a construções, plantações, pastagens e florestas plantadas.

Assim, pela sistemática vigente, é irrelevante se o imóvel rural possui instalações suntuosas, equipamentos para moradia, lazer ou plantações valiosas. Desta sorte, elementos que podem denotar a existência de capacidade contributiva não repercutem na apuração do imposto devido.

Ademais, apenas comporá a base de cálculo do ITR o valor da terra nua que seja aproveitável pelo contribuinte, excluídas diversas áreas, tais como, as de preservação permanente, reserva legal, de interesse ecológico, bem como excluídas as áreas imprestáveis à exploração agrícola que tenham sido reconhecidas como tal pelo órgão competente federal ou estadual e as alagadas para fins de construção de hidroelétrica.

Da forma de apuração desta base de cálculo é possível afirmar que o ITR, apesar de ter por materialidade a propriedade de imóvel rural, não incide sobre o valor desta propriedade, diferentemente do IPTU que tem por base de cálculo o valor venal do imóvel urbano.

Com o objetivo de evidenciar a diferença no tratamento jurídico concedido, importante ressaltar que valor venal corresponde ao valor para a venda a vista em condições normais de mercado, abarcando, assim, o valor correspondente a todas as construções e benfeitorias que tenham sido realizadas no bem.

A metodologia adotada para apuração da base de cálculo do imposto incidente sobre a propriedade do imóvel rural acrescida de alíquotas diminutas decorrentes das informações concernentes a suposto grau elevado de utilização, ocasionam um afastamento do que seria o objetivo perseguido pela progressividade.

O caráter extrafiscal no sentido de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas é subjugado pela diminuta oneração da propriedade imobiliária rural.

De outro lado, o descompasso com a progressividade fiscal, que poderia ser adotada independentemente de previsão constitucional expressa, resta evidente quando constatado o afastamento da pretensão de fomentar um regime de incidência alinhado com a capacidade econômica do proprietário do imóvel e da justiça tributária.

4.2 AS DIFERENTES FUNÇÕES DA PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO - IPTU

Após a promulgação da CF/88 diversos Municípios brasileiros instituíram alíquotas progressivas de IPTU, as quais eram majoradas na medida do aumento da base de cálculo do referido imposto. Vale dizer, as alíquotas aumentavam quanto maior fosse o valor venal do bem imóvel submetido à tributação.

Ocorre que os contribuintes levantaram a questão acerca da impossibilidade de serem instituídas alíquotas progressivas no IPTU, salvo se a mesma fosse criada com o objetivo de fazer cumprir o art. 182 da CF, o qual versa acerca da progressividade no tempo.

Tal previsão tem finalidade eminentemente extrafiscal, na medida em que prevê a possibilidade de a alíquota ser majorada, ano após ano, enquanto o proprietário do bem imóvel não der cumprimento a sua função social.

Destarte, por este segundo entendimento que inclusive foi adotado pelo STF, quando da edição da CF/88, pelo fato de a progressividade com fundamento no valor do imóvel não ter sido consignada de maneira expressa, apenas a progressividade extrafiscal poderia ser validamente instituída.

Este entendimento evidencia um raciocínio invertido, incorreto, haja vista que o fato de a progressividade no tempo ter sido prevista expressamente não pode ser extraída a conclusão de que fossem proibidas outras formas de progressividade (MACHADO SEGUNDO, 2010, p. 151).

Afinal, como já aduzido, para que seja episodicamente afastada a capacidade contributiva e a isonomia enquanto critério de tributação e editada norma tributária cuja finalidade precípua seja diversa da arrecadatória – as denominadas normas extrafiscais – faz-se necessário haver autorização neste sentido.

De outro lado, a progressividade fiscal encontra fundamentos outros de validade dentro do sistema constitucional tributário, de forma que a previsão expressa para sua adoção se torna despicienda.

Além de Machado Segundo (2010), a discordância com tal posição também pode ser observada de maneira contemporânea à consolidação do mencionado entendimento no Supremo Tribunal Federal na obra de Geraldo Ataliba.

Em artigo redigido em 1989 – mas cuja edição analisada no presente trabalho apenas foi publicada em 1995 – o renomado tributarista abordou, justamente, a Progressividade do Imposto Imobiliário Urbano.

Neste trabalho apresentou os argumentos que militavam a favor e contra a possibilidade de adoção da progressividade fiscal no IPTU e nas suas conclusões defendeu a necessidade de todos os impostos, inclusive o incidente sobre a propriedade urbana, respeitar a capacidade contributiva e a isonomia. Calcado nestas premissas, aduziu:

Tanto a progressividade extrafiscal não urbanística, como a fiscal podem e devem ser aplicadas pela lei municipal; ao contrário de serem inconstitucionais, realizam à perfeição os princípios constitucionais, sistematicamente interpretados (ATALIBA, 1995, p. 181).

Entretanto, apesar deste entendimento apresentar-se de maneira clara, as acaloradas discussões acerca do tema persistiram, principalmente em razão da opinião no sentido de que os impostos classificados como reais, dentre eles o IPTU, não poderiam adotar a progressividade fiscal.

Tal tema será objeto do tópico 5.1 deste trabalho, mas desde já cabe assinalar a posição lá firmada no sentido de que tal fundamento é absolutamente insuficiente para restringir o âmbito de atuação da progressividade fiscal.

No ano 2000, foi promovida a edição da 29ª Emenda à Constituição Federal, a qual realizou a inserção do § 1º no art. 156. Tal dispositivo passou a prever, de maneira expressa, que além de ser progressivo no tempo o IPTU poderia adotar a progressividade fiscal, em razão do valor do bem.

A mudança promovida pelo constituinte derivado poderia ter sido interpretada como o reconhecimento expresso da tese defendida por Ataliba, de que o IPTU sempre pode adotar a progressividade. Mas, não!

Ao apreciar a questão o STF manifestou entendimento de que a natureza jurídica deste imposto não permitia a majoração de alíquotas em razão do valor do imóvel, mas que, diante da mudança promovida na norma suprema do nosso ordenamento a progressividade fiscal poderia ser adotada, apenas, a partir deste momento.

Este entendimento foi consolidado nos precedentes do Tribunal Supremo, o qual veio a editar a Súmula 668, nos seguintes termos: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”.

Assim, todas as leis municipais editadas antes da referida emenda que promoviam a variação de alíquotas com fundamento no valor venal do imóvel foram reputadas inconstitucionais.

Ainda em relação às alterações promovidas pela referida emenda constitucional, importa indicar que além de passar a prever a progressividade fiscal de maneira expressa, a CF passou a estipular a possibilidade de as alíquotas do IPTU serem seletivas.

A seletividade consiste na variação de alíquotas em razão de características do objeto submetido à tributação e em relação ao IPTU os critérios de discrimen consignados no texto constitucional dizem respeito ao uso e localização do bem imóvel.

Com fundamento nesta previsão, o imposto pode ter alíquotas distintas entre imóveis destinados a uso residencial e comercial, bem como sofrer exação mais gravosa acaso o imóvel seja situado em locais tidos como privilegiados.

Tais mudanças na ordem constitucional não promoveram inovação no ordenamento, apenas clarificaram quanto à possibilidade de as características do sujeito passivo e do próprio imóvel serem utilizadas como fundamento para a definição da alíquota do IPTU.

Inexiste, e sempre existiu, óbice à utilização das características dos respectivos proprietários dos bens imóveis para imprimir maior pessoalidade ao IPTU, em que pese a jurisprudência do STF tenha se mostrado contrária a esta posição.

Inclusive, vale ressaltar, que com fundamento nas premissas já fixadas, também é possível repensar o entendimento constante na Súmula 589, editada na década de 70, a qual fundamentada na mesma dicotomia entre impostos pessoais e reais inibiu a progressividade do IPTU com fundamento na quantidade de imóveis de propriedade do mesmo contribuinte.

Vale dizer, uma vez afastada a premissa que fundamentou o referido entendimento é possível realizar ilações acerca da possibilidade de imprimir a pessoalidade na incidência do IPTU.

Dentre os precedentes que deram origem a esta súmula deve ser destacado o RE 69.784/SP, julgado pelo Tribunal Pleno do STF e que teve apenas um voto isolado e divergente, proferido pelo então ministro Aliomar Baleeiro. Destaque-se o seguinte trecho do voto:

Quando a Constituição Federal quer proibir a progressividade ou o gradualismo, ela expressamente estatui que a alíquota deverá ser uniforme. Por exemplo, a do I.C.M., por força do § 5º, do art. 23 da Em. 1/69. Nada veda, na Constituição Federal ou no Código Tributário Nacional, a progressividade do Imposto Territorial Urbano (BRASIL, 1975, p. 171).

Assim, é possível aferir que já por ocasião do referido julgamento, no dia 05/03/1975, o eminente tributarista, apesar de não ter consagrado o voto vencedor, apresentou entendimento adotado neste trabalho e que, cerca de quatro décadas depois, viria a ser adotado pelo mesmo Supremo Tribunal Federal.

Por este, a capacidade contributiva deve operar efeitos mesmo nos ditos impostos reais razão pela qual há que se questionar por qual fundamento a progressividade com fundamento na quantidade de imóveis poderia ser considerada imprópria?

Apesar de este critério ser apto a imprimir maior caráter pessoal, poderia ocasionar injustiças pontuais, como na hipótese de dois imóveis cujas respectivas bases de cálculo somadas resultassem em montante menor do que o valor venal de um terceiro imóvel, de propriedade de outrem.

Neste exemplo, acaso a variação de alíquotas se desse, exclusivamente, em razão da quantidade de imóveis, seria violada a capacidade contributiva, tributando de maneira mais gravosa aquele indivíduo que manifestou menor capacidade econômica, apesar de ter sob o seu domínio mais imóveis.

Também poderia ser cogitada a adoção da progressividade com fundamento na soma do valor venal dos imóveis de propriedade do sujeito passivo no mesmo Município, informação plenamente acessível pelos Entes tributantes e que privilegia a incidência sobre capacidade contributiva manifestada naquela circunscrição territorial.

A apuração do *quantum debeatur* por este mecanismo não encontra guarida no atual ordenamento e, apesar de ser mais condizente com a capacidade contributiva manifestada do que a incidência sobre o valor venal do imóvel individualmente considerado, ainda poderia ser alvo de crítica.

É verdade que, mesmo nesta hipótese poder-se-ia vislumbrar uma situação anti-isônomica, como a apontada por Machado Segundo (2010, p. 128) ao comparar a tributação incidente sobre o contribuinte que fosse proprietário de diversos imóveis no mesmo Município enquanto outro contribuinte que fosse proprietário da mesma quantidade de imóveis, de idêntico valor de mercado, mas situados em municípios diferentes.

Nesta situação hipotética, ainda que diante da superação do entendimento firmado na Súmula 589/STF, a tributação se daria de maneira desigual em face de indivíduos que possuem a mesma capacidade contributiva, na medida em que o primeiro seria gravado com alíquotas mais elevadas que o segundo, unicamente em razão da localização do bem.

Feitas essas considerações, interessante notar que a adoção de caracteres pessoais no IPTU, apesar de plenamente possível, deve ser feito de maneira ponderada, de sorte a sopesar os prós e contras derivados da opção legislativa realizada, tendo sempre como norte o respeito à capacidade contributiva.

De outro lado, as questões apontadas como óbice à adoção de alíquota progressiva com fundamento na quantidade de imóveis de propriedade do mesmo indivíduo seriam superadas acaso fosse criado um imposto incidente sobre o patrimônio líquido, em substituição ao incidente sobre a propriedade imobiliária, como será defendido no tópico 5.2.

4.3 A ALEGADA PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE RENDA E O DESCUMPRIMENTO DO CRITÉRIO EXPRESSAMENTE PREVISTO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

O inciso I do parágrafo 2º do art. 153 da Constituição Federal estabelece de maneira expressa que o Imposto de Renda (IR) será informado pelos critérios da universalidade, generalidade e progressividade.

Assim, apesar de a renda ser a manifestação mais evidente acerca da presença ou ausência de capacidade contributiva, o IR foi o único imposto em que a redação originária da Constituição Federal previu de maneira expressa a adoção da progressividade fiscal.

Em outras palavras, até a edição da EC 29/2000, que instituiu a progressividade fiscal no IPTU, o Imposto de Renda era o único imposto em que o aumento da alíquota na medida em que a base de cálculo é majorada deveria ser obrigatoriamente adotada.

Vale dizer, enquanto a expressa previsão constitucional autorizativa para a adoção da progressividade fiscal é despicienda em relação a todos os impostos – como será demonstrado no próximo capítulo - o imposto em que a aferição da capacidade contributiva se apresenta, a princípio, mais fácil, é o único em que há uma determinação constitucional expressa neste sentido.

No entanto, ainda assim, e apesar de ser propagada a ideia de respeito à progressividade fiscal por parte da União quando da instituição do Imposto de Renda, em verdade, é possível constatar que tal princípio ainda carece de efetivação no nosso ordenamento jurídico.

Conforme mencionado por Machado (1989, p. 40), apesar de ser universal o reconhecimento do respeito à capacidade contributiva como norma de Justiça, nem sempre este princípio é efetivamente praticado. O referido autor indica, ainda, que mesmo nos casos em que este princípio foi expressamente previsto, a sua prática revela-se problemática.

No Brasil, apesar de a legislação estabelecer uma “tabela progressiva”, cujo conteúdo atualmente é definido pela Lei 13.149/2015 (BRASIL, 2015), a carga tributária efetivamente incidente sobre tal materialidade não respeita tal critério.

A referida Lei estabeleceu uma faixa em que os rendimentos auferidos pela pessoa física serão isentos e, na medida do aumento da renda, alíquotas que variam entre 7,5% e 27,5%.

Assim, em um primeiro momento há um aparente cumprimento do ditame constitucional, conclusão que deve ser refutada após uma análise mais acurada.

Piketty (2014, p. 483) afirma que o aumento da concorrência fiscal em um contexto de livre circulação de capital fez com que fossem diversos países implantassem regimes derogatórios sobre a renda do capital, afastando-a da incidência progressiva do imposto de renda.

O referido economista francês afirma ainda que, por vezes, é promovida a redução do imposto de renda das pessoas jurídica e até mesmo a concessão de isenção dos juros e dividendos, de sorte a criar um regime jurídico diferenciado em relação à renda decorrente do trabalho. Afirma, ainda, que tal contexto faz com que na maioria dos países a arrecadação de tributos se tornou regressiva no topo da hierarquia de rendas. Para ilustrar tal raciocínio, apresentou o exemplo da França.

Interessante observar que a constatação de regressividade foi realizada considerando todo o sistema fiscal, razão pela qual justificou a carga tributária elevada para os mais humildes (40%-45%) em razão da elevada tributação incidente sobre consumo e pelas contribuições sociais.

Em seguida, na hierarquia de renda apresentada, indicou que a carga tributária chega a 45%-50% para a classe média, mas reduz para os ricos, principalmente para os super-ricos, cuja carga tributária diminui para cerca de 35%. Esta ligeira progressividade seguida de abrupta redução da carga para os mais abastados é justificada pelo fato destes se aproveitarem dos regimes derogatórios anteriormente mencionados.

Por fim, o referido autor indica que tal contexto, além de sobrecarregar os mais humildes, estimula a concentração do capital e, conseqüentemente, a desigualdade. Além disso, cria certa aversão da classe média que, naturalmente, tem resistência em pagar mais tributos do que as classes mais altas (PIKETTY, 2014, p. 483-484).

Apesar de as observações feitas por Piketty (2014) não terem utilizado o Sistema Tributário Brasileiro como paradigma, as conclusões obtidas se aplicam, de igual sorte, no nosso ordenamento.

Isso porque o Imposto de Renda, que usualmente é utilizado como exemplo de tributo progressivo e que possui expressa determinação constitucional para a fixação de alíquotas neste sentido - assume feições verdadeiramente regressivas.

Desta sorte, é importante ressaltar que em um sentido formal, a legislação de regência foi plenamente atingida. Isso porque, atualmente vige no Brasil a denominada “tabela progressiva do imposto de renda”, a qual define uma primeira faixa de renda tributável que deve ser considerada isenta, depois alíquotas de 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%.

No entanto, no aspecto material, quando analisado todo o conjunto formado por um emaranhado de normas e regimes jurídicos diferenciados de tributação (isenção, tributação exclusiva na fonte, tributação sujeita a tabela progressiva etc.) afere-se que, na prática, até o Imposto de Renda distorce a noção de progressividade, tão propagada.

Ou seja, apesar de ser um relevante instrumento para a concretização da política fiscal e atingimento de uma carga tributária justa, o Imposto de Renda no Brasil possui distorções que fazem com que o mesmo não cumpra com tal *mister*.

Afinal, para aferir a justiça fiscal relacionada ao imposto de renda, o mais importante é que a capacidade econômica do contribuinte seja respeitada, tributando de maneira mais severa aqueles que auferiram maior renda. De nada adianta que a legislação preveja uma tabela progressiva para rendimentos derivados do trabalho e,

em paralelo, institua regimes derogatórios que fazem com que a alíquota efetiva não cumpra com este critério de tributação.

A esse respeito, merece atenção o estudo realizado por Salvador (2016) que, apoiado em farta informação estatística fornecida pela Receita Federal do Brasil relacionada às declarações de Imposto de Renda dos anos-calendário de 2007 a 2013, analisou o tema e obteve algumas importantes conclusões.

A primeira delas é a de que em razão das normas que estabelecem a tributação exclusiva na fonte ou isenção para certos rendimentos (como no caso de rendimentos de pessoas físicas decorrentes da distribuição de lucros obtidos na pessoa jurídica), o Imposto de Renda Brasileiro é pouco progressivo, chegando a ser regressivo para as pessoas físicas mais abastadas que integram as faixas de rendimentos mais elevadas – em especial para aquelas detentoras de renda superior a oitenta salários mínimos por mês (SALVADOR, 2016, p. 38).

Ou seja, na prática, o as pessoas físicas que possuem maior renda arcam com uma alíquota efetiva de imposto de renda diminuta, sobrecarregando a classe média brasileira.

A constatação da indevida adoção da progressividade também foi realizada mais de vinte anos antes por Mizabel Derzi (1995) para quem a União estaria promovendo uma má utilização da progressividade tributária, especialmente no Imposto de Renda.

Por fim, mas não menos importante, vale mencionar que Piketty (2014, p. 512), apesar de não se referir diretamente ao Brasil, diagnostica a incongruência existente em diversos países, principalmente europeus, consistente no fato de pessoas mais ricas pagarem, proporcionalmente, menos imposto de renda que pessoas de classe mais baixa e afirma ser “[...] vital para o Estado Social moderno que o sistema fiscal que o mantém conserve um mínimo de progressividade ou, pelo menos, não se torne nitidamente regressivo no topo”.

Corroborando com o entendimento ora firmado, pode ser mencionado Ricardo Lobo Torres, o qual aduz que “[...] injustiça e a desigualdade se consubstanciarão, por exemplo, com a cobrança regressiva do imposto de renda” (TORRES, 1995, p. 271).

Por fim, em trabalho que versou a respeito da obra de Piketty (2014) e defendeu a realização de uma reforma tributária igualitária, Ribeiro (2015, p. 22)

defendeu mudanças na sistemática do Imposto de Renda, de forma a torná-lo efetivamente progressivo, “[...] que possa tributar de maneira mais intensa as grandes rendas, inclusive as obtidas por meio de lucros e dividendos, desonerando os assalariados e, abrindo espaço para o alívio fiscal na tributação sobre o consumo”.

Tais sugestões são coerentes com o fim pretendido. A revogação da isenção da renda derivada da distribuição de lucro é medida que se impõe como forma de restabelecer uma verdadeira progressividade do Imposto de Renda.

Previsão semelhante a esta, que exonere por completo os lucros do IR, é absolutamente incomum nos demais países. Tal fato foi constatado por estudo do Centro Internacional de Políticas para o Crescimento Inclusivo, vinculado ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, capitaneado por Sérgio Wul Gobetti e Rodrigo Octávio Orair (IPC-IG, 2016), os quais identificaram que no ano de 2014, dentre os membros da OCDE, apenas a Estônia possuía um regime de isenção total como o do Brasil.

Este isolamento na política tributária é indicativo de que a legislação brasileira é defasada e que precisa ser alterada.

Entretanto, ainda que venha a ser exigido imposto de renda sobre a distribuição do lucro para a pessoa física, tal encargo também deve ser exigido por meio de alíquotas progressivas além de uma larga faixa de isenção que venha a beneficiar os micros e pequenos empresários que, certamente, não possuem capacidade contributiva para arcarem com os tributos da pessoa jurídica e serem, novamente, onerados na pessoa física quando da distribuição de receitas.

Mas, os indivíduos que auferem valores vultosos a este título devem contribuir de sorte a resgatar a progressividade do Imposto de Renda que não pode ser adotada de maneira proforma, como vem sendo feita, mas com o intuito de, efetivamente, promover a justiça fiscal por meio do respeito à capacidade contributiva e a isonomia tributária.

5 POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DA PROGRESSIVIDADE PARA ALÉM DAS PREVISÕES CONSTITUCIONAIS ESPECÍFICAS: ADOÇÃO DA PROGRESSIVIDADE FISCAL COMO DEDUÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Após serem fixadas as premissas concernentes às expressas previsões de alíquotas progressivas na Constituição Federal de 1988, cumpre realizar considerações a respeito da possibilidade de o legislador ordinário instituir tributos progressivos independentemente de previsão constitucional específica neste sentido.

Este entendimento encontra-se calcado nos pressupostos já fixados, principalmente na concepção de que os princípios da isonomia e da capacidade contributiva são fundamentos para uma tributação justa.

A este respeito, importante salientar a posição firmada pelo Supremo Tribunal Federal em sentido diametralmente oposto. Como pode ser observado nos precedentes do STF, o entendimento consolidado na sua jurisprudência é no sentido de que a progressividade não pode ser presumida e apenas poderia ser adotada na hipótese de expressa previsão constitucional autorizativa.

Tal posição resta evidente quando da leitura das Súmulas 656 e 668, que reconheceram a inconstitucionalidade de alíquotas progressivas com fundamento no valor venal dos imóveis no Imposto de Transmissão *inter vivos* de bens imóveis (ITIV) e no IPTU, respectivamente.

De outro lado, importante ressaltar que inexistente qualquer previsão constitucional restritiva da utilização da progressividade fiscal. Neste contexto, considerando inexistir impedimento expresso, a análise sistemática do ordenamento jurídico conduz ao resgate de valores e princípios que concedem fundamento de validade e funcionam como verdadeiros axiomas interpretativos do Sistema Tributário.

Neste contexto, o presente estudo identifica a justiça fiscal, materializada por meio do princípio da isonomia e da capacidade contributiva como fundamento para a utilização irrestrita da progressividade, salvo quando a adoção da mesma se apresente como tecnicamente inviável.

Em sentido semelhante, Ataliba (1995) indica que, no contexto do sistema tributário, alguns impostos, conforme as suas características e natureza, se apresentam como mais adequadamente passíveis de serem submetidos à progressividade do que outros. No entanto, esclarece:

De toda maneira, como todos os impostos sem nenhuma exceção, necessariamente são baseados no princípio da capacidade contributiva, todos são passíveis de tratamento progressivo. No Brasil, mais intensamente do que alhures, dado que a Constituição põe especial ênfase na necessidade de tratamento desigual às situações desiguais, na medida dessa desigualdade (art. 150, II). (ATALIBA, 1995, p. 171)

Em suma, a progressividade fiscal decorre da isonomia e da capacidade contributiva, razão pela qual pode ser utilizada em todos os tributos em que seja tecnicamente viável, independentemente da existência de previsão constitucional expressa e específica neste sentido.

Neste diapasão, interessante citar Conti (1997 *apud* TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 72) o qual afirma que a tributação progressiva é a que melhor se adéqua ao princípio da capacidade contributiva já que tem por fundamento a igualdade de sacrifício imposto ao contribuinte e busca atingir a equidade vertical.

No mesmo viés, Coutinho (2001, p. 10) manifesta entendimento pelo qual a capacidade contributiva corresponde a uma manifestação do princípio da isonomia e, mais à frente, complementa: “Para a realização do princípio da capacidade contributiva é necessário que os impostos sejam progressivos”.

Corroborando este entendimento, Torres (1995, p. 271) identifica a progressividade como um subprincípio constitucional vinculado à capacidade contributiva e afirma que esta é uma “[...] forma de justiça distributiva, cobrando-se desigualmente o tributo na medida em que se desigalam os contribuintes”.

Ainda de forma a ratificar a posição aqui adotada, interessante registrar que desde 1989, logo após a promulgação da Constituição Federal Brasileira, o Professor Edvaldo Brito publicou artigo em que versou a respeito da capacidade contributiva.

Na ocasião, apresentou entendimento pelo qual a capacidade contributiva decorre da isonomia, na medida em que ambos atuam como identificadores da

medida das possibilidades econômicas e, conseqüentemente, da idoneidade do indivíduo para suportar a carga tributária (BRITO, 1989, p. 324).

Dando continuidade ao raciocínio, Brito (1989, p. 325) manifestou entendimento pelo qual todos os impostos podem ser regulados de forma pessoal e que a análise do art. 145 parágrafo primeiro da CF “[...] o decompõe em três princípios consociados para o fim da justiça social: personalização dos tributos, progressividade e capacidade contributiva”.

O ponto de vista manifestado pelo eminente professor corrobora o entendimento aqui defendido, pelo que a progressividade fiscal, prevista original e expressamente, apenas, em relação ao Imposto de Renda, decorre do princípio da capacidade contributiva que, além de estar expressamente consignado na Constituição Brasileira encontra fundamento de validade no princípio da isonomia.

Neste diapasão, é absolutamente indevida a interpretação do dispositivo constitucional de sorte a restringir o âmbito de atuação de tais garantias fundamentais do contribuinte, informadoras do Sistema Constitucional Tributário.

A este respeito, é interessante o estudo realizado por Uckmar (1976), o qual identificou a legalidade, a igualdade e a competência como princípios de direito tributário comuns, identificados nas diversas Constituições analisadas.

Ao tratar especificamente a respeito da igualdade, Uckmar (1976, p. 66-72) constatou que a distribuição do encargo de promover o pagamento de impostos geralmente é realizada de maneira proporcional às possibilidades econômicas de cada um, apresentando a inferência de que a capacidade contributiva decorre da igualdade. Ademais, elencou algumas constituições que prescrevem um sistema tributário fundamentado na progressividade.

Em seguida, fez digressões históricas apresentando o raciocínio pelo qual já se entendeu que alíquotas proporcionais eram suficientes e necessárias para atender à capacidade contributiva. Mas, apontou que a partir da segunda metade do século XIX “[...] se fortalece a interpretação segundo a qual a capacidade contributiva cresce mais do que proporcionalmente, ao crescimento da renda. Tal interpretação conduz à alíquota progressiva [...]” (UCKMAR, 1976, p. 74-75).

Após tais considerações, afirmou que, no final do século XIX e início do século XX, todos os países analisados instituíram impostos com alíquotas progressivas e para justificar a adoção de alíquotas desta espécie aduziu:

É fora de discussão que o andamento normal da curva coletiva da utilidade da riqueza é decrescente, dado que as sucessivas doses de riqueza oferecem uma utilidade menor relativa às precedentes. E isto torna lógica a repartição do custo dos serviços públicos indivisíveis por meio de impostos progressivos (ao invés de proporcionais) (UCKMAR, 1976, p. 79-80).

O raciocínio acima apresentado, que é absolutamente condizente com os princípios da capacidade contributiva e igualdade, pode ser clarificado por meio de um exemplo que ilustra e ratifica a adoção deste ponto de vista.

Dois indivíduos que possuem renda, respectivamente, de mil e cem mil reais, a pretexto de serem tratados de maneira uniforme e igualitária, poderiam vir a ter as respectivas rendas tributadas de maneira proporcional por meio da adoção de alíquota única de 20%.

Certamente, a exigência de R\$ 200,00 a título de imposto de renda de um indivíduo que recebe R\$ 1.000,00 se apresenta como uma exação mais onerosa do que a exigência de R\$ 20.000,00 de um indivíduo que aufera R\$ 100.000,00 por mês.

Ora, a renda líquida, remanescente após a incidência da exação, apresenta-se como diminuta para o indivíduo de menor poder aquisitivo, o qual pode vir a ser privado de insumos básicos à sua subsistência em razão da contribuição realizada com o imposto incidente sobre a renda.

De outro lado, apesar do tributo pago pelo indivíduo de maior poder aquisitivo ser de monta expressiva, a análise da renda líquida remanescente evidencia que o montante pago não o onera de maneira demasiada, persistindo renda mais que suficiente para arcar com os custos relativos à própria manutenção e, provavelmente, viabilizar acumulação de capital.

Este regime de tributação cumpre com o critério formal da isonomia, promovendo tributação que respeita a generalidade e uniformidade. Entretanto, o aspecto material da igualdade é vilipendiado, na medida em que tal exação não respeita as diferentes capacidades econômicas manifestadas.

Afinal, como bem apresentado por Uckmar (1976), na medida em que a renda do indivíduo aumenta, a utilidade da mesma se mostra reduzida enquanto meio para

subsistência e manutenção do mesmo, razão pela qual a capacidade de contribuir com alíquotas maiores, progressivas, se apresenta como um critério legítimo de tributação.

Adotando raciocínio diverso, porém não divergente, Ávila (2010, p. 393-394) defende que progressividade pode ser considerada como uma exigência constitucional, mas indica que esta obrigatoriedade decorre do princípio da solidariedade social e não da capacidade contributiva.

Em que pese este raciocínio, em um primeiro momento, aparente contradizer o quanto defendido neste trabalho, em verdade confirma a tese ora defendida. Para ser possível depreender este raciocínio, vale transcrever a lição de Tipke (2000), utilizada como fundamento por Ávila (2010) à obtenção da conclusão acima apresentada:

O princípio da capacidade contributiva não determina necessariamente ao legislador a utilização de um tributo progressivo. Uma alíquota progressiva é, porém, compatível com uma interpretação da capacidade contributiva conforme o Estado Social de Direito (TIPKE, 2000, p. 403 *apud* ÁVILA, 2010, p. 393).

Neste sentido, Tipke (2000) fez a conjugação do princípio da capacidade contributiva com o valor inerente a um Estado Social para concluir a respeito da possibilidade de utilização da progressividade.

De maneira semelhante, ao versar a respeito da justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva, em obra conjunta com Yamashita e Tipke (2002, p. 35) reafirma a posição no sentido de realizar o link entre capacidade contributiva e Estado Social. Entretanto, afirma que o princípio da capacidade contributiva permite, mas não exige a adoção de alíquotas progressivas. Neste sentido:

O princípio da capacidade contributiva corresponde ao princípio do Estado Social não na medida em que todos devam pagar igualmente o mesmo, mas na medida em que a carga tributária do indivíduo seja mensurada segundo a sua renda: quanto mais alta a renda, mais alto o imposto. O princípio da capacidade contributiva não exige, porém, progressividade alguma, muito embora esta seja conciliável com aquele. Assim o vê também a Constituição Brasileira, que em seu art. 145, § 1º, se declara favorável ao princípio da capacidade contributiva, mas no art. 153, § 2º, I, prevê, paralela e expressamente, o imposto de renda progressivo (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 44).

Então, o entendimento manifestado por Tipke não é no sentido de que a capacidade contributiva não concede fundamento de validade para a

progressividade. O juízo realizado é o de que capacidade contributiva e progressividade são conciliáveis! Porém, a progressividade não deva ser vista como obrigatória em todas as espécies de impostos.

Pode ser dito que o imposto de renda será obrigatoriamente progressivo, já que assim foi determinado de maneira expressa pela Constituição Federal. De outro lado, de forma a conceder máxima efetividade ao princípio da capacidade contributiva e à isonomia, os demais impostos poderão ser progressivos, sendo, inclusive, providencial a sua adoção para fins de obtenção de justiça fiscal.

Ou seja, a adoção da progressividade fiscal não se apresenta como obrigatória para todos os impostos, mas como uma opção a ser exercida pelo legislador ordinário ao instituir tais tributos, salvo no caso do imposto de renda em que há determinação constitucional expressa.

Acaso existente a previsão constitucional pela adoção da progressividade o legislador ordinário estará vinculado a tal determinação, fazendo com que a adoção de alíquotas progressivas se apresente como cogente. Entretanto, acaso a Constituição Federal seja silente a respeito do tema, a progressividade poderá ser adotada sempre que for tecnicamente possível.

Neste sentido, interessante é a opinião de Jardim (2015, p. 200), ao aduzir que a liberdade para quantificar o gravame integra a competência tributária. Desta forma, o ente competente para instituir o tributo pode se valer da progressividade, da seletividade, ou de qualquer outro mecanismo de quantificação do tributo, independentemente de previsão constitucional expressa autorizativa.

Ao realizar a instituição de tais tributos, o legislador ordinário deve levar em conta, ainda, a natureza sistemática do ordenamento, o caráter regressivo dos impostos indiretos e a circunstância de que as taxas e contribuição de melhoria possuem a arrecadação vinculada à prestação do serviço público, do poder de polícia ou da obra pública realizada em favor dos contribuinte, de sorte a não se apresentarem como instrumentos idôneos para o financiamento de direitos sociais.

Ao considerar tais circunstâncias, a adoção de alíquotas progressivas para além das hipóteses expressamente previstas na Constituição Federal, com fundamento na isonomia na capacidade contributiva e objetivando alcançar a justiça

fiscal, se apresenta como um elemento hábil a evitar a regressividade da carga tributária.

Logo, a conclusão a ser extraída não é a de que é vedado instituir alíquotas progressivas nas hipóteses não expressas no texto constitucional.

O entendimento a ser firmado é o de que, além da obrigatoriedade da progressividade explícita no texto constitucional, como no Imposto de Renda, a progressividade pode ser adotada com fundamento na isonomia e na capacidade contributiva nos demais impostos, independentemente de previsão constitucional específica.

Como já abordado, há espécies tributárias, como as taxas, em que a reverência à isonomia se dá por meio do respeito ao princípio da equivalência/benefício, em detrimento do âmbito de atuação da capacidade contributiva. Ademais, há situações em que a seletividade se apresenta como instrumento mais apto para promover a tributação condizente com a capacidade contributiva do que a progressividade.

Entretanto, tais ponderações não militam contra a conclusão aqui obtida, mas sim no sentido de delimitar os seus contornos de forma a não ser possível aduzir que a instituição de um tributo que não acolha tal critério será inconstitucional, mas sim, que a progressividade poderá ser adotada em razão de uma interpretação sistêmica do ordenamento, independentemente de expressa autorização constitucional.

De maneira isolada, as diferentes espécies tributárias podem adotar alíquotas proporcionais - fixas, independentemente das características do contribuinte ou do bem submetido à tributação - ou, até mesmo, infelizmente, promover a tributação de maneira regressiva, como ocorre com os impostos indiretos. No entanto, a carga tributária no seu conjunto deve ser, necessariamente, progressiva sob pena de ofensa aos primados da justiça fiscal.

Este raciocínio se compatibiliza com os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade, os quais estão intimamente interligados. A este respeito, Sergio Vasques defende que o papel fundamental da capacidade contributiva é garantir a solidariedade, além de aduzir que a adoção daquele princípio se mostra adequada

nos impostos, espécie tributária que possui a solidariedade como inerente (VASQUES, 2008, p. 436).

O princípio da solidariedade traz consigo a ideia de que todos devem contribuir para a manutenção e desenvolvimento da sociedade e do Estado,

[...] tendo em vista que ele é financiado basicamente pelo pagamento de tributos não vinculados a uma atuação estatal específica do Estado, e exigidos do cidadão por pertencer à comunidade (BUFFON; MATOS, 2015, p. 161).

Assim, o rateio da obrigação de contribuir para a manutenção da coisa pública, especialmente nos tributos que não são contraprestacionais, se dá, por critério de justiça fiscal, por meio do respeito à capacidade contributiva.

A instituição de tais tributos, respeitados os critérios aptos a promover a tributação justa, é de suma importância para fazer frente às receitas necessárias à concretização dos direitos sociais constitucionalmente previstos.

Dentre das possibilidades inerentes às espécies tributárias existentes no Sistema Tributário Brasileiro, as taxas, a contribuição de melhoria e o empréstimo compulsório se apresentam como instrumento arrecadatórios aptos a financiar determinadas atuações estatais.

A prestação de determinado serviço específico e divisível, o exercício do poder de polícia, a obra pública ou as despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública guerra externa ou sua iminência, possuem como fonte de custeio, justamente, tais tributos.

De outro lado, considerando que tais tributos apenas financiam, em maior ou menor grau, as atividades voltadas aos próprios contribuintes, o Estado demanda outra fonte tributária para o custeio dos direitos sociais.

A origem das receitas públicas inerentes à realização dos direitos sociais é, justamente, nos tributos que não guardem qualquer ideia de contraprestação estatal, especialmente os impostos e contribuições sociais, aquelas cujo pagamento não gera direito ou expectativa de direito para os contribuintes, tais como a PIS/PASEP e a COFINS. Ou seja, são tributos cujo pagamento pode ser exigido independentemente da outorga de direito ou expectativa de direito em favor dos contribuintes.

Feita esta digressão, é possível concluir que os impostos, juntamente com as contribuições especiais, são a fonte de receita tributária para a implementação dos direitos sociais constitucionalmente previstos. E, ao instituir tais tributos o ente competente deve, necessariamente, respeitar o princípio da capacidade contributiva, tributando o sujeito passivo na medida das respectivas capacidades econômicas, o que pode ser realizada por meio da seletividade e, principalmente, por meio da progressividade.

Logo, a conclusão não deve ser no sentido de que a solidariedade social, isoladamente, exige a utilização da progressividade. Mas, sim, no sentido de que a progressividade decorre da capacidade contributiva e possui papel de destaque como instrumento de repartição da carga tributária de maneira isonômica entre os indivíduos de uma dada sociedade, em especial para a obtenção dos recursos necessários à concretização dos direitos sociais.

Ainda que o princípio da solidariedade se apresente como fundamento legítimo para exigir que o custeio dos direitos sociais seja realizado por todos, tal princípio não é indicativo da forma pela qual a repartição deve ser feita. Neste raciocínio, o princípio da solidariedade não se apresenta como fundamento suficiente, por exemplo, para dirimir a querela relativa à adoção da progressividade ou da proporcionalidade nos impostos diretos – temática debatida no tópico 3.5.2.

Trazendo-o para o Sistema Tributário, a solidariedade pode ser utilizada como alicerce para fundamentar o entendimento pela exigência de que a carga tributária seja concentrada em tributos não contraprestacionais. No entanto, uma vez definida a espécie tributária, são justamente a isonomia e a capacidade contributiva que concederão fundamento constitucionalmente legitimado para repartir o encargo de maneira progressiva entre os contribuintes.

Por fim, vale registrar o entendimento no sentido de que apesar de a progressividade ser compatível com a capacidade contributiva aquela não decorre desta. Tal raciocínio fundamenta-se no argumento de que se a capacidade contributiva fosse fundamento para a progressividade, não seria necessária a previsão do art. 152, § 2º, inciso I da CF – que fala da adoção da progressividade no Imposto de Renda.

Compactuando deste ponto de vista, pode ser mencionado Bomfim (2015, p. 197), o qual defende que a progressividade não pode ser extraída da capacidade contributiva e que o comando da progressividade não deve ser generalizado, de forma a defender a sua adoção, apenas, nas hipóteses especificadas pelo texto constitucional.

Além do farto entendimento doutrinário já apresentado, importa apresentar as razões pelas quais o presente trabalho não compactua com este entendimento.

Ora, a Constituição indica de maneira categórica que a adoção da capacidade contributiva como critério de *discrimen* deve ser feita sempre que for tecnicamente possível. Ademais, a própria concepção de Sistema exige que o ordenamento jurídico tributário brasileiro seja interpretado como um todo uniforme, de sorte que a análise conjunta da capacidade contributiva com a isonomia evidencia a progressividade como instrumento que mais se adéqua à diretriz constitucional voltada para uma tributação justa.

Pensar diferente, no sentido de que a progressividade se aplicaria apenas àqueles impostos em que o constituinte fez referência específica, seria promover uma interpretação restritiva e não sistemática do ordenamento. Seria, de sorte a utilizar metáfora forjada por Ataliba (1995, p. 177), “perder a visão da floresta, por causa das arvores”.

Ante a tais considerações, pode-se concluir que a progressividade fiscal, por meio da qual é promovida a majoração da alíquota na medida em que a base de cálculo é elevada, mostra-se plenamente aplicável aos impostos incidentes sobre renda, propriedade, além de inexistir óbice para a adoção nos impostos indiretos – malgrado haja uma evidente e colossal dificuldade técnica em promover tal implantação.

Daí a importância do presente trabalho, o qual reconhece fundamento de validade para a aplicação da progressividade tributária em todos os impostos nominados pela CF/88, independentemente de previsão constitucional específica neste sentido, justamente para concretizar uma tributação mais justa, que respeite a isonomia e a capacidade contributiva.

5.1 A IRRELEVÂNCIA DA CLASSIFICAÇÃO DO IMPOSTO COMO REAL PARA FINS DE ADOÇÃO DA PROGRESSIVIDADE

Um argumento usual, que inclusive foi adotado por diversos precedentes do Supremo Tribunal Federal é o de que os impostos reais - aqueles “[...] para os quais são indiferentes as qualidades pessoais do contribuinte” (JARACH, 1989, p. 176) - não poderiam adotar a progressividade.

Neste diapasão, Tipke e Yamashita (2002, p. 72), apresenta opinião no sentido de que o STF teria pacificado a questão em viés contrário, de que a capacidade contributiva não seria fundamento para a progressividade. Para fundamentar tal raciocínio indicou julgados que refutaram a progressividade das alíquotas do imposto de transmissão de bens imóveis por ato *inter vivos* e definiram pela necessidade de adoção de alíquota fixa.

Tais precedentes deram origem à Súmula 656/STF a qual impede a adoção da progressividade no imposto de transmissão de bens imóveis por ato *inter vivos* oneroso – ITIV – em função do valor venal do imóvel submetido à tributação.

O mesmo entendimento originalmente adotado pelo STF também pode ser identificado em feitos relativos ao IPTU, como por exemplo, no julgamento do RE 153.771, cujo relator para o acórdão foi o Ministro Moreira Alves. Nestes termos:

No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu art. 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o art. 156, § 1º (específico). A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do art. 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no art. 156, I, § 1º. Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no art. 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do art. 182, ambos da CF (BRASIL, 1997, p. 496).

Da leitura destes julgados do STF afere-se que o entendimento foi firmado tendo como ponto de partida a dicotomia entre impostos reais e pessoais, além da

suposta impossibilidade de compatibilização da capacidade contributiva com aqueles.

Este entendimento parte da ideia de que a materialidade dos impostos classificados como reais é definida levando-se em consideração as características do bem ou objeto submetido à tributação. Assim, não seria viável a gradação da imposição em razão das características manifestas pelo contribuinte, em especial, a capacidade contributiva.

O entendimento do STF, malgrado sumulado, apresenta-se como equivocado e, inclusive, vem sendo objeto de paulatina alteração, como será analisado a seguir.

No direito brasileiro, a dicotomia entre impostos pessoais e reais é realizada com fundamento no parágrafo primeiro do art. 145 da CF, justamente o que veicula o princípio da capacidade contributiva. Isso porque, o referido dispositivo indica que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Ocorre que, apesar da propriedade redacional do mencionado artigo da CF, o termo “sempre que possível” refere-se, exclusivamente, ao caráter pessoal dos impostos, sendo inaplicável no que se refere à gradação conforme a capacidade econômica do contribuinte, medida cogente que pode ser concretizada independentemente da classificação doutrinária dos impostos em pessoal ou real. Neste diapasão:

Toda a questão, reside em saber o alcance da expressão *sempre que possível*, utilizada no § 1º do art. 145, da Constituição. É certo que nem sempre é possível dar a um imposto o caráter pessoal. A gradação segundo a capacidade econômica, todavia, é possível sempre, e não apenas em relação aos impostos pessoais (MACHADO, 1989, p. 53).

Ora, como anteriormente mencionado, existem diversas ferramentas aptas a concretizar o princípio da capacidade contributiva, dentre elas a seletividade pela essencialidade a qual, caso adequadamente utilizada, promove a tributação mais gravosa sobre os produtos suntuosos. Inobstante, malgrado pouco usual, a progressividade também se mostra instrumento adequado para fazer cumprir a capacidade contributiva nos impostos classificados como reais.

Neste sentido, ao tratar a respeito da progressividade nos impostos reais, Troianelli (2000, p. 45) critica a interpretação dada à expressão “sempre que possível” contida no § 1º do art. 145 da Constituição Federal e afirma que a

progressividade pode ser encontrada, ainda que implicitamente no princípio da capacidade contributiva, considerado como um dispositivo constitucional com conteúdo mais amplo. Aprofunda, ainda, a análise para indicar que a lei instituidora de tributo que não respeite a capacidade contributiva é injusta e como tal, inconstitucional.

No mesmo sentido, Amaro (2010, p. 164) indica que a capacidade contributiva é um postulado universal de justiça fiscal, razão pela qual deve ser aplicado a todos os impostos, inclusive aqueles classificados doutrinariamente como reais.

A manifestação da capacidade contributiva pode se dar pela renda, pelo patrimônio ou, em menor grau, pelo consumo. Neste sentido, em que pese a materialidade dos impostos reais não levem em consideração, diretamente, as características do sujeito passivo, isso não representa impeditivo para que tais características sejam utilizadas.

Corroborando este entendimento, vale transcrever trecho de voto proferido por Aliomar Baleeiro, à época Ministro do Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Recurso Extraordinário 69.784/SP, em sessão ocorrida no dia 05/03/1975:

Não há imposto sobre a coisa, mas imposto sobre a coisa porque alguém ganhou a coisa, vendeu-a, importou-a, exportou-a, contratou-a, ou dela é dono ou possuidor. Se o imposto é calculado objetivamente pela coisa, sem considerar o contribuinte, temos tributo real. Se é considerado o contribuinte, por suas condições individuais, temos tributo pessoal. Qualquer tributo pode ser personalizado e VAUTHIER, há um século, escreveu um livro para provar que todo imposto pode ser cobrado em base progressiva (BRASIL, 1975, p. 13).

Pelo trecho do voto colacionado, Baleeiro indica que mesmo naqueles impostos classificados como reais é possível personaliza-los e adotar a progressividade.

Em referência a tal entendimento, interessante citar obra de Derzi e Calmon (1982, p. 309), que defendem, em suma, que a norma jurídica somente regulamenta o comportamento de pessoas e que não há tributo que incida sobre o objeto em si, mas em decorrência da atuação humana sobre o mesmo. Com este fundamento defendem que todos os impostos são, a rigor, pessoais.

Este entendimento evidencia a diminuta importância da classificação doutrinária realizada e a absoluta impropriedade desta para, diante de ausência de restrição à progressividade no texto constitucional, tolher as possibilidades de edição de normas em conformidade com a capacidade contributiva.

A capacidade contributiva e, como consequência, a progressividade, pode e deve ser utilizada para graduar a carga tributária, mesmo naqueles impostos que venham a ser classificados como reais.

O patrimônio se apresenta como elemento indicador da capacidade contributiva e, como tal, pode ser utilizado legitimamente para realizar o discrímen característico da isonomia material. Assim, inexistente qualquer parâmetro para refutar a aplicação da capacidade contributiva – por meio da progressividade - aos impostos reais, de forma que esse raciocínio apenas pode decorrer de uma interpretação literal e equivocada do referido artigo da Constituição Federal.

Ratificando o entendimento já firmado, Piscitelli (2012) defende que apesar de haverem situações extremas que causam distorções à progressividade, esta não deve ser afastada, nem mesmo em relação aos impostos classificados como reais. Defende tal raciocínio sob o argumento de que o sistema não pode prever todas as variáveis de sorte a atender, em todas as situações, os objetivos das normas. Assim, a legislação pode estabelecer uma presunção de capacidade contributiva, meio pelo qual seria possível estabelecer alíquotas diferenciadas para diversas espécies de impostos. De tal modo, concluiu:

Por esse motivo, entende-se possível a utilização da técnica da progressividade em relação a impostos reais. Ainda que tal uso possa resultar em algumas distorções, os benefícios relativos ao maior caráter distributivo que se imprimirá ao sistema são consideravelmente maiores (PISCITELLI, 2012, p. 232).

Ademais, há de se destacar que essa é uma classificação doutrinária e que inexistente fundamento jurídico válido para segregar tais espécies de impostos em compartimentos estanques, que não se comuniquem. Vale dizer, a classificação não deve ser óbice ao cumprimento do dispositivo constitucional que exige que, na medida do possível, os impostos sejam gravados por nuances de pessoalidade.

Em suma, inexistente impedimento para que a hipótese de incidência de determinado tributo leve em consideração as características do bem/mercadoria e,

simultaneamente, as características do contribuinte, em especial a sua capacidade contributiva, conforme as sugestões realizadas no tópico 5.2.

Feitas essas considerações, devem ser feitos breves apontamentos acerca dos impostos de transmissão *inter vivos* e *causa mortis*.

Como já mencionado, o STF consolidou entendimento pela impossibilidade de ser adotada alíquota progressiva no ITIV, tendo inclusive editado a Súmula 656.

Apesar desta súmula não ter sido revogada e ainda estar vigente é interessante observar uma paulatina mudança de entendimento do STF, como quando do julgamento do RE 562.045, relativo ao Imposto incidente sobre a transmissão de bens decorrente da morte e da doação (ITCMD).

Ora, tanto o ITIV quanto o ITCMD incidem sobre a transmissão de bens, de forma que a natureza jurídica destes impostos se assemelha razão pela qual seria absolutamente natural que fosse promovido um tratamento uniforme aos mesmos. Mas, não foi isso que ocorreu.

No mencionado julgado, o STF acolheu a tese defendida no presente trabalho, estendendo a aplicação da progressividade, com fundamento na capacidade contributiva, para o imposto de transmissão *causa mortis*. Permissa vênua, vale transcrever trecho final do voto condutor do acórdão, de lavra da Ministra Carmem Lúcia:

[...] todos os impostos podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo e não ser impossível aferir-se a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCD [Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Bens e Direitos]. Ao contrário, tratando-se de imposto direto, a sua incidência poderá expressar, em diversas circunstâncias, progressividade ou regressividade direta. Todos os impostos, repito, estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, especialmente os diretos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal; isso é completamente irrelevante. Daí por que dou provimento ao recurso, para declarar constitucional o disposto no art. 18 da Lei 8.821/1989 do Estado do Rio Grande do Sul (BRASIL, 2013, p. 36).

Nesta passagem do voto restou clara a superação da suposta impossibilidade de adoção da progressividade nos impostos classificados como reais. Tal raciocínio resta ainda mais evidente quando da constatação de que tal voto realizou digressão histórica, mencionou antigos precedentes da corte suprema em sentido diverso e, efetivamente, superou o entendimento que até então imperava.

Diante deste contexto, apesar de os julgados mais recentes do Superior Tribunal Federal ser no sentido de prestigiar a progressividade, constata-se a ausência de uniformidade no trato da matéria, o que é ratificado pela existência da súmula 656/STF, que promove tratamento diametralmente oposto, limitando a aplicação de tal princípio.

Tal incoerência não passou despercebida, tendo sido utilizada com frequência, inclusive, como fundamento para a proposta de reconhecimento da superação do entendimento firmado pela Súmula 656. Neste sentido:

Em face disso, fica evidente que o STF passou a entender que o ITCMD – um imposto de caráter real, cuja possibilidade de progressividade, agora permitida, e cujo fato gerador é a transmissão de bens, que não encontra previsão na CRFB – pode ser progressivo. Todavia, permanece inalterado o entendimento relacionado ao ITBI, que, por sua vez, é também um imposto de caráter real, cuja possibilidade de progressividade não encontra previsão na CRFB, e cujo fato gerador é a transmissão de bens. Falta, portanto, coerência jurisprudencial (ROSENBLATT; PEREIRA, 2017, p. 204).

A mudança de curso observada na jurisprudência do STF evidencia a superação do entendimento outrora consolidado, o que, certamente, trará como consequência a revogação da Súmula, haja vista que já se apresenta com conteúdo esvaziado.

De qualquer sorte, esta nova diretriz é um importante passo para a concretização deste princípio, concedendo máxima efetividade à capacidade contributiva e a isonomia por meio do reconhecimento da possibilidade de o legislador ordinário, no exercício da sua competência tributária, valer-se da progressividade como instrumento para a instituição de uma carga tributária justa.

5.2 A NECESSÁRIA AMPLIAÇÃO DO USO DA PROGRESSIVIDADE FISCAL NOS IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE PATRIMÔNIO E RENDA

As premissas anteriormente fixadas denotam a premente necessidade de realização de reforma tributária que promova ampliação do uso da progressividade.

No segundo capítulo deste trabalho foram apresentados dados estatísticos que evidenciam a predileção existente no Brasil pela instituição de tributos que incidam

sobre o consumo e folha de salários, o que acaba por ocasionar carga tributária verdadeiramente regressiva. Em 2017, tais materialidades corresponderam a, respectivamente, 48,44% e 26,12% do total arrecadado (RFB, 2018, p. 03).

Neste sentido, importante lembrar que no ano de 2017 a tributação da renda representou 19,22% do total arrecadado enquanto a tributação incidente sobre a propriedade representou apenas 4,58% (RFB, 2018, p. 03).

Conforme foi possível constatar no capítulo anterior, atualmente a Constituição Federal prevê de maneira expressa a possibilidade de utilização da progressividade fiscal em apenas duas situações, IPTU e IR.

Ademais, foi constatado que a legislação do Imposto de Renda, a pretexto de fazer cumprir a progressividade, acabou por instituir carga tributária verdadeiramente regressiva para os indivíduos que se encontram no topo do escalonamento das rendas no Brasil, desvirtuando a exigência.

De resto, foi possível concluir que a classificação do imposto enquanto real não constitui impedimento, à luz da constituição, para que a progressividade venha a ser utilizada. Logo, ainda nos casos em que a exigência do tributo seja realizada com fundamento nas características do objeto submetido à tributação e com certo afastamento do aspecto pessoal da hipótese de incidência é plenamente legítima a instituição de alíquotas progressivas.

Estas premissas foram fixadas com o objetivo de constatar a necessidade de promover uma ampliação no uso da progressividade fiscal no Imposto de Renda e nos impostos incidentes sobre o patrimônio – seja sobre a manutenção da propriedade ou da transmissão do mesmo.

Em relação ao IR a legislação de um lado tributa de maneira mais incisiva os rendimentos do trabalho do que os rendimentos do capital e de outro promove desoneração dos rendimentos oriundos da distribuição de lucros cria distorções que findam por corromper o propagado caráter progressivo da exigência.

Assim, tal sistemática de arrecadação acentua as desigualdades sociais ao invés de combatê-las, conforme apontado por Salvador (2016).

Além das considerações já realizadas que militam contra a atual legislação do imposto de renda, é preciso aduzir alguns outros vícios que circundam tal imposto.

A pouca quantidade de faixas na tabela progressiva e o fato destas serem estreitas e defasadas – não atualizadas desde 2015 - fazem com que indivíduos que possuem renda consideravelmente diversa oriunda do trabalho sejam tratados de maneira semelhante.

Neste sentido, o trabalhador que auferir renda mensal superior a R\$ 4.664,68 já estará sujeito à alíquota máxima do Imposto de Renda, qual seja 27,5%.

Assim, tal alíquota é aplicada tanto para quem auferir cinco mil reais quanto para quem venha a auferir cinquenta mil reais por mês, o que denota uma ofensa ao princípio da capacidade contributiva, na medida em que o contribuinte não está sendo exigido na medida da sua capacidade econômica.

Ademais, conforme retratado no tópico 4.3 é imperioso ressaltar que o dado relacionado à alíquota máxima praticada não é suficiente para a análise relacionada à justiça fiscal. O que importa, neste ponto, é a alíquota efetiva para cada um dos extratos de renda.

Como mencionado, os regimes jurídicos favorecidos e diferenciados para determinados tipo de rendimentos, como o derivado do capital e da distribuição de lucros e dividendos, ocasiona verdadeira regressividade nas maiores faixas de renda.

De qualquer sorte, para fins de comparação, pode ser destacado que a alíquota máxima do IR no Brasil (27,5%), mesmo que fosse correspondente à alíquota efetivamente praticada, ainda é considerada diminuta quando cotejada com a adotada por outros países. Neste sentido, vale verificar a planilha elaborada por Fabrício Oliveira, em que fez a comparação destas informações:

Tabela 04 – Comparativo da alíquota máxima do imposto de renda

PAÍSES /ANO	2015 (%)
DESENVOLVIDOS	
Alemanha	45,0
Bélgica	50,0
Dinamarca	53,4
Estados Unidos	39,6
Espanha	47,0
França	45,0
Holanda	52,0
Itália	43,0
Japão	50,8
Noruega	47,2
Portugal	48,0
Suécia	57,0
Reino Unido	45,0
EMERGENTES E AMÉRICA LATINA	
Argentina	35,0
BRASIL	27,5
Chile	40,0
China	45,0
Colômbia	33,0
Índia	34,0
México	35,0
Nicarágua	30,0
Peru	30,0
Turquia	35,0
Uruguai	30,0
Venezuela	34,0
MÉDIA OCDE	41,0

Fonte: Oliveira (2018, p. 30).

Da análise da mesma é possível constatar que a alíquota máxima do IR no Brasil é a menor dentre os países emergentes e da América Latina analisados. Ao realizar o cotejo com a alíquota máxima média dos países integrantes da OCDE (41%), a diferença também se apresenta de maneira significativa.

A existência de margem para promover a incidência progressiva do imposto de renda pessoa física com alíquotas mais elevadas para aqueles que possuam maior capacidade contributiva é ratificada pelo fato de os países tidos como mais desenvolvidos adotarem alíquotas que podem chegar a mais que o dobro da alíquota brasileira.

Neste sentido, a Suécia adota alíquota de até 57%, enquanto Holanda, Dinamarca e Japão adotam alíquotas que superam os 50%.

Assim, aferida a experiência internacional, é possível aduzir que o Imposto de Renda brasileiro pode ser aperfeiçoado por meio do aumento das faixas da tabela progressiva bem como com o incremento das alíquotas, de forma a onerar de maneira mais incisiva aqueles que possuem, efetivamente, maior capacidade contributiva e conceder efetividade à previsão constitucional que exige o respeito à progressividade deste imposto.

Ademais, faz-se necessário identificar as razões pelas quais os tributos incidentes sobre o patrimônio possuem tão pequena relevância na arrecadação tributária brasileira.

Primeiramente, há que se lembrar de que dentre os impostos que poderiam ser instituídos a União ainda não exerceu a competência para criar o Imposto sobre Grandes Fortunas.

A instituição desta espécie tributária poderia ser utilizada para tributar de maneira mais acentuada o patrimônio acumulado, onerando, de maneira progressiva, aqueles que possuem maior capacidade contributiva e oferecendo um contraponto à carga tributária que, atualmente, prepondera sobre o consumo.

O não exercício desta competência somada à restrição indevidamente imposta pelo Supremo Tribunal Federal ao conceito de “veículo automotor” auxilia a existência de arrecadação diminuta dos tributos incidentes sobre o patrimônio.

Neste sentido, vale mencionar que o STF restringe a incidência do IPVA aos veículos automotores terrestres, afastando, assim, a exigência do imposto sobre a propriedade de embarcações e aeronaves. Neste sentido pode ser mencionado o Recurso Extraordinário 134509/AM (BRASIL, 2002), o qual evidencia uma interpretação absolutamente destoante da capacidade contributiva.

Logo, para promover o incremento na arrecadação do IPVA faz-se necessário realizar interpretação conforme a CF para reconhecer maior amplitude ao conceito de veículo automotor.

Ademais, além da utilização de alíquotas seletivas em função do tipo e utilização do automóvel – conforme possibilidade prevista expressamente no parágrafo 6º do art. 155 da CF – é possível adotar alíquotas progressivas sobre aqueles bens que possuam maior valor venal.

Como anteriormente demonstrado, o fato de inexistir previsão constitucional expressa não é óbice ao acolhimento da progressividade fiscal do IPVA, principalmente em se tratando da incidência de imposto sobre a propriedade, índice legítimo para a aferição da capacidade contributiva.

Por este raciocínio, quanto maior o valor de mercado do automóvel, maior seria a alíquota do IPVA, medida que aperfeiçoaria a arrecadação do referido imposto.

Ainda no que se refere a tributação sobre o patrimônio, é necessário realizar breves considerações a respeito da exação incidente sobre a transmissão do mesmo.

Como cedição, desde 1988 que a transmissão da propriedade pode vir a ser tributada por meio de tributo estadual ou municipal. Acaso a transmissão se refira a um bem imóvel por ato oneroso *inter vivos*, a competência para promover a exigência será do Município.

De outro lado, acaso ocorra a transmissão não onerosa, seja por ato *inter vivos* (doação) ou *mortis causa* (sucessão), haverá a incidência do imposto de competência estadual, o ITCMD.

Consoante já tratado anteriormente, apesar de serem considerados impostos reais estas duas exações podem ser instituídas por meio da adoção de alíquotas progressivas. Tal entendimento já foi reconhecido pelo STF em relação ao ITCMD, mas com o objetivo de fulminar eventuais dúvidas acerca desta possibilidade, faz-se necessário a revogação expressa da Súmula 656 da Suprema Corte.

Assim, quanto maior o valor do bem ou patrimônio transferido, maior deverá ser a alíquota destes impostos.

Curiosamente, na forma da atual sistemática do ITCMD, os Estados Brasileiros a possibilidade de fixarem alíquotas progressivas que podem chegar a 8% do valor do bem cuja transmissão se opera. Tal alíquota é fixada por meio da Resolução nº 9/1992 do Senado Federal, a qual menciona a possibilidade de as alíquotas serem progressivas – entendimento que hoje é avalizado pelo STF.

Logo, os Estados e Distrito Federal possuem margem de liberdade para instituírem o ITCMD progressivo, desde que a alíquota máxima não ultrapasse 8%. Entretanto, apesar da aptidão para instituírem a exação neste patamar, por vezes, os Estados promovem a cobrança do tributo com fundamento em alíquotas menores, o que naturalmente prejudica a arrecadação.

A título de exemplo, pode ser mencionado o Estado de São Paulo, o qual ainda não se utiliza de alíquotas progressivas e promove a exigência de imposto sobre a transmissão pela morte por meio da alíquota fixa de 4%. Neste sentido é a Lei 10.705/2000 (SÃO PAULO, 2000).

Consoante análise realizada por Pacheco, em 2014, apenas os Estados da Bahia, Ceará e Santa Catarina estatuíam a alíquota máxima. Pernambuco e Minas Gerais previam alíquotas de 5% enquanto todos os demais vinte e dois Estados da Federação Brasileira possuíam alíquota máxima de 4% (PACHECO, 2017, p. 16).

De qualquer forma, ainda que todos os Estados instituíssem ITCMD com alíquota de 8%, esta ainda se apresente como diminuta quando comparada com a de outros países. A este respeito, interessante o comparativo da alíquota praticada no Brasil e as alíquotas máximas nos países que integram a OCDE.

Tabela 05 – Comparativo da alíquota máxima do imposto de transmissão *causa mortis*

<i>Ranking</i>	<i>País</i>	<i>Alíquota máxima</i>
1	Japão	55%
2	Coréia do Sul	50%
3	França	45%
4	Reino Unido	40%
4	Estados Unidos	40%
6	Espanha	34%
7	Irlanda	33%
8	Bélgica	30%
8	Alemanha	30%
10	Chile	25%
Comparativo	Brasil	8%

Fonte: Pacheco (2017, p. 16-17).

Como pode ser observado, quando comparado com os dez países integrantes da OCDE que aplicam alíquotas mais gravosas para a transmissão *causa mortis*, a alíquota máxima Brasileira representa, aproximadamente, 1/3 (um terço) da alíquota Chilena e 1/7 (um sétimo) da alíquota japonesa – a maior dentre os países analisados.

Diante do exposto, é possível concluir que a alíquota máxima para o ITCMD no Brasil é extremamente diminuta e que, apesar de a progressividade já ter sido avalizada pelo STF os Estados persistem em instituir tal exigência com fundamento em alíquotas ainda menores.

Quanto à manutenção da propriedade imobiliária, incide o IPTU, acaso se trate de imóvel urbano ou o ITR, acaso o imóvel seja rural. Os tópicos 4.1 e 4.2 do presente trabalho foram dedicados à progressividade destes impostos, razão pela qual não serão feitas maiores considerações sobre o tema neste ponto.

Entretanto, ao versar acerca daqueles impostos, foram feitas ilações acerca de possível mudança no Sistema Constitucional Tributário a fim de promover a substituição dos impostos atualmente existentes que incidem sobre a propriedade para promover a criação de um imposto único incidente sobre o patrimônio líquido.

Derzi (1995, p. 99) é enfática ao afirmar que a ordem jurídica nacional não prevê de maneira expressa a possibilidade de ser instituído um imposto sobre o patrimônio líquido das pessoas, sejam físicas ou jurídicas. Acrescenta que na forma da CF de 1988, tal imposto apenas poderia vir a ser criado por meio do exercício da competência residual, prevista no art. 154, I.

Tal raciocínio evidencia a escorreita interpretação da Constituição Brasileira, mas denota, de igual sorte, a inconsistência e injustiça do Sistema Tributário Nacional.

Essa assertiva encontra fundamento no fato de a CF fixar a competência para serem criados impostos sobre o patrimônio, tal qual o IPTU, ITR e IPVA, os quais apenas levam em consideração para fins de fixação da exação o valor dos bens submetidos à tributação – imóveis urbanos, rurais e automóveis, respectivamente – sem levar em consideração as características pessoais do contribuinte.

Esta vicissitude na tributação sobre o patrimônio também é apontada por Ruy Barbosa Nogueira, o qual afirma que a incidência tributar sobre esta materialidade tem por defeito, justamente, não levar em conta o passivo, as dívidas que recaem sobre a propriedade (NOGUEIRA, 1989, p. 08).

Acaso as particularidades inerentes ao sujeito passivo fossem levadas em consideração poderia vir a ser criado um imposto que aferisse não só o dito valor de mercado dos bens que compõem o patrimônio, mas também a existência de eventuais débitos que gravam o bem – como um financiamento imobiliário – ou o próprio indivíduo.

No mesmo sentido, os dados relativos ao contribuinte, como por exemplo a quantidade de bens que integram o patrimônio, a soma do valor de mercado destes e eventuais ônus que recaiam sobre os bens poderiam influir na tributação. Para ilustrar tal raciocínio vale apresentar um exemplo.

Imagine-se que dois indivíduos são vizinhos, proprietários de imóveis que possuem idênticas características e valor de mercado estimado em trezentos mil reais. Entretanto, um destes imóveis foi adquirido à vista, enquanto o outro foi objeto de alienação fiduciária em garantia a ser adimplida no prazo de trinta anos. Ademais, tais indivíduos não são proprietários de outros bens e não possuem recursos financeiros acumulados.

Na sistemática ora vigente tais proprietários de imóveis urbanos pagarão o mesmo valor a título de IPTU, em que pese o Patrimônio Líquido (PL) de cada um

deles ser absolutamente diferente. Afinal, enquanto o primeiro detém um patrimônio líquido de trezentos mil reais o outro ainda deve, integralmente, tal monta, de forma que o PL equivale à zero.

Tal exemplo evidencia a inconsistência do Sistema Tributário Nacional, decorrente da opção do constituinte originário em estabelecer a competência tributária para tributar a propriedade e não o patrimônio líquido.

Por critério de justiça fiscal, o patrimônio líquido se apresentaria como materialidade mais condizente com a isonomia e a capacidade contributiva. Ademais, a adoção de alíquotas progressivas nesta espécie tributária atuaria como elemento de otimização daqueles princípios, voltados para a obtenção de justiça fiscal.

No entanto, há que se deixar claro que a ideia aqui defendida não é no sentido de que venha a ser instituído um imposto residual sobre o patrimônio líquido, mas sim, que em uma eventual reforma tributária um imposto desta natureza substitua os impostos ora existentes sobre o patrimônio bem como o imposto sobre grandes fortunas, que até o presente momento não foi instituído.

Para atuar, com justiça fiscal, seria necessário prever uma faixa de isenção a beneficiar o patrimônio líquido diminuto, em respeito à monta indispensável ao atendimento das despesas incorridas para a existência digna do indivíduo, e alíquotas progressivas que poderiam vir a ser definidas de maneira severa, mas não confiscatória, sobre o patrimônio líquido elevado, que fosse reputado como uma “grande fortuna”.

5.3 A QUERELA QUANTO A POSSIBILIDADE DE ADOÇÃO DA PROGRESSIVIDADE NOS IMPOSTOS INDIRETOS

Uma vez apresentados os fundamentos constitucionais relacionados à capacidade contributiva, os meios adequados à sua materialização e os dispositivos que versam de maneira expressa acerca da seletividade e progressividade, cabe realizar considerações acerca dos impostos indiretos e apurar a eventual existência de impedimento à adoção de alíquotas progressivas para os mesmos.

Conti (1998, p. 26) aponta que a previsão constitucional do parágrafo primeiro do art. 145, que veicula a capacidade contributiva, “[...] privilegiou a criação de

impostos com caráter pessoal, por reconhecer que estes tendem a atingir melhor a justiça fiscal”.

Tal manifestação foi realizada juntamente com a ressalva de que alguns impostos – como os reais incidentes sobre patrimônio ou os indiretos que incidam sobre a produção e circulação – não permitem uma avaliação adequada das características pessoais do contribuinte.

Esta conclusão também foi extraída no tópico 3.5.1 deste trabalho, ocasião em que foi realizado o estudo da seletividade e constatado que este é um instrumento útil ao combate do efeito regressivo, típico da tributação indireta.

Por meio da tributação seletiva a exigência varia conforme as características dos bens componentes do patrimônio ou do padrão de consumo apresentado pelo indivíduo.

Isso costuma ocorrer nos impostos indiretos, como o ICMS, em que há uma grande dificuldade em identificar os predicados do contribuinte e, conseqüentemente, promover a tributação condizente com os mesmos. Logo, as alíquotas costumam variar conforme as características da mercadoria tributada, em especial se esta é supérflua ou essencial, de forma a promover, ainda que de forma oblíqua, tributação condizente à capacidade contributiva.

Machado (1989, p. 42) apresenta os impostos indiretos, notadamente o IPI e ICMS, e afirma que em um primeiro momento pode parecer que estes não se prestam à realização do princípio da capacidade contributiva. No entanto, afirma que o legislador contemporâneo busca introduzir doses de pessoalidade nos impostos reais e nos impostos indiretos e que não seria adequado aduzir que a capacidade contributiva seria exclusiva dos impostos diretos, de caráter pessoal.

Em sentido semelhante, Nogueira (1989, p. 163) afirma que no imposto indireto não há um parâmetro imediato para apurar a capacidade econômica do contribuinte, razão pela qual não haveria meios para a personalização da carga tributária. No entanto, indica que o legislador pode promover a correção de tal aspecto por meio da previsão de não-incidências, isenções ou graduação das alíquotas em razão da natureza e destinação dos produtos (seletividade).

Nestas circunstâncias, e com o objetivo de respeitar a capacidade contributiva, a instituição de isenções e a adoção da seletividade se apresentam como meios viáveis à concessão de pessoalidade nos impostos indiretos.

De outro lado, a tributação que parte do pressuposto que a compra ou consumo de certos produtos pode ser utilizado como elemento para aferição da capacidade contributiva do indivíduo pode dar azo a grandes distorções.

A este respeito, Machado (1989) exemplifica que uma pessoa que possui reduzida capacidade econômica pode, eventualmente, consumir bens e utilizar serviços em proporções maiores do que uma pessoa avarenta de capacidade econômica elevada.

No entanto esclarece que apesar de situações como esta serem possíveis, constituem exceção que não compromete a regra geral “[...] segundo a qual o uso ou consumo de certos bens, ou serviços, presta-se como excelente índice de capacidade contributiva (MACHADO, 1989, p. 42).

Da mesma forma, existem produtos tidos como supérfluos, que, são tributados de maneira extremamente gravosa, como o cigarro, e que são consumidos por indivíduos de todas as classes sociais. Tal circunstância evidencia o deletério efeito regressivo decorrente da tributação indireta e as vicissitudes decorrentes da adoção da seletividade.

No tópico 3.5.2 também foi constatado que a tributação progressiva é condizente e facilmente implementável nos impostos diretos, razão pela qual se defendeu a adoção de alíquotas progressivas ao revés de alíquotas proporcionais nestas espécies de tributos.

Como observado, a análise até aqui realizada leva em consideração a segregação no sentido de que a seletividade se aplica aos impostos indiretos e que a progressividade se aplica, apenas, aos impostos diretos.

Feitas tais considerações, diante deste contexto e das razões anteriormente apresentadas no sentido de que a progressividade pode ser adotada independentemente de previsão constitucional específica, é preciso indagar: existe algum impedimento constitucional à instituição de impostos indiretos que adotem alíquotas progressivas?

Para responder a este questionamento, vale repisar a consolidada classificação que costuma ser feita dos impostos, dividindo-os entre diretos e indiretos.

Curiosamente, apesar de ser amplamente apresentada nos mais diversos manuais de direito tributário, tal classificação é tida por muitos autores como irrelevante ao Direito por fundamentar-se em um fenômeno econômico e não jurídico. A este respeito, deve ser transcrita a lição de Ataliba (2012, p. 143):

57. Impostos diretos e indiretos. 57.1 É classificação que nada tem de jurídica; seu critério é puramente econômico. Foi elaborado pela ciência das finanças, a partir da observação do fenômeno econômico de translação ou repercussão dos tributos. É critério de relevância jurídica em certos sistemas estrangeiros. [...] 57.4 No Brasil, para os juristas, essa classificação é irrelevante, salvo para interpretar certas normas de imunidade ou isenção, pela consideração substancial sobre a carga tributária, em relação à pessoa que a suportará.

Diante da análise de tais explicações, resta claro que a dicotomia entre “imposto direto x imposto indireto” não passa de uma classificação importada do direito estrangeiro, sem fundamento constitucional na ordem brasileira, que leva em consideração a translação, ou não, do ônus financeiro do contribuinte para terceiro.

Ora, não significa dizer que o tema é irrelevante, haja vista que é uma classificação útil à interpretação de normas de isenção e imunidade, bem como para versar acerca da repercussão econômica do encargo financeiro e, por exemplo, a legitimidade para promover a repetição do indébito.

No entanto, tal classificação não interfere na natureza jurídica da exigência, tampouco é apta a impedir que os princípios constitucionais tributários irradiem efeitos.

A respeito da utilização segregada da seletividade e da progressividade, cabe lembrar que os dois institutos são derivados da capacidade contributiva, e que qualquer interpretação que objetive restringir este princípio enquanto fundamento para a instituição justa de tributos cuja função precípua seja arrecadatória, deve ser refutada.

Considerando esses dois pontos, deve ser reputada como indevida a separação em compartimentos estanque que impeça a aplicação simultânea ou alternada da seletividade e progressividade nos impostos tidos como diretos e indiretos.

Afinal, a dicotomia entre imposto direto e indireto decorre de classificação doutrinária, realizada com o intuito de facilitar o estudo e a compreensão dos impostos, razão pela qual não é apta a restringir os efeitos da capacidade contributiva, notadamente quando efetivada por meio da progressividade.

Tal conjugação ou alternância deve ser realizada sempre que haja viabilidade técnica a tanto, ou seja, sempre que seja possível utilizar um ou outro critério em cada uma das hipóteses de incidência a serem legalmente previstas.

Corroborando com o raciocínio, vale voltar a citar Ataliba (2012, p. 143), o qual indica que “Pode inclusive acontecer de um imposto qualificável como direto, numa dada conjuntura econômica, se transformar em indireto e vice-versa, sem que em nada se altere a lei e sem que se modifique o sistema jurídico”.

A este respeito, interessante notar que a própria Constituição Federal prevê hipóteses de aplicação da seletividade nos impostos diretos, em que pese tal realidade por vezes seja tratada pela doutrina como manifestação da progressividade tributária.

A título de exemplo, cabe destacar a possibilidade de a alíquota do IPTU variar conforme o uso ou localização do imóvel tributado, na forma do art. 156, § 1º, inciso II da CF. Da mesma forma, o II do § 6º do art. 155 da CF prevê a possibilidade de a alíquota do IPVA ser diferenciada em função de dois critérios: tipo e utilização.

Como fundamento nesta disposição constitucional os Estados, entes que possuem competência tributária para instituir imposto incidente sobre a propriedade de veículos, promovem a variação de alíquotas.

Esta realidade pode ser constatada na Bahia, especialmente na Lei 6.348/1991 (BAHIA, 1991) que estabelece alíquotas diferentes a depender do tipo de veículo (automóveis utilitários, ônibus, caminhões, motocicletas) e em função do combustível utilizado (óleo diesel ou outros tipos). Critérios semelhantes podem ser identificados na Lei 13.296, do Estado de São Paulo (2008) e na Lei 14.937/2003 de Minas Gerais (2003).

Ora, tanto no caso do IPTU quanto do IPVA as alíquotas variam conforme características do objeto tributado, seja imóvel ou automóvel, de sorte que são fixadas alíquotas distintas para bens distintos entre si com fundamento nas qualidades constitucionalmente previstas.

De se notar que em ambos os casos a base de cálculo dos impostos, correspondente ao valor venal do imóvel ou automóvel, não são utilizadas como fundamento para a variação das alíquotas.

Por meio destas observações é possível constatar que os artigos 155, § 6º, inciso II e 156, § 1º, inciso II, ambos da CF, estabelecem exigências de seletividade e não de progressividade fiscal – que imporiam alíquotas mais elevadas para os bens de maior valor.

De forma paralela vale lembrar que atualmente é pacífico o entendimento pela possibilidade de adoção da progressividade fiscal no IPTU, mas com outro fundamento, o inciso I do § 1º do art. 156 da CF, de sorte que nesse imposto ocorre a convivência harmônica e legítima da progressividade e da seletividade como instrumentos de implementação da capacidade contributiva.

Todas essas considerações foram realizadas para fundamentar a posição no sentido de que inexistente obstáculo constitucional à conjugação da seletividade e progressividade na mesma espécie tributária.

Inexistente óbice constitucional para que a seletividade seja utilizada em impostos diretos, bem como inexistente impedimento que a progressividade seja utilizada em impostos indiretos.

Neste sentido, a classificação que promove a segregação dos impostos entre diretos e indiretos não pode ser utilizada como obstáculo à instituição de uma tributação isonômica que respeita a capacidade contributiva.

Ora, a seletividade e a progressividade não são técnicas conflitantes, que não possam ser compatibilizadas em dada espécie tributária. O fundamento constitucional de ambas é o mesmo, de forma que atuam como meros instrumentos ao atingimento do fim maior que é a imposição da carga tributária de maneira mais justa possível, em respeito à capacidade contributiva.

A existência de previsões constitucionais acerca da adoção de alíquotas seletivas e progressivas em determinados impostos constituem imposições do Constituinte ao legislador ordinário e atuam como instrumentos mínimos para a concretização de um Sistema Tributário Equânime. Fundamentado neste raciocínio, as respectivas aplicações servem para promover o respeito à capacidade contributiva e não podem produzir o efeito de restringir o seu conteúdo.

Assim, em que pese o legislador ordinário deva promover a variação das alíquotas do IPI e do ICMS em razão da essencialidade do produto tributado isso não significa dizer que haja um impedimento à utilização de outras ferramentas – tal qual a progressividade - nas mesmas espécies tributárias.

Em verdade, cabe ao legislador ordinário, quando da instituição destes tributos, utilizar todos os instrumentos que se mostrem adequadas no caso em concreto para concretizar a capacidade contributiva. A este respeito, pode ser mencionado, mais uma vez, Geraldo Ataliba:

56.8 Impondo a Constituição que, sempre que possível os impostos tenham “caráter pessoal”, está postulando incessante empenho do legislador, no sentido de aprimorar a legislação, para ir atendendo às peculiaridades, características e singularidades dos contribuintes, de modo a considerar suas diferenças – de cunho econômico – fazendo com que a carga tributária de cada qual reflita suas condições individuais (ATALIBA, 2012, p. 143).

Logo, acaso a progressividade se mostre tecnicamente viável e apta a servir de parâmetro para a variação de alíquotas nos impostos indiretos, esta deve ser adotada. Afinal, a dicotomia entre impostos diretos e indiretos, que não encontra respaldo na Constituição Federal de 1988, não constitui óbice ou restrição à materialização da arrecadação equânime que se pretende em razão do respeito à capacidade contributiva, prevista expressamente no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro.

Feitas tais observações, é possível retornar ao cerne da questão e apresentar resposta à mesma no sentido de que inexistente óbice a adoção de alíquotas progressivas nos impostos indiretos, desde que seja tecnicamente viável.

A ressalva constante na parte final da assertiva acima é de grande relevância porque na maioria dos casos há uma grande dificuldade em colocar em prática a proposta aqui defendida. Mas não há impossibilidade.

Faz-se necessário vislumbrar as possibilidades e, desgarrando-se do conceito prévio existente que refuta alíquotas progressivas nos impostos indiretos, buscar opções em que as dificuldades técnicas sejam superadas.

Vale lembrar que o objetivo não é atingir uma situação idealizada, até mesmo porque a seletividade utilizada como forma de materialização da capacidade contributiva também apresenta vicissitudes que não impedem a sua utilização.

Mediante as razões já apresentadas, vislumbra-se como possível instituir alíquotas progressivas de ICMS em razão da quantidade de mercadoria consumida, bem como em razão da capacidade econômica manifestada pelo contribuinte de fato.

Se o consumo de certos produtos é aceito como demonstração da capacidade contributiva, por qual razão não poderia ser adotada a quantidade de determinado bem e, conseqüentemente, a base de cálculo do mesmo, como elemento de *discrímen*?

A hipótese em que tal possibilidade se apresenta de maneira mais concreta é por ocasião da incidência do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica.

Curiosamente, este mesmo fator de *discrímen* foi tido como válido pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Recurso Extraordinário 573.675/SC, o qual versava a respeito da Contribuição de Iluminação Pública – COSIP -, espécie tributária diversa da que é tratada no presente trabalho, mas cujo fundamento se aplica, de igual sorte, ao ICMS incidente sobre a energia elétrica.

Naquele feito, um dos argumentos utilizados para impugnar a legislação editada pelo Município de São José/SC foi que a previsão de alíquotas progressivas que variavam de acordo com a faixa de consumo de energia elétrica de cada um dos contribuintes eleitos – justamente os consumidores de energia – violaria os princípios da isonomia e capacidade contributiva.

O argumento foi refutado, de sorte a ser admitida a instituição de alíquotas progressivas na contribuição de iluminação pública.

Tal raciocínio poderia ser importado, sem prejuízo de congruência, e adotado no ICMS. A ausência de impedimento a tanto pode ser observada no seguinte trecho do voto proferido pelo Ministro Menezes Direito:

Por outro lado, eu tenho manifestado o entendimento de que não enxergo nenhuma violação da Constituição na progressividade do imposto. Pelo contrário, ao meu sentir, essa progressividade, e, no caso, de acordo com o consumo de energia elétrica, que não é o fato gerador da contribuição, mas é apenas um padrão suficiente exatamente para fazer respeitar a capacidade contributiva do contribuinte (BRASIL, 2009, p. 32).

Vale ressaltar que neste voto foi consignado de maneira expressa que o consumo de energia é um elemento apto a medir a capacidade contributiva. Justamente o que poderia vir a ser instituído em relação ao ICMS.

Como visto nos tópicos precedentes, a CF/88 indica que as alíquotas do ICMS poderão seletivas. De outro lado, exige que acaso adotada a seletividade esta deva se dar em razão da essencialidade da mercadoria tributada, tributando de maneira mais acentuada os produtos supérfluos e de forma diminuta os essenciais.

Entretanto, atualmente, é possível constatar algumas inconsistências na fixação de alíquotas do ICMS, e isso ocorre de maneira evidente no caso de fornecimento de energia elétrica.

Consoante dicção usualmente adotada deveria ser tributada de maneira menos gravosa – o que, infelizmente, não é respeitado em todos os Estados da Federação. Afinal, a energia elétrica se apresenta como um elemento indispensável à vida moderna e, por vezes, é tributado como se produto supérfluo fosse. Como exemplo desta situação, tem-se o Estado da Bahia, no qual as alíquotas do ICMS são fixadas pelo art. 15 e seguintes da Lei 7.014/96 (BAHIA, 1996) podendo chegar até a 38%.

Aqui, vale observar que o desrespeito à seletividade pela essencialidade do produto resta evidente quando da constatação de que a alíquota máxima é prevista, exclusivamente, para operações que envolvam armas e munições. Além desta situação excepcional, a alíquota padrão utilizada para a maioria das mercadorias comercializadas é de 18%, enquanto que os produtos essenciais são tributados com alíquotas diminutas, em torno de 7%.

De lado outro, os produtos reputados como supérfluos são tributados com alíquota de 25% e adicional de alíquota de 2% destinado ao Fundo Estadual de Erradicação e Combate à Pobreza, perfazendo o ICMS de 27%. Tal alíquota é adotada, por exemplo, para operações com bebidas alcoólicas, embarcações de esporte e recreio, perfumes e joias de ouro ou pedras preciosas, além de, surpreendentemente e em manifesto descumprimento a previsão constitucional, a energia elétrica.

Isto é, a energia elétrica é tributada como se fosse um produto supérfluo, evidenciando que a adoção da seletividade, malgrado obrigatória, não é inteiramente apta a, isoladamente, atingir uma tributação justa.

De outro lado, esta não é uma realidade exclusiva da Bahia, haja vista que outros Estados tributam a energia elétrica de maneira exagerada, funcionando como instrumento arrecadatório gravoso, em manifesto desrespeito à capacidade contributiva.

É certo que a distorção destacada não seria tão evidente acaso a seletividade pela essencialidade fosse efetivamente respeitada. Mas, a utilização conjugada da seletividade pela essencialidade e da progressividade poderia ser realizada de forma a aperfeiçoar a exigência.

O respeito à capacidade contributiva do adquirente deste bem poderia ser obtido por meio da definição de uma faixa de isenção, a qual atingiria a quantidade de energia elétrica necessária para o atendimento das necessidades mais primárias e a fixação de alíquotas progressivas de acordo com o caráter mais ou menos essencial do respectivo consumo.

Ou seja, os indivíduos que consomem pouca energia elétrica e que, conseqüentemente, a operação de circulação de mercadoria possui base de cálculo – valor da operação – reduzida, seriam isentos ou pagariam o ICMS com base em alíquotas diminutas. Na medida em que o consumo/base de cálculo fosse majorado as alíquotas poderiam ser elevadas, tributando de maneira mais gravosa o consumo de energia elétrica que se apresente como suntuoso ou para atender a interesses supérfluos, em uma nítida adoção da progressividade tributária.

Importante ressaltar que a progressividade neste caso atua em conjunto com a seletividade, sendo, pois, ferramentas complementares ao atingimento de uma tributação justa.

A ideia aqui defendida é corroborada pela existência de legislação semelhante, que fixa alíquotas progressivas com fundamento na quantidade de energia elétrica consumida.

Neste sentido, a Lei Paulista número 6.374/1989 (SÃO PAULO, 1989), estabelece no parágrafo primeiro do art. 34 a alíquota de 12% para o ICMS incidente sobre consumo mensal residencial de até 200 kWh e alíquota de 25% para consumo que exceda esse patamar.

Ora, diante deste exemplo, em que a progressividade do ICMS se apresenta como evidente, é possível realizar dois raciocínios diametralmente opostos. Ou se

defende que tal previsão legal é inconstitucional ou, apesar de ser tema pouco debatido, reconhece-se a possibilidade de alíquotas progressivas em impostos indiretos, como aqui sustentado.

Por fim, a exigência do ICMS por meio da previsão de alíquotas progressivas incidentes sobre o consumo de energia elétrica em função direta da capacidade contributiva do contribuinte de fato também se mostra uma alternativa viável.

Em regra, não é dado ao legislador ordinário identificar as características inerentes ao contribuinte. Por tal razão, é comumente defendida a impossibilidade de os impostos indiretos adotarem alíquotas progressivas em função da capacidade econômica do indivíduo.

Entretanto, acaso tal capacidade econômica pudesse ser medida, haveria algum impedimento constitucional para a adoção da progressividade? Evidente que não.

No caso do consumo de energia elétrica há uma clara e manifesta possibilidade de serem aferidos os atributos do contribuinte de fato, na medida em que a concessionária de serviço público, que promove o fornecimento de energia elétrica, possui uma relação jurídica de trato continuado com o adquirente do bem, o identificando.

Logo, é factível e plenamente viável que sejam fixadas alíquotas diminutas para os indivíduos que não possuem capacidade econômica elevada. Um fator de discrimen apto seria, por exemplo, imputar alíquotas diminutas para os indivíduos que usufruam da Tarifa Social de Energia Elétrica - programa do governo federal que concede desconto no valor pago pela energia consumida por famílias de baixa renda – ou outros programas sociais.

Esta possibilidade já vem sendo explorada, ainda que de maneira tímida, como pode ser constatado da leitura do art. 16-A, § único, inciso II da Lei 7.014/96 (BAHIA, 1996).

Tal dispositivo legal determina que não seja feita a cobrança do adicional de alíquota (de 2%) para os consumidores enquadrados na subclasse “consumidor residencial baixa renda” que tenham consumo inferior a 150 kWh por mês. Esta foi uma maneira encontrada pelo legislador ordinário para não majorar a alíquota do ICMS para os menos favorecidos, em respeito à capacidade contributiva.

Em suma, a alíquota do ICMS incidente sobre energia elétrica no Estado da Bahia pode ser de 25% ou 27% a depender da capacidade econômica do contribuinte (se considerado de baixa renda) e em razão da quantidade de energia elétrica consumida (se o consumo for menor que o teto estabelecido em lei).

Tal fenômeno consiste, justamente, na progressividade tributária, ainda que com a utilização de apenas duas faixas e variação pouco significativa das alíquotas.

Observe-se que este é, apenas, um exemplo que ainda pode, em muito, ser aperfeiçoado, mas que evidencia que diante da inexistência de impedimento constitucional a tanto a adoção de alíquotas progressivas se apresenta como instrumento adequado para, sempre que for tecnicamente possível, promover o respeito à isonomia tributária e a capacidade contributiva nos impostos indiretos.

Logo, apesar de inexistir previsão constitucional expressa pela adoção de alíquotas progressivas nos impostos indiretos, inexistente previsão constitucional impeditiva a tanto. Por tal razão, deve prevalecer a compreensão do Sistema Tributário Brasileiro como um todo uniforme, formado por normas coordenadas entre si e subordinadas a ideias diretivas, como a isonomia, a capacidade contributiva, bem como aos subprincípios derivados, como a progressividade, que deve ser prestigiada, sempre que tecnicamente viável.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após o estudo realizado é possível apresentar considerações finais e extrair conclusões que ratificam a hipótese inicialmente aventada, no sentido de que a progressividade fiscal pode ser adotada em situações outras além das expressamente previstas na Constituição Federal. Este entendimento encontra-se fundamento em duas premissas.

A primeira pela qual o exercício da competência tributária e a repartição da carga tributária devem ser realizados por meio da edição de normas que garantam a justa tributação.

A segunda no sentido de que a progressividade é um critério legítimo de discrimen apto a prestigiar a capacidade contributiva e a isonomia, fundamentos constitucionais para uma tributação justa. Assim, a adoção de alíquotas progressivas nos impostos nominados pela Constituição Federal pode ser feita quando do exercício da competência tributária, ainda que no texto constitucional não haja determinação expressa neste sentido.

Entretanto, apesar da exortação constitucional à Justiça e, em especial, à Justiça Fiscal, no Brasil vige um Sistema Tributário injusto, marcado pela predominância de tributos incidentes sobre consumo e folha de salários – correspondentes a 48,44% e 26,12% da arrecadação total nacional em 2017, respectivamente – e que produzem efeitos intrinsecamente regressivos.

Assim, a carga tributária brasileira é injusta pelo fato de aqueles que possuem menor disponibilidade financeira acabarem por, proporcionalmente, pagar mais tributos que os indivíduos de classe social mais elevada.

No entanto, para além de identificar a injustiça tributária, o estudo realizado voltou-se aos instrumentos que podem ser utilizados para a promoção deste valor que, apesar de caro ao Sistema Constitucional e Tributário Brasileiros, vem sendo seguidamente violentado.

Do ponto de vista ideal, seria importante deixar de privilegiar a incidência sobre consumo e aumentá-la sobre renda e patrimônio, como, inclusive, é realizado por

países membros da OCDE que possuem índices de desigualdade social menores que o Brasil.

Assim, apesar do controvertido entendimento do STF a respeito do tema, foi analisada a segregação dos impostos em reais e pessoais e defendida a irrelevância desta classificação doutrinária para fins de limitar a atuação da progressividade fiscal. Desta forma, mesmo no caso dos impostos cuja materialidade leve em consideração as características do bem objeto da tributação é plenamente possível a utilização de alíquotas progressivas.

Ante tais considerações, foi possível defender a necessária ampliação do uso da progressividade fiscal nos impostos incidentes sobre patrimônio e renda, materialidades que contribuem de maneira pouco acentuada com a receita tributária no Brasil.

Apesar da variedade dos impostos incidentes sobre o patrimônio previstos na Constituição Federal (IPTU, IPVA, ITR, ITCMD, ITIV e IGF), em 2017 estes contribuíram com, apenas, 4,58% do total arrecadado com tributos no Brasil.

Essa arrecadação é marcada por alguns problemas, tais quais: a) alíquotas diminutas quando comparadas com as adotadas em outros países; b) distorções na definição das hipóteses de incidência, como no caso do IPVA, em que o STF reputou por afastar a exigência sobre veículos automotores aéreos e aquáticos; c) bases de cálculo que não guardam relação com a capacidade contributiva, como na exigência do ITR, que não leva em consideração o valor venal do imóvel rural submetido à tributação; e d) o não exercício da competência para instituir o imposto sobre grandes fortunas.

Diante de tais críticas, é possível aventar a possibilidade de, em eventual reforma tributária, ser criado um imposto único, em substituição aos acima mencionados, incidente sobre o patrimônio líquido, calculado por meio de alíquotas progressivas.

Um novo imposto com tal materialidade levaria em consideração os ônus inerentes aos bens de propriedade do contribuinte, de sorte a ser definida a base de cálculo de maneira verdadeiramente condizente com a capacidade contributiva. O respeito a este critério de isonomia e justiça fiscal também seria acentuado por meio

da previsão de alíquotas progressivas, de forma que os detentores de maiores patrimônios líquidos seriam tributados com alíquotas mais elevadas.

De qualquer sorte, independentemente da mudança na Constituição Federal, a justiça fiscal poderia ser restaurada ou, ao menos, a injustiça ora vigente minimizada, acaso fossem adotadas alíquotas progressivas para os impostos incidentes sobre o patrimônio e a renda atualmente existentes.

Neste sentido, importante ressaltar que, atualmente, os únicos impostos em que a Constituição prevê de maneira expressa a utilização da progressividade fiscal são o IPTU e o Imposto de Renda. E, ainda assim, é possível evidenciar a má utilização deste critério de tributação.

Apesar da legislação federal (atualmente, a lei 13.149/2015) estabelecer uma “tabela progressiva”, a carga tributária efetivamente incidente sobre a renda auferida pela pessoa física não respeita tal critério.

Isso ocorre porque a referida tabela, a qual prevê uma faixa de isenção e alíquotas que variam entre 7,5% e 27,5%, apenas se aplica aos rendimentos oriundos do trabalho. Os rendimentos oriundos do capital foram submetidos a regimes derogatórios que findaram por afastar a progressividade do IR nestes casos.

No mesmo sentido, os rendimentos de pessoas físicas decorrentes da distribuição de lucros e dividendos são isentos no Brasil, o que ocasiona verdadeira regressividade quando cotejada toda a renda auferida pelos indivíduos – independentemente das respectivas origens – com o valor efetivamente pago a título de IR.

Ou seja, diferentemente do quanto propagado, os indivíduos que se encontram no topo da cadeia de renda no Brasil pagam IR com alíquota efetiva menor do que a classe média, em um fenômeno que também pode ser observado em outros países, como a França.

Diante destas considerações, foi defendida a ampliação da tributação sobre a renda, de forma a compatibilizar a legislação infraconstitucional com a previsão constitucional específica que obriga a adoção da progressividade no Imposto de Renda.

Destarte, apesar de tal mudança na legislação do IR ser premente, o estudo ora apresentado foi além, no sentido de defender a possibilidade de adoção de alíquotas progressivas em todos os impostos, independentemente de previsão constitucional específica.

Neste sentido, a existência de impostos indiretos deve ser sopesada por impostos que incidam de maneira efetivamente progressiva sobre o patrimônio e renda.

O aumento progressivo de tais alíquotas viabilizaria a redução da carga tributária incidente de maneira indireta, sem prejuízo da arrecadação total, atuando como importante ferramenta de justiça fiscal.

No entanto, considerando a economia de consumo ora vigente e o reconhecimento de que a tributação sobre esta materialidade é uma importante fonte de receitas públicas, conclui-se que tais tributos não deixarão de ser instituídos.

Assim, especialmente nos impostos indiretos – incidentes sobre manifestação indireta de riqueza, como o consumo – em que há maior dificuldade de apuração das características do sujeito passivo da exação, identificou-se na seletividade, com fundamento na essencialidade do produto tributado, um critério legítimo para promoção de justiça fiscal. Por este os produtos supérfluos, que em tese são consumidos de maneira exclusiva ou em maior grau por indivíduos que detêm maior capacidade econômica, devem ser tributados de maneira mais gravosa que os produtos essenciais.

Tal método de tributação não é o mais adequado, haja vista que leva em consideração mera presunção de capacidade contributiva, a qual pode não se confirmar em dada circunstância.

Assim, além de promover uma redução sistemática nos impostos indiretos e, quando instituídos, o adequado uso da seletividade, propõe-se aqui a superação dos conceitos pré-estabelecidos e a possibilidade de adoção de alíquotas progressivas em impostos que incidam sobre manifestação indireta de riqueza.

O debate acerca do tema se apresenta como necessário justamente pelo entendimento difundido, e pouco combatido, no sentido de que a progressividade não pode ser aplicada aos impostos indiretos.

Vale dizer, apesar de ser uníssono que a tributação condizente com a capacidade econômica é plenamente aplicável em tal tipo de tributo, esta costuma ser definida com fundamento, apenas, na seletividade. Assim, é comum o entendimento pelo qual a seletividade é o critério de capacidade contributiva para os impostos indiretos enquanto a progressividade atua, exclusivamente, nos impostos diretos.

Entretanto, esta dicotomia foi enfrentada e restou demonstrado que, apesar da grande dificuldade operacional de se apurar as características dos adquirentes, o consumo de bens e serviços também pode ser submetido a alíquotas progressivas.

Em suma, inexistente qualquer óbice no Sistema Tributário Nacional à adoção de alíquotas progressivas nos impostos indiretos, desde que, obviamente, seja tecnicamente possível.

A este respeito, constatou-se inexistir óbice constitucional à adoção de alíquotas progressivas no ICMS e IPI, apesar de haver uma evidente dificuldade técnica em colocar em prática tal metodologia, justamente pela existência de obstáculos para identificar as características do contribuinte.

Mas, se a aquisição de determinada mercadoria pode vir a ser considerada como manifestação indireta de capacidade contributiva, da mesma sorte, inexistente impedimento para que a quantidade consumida também seja utilizada como parâmetro de apuração do imposto.

Assim, propõe-se aqui o estabelecimento de um sistema de incidência sobre o consumo de forma progressiva, segundo o nível de gasto do indivíduo. Por esta concepção, quanto maior o consumo de determinada mercadoria, maior a alíquota a ser progressivamente aplicada sobre a base de cálculo.

A progressividade pode, então, ser utilizada de maneira concomitante com a seletividade, o que inclusive seria útil para retificar distorções atualmente existentes na implantação da seletividade pela essencialidade em certas mercadorias.

Neste sentido, existem mercadorias que são indispensáveis, como a energia elétrica e os combustíveis, cujas alíquotas são extremamente altas, em manifesto descumprimento da seletividade pela essencialidade.

Assim, a utilização conjugada da seletividade e da progressividade poderia resultar na adoção de alíquotas diminutas ou hipóteses de isenção para o pequeno consumo da mercadoria, tido como essencial, e o gradativo aumento da alíquota para o consumo que passasse a ser reputado como útil ou suntuário.

A este respeito, importante salientar que já existem Estados que adotam tal expediente na legislação do ICMS, notadamente no caso do fornecimento de energia elétrica, estabelecendo alíquotas que aumentam na medida do aumento da quantidade de energia consumida.

Igualmente, além da progressividade em função da quantidade consumida, também se defende a adoção de alíquotas progressivas para o ICMS em função da capacidade contributiva do contribuinte de fato.

A possibilidade de esta sugestão ser colocada em prática é evidenciada nas operações em que o contribuinte é previamente identificado, hipótese em que o consumo e a incidência do imposto indireto são precedidos do registro dos dados cadastrais do beneficiário. Neste caso, o exemplo do fornecimento de energia elétrica permanece válido.

Diante do cadastro dos consumidores perante as concessionárias de energia elétrica, é plenamente plausível identificar e qualificar o contribuinte do ICMS e, desta forma, instituir alíquotas que sejam majoradas conforme a capacidade contributiva do indivíduo. Esta hipótese já acontece em alguns Estados da Federação que preveem alíquotas menores em relação a indivíduos classificados como de baixa renda.

Apesar de pouco propagada e do entendimento enraizado na doutrina em sentido contrário, inexistente previsão constitucional que impeça a adoção de alíquotas progressivas nos impostos indiretos, razão pela qual deve prevalecer a compreensão do Sistema Tributário Nacional como um todo uniforme, viabilizando a utilização de tal expediente.

Por estas considerações, a instituição de alíquotas progressivas pode ser realizada no exercício da competência tributária constitucionalmente conferida, independentemente de previsão específica. Tal conclusão decorre da interpretação sistêmica da Constituição Federal e do reconhecimento da justiça fiscal, que atua

por meio da isonomia e da capacidade contributiva, como fundamento e objetivo de todo o Sistema Tributário Nacional.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

ALVARENGA, Darlan. Imposto sobre herança deveria ser maior no Brasil, diz Piketty. **G1**. São Paulo, 26 nov. 2014. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2014/11/imposto-sobre-heranca-deveria-ser-maior-no-brasil-diz-piketty.html>>. Acesso em: 26 mar. 2019.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ANSELMINI, Priscila; BUFFON, Marciano. Tributação como instrumento de redução das desigualdades no Brasil. **Revista do Direito Público**. Londrina, v. 13, n. 1, p. 226-258, abr. 2018.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. 13ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. Progressividade do Imposto Imobiliário Urbano. In: **Direito – Publicação semestral do Programa de Pós-Graduação em Direito PUC-SP**. n. 2. São Paulo: Max Limonad, 1995.

_____. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: RT, 1966.

AVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva: 2010.

BAHIA, Saulo José Casali. A igualdade com direito fundamental. In: CRUZ, Ariele Chagas; SARMENTO, George; SEIXAS, Taysa Matos (organizadores). **Direitos Humanos fundamentais: estudos sobre o art. 5º da Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 2014.

BAHIA. **Lei 6.348 de 17 de dezembro de 1991**. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Disponível em: http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/leis/leis_estaduais/legest_1991_6348_lei_ipva.pdf>. Acesso em: 01 mar./2019.

_____. **Lei 7.014 de 04 de dezembro de 1996**. Trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. Disponível em: <http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/leis/leis_estaduais/legest_1996_7014_icmsco_mnotas.pdf>. Acesso em: 01 mar./2019.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974.

_____. **Uma introdução às ciências das finanças**. 15. ed. rev. e atual. por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense. 1998.

BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: Identificação, Fundamentação, Limitação e Controle. São Paulo: Noeses, 2015.

BANCO MUNDIAL. **O Banco Mundial no Brasil**: aspectos gerais. Disponível em: <<http://www.worldbank.org/pt/country/brazil/overview#1>>. Acesso em: 27 dez.2018.

BORGES, José Souto Maior. Relações entre Tributos e Direitos Fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos. (Coord.) **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 01 mar.2019.

_____. **Lei 9.393 de 19 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9393.htm>. Acesso em: 01 mar.2019.

_____. **Lei 13.149 de 21 de julho de 2015**. Altera as Leis n^{os} 11.482, de 31 de maio de 2007, para dispor sobre os valores da tabela mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e 10.823, de 19 de dezembro de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13149.htm>. Acesso em: 01 mar.2019.

BRASIL, Presidência da República, Observatório da Equidade. **Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional**. Brasília: Presidência da República, Observatório da Equidade, 2009.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE 69.784/SP, Rel. Min Djaci Falcão, julgamento em 05/03/1975, Tribunal Pleno, RTJ VOL-00077-01 PP-00172.

_____. RE 153771/MG, Rel. Min Moreira Alves, julgamento em 20/11/1996, Tribunal Pleno, DJ 05/09/1997.

_____. RE 134509/AM, Rel. Min Marco Aurélio, julgamento em 29/05/2002, Tribunal Pleno, DJ 13/09/2002.

_____. ADI 2.551/MG, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 02/04/2003, Tribunal Pleno, DJ de 20/04/2006.

_____. RE 573.675/SC, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 25/03/2009, Tribunal Pleno, DJ de 22/05/2009.

_____. RE 562045/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 06/02/2013, Plenário, DJ de 27/11/2013.

_____. RE 640905/SP, Rel. Min. Luiz Fux, julgamento em 15/12/2016, Tribunal Pleno, DJe de 01/02/2018.

_____. AG. RG. No RE 1.038.357/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, julgamento em 06/02/2018, Tribunal Pleno, DJe de 26/02/2018.

BRITO, Edvaldo. Aspectos constitucionais da tributação. In: **As Vertentes do Direito Constitucional Contemporâneo**. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. Estudos em homenagem a Manoel Gonçalves Ferreira Filho. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

_____. Capacidade Contributiva. In: **Caderno de Pesquisas Tributárias**. nº 14. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Editora Resenha Tributária, 1989.

_____. **Limites da Revisão Constitucional**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 1993.

BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil do Século XXI**: Uma abordagem hermeneuticamente crítica. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

BUJANDA, Fernando Sainz. **Hacienda y Derecho (Fragmentos)**: Selección de textos e introducción de Luis María Cazorla Prieto. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2015.

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do Direito**. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002.

CANOTILHO, J. J Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Edições Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio: **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. Princípios e Sobreprincípios na Interpretação do Direito. **Revista da FESDT**. n. 07. Porto Alegre, 2011. Disponível em: <<http://www.fesdt.org.br/web2012/revistas/7/7.pdf>>. Acesso em 02 dez. 2017.

CARVALHO, Laura. **Valsa Brasileira**: do boom ao caos econômico. São Paulo: Todavia, 2018.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana**. São Paulo: Saraiva, 1982.

CONTI, José Maurício. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

COUTINHO, Ana Luísa. A Capacidade Contributiva como manifestação do Princípio da Isonomia. In: **Veritati**: Revista da UCSal, n. 1. Salvador, 2001.

CUNHA JUNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 12. ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2018.

DANTAS, F. C. de San Tiago. Igualdade perante a lei e “due process of law”: contribuição ao estudo da limitação constitucional ao Poder Legislativo. In: **Revista Forense Comemorativa – 100 anos, v. 1**. Coord. Nagib Slaibi Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Tributação da Renda Versus Tributação do Patrimônio. In: **Imposto de Renda: Questões atuais e emergentes**. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1995.

DIEESE – Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos; IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada; SINDIFISCO – Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil. **A progressividade na tributação brasileira**: por maior justiça tributária e fiscal. São Paulo: Dieese; Ipea; Sindifisco, 2011. Disponível em: <<http://www.world-psi.org/sites/default/files/cartilhajustificafiscaltributaria.pdf>>. Acesso em: 28 dez. 2018.

DIEESE – Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos; IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada; SINDIFISCO – Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil. **10 ideias para uma tributação mais justa**. São Paulo: DIEESE, 2013. Disponível em: <https://www.dieese.org.br/cartilha/2013/10ideias_completo.html>. Acesso em: 06 jan. 2019.

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

ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1964.

FARIA, Anacleto de Oliveira. **Do princípio da igualdade jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

FEITOSA, Enoque; FREITAS, Lorena. Função social da propriedade como forma de acesso à justiça social. In: **Relações privadas e democracia** [Recurso eletrônico on-line]. Organização: CONPEDI/ UNICURITIBA; Coordenador: Ilton Garcia da Costa. – Florianópolis: FUNJAB, 2013. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=9afe487de556e59e>>. Acesso em: 26 fev. 2019.

FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve história da justiça distributiva**. Tradução: Álvaro de Vita. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

GAMA, Tácio Lacerda. Reflexões para a Delimitação do Princípio da Progressividade no Sistema Constitucional Tributário. In: **Revista Jurídica dos Formandos em Direito da UFBA**. Salvador: Envelope e Cia, 1998.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e Direitos Fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos. (Coord.) **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

IPC-IG – Centro Internacional de Políticas para o Crescimento Inclusivo. **Tributação e distribuição da renda no Brasil**: novas evidências a partir das declarações tributárias das pessoas físicas. IPC-IG, 2016. Disponível em: <http://www.ipc-undp.org/pub/port/WP136PT_Tributacao_e_distribuicao_da_renda_no_Brasil_novas_evidencias_a_partir_das_declaracoes_tributarias_das_pessoas.pdf>. Acesso em: 01 mar.2019.

JARACH, Dino. **O Fato Imponível**: teoria geral do Direito Tributário Substantivo. Tradução: Dejalma Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Finanças Públicas e Tributação ao Lume dos Direitos e Garantias**. São Paulo: Noeses, 2015.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução: João Baptista Machado. 8. ed. 3ª tiragem. São Paulo: Martins Fontes, 2012.

KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito Tributário**: teoria geral do tributo. São Paulo: Manole, 2007.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LUBISCO, Nídia Maria Lienert; VIEIRA, Sônia Chagas. **Manual de estilo acadêmico**: trabalhos de conclusão de curso, dissertações e teses. 5. ed. Salvador: EDUFBA, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. In: **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. **Direito Tributário nas Súmulas do STF e do STJ**. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. Legitimação do tributo: algumas notas. In: **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**. v. 3, n. 3. Rio de Janeiro: Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 2015.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MINAS GERAIS, **Lei 14.937 de 23 de dezembro de 2003**. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA - e dá outras providências. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l14937_2003.htm>. Acesso em: 01 mar.2019.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. São Paulo: Atlas, 2005.

MOSCHETTI, Francesco. **El principio da capacidad contributiva**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2017.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

OLIVEIRA, Fabrício A. As reformas tributárias no plano internacional: a marcha da insensatez. In: FAGNANI, Eduardo (organizador). **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas**. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

OXFAM BRASIL. **Terrenos da desigualdade: Terra, agricultura e desigualdade no Brasil rural**. São Paulo: OXFAM, 2016. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/relatorio-terrenos_desigualdade-brasil.pdf>. Acesso em: 31 mar. 2019.

PACHECO, Cristiano Scarpelli Aguiar. Evolução, padrões e tendências na arrecadação do imposto sobre heranças e doações. In: **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**. v. 5, n. 5, Rio de Janeiro: Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PENA, Rodolfo F. Alves. "Índice de Gini". **Brasil Escola**. Disponível em <<https://brasilecola.uol.com.br/geografia/indice-gini.htm>>. Acesso em: 26 dez.2018.

PESSOA, Geraldo Paes. A tributação sobre movimentação financeira – um outro enfoque. In: SACHSIDA, Adolfo; SIMAS, Erich Endrillo Santos. (Coordenadores.) **Reforma Tributária**: IPEA-OAB/DF. Rio de Janeiro: IPEA, 2018.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. A Razoabilidade das Leis Tributárias: Direito Fundamental do Contribuinte. In: FISCHER, Octavio Campos. (Coord.) **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. **Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas**. São Paulo: Max Limonad, 1999.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2012.

PNUD - Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento. **Relatório de Desenvolvimento Humano**. PNUD. 2018. Disponível em: <<http://www.br.undp.org/content/dam/brazil/docs/RelatoriosDesenvolvimento/undp-br-2016-human-development-report-2017.pdf>>. Acesso em: 26 dez.2018.

PORTELLA, André Alves; TEIXEIRA, Rafaela Pires Teixeira. Federalismo Fiscal e efetividade da dignidade de pessoa humana: análise da posição do município na estrutura do financiamento público brasileiro e a escassez de recursos para as ações de saúde. In: **Revista de Direito da Cidade**. v. 08, n. 2. Rio de Janeiro, 2016.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução: Álvaro de Vita. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

RFB – Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil 2017 – Análise por Tributos e Base de Incidência**. CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. Brasília, nov. 2018.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil. In: **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**. v. 3, n. 3. Rio de Janeiro: Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 2015.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Imposto de Renda: Alterações Fundamentais**, v. 2. São Paulo: Dialética, 1998.

ROSENBLATT, Paulo; PEREIRA, Juliana Studart. Alíquotas progressivas no imposto sobre a transmissão de bens imóveis: proposta de superação da Súmula 656 do Supremo Tribunal Federal. In: **Revista de Informação Legislativa**. a 54, n. 215, Brasília: Senado Federal, 2017.

SALVADOR, Evilásio. A distribuição da carga tributária: quem paga a conta? In: SICSÚ, João (Org.). **Arrecadação (de onde vem?) e gastos públicos (para onde vão?)**. São Paulo: Boitempo, 2007.

_____. **Perfil da desigualdade e da injustiça tributária.** Brasília: INESC, 2016.

SALVADOR. **Lei 7.186 de 27 de dezembro de 2006.** Institui o Código Tributário e de Rendas do Município do Salvador. Disponível em:

<<http://www.sefaz.salvador.ba.gov.br/documento/obterarquivo/131>>. Acesso em: 01 mar.2019.

SAMPAIO, Bruno Nou. **O princípio da capacidade contributiva e a jurisprudência do STF.** Dissertação (Mestrado em Direito Público) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia. Salvador, 2017.

SÃO PAULO (Estado). **Lei 6.374 de primeiro de março de 1989.** Dispõe sobre a instituição do ICMS. Disponível em:

<http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao_tributaria/lei_6374/ind_6374.html?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut>. Acesso em: 01 mar.2019.

_____. **Lei 10.705 de 28 de dezembro de 2000.** Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2000/lei-10705-28.12.2000.html>>. Acesso em: 02 mar.2019.

_____. **Lei 13.296 de 23 de dezembro de 2008.** Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao_tributaria/leis/lei13296.htm?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut>. Acesso em: 02 mar.2019.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

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

TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes.** Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação:** imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Justiça e Capacidade Contributiva: a Questão dos Impostos Reais.** In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.) **Revista Dialética de Direito Tributário.** v. 53. São Paulo: Dialética, 2000.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

VASQUES, Sergio. **O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária.** Coimbra: Almedina, 2008.