

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO  
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

Otávio Silva Paranhos

O INSTITUTO DA PROGRESSIVIDADE SOB A PERSPECTIVA DA  
REPARTIÇÃO À LUZ DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

Porto Alegre

2016

Otávio Silva Paranhos

O INSTITUTO DA PROGRESSIVIDADE SOB A PERSPECTIVA DA REPARTIÇÃO  
À LUZ DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

Trabalho de Conclusão de Curso de  
Graduação em Ciências Jurídicas e  
Sociais pela Universidade Federal do Rio  
Grande do Sul (UFRGS) apresentado  
como requisito parcial para obtenção do  
grau de Bacharel em Direito.

Orientação: Prof. Dr. Ricardo Antonio  
Lucas Camargo

Porto Alegre

2016

Otávio Silva Paranhos

O INSTITUTO DA PROGRESSIVIDADE SOB A PERSPECTIVA DA REPARTIÇÃO  
À LUZ DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

Trabalho de Conclusão de Curso de  
Graduação em Ciências Jurídicas e  
Sociais pela Universidade Federal do Rio  
Grande do Sul (UFRGS) apresentado  
como requisito parcial para obtenção do  
grau de Bacharel em Direito.

Aprovado em 19 de dezembro de 2016.

BANCA EXAMINADORA

---

Prof. Dr. Ricardo Antonio Lucas Camargo  
Orientador

---

Prof. Thiago Calsa Nunes

---

Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Maria Cristina Cereser Pezzella

## **AGRADECIMENTOS**

Em primeiro lugar e especialmente, agradeço a meus pais Ana Lúcia e Régis, que tudo me oportunizaram, desde o início, não só deste curso, mas de todos os rumos que tomei. Agradeço, de igual forma, a minha irmã Lívia que sempre me inspirou, estando sempre disposta a me ajudar.

Agradeço ao meu orientador, Professor Ricardo Camargo, pela orientação precisa e pelas várias leituras e correções que se dispôs a fazer, colaborando de forma única para a realização deste trabalho. Outrossim, aproveito para estender o agradecimento a todo o corpo de docentes da Faculdade de Direito da UFRGS, sempre incansável na tarefa de instigar a busca pelo conhecimento crítico dos alunos.

Não poderia deixar de agradecer a meus colegas e amigos da 5ª Seção, que me acompanharam muito além das atividades acadêmicas. Ainda, agradeço a todos os participantes e coordenadores, passados e presentes, do NEDEP, que foi simplesmente essencial na minha experiência e meu crescimento na Faculdade.

Finalmente, agradeço a todos os brasileiros que financiaram minha formação em Direito e me oportunizaram o estudo em uma universidade de qualidade como a UFRGS.

## RESUMO

O presente estudo tem como escopo analisar o instituto da progressividade tributária e seus fundamentos constitucionais à luz do substrato fático da repartição dos frutos das atividades econômicas. Busca-se determinar a viabilidade jurídica da aplicabilidade de tal instituto como forma de perfazimento da aplicação dos princípios tributários constitucionais. Ao longo do trabalho, o fato da repartição é utilizado como ponto de partida para a discussão. Para tanto, serão definidos os conceitos dos princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da proteção ao mínimo vital e da vedação à tributação com efeitos de confisco. Será feita uma análise conceitual do instituto da progressividade para que se verifique a compatibilidade de tal instituto aos princípios cuja aplicabilidade é exigida pela Constituição Federal.

**Palavras-chave:** Repartição. Capacidade contributiva. Igualdade. Progressividade. Tributação.

## **ABSTRACT**

This study aims to analyze the institute of tax progressivity and its constitutional fundamentals from the point of view of the economic product distribution. It seeks to determine the legal feasibility of the applicability of such institute in order to apply the constitutional tax principles. Throughout the study, the economic product distribution concept is used as a starting point for discussion. Therefore, the concepts of equality, ability to pay, vital minimum protection and confiscatory effects' taxation are defined. A conceptual analysis of the tax progressivity institute is held in order to check the compatibility of this institute to the principles which applicability is required by the Federal Constitution.

**Keywords:** Distribution. Ability to pay. Equality. Progressivity. Taxation.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 Comparativo de formas de tributação.....	51
---	----

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>Introdução.....</b>	<b>10</b>
<b>2</b>	<b>O Sistema Constitucional Tributário Brasileiro.....</b>	<b>13</b>
2.1	Histórico do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro .....	13
2.1.1	Perspectivas do Instituto do Tributo .....	13
2.1.2	Histórico do Direito Tributário no Brasil .....	15
2.2	Sistema Tributário vigente no Brasil.....	18
2.2.1	Formação e função estatal.....	18
2.2.2	Considerações sobre a formação do Estado Social no Brasil.....	21
2.2.3	Tributação como meio de concretizar a solidariedade social na Constituição de 1988	27
2.2.4	Limitações ao poder de tributar na Constituição brasileira de 1988.....	29
2.3	Instituto da Repartição dos Frutos da Atividade Econômica .....	31
2.3.1	Conceito do Instituto da Repartição .....	31
2.3.2	Direito Econômico e Repartição.....	32
2.4	Princípio da capacidade contributiva.....	34
2.4.1	Princípio da igualdade.....	40

2.4.1.1	Realização da igualdade.....	42
2.4.2	Princípio da proteção ao mínimo vital .....	46
2.4.3	Princípio da vedação à tributação com efeitos de confisco.....	47
<b>3</b>	<b>O Instituto da Progressividade .....</b>	<b>50</b>
3.1	Perspectiva histórica do instituto .....	50
3.2	Conceito e formas de apresentação.....	51
3.3	Diferenciação em face do Instituto da Seletividade.....	52
3.4	Progressividade como aplicação do princípio da capacidade contributiva...54	
3.5	Progressividade e Pessoalidade .....	55
3.6	Progressividade na Tributação Real .....	56
3.7	Progressividade como Instrumento Extrafiscal .....	58
3.8	Progressividade na Constituição brasileira de 1988 .....	60
3.9	Controvérsias acerca do Instituto da Progressividade .....	61
<b>4</b>	<b>Considerações Finais .....</b>	<b>66</b>
<b>5</b>	<b>Referências Bibliográficas .....</b>	<b>67</b>

## 1 Introdução

A relação entre o Estado e a sociedade é objeto de estudo de interesse das mais diversas ciências. As justificativas e formas pelas quais o Estado exerce suas atividades e influencia a sociedade devem ser constantemente analisadas e aprimoradas, de forma que essa relação, simplesmente necessária, se aperfeiçoe num sentido desejável.

Nesse sentido, o Direito Econômico, como instrumento de consecução de políticas públicas, exige uma maior análise dos meios pelos quais a sociedade financia o Estado. Esses meios devem estar de acordo com o aceito pela mesma. Com isso, o Direito Tributário e Econômico se projetam como faróis nessa seara.

No centro dos problemas de uma dinâmica jurídica situa-se a questão dos diferentes métodos de produção jurídica ou das formas do Direito<sup>1</sup>, daí a necessidade de se compreender a natureza do objeto do trabalho.

Na medida em que existe uma relação jurídica vertical entre os polos da relação tributária, quais sejam, o Estado e aquele que paga o tributo, a natureza do Sistema Tributário constitucional é a de direito público. De fato, Rubens Gomes de Sousa, na formação do Sistema Tributário atualmente em vigência, já defendia essa ideia pela análise de diversos critérios classificatórios da relação jurídica. O primeiro deles é o critério pessoal, ou seja, a pessoa a quem o direito confere uma vantagem é o Estado. O segundo é o da natureza do interesse protegido, que, no Direito Tributário, é coletivo e não individual, principalmente quando observamos os princípios da atuação da administração pública, inclusive fiscal, quais sejam, a indisponibilidade e a supremacia do interesse público, por meio dos quais a atividade da administração é meio para atingir os fins coletivos, e não o contrário.<sup>2</sup> O terceiro é o critério da natureza dos efeitos da norma jurídica, que é, nesse caso, compulsória e não facultativa. Todos esses critérios, embora nenhum seja perfeito para aferir a melhor classificação jurídica da relação tributária, em conjunto, permitem concluir que se trata de Direito Público.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Kelsen, Hans. Teoria pura do direito. Tradução João Baptista Machado, 8<sup>o</sup> Ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009. p. 309.

<sup>2</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 39<sup>a</sup> Ed. São Paulo: Malheiros, 2013. pp. 109-110.

<sup>3</sup> GOMES DE SOUSA, Rubens. Compêndio de Legislação Tributária. São Paulo: Resenha Tributária, 1982. pp. 49-52.

Todavia, apesar dessa classificação que se pretendeu aqui fazer, a dicotomia existente entre Direito Público e Privado não é pacífica na doutrina. A distinção entre público e privado, remonta ao estado liberal: foi a revolução burguesa que separou o Direito Público do Privado, pelo fato de o capitalista não se sustentar com intervenções frequentes do Estado Absoluto na sua esfera jurídico-patrimonial. Não se pode inferir com adequação científica que haja uma dicotomia objetiva e absoluta entre direito público e privado.<sup>4</sup>

Para alguns, como Miguel Reale, a distinção ainda permaneceria: o Direito Privado seria aquele, quanto à forma, em que as relações se dão por coordenação, ou, quanto ao seu conteúdo, em que se se visa imediata e prevalementemente o interesse particular. Os contratantes são juridicamente vinculados a uma norma recíproca, constituída de forma autônoma. O Direito Público, por sua vez, seria o oposto, ou seja, haveria relações dadas pela subordinação, havendo criação da norma de forma não voluntária, ou seja, heterônoma, e uma prevalência do interesse geral.<sup>5</sup> Ainda mais, seria aquele em que o Estado se mostra atuante, direta ou indiretamente.

Entretanto, ocorre um abalo nesta percepção quando se nota que o Estado, muitas vezes, na sua atuação sobre a vida social, perfaz características de privado, ou seja, estabeleceria também relações de coordenação com os entes sociais.<sup>6</sup> O próprio Hans Kelsen já defendia a inviabilidade de constituir uma separação tão contundente como a doutrina vinha propondo. Isso decorreu do fato de que se poderia reconhecer nos atos públicos do Estado os mesmos atos jurídicos presentes nos negócios jurídico privados. Na realidade, em ambos os “direitos”, há apenas uma individualização de uma norma geral. Ainda mais, os atos que formam o fato produtor do direito seriam, em ambos os casos, o prolongamento do processo da formação da vontade estatal, constituindo-se esta como todo fato de produção jurídica atribuível à unidade da ordem jurídica. Por isso tanto o ato de autoridade quanto o ato privado seriam ato do Estado.<sup>7</sup>

---

<sup>4</sup> CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. Curso elementar de direito econômico. Porto Alegre: Núria Fabris, 2014. pp. 74-75.

<sup>5</sup> REALE, Miguel. Lições preliminares de direito. São Paulo: Saraiva, 2002. pp.339-341.

<sup>6</sup> CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. Curso elementar de direito econômico. Porto Alegre: Núria Fabris, 2014. p. 73.

<sup>7</sup> KELSEN, op. cit., pp. 310-315.

Embora até hoje não se tenha alcançado determinação satisfatória na distinção, o presente trabalho partirá dela, em virtude de, no pensamento jurídico majoritário, ela ser tida como pressuposta.

Pode-se conceituar tributo como a “receita derivada que o Estado arrecada mediante o emprego da sua soberania, nos termos fixados em lei, sem contraprestação diretamente equivalente, e cujo produto se destina ao custeio das finalidades que lhe são próprias”.<sup>8</sup> Todavia, apesar de o tributo, ao contrário do que ocorre numa relação sinalagmática entre privados, ser o que é precipuamente exigido coercitivamente pelo Estado, a obtenção desses recursos não é feita sem critério.

Neste estudo será examinado um dos institutos que servem de método de aplicabilidade de uma das fontes de receita do Estado, qual seja, a progressividade na tributação, assim como o que lhe antecede, tanto no aspecto jurídico quanto fático. De fato, buscar-se-á identificar fatos, conceituando-os, para posteriormente compreender o conteúdo jurídico que os contorna.

---

<sup>8</sup> GOMES DE SOUSA, op. cit., p. 39.

## 2 O Sistema Constitucional Tributário Brasileiro

### 2.1 Histórico do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro

#### 2.1.1 Perspectivas do Instituto do Tributo

O sistema vigente de arrecadação estatal, regido precipuamente pela Constituição de 1988, não surgiu sem uma cultura institucional tributária que lhe desse suporte. De igual sorte, as características da tributação atual podem ser melhor compreendidas quando se observa que as escolhas pelo modelo jurídico tributário em vigência feitas pelo legislador refletem a continuidade de uma tendência histórica a ser aqui examinada. Daí a necessidade de uma introdução, por mais que breve, histórica do tema.

Assim, faz-se necessário perceber, de início, que a origem dos tributos se confunde com a História da Humanidade.

Inicialmente, não há uma divisão de encargos por hierarquia entre indivíduos iguais, mas sim entre indivíduos naturalmente diferentes a partir de critérios como idade e sexo. Posteriormente, outras formas de justificativa de tributação apareceram. Na Antiguidade, tributos eram devidos pela nação derrotada à nação vencedora. Já havia, assim, um certo caráter fiscal pelo destino do valor, qual seja, um Estado. Todavia, os tributos eram derivados quase que exclusivamente através de conflitos entre nações, configurando assim uma natureza mais indenizatória do que fiscal.

Já na Idade Média, o tributo era direcionado ao Suserano e se confundia com seu patrimônio. No sistema feudal, todas as relações são contratuais, sendo que o tributo era uma das formas de coação dos senhores feudais, “reis” em seu território.<sup>9</sup>

Após, houve uma concentração em larga escala do poder nas mãos dos Estados Nacionais nascentes, com correspondência no campo tributário. O interesse principal do Estado assim era o poder: a “razão de Estado” era o direito do Estado de exigir que seu interesse se sobreponha a qualquer outro.<sup>10</sup> Inclusive, o sistema econômico vigente, mercantilista, constituía um sistema de aplicação da política

---

<sup>9</sup> CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. Economia política para o curso de direito. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012. pp. 164-5.

<sup>10</sup> HECKSCHER, Eli F.. La epoca mercantilista. Pánuco, Mexico: Fondo de la cultura económica, 1943. p. 461.

econômica ao serviço do poder como um fim em si mesmo.<sup>11</sup> Todo o sistema econômico, protecionista, estava voltado ao empoderamento estatal e a concentração de poder.

Essa concentração de poder, todavia, não vinha em benefício tão somente do chefe político, mas também de uma exigência social para que houvesse maior segurança jurídica nas transações privadas dos capitalistas e nas demais necessidades de um mercado em desenvolvimento, inclusive o próprio protecionismo. Heckscher aduz, nesse sentido, precisamente, que há muitos claros aspectos da concepção mercantilista que são absolutamente lógicos para quem mantém um sistema político de concentração de poder. Com efeito, um caminho bom, talvez o melhor, para alcançar a finalidade proposta pelo mercantilismo era debilitar economicamente os outros países comercialmente concorrentes, em vez de fortalecer os recursos econômicos próprios do país. O que interessava não era o crescimento em si, mas principalmente o crescimento em proporção às nações concorrentes.<sup>12</sup>

Somente após a Revolução Francesa de 1789 é que houve separação da verba pública daquela privada do governante.<sup>13</sup>

Com a evolução do Direito Econômico e Fiscal, a tributação passou a consistir em diversas formas de prestação, tais como aquela sobre o trabalho (*tributum in labore*), em espécie (*tributum in natura*) e em dinheiro (*tributum in pecúnia*).<sup>14</sup> Ainda, tais contribuições deixaram de ser puramente discricionárias para serem oriundas de um sistema normativo instituído por meio da Lei.

A questão principiológica acerca da matéria começa a ser tratada com a Constituição Americana de 1777 e com a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão em 1789. Mesmo se já em 1215, com a Carta Magna na Inglaterra, houvera a introdução de princípios hoje fundamentais aplicados no âmbito tributário e fiscal, tais como a Legalidade e a Anterioridade, somente a partir do século XVIII a tributação passa a ser estudada mais a fundo como ferramenta de construção do modelo social que se buscava. Na época, iniciaram-se os trabalhos acerca da função estatal e, conseqüentemente, das formas de financiá-la.

---

<sup>11</sup> HECKSCHER, op. cit., p. 463.

<sup>12</sup> HECKSCHER, op. cit., p. 468.

<sup>13</sup> BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do Tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 17.

<sup>14</sup> *Ibidem*, p. 20.

De fato, a evolução do pensamento econômico propriamente dito teve início a partir do declínio do Estado Absolutista. Houve a necessidade do estabelecimento pela sociedade de direitos e garantias individuais contra o rei. Todavia, as liberdades obtidas, constituídas praticamente pela omissão estatal diante da propriedade privada, não geraram um sistema perfeito de produção e distribuição de bens e serviços.<sup>15</sup>

Dos conflitos gerados, sobreveio uma nova geração de direitos, sociais, chamados de segunda geração, que exigiam um prestar do Estado. Isso configurou uma necessidade fiscal crescente por parte do Poder Público, que permanece até hoje. Surge assim o intervencionismo estatal, aplicado em maior ou menor grau na maioria absoluta das nações, não sem movimentos cíclicos na graduação fiscal e intervencionista imposta pelo Estado.

### 2.1.2 Histórico do Direito Tributário no Brasil

A normatização da função arrecadatória do Estado português no Brasil e posteriormente brasileiro não se deu, de início, de maneira organizada. O que havia durante todo o período colonial e até inicialmente imperial não foi um Sistema Tributário, um Direito Tributário, mas sim uma positivação de normas fiscais. Até porque, no período pré-colonial, o escopo dos objetos tributáveis era restrito principalmente ao pau-brasil.<sup>16</sup> No período colonial, com a introdução das Capitânicas Hereditárias, havia uma série de tributos devidos à Coroa portuguesa pelos donatários das terras. Todavia, o sistema tinha graves deficiências:

*Não havia preocupação em elaborar planos orçamentários. (...) muitos tributos foram transferidos e adaptados da legislação lusitana para o Brasil colonial. (...) Não havia (...) uma organização fiscal, e os agentes fiscais detinham forte autoridade para multar, executar cobranças e condenar infratores.*

*(...)*

*O Provedor-Mor detinha plena autonomia de atuação em relação a outras autoridades portuguesas, resultando daí*

---

<sup>15</sup> FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. Lições de Direito Econômico. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 30.

<sup>16</sup> BALTHAZAR, op. cit., p. 35

*abusos das cobranças fiscais, geralmente violentas, e a não observação da capacidade contributiva dos colonos (...)*

*Ocorria, frequentemente a imposição de uma tributação extrafiscal, (...).<sup>17</sup>*

Com a vinda da família real para o Brasil em 1808, houve grandes modificações tributárias, tais como novos impostos sobre importação oriundos do comércio com estrangeiros, havendo benefício tributário concedido a Inglaterra e a Portugal.<sup>18</sup> Todavia, o caráter desestruturado do sistema não se perdeu:

*Devido à elevação das despesas, foram aumentados os tributos existentes e criados outros pela Corte Portuguesa (...). Os novos tributos, além de incomuns, eram desprovidos de objetividade e racionalidade, tendo em vista que visavam, unicamente, a um aumento da arrecadação para que fosse possível o custeio das despesas reais, não revertendo em qualquer proveito para o povo.<sup>19</sup>*

Com a Independência e o Império, a legislação portuguesa foi mantida, sendo posteriormente modificada pelas influências liberais que sobrevieram. Houve uma união entre o individualismo político e o formalismo legalista, dando origem a uma cultura jurídica propícia ao surgimento de uma grande burocracia estatal que permitia o desenvolvimento de vícios coloniais antigos, tais quais o clientelismo, nepotismo, entre outros.<sup>20</sup>

O novo perfil de receita pública passou a se fundar no crédito público e na tributação, que passou a ser permanente no custeio da máquina pública. A Constituição de 1824, apesar de não resolver o problema das competências tributárias, não tendo concedido autonomia às províncias,<sup>21</sup> problema resolvido com a reforma de 1835, permitiu grande liberdade em matéria tributária, sendo estabelecidos princípios gerais, tais como o da Legalidade (art. 179, I), da Proporcionalidade (art. 179, XV), e da anualidade tributária (art. 171)<sup>22</sup>.

---

<sup>17</sup> BALTHAZAR, op. cit., pp. 39-43.

<sup>18</sup> GOMES DE SOUSA, op. cit., p. 178.

<sup>19</sup> BALTHAZAR, op. cit., p. 71.

<sup>20</sup> BALTHAZAR, op. cit., p. 79.

<sup>21</sup> GOMES DE SOUSA, op. cit., p. 178.

<sup>22</sup> BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 8. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 82.

Importante o fato de que um dos primórdios da tributação progressiva no Brasil foi já em 1843, com o estabelecimento de alíquotas de 0 a 10% dos vencimentos dos funcionários públicos.<sup>23</sup>

Com a República, apesar de consagrar-se o princípio federativo pela concessão de autonomia política, administrativa e financeira aos Estados-membros, a Constituição de 1891 não evoluiu a discriminação das receitas. De fato, defeitos persistiam: (i) a possibilidade de bitributação e (ii) a regulamentação dos tributos municipais inteiramente a cargo dos Estados, continuando os municípios sem autonomia.<sup>24</sup>

Após a Primeira Guerra Mundial, veio em 1921 o primeiro imposto da renda proveniente do capital, seguido em 1922 pelo imposto pessoal sobre a renda. A instituição do imposto de renda de 1923 foi estabelecida com praticamente todas as características do imposto de renda atual, tais como deduções e isenções por faixas de renda. Já havia progressividade, com nove faixas, incidindo o imposto de 0 a 8%.

Em 1934, aumentou-se o rol de tributos da União, havendo, todavia, dotação específica para os municípios, tendo-se instituído o conceito de bitributação.<sup>25</sup> Na Carta republicana de 1946, houve a instituição de imunidade tributária aos artigos classificados como mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação: início o conceito de mínimo vital.<sup>26</sup>

Com a reforma constitucional de 1965, houve visível a preocupação com a diminuição das desigualdades regionais por meio da centralização tributária. Promoveu-se também uma maior autonomia do Direito Tributário pelo Código Tributário Nacional e pela Emenda nº 18/65, de forma a introduzir maior estabilização das normas jurídicas, racionalidade econômica e garantias ao contribuinte. De fato:

*(...) a sistematização das espécies tributárias era uma exigência, visto que, no desarmônico complexo anterior, taxas havia que invadiam as áreas pertinentes aos impostos, assim como contribuições que se confundiam com impostos e taxas,*

---

<sup>23</sup> BRASIL. Lei nº 317 de 21 de Outubro de 1843. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LIM/LIM317.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LIM/LIM317.htm)>. Acesso em 13/11/2016.

<sup>24</sup> GOMES DE SOUSA, op. cit., p. 179.

<sup>25</sup> GOMES DE SOUSA. loc. cit.

<sup>26</sup> BALTHAZAR, op. cit., p. 126.

*sobre não se definirem, com correção e adequação, os fatos geradores dos diversos tributos.*<sup>27</sup>

Após, com a queda do regime militar, sobreveio o desenvolvimento de um projeto Constituinte que, aproveitando o já posto, buscou aperfeiçoar o Sistema Tributário, como será visto.

## 2.2 Sistema Tributário vigente no Brasil

O Sistema Tributário atual foi estruturado precipuamente pelo Título VI, Capítulo I da Constituição Federal de 1988. Como decorrência de escolhas feitas pelo constituinte, necessário abordar as principais finalidades do Estado de forma que fique posteriormente mais clara a escolha por determinados instrumentos e critérios quando da cobrança tributária.

### 2.2.1 Formação e função estatal

O regime dos tributos se confunde com a concepção de Estado, tendo em vista a implícita necessidade de recursos para o atingimento de quaisquer de suas atividades. Dessa forma, se faz necessário, nesse momento, tecer algumas considerações a respeito da formação estatal e de sua função para melhor compreensão do seu conseqüente impulso tributário.

Weber já afirmava que, historicamente, o Estado somente se define pelo seu meio específico, qual seja, o uso da coação física, assim como todo outro agrupamento político.<sup>28</sup> Isso quer dizer que a presença da ameaça e coerção física é condição à existência e presença estatal. Dessa forma, o Estado seria um agrupamento de dominação, de poder, que reivindica o monopólio do uso legítimo da violência física. Com isso, considerando a política como o agrupamento de esforços e interesses com vistas à participação, divisão, conservação ou transferência de poder, sendo este a força coercitiva do Estado, a função do Estado seria a aplicação da vontade política que organiza e escolhe suas ações.

---

<sup>27</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Sistema Tributário na Constituição. 6ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007. pp. 21-23.

<sup>28</sup> WEBER, Max. Ciência e Política, duas vocações. São Paulo: Editora Pensamento-Cultrix, 2008. p. 56.

A legitimidade do uso exclusivo da força pode ter vários fundamentos e justificativas. A mais recente e atual justificativa é a da “legalidade”, ou seja, a crença na validade do regramento normativo, na “competência” positiva, ou, de forma semelhante, na autoridade fundada na obediência.<sup>29</sup> Na prática, o poder do Estado se justificaria por uma estrutura de dominação institucionalizada, moralmente aceita. O Estado, assim, se comporta como um ser aceito pela consciência moral da nação.<sup>30</sup>

Todo Estado, na sua essência e substantividade, é poder. Não se pode encobrir bem ignorar esse fato. Contudo, as formas como esse poder se manifesta ou como se distribui diferem, podendo-se tratar de poder de um, alguns ou de todos.<sup>31</sup>

Becker, concordando com Giorgio del Vecchio, defende que aquilo que propriamente constitui a essência deste (do Estado) é um sistema de vínculos existente entre os indivíduos. Em outras palavras, a realidade do Estado consiste num “centro de gravidade de um sistema; ou, se quiser, o foco para onde convergem e donde se irradiam todos os raios que compõe uma real unidade”.<sup>32</sup> Justamente a partir dessa ideia, a capacidade de agir (poder) dos indivíduos converge para o centro de gravidade, que é esse bem comum, seja ele autêntico ou não. Assim, o “fenômeno da transindividualização da capacidade de agir (poder) dos indivíduos ocorre precisamente naquele momento em que ela se irradia de um único centro de convergência (bem comum). E transindividualizando-se, aquele poder (capacidade de agir) deixa de ser o do indivíduo e passa a constituir o poder (capacidade de agir) do ser social – o Estado – gerado pelos indivíduos. (...) Este ser social – Estado – é um fenômeno de natureza espiritual. A embriogênese do Estado é de natureza essencialmente psicológica; uma espécie de solidariedade psicológica continuada entre os indivíduos mediante a qual uma ideia é criada e realizada”.<sup>33</sup>

Assim, a validação do Estado é um problema de fundamentação moral, que não deve ser confundido com a imposição pela força. Nesse sentido, ao distinguir a validade moral, volitiva, do fundamento sociológico do Estado, Hermann Heller explica:

---

<sup>29</sup> Ibidem. p. 58.

<sup>30</sup> HELLER, Herman. Teoría del Estado. Buenos Aires: Fondo de Cultura Económica, 1955. p. 236.

<sup>31</sup> BONAVIDES, Paulo. Do estado liberal ao estado social. 7ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2007. p. 184.

<sup>32</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 181.

<sup>33</sup> Ibidem. pp. 199-200.

*El problema del fundamento moral de la validez del Estado aparece casi siempre **confundido** com la cuestión del **fundamento sociológico** de la validez del poder estatal **en cuanto, para justificar al Estado, se remiten a su reconocimiento por el Pueblo democrático o al espíritu del Pueblo y a las ideologías de legitimación dominantes (...)**. Pues en cada pueblo existen diversas ideologías de esa clase que legitiman el poder actual o futuro. A falta de um critério objetivo de justicia, la doctrina dominante tiene, por eso, que reconocer necesariamente el derecho del más fuerte (...).<sup>34</sup>*

Com efeito, o Estado se justifica como organização necessária para assegurar a aplicação de princípios morais socialmente aceitos. Em outras palavras, a justificação do Estado não é a simples imposição do Direito pela força, já que todo poder estatal deve a sua conservação e sua formação à vontade humana, ou aceitação do povo.<sup>35</sup> O Estado não poderia existir somente pela força. Um poder político é mais forte à medida que é reconhecida a pretensão de obrigatoriedade das suas ideias e normas, assim como das regras costumeiras morais e jurídicas por ele aceitas, que são, ao mesmo tempo, o seu fundamento.<sup>36</sup>

Essa compreensão da origem do Estado explica o equívoco de compreender a necessidade da existência do Estado tão somente como decorrente da existência de classes sociais desiguais, de um ponto de vista estritamente econômico, até porque uma das principais funções estatais do ponto de vista sociológico é a de caráter autônomo representativo do Estado moderno, que não é condicionada à existência de classes sociais.<sup>37</sup>

Nesse sentido, Marx se limitou a ressaltar a conexão indissolúvel entre a forma de Estado e a situação econômica. Isso porque a estrutura econômica geraria o aumento das desigualdades sociais e a consequente necessidade de atuação de um agente externo (estatal). Por isso, Engels afirmara que o Estado desapareceria em consequência da futura revolução social, em que as funções públicas perderiam seu

---

<sup>34</sup> HELLER, op. cit., p. 238.

<sup>35</sup> HELLER, op. cit., p. 246.

<sup>36</sup> HELLER, op. cit., p. 225.

<sup>37</sup> HELLER, op. cit., pp. 188-189.

caráter político e se transformariam em simples funções administrativas para velar pelos interesses sociais.<sup>38</sup>

Isso não quer dizer que o Estado não tenha funções importantes no âmbito econômico. Pelo contrário, o Estado possui funções dessa natureza, apesar de a economia estatal não buscar somente nem preferencialmente a máxima lucratividade, em seu sentido contábil.<sup>39</sup>

De fato, a função do Estado somente é possível através da utilização do meio econômico. Heller já afirmava que, por razões de caráter existencial, todo o Estado deve restringir os processos de troca e limitar ou eliminar a livre concorrência. Isso se explica pelo fato de a manutenção de uma organização política com um sistema próprio se justificar pela necessidade de mútua convivência de todos os sujeitos econômicos dentro dos limites do mesmo espaço. O livre comércio, apesar de produzir algum ordenamento econômico, nunca pode criar um ordenamento jurídico e, justamente pelo fato de a segurança jurídica ser um requisito e não uma consequência.<sup>40</sup> Isso é essencial para perceber a importância do Direito Econômico como pilar do ordenamento estatal no desenvolvimento econômico.

### 2.2.2 Considerações sobre a formação do Estado Social no Brasil

À medida que o Estado tende a desprender-se do controle burguês de classe, e este se enfraquece, passa este Estado a ser o de todas as classes, ou seja, constitui-se em fator de conciliação, mitigador de conflitos sociais e pacificador entre o trabalho e o capital.<sup>41</sup>

A transformação do Estado Liberal em Estado Social ocorre quando se busca superar a contradição entre a igualdade política e a desigualdade social. No Estado Social ocorreria o reconhecimento, por parte da burguesia, de direitos do proletariado, particularmente o dos direitos políticos.<sup>42</sup>

Assim, nessa passagem, do modelo econômico liberal dos séculos XVIII e XIX ao modelo econômico intervencionista do século XX, o Direito, que se preocupava precipuamente com o cumprimento contratual entre privados, mesmo que

---

<sup>38</sup> HELLER, op. cit., p. 184-186.

<sup>39</sup> HELLER, op. cit., p. 232.

<sup>40</sup> HELLER, loc. cit.

<sup>41</sup> BONAVIDES, op. cit., p. 185.

<sup>42</sup> BONAVIDES, loc. cit.

eventualmente houvesse injustiças no caso concreto, passou a relativizar princípios antes consagrados como absolutos, tais quais a livre-iniciativa, a autonomia da vontade privada e o dirigismo contratual. De fato, aparecem como relevantes a função social da propriedade, do contrato e da empresa, assim como a própria solidariedade, a defesa do consumidor, do meio ambiente e a liberdade concorrencial.<sup>43</sup>

Com efeito, a sobrevivência da democracia, após os choques da primeira metade do século XX, relacionou-se assim ao êxito de uma teoria política afirmadora de direitos sociais, permitindo assim uma maior intervenção do Estado na esfera individual, particularmente econômica, até porque o próprio individualismo necessita de proteção para perfazer seus direitos fundamentais de personalidade.<sup>44</sup>

De fato, nesse século, ocorreu um esforço ideológico de preservação da liberdade humana. Formou-se um Estado que, mesmo “Social” em seu nome, manteve-se aderido à ordem capitalista e à proteção aos direitos de personalidade.<sup>45</sup>

Apesar disso, apenas a título esclarecedor, não se pode confundir Estado Social com a socialização do Estado, que aparece quando este dá um passo além e se propõe a concorrer com a iniciativa privada na produção de bens e serviços.<sup>46</sup>

Um Estado é então denominado social quando, coagido pela pressão, pelas reivindicações das massas, numa situação de constitucionalidade democrática, ou não, confere direitos tais como, por exemplo, do trabalho, da previdência, da educação, intervindo na economia como distribuidor, ditando salários, manipulando moeda e regulando preços. Só é assim denominado quando, em suma, estende sua influência a quase todos os domínios antes restritos aos privados.<sup>47</sup> Estado social significa diversos graus de intensidade de atuação do Estado, tais como intervencionismo, patronagem e paternalismo.<sup>48</sup>

Nesta seara, é aceita pela doutrina e aplicada na legislação uma ideia de justiça por meio da qual se deve garantir o tratamento isonômico entre os cidadãos, mormente no que se refere às oportunidades, cabendo ao Estado assegurar a igualdade de condições. Nesse sentido, mais do que somente fornecer igualdade de oportunidades iniciais, considerando as diferenças naturais das pessoas, que geram

---

<sup>43</sup> FIGUEIREDO, op. cit., p. 579.

<sup>44</sup> BONAVIDES, op. cit., pp. 139-140.

<sup>45</sup> BONAVIDES, op. cit., p. 184.

<sup>46</sup> BONAVIDES, op. cit., p. 186.

<sup>47</sup> BONAVIDES, loc. cit.

<sup>48</sup> BONAVIDES, op. cit., p. 203.

desigualdade material, caberia ao Estado redistribuir renda e riquezas, promovendo uma política de tributação para minimizar tais diferenças naturais.<sup>49</sup> De fato, a sociedade seria compreendida como um todo por meio do qual todos contribuem e se beneficiam.

Aparece o argumento da necessidade de solidariedade com os encargos tributários, num sentido sociológico, de solidariedade social, ligada, do ponto de vista contratualista, a um dever cidadão de colaboração à finalidade estatal de defesa do bem comum politicamente escolhido. Assim, não se trataria de mero sacrifício, mas contribuição necessária para o cumprimento das tarefas do Estado em proveito da sociedade. E mais, no estágio de desenvolvimento da civilização atual, passa-se a se exigir uma política tributária social, que é consequência da escolha de sociedade por um Estado Social. De fato, o Estado tem o dever de providenciar por uma “compensação dos contrastes sociais e, com isso, para uma ordem social justa”.<sup>50</sup>

Observa-se assim uma necessidade de compartilhamento coerente do desenvolvimento social e econômico advindo do “conjunto da obra” em termos de produção nacional total. O solidarismo, que consubstancia em alguma parte o intervencionismo social, perfaz-se num conceito de justiça distributiva. Essa ideia move o desenvolvimento de políticas públicas<sup>51</sup> efetivas de distribuição de rendas e receitas, de forma a favorecer os que se encontram em situação de hipossuficiência.<sup>52</sup>

Nesse mesmo sentido, a doutrina é ampla ao defender que a origem do tributo são os serviços gerais e indivisíveis ofertados pelo Estado e que o financiamento de tais serviços, cada vez mais amplos, só seria possível pela maior cobrança dos mais abastados. Trata-se de contingência material de ordem econômica, que se aperfeiçoa ao influxo dos princípios jurídicos constitucionais e éticos, evoluindo no sentido de uma compreensão de que as desigualdades naturais dos indivíduos são correspondidas pela maior ou menor utilização dos serviços coletivos fornecidos pelo Estado.<sup>53</sup>

---

<sup>49</sup> FIGUEIREDO, op. cit., p. 580.

<sup>50</sup> HECK, Luís Afonso. O Tribunal Constitucional Federal e o Desenvolvimento dos Princípios Constitucionais. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1995. p. 240.

<sup>51</sup> Entendem-se aqui políticas públicas como as ações ou atividades, como projetos e processos, desenvolvidas pelo Estado como forma de consecução de fins deliberados em seu âmbito.

<sup>52</sup> FIGUEIREDO, op. cit., p. 60.

<sup>53</sup> BALEIRO, op. cit., pp. 1.147-1.148.

Destarte, não se tendo atingido a perfeição em termos tributários, não se pode parar a busca pelos melhores modelos. Aliomar Baleeiro aduz que:

*(...) a impossibilidade de alcançar-se o imposto ideal não dispensa o legislador do esforço em procura de fórmulas cada dia menos imperfeitas. Os tributos nunca se beneficiarão de boa imprensa, nem será gera a exata compreensão de sua finalidade. Para ela, através do que os americanos designam por tax consciousness – consciência fiscal -, muito influirão certamente os impostos pessoais, embora nos países mais ricos e civilizados o panfleto de combate aos tributos seja uma nota constante da literatura de todos os tempos.<sup>54</sup>*

Pode-se tentar questionar tal lógica pelo caráter sinalagmático dos tributos, por meio dos quais se configuraria um caráter retributivo direto, tal como se mostra no inciso II, do artigo 145 da Constituição, em que se estabelecem taxas. Todavia, tal caráter não é único, muito menos absoluto, já tendo sido ultrapassado pela doutrina. Na verdade, o dever de colaboração financeira com as atividades estatais, todavia, não pode ser considerado somente como a contraprestação de um contrato entre partes autônomas, sob pena de reduzir os direitos e garantias do Estado Social a mera “concessão”, ao contrário dos “verdadeiros” direitos, os civis e políticos.<sup>55</sup> Ainda mais, não se poderia reduzir a relação do Estado com os cidadãos a mera contraprestação pelos tributos pagos, já que, conforme Alfredo Augusto Becker já afirmara, todos se submetem à autoridade estatal, independentemente de serem contribuintes.<sup>56</sup>

Nesse mesmo sentido, Rubens Gomes de Sousa afirma que a prestação dos serviços públicos pelo Estado aos indivíduos como origem do tributo há muito já foi abandonada, já que faz parte da definição de tributo o fato de o Estado não se obrigar, em troca dele, a prestação equivalente. Destarte, afirma que, conforme o autor italiano Griziotti já sustentava, a causa da obrigação tributária é a capacidade contributiva evidenciada pela ocorrência de situação escolhida pela lei como fato gerador do tributo, desde que, e isso é importante, essa capacidade contributiva esteja associada a uma vantagem decorrente, direta ou indiretamente, da existência e da atuação do

---

<sup>54</sup> BALEEIRO, op. cit., p. 1.154.

<sup>55</sup> CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. “Custos dos direitos” e reforma do estado. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2008. p. 21.

<sup>56</sup> Ibidem. p. 36.

Estado. De fato, lembra o professor que Tesoro, ao comentar sobre a correção da definição eminentemente econômica de Griziotti, afirma que, do ponto de vista eminentemente jurídico, não se exige real vantagem auferida pelo contribuinte em decorrência do Estado, bastando simples presunção. Dessa forma, a causa da obrigação tributária é somente a lei.<sup>57</sup>

Não se pode negar, contudo, que, apesar da tentativa de resguardar os direitos dos cidadãos, não houve integral sucesso dos trabalhos nesse sentido, haja vista a atuação dos legisladores em aumentar a receita para atingir seus fins, sejam eles quais forem. Tais fins, na maioria das vezes, são oriundos da atuação de grupos de pressão, que visam, por definição, defender seus próprios interesses.<sup>58</sup>

Com efeito, não se trata aqui de negar o crescimento da despesa pública e a problemática que o déficit gera. Todavia, tal situação, conforme aduz Nelson Jobim, vincula-se ao reconhecimento dos direitos econômicos, sociais e culturais por parte do poder da sociedade moderna deflagrada pela universalização do sufrágio.<sup>59</sup> Pode-se dizer que a razão de ser dos dispositivos constitucionais que permitem a dignidade da pessoa humana em termos materiais e financeiros, que geram despesa pública, tais quais a irredutibilidade do salário (artigo 7º, VI) e o salário mínimo (artigo 7º, IV), é justamente a existência de desigualdade material entre os cidadãos, o que tornaria a própria ordem jurídica inacessível a cidadãos que não conseguem ao menos se manter.<sup>60</sup>

Nessa direção, cabe ao Estado a análise dos custos e das políticas públicas que adota. Hart já comentara sobre o aspecto das escolhas legislativas que devem ser feitas e que distribuem benefícios, chegando à conclusão de que sim, existe meio de conciliar interesses, apesar de poder haver prejuízo a alguns quando da transferência de custos levada a cabo pelo Estado:

*Poucas mudanças sociais ou leis agradam igualmente a todos os indivíduos ou aumentam equitativamente seu bem-estar. Apenas as leis que atendem as necessidades mais básicas, como a construção de estradas ou a proteção policial, se aproximam disso. Na maioria dos casos, a lei só beneficia*

---

<sup>57</sup> GOMES DE SOUSA, op. cit., pp. 98-99.

<sup>58</sup> AZAMBUJA, Darcy. Introdução à ciência política. 2ª Ed. São Paulo: Globo, 2008. pp. 352-354.

<sup>59</sup> CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. "Custos dos direitos" e reforma do estado. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2008. p. 21.

<sup>60</sup> Ibidem. p. 97.

*uma classe da população, as expensas de privar outras de suas preferências. (...) Quando se faz uma opção entre essas alternativas conflitantes, ela pode ser defendida como adequada com base no “bem público” ou no “bem comum”. O significado dessas expressões não é claro, pois não parece haver um padrão em relação ao qual se possam avaliar as várias alternativas de bem comum e identificar as mais importantes. É claro, entretanto, que a opção, se for feita sem a consideração preliminar dos interesses de todos os segmentos da comunidade, poderia ser criticada como simplesmente parcial e injusta. Contudo, a opção estaria isenta dessa acusação se os argumentos de todos tivessem sido considerados imparcialmente (...), mesmo que disso resultasse a subordinação das pretensões de um grupo às de outros.<sup>61</sup>*

Na escolha a ser feita, conforme bem explica Ricardo Camargo, é preciso, contudo, “tomar em consideração exclusivamente o direito positivo vigente, a valoração jurídica ofertada ao fato econômico é que se dá dentro da moldura posta pelo ordenamento jurídico, as interpretações possíveis serão todas as que não se mostrarem logicamente incompatíveis com o enunciado normativo”.<sup>62</sup> Isso significa que não está sujeita à discricionariedade absoluta da Administração Pública a aplicação de determinadas políticas públicas que sejam contrárias ao Direito positivado, sejam elas de cunho mais estatizante ou mais liberal.

Becker, nesse contexto, amplia a análise para esclarecer:

*O Estado age para obter, manter e desenvolver o bem comum (autêntico ou falso) e o conteúdo deste depende da filosofia moral e social adotada por cada Estado. Em síntese, a resposta a essa pergunta cabe à Ciência Política e o valor da resposta será medido pela Filosofia do Direito. O problema da resposta e seu valor estão completamente fora do campo da Teoria Geral do Direito.<sup>63</sup>*

---

<sup>61</sup> HART, H.L.A. O Conceito de Direito. Tradução de Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Editoria WMF Martins Fontes, 2009. p. 216.

<sup>62</sup> CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. O direito exaurido: a hermenêutica da constituição econômica no coração das trevas. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2011. p. 154.

<sup>63</sup> BECKER, op. cit., pp. 65-66.

Por fim, importante ressaltar, contudo, que, apesar das finalidades legítimas de igualdade material que o constituinte buscou alcançar, como será visto adiante, é preciso fazer uma análise mais do que jurídica para o desenvolvimento de políticas públicas que, de fato, atinjam os fins prescritos. Isso porque, sendo o Direito uma ciência do dever-ser, que analisa como se imputam consequências ao fato e não como as consequências decorrem, necessariamente, de um fato (ciência do ser), é possível que imposições legais prescrevam consequências (finalidades) que não se mostrarão, necessariamente, decorrentes do fato objeto do dispositivo legal, instrumento da política pública.<sup>64</sup> Em outras palavras, não necessariamente as políticas públicas atingem suas finalidades, principalmente quando observam a realidade de um ponto de vista somente jurídico. Como disse Max Weber: “o resultado final da atividade política raramente corresponde à intenção final do agente”.<sup>65</sup>

### 2.2.3 Tributação como meio de concretizar a solidariedade social na Constituição de 1988

Antes de adentrar no tema do que a Constituição determina, muito importante mencionar, todavia, que o aqui é abordado não se refere ao justo, ou a um “dever-ser” constitucional, mas a uma prescrição, um fato observável. Becker explicou muito bem essa diferença entre o problema do justo e o da validade jurídica, institutos comumente confundidos. Quando da análise da validade da norma jurídica, não se pode perder-se em juízos de valor a respeito dela:

*O jurista deve cuidar para não confundir o problema da justiça da regra jurídica (sua conformidade com a moral ou o direito natural) com o problema da validade da regra jurídica, isto é, sua juridicidade e o conseqüente poder de incidir infalivelmente sobre a hipótese de incidência, juridicizando-a e a conseqüente irradiação dos efeitos jurídicos. E o jurista deve estar sempre consciente desta distinção, porque o problema que lhe cabe investigar e analisar é o da validade. (...)*

---

<sup>64</sup> CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. Economia política para o curso de direito. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012. p. 251.

<sup>65</sup> WEBER, op. cit., p. 108.

*Note-se que a alegação de que o princípio de justiça estaria implícito na totalidade do sistema jurídico improcede porque o sistema jurídico compõe-se exclusivamente de regras jurídicas cuja estrutura lógica e atuação dinâmica independem da justiça, de modo que a soma (a totalidade do sistema jurídico) das partes (as regras jurídicas) não podem estar subordinadas a um princípio (a justiça) ao qual as partes (as regras jurídicas) não estão condicionadas.<sup>66</sup>*

Analisando agora o sistema constitucional, observa-se que ele adota um modelo econômico de bem-estar, conforme se vê no art. 1º e 3º da Constituição, assim como no art. 170. Afirma-se que um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil é “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais” (art. 3º, III, CF). Daí surge um princípio constitucional impositivo, o dever de agir do Estado, uma diretriz a ser seguida, devendo atuar diretamente.

Apesar de se poder argumentar que o referido dispositivo se refere precipuamente ao tratamento a ser dado às desigualdades regionais, inegáveis por sua vez, não é somente em relação à função de planejamento para o que o dispositivo se mostra necessário, mas também, e talvez principalmente, em relação às desigualdades sociais, presentes em toda comunidade brasileira.<sup>67</sup>

Importante lembrar que essa determinação para que se reverta uma situação descrita na Constituição como de subdesenvolvimento não contradiz os padrões de capitalismo defendidos pelo Texto. Apenas propõe-se a modernizar o próprio sistema econômico capitalista.<sup>68</sup> Com efeito, não se nega que a produção de riqueza se deve, pelo menos grande parte dela, ao sistema de trocas voluntárias estabelecido pelo sistema capitalista de produção. Apenas aduz-se que não se limitam, de forma substancial, as características benéficas do capitalismo pela introdução de uma ação de Estado que busque diminuir desigualdades materiais entre indivíduos e regiões.

O modelo constitucionalmente adotado não pode ser ignorado pelo Administrador, cuja vinculação é evidente. Os programas governamentais devem

---

<sup>66</sup> BECKER, op. cit., pp. 93-94.

<sup>67</sup> CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. ICMS e equilíbrio federativo na constituição econômica. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. p. 61.

<sup>68</sup> GRAU, Eros Roberto. A Ordem Econômica na Constituição de 1988. 11ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 218.

estar de acordo com os ditames constitucionais. Admitir o contrário, ou o molde da Constituição pelo dirigismo político momentâneo seria consubstanciar situação de inconstitucionalidade.<sup>69</sup> Nesse sentido, a atuação direta estatal por meio de transferências, ou outro meio de divisão de riqueza eventualmente desenvolvido, como já vimos ser possível, mostra-se como dever constitucionalmente previsto. Sua negação implica em omissão inconstitucional.

Há sempre quem afirme que cabe ao legislador a prudência de analisar a situação concreta para perfazer um programa sugerido pela Constituição. Todavia, o legislador não tem que ser prudente, mas sim obediente à Constituição. Não sendo “prudente”, cabe ao magistrado corrigi-lo.<sup>70</sup>

A atuação estatal, por mais que o Constituinte tenha previsto toda uma sistemática de equidade na distribuição das rendas nacionais, muitas vezes tem efeito contrário ao objetivado, de forma previsível ou não. Conforme aduz em perfeita síntese Ana Maria Ferraz Augusto: “Na realidade quase todos os atuais instrumentos legais da justiça distributiva, não por culpa exclusiva das falhas legislativas, produzem efeitos contrários, ou seja, transformam-se em instrumentos de concentração de rendas”.<sup>71</sup> Isso decorre de diversos fatores que não cabem nesse breve estudo. Contudo, essas falhas não impedem, por óbvio, a constante tentativa e aperfeiçoamento do sistema político, de sorte que, de fato, as políticas públicas almejadas atinjam os fins constitucionalmente previstos.

#### 2.2.4 Limitações ao poder de tributar na Constituição brasileira de 1988

Apesar de a Constituição Federal não ter trazido um rol de princípios tributários explícitos, pode-se inferir que as limitações ao poder de tributar, estas expressas, trouxeram tanto princípios quanto regras a serem aplicados.<sup>72</sup> Esses princípios são importantes na medida em que mostram escolhas que a sociedade brasileira fez,

---

<sup>69</sup> GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 11ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 47

<sup>70</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 73

<sup>71</sup> *Enciclopédia Saraiva de Direito*. São Paulo: Saraiva, 1977. Vol. 65: Repartição. AUGUSTO, Ana Maria Ferraz. p. 78

<sup>72</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008. p. 71.

justamente no sentido mencionado de formar um Estado guardião de garantias fundamentais.

Para isso, entende-se que tributação adequada é somente aquela instituída dentro dos limites que a Constituição determina, sob pena de violação do princípio democrático. Esses limites são tanto para proteger o cidadão da forma coercitiva do Estado sobre o seu patrimônio, como para viabilizar o Estado Democrático de Direito, do qual depende do financiamento via tributo. Conforme melhor explica Paulsen:

*As pessoas políticas que compõe a Federação recebem diretamente da Constituição – e só dela – as suas parcelas do poder fiscal. A Constituição é que define a competência tributária de cada uma, mediante normas concessivas de competência tributária e normas proibitivas de tributação (imunidades). A competência tributária é o produto da aplicação simultânea de tais normas: as primeiras autorizam; as últimas, restringem.<sup>73</sup>*

Pelo lado das garantias, a Constituição de 1988 declara a aplicação imediata das normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais e a integração dos direitos humanos reconhecidos em “tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”. Aliomar Baleeiro ressalta os atributos da irreversibilidade e da inesgotabilidade de tais garantias individuais, conforme § 4º do artigo 5º.<sup>74</sup>

Com efeito, foram estabelecidos os seguintes princípios no Sistema Tributário Constitucional: da legalidade (art. 150, I), da igualdade (art. 150, II), da irretroatividade (art. 150, III, a), da anterioridade (art. 150, III, b), da anterioridade nonagesimal (art. 150, III, c), da vedação ao efeito de confisco (art. 150, IV), da vedação à limitação de tráfego (art. 150, V) e uma série de imunidades (art. 150, VI). Ainda, houve uma seção dedicada às garantias do contribuinte contra o Fisco, havendo farta explanação sobre as limitações ao poder de tributar. Essas limitações ao poder de tributar visam proteger o contribuinte das atuações ilegítimas e ilegais do Fisco. A oferta de mecanismos eficazes de combate a interpretação e mesmo legislação inconstitucional é essencial para que as garantias sejam realmente aplicadas. Dentre os princípios implícitos na Constituição de 1969, três foram expressos pela Constituição de 1988, quais sejam,

---

<sup>73</sup> PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2013. p.17.

<sup>74</sup> BALEEIRO, op. cit., p. 27.

a vedação de confisco (art. 150, IV), a igualdade perante o Fisco (art. 150, III) e a capacidade contributiva (art. 145, § 1º).<sup>75</sup>

Dentre todos os princípios mencionados, alguns são a base do tratamento diferenciado entre contribuintes que permitirá a tributação progressiva, como será analisado. Não se entra neste capítulo dentro de limites em espécie atinentes ao instituto da progressividade por já ser assunto melhor analisado quando da compreensão do princípio da capacidade contributiva.

### 2.3 Instituto da Repartição dos Frutos da Atividade Econômica

Todavia, o que aqui se pretende é compreender melhor como um dos principais substratos fático-econômicos se mostra para a elaboração de princípios aplicados ao Direito Tributário, qual seja, a repartição do produto econômico.

#### 2.3.1 Conceito do Instituto da Repartição

A repartição do que a sociedade produz é um fato econômico, relacionado por isso a uma série de relações jurídicas relacionadas à satisfação das necessidades humanas. Repartição não deixa de ser fato social. Nas palavras de Ricardo Antonio Lucas Camargo, “acontecimento que se vincula inexoravelmente às relações entre os seres humanos no seio de uma coletividade, dotado do poder de coação”.<sup>76</sup>

A repartição pode ser enquadrada como um dos grandes subconjuntos de fatos a abrangerem diversas formas de posicionamento do ser humano diante da realidade econômica da escassez. A repartição é o dado da existência ou não de riqueza e o modo como ela está distribuída. Somente a partir dessa informação é que se permite que se distingam e se conceituem condições relacionadas à pobreza, riqueza, entre outras.

O resultado da atividade econômica pode ser constituído de diversas formas. Diz-se que o resultado toma a forma do fator produtivo considerado como principal: (i) a renda, que recompensa o capital imobilizado - fator “terra”; (ii) o juro, que remunera o capital emprestado; (iii) o lucro, que remunera a organização da atividade produtiva

---

<sup>75</sup> BALEEIRO, op. cit., p. 1.241.

<sup>76</sup> CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. Economia política para o curso de direito. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012. p. 51.

e, por fim, (iv) o salário, que é a recompensa do fator “trabalho”.<sup>77</sup> Cada um desses fatores produtivos é remunerado e direcionado a um determinado fim: consumo, investimento ou poupança.<sup>78</sup>

A repartição pode ser analisada sob uma perspectiva quantitativa, ou seja, avaliando qual a diferença absoluta, a partir de uma mensuração em uma escala linear, entre as remunerações de indivíduos mais ou menos afortunados, ao que se dá o nome de aspecto relativo da repartição. Trata-se da análise da proporção em que cada qual participa da riqueza gerada. Pode também a repartição ser analisada qualitativamente, ou seja, como se dão os processos de aquisição e de exclusão da riqueza, e não sua proporção ou quantidade.<sup>79</sup>

A tributação é uma possível forma de intervenção sobre os aspectos quantitativos e qualitativos da repartição e, conseqüentemente, do direcionamento dado à produção. Por isso é relevante para o Direito Tributário a análise da repartição dos resultados da produção, tendo em vista que, pelo objetivo fiscal arrecadatório do Estado, é necessário levar em consideração as possibilidades dos contribuintes e a sua respectiva capacidade contributiva, o que será amplamente analisado.<sup>80</sup>

Outra forma de repartição, além da participação direta no processo produtivo, é o pagamento de “transferência”, ou redistribuição, direta pelo Estado, tais como subvenções, doações, pensões, benefícios dos mais diversos, entre outros.<sup>81</sup> A repartição, nessa modalidade, de forma ampla, abrangente, é possível através da atividade estatal de transferência. Essa atividade é regulamentada pelo Direito Econômico, como vemos logo abaixo.

### 2.3.2 Direito Econômico e Repartição

O Direito Econômico surge aqui como ramo do Direito em que o fato repartição é trabalhado, gerando conseqüências no âmbito tributário posteriormente analisado. Fundamental, assim, conceituá-lo.

---

<sup>77</sup> Enciclopédia Saraiva de Direito. São Paulo: Saraiva, 1977. Vol. 65: Repartição. AUGUSTO, Ana Maria Ferraz. P. 76

<sup>78</sup> CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. Economia política para o curso de direito. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012. p. 131.

<sup>79</sup> Ibidem. p. 132-133.

<sup>80</sup> CAMARGO, loc. cit.

<sup>81</sup> Enciclopédia Saraiva de Direito. São Paulo: Saraiva, 1977. Vol. 65: Repartição. AUGUSTO, Ana Maria Ferraz. p. 76

Trata-se de um conjunto normativo de ordem econômica que busca, pelo princípio da economicidade, assegurar a harmonia dos interesses coletivos e individuais conforme determina a ideologia adotada pelo Direito. Busca dessa maneira regulamentar as atividades dos sujeitos de direito para a efetivação da política econômica determinada pela ideologia escolhida. O Direito Econômico, portanto, disciplina a condução da vida econômica do país, tendo como finalidade o estudo, o disciplinamento e a harmonização das relações jurídicas entre os entes públicos e os agentes privados, detentores dos fatores de produção, nos limites estabelecidos para a intervenção do Estado na economia.

Não se pode, contudo, confundir o Direito Econômico com o fato econômico, ou seja, com a dimensão da vida relativa à satisfação das necessidades humanas. O ordenamento da atividade humana no campo da escassez não se confunde com a movimentação do indivíduo nessa seara.

O Direito é referencial de conduta, ao contrário da Economia, que se constitui somente como manifestação da vida social.<sup>82</sup> A Economia Política é ciência da análise do ser que, diferentemente do Direito, ensina como se constituem, se distribuem e se consomem as riquezas que satisfazem a organização da sociedade.<sup>83</sup> O Direito, Econômico no caso, é prescritivo, voltado a descrever o fenômeno, econômico ou não, e imputar-lhe consequências.

Com efeito, a relação entre Economia e Direito não se reduz a causalidade simples, mecânica, mas sim se mostra de maneira dialética. O Direito é método ordenador de conflitos privados, acidentais, contingentes, através de noções de validade universal. Desse modo, sendo a forma, em contraposição à Economia, que se mostra substância, é através do Direito que a sociedade se propõe os fins que deseja alcançar pela dominação dos fenômenos econômicos. A Economia, por sua vez, é da esfera da causalidade, não da esfera teleológica.<sup>84</sup>

Há, assim, uma interação dialética entre o econômico e o jurídico, de forma que não se pode reduzir essa relação a nexos causais, nem a uma mera relação entre forma e conteúdo.<sup>85</sup>

---

<sup>82</sup> CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. Economia política para o curso de direito. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012. p. 13-4.

<sup>83</sup> Ibidem. p. 51.

<sup>84</sup> LIMA, Hermes. Introdução à ciência do direito. 28ª Ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1986. pp. 240-243.

<sup>85</sup> REALE, op. cit., pp. 21-22.

Continuando, não se pode negar que, em contraposição ao Direito Tributário, o Direito Econômico é menos “formal” e mais “material”. Conforme aduz Eros Grau, pensar o Direito Econômico é “optar pela adoção de um modelo de interpretação essencialmente teleológica, funcional, que instrumentará toda a interpretação jurídica (...) É compreender que a realidade jurídica não se resume ao Direito Formal”.<sup>86</sup> Em outras palavras, o Direito Econômico é aquele que olha para o aspecto material oriundo das relações jurídicas, ao contrário do Direito Tributário, mais formalista e menos interconectado com a Política. O Direito Econômico pode, portanto, agir para moldar uma situação objetiva idealizada. Nos dias atuais, as Constituições modernas passaram, assim, a cuidar mais objetivamente de questões econômicas, ao contrário das Constituições liberais anteriores que simplesmente ignoravam o tema,<sup>87</sup> deixando de assumir posições ideológicas mais óbvias.

Fica claro, considerando o exposto, que a ação sobre a repartição dos resultados da produção se mostra como objeto típico do Direito Econômico, devendo este regulamentar as formas de remuneração dos fatores de produção, induzindo políticas públicas, de forma a se atingir uma realização da justiça social constitucionalmente prevista.<sup>88</sup>

#### 2.4 Princípio da capacidade contributiva

Antes de atentar às particularidades do referido princípio, será analisada a distinção entre princípios e regras, já que sua confusão poderia gerar uma má compreensão do problema.

De fato, para que o sistema normativo atinja seu propósito, é necessário a aplicação de determinados institutos a determinadas situações. Tais institutos, normas jurídicas a serem aplicadas, dividem-se em regras e princípios.

As determinações para obrigatoriedade, permissão ou proibição de condutas abstratas, mas específicas, são denominadas regras. A título exemplificativo, observa-se na Constituição a proibição de exigência de tributo sem lei instituidora (artigo 150, I).

---

<sup>86</sup> GRAU, op. cit., p. 153.

<sup>87</sup> SOUZA, Washington Peluso Albino de. Lições de Direito Econômico. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2002. p.174.

<sup>88</sup> Enciclopédia Saraiva de Direito. São Paulo: Saraiva, 1977. Vol. 65: Repartição. AUGUSTO, Ana Maria Ferraz. p. 77

Os princípios, por sua vez, são valores a serem promovidos em um determinado caso concreto. São modos de interpretação das regras quando aplicadas ao caso concreto. Em caso de colisão de princípios, muitas vezes contraditórios, é necessária ponderação e conseqüente escolha. O princípio, via de regra, é mais aberto à interpretação porquanto seus conceitos são majoritariamente imprecisos. Isso porque ele é uma prescrição de otimização de uma regra para a perseguição de um estado futuro desejado.

Um dos maiores exemplos é o objeto deste Título, o princípio da capacidade contributiva, que exige o estabelecimento de regras que instituem e exijam tributos conforme a capacidade de pagamento de cada contribuinte, sem prejuízo ao seu próprio sustento.<sup>89</sup> O mesmo está positivado no parágrafo 1º do artigo 145 da Constituição: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.<sup>90</sup>

As regras e os princípios atuam diretamente sobre uma determinada situação, buscando modificá-la. Todavia, mais do que isso, existem aquelas normas que estabelecem parâmetros para a aplicação de outras normas. Não são elas mesmas o objeto da ponderação ou aplicação, mas sim o critério de prescrição. A essas metanormas dá-se o nome de postulados. O maior exemplo, como será visto, é a igualdade, que rege a aplicação das mais diversas normas.<sup>91</sup>

Partindo agora para a análise propriamente dita do princípio da capacidade contributiva, este aparece quando se analisa a imposição constitucional de justiça distributiva juntamente com a base social fática da repartição. O princípio em questão é instrumento de preservação dos critérios de repartição que o constituinte escolheu. De fato, toda essa análise jurídica só é possível quando se tem um substrato fático correspondente e que permite tal análise.

Importante salientar, contudo, que o princípio da capacidade contributiva e seus critérios adotados não são aplicáveis, de início, à modificação dos termos dados pela repartição. De fato, a capacidade contributiva aplicada ao âmbito tributário apenas aproveita a repartição tal qual ela já existe, não a modificando naturalmente. A modificação do fato repartição é possível posteriormente, a partir de uma aplicação

---

<sup>89</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. pp. 69-70.

<sup>90</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. 1988. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em 13/11/2016.

<sup>91</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. 1ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2008. pp. 134-135.

extrafiscal do tributo, aproveitando-se critérios trazidos pelo princípio da capacidade contributiva como instrumentos para tal finalidade.

Tendo em vista também o fato de o princípio da capacidade contributiva não ser autossuficiente no âmbito jurídico, torna-se assim o pressuposto jurídico à aplicação do instituto da progressividade tributária e dos princípios da vedação à tributação confiscatória e da preservação do mínimo vital posteriormente analisados, perfazendo sua finalidade.

A maior parte da doutrina entende que o princípio da capacidade contributiva buscou preservar a dignidade humana por meio de uma proteção legal ao mínimo existencial, ao inferir que os carentes poderiam contribuir menos, ou não contribuir, em termos fiscais.

Deste princípio, nos ensina Leandro Paulsen:

*Decorre, basicamente, que o Estado deve exigir que as pessoas contribuam para as despesas públicas na medida da sua capacidade para contribuir, de maneira que nada deve ser exigido de quem só tem para sua própria subsistência, a carga tributária deve variar segundo as demonstrações de riqueza e, independentemente disso, a tributação não pode implicar confisco para ninguém.<sup>92</sup>*

Essa definição de capacidade contributiva já traz seus princípios integrantes intrínsecos, posteriormente analisados, quais sejam: o da igualdade, o da preservação do mínimo vital e da vedação à tributação com efeitos de confisco.

O princípio da capacidade contributiva é reconhecido a nível mundial como princípio fundamental da imposição (tributária) justa. Ele desempenha uma função demarcadora de princípio básico do Direito Tributário, conduzindo a um sistema de princípios que concretizam o princípio da capacidade contributiva e consubstanciam um ordenamento do Direito Tributário “dogmaticamente verificável”. Assim, o referido princípio forma um “ético-juridicamente sensato valor indicativo” para a aplicação da norma tributária.<sup>93</sup>

---

<sup>92</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editoria, 2008. p. 79.

<sup>93</sup> TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. Direito Tributário. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. pp. 200-203.

Cabe, ainda, distinguir capacidade contributiva prevista constitucionalmente da medida de capacidade econômica, de forma que o leitor não se confunda. Enquanto a capacidade contributiva é a imposição específica, sendo dimensão econômica particular aceita pelo poder tributante, a capacidade econômica é a potencialidade econômica de alguém, sem correspondência com a exigibilidade do Fisco. Em outras palavras, é a soma de riquezas disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares da existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas.<sup>94</sup> De forma exemplificativa, enquanto o cidadão que auferir renda acima do mínimo existencial possui capacidade contributiva, por mais pobre que seja, o estrangeiro de passagem financeiramente abastado possui capacidade econômica.<sup>95</sup>

Aliomar Baleeiro afirma que o critério da capacidade contributiva operacionaliza efetivamente o princípio da igualdade no Direito Tributário, permitindo a categorização dos contribuintes que mereçam o mesmo tratamento tributário.<sup>96</sup> Continua ao explicar como que a capacidade contributiva se forma como razão eficaz para a tributação:

*O fato escolhido pelo legislador para a base da tributação é, geralmente, uma concreta manifestação, direta ou não, da capacidade contributiva. Razões obviamente práticas e razões éticas explicam esse fato que se acentua com a evolução social. Reduzido a repartir o curso dos serviços em quotas desiguais, pela desigualdade econômica manifesta do grupo político, o governante houve de jungir-se à realidade da capacidade contributiva. Ela, pois, não repugnará, talvez, à situação de causa da tributação – causa, no sentido de razão jurídica – se o legislador orientar-se por uma técnica jurídica causalista. A capacidade contributiva como causa seria o mesmo que dizer – a razão eficaz para a tributação.*

(...)

*Por que tal indivíduo é obrigado a pagar um tributo? Porque, vinculado pessoalmente, ou por seus interesses, a um grupo político, a sua capacidade econômica o indicia, através de*

---

<sup>94</sup> GOMES DE SOUSA, op. cit., p. 95.

<sup>95</sup> MARTINS, op. cit., p. 107.

<sup>96</sup> BALEEIRO, op. cit., p. 1.100.

*fatos previstos em lei, como capaz de suportar uma parcela do custo dos serviços públicos, organizados pelo governo daquele grupo, no interesse direto ou indireto de todos os membros que o constituem. Em última análise, paga “porque” tem capacidade contributiva.<sup>97</sup>*

Ainda, uma das principais questões que surge da posituação de tal princípio é a sua extensão. Com efeito, apesar de o referido dispositivo constitucional ter mencionado expressamente os impostos, a aplicação de tal norma-princípio é aplicável a todas as espécies tributárias, ainda que conservando diferenças características de cada tipo tributário. Isso porque a graduação do tributo conforme a capacidade de quem colabora, constituindo possível método de aplicabilidade do princípio, é eficaz diante de tributos com fato gerador não-vinculado como contribuições e empréstimos compulsórios.

Nesse sentido, interessante notar que aos tributos com fato gerador vinculado, como taxas, não se aplica tal princípio, já que o critério de justiça é comutativa e não distributiva. Em outras palavras, conquanto a origem da taxa é a prestação estatal e não fatos reveladores da riqueza do indivíduo, a base de cálculo deve estar relacionada tão somente ao objeto da prestação estatal, caso contrário estar-se-ia indo contra a própria natureza do tributo<sup>98</sup>, salvo se os elementos da base de cálculo representassem e mensurassem a atuação estatal. Nesse sentido, a justiça fiscal das taxas reside na sua simples cobrança, de forma que o usuário seja incumbido do seu ônus.

Apesar de posteriormente serem melhor analisados os critérios de diferenciação para a plena consecução de princípios tributários constitucionais, já é possível demonstrar um dos melhores exemplos da aplicação normativa da capacidade contributiva que se encontra no próprio Texto Constitucional, em seu artigo 195, parágrafo 9º, em que se determina: “As contribuições sociais (...) poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho”. Como se vê, critérios de diferenciação mencionados podem

---

<sup>97</sup> BALEEIRO, op. cit., p.1.148-1.149.

<sup>98</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editoria, 2008. p. 79.

ser adotados justamente pela plena capacidade de mensuração da capacidade contributiva, tais quais a atividade econômica e o porte da empresa.<sup>99</sup>

Outro exemplo foi trazido por Aliomar Baleeiro quando mencionou a diferenciação de tratamento levando em consideração o referido princípio. Vemos, apesar da proibição constitucional de diferenciação por profissão, que:

*(...) as diferenças decorrentes da profissão exercida pelo contribuinte somente podem ser consideradas, na medida em que tais distinções efetivamente interfiram com a capacidade econômica. É claro que um trabalhador assalariado, que exerça a advocacia, não assume os riscos da atividade, não tem escritório próprio e os ônus inerentes à manutenção da atividade. Já o profissional autônomo merece receber um tratamento diferenciado pela lei, para que os encargos decorrentes do trabalho não dependente possam ser reduzidos. O legislador deve buscar captar a real capacidade econômica de contribuir, mas nunca privilegiar profissões, cargos e funções.<sup>100</sup>*

Leandro Paulsen, citando Abel Ferreira, aduz que, de forma semelhante, pode-se inferir que o princípio da capacidade contributiva nada mais é do que uma positivação do princípio da solidariedade, sendo fundamento do nosso sistema como um todo.<sup>101</sup> Observa-se tal fenômeno em países da Europa Ocidental, como a França, que explicitamente denominou seu imposto sobre grandes fortunas de Impôt de la Solidarité sur la Fortune (Imposto da solidariedade sobre a fortuna).

Ainda, a partir de um ponto de vista mais amplo, trazendo o dever constitucional de atuação no âmbito da justiça distributiva material, já analisado, é correto afirmar que o princípio agora em comento também se propõe à redução das desigualdades de forma geral, ou seja, visa à garantia do mínimo existencial ao cidadão socialmente desfavorecido tanto numa escala local quanto regional e nacional. Aplica-se assim o princípio tanto para a redução das desigualdades regionais, quanto para as propriamente sociais.

---

<sup>99</sup> CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. ICMS e equilíbrio federativo na constituição econômica. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. pp. 53-55.

<sup>100</sup> BALEEIRO, op. cit., pp. 1.103.

<sup>101</sup> PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2013. p. 51.

Naturalmente, a aplicação do princípio da capacidade contributiva ao sistema tributário, do ponto de vista comparativo entre regiões e Estados do país, requer cautela, haja vista que desigualar os Estados e regiões entre si não elimina a possibilidade de aprofundamento das diferenças entre os mesmos. Um equilíbrio sócio-econômico deve ser buscado, conforme defende a doutrina, de sorte que a unidade nacional seja melhor garantida, evitando-se a fragmentação social.<sup>102</sup>

Dessa forma, aparece o desafio da aplicação da sistemática tributária a partir de critérios regionais com a necessidade de corrigir as disparidades entre os Estados-membros da nação, sem embaraçar o comércio gerador de riqueza.

Considerando o exposto, observa-se que a capacidade contributiva é critério basicamente levado a cabo pela conjugação da aplicação dos princípios da igualdade, da vedação ao confisco e o da proteção ao mínimo vital, que serão analisados a seguir.

#### 2.4.1 Princípio da igualdade

Antes de verificar o modo de aplicação do princípio da igualdade, é necessário conceituar o que realmente está sendo tutelado pelo ordenamento jurídico.

O princípio da igualdade tem origem como uma das formas de perfazer a escolha política de um determinado modo de repartição da riqueza produzida, instrumentalizada pelo ordenamento jurídico. O conceito “igualdade” aqui adotado é assim aquele estabelecido pela Constituição, pressupondo-se que as diversas finalidades que a Carta busca coincidam com esse conceito. No caso, aduz Humberto Ávila:

*A Constituição estabelece um modelo de igualdade particularista, ao prever o dever de obediência à capacidade contributiva sempre que isso for possível (...).*

*Esse tratamento particularizado faz com que o contribuinte deva ser tratado de modo diferente na medida em que ele se diferencia dos demais, quer mediante a consideração das suas particularidades (capacidade contributiva subjetiva),*

---

<sup>102</sup> CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. ICMS e equilíbrio federativo na constituição econômica. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. p. 64

*quer mediante a análise das particularidades das operações concretamente pratica (capacidade contributiva objetiva).*

Assim, continua:

*A padronização só é válida se necessária (for usada quando não é possível adotar o modelo de igualdade particular), geral (provocar efeitos desiguais de diminuta extensão, alcance e intensidade), compatível (manter vinculação com a realidade antes e depois da formação do padrão), neutra (considerar as diferenças estruturais entre profissionais atingidos), não-excessiva (não atingir bens jurídicos essenciais à realização de qualquer direito fundamental), minimamente equitativa (conter cláusulas de retorno ao modelo particularista, se as diferenças entre o fato presumido e o ocorrido forem de grande alcance, extensão e intensidade, ou se elas forem de uma qualidade tal, que tenham um impacto disparatado relativamente a algum contribuinte específico).<sup>103</sup>*

Resumindo, o tratamento consoante o princípio da igualdade seria aquele que diferenciase o caso particular, para tratar de forma isonômica situações díspares para o Direito. Isso se traduz como igualdade material, ou seja, como uma situação em que não se podem ignorar as diferenças juridicamente relevantes. Em outras palavras, o princípio da igualdade constitucionalmente disposto é aquele que permite a diferenciação tão somente onde e quando a lei diferencia.<sup>104</sup>

Nesse mesmo sentido, Hart já afirmava que a justiça ocorre quando não se discrimina um indivíduo por um aspecto não relevante. Afirma que o conhecido enunciado “Tratem-se os casos iguais de forma igual e os casos diferentes de forma diferente” é incompleto. Isso porque qualquer conjunto de seres humanos terá diferenças e semelhanças entre si. É preciso que se estabeleça quais semelhanças e quais diferenças entre os indivíduos são pertinentes para serem consideradas pelo ordenamento jurídico.<sup>105</sup>

Ainda, mais que diferenciar os desiguais, o constituinte definiu a aplicação desse princípio pela vedação de “instituir tratamento desigual entre contribuintes que

---

<sup>103</sup> ÁVILA, op. cit., pp. 194-195.

<sup>104</sup> BALEEIRO, op. cit., pp. 861-862.

<sup>105</sup> HART, op. cit., pp. 206-207.

se encontrem em situação equivalente” (art. 150, II). A escolha pelo termo “equivalente” foi técnica, com a finalidade de frear a tendência brasileira de pouco respeito aos direitos dos cidadãos em matéria tributária. Isso porque o termo escolhido é mais amplo do que “igual”, não exigindo consonância absoluta em todos os aspectos da situação. Isso eliminou assim a possibilidade de o legislador aduzir a necessidade de tratamento desigual aos desiguais, por meio da criação de hipóteses infinitas de desigualdade, já que o tratamento igual estaria restrito aos estritamente iguais.<sup>106</sup>

#### 2.4.1.1 Realização da igualdade

Para que um determinado princípio seja aplicado, é necessário de antemão que se tenha por objeto uma regra a ser aplicada. Essa regra só será desenvolvida pela busca de uma determinada finalidade constitucionalmente tutelada.

O princípio constitucional da igualdade impõe a isonomia de tratamento entre todos os cidadãos, conforme artigo 150, II da Carta Magna, sendo vedada a diferenciação tributária entre contribuintes em situação equivalente, ou seja, é vedada a discriminação tributária. Todavia, conforme afirma Leandro Paulsen, o cerne da questão não é a instituição do tratamento diferenciado propriamente dito, que nada diz sobre a validade da norma perante o ordenamento, mas sim as razões e critérios orientadores dessa diferenciação. É necessário que parâmetros adotados estejam de acordo com a finalidade buscada, sejam objetivos e imparciais, sendo assim possível a imposição de tratamento diferenciado entre contribuintes.<sup>107</sup>

De fato, apesar de as diversas visões políticas e éticas existentes possam gerar discordância sobre os critérios e parâmetros que serão considerados como pertinentes para a diferenciação dos cidadãos, a reflexão e o consenso sobre a finalidade da norma podem tornar claras as semelhanças e diferenças que uma lei justa deveria reconhecer, diminuindo assim o escopo para discussão.<sup>108</sup>

Somente dois tipos de razões podem sustentar normas que estabeleçam diferença de tratamento entre contribuintes, quais sejam, (i) as razões extrafiscais e (ii) as razões de capacidade contributiva. É importante notar que a atuação do Fisco

---

<sup>106</sup>MARTINS, op. cit., pp. 265-266.

<sup>107</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editoria, 2008. Pág. 75.

<sup>108</sup> HART, op. cit., p. 211.

se dá assim de duas maneiras totalmente distintas. A primeira trabalha com o fato repartição como pressuposto, moldando-a para atingir finalidades extrafiscais, seja, por exemplo, pela promoção de incentivos cíclicos ou contra cíclicos da economia, seja para controle de produção e distribuição de bens e serviços específicos. A segunda maneira é a utilização da progressividade, como se vê, para alterar a medida da desigualdade social ou regional, seja modificando alíquotas, seja trabalhando com a base de cálculo dos tributos.

Com efeito, é inconstitucional a diferenciação baseada em critérios irrelevantes ou desconexos quanto à capacidade econômica do contribuinte ou quanto a razões extrafiscais. Nesse sentido, só é permitido ao legislador diferenciar contribuintes por critérios de capacidade contributiva ou por critérios de política extrafiscal, e nada mais.

A utilização dos critérios de diferenciação proibidos pelo constituinte, como a profissão, sexo, entre outros, todavia, é livre, desde que sirvam tão somente como componentes da capacidade contributiva ou estejam inseridos em planejamento extrafiscal. Assim, quando não se está diante de tais situações, é eficaz a vedação constitucional à utilização desses critérios.<sup>109</sup>

Os critérios orientadores da diferenciação devem guardar uma relação estrita e efetiva de correspondência com o fim almejado. O instrumento desse critério é a medida de comparação. Essa medida de comparação é aferida por meio de um elemento indicativo, que pode ser, por exemplo, renda ou patrimônio, quando o critério adotado é a riqueza do contribuinte.<sup>110</sup> A medida de comparação adequada é instrumento que verifica com precisão o critério de diferenciação.

Certamente, como o próprio nome diz, para a aferição da medida de comparação é utilizado um elemento tão somente indicativo, e não absoluto, da medida de comparação. Esse elemento, para a aplicação generalizada a que a lei tributária se propõe, é fato despido de sua complexidade factual e reduzido às circunstâncias jurídicas relevantes, de forma a ser extraído um conceito jurídico individual, pronto para ser utilizado na subsunção, que é adequação de uma conduta ou fato concreto (norma-fato) à norma jurídica (norma-tipo).<sup>111</sup>

A doutrina alemã vai no mesmo sentido, afirmando que o princípio da capacidade contributiva, perfectibilizada pelo atendimento ao princípio da igualdade

---

<sup>109</sup> BALEEIRO, op. cit., pp. 1.102-1.103.

<sup>110</sup> ÁVILA, op. cit., p. 37.

<sup>111</sup> BALEEIRO, op. cit., p. 1.259.

ora analisado, é essencialmente concretizado pela seleção e constituição das “bases de dimensionamento do tributo”, o que equivale à medida de comparação adotada. O conteúdo de uma imposição uniforme segundo a capacidade contributiva de cada um depende de se saber a quais fatos e condições econômicas está subordinada a capacidade contributiva tributariamente onerável. Em outras palavras, o conteúdo da norma depende da verificação da medida de comparação conexa à capacidade do contribuinte.<sup>112</sup>

Importante destacar que a complexidade fática das condições econômicas de cada contribuinte impede a adoção utópica de um imposto único. Não há, de fato, um bem tributário mais qualificado do que os demais. Isso decorre do fato de que bens tributários em espécie têm vantagens e desvantagens, otimizando-se as qualidades do sistema tributário quando trabalhados em conjunto. A justiça dos impostos diretos é complementada pela imperceptibilidade dos impostos de consumo indiretos. A receita tributária pode ser assim distribuída de tal maneira aos tipos únicos de tributos que nenhum deles é percebido como demasiadamente opressor.<sup>113</sup>

Considerando o exposto, a Constituição vedou expressamente a utilização de uma série de medidas de comparação para diferenciação entre sujeitos, quais sejam, origem, raça, cor, idade, estado civil, deficiência física, qualidade do trabalho, nacionalidade, ocupação profissional ou ocupação exercida. Ainda, impôs o uso de uma medida de comparação, qual seja, a capacidade contributiva para impostos pessoais, conforme artigo 145, parágrafo primeiro do Texto Maior.<sup>114</sup>

Com efeito, aduz Humberto Ávila:

*(...) a vedação ou imposição expressa de medidas específicas de comparação é determinada em razão de elementos que foram historicamente estigmatizados. Alguns elementos estão arraigados na história como fatores de rancor e repulsa de uns indivíduos em relação a outros. Em razão disso, receberam proteção constitucional, porque o risco de discriminação com base neles é muito maior: a proibição de sua utilização funciona indiretamente como uma condenação do seu uso, afastando ou restringindo, com isso, a possibilidade de as*

---

<sup>112</sup> TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. op. cit., p. 208.

<sup>113</sup> Ibidem. p. 209.

<sup>114</sup> ÁVILA, op. cit., p. 168.

*peças manifestarem desejos não suportados pelo ordenamento jurídico no estabelecimento de diferenças entre os destinatários das normas.*

*(...)*

*Qualquer diferenciação que repercute ou influencie a realização desses princípios deve ter uma vinculação mais estreita (eine engere Bindung). Para justificar uma diferenciação que afete esses princípios, são necessárias razões com alto poder de convencimento, justamente para evitar que, por meio delas, se termine por restringir justamente os meios de manifestação do contribuinte enquanto pessoa.*

*Sempre, portanto, que a distinção efetuada pelo Poder legislativo referir-se a elementos distintivos elevadamente ou meramente pessoais, terá um ônus argumentativo maior.<sup>115</sup>*

Assim, a correta aplicação do princípio da igualdade só é possível quando a utilização das medidas de comparação não atenta contra o estabelecido pela Constituição, assim como quando há uma devida fundamentação para a sua utilização, já que existe uma presunção de igualdade, manifestada no ônus argumentativo de maior fundamentação para o afastamento da igualdade.<sup>116</sup>

Dentre os critérios ou medidas de comparação que podem ser adotados para perfazer normas que atinjam as finalidades constitucionais, a Constituição escolheu precipuamente o critério da capacidade contributiva como medida de comparação a ser adotada na particularização da norma tributária, sem prejuízo de outros que poderão ser adotados.

Logicamente, para respeitar tal critério, é preciso escolher uma, ou poucas, medida(s) adequada(s) o para sua mensuração e efetivação. Essa limitação, por definição, pode gerar distorções na medida em que nem todos os aspectos do contribuinte e de sua capacidade contributiva estão sendo analisados, o que implica em uma constrição à plenitude da aplicação do princípio.<sup>117</sup>

Com efeito, o princípio da igualdade não é violado quando a norma tratar igualmente os contribuintes que se encontrarem na mesma situação, quando o

---

<sup>115</sup> ÁVILA, op. cit., pp. 173-174.

<sup>116</sup> Ibidem. p. 197.

<sup>117</sup> BECKER, op. cit., p. 532.

tratamento diferenciado não violar direito fundamental e quando possuir um fundamento constitucional justificador.<sup>118</sup>

#### 2.4.2 Princípio da proteção ao mínimo vital

Nesse sentido, mesmo que se possa entender o princípio da capacidade contributiva como uma positivação do dever de contribuir para com o Estado, também é possível a compreensão desse princípio como uma garantia por meio da qual só se pode exigir aquilo que é passível de o contribuinte abrir mão, protegendo assim o contribuinte tributariamente capaz.<sup>119</sup>

Esse princípio, todavia, não deixa de configurar constrição ao princípio da capacidade contributiva, moldando-a.<sup>120</sup>

Ainda mais, é o pressuposto fático da repartição, e a percepção de que existem indivíduos que não conseguem suprir suas necessidades, que justifica que juridicamente se desenvolva um princípio da proteção ao mínimo vital, de forma que se tutele a dignidade da pessoa humana no seu aspecto material.

Quanto à essa possibilidade de tributar somente aquilo que se possa contribuir, Aliomar Baleeiro aduz, nesses termos:

*Do ponto de vista subjetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais gastos pessoais obrigatórios (com alimentação, vestuário, moradia, saúde, dependentes, tendo em vista as relações familiares e pessoais do contribuinte etc.) devem ser cobertos com rendimentos em sentido econômico – mesmo no caso dos tributos incidentes sobre o patrimônio e heranças e doações – que não estão disponíveis para o pagamento de impostos.<sup>121</sup>*

---

<sup>118</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 203.954/CE. Relator: GALVÃO, Ilmar. Publicado no DJ de 07/02/1997. p. 6. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=239067>. Acesso em 07/11/2016.

<sup>119</sup> PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2013. pp. 51-52.

<sup>120</sup> BECKER, op. cit., p. 533.

<sup>121</sup> BALEEIRO, op. cit., p. 1.096.

É entendimento constitucional e doutrinamente majoritário a proteção do patrimônio e da renda do contribuinte ao mínimo vital. A Constituição de 1988 discorre com relativa atenção sobre o conceito de salário mínimo, que serviria de base ao mínimo vital, indispensável a uma existência digna, pessoal e familiar do cidadão.<sup>122</sup> Isso não impediu o legislador de aplicar tal entendimento quando, por exemplo, da aplicação de alíquota zero de Imposto de Renda até determinado montante. De fato, o histórico constitucional brasileiro já dispunha nesse sentido ao observarmos que o parágrafo 1º do artigo 15 da Constituição de 1946 afirmava:

*São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.*

Caso não se respeitasse esse mínimo vital, estar-se-ia criando um círculo vicioso por meio do qual o Estado toma e fornece, já que o necessitado, ainda mais empobrecido pelo pagamento do tributo, aumentaria a necessidade social nas despesas do Estado. Dessa forma, desde que se começou a falar sobre isso, há três séculos, percebe-se a tendência de personalização do tributo, generalizando-se a aplicação das diversas técnicas de aplicação do princípio da capacidade contributiva.<sup>123</sup>

O princípio da proteção ao mínimo vital é assim parte integrante do princípio da capacidade contributiva, sem o qual este último não se perfaz.

#### 2.4.3 Princípio da vedação à tributação com efeitos de confisco

Além da necessidade de não se poder atentar ao mínimo vital, de igual sorte não se permite o atentado ao instituto do confisco. Da mesma forma que não se pode atentar ao mínimo econômico, ao se analisar os fatos econômicos e como a produção foi criada e distribuída, o ordenamento igualmente não permite que se atente ao máximo econômico.

O limite da vedação à tributação com efeitos de confisco vem expressamente imposto pelo constituinte no artigo 150, IV da Carta Maior, que tem o condão de

---

<sup>122</sup> BALEEIRO, op. cit., p. 868.

<sup>123</sup> BALEEIRO, op. cit., p. 1.157.

estabelecer as relações entre os direitos e as garantias fundamentais e os tributos, vendando o confisco sem, contudo, equipará-lo à vedação de expurgo do mínimo vital.

A vedação à tributação com efeito confiscatório é, de certa forma, decorrente da compreensão do princípio da capacidade contributiva porque a arrecadação confiscatória é justamente aquela feita sobre contribuinte que, mesmo possuindo capacidade econômica, não mais é capaz de contribuir. O confisco se configura, assim, como a demasiada privação da propriedade sem a devida indenização, conforme atual previsão constitucional (art. 5º, XXIV).

Em termos objetivos, o efeito confiscatório se dá quando da tributação além do que se poderia razoavelmente obter de renda a partir do patrimônio, necessariamente impondo uma diminuição do patrimônio sem possibilidade de manutenção do mesmo.<sup>124</sup> Em outras palavras, como a capacidade contributiva só inicia após deduzidos os custos da obtenção e manutenção da renda ou patrimônio, tributação que reduza substancialmente o patrimônio e não permita sua manutenção será caracterizada como confiscatória.<sup>125</sup> Os tributos que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilando a empresa ou impedindo o exercício de atividade lícita e moral são igualmente considerados confiscatórios.<sup>126</sup> Em outras palavras, considera-se confiscatória a exigência tributária que absorva significativamente o patrimônio ou que venha a comprometer o bom funcionamento da pessoa jurídica, gravando-a de forma desmedida ou incompatível com suas atividades.<sup>127</sup>

Sendo praticamente consenso que a Carta de 1988 foi generosa na proteção dos mais diversos direitos e garantias, o que passou a demandar uma elevação gradual da carga tributária sobre a produção nacional, extrai-se do Sistema Constitucional Tributário, contudo, que é vedado a utilização de tributo com efeito de confisco. Isso se deu justamente para coibir abusos da cobrança que tende a ser crescente. Enquanto a vedação ao confisco impede a tributação demasiada sobre aquele que possui o suficiente, a proteção ao mínimo vital impede a tributação que elimine a capacidade de sustento próprio do contribuinte.

---

<sup>124</sup> CONTI, José Maurício. Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade. São Paulo: Dialética, 1996. p. 55.

<sup>125</sup> BALEEIRO, op. cit., p. 868.

<sup>126</sup> BALEEIRO, op. cit., p. 901.

<sup>127</sup> TERRA, Márcia Machado. A justiça social fiscal através da aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva. Direito Tributário em Questão, Porto Alegre: FESDT, n. 8, jan./jun. 2012. p. 118.

A Constituição determinou a conciliação de duas vertentes: da propriedade como base do sistema capitalista e a do custeio da máquina pública como imposição fática. Tecnicamente, todavia, apesar de discordâncias na doutrina, tributo e confisco não se confundem. O que no art. 150, IV se veda é a lei regulamentadora de tributo equiparável ao confisco em seus efeitos. De fato, a perda da propriedade, regulada em lei, é apenas modalidade de pena, devendo ser aplicada mediante o devido processo legal (art. 5º, XLVI e LIV). O confisco, inclusive como forma de punição, é amplamente vedado não só no Brasil, mas também em todos os Estados Democráticos de Direito.<sup>128</sup>

Vale lembrar que o confisco não decorre somente de tributação exacerbada. De fato, é possível haver tributação demasiada em dois casos específicos, quais sejam, (i) para perfazer razões extrafiscais ou atender ordem oriunda do poder de polícia administrativo e (ii) para que se atenda a função social da propriedade, quando desrespeitada. Nesses casos, a propriedade individual cede ao coletivo, não havendo que se falar em ilicitude por confisco.<sup>129</sup>

Considerando o exposto, a correta aplicação do princípio da vedação à tributação com efeito confiscatório é requisito de validade ao princípio da capacidade contributiva, na medida em que somente é capaz, tributariamente falando, aquele que não teve sua propriedade confiscada.

---

<sup>128</sup> BALEEIRO, op. cit., pp. 909-911.

<sup>129</sup> COELHO, op. cit., p. 236.

### 3 O Instituto da Progressividade

Existem diversos modos por meio dos quais se revela e se viabiliza a aplicação do princípio da capacidade contributiva, quais sejam, a imunidade, a isenção, a seletividade e a progressividade. Todos eles têm caráter dúplice, na medida em que, devendo respeitar as finalidades constitucionais, além de viabilizar a aplicação do princípio da capacidade contributiva, concretizando a justiça social, permitem uma potencialização arrecadatória.

Neste estudo busca-se, dentre os quatro institutos mencionados, entender o último.

#### 3.1 Perspectiva histórica do instituto

No já referido artigo 145, parágrafo 1º da Constituição Federal, há a opção do constituinte pela tributação direta, sendo possível aplicar a tributação de forma progressiva conforme a capacidade contributiva.

A tributação progressiva tem respaldo constitucional observável pela determinação da busca da redução das desigualdades, sociais e regionais:

*Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:*

*VII - redução das desigualdades regionais e sociais;<sup>130</sup>*

O maior exemplo de tributação progressiva é o Imposto de Renda (IR), tendo em vista sua pessoalidade intrínseca. De fato, conforme artigo 153, § 2º, I, da Constituição Federal, o Imposto de Renda atenderá aos princípios da generalidade, universalidade e progressividade.

---

<sup>130</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. 1988. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em 13/11/2016.

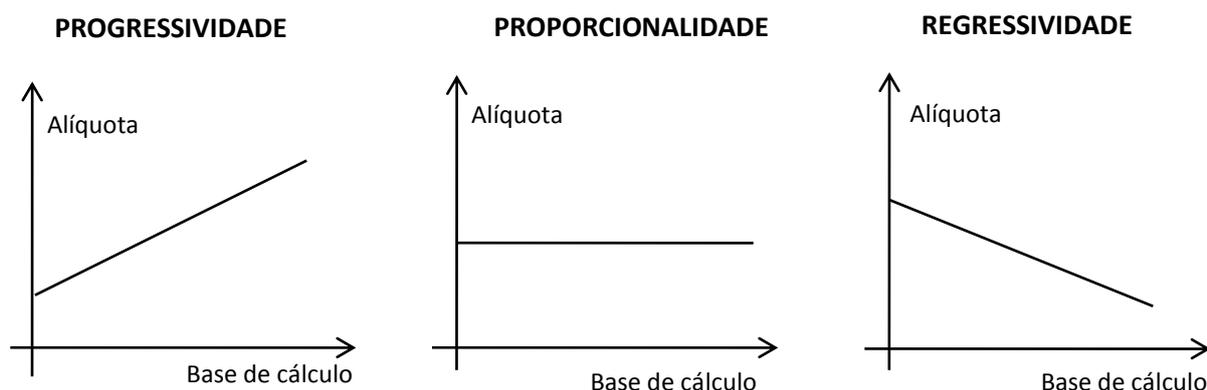
### 3.2 Conceito e formas de apresentação

Inicialmente, cabe conceituar o instituto da progressividade como a forma de tributação em que as alíquotas praticadas para o cálculo do tributo a ser recolhido aumentam conforme o aumento da base de cálculo do tributo.

Ao contrário da regressividade e da proporcionalidade, o instituto da progressividade estabelece uma graduação crescente das alíquotas conforme a ampliação da base de cálculo do tributo. Diferencia-se da proporcionalidade, tendo em vista que esta mantém fixa a alíquota, independentemente da base de cálculo utilizada. A regressividade, por sua vez, consiste numa diminuição da alíquota conforme o aumento da base de cálculo tributável.

Veja-se graficamente.

**Figura 1 – Comparativo de formas de tributação.**



**Fonte: elaboração própria (2016)**

A progressividade pode ser aplicada de forma gradual ou simples. A progressividade gradual é aplicada por meio da aplicação de alíquotas distintas para cada uma das faixas definidas da base de cálculo, sendo o total tributável a soma dos percentuais aplicados sobre cada uma das faixas. Por sua vez, a progressividade simples aplica uma alíquota única sobre toda a base de cálculo, conforme o tamanho total desta.

Interessante notar que não está prevista em legislação alguma, tampouco no Texto Constitucional, a aplicação da progressividade simples, por força das graves distorções que geraria. De fato, nesse caso, uma unidade a mais na base de cálculo

poderia implicar uma mudança de faixa tributável e um aumento expressivo no total devido ao Fisco em decorrência da mudança de alíquota aplicável sobre toda a base.

A progressividade é uma forma de personalização do imposto por permitir que o tributo incida diversamente sobre indivíduos distintos de acordo com a medida de comparação adotada, qual seja, a base de cálculo adotada.<sup>131</sup>

### 3.3 Diferenciação em face do Instituto da Seletividade

Todavia, importante diferenciar o instituto da progressividade daquele da seletividade, considerando a frequente confusão, haja vista sua finalidade comum.

Enquanto a progressividade tributária ocorre pela majoração de alíquotas conforme a majoração da base de cálculo do tributo, a seletividade se mostra pela majoração da alíquota conforme a essencialidade do bem tributado. Na seletividade, atribuem-se alíquotas diferentes para produtos diferentes, conforme um novo critério: a essencialidade.

Quando o tributo é indireto, quem suporta o ônus é o contribuinte de fato, cuja situação financeira não é identificável. Devido a tal dificuldade, a seletividade se apresenta como forma mais próxima de verificação da aptidão dos sujeitos passivos.<sup>132</sup>

O critério da essencialidade de um produto ou serviço aparece como intrinsecamente relacionado à utilidade e à necessidade do mesmo. Para fins de classificação de um bem ou serviço como essencial, é considerado “necessário” aquilo que falta e “útil” aquilo que supre a falta.<sup>133</sup>

A utilidade diminui com a quantidade, já que a cada unidade adicional do bem diminui o espaço para a “falta” que uma nova unidade do bem poderia suprir. A isso se dá o nome de utilidade marginal.<sup>134</sup> Um determinado bem poder ter várias utilidades diferentes de acordo com a necessidade (falta) a que se refere. Isso porque, por exemplo, a água potável é mais necessária para beber do que para limpeza, de sorte

---

<sup>131</sup> PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2013. p. 52.

<sup>132</sup> TERRA, op. cit., p. 121.

<sup>133</sup> CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. Economia política para o curso de direito. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012. pp. 19-33.

<sup>134</sup> Ibidem. p. 35.

que a sua utilidade (capacidade de supressão da falta) é maior para ingestão do ser humano do que para sua higienização.<sup>135</sup>

Destarte, quanto à essencialidade a ser tratada neste trabalho, trata-se da característica graduação do que é necessário pela sua utilidade. Em outras palavras, é tanto mais essencial um bem quanto maior for a sua capacidade de suprir a falta e quanto maior a falta que se mostrar presente.

Continuando a análise da essencialidade como critério da seletividade, nas palavras de Ricardo Lobo Torres, nesta: “o tributo deve incidir progressivamente na razão inversa da essencialidade dos produtos: quanto menos a utilidade do produto tanto maior deverá ser a alíquota, e vice-versa”.<sup>136</sup>

Na realidade, pretendeu o constituinte que alíquotas diferenciadas sejam introduzidas para que os produtos essenciais tornem-se menos onerados e não fique o Estado obrigado a reduzir a zero o seu direito de tributar, à falta de alternativa.

Todavia, tal utilidade não é constante e absoluta, mas relativa a cada situação. Ricardo Camargo explica:

*Definição (do princípio da essencialidade) compete aos órgãos dotados de função legislativa justamente porque a essencialidade do produto ou o seu caráter “supérfluo” muitas vezes não decorrem do seu destino “natural”, mas sim de uma dimensão cultural, e é sumamente interessante o dado de que mesmo que indivíduos insertos num determinado grupo social não partilhem a preferência da grande massa, esta é que será determinante na definição do correspondente padrão de vida. (...) o que realmente importa, aqui, é a necessidade que se tem em mira satisfazer e as possíveis utilidades do produto ou serviço de que se esteja a cogitar.<sup>137</sup>*

A importância da compreensão do conceito de essencialidade está na observância do baixo impacto que esse método tem sobre a correta modelagem da tributação ao conjunto de contribuintes em questão, com suas particularidades e contingências pessoais e únicas. De fato, essa distinção é útil para compreender a

---

<sup>135</sup> Ibidem. pp. 36-38.

<sup>136</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 16ª Ed. Renovar, 2009. p. 377.

<sup>137</sup> CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. O direito exaurido: a hermenêutica da constituição econômica no coração das trevas. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2011. p. 99.

razão pela qual a progressividade se mostra mais adequada como instrumento para o atingimento dos fins dispostos constitucionalmente.

#### 3.4 Progressividade como aplicação do princípio da capacidade contributiva

Antes de entrar no mérito da análise da progressividade como aplicação do princípio da capacidade contributiva, é preciso entender a diferença entre a natureza do tributo e a qualificação que lhe é dada. Necessário, assim, ter em mente que a proporção ou a progressividade de um tributo, por si só, não altera sua natureza jurídica, qualquer que seja sua alíquota. Em outras palavras, alíquotas confiscatórias não tem o condão de alterar, por si só, a natureza de “tributo”. Isso decorre do fato de a medida da proporção ou o ritmo da progressividade aplicada serem problemas de Política Fiscal, ou seja, um problema pré-jurídico. Todavia, havendo regra jurídica constitucional, como no caso brasileiro, conferindo juridicidade ao princípio da capacidade contributiva, o legislador tem o dever de respeitar o princípio e dosar a proporção e a progressividade previstas. Ocorrendo desrespeito à norma, ela é inválida, ou seja, inconstitucional, por esse motivo, e não pela desproporção propriamente dita.<sup>138</sup>

Analisando agora a correspondência da progressividade com a capacidade contributiva, nota-se que aquela parte dos pressupostos desta, tomando os termos dados pela repartição como um fato dado. A progressividade, por si só, não constrói a repartição. Ela a encontra como uma situação dada, a ser trabalhada. De fato, a partir da aplicação do instituto da progressividade para atingir os fins a que a capacidade contributiva se propõe, é possível a modificação das condições repartição dos resultados da produção. A repartição assim não é algo formado pelas disposições tributárias, mas sim modificado por elas, constituindo sua base de trabalho.

Na progressividade infere-se uma correspondência entre o objeto da base de cálculo e uma maior capacidade contributiva. Tal objeto é a medida de comparação adotada a ser utilizada como critério de diferenciação para a aplicação a maior da alíquota do tributo. Exemplificando, no Imposto de Renda, a medida de comparação é a renda, que foi adotada para verificar se o critério “capacidade contributiva” estava sendo atendido. Assim, usa-se essa medida como base de cálculo sobre a qual

---

<sup>138</sup> BECKER, op. cit., p. 309.

incidirá o tributo a uma alíquota tanto maior quanto maior for essa medida, ou seja, quanto maior for a renda.

### 3.5 Progressividade e Pessoalidade

Para entender como a progressividade atinge o princípio da capacidade contributiva, necessário abordar o aspecto da personificação e da pessoalidade do tributo, características essas relacionadas à progressividade e essenciais ao atingimento da finalidade que se propõe.

Na seletividade, instituto contraposto já explicado, busca-se igualmente respeitar o princípio da capacidade contributiva pela análise da essencialidade do bem ou serviço, de forma que se tribute indiretamente mais aquilo menos essencial e, portanto, adquirido, em regra, pelo contribuinte com maior capacidade contributiva. Essa técnica é aplicada nos tributos indiretos, inexistindo, porém, a característica da pessoalidade, não importando o sujeito, mas somente o objeto tributável.<sup>139</sup> Isso é importante porque a eficácia da seletividade em atender o princípio da capacidade contributiva é mais frágil, haja vista que é da natureza do imposto real atingir uma dada situação, eleita pelo legislador, sem levar em consideração as qualidades pessoais que refletem o poder econômico dos contribuintes de forma mais precisa.<sup>140</sup> Pode-se dizer assim que a objetividade descaracteriza a capacidade contributiva.

Isso não impede que haja algum nível de atendimento ao princípio da capacidade contributiva quando de impostos indiretos (inclusive sobre o consumo). A Constituição Alemã, por exemplo, cita o consumo como indício de capacidade contributiva.<sup>141</sup>

O caráter pessoal a que o constituinte se referiu no seu artigo 145 significa, na verdade, o desejo de que a pessoa tributada seja o contribuinte de fato, ou seja, pague o tributo pela sua característica pessoal (capacidade contributiva), sem possibilidade de repasse do ônus tributário. Ao contrário, a impessoalidade tributária se perfaz pela tributação indireta, quando o repasse do ônus tributária é possível.

---

<sup>139</sup> PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2013. p. 52.

<sup>140</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 562.045/RS. Relator: LEWANDOWSKI, Ricardo. Publicado no DJ de 27/11/2013. p. 18. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em 06/11/2016.

<sup>141</sup> TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. op. cit., p. 203.

Sendo a capacidade contributiva a possibilidade econômica de pagar tributos, seja subjetivamente, em relação à pessoa (capacidade econômica real), seja objetivamente, em relação às manifestações objetivas de riqueza da pessoa (ter bens), o constituinte elegeu como princípio a capacidade contributiva real, subjetiva, do contribuinte.<sup>142</sup>

A pessoalidade, assim, é característica da tributação que permite a aplicação do princípio da capacidade contributiva. Ela ocorre quando da tributação direta, pessoal, como já analisamos, sendo o instituto da progressividade seu principal meio de perfazimento. Em outras palavras, o estabelecimento de graduação progressiva de alíquotas é uma das formas mais eficientes de pessoalizar um tributo. Isso decorre do fato de o objeto que serve de base de cálculo do tributo direto apresentar, em geral, uma correlação muito mais forte com a capacidade contributiva, como, por exemplo, a renda auferida, do que o produto objeto de consumo do contribuinte, avaliado pelo critério, possivelmente falho, da sua essencialidade.

Dessa forma, permitindo a pessoalização da tributação, nada mais faz do que potencializar o princípio da capacidade contributiva, já que modifica exponencialmente, ao invés de somente proporcionalmente, as tributações devidas pelo contribuinte tributariamente capaz.

Na própria obra de Baleeiro, interpretando o mencionado artigo 145, afirma-se que a tributação direta não é permissiva, não conferindo poder discricionário ao legislador. No caso, há imperatividade e abrangência do dispositivo constitucional, permitindo a tributação indireta apenas na impossibilidade da tributação conforme a capacidade contributiva pela via direta.<sup>143</sup>

### 3.6 Progressividade na Tributação Real

É igualmente possível a progressividade aplicada a tributos reais. Como já foi estudado, todavia, não serviria o instituto a pessoalizar o tributo, apesar de poder ter certa eficácia na consecução dos fins da capacidade contributiva. De fato, a tributação progressiva sobre tributos reais pode atender o princípio da capacidade contributiva, mas tão somente na medida em que há correspondência do bem tributado com a capacidade do contribuinte, sob pena de ter o efeito reverso.

---

<sup>142</sup> COELHO, op. cit., p. 71

<sup>143</sup> BALEEIRO, op. cit., p.1.097.

Nessa seara, mesmo que possível a progressividade em tributos reais, esta, além de possuir complexa aplicação, é estritamente limitada pela Constituição. Isso porque não se pode inferir a capacidade econômica do cidadão, e assim o tributá-lo, pela superveniência de, por exemplo, doação, fato gerador de tributo real. O Supremo Tribunal já se posicionou sobre o tema:

*(...) em se tratando de impostos reais, a progressividade só pode ser instituída quando existir expressa autorização no texto constitucional. E, mesmo nesses casos, ela só é admitida para dar concreção aos efeitos extrafiscais desejados pelo constituinte, desprezando-se a capacidade econômica deste.*

*É verdade que uma interpretação isolada da primeira parte do § 1º do art. 145 da Constituição permite que se alcance a conclusão segundo a qual, embora dirigido, primordialmente, aos impostos pessoais, o dispositivo não exclui a graduação de impostos reais. Mas, como já assentado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, no trecho do voto acima transcrito, a sua parte final afasta, peremptoriamente, tal inferência. (...)*

*Assim, embora represente um instrumento para a obtenção de efeitos extrafiscais, a progressividade, no caso de impostos reais, em nosso ordenamento legal, só pode ser adotada se houver expressa previsão constitucional. Mesmo assim, ressalte-se, ela não poderá basear-se, direta ou exclusivamente, na capacidade econômica do contribuinte.*

*Em suma, a vedação da progressividade no caso dos impostos de natureza real constante do art. 145, § 1º, da Carta Magna, ao lado dos princípios da legalidade, da irretroatividade, da anterioridade, da isonomia e da proibição do confisco, configura garantia constitucional e direito individual do contribuinte, que não podem ser afastados por lei ordinária estadual.<sup>144</sup>*

---

<sup>144</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 562.045/RS. Relator: LEWANDOWSKI, Ricardo. Publicado no DJ de 27/11/2013. p. 21. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em 06/11/2016.

Aliomar Baleeiro comprova a dificuldade de correlação da progressividade sobre tributo real com a capacidade contributiva pela forma como aduz a existência de caráter unicamente extrafiscal na operação tributária:

*Em regra geral, só os impostos pessoais se ajustam adequadamente à aplicação de critérios progressivos medidos pela capacidade contributiva, se bem que esta se possa presumir da natureza, valor ou aplicação específica de determinada coisa, no sentido de que a possui, compra ou prefere o indivíduo de maiores recursos econômicos. Mas imposto sobre coisa, em princípio, exclui, por exemplo, a progressividade em atenção à pessoa, SALVO CASOS DE APLICAÇÃO EXTRAFISCAL.*

A possibilidade de utilização do método progressivo à tributação para fins extrafiscais também é algo digno de nota, como se vê a seguir.

### 3.7 Progressividade como Instrumento Extrafiscal

Todavia, apesar da baixa eficácia da progressividade como instrumento do princípio da capacidade contributiva em tributos indiretos (seletividade) e reais, é possível defendê-la quando se mostra como instrumento extrafiscal, por não implicar necessariamente violação da justa tributação. Isso decorre, embora sem finalidade arrecadatória, do fato de a intervenção tributária na Economia se dar com uma finalidade pública, como uma Política Fiscal.<sup>145</sup>

Todavia, a aplicação do tributo como instrumento para atingir fins do Estado, extrafiscais, é possível tão somente quando sejam respeitados os limites traçados pelo ordenamento para a tributação em geral, quais sejam, a não-tributação do mínimo vital e a não-utilização do tributo com efeito de confisco.

De forma geral, os tributos extrafiscais tendem a ser aqueles por meio dos quais a Administração exerce o seu Poder de Polícia. Esse poder nada mais é do que a limitação dos direitos individuais e coletivos assegurados na Constituição em benefício de fins públicos almejados igualmente pelo Constituinte, quais sejam, por exemplo, a moral, a higiene, o bem-estar coletivo, a saúde, a tranquilidade e a cultura.

---

<sup>145</sup> CONTI, op. cit., pp. 89-92.

Todavia, não se pode afirmar, e não se está aqui dizendo, que praticamente todas as formas de atuação do Estado em face do particular se traduziriam por meio do Poder de Polícia, pelo contrário. Quando, por exemplo, o Estado atua sobre o domínio econômico, não emite apenas comandos que restrinjam a atuação do entre privado, mas também, e talvez principalmente, cria formas de associação entre este privado e o público, exemplificando-se no caso dos subsídios, situação que não traduz expressão do Poder de Polícia.<sup>146</sup>

Todavia, não há uma distinção da natureza de cada tributo, tendo em vista que um mesmo tributo pode demonstrar tanto características fiscais arrecadatórias, em que se respeita a capacidade contributiva e os seus princípios, quanto extrafiscais. Essas características podem ser tanto congruentes quanto opostas, ou seja, determinado tributo pode perfazer maior justiça distributiva, mas ser perverso do ponto de vista da saúde pública, por exemplo, ou o inverso. Dessa forma, a utilização de tributos com finalidade explicitamente extrafiscal demanda alto grau de aprofundamento no estudo das consequências do mesmo, tanto econômicas quanto psicológicas, haja vista a possibilidade de resultados contraditórios e contraproducentes, como frequentemente se observa.<sup>147</sup>

Nesse sentido, o princípio da capacidade contributiva é impertinente com a extrafiscalidade tributária, na medida em que o tributo extrafiscal não acompanha, senão de forma eventual, o sentido requerido pelo princípio da capacidade contributiva.<sup>148</sup>

Um dos melhores exemplos de tal caso é a progressividade constitucional do Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU. De fato, o artigo 156, parágrafo 1º do Texto Constitucional determina a progressividade do Imposto no tempo para assegurar o cumprimento da função social da propriedade, qual seja, o respeito à lei do Plano Diretor. Todavia, tal progressividade extrafiscal não se confunde com aquela de caráter fiscal e também comumente aplicada, qual seja, a que cresce conforme o valor venal do imóvel. Isso porque o patrimônio é forma de exteriorização da capacidade contributiva, sendo a medida de comparação adotada para a mensuração do critério escolhido à finalidade da política pública.<sup>149</sup>

---

<sup>146</sup> CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. Direito econômico e direito administrativo: o estado e o poder econômico. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2006. p. 16.

<sup>147</sup> BALEEIRO, op. cit., pp. 873-877.

<sup>148</sup> COELHO, op. cit., p. 75.

<sup>149</sup> CONTI, op. cit., pp. 92-94.

Nesse ponto é adequado fazer uma distinção entre as formas de manifestação da extrafiscalidade tributária, tendo em vista que os critérios de comparação utilizados são diversos daqueles até aqui vistos, ou seja, não são precipuamente a capacidade contributiva.<sup>150</sup> Não se afasta, todavia, o tratamento igualitário entre contribuintes que se encontrem em situação idêntica.

Dentre as possíveis formas de tributação extrafiscal, estão aquelas que visam atingir planos econômicos governamentais, como concedendo subsídios a setores econômicos, por exemplo. Ainda, existem aquelas que buscam corrigir distorções na repartição da riqueza produzida, muitas vezes coincidentes com a tributação fiscal, por serem compatíveis com medidas de capacidade contributiva. Fora essas formas, existem as que buscam otimizar o uso de recursos na sociedade, como aquelas que buscam aumentar a produtividade da propriedade rural ou aquelas que buscam atender a função social da propriedade.<sup>151</sup>

Não se pode esquecer, dentre as formas de manifestação da extrafiscalidade, aquelas que visam orientar o consumo da população quanto a certos produtos ou serviços, como por exemplo tributação diferenciada a jogos de azar em países que o permitem ou a alimentos considerados não saudáveis. Por fim, a tributação extrafiscal pode se mostrar presente quando da busca do atendimento de fins ambientais ou humanitários.

### 3.8 Progressividade na Constituição brasileira de 1988

Assim, considerando todo o exposto, a capacidade contributiva do indivíduo só inicia quando satisfeitas as suas necessidades básicas, haja vista as alíquotas de tributos progressivos aplicáveis a pessoas de baixa renda ser, quase sempre, zero ou próximo a isso. Esse é o motivo pelo qual a progressividade se encaixa com as finalidades constitucionais dos princípios da capacidade contributiva e da repartição dos frutos da atividade econômica.

Por esse motivo a Constituição buscou dar preferência à incidência de tributos diretos ao invés de indiretos e dos progressivos ao invés dos meramente proporcionais. A proporcionalidade, sendo princípio neutro, não objetiva atenuar as disparidades econômicas observáveis na realidade, que é função do Estado, como já

---

<sup>150</sup> BALEEIRO, op. cit., p. 879.

<sup>151</sup> BALEEIRO, op. cit., p. 879.

vimos. Com efeito, embora a proporcionalidade tenha encontrado ampla aplicação no anterior momento de difusão do liberalismo clássico, que pregava a teoria da equivalência, com a neutralidade do Estado, de forma que a situação econômica de cada um não fosse alterada pela atuação estatal, o momento atual já é outro, em que os objetivos do Estado Social e Democrático devem ser eficazmente buscados.<sup>152</sup>

A progressividade é assim instrumento do Estado Democrático de Direito na sua função redistribuidora de renda, cumprindo a função arrecadatória, de forma que seja possível uma maior disponibilidade de gastos públicos eliminadores de desequilíbrios sociais e da miséria do outro lado da equação, como por meio da própria Seguridade Social. De fato, o Direito Tributário é empregado como forma de compensação dos déficits de justiça de outros ramos jurídicos, embora tenha capacidade limitada para tal propósito.<sup>153</sup>

A progressividade está assim diretamente ligada ao princípio da igualdade, como já analisado. Na atualidade constitucional, o conceito de igualdade não se vincula à simples manutenção do status quo, mas sim a um conteúdo real de imposição ao legislador para que atue perfazendo medidas socializantes. Importante notar que, em nenhum momento, a concepção material de igualdade contradiz a concepção consensual de igualdade formal. Isso porque os economicamente mais frágeis são classificados em categoria diversa dos menos debilitados economicamente, não havendo que se falar em desigualdade perante a lei.<sup>154</sup>

### 3.9 Controvérsias acerca do Instituto da Progressividade

A aceitação da aplicação de progressividade aos tributos não é unânime. De fato, nomes relevantes contrapõe-se no entendimento da justiça fiscal devida, assim como da efetividade dessa técnica para que se atinja um maior desenvolvimento econômico e social.

Por um lado, há os que apoiam a aplicação da progressividade por entenderem-na como instrumento correto e útil de justiça fiscal. Afirmam que a progressividade é

---

<sup>152</sup> BALEEIRO, op. cit., p. 869.

<sup>153</sup> BALEEIRO, op. cit., p. 870.

<sup>154</sup> BALEEIRO, op. cit., p. 871.

adequada à efetivação da capacidade contributiva, tendo em vista que a capacidade de contribuir cresce mais que proporcionalmente aos recursos de cada um.<sup>155</sup>

Nesse sentido se posiciona o Ministro Ricardo Lewandowski:

*A função essencial da progressividade consiste em dar concreção ao princípio da capacidade contributiva de modo a promover a justiça social em matéria tributária, servindo como importante instrumento de desconcentração da riqueza.*<sup>156</sup>

Esse entendimento favorável à progressividade, seja ela aplicada direta ou indiretamente sobre o contribuinte, também deriva da compreensão da utilidade marginal da riqueza, ou seja, bens são individualmente menos úteis à medida que sua quantidade aumenta. A progressividade aparece como meio para equalizar a equação da utilidade.<sup>157</sup>

Por outro lado, existem os críticos à progressividade e à tributação direta. Ives Gandra afirma que os ideais dos que defendem a predominância da tributação direta sobre a indireta são maiores do que os resultados, enquanto os resultados dos que defendem a tributação indireta sobre a direta são maiores que os ideais. Explica:

*O fundamento ideológico de tal postura é que o tributo indireto é regressivo e injusto socialmente, e o direto é justo e distributivo. A tendência dos países em reverter tal concepção ideológica e idealística, ao utilizar-se da tributação indireta, prevalecendo sobre a direta, reside em constatações práticas. É que a tributação direta desestimula a poupança, o investimento, gerando menor desenvolvimento, menos emprego e, portanto, menor arrecadação. Por ser a tributação direta neutra, a maior disponibilidade que a reduzida tributação direta produz gera maiores estímulos aos investimentos e poupanças. Por decorrência, há progresso econômico e nível de volume arrecadatário superiores.*<sup>158</sup>

---

<sup>155</sup> CONTI, op. cit., p. 79.

<sup>156</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 562.045/RS. Relator: LEWANDOWSKI, Ricardo. Publicado no DJ de 27/11/2013. p. 16. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em 06/11/2016.

<sup>157</sup> BALEEIRO, op. cit., p. 1.164.

<sup>158</sup> MARTINS, op. cit., p. 109.

(...)

*É que, em política tributária, perceberam os europeus, em pleno 2º choque do petróleo e volta ao protecionismo no comércio internacional após o Tóquio Round de 1979, que a melhor forma de afastar investimentos e desestimular a vinda de capitais é tributar excessivamente o lucro, a renda e o patrimônio. Assim, contra os ideólogos, mas a favor do interesse público, partiram da realidade comprovada de que o Estado é um mau distribuidor de rendas (...).<sup>159</sup>*

Há quem considere a progressividade como incompatível com o princípio da capacidade contributiva:

*(existe) uma dificuldade de medir a capacidade contributiva a partir da aplicação da progressividade nos impostos (...). Mesmo que que procurássemos na progressividade a justificação da igualdade na tributação, concluiríamos, forçosamente, que os sistemas de tributação progressiva não medem capacidade econômica, são meros instrumentos políticos de distribuição de riqueza. Equivoca-se, portanto, quem afirma que a igualdade de sacrifícios no suporte do custeio do Estado não se atinja pela regra da proporcionalidade, mas sim pela progressividade (...). Pela proporcionalidade, o rico já paga mais imposto que o pobre, e, assim, é atendido o princípio da igualdade na tributação. Isso redundaria em tributar desigualmente as mesmas manifestações de riqueza, mediante o uso de critério que considera apenas a questão monetária, sem levar em conta o fato de aquele que ganhe cem ter ou não vinte e quatro vezes mais capacidade contributiva daquele que ganhe dez (no caso de a tributação ser 25 e 10%, respectivamente). (...) Tem a progressividade mero cunho de extrafiscalidade, (...). A proporcionalidade somada ao respeito do mínimo existencial e à capacidade contributiva são capazes de atingir o princípio da igualdade tributária e justiça*

---

<sup>159</sup>MARTINS, op. cit., p. 264.

*fiscal, o que é desejo entre muitos estudiosos do direito tributário.*<sup>160</sup>

Ainda, conforme afirma Abel Henrique Ferreira, “o princípio da progressividade não é sinônimo do princípio da capacidade contributiva, e só pode ser utilizado quando o constituinte federal assim determinar”.<sup>161</sup>

José Maurício Conti, citando Roberto Campos, aduz:

*A progressividade é uma coisa charmosa, principalmente quando ela é aplicada à custa do bolso alheio. No fundo, entretanto, a progressividade é uma iniquidade. Significa não só obrigar os que ganham mais a pagar mais, mas também punir mais que proporcionalmente os ousados e criadores. O charme da progressividade advém de duas falsas premissas. Uma é que quanto mais bem sucedido o contribuinte, mais deve ser punido. Outra é que o governo gasta melhor que o particular. Presume-se que o governo gastaria para prestar serviços; na realidade, gasta para pagar funcionários. Essa é a verdade, não só dos impostos, mas também das tarifas.*<sup>162</sup>

Por fim, resumiu o autor os argumentos questionadores da efetiva justiça fiscal da progressividade em três pontos.<sup>163</sup>

O primeiro é o fato de a progressividade tributária penalizar os mais eficientes. A ideia é que, à medida que um contribuinte seja mais eficiente, mais criativo, ou trabalhe mais, acabará auferindo maior renda e, conseqüentemente, sofrerá uma alíquota fiscal mais elevada que um outro que não possua as mesmas qualidades. A matéria tributária que gera conseqüências como penalizar os mais eficientes, ou não, deve ser tratada em âmbito legislativo, já que é o legislador que teria competência para perfazer políticas públicas tributárias, setoriais ou não, mas adaptadas às contingências da sociedade, que mantivessem o estímulo à eficiência e ao desenvolvimento. Dentre tais matérias, aparece a aplicação da progressividade das alíquotas com grande relevância, por permitir uma diferenciação exponencial da carga

---

<sup>160</sup> PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2013. p. 51.

<sup>161</sup> Ibidem. p. 53.

<sup>162</sup> CONTI, op. cit., p. 77.

<sup>163</sup> CONTI, loc. cit.

que cada contribuinte, mais ou menos eficaz na produção de riqueza, acaba por suportar.

O segundo é o fato de a progressividade tributária prejudicar toda a sociedade, passando a ser socialmente injusta, ao desmotivar o esforço e a criatividade. Isto porque faz com que as pessoas passem a ser penalizadas ao terem recompensados os respectivos esforços e criatividade com alíquotas tributárias mais elevadas. Leva, conseqüentemente, a um desestímulo ao esforço e à criatividade, o que, em última análise, prejudica toda a sociedade. A injustiça social da progressividade, todavia, é algo que já foi debatido pelo constituinte originário, de forma que essa questão já está em grande medida superada, por todos os argumentos já trazidos nesse trabalho.

E o terceiro e último ponto é o fato de que a utilização dos serviços públicos ser inversamente proporcional à progressividade tributária. Os serviços públicos, tais como assistência médica, transporte coletivo, educação, etc., são geralmente utilizados pelas pessoas com menor capacidade econômica, que não são atingidos pelas maiores alíquotas, por estes, geralmente já pagam estes serviços particulares, de modo que acabam pagando duas vezes pelo mesmo serviço. Novamente, essa questão deve ser tratada em âmbito legislativo, haja vista que a contribuição de cada parcela social para a máquina pública é algo de competência do legislador, podendo haver variações ao longo do tempo.

Esses pontos, contudo, não eliminam o fato de a progressividade tributária se mostrar juridicamente válida e eficaz, apesar de poder possuir deficiências em termos de eficiência ou eficácia que não são objeto deste estudo.

#### 4 Considerações Finais

Ao longo deste trabalho buscou-se entender melhor como se dá a relação do instituto da progressividade com o sistema tributário constitucional, particularmente no que toca à análise do substrato fático “repartição” dos frutos da atividade econômica e do ordenamento jurídico lhe deriva, englobando principalmente os princípios da capacidade contributiva, da igualdade, da vedação à tributação com efeitos de confisco e da proteção ao mínimo vital.

A partir desse substrato, a Constituição impõe um modelo arrecadatário voltado à proteção de garantias fundamentais ao contribuinte e ao cidadão. Para tal, ela determinou a aplicação do princípio da igualdade material, que se fez pelo desenvolvimento dos demais princípios mencionados. O princípio da igualdade, explícito no Texto Maior, para ser efetivado, pressupõe o respeito e aderência do legislador infralegal aos princípios da vedação à tributação com efeitos de confisco, da proteção ao mínimo vital. Isso decorre do fato de que a Constituição se moldou à consecução de uma situação concretizada por meio de um Estado de bem-estar social amplo.

Para perfazer esses dois princípios, mostra-se possível assim a aplicação do instituto da progressividade aos tributos. A progressividade, quando analisada, se mostrou totalmente compatível para ser utilizada como instrumento de perfazimento das exigências constitucionais mencionadas, não sendo somente compatível, mas principalmente eficaz e precisa na sua forma de aplicação.

Para que seja corretamente aplicada, todavia, observou-se que é necessária uma análise qualificada quanto aos critérios que serão adotados para diferenciar contribuintes e, principalmente, quanto às medidas de comparação escolhidas para corretamente mensurar tais critérios e efetivar com perfeição os princípios.

Apesar de se mostrarem sempre presentes aqueles que discordam da aplicação do instituto, ele se mostrou juridicamente conforme a Constituição, de forma que não cabe aqui juízo de valor a respeito de sua necessária aplicação.

## 5 Referências Bibliográficas

ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. 1ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

AZAMBUJA, Darcy. Introdução à ciência política. 2ª Ed. São Paulo: Globo, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 8. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do Tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BONAVIDES, Paulo. Do estado liberal ao estado social. 7ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2007.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. 1988. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em 13/11/2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº 317 de 21 de Outubro de 1843. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LIM/LIM317.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LIM/LIM317.htm)>. Acesso em 13/11/2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 562.045/RS. Relator: LEWANDOWSKI, Ricardo. Publicado no DJ de 27/11/2013. p. 18. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em 06/11/2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 203.954/CE. Relator: GALVÃO, Ilmar. Publicado no DJ de 07/02/1997. p. 6. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=239067>>. Acesso em 07/11/2016.

CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. “Custos dos direitos” e reforma do estado. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2008.

\_\_\_\_\_. Curso elementar de direito econômico. Porto Alegre: Núria Fabris, 2014.

\_\_\_\_\_. Direito econômico e direito administrativo: o estado e o poder econômico. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2006.

\_\_\_\_\_. Economia política para o curso de direito. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012.

\_\_\_\_\_. ICMS e equilíbrio federativo na constituição econômica. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

\_\_\_\_\_. O direito exaurido: a hermenêutica da constituição econômica no coração das trevas. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 11ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

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

Enciclopédia Saraiva de Direito. São Paulo: Saraiva, 1977. Coordenação Prof. R. Limongi França. Vol. 65: Repartição. AUGUSTO, Ana Maria Ferraz.

FERREIRA, Abel Henrique. O princípio da capacidade contributiva frente aos Tributos Vinculados e aos Impostos Reais e Indiretos. RFDT 06/71, dez/03.

FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. Lições de Direito Econômico. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

GOMES DE SOUSA, Rubens. Compêndio de Legislação Tributária. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982.

GRAU, Eros Roberto. A Ordem Econômica na Constituição de 1988. 11ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

HART, H.L.A. O Conceito de Direito. Tradução de Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Editoria WMF Martins Fontes, 2009.

HECK, Luís Afonso. O Tribunal Constitucional Federal e o Desenvolvimento dos Princípios Constitucionais. Fabris, 1995.

HECKSCHER, Eli F.. La epoca mercantilista. Pánuco, Mexico: Fondo de la cultura económica, 1943.

HELLER, Herman. Teoría del Estado. Buenos Aires: Fondo de Cultura Económica, 1955.

KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. Tradução João Baptista Machado, 8ª Ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

LIMA, Hermes. Introdução à ciência do direito. 28ª Ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1986.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Sistema Tributário na Constituição. 6ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros, 39ª Edição, 2013.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

\_\_\_\_\_. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2013.

REALE, Miguel. Lições preliminares de direito. São Paulo: Saraiva, 2002.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. Lições de Direito Econômico. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2002.

TERRA, Márcia Machado. A justiça social fiscal através da aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva. Direito Tributário em Questão, Porto Alegre: FESDT, n. 8, p. 110-133, jan./jun. 2012.

TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. Direito Tributário. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 16ª Ed. Renovar, 2009.

WEBER, Max. Ciência e Política, duas vocações. São Paulo: Editora Pensamento-Cultrix, 2008.