

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

DANIEL DO AMARAL VIEIRA

**TRIBUTAÇÃO PROGRESSIVA EM FACE DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

PORTO ALEGRE

2013

DANIEL DO AMARAL VIEIRA

**TRIBUTAÇÃO PROGRESSIVA EM FACE DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini

PORTO ALEGRE

2013

AGRADECIMENTOS E DEDICATÓRIA

Agradeço imensamente a minha mãe, pela leitura firme, e por todo auxílio de mãe, que fala por si.

Agradeço igualmente ao meu pai, por ter sido minha espada de Dâmocles, a quem eu agrado fazendo bem a mim mesmo.

Agradeço ainda ao meu orientador, por ter entendido e respeitado o meu espaço e ritmo de trabalho; ao Cassius e à Aretê, por terem sido fiéis e companheiros nos momentos mais difíceis, tornando o caminho menos sofrido.

Mais do que agradecer, dedico este esforço acadêmico de dois anos integralmente à Fernanda, porque era ela, porque era eu.

"...Eu passarinho!"

(Mário Quintana, *Prosa e Verso*, 1978)

RESUMO

A presente dissertação busca analisar os conceitos de tributação progressiva e de capacidade contributiva, identificando-os como normas jurídicas, princípios ou regras, com as devidas consequências de tal identificação. A partir de uma análise do princípio da capacidade contributiva, chegou-se à conclusão de que, além de limitação constitucional ao poder de tributar, ele também consiste em um direito fundamental do contribuinte. Além disso, fez-se necessário aprofundar o funcionamento da tributação progressiva e entender de que forma a majoração carga tributária pode realizar a justiça fiscal. Por último, ao comparar a progressividade com outros institutos jurídicos, objetivou-se conferir um aspecto pragmático ao estudo, abordando a progressão nos diferentes tipos tributários, bem como a sua apreciação judicial.

Palavras-chave: Tributação progressiva. Princípio da capacidade contributiva. Sistema tributário. Poder de tributar.

ABSTRACT

The present dissertation aims to analyse the definition of progressive taxation and ability-to-pay, identifying them as legal standards, rules or principles, with the due consequences of such identification. From an analysis of the ability-to-pay principle, we concluded that, beyond the constitutional limitation to the power to tax, it constitutes a fundamental right of the taxpayer as well. Moreover, it was necessary to go deeper on the working of the progressive taxation and understand how a higher tax burden can fulfill fiscal justice. At last, by comparing the progressive tax with other legal institutes, we aimed to provide a practical character to the research, comprising the progression on different tax types, as well as its judicial appreciation.

Keywords: Progressive taxation. Ability-to-pay principle. Tax system. Power to tax.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro.....	10
1.1 Distinção entre princípios e regras.....	10
1.1.1 Capacidade contributiva e progressividade: princípios ou regras?.....	13
1.2 Justiça Fiscal como fundamento da progressividade tributária.	15
1.2.1 Análise do conceito de capacidade contributiva e de progressividade tributária.....	22
1.2.2 Realização da justiça fiscal pela progressividade tributária.....	26
1.3 Limitações constitucionais ao poder de tributar.....	29
1.3.1 Origem do direito de concordar com a tributação.....	34
1.3.2 De limitação ao poder a direito fundamental.....	36
1.4 Interpretação e aplicação das normas constitucionais tributárias.....	38
2. Tributação progressiva.....	40
2.1 Fundamentos juspolíticos da tributação progressiva.....	40
2.1.1 Necessidade de financiamento do Estado e progressividade...	45
2.1.2 Não-confisco e progressividade.....	47
2.1.3 Seletividade e progressividade.....	52
2.1.4 Finalidade e progressividade.....	53
2.1.5 Neutralidade tributária e progressividade.....	55
2.1.6 Igualdade, solidariedade e progressividade.....	57
2.2 Graduação da capacidade contributiva.....	60
2.2.1 Capacidade contributiva absoluta e relativa.....	63
2.2.2 Progressividade e proporcionalidade.....	70
2.2.3 Fiscalidade e extrafiscalidade.....	77
2.3 Progressividade fiscal nos tributos em espécie.....	78
2.3.1 Progressividade e demais tributos.....	85
2.4 Capacidade contributiva na doutrina estrangeira.....	86
2.5 Análise da jurisprudência pátria e posicionamento crítico....	89
2.5.1 Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU).....	90
2.5.2 Imposto sobre Transmissão <i>Inter Vivos</i> (ITIV).....	91
2.5.3 Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação (ITCMD)....	93
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	96
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	98

INTRODUÇÃO

O Sistema Constitucional Tributário Brasileiro como hoje o conhecemos tem data de nascimento contemporânea à vigência da Constituição da República de 1988, consolidando diversos princípios já existentes e inaugurando uma nova fase, em que foi dada ênfase à justiça fiscal e à igualdade material entre os contribuintes, mediante a previsão de tributos aptos a arrecadar e respeitar as individualidades ao mesmo tempo, o que foi possível graças à constitucionalização do princípio da capacidade contributiva. Também é fruto desse marco constitucional a defesa do cidadão perante o Estado, com o estabelecimento de direitos e garantias individuais, constantes de um rol cuidadosamente elaborado em resposta a um longo período autoritário pelo qual o país passou durante cerca de vinte anos.

Diversos estudos foram engendrados de modo a reforçar que o rol do art. 5º da nossa Constituição é exemplificativo, e identificar as garantias dos contribuintes como direitos fundamentais, carecedores de idêntico status constitucional. Entendeu-se que o plexo de direitos fundamentais desborda topologicamente do Título II da Constituição da República Federativa do Brasil, pois o princípio da capacidade contributiva, mesmo inserido no Título IV destinado à "Tributação e Orçamento", restou elevado a direito fundamental, exigindo do poder de tributar o devido respeito à capacidade de cada indivíduo de contribuir com os gastos públicos.

Ao mesmo tempo em que protege o contribuinte e limita a parcela tributável de seu patrimônio, o princípio da capacidade contributiva contribui, enquanto critério de diferenciação dos contribuintes, na realização da igualdade

material na sociedade. Tais incumbências atribuídas à capacidade contributiva não são de fácil consecução e, assim, dependem de esforços teóricos que esclareçam essa sua relação com o princípio da igualdade.

De outra banda, a tributação progressiva constitui problemática atinente às ciências econômicas e ao Direito há mais de um século. Identificar os meandros da progressividade, e sua previsão em nosso ordenamento jurídico atrelada ao princípio da capacidade contributiva, é a tarefa a que nos propusemos na presente pesquisa.

Para tanto, pareceu lógico e imprescindível que a análise fosse iniciada com o Sistema Constitucional Tributário para, após entender o funcionamento de suas normas e o papel que a capacidade contributiva e a progressividade desempenham, aprofundar o estudo em torno do ponto sensível relativo à possibilidade jurídica da progressividade tributária na concretização da justiça fiscal.

Em um segundo momento, portanto, se fará necessário retomar conceitos, estabelecer ligações com demais institutos ou deles ratificar um distanciamento, bem como identificar a apreciação jurisprudencial relativa a progressividade de alíquota nos tributos em espécie.

Estas são as linhas mestras pelas quais o trabalho se desenvolverá, buscando, em linguagem clara e direta atingir os fins a que se propôs, consagrando ou infirmando a progressividade tributária como norma jurídica capaz de colaborar na equalização dos ônus tributários sofridos por indivíduos com diferentes capacidades contributivas.

1. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro

1.1 Distinção entre princípios e regras

Perquirir acerca da natureza jurídica da capacidade contributiva e da progressividade é fundamental para que seja possível um aprofundamento responsável no tema. A opção pela clássica distinção entre princípios e regras cunhada por Ronald Dworkin¹ tem lugar em função de sua vocação universal que, ao integrar a Teoria Geral do Direito, aplica-se a qualquer ramo jurídico.

Primeiramente, faz-se necessário explicitar o que são princípios e regras, como são aplicados, e quais suas relações com outras normas jurídicas, sobretudo quando surgem antinomias, ou seja, uma situação que pode igualmente submeter-se a mais de uma norma e chegar a conclusões distintas. Tal empreitada será assumida apenas para os fins aqui propostos, sem adentrar em maiores divergências, e procurando expor o estado da arte nessa matéria.

Diversos foram os conceitos de princípios já aportados pela Teoria Geral do Direito, indicando sempre que eles carregam os valores fundamentais de um sistema jurídico, que são pilares de toda a estrutura normativa etc. Ao invés de seguir nessa linha, conceituando os princípios simplesmente mediante a utilização de palavras com ainda maior vagueza e abstração, preferimos adotar a tendência atual de estabelecer uma divisão teoricamente clara das normas jurídicas, como propôs Ronald Dworkin.

¹ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

No entender de Humberto Ávila²:

"[...] a distinção elaborada por Dworkin não consiste numa distinção de grau, mas numa diferenciação quanto à estrutura lógica, baseada em critérios classificatórios, em vez de comparativos, como afirma Robert Alexy. A distinção por ele proposta difere das anteriores porque se baseia, mais intensamente, no modo de aplicação e no relacionamento normativo, estremando as duas espécies normativas."

Uma norma-princípio, portanto, é uma prescrição jurídica de dever-ser genérica em seus termos, que não se reporta a uma situação específica e, ainda assim, tem aptidão para ser aplicada a uma gama muito ampla de fatos que interessam ao mundo do Direito. Repetindo aqueles que criticamos, os princípios possuem um alto grau de abstração e veiculam, sim, as bases axiológicas sobre as quais o ordenamento jurídico se sustenta.

Por justamente sustentarem o ordenamento, Canaris³ aponta uma função dos princípios de sistematizar o Direito, já que possuem uma alta carga valorativa. Para Dworkin, essas características dos princípios os tornam especialmente importantes na resolução dos casos difíceis, ou *hardcases*, isto é, aqueles casos que se apresentam ao judiciário em que não há uma norma clara a ser aplicada em detrimento de outra, em que várias seriam as normas aplicáveis ao caso concreto, de forma excludente ou complementar.⁴

² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 37

³ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito**. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002.

⁴ Como dito, a dificuldade reside na identificação da norma aplicável e na sua interpretação e não no caso em si, na situação da realidade sujeita à incidência normativa.

Princípios são, no entender de Robert Alexy⁵, mandamentos de otimização, são normas jurídicas que impõem um padrão a ser alcançado, mas que pode variar em grau e intensidade. O princípio pode ser atingido em sua plenitude ou apenas parcialmente, sem que isso o esvazie ou retire a sua validade dentro do sistema. A nomenclatura empregada por Alexy se refere a uma ordem, mandamento deôntico, de atingimento de um fim ótimo, uma norma cuja aplicação deve ser otimizada ao máximo (dever *prima-facie*), consideradas as circunstâncias fáticas e jurídicas de cada caso posto em apreciação.

Eventual conflito no caso concreto, em que dois princípios se antagonizam, levando a resultados distintos, é resolvido pelo aplicador por meio da ponderação. Embora todos os princípios sob análise mantenham sua validade enquanto norma jurídica, sua aplicação concomitante pode produzir uma antinomia, sendo possível chegar a um resultado sem afastar a incidência de um em prol do outro. Por isso, caso a caso, deverá ser utilizado o princípio da proporcionalidade para verificar qual a solução juridicamente mais desejável, ou seja, aquela mais necessária, adequada e que gere menos efeitos negativos.

Os princípios contêm uma dimensão de peso e admitem, portanto, diferentes graus de aplicação, conforme ensina Alexy. O peso de cada princípio é relativo, e vai depender do caso concreto, onde um princípio poderá adquirir mais importância naquele caso, o que se evidencia através da ponderação dos pesos dos princípios envolvidos.

As normas-regras, por sua vez, têm um grau baixo de abstração, se comparadas aos princípios, e costumam ser

⁵ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 45

específicas em relação aos casos em que se aplicam, gerando muito menos controvérsia a respeito.

Normalmente, ao invés de ponderação, a aplicação das regras se dá por meio da subsunção, basta que se preencha a hipótese nela prevista para que sua incidência seja imediatamente atraída.⁶ Eventual antinomia entre normas-regras resulta na aplicação de uma em detrimento da outra.

Assim, as regras admitem apenas um "sim" ou um "não", não havendo meio-termo, tanto é que Dworkin diz que elas se aplicam segundo o critério do tudo-ou-nada (*all-or-nothing-fashion*, *Alles-oder-Nichts*), isto é, preenchida a hipótese de incidência, ou a regra é válida e aplicada em sua integralidade, ou é inválida e afastada totalmente.

1.1.1 Capacidade contributiva e progressividade: princípios ou regras?

Antes de avançar no estudo proposto, de investigar a progressividade e a capacidade contributiva, tentaremos classificar cientificamente esses dois termos, tendo em vista que sua previsão no direito brasileiro é explícita e positivada. Justamente por essa previsão que se dá em nível constitucional, e exatamente por serem normas jurídicas, não há como deixar de identificá-los como princípios ou regras.

Princípio ou regra? A pergunta em si decorre da moderna tendência, hoje tradicional, de dividir as normas jurídicas nessas duas categorias, cujas consequências no

⁶ Divergem Humberto Ávila e Virgílio Afonso da Silva quanto à possibilidade de ponderação de regras jurídicas. Para Humberto Ávila, é possível a ponderação de regras em um caso prático por meio da utilização do postulado da razoabilidade. Embora excepcional, quando isso acontece, as regras ponderadas não perdem a validade, tal como a ponderação de princípios, mas tem sua incidência mitigada pela razoável aplicação da outra.

âmbito jurídico variam em pelo menos três critérios distintos: critério do caráter hipotético-condicional, critério do modo final de aplicação, e critério do conflito normativo⁷.

Se a capacidade contributiva é amplamente tratada como princípio pela doutrina, não podemos afirmar o mesmo em relação à progressividade. Poucos doutrinadores podem ser encontrados que discutam com seriedade a natureza do instituto, sendo que muitos costumam tratá-la com bastante criatividade: técnica, mecanismo, instrumento, subprincípio. Mas no Direito, em que a matéria-prima de trabalho é a linguagem, a palavra, há uma eterna premência pela exatidão terminológica, uma busca pela cientificidade permitida às ciências humanas.

Se não chegarmos a uma resposta certa ou definitiva, o mínimo esperado é que o máximo de perguntas certas sejam feitas no sentido da classificação em princípios ou regras da progressividade tributária e da capacidade contributiva. Este costuma ser o objetivo da pesquisa científica, não o de dar efetivamente respostas, mas de refinar as perguntas e, assim, evoluir.

Tendo em vista os critérios utilizados para distinguir princípios de regras, temos que o princípio da capacidade contributiva pode fazer as vezes tanto de norma-princípio quanto de norma-regra. A abrangência conceitual de capacidade contributiva e todo seu histórico evolutivo fazem com que o próprio sistema tributário tenha sido construído objetivando atingir ou respeitar a capacidade econômica do contribuinte. Logo, podemos enxergá-la como norma-princípio enquanto vetor axiológico que orienta a elaboração e instituição dos tributos, podendo ser preenchida gradualmente,

⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios...** pp. 40-64

seja na previsão das bases imponíveis, até a graduação do tributo em si.

Quando afunilamos o conceito de capacidade contributiva para indicar a necessária graduação da carga tributária em face do contribuinte individualmente considerado, temos que a capacidade contributiva passa a adquirir contornos de norma-regra. A conclusão não poderia ser diferente, pois um tributo ou é graduado segundo a capacidade contributiva ou não o é, não havendo meio-termo nessa graduação, já que a realização da igualdade material no caso vai depender justamente de uma desigual exação tributária entre os contribuintes em situações díspares.

Já a progressividade tributária se inclina para a classificação das normas-regras pelos mesmos motivos que a capacidade contributiva pode igualmente ser considerada regra, como visto acima. Ou a instituição de um tributo sofre a incidência da regra da progressividade, e tem suas alíquotas escalonadas, ou não sofre e mantém alíquota imutável.

1.2 Justiça Fiscal como fundamento da progressividade tributária

Atualmente, o emprego do termo justiça fiscal se dá em diversas searas, muito além do alcance do tradicional Direito Tributário, pois adquiriu contornos políticos e sociais de grande impacto, tornando-se uma bandeira hasteada em prol da reforma tributária, da desoneração do setor produtivo, da equalização da carga tributária, e muitos outros movimentos engajados na vida política do país. Falar em Justiça Fiscal, contudo, não é nenhuma inovação deste início de milênio, e nem do passado, pois desde o surgimento das

preocupações voltadas à tributação já nascia o embrião de tudo que esta terminologia traz em seu bojo semântico.

Em verdade, podemos dizer que justiça fiscal é uma variante, ou refinamento, da justiça social relacionada à temática da tributação e seus impactos nos agentes econômicos⁸, desde o Estado até os indivíduos e as empresas. Como dito, a ideia própria de tributo e justiça, e suas relações em face da sociedade, já se apresentam no período histórico conhecido como Antiguidade, ou seja, desde as mais longínquas organizações sociais em torno de um Estado ainda sob forma primitiva.

Bem antes do surgimento do Estado de Direito moderno já se debatiam aspectos inerentes aos tributos e suas repercussões nos cidadãos. Por exemplo, um dos apontados como grande vilão do sistema tributário moderno, que repercute justamente naqueles que menor capacidade contributiva detêm, tem seus primórdios já na alta idade média, em que a multiplicidade tributária dava início à ideia de tributação indireta⁹. Como sabido, nessa modalidade de tributação a carga tributária se desloca e aquele que paga o tributo se distingue daquele que sofre o seu impacto econômico, surgindo aí as figuras do contribuinte de direito e do contribuinte de fato, respectivamente.

Os anseios de que a tributação satisfizesse o princípio da igualdade e, portanto, houvesse uma sensível

⁸ "Como filósofos em geral, mas também os filósofos especializados como os jusfilósofos - seguramente por falta de conhecimento em matéria tributária - quase nada se ocuparam da Ética ou da justiça fiscal, e como a jovem Ciência dos Direito Tributário desenvolveu-se, gradualmente, apenas depois da II Guerra Mundial, apenas especialistas em Ciência das Finanças ocuparam-se por longo tempo da matéria. É incontestável, porém, que se trata de matéria muito mais jurídica do que econômica." (TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo, Malheiros, 2002.)

⁹ Cf. GOUVÊA, Clovis Ernesto de. **Justiça Fiscal e tributação indireta**. Tese de doutorado. USP, 1999. p. 20

diferença de contribuição entre indivíduos com situações econômicas distintas são bastante remotos. Tanto que, nas palavras do Professor Carlos Palao Taboada¹⁰, a relação entre os tributos e a riqueza do contribuinte remontam às mais antigas organizações políticas e que:

“Essa idéia formula-se, depois, com maior precisão, por exemplo, na filosofia medieval; assim, textos de Santo Tomás de Aquino fazem alusão a esta idéia básica: citam-se passagem de Santo Tomás, por exemplo, segundo as quais cada um devia pagar **secundum facultatem, ou secundum equalitatem proportionis**, quer dizer: evidentemente, a idéia básica estava ali.”

Logo, a preocupação com os contribuintes e a justiça entre eles remonta a períodos bem anteriores à própria terminologia “justiça fiscal”.

Klaus Tipke foi o precursor dessa teoria da justiça afinada ao Direito Tributário, tendo trazido ao público em 1981 a sua obra *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis*, que mais tarde acabou se tornando a sua famosa obra sobre a matéria¹¹, conhecido mundialmente e que hoje vem sendo traduzido para o português. O jurista alemão é professor emérito da Universidade de Colônia, e sua principal contribuição à ciência jurídica foi a mencionada obra “Ordem jurídico-tributária”, verdadeiro tratado de Direito Tributário em três volumes, trazido a público pela primeira vez em 1993. Sua influência ultrapassa as fronteiras da academia, havendo inclusive uma decisão do Tribunal Constitucional Federal (*Bundesverfassungsgericht*) conhecida como Sentença-Tipke

¹⁰ TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e capacidade contributiva. Conferência proferida no VII Curso de Especialização em Direito Tributário, da Faculdade de Direito da Universidade Católica de São Paulo e do IDEPE - Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial, realizada aos 7 de outubro de 1978. In: **Revista de Direito Tributário**. Ano II. Abril/junho 1978. n. 4. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978.

¹¹ TIPKE, Klaus. **Steuerrechtsordnung**. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 1993.

(*Tipke-Urteil*), tal foi a importância de suas contribuições no deslinde do caso.¹²

Nessa empreitada, em uma outra obra, sintética e voltada ao ordenamento jurídico brasileiro, Tipke aponta os fundamentos de um ordenamento jurídico-tributário orientado pelo vetor da justiça fiscal. O primeiro deles seria a existência de princípios jurídicos em prol da justiça formal, embevecidos de carga valorativa que retiram do legislador o fardo de prever toda e qualquer situação concreta, bastando a previsão de "sensores de justiça" que aportam a solução justa ao caso concreto abstratamente regulado pelas leis.¹³ Ele segue minudenciando os princípios desse sistema fiscal justo, explicando que eles devem ser adequados à promoção da justiça material, e indica o direito fundamental à igualdade (ou tratamento isonômico) como produto da justiça.¹⁴

Adiante, relaciona o princípio da capacidade contributiva como critério justo de repartição da carga de impostos, momento em que busca conceituá-la e delimitar seu conteúdo. O autor se preocupa também com eventuais situações em que o princípio da capacidade contributiva, tão caro à justiça fiscal, poderia ser violado em face de outro princípio que o precede em grau de prevalência, como acontece com o

¹² A decisão versou acerca da inconstitucionalidade da tributação dos ganhos especulativos de capital em transações envolvendo valores mobiliários nos anos de 1997 e 1998. *Tipke-Urteil* publicada em 9 de março de 2004, pela segunda turma (Zweiten Senats), 2 BvL 17/02. Disponível em http://www.bverfg.de/entscheidungen/ls20040309_2bvl001702.html. Último acesso em 10.12.2012.

¹³ "O princípio cria uma medida uniforme. O exame de casos iguais com duas ou mais medidas é injusto. O princípio proporciona tratamento isonômico e imparcial de todos que são compreendidos pelo princípio. A orientação por princípios desobriga o legislador do dever de prever e regular todas as possíveis situações; isso ajuda a evitar lacunas." (TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal**... p. 20)

¹⁴ "Tratamento isonômico como corolário da justiça pressupõe, porém, um critério adequado de comparação, um *tertium comparationis* orientado na justiça. Se não houvesse critério adequado de comparação o princípio da igualdade não poderia ser um produto da justiça. Contudo, é amplamente aceito que o princípio da igualdade seja um produto da justiça." (TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal**... p. 21)

princípio da praticabilidade.¹⁵ Se as leis tributárias fossem demasiado sensíveis às diferenças entre os contribuintes, elas não poderiam ser aplicadas em tempo razoável e por um número adequado de fiscais de tributos.¹⁶

A noção de justiça fiscal, portanto, perpassa diversos períodos históricos, e resgata a visão aristotélica de justiça, voltando-a ao campo da imposição tributária. Se justiça social significa dar a cada um segundo suas necessidades, tomando de cada um segundo suas possibilidades, e igualando os desiguais na medida de suas desigualdades, em sua feição fiscal representa a adoção de uma justa-medida que onere igualmente os contribuintes, no sentido de promover uma igualdade material e não só no plano formal. A igualdade decorrente da justiça fiscal não é aquela estabelecida formalmente na lei, mas na aplicação material da lei em face de distintos indivíduos, aproximando-os em termos de distância econômica.

Conforme anota Tipke¹⁷:

"A justiça é garantida primordialmente pela igualdade perante a lei, no Direito Tributário pela *igualdade na distribuição da carga tributária* (Gleichbelastung). Quem deseje examinar se foi respeitado ou ofendido o princípio da igualdade precisa de um termo de comparação adequado à realidade. Este resulta de princípios adequados à realidade, que idealmente fundamentam o Direito Positivo."

¹⁵ Acerca do princípio da praticabilidade, que não valoriza a individualidade e peculiaridades do contribuinte para fins de uma tributação adequada que faça deferência à justiça fiscal, vale transcrever a seguinte definição que justifica a sua prevalência: "a progressiva complexidade das relações sociais e, assim também, das relações jurídicas, remete o legislador à busca pela paulatina simplificação de modelos, diminuição de variáveis e padronização de procedimentos a serem observados pelos contribuintes, bem como o incremento das obrigações acessórias." (COSTA, Regina Helena. **Curso...** pp. 69-70)

¹⁶ TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal...** p. 38

¹⁷ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Traduzido por Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012. p. 16

O fiel da balança, a justa-medida da justiça fiscal, costuma ser apontada como sendo a capacidade contributiva, pois é ela que revela com quanto cada indivíduo pode arcar, em termos de tributos, no financiamento da atividade estatal. A capacidade contributiva seria, então, uma baliza que impede tanto a imposição excessiva quanto a insuficiente, agindo nos dois extremos da exação.

O pressuposto da justiça fiscal é uma sociedade desigual, em que convivem uma classe abastada e outra desfavorecida, cujos conflitos vão além e se estendem ao campo do direito tributário, que absorve a necessidade de redistribuição de renda entre elas e adota mecanismos que graduam os tributos. Nessa sistemática preconizada pelo ideal de justiça fiscal, quem tem mais contribui mais, e quem tem menos contribui menos ou não contribui. E como era de se esperar, de um extremo ao outro surgem divergências enormes quanto à possibilidade de, em um Estado de Direito, orientado pelo princípio da igualdade, uns serem mais onerados que outros, uns serem mais penalizados que outros. Discute-se ainda quão grande pode ou deve ser essa disparidade na tributação, já que o Brasil possui uma carga tributária altíssima e poderia, ao invés de onerar ainda mais alguns, desonerar financeiramente quem mais necessita.

Indiscutível, porém, que a tributação é um meio de reduzir as desigualdades regionais e sociais, conforme propugnado pela nossa Constituição vigente como um dos objetivos da República. Um sistema tributário vinculado aos objetivos constitucionais tendentes a promover o desenvolvimento social deve carregar consigo, ao criar os tributos, a necessidade de distribuir a renda e redistribuir a

riqueza, de modo a diminuir a concentração desmedida do poderio econômico.

Inúmeras são as razões que produzem a desigual distribuição da riqueza no país, e dentre elas encontramos o nosso peculiar sistema tributário, que onera sobremaneira o consumo e o trabalho, aliviando a carga tributária sobre a renda e o patrimônio.¹⁸ Não que a carga tributária global seja pequena, muito antes pelo contrário, estima-se que o Brasil esteja entre os países com a pior relação entre a carga tributária e a qualidade de vida da população (uma tributação alta que acaba não revertendo em benefício dos próprios contribuintes).

Estudos apontam que, no nosso sistema tributário altamente regressivo, a tributação sobre o consumo gere efeitos muito negativos. Isso porque ela não permitiria, por exemplo, a aplicação da progressividade, mas no máximo a seletividade.¹⁹ Essa demasiada oneração tributária do consumo é geralmente citada para exemplificar as falhas do sistema que importam em uma deficiente distribuição da renda.²⁰

Admitimos, assim, que a progressividade tributária não paira isolada sobre o ordenamento jurídico, sem qualquer relação com outras normas, como se fosse uma simples opção político-constitucional. Pelo contrário, seu fundamento reside

¹⁸ HICKMAN, Clair. SALVADOR, Evilásio da Silva. **10 anos de derrama: a distribuição da carga tributária no Brasil**. Brasília: Sindicato Nacional dos Auditores da Receita Federal, 2007. p. 4.

¹⁹ HICKMAN, Clair. SALVADOR, Evilásio da Silva. Op. cit. p. 27.

²⁰ "Igualmente, impostos proporcionais, quando incidem sobre o consumo geral - gêneros de primeira necessidade e coisas que não são de luxo -, operam regressivamente, porque a maior parte da população, em todos os países, é composta de proletários e classes submédias, que aplicam a quase totalidade de seus rendimentos na aquisição do estritamente indispensável. Uma tributação sobre alimentos, roupas de uso comum, aluguéis de casa, objetos de uso doméstico, remédios, artigos de higiene e coisas imprescindíveis à vida tem como efeito retirar das classes menos remuneradas fração maior do que a exigida das classes abastadas, que dependem naqueles bens apenas uma parte reduzida de seus proventos." (BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução...** p. 269)

no objetivo republicano de promoção da justiça em geral, e da justiça fiscal, conceito intrinsecamente ligado à realização material do princípio da igualdade, cuja manifestação no plano tributário (considerada a finalidade fiscal dos tributos) se dá na medida da capacidade contributiva.²¹ Trata-se, portanto, de uma sucessão de conceitos que diferem em grau de generalidade, sem os quais é impossível empreender a análise a que se propõe o presente estudo.

1.2.1 Análise do conceito de capacidade contributiva e de progressividade tributária

Tendo passado pela significação de justiça fiscal em nosso sistema tributário pátrio, ocasião em que diversas vezes foram citados o princípio da capacidade contributiva e a progressividade tributária, cumpre reduzir o âmbito da abordagem a esses dois últimos conceitos. Essa precisão se faz necessária para que possamos explicar adequadamente de que forma a sistemática de atribuir alíquotas diferenciadas, progressivas, preenche o requisito constitucional contido no princípio da capacidade contributiva, e se coaduna com a redistribuição da renda e demais objetivos propugnados pela justiça fiscal.

Na lição de Regina Helena Costa²², referindo Perez de Ayala e Eusébio Gonzáles, o princípio da capacidade contributiva pode ser apreendido em diversos níveis ou

²¹ "Quando os tributos destinam-se a atingir uma finalidade fiscal, enquanto instituídos com o fim preponderante de obter receitas dos particulares, e o ordenamento constitucional permitir a eleição dessa medida de comparação, será a *capacidade contributiva* a medida de diferenciação entre os contribuintes." (ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 160)

²² COSTA, Regina Helena. **Princípio**... p. 26

sentidos: um jurídico-positivo, um ético-econômico e um técnico-econômico.²³ Para este estudo que se propõe jurídico em primeiro lugar, importante destacar o plano jurídico-positivo, no qual a "capacidade contributiva significa que um sujeito é titular de direitos e obrigações com fundamento na legislação vigente, que é quem vai definir aquela capacidade e seu âmbito".

A capacidade contributiva, para muitos, constitui um fator de discriminação entre os contribuintes, um parâmetro de comparação que estabelece em que medida a aplicação do aspecto formal do princípio da igualdade será violada para permitir o atingimento da igualdade material. Em outras palavras, a capacidade contributiva, por si só, já permite um tratamento diferenciado, conforme explica Roberto Ferraz:

"[...] o cerne da aplicação do princípio da igualdade está na identificação dos critérios legítimos para distinção de categorias em face e cada regra jurídica concreta. Nessas circunstâncias, os estudiosos de direito tributário podem dar-se por meio felizes por contarem com um critério positivo de discriminação, universalmente aceito: a capacidade econômica."²⁴

²³ "No plano ético-econômico, por sua vez, relaciona-se com a justiça econômica material. Aqui se designa por 'capacidade contributiva' a aptidão econômica do sujeito para suportar ou ser destinatário de impostos, que depende de dois elementos: o volume de recursos que o sujeito possui para satisfazer o gravame e a necessidade que tem de tais recursos. [...] Por fim, em nível técnico ou técnico-econômico têm-se em conta todos os princípios, regras, procedimentos e categorias relativos à operatividade e eficácia arrecadatória dos impostos. Portanto, têm capacidade contributiva, segundo esta concepção, aqueles sujeitos que (a) constituam unidades econômicas de posse e de emprego de recursos produtivos ou de riqueza, (b) sejam facilmente identificáveis e avaliados pela Fazenda Pública como suscetíveis de imposição e (c) estejam em situação de solvência presumidamente suficiente para suportar o tributo." (COSTA, Regina Helena. **Princípio...** p. 27)

²⁴ FERRAZ, Roberto. Igualdade na tributação: qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal? In: **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

A nossa Constituição da República de 1988, ao dizer, em seu §1º do art. 145, que "sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte" dá relevo justamente ao princípio da capacidade contributiva, conferindo-lhe a mais alta hierarquia normativa em nosso sistema jurídico. Tal fato introduz mais que uma simples limitação do poder de tributar, como veremos a seguir, trata-se da inauguração de um direito fundamental do contribuinte de ser tributado segundo a sua capacidade contributiva.

Podemos ir além, sob o viés do princípio da igualdade, e dizer que essa previsão constitucional representa o direito fundamental do contribuinte de que os outros contribuintes também sejam tributados segundo a sua capacidade contributiva. Nesse caso, é interesse daqueles que não possuem grande margem econômica além do mínimo existencial de que os mais afortunados contribuam mais significativamente para a manutenção do Estado e arquem em maior medida com as despesas públicas, voltadas justamente para os necessitados.

Esse aspecto do princípio da capacidade contributiva rechaça, mais uma vez, a teoria do benefício, segundo a qual cada um deveria contribuir proporcionalmente ao benefício recebido do Estado. Aliás, o fundamento do princípio da capacidade contributiva, desenvolvido na segunda parte do trabalho, já não seria uma compensação entre os impostos pagos e os benefícios ou vantagens obtidos pelo particular do Estado, como proposto pelo jurista italiano Benvenuto Griziotti.

Como veremos no tópico seguinte, o princípio da capacidade contributiva passou por um momento de declínio a nível de importância no sistema jurídico-tributário, quando seu conteúdo era demasiado vago e carente de efetividade, e a

sua única função seria de evitar uma atuação estatal arbitrária sem, contudo, apontar limites claros e definidos da tributação. A ressignificação do princípio da capacidade contributiva se deu posteriormente quando foi identificado como direito fundamental do contribuinte, o que o colocou em posição de destaque na contenção daquela mesma arbitrariedade estatal, mas agora trazendo um necessário equilíbrio entre a exação excessiva e a concreção do princípio da igualdade material.²⁵

Já a progressividade tributária é uma norma que institui uma modalidade de graduação bem peculiar dos tributos. Apesar de poder ser obtida de formas diferentes (e.g. contribuição para a OAB variável segundo o tempo de inscrição), a progressividade se dá tradicionalmente pela instituição de alíquotas progressivas, cuja aplicação segue o aumento da base de cálculo, por meio da previsão de faixas de tributação.

Cumprе diferenciар a progressividade simples da progressividade graduada. Na primeira, uma única alíquota será aplicada à integralidade da base de cálculo, sendo escolhida em função do montante que esta representa. Já a progressividade graduada importa na aplicação de alíquotas diferenciadas a parcelas da mesma base de cálculo, segundo o escalonamento previsto. Em sentido idêntico afirma Hugo de Brito Machado que:

"Na progressividade simples aplica-se uma só alíquota sobre a totalidade da base de cálculo. Na

²⁵ Mas agora, esse equilíbrio abandonou a generalidade e abstração inerentes ao conteúdo do princípio quando ele passava por um momento de crise, e resgatou uma concepção mais específica, concreta de limitação do poder tributante. Traduzimos o autor Herrera Molina quando aponta que "a dificuldade radica no fato de que o mencionado ponto de equilíbrio não pode ser formulado em termos abstratos; melhor dizendo: as formulações genéricas são demasiado rígidas, ou ainda inoperantes." (MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **Capacidad económica y sistema fiscal análisis del ordenamento español a la luz del Derecho alemán**. Madrid: Marcial Pons, 1998. p. 130)

progressividade graduada são aplicadas várias alíquotas, cada uma sobre uma parte da base de cálculo.”²⁶

O exemplo mais tradicional de tributação progressiva é o do imposto de renda, em que a base de cálculo do imposto devido no exercício é o montante da renda do contribuinte no ano-base anterior, correspondente ano civil, sendo que este montante deverá ser enquadrado em uma das faixas de tributação, ou *tranches* como chamam os franceses (em uma escala hipotética, que recebe anualmente até R\$20.000,00 está isento do pagamento do imposto, acima desse valor até R\$30.000,00 incide a alíquota de 7,5%, acima de R\$30.000,00 até R\$45.000,00, alíquota de 10%, e assim por diante, até a previsão da alíquota máxima). Dependendo do quão alta é a faixa, maior será a alíquota incidente, não havendo, contudo, uma progressão infinita.

1.2.2 Realização da justiça fiscal pela progressividade tributária

Um dos principais escopos da progressividade e da capacidade contributiva é a realização da igualdade material e, de forma mais abrangente, assim como de todo o sistema tributário, promover a justiça fiscal. Esta, por sua vez, consiste em uma teoria da justiça que inclui no sistema tributário um valor ético, que estrutura e dá validade normativa ao sistema.

No entender do Prof. Paulo Caliendo²⁷:

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988. São Paulo: Dialética, 2004. p. 143

A noção de Justiça Fiscal pode ser entendida como princípio estruturante do Direito Tributário, ou seja, do qual outros princípios derivam e buscam orientação, tais como: isonomia fiscal, capacidade contributiva, progressividade, seletividade.

O ideal redistributivo, segundo o qual a renda deve ser equanimemente distribuída entre a sociedade, reduzindo ao máximo altas concentrações de renda nas mãos de poucos e, assim, valorizando o princípio democrático, costuma ser proclamado para fundamentar a imposição de uma tributação progressiva. Ao abandonar a proporcionalidade do ônus tributário e adotar a sua progressividade, os autores fazem referência à possibilidade de aqueles que detêm maior capacidade contributiva de financiar em maior medida serviços e políticas públicas normalmente destinados à população de baixa renda. Desta forma, haveria uma redistribuição da renda entre a sociedade, impondo menores sacrifícios e proporcionando maiores benefícios aos que demonstram pouca ou nenhuma capacidade contributiva para fins tributários.

Conforme indica Herrera Molina²⁸, retomando a lição contida trabalho do professor Palao Taboada²⁹, o princípio da capacidade contributiva passou do seu apogeu, nas décadas de 60 e 70 pela doutrina italiana, a um momento de crise, tendo que passar por uma reabilitação como direito fundamental. Enquanto os italianos tentaram precisar o conteúdo do princípio da capacidade contributiva, Palao Taboada a tratou como especificação do princípio da igualdade, por mais impreciso e abstrato que possa ser o seu conceito. O princípio da igualdade, nesse contexto, constituiria um mandamento de

²⁷ CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

²⁸ MOLINA, Pedro M. Herrera. **Capacidad...** p. 23

²⁹ TABOADA, Carlos Palao. Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva. In: **Homenaje al Profesor Federico de Castro**. Tomo II. Madrid: Editorial Tecnos, 1976.

proibição de arbitrariedade, que permitiria, por sua vez, um tratamento desigual quando presentes motivos autorizadores verificáveis de plano.

Mais adiante, anota Herrera Molina³⁰, a proibição de arbitrariedade, como era vista a capacidade contributiva, foi "interpretada de modo reducionista, convertendo-se em um instrumento insuficiente para controlar a igualdade". Ocorre que ela restou, no seu entender, aprisionada à proibição de arbitrariedade, sem condições de evoluir dogmaticamente, o que o motivou a construir uma nova teoria, que lograsse libertar o princípio da capacidade contributiva para que pudesse ser reconhecido como direito fundamental.³¹

Não ao acaso que o tema da progressividade traz à reboque discussões relativas ao princípio da capacidade contributiva. A premissa da qual partimos no presente estudo é a de que a progressividade tributária reforça e refina a medida imposta pela capacidade contributiva e, assim sendo, contribui para a realização da justiça fiscal. Esta medida³² de que falamos, não revela apenas uma proibição da tributação em excesso, de uma vedação de efeitos confiscatórios, mas também a premência de majoração do tributo quando a capacidade contributiva for mais elevada.

Como estamos vendo, a aproximação proposta no título do presente item, "justiça fiscal e progressividade", que denota uma certa identificação conceitual, não representa algo natural, decorrente de uma lógica inafastável. Os estudos mais clássicos sobre o tema costumam abordar a capacidade contributiva como medida de uma tributação justa, orientada à promoção da justiça fiscal. Mas apesar das inúmeras críticas,

³⁰ MOLINA, Pedro M. Herrera. **Capacidad...** p. 24

³¹ Ibidem p. 25

³² MOSCHETTI, Francesco. La capacità contributiva. In: **Trattato di Diritto Tributario**. V. I, 1. Padova: CEDAM, 1994. p. 230

o presente estudo ousou mais em se posicionar claramente quanto ao emprego da progressividade igualmente na realização da justiça fiscal, identificando-a como capaz de reduzir as distorções sociais.

1.3 Limitações constitucionais ao poder de tributar

É importante advertir que as limitações constitucionais ao poder de tributar, assim inseridas em seção própria da Constituição de 88 (Título VI, Capítulo I, Seção II, artigos 150, 151 e 152), são comumente denominadas pela doutrina pátria como princípios, embora façam as vezes de princípios ou de regras.³³ Apesar de contarem com seção própria, elas são contraditórias ao longo do texto constitucional, não se limitando aos precitados artigos.³⁴

A esse propósito, inclusive, destaca-se a observação de Humberto Ávila³⁵ de que um enunciado legislativo poder conter diversas normas jurídicas, podendo ser princípios e regras simultaneamente. Da mesma forma, uma norma jurídica pode ser formada a partir da conjugação de diversos enunciados ou dispositivos legais, fazendo com que não haja uma

³³ "Algumas limitações constitucionais ao poder de tributar elencadas no art. 150 da Constituição constituem normas-princípios (e.g. isonomia - 150, II), mas outras constituem normas-regras (e.g, anterioridade - 150, III, b). Estas últimas, por vezes, revelam um princípio subjacente como, e.g., a segurança jurídica em seu conteúdo de certeza do direito." (Cf. PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**... p. 150)

³⁴ "[...] os limites do poder de tributar definidos pela Constituição não se esgotam nos enunciados aí contidos. Várias imunidades tributárias encontram-se dispostas fora da seção das 'Limitações do Poder de Tributar'. Requisitos formais ou materiais, limites quantitativos, características específicas deste ou daquele tributo permeiam todo o capítulo do Sistema Tributário Nacional, sendo ainda pinçáveis aqui ou ali, em normas esparsas de outros capítulos da Constituição, como o dos direitos e garantias individuais, da segurança social e da ordem econômica." (AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2009 p. 106)

³⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 31

correspondência lógica entre o texto da lei e as normas que dela são extraídas pela atividade do jurista.

Com a feição de princípios ou de regras, fato é que muito foram estudadas as limitações no seu aspecto de restringir o avanço do Estado sobre a propriedade dos administrados, ou seja, elas foram desenhadas como uma forma de conter aquele poder que já foi ilimitado outrora, quando da conformação absolutista do Estado. O advento do Estado de Direito, em que o mister público deve ser exercido dentro da estrita moldura formada pelo conjunto de normas jurídicas legitimamente elaboradas pelo corpo legislativo representante do povo, veio modificar o entendimento de que o Rei tudo pode³⁶.

Analisando este tema sob outro ângulo, atentamos também para as limitações constitucionais ao poder de tributar não só no sentido de contenção, mas, sobretudo, como definição da competência tributária, uma autorização para a exação tributária naquele exato campo definido pelas normas de competência.³⁷

As "limitações", portanto, envolvem primeiramente vedações ou exigências para a instituição do tributo, bem como imunidades, que constituem uma retirada do campo da incidência

³⁶ Não por acaso expressões como "*the king can do no wrong*" e "*le roi ne peut mal faire*" são repetidas incansavelmente quando se trata de caracterizar a postura do soberano no Estado Absolutista, que não conhecia limitação ao poder real, já que seu comando derivava de uma origem divina e ele se identificava com o próprio Estado.

³⁷ "O que fazem, pois, essas limitações é demarcar, delimitar, fixar fronteiras ou limites ao exercício do poder de tributar. São, por conseguinte, instrumentos definidores (ou demarcadores) da competência tributária dos entes políticos no sentido de que concorrem para fixar o que pode ser tributado e como pode sê-lo, não devendo, portanto, ser encaradas como 'obstáculos' ou 'vedações' ao exercício da competência tributária, ou 'supressão' dessa competência [...]". (AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**... p. 107)

tributária³⁸ determinadas situações constitucionalmente definidas. Tais imunidades não se confundem com os princípios constitucionais, pois se dirigem a situações fáticas determinadas, descritas na própria Constituição. As limitações ao poder de tributar abrangem também, de forma ampla, a repartição das competências tributárias, em que ao atribuir a um ente federado a competência para instituir um tributo, a Constituição automática e implicitamente suprime tal competência dos demais, sob pena de ocorrer *bis in idem* indesejado.

Dito isto, chegamos a uma tríplice manifestação das limitações constitucionais ao poder de tributar: princípios (ou regras), imunidades, repartição das competências tributárias. Quanto à distinção entre os princípios e as imunidades, cumpre referir que:

"[...] princípios jurídicos são normas fundantes de um sistema, tipificadas pelo *forte conteúdo axiológico* e pelo *alto grau de generalidade e abstração* [...] já as *imunidades* são normas aplicáveis a *situações específicas*, perfeitamente identificáveis na Lei Maior. [...] Em segundo lugar, verifica-se que, enquanto as imunidades *denegam a própria competência*, vedando a sua atribuição em relação a certas hipóteses, os princípios orientam o *adequado exercício da competência tributária*." (COSTA, Regina Helena. **Curso...** p. 52)

Tanto a doutrina quanto a jurisprudência constitucional têm afirmado que as limitações ao poder de tributar constituem direitos fundamentais dos contribuintes e, por tal motivo, estão recobertas pela disposição do art. 60, §4º, inciso IV, da Constituição da República, ou seja, são cláusulas pétreas que jamais poderão ser restringidas ou

³⁸ "Ainda, as *imunidades* representam *vedações* à competência tributária, veiculando situações de intributabilidade." (COSTA, Regina Helena. **Curso...** p. 52)

suprimidas do texto constitucional, nem pela via da Emenda Constitucional.³⁹

Não obstante, o STF ao se manifestar sobre a supressão da imunidade delimitada no inciso II do §2º do art. 153 da CRFB, no Recurso Extraordinário n. 372600, afirmou que imunidade não é direito fundamental e, portanto, não se submete à proibição de revogar cláusulas pétreas acima mencionada. Mesmo discordando do julgado, vemos que o posicionamento do STF é de conferir status de direito fundamental apenas às limitações ao poder de tributar inseridas na categoria dos princípios. Imunidades e repartições de competências tributárias estariam em um outro patamar, podendo ser revogadas.

Essa troca de perspectiva, que enseja a visualização das "limitações" não como limitações em si, mas como direitos fundamentais, deu fôlego a diversas controvérsias já solvidas em outras searas que não a tributária, pois qualquer exceção à sua aplicação deveria estar prevista originalmente na Constituição, sob pena de vício insanável de inconstitucionalidade.

Nesta linha, a progressividade tributária certamente não delimita competência tributária alguma, e tampouco constitui uma imunidade, isto é, uma determinação do que não

³⁹ "A CF é clara, em seu art. 60, §4º: 'Não será objeto de deliberação proposta de emenda tendente a abolir: ... IV - os direitos e garantias individuais.' O STF, abordando ofensa perpetrada por emenda constitucional à regra da anterioridade (150, III, b), reconheceu que as limitações constitucionais ao poder de tributar constituem direitos e garantias individuais do cidadão enquanto contribuinte, atraindo a incidência do já referido art. 60, §4º, inciso IV, da CF. [...] Há de se considerar que nem todas as limitações podem ser consideradas direitos e garantias individuais. A exceção é a imunidade recíproca, que não diz respeito, diretamente, à garantia de direitos ou liberdades públicas do contribuinte. De qualquer forma, também a imunidade recíproca apresenta-se como insuscetível de supressão ou excepcionalização por Emenda Constitucional, na medida em que recai em outra das vedações constantes do art. 60 da CF, qual seja, a referida em seu §4º, inciso I..." (Cf. PAULSEN, Leandro. **Direito...** p. 159)

pode ser objeto de tributação. Logo, não necessariamente por exclusão, temos que a progressividade certamente é uma limitação ao poder de tributar inserida no rol dos chamados "princípios", pois orienta o exercício e a aplicação de outras normas instituidoras de tributos. Portanto, considerada a tríplice manifestação das limitações constitucionais ao poder de tributar de que falamos, certamente a progressividade é um princípio tributário que limita a tributação desigual, impede que ela deixe de promover a justiça fiscal quando se apresentam contribuintes em diferentes patamares econômicos.

É paradoxal que a definição de uma alíquota progressiva, por exemplo, possa limitar o poder, já que ela estaria teoricamente dando força e incrementando a tributação. Ocorre que ela a limita no sentido de que o sistema tributário foi desenhado para que, em determinadas situações, a progressividade fosse não só desejável, mas sobretudo exigida⁴⁰. Tal imposição decorre da subsunção do fato gerador à norma constitucional, que implica em uma limitação que não permite a instituição de um tributo com quaisquer características aleatoriamente escolhidas, ele não só pode como deve ser progressivo em face daquele determinado fato impositivo previsto na Constituição.

Contudo, para que seja possível retomar mais adiante essa noção de progressividade como limitação ao poder de tributar, torna-se necessário que façamos alguns apontamentos acerca do surgimento de toda essa preocupação em limitar o Estado (ou delimitar suas competências), em evitar tributos excessivos, em garantir que o cidadão afetado participe da decisão política de instituir ou majorar determinado tributo.

⁴⁰ Em se tratando do imposto sobre a renda, por exemplo, ninguém hoje cogitaria que ele não fosse progressivo, e que suas alíquotas não fossem majoradas, acompanhando o aumento da base de cálculo. Não por costume ou hábito, mas porque é cediço nesta espécie tributária a necessária ou desejável progressão.

E para que isso seja feito, imprescindível alguma digressão histórica para contextualizar a gênese do princípio da legalidade⁴¹, que está imbricado com as demais limitações ao poder de tributar.

A propósito, cumpre reproduzir excerto da obra de Aliomar Baleeiro⁴² acerca das limitações ao poder de tributar:

"A defesa do sistema tributário e do próprio regime político do país processa-se por um conjunto de limitações ao poder ativo de tributar. Delas, o mais importante, por suas implicações políticas e jurídicas, é o da legalidade dos tributos. Em regra geral, essas limitações se endereçam ao poder ativo de tributar."

1.3.1 Origem do direito de concordar com a tributação

O surgimento dessas preocupações com o exercício arbitrário do poder, ou pelo menos o marco histórico que as representam, costuma ser apontado como sendo o período em que editada a Magna Carta pelo Rei João Sem Terra, no ano de 1215, já que esse diploma legal, reconhecendo a nítida dissociação do patrimônio público do patrimônio privado, foi a gênese do princípio da legalidade como o conhecemos hoje, princípio estruturante do Estado de Direito.

⁴¹ "De todos os princípios constitucionais erigidos como garantia fundamental do contribuinte, o mais importante é o da legalidade da tributação, previsto no art. 150, I. Resulta de velha tradição do constitucionalismo segundo a qual o tributo não pode ser instituído sem autorização do povo através de seus representantes, de tal sorte que só a lei ordinária emanada do nível de governo competente pode criar tributo."(SOUZA, Hamilton Dias de. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. V. I. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 8.)

⁴² BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

A respeito do conteúdo da Magna Carta, afirma Fábio Konder Comparato⁴³ que:

As cláusulas 12 e 14 contêm, em sua essência, o princípio básico de que o exercício do poder tributário deve ser consentido pelos súditos, anunciando, portanto, *ante litteram*, o brocardo *no taxation without representation* (não haverá tributação sem que os contribuintes dêem o seu consentimento, por meio de representantes), que está na origem do moderno sistema parlamentar de governo.

Conforme narra Luís Eduardo Schoueri⁴⁴, a Magna Carta foi fruto de uma disputa entre clero, nobreza e o Rei. Mesmo relativizando o surgimento do documento como origem do direito cidadão de concordar com a tributação dele impositivamente exigida, já que sua aparição histórica como participação do sujeito na definição do tributo é bastante anterior (remonta ao feudalismo), o autor reconhece a sua importância ao consolidar o direito costumeiro pré-existente e estabelecer o que poderia ser cobrado ou não dos súditos. Ainda que uma certa manifestação de vontade do indivíduo em relação à aceitação dos impostos cobrados possa ser identificada há mais tempo, a edição da Magna Carta constitui um marco histórico na medida em que nela o princípio da legalidade teve uma origem formal, sendo que foi um documento que teve influência sobre outras nações na época.

Em verdade, uma série de documentos semelhantes foram assinados pelo Rei no período entre os anos de 1215 e 1296 e, segundo Luís Eduardo Schoueri⁴⁵:

⁴³ COMPARATO, Fábio Konder. **Afirmção histórica dos direitos humanos**. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 66

⁴⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012. pp. 271-277

⁴⁵ *Ibidem*. p. 273

"É comum a referência à Carta Magna de 1215, do Rei João Sem Terra, embora aquele documento não tenha recebido tal denominação. A expressão 'Magna Carta' surgiu referindo-se a documento assinado pelo Rei Henrique, em 1225."

Certamente vinculada à origem acima tratada, a nomenclatura constitucional "limitações ao poder de tributar" empresta aos princípios lá arrolados essa conotação de barreira à propensão insinudadamente "natural" do Estado a fazer uso "irrestrito" de seu poder. A previsão constitucional reforça a argumentação, pois a necessidade de conferir as garantias da constitucionalização ao tema em testilha tem sua razão de ser justamente nessa ameaça de arbitrariedade, caso contrário a mera previsão legal, infraconstitucional, seria absolutamente suficiente ao propósito.

1.3.2 De limitação ao poder a direito fundamental

Com o tempo, após longa experiência de constitucionalização⁴⁶ não só do princípio da legalidade, mas de todos princípios que integram o chamado Estatuto do Contribuinte⁴⁷, verdadeiro rol de direitos do contribuinte perante o Estado, houve uma transmutação do viés de contenção do poder estatal para o de direitos ou garantias fundamentais dos contribuintes.

⁴⁶ "[...] No Direito brasileiro, como nos sistemas que lhe são próximos, os direitos fundamentais se definem como direitos constitucionais. [...] Essa característica da constitucionalização dos direitos fundamentais traz conseqüências de evidente relevo. As normas que os abrigam impõem-se a todos os poderes constituídos, até o poder de reforma da Constituição." (MENDES, Gilmar; COELHO, Inocêncio; Branco, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 279)

⁴⁷ Cf. COSTA, Regina Helena. **Curso...** p. 51

Em outras palavras, foi dada ênfase ao direito fundamental do contribuinte em ser tratado com isonomia perante os demais, por exemplo, conferindo-lhe o status de sujeito de direito, capaz de buscar a justiça fiscal diretamente através do Poder Judiciário. O contribuinte se deslocou de uma posição passiva, de defesa, para uma outra que, aliada ao direito de ação, o tornou demandante de justiça e não mais frágil ou carente de proteção como anteriormente acontecia.

A teoria dos direitos fundamentais veio justamente alterar a prevalência dos direitos sobre os deveres quando se trata do vínculo entre o Estado e o cidadão. Nesse sentido, afirma Paulo Gustavo Gonet Branco que:

"Os direitos fundamentais assumem posição de definitivo realce na sociedade quando se inverte a tradicional relação entre Estado e indivíduo e se reconhece que o indivíduo tem, primeiro, direitos, e, depois, deveres perante o Estado, e que os direitos que o Estado tem em relação ao indivíduo se ordenam ao objetivo de melhor cuidar das necessidades do cidadão."⁴⁸

Os direitos fundamentais, portanto, independentemente a que geração⁴⁹ pertençam, refletem direitos do indivíduo perante o Estado que constituem normas constitucionais de observância obrigatória e com aplicabilidade imediata, sem que

⁴⁸ MENDES, Gilmar; COELHO, Inocêncio; Branco, Paulo. **Curso de Direito Constitucional...** p. 267

⁴⁹ Admitindo a já tradicional classificação dos direitos fundamentais em gerações ou dimensões, concebem-se três gerações distintas. A primeira geração abrange as chamadas liberdade individuais, que envolvem uma abstenção do Estado de interferir na esfera de individualidade do homem. Os direitos de segunda geração, ao contrário, demandam uma atuação positiva do Ente Público em prol do cidadão, consistindo em um dever de prestar devidamente serviços públicos de saúde, educação etc. Por último, os direitos de terceira geração diferem no titular do direito, que não mais o sujeito individualmente considerado, mas o conjunto da sociedade, de titularidade difusa ou coletiva. Alguns falam em quarta e quinta geração ou dimensão de direitos fundamentais, fazendo referência aos avanços da biotecnologia e da engenharia genética, e à paz.

haja a necessidade de expedição de norma infraconstitucional que os regulamentem. Mesmo assim, reconhece-se a possibilidade de os direitos fundamentais serem limitados ou restringidos por leis hierarquicamente submetidas à Constituição, ou por limitações outras, implícitas ou explícitas no texto constitucional.

1.4 Interpretação e aplicação das normas constitucionais tributárias

As limitações constitucionais ao poder de tributar são identificadas, portanto, no que diz respeito ao princípio da capacidade contributiva, como direitos fundamentais do contribuinte. Dessa assertiva decorrem conseqüências importantíssimas no âmbito de aplicação dessas normas de nível constitucional: quando a Constituição quis limitar algum direito do contribuinte, ela o fez expressamente, não havendo restrição a direito fundamental extraída implicitamente do texto constitucional.

Em outros termos, para beneficiar o contribuinte, pode o aplicador da lei se valer de métodos interpretativos que ampliam a perspectiva do ordenamento, e derivam do sistema em si normas a ele implícitas. Por outro lado, para onerar o contribuinte, extrair cogentemente parcela de seu patrimônio, deverá haver norma (constitucional no caso) explícita, inequívoca, quase que literal.

Poderíamos aqui fazer um paralelo com o Direito Penal, em que é permitido o uso da analogia *in bonam partem*, para beneficiar o réu, em qualquer aspecto, ao lado da irretroatividade. Interpretações *in malam partem*, contudo, e o

uso da analogia com tais fins é terminantemente vedado pelo ordenamento jurídico. A estrutura do Direito Penal, nesse aspecto, se assemelha ao Direito Tributário, pois são ramos do Direito Público, em que há uma relação de subordinação entre o réu/contribuinte e o Estado, seja em sua pretensão punitiva ou arrecadatória.

Como visto, pelo fato de as limitações constitucionais ao poder de tributar - e, conseqüentemente, os direitos e garantias dos contribuintes - serem, muitas vezes, identificados como direitos fundamentais, não há como aboli-los nem restringi-los. Assim, eventual exceção a alguma norma de proteção do contribuinte deve estar necessariamente prevista na Constituição da República.

2. Tributação progressiva

Tendo perpassado a conformação constitucional do nosso sistema tributário brasileiro, bem como investigado a inserção do princípio da capacidade contributiva e da progressividade em seu âmbito, enquanto normas jurídicas de proteção ao contribuinte, possível se torna a mudança de uma perspectiva macro para uma micro. Esse giro propiciará uma imersão nos detalhes e particularidades que envolvem o Direito Tributário moderno, fortemente influenciado pela tendência de progressividade.

Neste mote, analisaremos os fundamentos da progressividade, as possibilidades de graduação da capacidade contributiva e o papel da progressividade, a progressividade nos tributos em espécie, uma visão dos sistemas italiano e alemão a respeito da capacidade contributiva e, por fim, uma exposição e posicionamento crítico em face da corrente jurisprudência pátria.

2.1 Fundamentos juspolíticos da tributação progressiva

Neste item optamos por apresentar os fundamentos de índole jurídica e política da existência de um sistema tributário da forma como o temos modernamente, bem como suas principais características que ressaltam a importância do estudo da progressividade tributária e, por decorrência lógica, da capacidade contributiva. Tais fundamentos demonstram a interdependência dos sujeitos da relação jurídico-tributária, o contribuinte e a Fazenda Pública, e

acentuam a necessária proteção constitucional do lado mais vulnerável.

Questionado sobre o papel do Estado, o cientista da área jurídica responderia, de forma abrangente, que o Estado tem por objetivo a manutenção da ordem e o resguardo do interesse público, assim entendido como a maximização do bem-estar da coletividade. Com essa resposta, transpareceria a noção de que o Mercado não é capaz, pelo menos não a todo o momento, de oferecer tais garantias, razão que justificaria parcialmente a existência do ente estatal, mesmo para aqueles mais liberais.

Para cumprir seus objetivos, o Estado precisa ser financiado, o que torna os tributos a principal fonte de receita estatal e os responsáveis, dentre outros, pela consecução de serviços públicos e pela manutenção do patrimônio coletivo que, sem tal intervenção pública, não seriam prestados pela iniciativa privada.

Nagel e Murphy referem que a tributação informa qual a quantidade dos escassos recursos da sociedade será destinada ao mecanismo de controle do governo, para serem despendidos de acordo com o sistema político, que envolve um procedimento de decisão coletiva, e que quantidade será deixada, na qualidade de propriedade privada, na esfera dos indivíduos, sem a ingerência estatal.⁵⁰

Em função também dessa indissociável relação entre a perseguição do interesse público lato sensu e a sustentabilidade do aparato a ela inerente é que ganham relevo as questões afetas à tributação. Mas a finalidade da tributação vai além do simples financiamento do Estado, de forma que a "avidez" na obtenção de recursos também compreende

⁵⁰ NAGEL, Thomas; MURPHY, Liam. **O mito da propriedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

uma finalidade que se coaduna com as principais tarefas estatais, qual seja a promoção da isonomia e da igualdade tributária, tendo em vista a Justiça Fiscal evidenciada nos trabalhos do jurista alemão Klaus Tipke⁵¹. Por isso, falamos aqui em tributação e não apenas em Direito Tributário, pois a pretensão é abranger não só a disciplina jurídica⁵², mas também o fenômeno econômico e político que se apresenta nesse contexto.

Conforme afirma Fernando Zilveti⁵³:

“Realizando a Justiça Fiscal prevalece obrigatoriamente a igualdade entre contribuintes, mediante a distribuição da carga tributária, como previsto no primeiro texto constitucional francês que tratou deste princípio. A igualdade estaria coroando o Estado de Direito, que representaria a principal garantia do cidadão contra eventuais abusos resultantes da necessidade financeira do Estado.”

Ao longo da investigação, tornou-se imprescindível o estudo da eficiência da tributação sob o ponto de vista da concretização da justiça fiscal no plano jurídico-tributário, derivando do princípio da capacidade contributiva as balizas de uma tributação ao mesmo tempo eficiente e justa.

Para tanto, partimos da premissa de que a eficiência deve ser aferida a partir da noção de interesse público, qual seja, nem a tributação em excesso nem insuficiente para a manutenção da estrutura estatal. Para uma definição mais

⁵¹ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. v.1. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

⁵² “O que emerge claro, na análise do fenômeno jurídico da atividade impositiva do Estado, é a existência de um vínculo de natureza eminentemente obrigacional - prestação de dar -, ao lado de outros liames de caráter administrativo, atinentes ao dever que todos os cidadãos têm de colaborar com a administração pública, exercitando uma série de comportamentos...” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Max Limonad, 2002. p. 154).

⁵³ ZILVETI, Fernando Aurelio. Capacidade contributiva e mínimo existencial. In: **Estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. P.

lúcida de interesse público, colhemos a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello, para quem tal instituto jurídico:

"deve ser conceituado como o interesse resultante do conjunto dos interesses que os indivíduos **pessoalmente** têm quando considerados **em sua qualidade de membros da Sociedade e pelo simples fato de o serem**"⁵⁴ (grifos no original)

Poucos ainda são os que se dedicaram ao estudo do Direito Tributário a partir dos postulados preconizados pela polêmica inserção de conceitos econômicos na análise jurídica, o que não significa que tal intuito seria despropositado ou sem valor científico. Com efeito, a tributação, enquanto fenômeno econômico, é estudada com bastante intensidade pelos economistas, ao passo que o Direito Tributário é igualmente debatido pelos juristas quanto aos seus aspectos estritamente jurídicos, mormente na prática profissional, seja consultiva ou contenciosa (tanto administrativa quanto judicial). Ocorre que pouco esforço acadêmico acaba sendo empreendido na intersecção dessas duas áreas do conhecimento.

Em relação ao nosso objeto de debate no presente trabalho, qual seja, a progressividade fiscal, os juristas se limitam à análise de sua necessária previsão constitucional ou não, e de estudar seus efeitos fiscais e extrafiscais. A produção científica no direito tributário muito tem se aliado à Contabilidade, mas nem tanto à Economia. Embora de cunho jurídico, o presente trabalho, por vezes, toma emprestados alguns conceitos econômicos, como utilidade marginal e eficiência econômica, e busca fazer em seguida justamente o cotejo proposto também pela Economia, permeando a exposição com noções essenciais a respeito da tributação oriundas das obras de economistas quando necessário.

⁵⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 61

Podendo ser inserida nas limitações constitucionais ao poder de tributar, conforme visto anteriormente, a progressividade tributária protege o contribuinte economicamente mais fraco, pois atribui aos mais fortes o mister de contribuir pelo outros. É exatamente a essa faceta da progressividade que Seligman faz menção ao reprisar o princípio contido na expressão "le fort portant le faible"⁵⁵ (o forte carregando o fraco). Essa proteção do contribuinte reflete em um objetivo mais amplo de redistribuição de renda, calcado no imbatível argumento de igualdade social e justiça distributiva.⁵⁶

Ao tratar dos fundamentos da tributação progressiva, veremos não só esse seu aspecto protetor, de limitação ao poder de tributar. Muitas indagações surgiram em torno dos efeitos da progressividade, apontando, por vezes, conseqüências danosas ao desenvolvimento econômico com o desestímulo da atividade produtiva. Essa forma de tributação possui fundamentos diversos, dialogando intimamente com alguns institutos do Direito Tributário, e acaba por convergir, inevitavelmente, com os interesses estatais de índole arrecadatória ao aumentar o montante das receitas tributárias.

Nessa senda, importante analisar o princípio do não-confisco, o atingimento de finalidades extrafiscais com o tributo progressivo, a seletividade na diferenciação de alíquotas, o dever de neutralidade tributária. Tudo isso sem esquecer-se de bem delimitar o conceito de capacidade contributiva absoluta e relativa, como forma de introduzir o item seguinte, que trata da graduação da capacidade

⁵⁵ SELIGMAN, Edwin R. A. Progressive taxation...p. 15

⁵⁶ "A fundamentação da progressividade na teoria distributiva não fica, por outro lado, isenta de críticas, quando se tem em conta que a justiça distributiva não deve ser buscada apenas pela arrecadação, mas também, e principalmente, pelos gastos. Com efeito, de pouco adiantaria, do ponto de vista da justiça distributiva, que um imposto fosse cobrado dos mais ricos, se os gastos públicos fossem a eles dirigidos. Daí porque a efetividade da justiça distributiva apenas se assegura quando se levam em conta os gastos públicos." SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito**... p. 371

contributiva, sobretudo através da progressividade de alíquotas.

Portanto, para bem apreender e desenvolver o estudo, necessário estabelecer essas relações e apontar as devidas diferenças, delineando o exato campo de abrangência da progressividade. Com essa finalidade, passamos a cada um desses fundamentos, bem como institutos afins.

2.1.1 Necessidade de financiamento do Estado e progressividade

Com o surgimento dos Estados Nacionais e, sobretudo, após o advento da Revolução Francesa e a consequente distinção do patrimônio do monarca do Erário Público, a disciplina dos tributos ganha destaque e se torna indispensável ao financiamento da máquina estatal. Embora os traços históricos acerca da cobrança de tributos remonte à antiguidade, o fato é que até o surgimento do Estado Moderno a ideia predominante era aquela de uma imposição servil, pejorativa, adquirindo os contornos de uma pena aos derrotados em guerras e subjugados. Não por acaso, a figura do cobrador de impostos era vista com maus olhos pela sociedade.⁵⁷

A dissociação do patrimônio privado do governante do Erário foi fundamental para que os tributos deixassem de ser pagos a uma pessoa e fossem pagos ao Estado. Já em 1215, com a edição da Magna Carta, conforme citamos anteriormente, foram consolidadas as primeiras garantias aos contribuintes, embora estas tenham sido erigidas para proteger os interesses da nobreza e do alto clero em face das imposições da coroa. A

⁵⁷ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. pp. 17-22

disciplina científica relacionada à tributação, contudo, somente foi objeto de análise acurada ao final do século XVIII pelos principais pensadores da época.

Desde o seu surgimento científico, as questões atreladas à justiça na imposição dos tributos, à capacidade contributiva (*ability-to-pay theory*), à progressividade, foram minuciosamente investigadas por Adam Smith, em sua célebre obra "A Riqueza das Nações" datada de 1776. Logo, o financiamento do Estado sempre esteve intimamente relacionado com o tema em apreço, ou melhor, a manutenção dele é um fundamento tanto jurídico quanto político para a própria existência de um direito tributário com a conformação que lhe foi dada à época.

Ao permitir a graduação do imposto cobrado, a capacidade contributiva de modo geral e a progressividade das alíquotas em particular tem por fundamento político, suficiente e necessário à sua previsão legal, o financiamento da máquina pública, o municiamento para que sejam desenvolvidas as atividades estatais típicas. O sustento do Estado, portanto, consiste em um dos fundamentos da tributação progressiva, já que a consequência de sua instituição e aplicação reflete diretamente na quantidade de verbas que ingressarão no Erário para satisfazer as necessidades públicas, especialmente aquelas colocadas em evidência pelo sistema democrático de governo.

Quanto à necessidade de financiamento do Estado não pairam dúvidas; mas em qual medida, ou qual o tamanho de Estado desejável, são questões discutidas há séculos, e atinentes às ciências políticas. Para o Direito Tributário, contudo, tendo a Constituição delineado o grau de intervenção estatal na sociedade, e havendo uma carência tal de recursos, a preocupação se volta para os contribuintes: quais devem arcar com a maior parte dessa conta, quais não devem ser

atingidos etc. Estas questões demonstram justamente o ângulo sob o qual estamos analisando a matéria.

Nesse contexto, a capacidade contributiva e a incidência de alíquotas progressivamente ao incremento da base de cálculo revelam em que casos o contribuinte é juridicamente escolhido para contribuir, tendo em vista sua relação com o fato gerador da obrigação tributária. Quais fatos geradores, quais alíquotas, qual a intensidade da progressão, são questionamentos que implicam diretamente na receita tributária.

Assim, do ponto de vista do financiamento do Estado, a capacidade contributiva consiste na justificação do imposto cobrado, pois indica os fatos economicamente relevantes, assim definidos pela lei tributária.⁵⁸

2.1.2 Não-confisco e progressividade

A proibição de tributos com efeito confiscatório, ou simplesmente princípio do não-confisco, entre nós contido na dicção do art. 150, inciso IV, da CRFB, tem forte relação com a progressividade, na medida em que ambos se preocupam com a delimitação do *quantum* a ser pago na forma de tributo. Costuma-se apontar a proibição de confisco como limite máximo à progressividade, que só poderia majorar a obrigação tributária até o limite da confiscatoriedade, momento em que o tributo se tornaria inconstitucional. Tal limite que, se ultrapassado, implicaria em confisco, é aquele que adentra excessivamente no patrimônio do contribuinte, que não respeita

⁵⁸ FERRAZ, Roberto. **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

o mínimo existencial e viola a capacidade contributiva em si.⁵⁹ No entender de Roque Antonio Carrazza, o princípio do não-confisco decorre do princípio da capacidade contributiva, conforme vemos no trecho abaixo:

"Estamos também convencidos de que o princípio da não-confiscatoriedade deriva do princípio da capacidade contributiva. Realmente, as leis que criam impostos, ao levarem em conta a capacidade econômica dos contribuintes não podem compeli-los a colaborar com os gastos públicos além de suas possibilidades. Estamos vendo que é confiscatório o imposto que, por assim dizer, esgota a riqueza tributável das pessoas, isto é, que não leva em conta suas capacidades contributivas."⁶⁰

Como será defendido no tratamento dos tributos em espécie, a previsão constitucional explícita da progressividade, embora limitada aos impostos pelo §1º do art. 145 da CRFB (que ainda menciona a sua aplicação "sempre que possível"), e prevista pontualmente ao tratar de impostos específicos, não se confunde com a finalidade mais ampla do sistema tributário de promover a justiça fiscal que, no nosso entendimento, implica necessariamente na instituição de tributos progressivos, quando não houver óbice de ordem legal ou prática. Assim, compreendida uma norma geral de progressividade, implícita no texto constitucional, e não adstrita àqueles impostos em que há menção direta, temos que o sistema tributário deve almejar ser progressivo na medida do possível, apesar de respeitar a opinião contrária de que a progressividade é norma excepcional que, por onerar o contribuinte e se opor às limitações constitucionais ao poder

⁵⁹ Cf. MOSCHETTI, traduzido livremente, "mais precisamente, afirma-se que a capacidade contributiva surge daquela parte da força econômica, da riqueza de um sujeito, que supera o mínimo vital. Se de fato 'capacidade' significa atitude, possibilidade concreta e real, não pode subsistir capacidade de concorrer às despesas públicas quando falta ou se tenha apenas o necessário às exigências individuais". (MOSCHETTI, Francesco. **Il principio della capacità contributiva**... p. 22)

⁶⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 70

de tributar, carece de previsão explícita, sob pena de inconstitucionalidade.

A progressividade tributária é colocada à prova quando tratamos de tributos cujos fatos geradores não são expressão da capacidade contributiva do contribuinte. Ocorre que a colocação do problema é que está equivocada: trata-se de investigar se a progressividade em determinado tributo tem o condão de gerar o efeito esperado de equalização dos ônus impostos aos contribuintes genericamente, e não de apontar se este ou aquele fato gerador é expressão da capacidade contributiva ou não. Defende-se, portanto, uma percepção mais abrangente do sistema tributário, em que deve ser valorizado o conjunto de fatos geradores, se costumam transparecer qualquer resquício de capacidade contributiva de uma forma geral.

O fundo econômico que recobre todo e qualquer fato gerador de tributo já nos dá indícios de que o contribuinte envolvido nessa relação estará, de alguma forma, manifestando alguma riqueza. Dizer simplesmente que o fato gerador do IPTU, por exemplo, tem relação com um bem imóvel e não com algum aspecto pessoal do contribuinte consiste, a nosso ver, em uma visão limitada do fenômeno tributário.

Apesar de inexistir unanimidade em relação à previsão constitucional da progressividade ser uma regra geral aplicável a todos tributos, ou norma específica, explicitamente imposta quando o constituinte o quis, Luiz Felipe Silveira Difini chega a vislumbrar que:

Um sistema em que todos os tributos (ou, ao menos, os impostos) fossem progressivos muito provavelmente violaria o princípio da não-confiscatoriedade, pois o efeito constitucionalmente vedado seria quase inevitável nas faixas mais altas da escala progressiva, pela

conjunção das exigências exacerbadas de todos tributos⁶¹.

Em verdade, pelo que viemos expondo, se a progressividade for aplicada de forma constitucionalmente adequada, ou seja, se a curva de utilidade marginal projetada e a elaboração da escala progressiva de alíquotas respeitar a realidade e os interesses políticos por trás de sua confecção, estaremos diante de uma tributação progressiva legítima e submetida ao crivo da legalidade. Da simples existência da progressividade, mesmo que em todos os tributos, ou todos os impostos, não decorre logicamente a violação da vedação constitucional de efeitos confiscatórios.

A análise acerca da confiscatoriedade de determinado tributo progressivo importa em saber se a alíquota, no percentual definido, ultrapassa a limitação constitucionalmente estatuída. *A priori* não há como dizer com certeza que uma alíquota é confiscatória ou não, pois inexistente patamar definido pela constituição, podendo uma alíquota de 20% de um certo tributo ser confiscatória (**exemplo da contribuição previdenciária**⁶²) e a alíquota de 300% de outro tributo (**IPI sobre cigarro**) não o ser.

⁶¹ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Tese de doutorado. UFRGS, 2005.

⁶² Reproduzimos decisão do TJ-RS em duas ações versando acerca da impossibilidade de majoração da contribuição previdenciária dos servidores públicos do Estado, usando fundamentos diversos. A primeira ancorada na necessidade de autorização constitucional expressa para haver progressividade de alíquotas; a outra sob o argumento formal de que a majoração da alíquota deveria ser precedida de estudo atuarial, sob pena de confiscatoriedade da cobrança. A segunda refere-se à medida cautelar deferida nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 70051297778 e a segunda nos termos da ementa transcrita: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEIS COMPLEMENTARES ESTADUAIS QUE DISPÕEM SOBRE O REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL DOS SERVIDORES MILITARES E REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL (LC 13.757 E 13.578). FIXAÇÃO DE ALÍQUOTA COM REDUTORES. A igualdade tributária inscreve-se expressamente na Constituição e retrata um princípio geral constitucional tributário porque aplicável a todos os tributos (CF, art. 150, II). Decorre do princípio isonômico inerente ao regime democrático e à

Logo, mesmo que se concorde que o princípio do não-confisco represente o limite superior da tributação, não se pode inferir, *ipso facto*, que a mera progressividade em determinados casos ensejaria imediatamente a inconstitucionalidade do tributo. É preciso que se tenha bem presente o porquê da instituição de uma tributação progressiva, e que tal fato obedece a uma escolha de ordem política, plenamente escudada pelo ordenamento jurídico pátrio. Qualquer conclusão só poderá ser obtida através de um exercício de ponderação de princípios constitucionais realizado pelo Judiciário, que perquirirá, entre outros elementos, o atendimento à finalidade do tributo e os direitos fundamentais dos contribuintes destinatários da imposição tributária.

De todo modo, podemos dizer que não-confisco e progressividade agem em lados opostos, um majorando a alíquota de alguns para que outros se submetam a uma alíquota mais branda, enquanto o outro se restringe a traçar limites a essa majoração. A vedação de efeitos confiscatórios transforma o tributo, que era legítimo até determinado ponto, em inconstitucional.

Ao que se colhe da jurisprudência, o Supremo Tribunal Federal segue claudicante, como veremos ao final, no julgamento de casos envolvendo impostos como, por exemplo, o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis, o Imposto sobre

República (art. 5º, caput e inciso I). Essa igualdade tributária traduz-se em matéria de impostos, no chamado princípio da capacidade contributiva. A Constituição Federal não autoriza a progressividade das alíquotas, realizando-se o princípio da capacidade contributiva. A adoção de alíquota única com variação de base de cálculo também caracteriza progressividade. Precedentes do STF. A inconstitucionalidade do sistema de alíquotas distintas, escalonadas ou progressivas atinge o sistema como um todo, devendo o imposto ser calculado, não pela menor das alíquotas progressivas, mas na forma da legislação anterior. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE. UNÂNIME. (Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 70045262581, Tribunal Pleno, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Marco Aurélio Heinz, Julgado em 07/05/2012).

Transmissão *Causa Mortis* e Doação e o Imposto Predial Territorial Urbano.

2.1.3 Seletividade e progressividade

Por ambas envolverem diferentes alíquotas para o mesmo tributo, muitos confundem a progressividade com a seletividade. É verdade que tanto uma quanto a outra trata de estabelecer alíquotas diferenciadas, quando verificada uma mudança nos elementos formadores da obrigação tributária. Ocorre que a alíquota na progressividade varia conforme a base de cálculo, e na seletividade conforme o fato gerador, como veremos.

A seletividade importa no estabelecimento de alíquotas variadas conforme o produto envolvido na ocorrência do fato gerador, ou seja, ao tratarmos do ICMS, dependerá de qual mercadoria circulou para gerar a obrigação, da mesma forma que o IPI. Ao estabelecer alíquotas distintas para mercadorias ou produtos distintos, o legislador busca normalmente atingir uma finalidade extrafiscal como, por exemplo, desincentivar o consumo de cigarros ou de bebidas alcólicas.

A seletividade pode também ser utilizada para uma finalidade que entendemos ser eminentemente fiscal, como o estabelecimento de alíquotas mais elevadas para produtos de luxo, tais como perfumes, pois, via de regra, o consumidor desses produtos é justamente aquele que detém maior capacidade contributiva, que pode e deve ser mais onerado. De outro lado, buscando preservar o mínimo existencial, a seletividade permite a redução de alíquotas incidentes sobre, por exemplo,

mercadorias integrantes da cesta básica, essencial para a sobrevivência dos indivíduos.

Já a progressividade não age na ocorrência do fato gerador, mas na modificação da alíquota condicionada à extensão da base de cálculo. Quanto maior for o valor apurado na base de cálculo, maior será a alíquota progressiva sobre ela incidente.

Fato é que o atendimento da finalidade fiscal dos tributos, por meio do cotejo da capacidade econômica dos contribuintes, pode se dar tanto pela progressividade quanto pela seletividade. Não há impostos que não possam se submeter ao crivo da capacidade contributiva, por alguma característica intrínseca qualquer.⁶³

2.1.4 Finalidade e progressividade

Por mais repletos que estejamos de exemplos do que seria tradicionalmente uma finalidade fiscal ou extrafiscal, fato é que essa distinção nem sempre é feita com tranquilidade e livre de dúvidas e incertezas. Costuma-se definir extrafiscal aquela finalidade que se relaciona com a intenção de induzir determinado comportamento nos contribuintes, que

⁶³ "Importa, pois, que a progressão seja entendida sobre a capacidade econômica, efetiva ou presumida, do contribuinte, apreciada através de elementos positivos, como o patrimônio, a renda, a herança, consideradas as circunstâncias individuais (personalização do imposto). [...] Mas isso não exclui que os impostos impróprios para a progressividade, como os de consumo, vendas etc. (impostos reais) sejam regulados de sorte que alcancem indiretamente aquela capacidade contributiva, através de presunções sobre a destinação das coisas tributadas. [...] Há diversidade de processos para aplicação de escalas progressivas. Uma isenção de base, por exemplo, pode ter esse efeito. Se a lei decreta imposto proporcional sobre as rendas de qualquer natureza, mas concede isenção dos primeiros R\$50.000,00, temos que o tributo assumirá caráter degressivo em relação aos contribuintes tanto menos se distanciarem daquele limite." (BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução...** p. 266.)

integraria uma chamada "função indutora"⁶⁴ do direito tributário.

A progressividade pode ser instituída em virtude de uma finalidade fiscal ou extrafiscal, conforme o fim a ser atingido com a majoração do tributo. Se o escopo for apenas aumentar a arrecadação tributária e financiar a atividade estatal, estaremos diante de uma finalidade fiscal. Se, por outro lado, o aumento do tributo visar uma mudança de comportamento de um ou vários contribuintes, estimulando ou desestimulando determinados atos, estaremos diante de uma finalidade extrafiscal, teoricamente fora do âmbito tributário.

Quando o intento do legislador for arrecadatório (fiscal), nada mais adequado que a capacidade contributiva seja eleita como elemento de discriminação, definidor de quem pagará mais e quem pagará menos tributo, conforme a escala progressiva. Mas, por outro lado, se o intento for outro qualquer que não a arrecadação em si (extrafiscal), a capacidade econômica será irrelevante para diferenciar os contribuintes.

Assim, quando a progressividade for instituída para perseguir uma finalidade por nós entendida como extrafiscal, a capacidade contributiva perde seu pedestal e dá lugar a outras características dos contribuintes. Conforme assinala Papadopol:

⁶⁴ "Há quem classifique os tributos a partir da extrafiscalidade, havendo os arrecadatórios e os regulatórios. [...] A classificação merece crítica porque todos os tributos têm efeito arrecadatório e regulatório, em maior ou menor grau. Por isso mesmo, normas tributárias indutoras podem ser veiculadas em qualquer tributo. [...] Entretanto, não há como deixar de ver que o constituinte encontrou em alguns tributos federais veículos propícios para a introdução de normas indutoras, dispensando-os da rigidez do princípio da anterioridade e flexibilizando a legalidade, de tal modo que o governo federal pode, nos limites da lei, a qualquer momento modificar sua alíquota, com efeito imediato." SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. p. 149

A exaltação pura e simples da capacidade contributiva, tal como se a igualdade tributária gravitasse exclusivamente ao redor dos dizeres do art. 145, §1º, da Constituição Federal, não se mostra adequada no campo das medidas tributárias extrafiscais. Equiparar igualdade e capacidade contributiva significaria cancelar a forma de exame atualmente promovida pelo Supremo Tribunal Federal.⁶⁵

A extrafiscalidade possui também uma função chamada proibitiva, que integra a função indutora de comportamento, mas com o intuito de vedá-lo mais enfaticamente, e não simplesmente desestimulá-lo. No entender de Alfredo Augusto Becker:

"Tributo extrafiscal 'proibitivo': é o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, indiretamente, um ato ou fato que a ordem jurídica permite. O ilícito, como elemento integrante da hipótese de incidência, é o único elemento que distingue, no plano jurídico, a sanção do tributo extrafiscal 'proibitivo'. Noutras palavras, somente fatos lícitos podem integrar a composição da hipótese de incidência da regra jurídica tributária." (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1998. p. 557)

2.1.5 Neutralidade tributária e progressividade

A despeito da impossibilidade de a incidência tributária ser neutra, ou seja, não provocar efeitos indesejados de modo a alterar o equilíbrio posto, esse princípio remete à necessidade de provocar os mesmos ônus a todos os contribuintes, da forma mais justa possível. Do ponto de vista do mercado, aliás, para o bom funcionamento da livre

⁶⁵ PAPADOPOL, Marcel Davidman. **A extrafiscalidade e os controles de proporcionalidade e de igualdade**. Dissertação de Mestrado. UFRGS, 2009. p. 41

concorrência, é imprescindível que seja seguida tal orientação, que restou plasmada na expressão *leave them as you find them*⁶⁶.

O dever de neutralidade tributária impõe ao Ente Público a adoção de uma postura imparcial, equidistante, causando as menores distorções possíveis. A respeito da significação de neutralidade em nosso ordenamento jurídico, por fim, vejamos o seguinte excerto:

Na doutrina nacional, em termos amplos, a neutralidade fiscal é identificada com a ideia de que a tributação tem um sentido de estabelecer a correta contribuição à manutenção da esfera pública e não um mecanismo de intervenção econômica, voltando-se, portanto, para a busca da prosperidade ou eficiência. A tributação, nesses termos, deve ser a mais neutra possível, não podendo se tornar um elemento fundamental na decisão do agente econômico sobre suas decisões de investimentos, nem um fator de distorção do sistema econômico, de diminuição geral da eficiência e obstáculo ao desenvolvimento.⁶⁷

A neutralidade tributária constitui um oxímoro, ou contradição em termos, uma vez que a tributação representa intervenção, exação, retirada não-facultativa de dinheiro, não havendo como tal grau de inserção na esfera privada combinar com um Estado neutro. Ocorre que a neutralidade aqui referida já pressupõe essa intervenção no patrimônio do contribuinte, e significa que ao exigir o tributo o Estado deve tentar se aproximar ao máximo do que seria uma atuação neutra, que imponha aos afetados um agravo semelhante quanto à intensidade, momento em que entra em cena a capacidade contributiva.

⁶⁶ Também conhecida por regra de Edinburgo, originou-se de um artigo de David Ricardo publicado na Edinburg Review em 1833 (GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O Princípio do Não-confisco no Direito Tributário**. São Paulo: RT, 2003).

⁶⁷ LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre concorrência e o dever de neutralidade tributária**. Dissertação de mestrado. Porto Alegre: UFRGS, 2005. p. 67

A capacidade contributiva é medida da intervenção, e dá os indicativos para que os contribuintes, após a exação tributária, encontrem-se em situação proporcionalmente mais gravosa. Esse dever de neutralidade tributária, entretanto, é almejado sempre que o interesse do Estado for justamente o de não intervir, ou de não colocar um contribuinte em situação mais vantajosa em relação a outro, o que é perfeitamente aplicável à tributação de empresas de porte semelhante cuja atuação se dê em um mesmo mercado relevante.

Muitas vezes, como estamos vendo ao longo da exposição, o interesse estatal é justamente o contrário, é favorecer contribuintes em detrimento de outros. Uma atuação neutra ou não dependerá, no caso, de quais contribuintes estamos colocando na comparação. Em outras palavras, se analisarmos duas empresas de porte semelhante, o dever de neutralidade se impõe, mas se compararmos um contribuinte pessoa física com renda anual elevada e outro cuja renda está abaixo da faixa de isenção, o dever do Estado aqui é o de promoção da justiça fiscal, e não o de neutralidade.

A neutralidade tributária desempenha relevante cotejo com a capacidade contributiva, pois a tributação progressiva só poderá ser empregada se no caso o Estado quiser propositalmente onerar desigualmente os contribuintes por considerá-los desiguais economicamente. Caso contrário, não havendo relevante divergência na capacidade de contribuir, o dever estatal é o de permanecer neutro.

2.1.6 Igualdade, solidariedade e progressividade

Conforme referido, a capacidade contributiva e a progressividade concorrem para a promoção da igualdade

tributária e da justiça fiscal. Demos destaque também à solidariedade, pois o fato de um sujeito ser mais onerado com a aplicação de alíquotas progressivas pode ter por fundamento não só a igualdade material que se busca, mas também um dever não positivado de solidariedade⁶⁸, por mais que esta não seja normalmente elencada como informadora do sistema tributário sob o qual estamos adstritos.

Em termos de igualdade tributária, a capacidade contributiva consiste na medida de comparação para igualar contribuintes desiguais em termos econômicos, quando o tributo tiver uma finalidade fiscal, proporcionando a realização do valor igualdade.⁶⁹

Deve-se atentar bem para o fato de que a capacidade contributiva só é elemento suficiente a discriminar os contribuintes quando a finalidade do tributo for tipicamente fiscal, muito embora não seja possível dizer que os tributos tenham uma finalidade única e pura. Por escapar aos objetivos traçados para este esforço acadêmico, contentamo-nos em constatar a dificuldade em atribuir uma finalidade puramente fiscal ou extrafiscal aos tributos, sobretudo os impostos, mas adotaremos a distinção para fins analíticos.

Caso o tributo se proponha a atingir uma finalidade extrafiscal, ou seja, não se destine somente à arrecadação, mas vise influir no comportamento das pessoas, ou intervir no mercado, a capacidade contributiva, como propõe o Prof. Humberto Ávila, cede o seu posto de medida de comparação e dá

⁶⁸ MOSCHETTI, Francesco. **Il principio della capacità contributiva**. Padova: CEDAM, 1973. p. 95.

⁶⁹ "[...] a medida de aplicação da igualdade entre os contribuintes com a finalidade de pagar impostos é a sua própria capacidade contributiva. Como a distinção entre os contribuintes é feita com base em elementos residentes neles próprios e a finalidade da tributação é a própria distribuição igualitária da carga tributária, critério e finalidade, antes de se afastarem, aproximam-se, para consubstanciar uma só equação: a *imposição deve corresponder à capacidade contributiva*." (ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2009. pp. 160-161)

lugar a outros parâmetros de validação, conforme a finalidade almejada. Neste caso:

Como a distinção entre os contribuintes é feita com base em elementos a eles exteriores, e a tributação baseia-se numa finalidade estranha à própria distribuição igualitária da carga tributária, critério e finalidade afastam-se para consubstanciar duas realidades empiricamente discerníveis. [...] Esse afastamento faz com que a tributação se submeta a outro tipo de controle: o controle de proporcionalidade.⁷⁰

Muitos opositores da progressividade acusavam-na de violar flagrantemente o princípio da igualdade, e que a sua utilização causaria a ruína econômica de uma nação. Na época, fins do século XIX, sequer se vislumbrava que o grande problema, que veio a ser identificado posteriormente, não era a progressividade em si, mas a alta carga tributária, esta sim capaz de desestimular a economia e gerar prejuízos de toda sorte. Entretanto, a elevada carga tributária tem haver com a relação do percentual geral dos ônus fiscais, não importando se nesse bolo estão previstos tributos progressivos ou não.⁷¹

Um sistema tributário verdadeiramente igualitário, portanto, deve prever "sempre que possível" tributos, sobretudo impostos, progressivos, distribuindo de forma mais equânime as despesas públicas. Somente assim a tributação será também solidária, pois impõe a contribuição daqueles que podem por aqueles que não podem, já que o princípio da solidariedade só ganha efetividade quando há previsão legal, caso contrário

⁷⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2009. pp. 161-162

⁷¹ "Não ocorreu à maior parte dos adversários da progressão a verdade elementar de que não era dessa em si mesma, porém do exagero da escala, que poderiam advir os temidos confiscos e esmagamentos da iniciativa ou desestímulo. Um imposto brando, aplicado progressivamente em relação à herança, ao patrimônio ou à renda, como o de 2%, 4%, 6% etc., pode ser muito menos detrimetoso para o contribuinte do que um outro imposto proporcional que retire uma fração de 30 ou 40%." (BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução...** p. 262)

a natureza humana tende ao individualismo e ao benefício próprio.

2.2 Graduação da capacidade contributiva

A possibilidade de graduação da capacidade contributiva traz à tona, em verdade, uma divisão clássica dos tributos em relação ao *quantum* a ser cobrado: fixo, proporcional ou graduado. Essa distinção é feita por Aliomar Baleeiro, que explica acerca das "técnicas de tributação" e aponta as vantagens e desvantagens de cada uma.⁷²

O imposto fixo, aponta Baleeiro, é aquele cujo montante a ser cobrado do contribuinte é invariável, independentemente quaisquer fatores para sua formação. Basta a ocorrência do fato gerador que a obrigação tributária resta constituída em valor definido previamente, sendo irrelevante o sujeito passivo e sua capacidade contributiva, ou mesmo a base de cálculo.⁷³

Embora as legislações modernas tenham abandonado o imposto fixo,⁷⁴ por razões que adiante explicitaremos, as taxas são uma espécie tributária que comporta esse critério, e costumam ser até hoje cobradas sem variação de montante, em *quantum* fixo.⁷⁵

Os tributos proporcionais, por sua vez, seriam calculados sempre considerando uma fórmula matemática com uma

⁷² BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução...** p. 258

⁷³ Ibidem. p. 258

⁷⁴ Por mais ultrapassada que seja a noção de imposto fixo, visto que desconsidera por completo a capacidade econômica do contribuinte, seu surgimento dessa forma tem uma certa lógica. Mais uma vez, ensina Baleeiro que "[o]s impostos fixos floresceram nos grupos sociais pouco diferenciados em sua composição econômica, isto é, naqueles em que os indivíduos apresentavam mais ou menos a mesma capacidade contributiva". (BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução...** p. 259)

⁷⁵ Ibidem. p. 259

única variável: a base de cálculo. A fração ou percentual calculado, a alíquota, sobre a coisa ou fato tributável é invariável, ou seja, ocasiona um aumento ou decréscimo proporcional do *quantum* devido a título de tributo. Essa proporcionalidade tampouco é novidade nessa seara, e como leciona Baleeiro:

“Os ‘quintos’ (20%), os ‘dízimos’ (10%) ou ‘décimas prediais’ foram tipicamente impostos proporcionais. A *vicesima hereditatum* (5% sobre a herança) da Roma imperial é outro exemplo clássico de imposto proporcional. Essas denominações vetustas mostram quanto é antiga a proporcionalidade do tributo.”⁷⁶

Considerados por muitos a forma mais justa de tributação, os impostos proporcionais tiveram seu auge, mas parece haver uma crescente tendência ao seu abandono em prol dos impostos graduados. Ressalte-se que estamos falando aqui em impostos, pois quanto aos demais tributos a proporcionalidade continua sendo quase hegemônica, visto que nestes a incidência do princípio da capacidade contributiva é muito rarefeita em comparação com aqueles, o que gera entraves à graduação.

Por último, temos os tributos graduados que, em nossa visão, não deixam de ser proporcionais. A proporcionalidade aqui reside no aumento proporcional da alíquota, ocasionando um aumento desproporcional do montante cobrado, ao que chamamos de progressividade tributária, nosso tema central sob exame.

A proporcionalidade dos tributos graduados também pode ser vista na medida em que os fatos tributáveis se submetem a alíquotas que influenciam o resultado da equação, tornando variável o *quantum* devido. Ocorre que aqui a fórmula matemática possui duas variáveis, e o resultado pode não ser

⁷⁶ Ibidem. p. 259

matematicamente proporcional, podendo haver uma variação ascendente ou descendente, crescente ou decrescente, progressiva ou regressiva, binômio último este que se consagrou em matéria tributária.

Se a escala de alíquotas for ascendente e prever um aumento concomitante à base de cálculo, estaremos diante de um tributo tipicamente progressivo. Por outro lado, se a escala de alíquotas for descendente, atribuindo alíquotas menores quanto numericamente maior for a base de cálculo, trata-se de um tributo regressivo, em que diminui o interesse arrecadatório do Estado quanto mais extenso for o fato tributável, pois menos significância terá o tributo a cada incremento na base tributável. Em termos matemáticos a escala de alíquotas pode ser a mesma, mas aplicada inversamente em um tributo regressivo.

Como vimos anteriormente, a escala ascendente de alíquotas pode expressar uma progressividade simples ou graduada, a depender da forma como se der a incidência sobre a base de cálculo. Para evitar que um incremento pequeno na base de cálculo possa atrair a incidência de uma alíquota mais gravosa, que diminuiria inclusive o rendimento líquido do contribuinte (e.g. A recebe 1.000 reais e paga 10% de imposto, ficando com 900 reais, e B recebe 1.100 reais e paga 20% de imposto, ficando com 880 reais) Tal progressividade simples não atende aos ditames da capacidade contributiva, pois prevê um tratamento altamente desigual para contribuintes economicamente semelhantes.

Por isso, a adoção de uma escala progressiva de alíquotas deve se submeter à chamada progressividade graduada, caso em que apenas a parcela da base de cálculo que excede o patamar destinado a determinada alíquota é que se submete à alíquota imediatamente superior (e.g. no caso acima proposto, em que B pagaria 10% de imposto sobre os 1.000 reais e 20%

sobre 100 reais, que sobejou o limite da alíquota anterior, caso em que restaria um rendimento líquido de 980 reais, e não 880 como antes).

Feita uma digressão acerca dessa classificação (ou técnica de tributação, como quis Baleeiro) dos tributos em fixos, proporcionais ou progressivos, podemos prosseguir na análise da tributação progressiva em nosso ordenamento jurídico brasileiro, retomando, quando exigido, os argumentos aqui expendidos.

2.2.1 Capacidade contributiva absoluta e relativa

Para uma perspectiva histórica do princípio, temos que a justificação do princípio da capacidade contributiva decorre essencialmente de duas teorias cunhadas por expoentes na ciência econômica: teoria do benefício, sobre a qual discorre o clássico Adam Smith; e teoria do sacrifício, melhor desenvolvida por Stuart Mill. Somente mais recentemente o princípio da capacidade contributiva recebeu os delineamentos aqui expostos, mormente pela representativa influência de Tipke e outros.

Abandonando a conformação medieval dos tributos, Adam Smith propugnou que os cidadãos contribuíssem proporcionalmente aos rendimentos por eles recebidos, pois assim, haveria uma correspondência entre o tributo vertido e a situação em que o contribuinte se encontra economicamente no âmbito do Estado. Neste sentido, a justa repartição da carga tributária deveria estar aliada à capacidade contributiva de cada súdito que, para Smith, tinha relação direta com a

quantidade de benefícios auferidos sob a égide estatal.⁷⁷ O tributo se justificaria, portanto, por ser uma contraprestação aos serviços públicos, que garantem, sobretudo, a segurança e a liberdade dos cidadãos, ideia muito próxima a que temos hoje em relação à espécie tributária denominada taxa pela necessidade de justificação em uma atuação estatal correspondente.

Já a teoria do sacrifício tem suas raízes no utilitarismo e propõe que os contribuintes no geral sejam submetidos a um sacrifício semelhante, alcançado por meio da graduação dos tributos segundo a sua capacidade contributiva. Segundo Stuart Mill⁷⁸, a "igualdade de tributação significa igualdade de sacrifício", sendo que a formulação e o desenvolvimento dessa teoria se deram em grande parte no campo da ciência das finanças públicas.

Alguns economistas ainda subdividem a teoria do sacrifício em três vertentes, ou variantes, e, conforme Slade Kendrick⁷⁹:

"A idéia de sacrifício quando conectada ao conceito de utilidade marginal decrescente do dinheiro deu surgimento a três teorias da tributação progressiva: teoria do sacrifício igual, igual-proporcional e mínimo. De acordo com a teoria do sacrifício igual, os tributos devem ser instituídos de maneira que o sacrifício de todos os contribuintes seja o mesmo. A teoria do sacrifício igual-proporcional sustenta que o sacrifício dos contribuintes deve considerar uma igual proporção aos seus rendimentos. Porque nessa visão a igualdade de sacrifício não é

⁷⁷ "É necessário que os súditos de todos os Estados contribuam o mais possível para a conservação do governo, proporcionalmente às suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento que cada um usufrui sob a proteção do Estado..." (SMITH, Adam. **A riqueza das nações**. São Paulo: Martins Fontes, 2003. pp.1046-1047)

⁷⁸ MILL, Stuart. **Princípios de Economia Política**. apud TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado...** p. 293

⁷⁹ KENDRICK, M. Slade. The ability-to-pay Theory of Taxation. In: **The American Economic Review**. Vol. 29. No. 1 (Mar., 1939), pp. 92-101.

suficiente. A contribuição de um homem rico deve representar um sacrifício maior que a contribuição de um homem de meios modestos. Ela não deve, contudo, ser maior em relação ao seu rendimento. A igualdade deve ser encontrada, portanto, na proporção, não na quantidade de sacrifício.”⁸⁰

Se o Estado, através da tributação, retira 20% (R\$4.800,00) a título de imposto de alguém que ganha R\$24.000,00 por ano, e os mesmos 20% (R\$48.000,00) de quem ganha R\$240.000,00 por ano, o sacrifício de cada um deles para o sustento da atividade estatal será imensamente díspar. No primeiro caso, ele estará certamente privando este sujeito do seu sustento e de sua família, atingindo necessidades básicas, e no segundo ele estará atingindo apenas o excedente que seria destinado a um melhor padrão de vida, a algum luxo ou investimento financeiro. Logo, a teoria do sacrifício é aquela que propugna uma tributação mais branda ao sujeito com renda menor, e mais incisiva ao sujeito que detém mais renda, único meio de buscar uma igualdade de sacrifício entre o conjunto de contribuintes.

Os economistas marginalistas desenvolveram uma teoria da utilidade marginal, com base na teoria do sacrifício, para justificar a progressividade tributária, cujo conteúdo e importância veremos no item 2.2.2.

Retornando ao cenário contemporâneo, uma suficiente análise do tema prescinde que voltemos os olhos para o tratamento dedicado pelo nosso sistema tributário, partindo da previsão constitucional. A esse respeito, algumas indagações preliminares carecem de uma resposta definitiva para que seja possível adentrar os meandros da legislação tributária e das possibilidades de graduação da capacidade contributiva.

⁸⁰ Tradução nossa.

Em primeiro lugar, indaga-se se a capacidade econômica de que trata nossa atual Constituição equivale à capacidade contributiva?

Enunciada no art. 145, §1º, da Constituição Brasileira de 1988, reproduzindo de forma quase que idêntica o teor do art. 202 da Constituição de 1946, a expressão "capacidade econômica do contribuinte" deve ser compreendida como sinônimo de capacidade contributiva, ensejando a derivação constitucional do que se convencionou chamar de princípio da capacidade contributiva.⁸¹

Mesmo quando não esteve expressamente previsto no texto constitucional, como ocorreu na Constituição de 1967 e na Emenda Constitucional n.º 1 de 1969, argumenta a doutrina que ela constitui um princípio implícito decorrente do primado da igualdade.⁸² Embora, à época, A. A. Becker tenha chamado de "constitucionalização do equívoco" a "canonização" do princípio da capacidade contributiva nas Constituições modernas, pois, segundo ele, a expressão seria dotada de uma ambiguidade intransponível, constituindo um "recipiente vazio" (*scatola vuota*) que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos, não deve prosperar tal posicionamento no atual estágio de evolução da ciência jurídica. Diante da compreensão que hoje se tem do sistema constitucional tributário, o princípio da capacidade contributiva é um importante vetor

⁸¹ "O princípio tem por escopo o atingimento da justiça fiscal, repartindo os encargos do Estado na proporção das possibilidades de cada contribuinte. Note-se que o texto refere-se corretamente à capacidade econômica do contribuinte, que corresponde à capacidade contributiva". (HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2011. p. 372)

⁸² Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...** p. 370. Destacamos também a lúcida definição proposta por Humberto Ávila: "Isso importa dizer que a medida de aplicação da igualdade entre os contribuintes com a finalidade de pagar impostos é a sua própria capacidade contributiva. Como a distinção entre os contribuintes é feita com base em elementos residentes neles próprios e a finalidade da tributação é a própria distribuição igualitária da carga tributária, critério e finalidade, antes de se afastarem, aproximam-se, para consubstanciar uma só equação: a imposição deve corresponder à capacidade contributiva." (ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 160)

hermenêutico que estabelece limitações ao poder de tributar, consistindo, portanto, em um princípio interpretativo do sistema constitucional tributário.⁸³

Ainda no §1º do art. 145 da CRFB, faz-se menção à necessária graduação dos impostos segundo a capacidade contributiva do sujeito passivo, ou seja, um imposto apenas será constitucionalmente validado se, e apenas se, der azo a tal graduação. Argumenta-se que a facultatividade inserta no dispositivo constitucional pela expressão "sempre que possível" diz respeito somente ao caráter pessoal que deve ser imprimido aos impostos, pois há casos em que eles acabarão tendo por base imponible um direito real, como a propriedade sobre determinado bem.

A necessidade de graduação dos impostos tem por contraposição o odioso imposto fixo que, na lição de Paulo de Barros Carvalho⁸⁴, sequer vem explícito pela conjugação da base de cálculo e da alíquota, sendo estipulado em termos inflexíveis. O autor explica que "uma das funções da base de cálculo é medir a intensidade do núcleo factual descrito pelo legislado", sendo complementada pela definição da alíquota, formando o binômio constitucionalmente exigido, sendo duas entidades indissociáveis.

Assim, vemos que os tributos em geral devem, antes de mais nada, serem dimensionados consoante a base de cálculo e a alíquota. Logo, nada mais lógico que as alíquotas sejam graduadas na medida da capacidade contributiva sempre que possível, estando tal raciocínio consentâneo com a finalidade da tributação. Embora a composição do fenômeno tributário diga mais respeito à teoria da norma do que ao tema da graduação e progressão de alíquotas, cremos que serve para elucidar o

⁸³ FERRAZ, Roberto. **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 237

⁸⁴ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...** 2010 p. 392

intento constante de conformar a incidência tributária com a vida real com possibilidades infinitas.

Há autores⁸⁵ que entendem ser impossível graduar impostos que não tenham caráter pessoal segundo a capacidade contributiva. Outros⁸⁶ sustentam que a expressão "sempre que possível" inserta no §1º do art. 145 da CRFB não obstou que os impostos reais também pudessem realizar o princípio da capacidade contributiva. O desenlace da controvérsia carece de fundamentação de matiz hermenêutica, ensejando uma leitura mais adequada da Constituição de 1988. O aprofundamento da análise quanto a esse ponto deve ser feito quando da análise de cada imposto em espécie, ocasião em que se torna demonstrável a alegada incongruência da aferição da capacidade contributiva por meio de uma base de cálculo não pessoalizada.

Nessa toada, impende distinguir as acepções absoluta e relativa do princípio da capacidade contributiva.⁸⁷ Conforme indicado na parte introdutória, a capacidade contributiva absoluta ou objetiva tem por finalidade identificar quais fatos econômicos representam a capacidade do contribuinte de pagar impostos, ou seja, quais serão as hipóteses eleitas pelo legislador para fins de incidência da norma tributária, dirigindo-se a um sujeito passivo em potencial.⁸⁸

Na lição de Regina Helena Costa:

⁸⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2003. pp. 90-92.

⁸⁶ "Primeiro, note-se que o §1º do art. 145 não veda de modo nenhum a realização do princípio da capacidade contributiva relativamente aos impostos reais. É certo que preconiza, tenham os impostos, *sempre que possível*, caráter pessoal e sejam graduados em função da capacidade econômica do contribuinte. Isto, porém, não quer dizer que só os impostos de caráter pessoal sejam instrumentos de realização do princípio da capacidade econômica, ou contributiva." (MACHADO, Hugo de Brito. **Progressividade e seletividade no IPTU**. In: IPTU, Aspectos jurídicos relevantes. Coord. Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: Quartier Latin, 2002. pp. 259-262)

⁸⁷ Cf. Difini, Luiz Felipe Silveira. **Proibição...** p. 120

⁸⁸ COSTA, Regina Helena. **Princípio...** p. 28

A capacidade contributiva absoluta ou objetiva funciona como pressuposto ou fundamento jurídico do tributo, ao condicionar a atividade de eleição, pelo legislador, dos atos que ensejarão o nascimento de obrigações tributárias. Representa sensível restrição à discricção legislativa, na medida em que não autoriza, como pressuposto de impostos, a escolha de fatos que não sejam reveladores de alguma riqueza.⁸⁹

Apesar de serem conceitos que inevitavelmente se permeiam, podemos dizer que a capacidade contributiva absoluta⁹⁰ diz com a possibilidade de o Poder Público impor sobre determinado fato um dever tributário, devendo este fato representar um indício de capacidade econômica do contribuinte⁹¹ (em outras palavras, ser um signo presuntivo de renda ou capital). Só deverá ser objeto de tributação o "fato-signo presuntivo de renda ou capital"⁹², o qual consistirá na hipótese de incidência da norma tributária. Considerando que determinados fatos serão tributáveis por constituírem signos presuntivos de riqueza econômica, impende investigar se, dentre o universo de fatos tributáveis, todos estabelecem uma presunção de capacidade contributiva, ou seja, se é possível medir a capacidade contributiva.

A capacidade contributiva relativa ou subjetiva, por outro lado, diz com a graduação dos tributos, de forma a imporem-se na medida da capacidade do contribuinte, sem, contudo, atingir o mínimo necessário à sobrevivência do contribuinte, aquilo que lhe é essencial, nem tão pouco a

⁸⁹ Ibidem p. 28

⁹⁰ "Escolher livremente as manifestações de riqueza que repute relevantes para efeitos tributários, bem como delimitá-las por uma ou outra forma, mas, sempre deverá proceder a essa escolha de entre as situações da vida reveladoras de capacidade contributiva e sempre a estes se há de referir na definição dos critérios de medida do tributo." (XAVIER, Alberto. *Manual de direito fiscal*. Faculdade de Direito de Lisboa, 1974. v. I, p. 108)

⁹¹ GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milão: Giuffrè, 1961. pp. 48-49.

⁹² Cf. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral...** p. 503

ponto de representar ausência de realização da igualdade material.⁹³

Mais uma vez ensina a professora e tributarista paulista que:

A capacidade contributiva relativa ou subjetiva, por seu turno, opera, inicialmente, como critério de graduação dos impostos. Como se verá adiante - quando cuidamos especificamente da definição da base de cálculo e da alíquota -, a apuração do *quantum* do imposto tem como medida a própria capacidade contributiva do sujeito passivo.⁹⁴

As considerações expostas neste item contribuirão para o devido aprofundamento acerca da capacidade contributiva em relação aos tributos em geral e aos impostos reais em espécie, tema a ser tratado na parte final do trabalho, em conjunto com a respectiva apreciação jurisprudencial.

2.2.2 Progressividade e proporcionalidade

Como vimos, quando falamos em progressividade, queremos dizer que as alíquotas variam de acordo com a base de cálculo sobre a qual elas incidem, ou seja, quanto maior a base de cálculo, maior a alíquota. Já ao tratarmos de proporção ou de proporcionalidade, queremos indicar que o montante do tributo, decorrente da relação entre a alíquota e a base de cálculo, será sempre proporcional ao aumento da base de cálculo, mantendo-se inalterada a alíquota.

Imaginemos um imposto sobre a renda proporcional com alíquota fixa de 10%: auferindo R\$100 o sujeito tem de contribuir R\$10, auferindo R\$200, contribui R\$20, e assim

⁹³ Op. cit. p. 124

⁹⁴ COSTA, Regina Helena. **Princípio...** p. 28

sucessivamente. Se a alíquota fosse progressiva, e subisse para 15% para a base de cálculo igual ou superior a R\$200, no segundo caso o sujeito contribuiria R\$30 ao invés de R\$20.

Essa é a forma como tradicionalmente raciocinamos no Brasil, e a exemplificação acima para nós é uma obviedade. Ocorre que, embora seja identificada essa diferenciação entre progressividade e proporcionalidade, há quem aproxime esses dois conceitos, pois a progressão também seria uma forma de proporção. A esse propósito, Edwin Seligman destaca que "a distinção entre tributação proporcional e progressiva é ilógica, pois a progressão também é uma forma de proporção"⁹⁵. E continua afirmando que "em um caso o tributo aumenta por um incremento proporcional no tributo [base de cálculo], a alíquota permanecendo a mesma; no outro caso, o tributo aumenta por um incremento proporcional na alíquota, mudando a alíquota *pari passu* com o montante"⁹⁶.

Em suma, Seligman aduz que haveria uma proporção regular e uma proporção progressiva. Ao jogar com as palavras, o mesmo autor afirma possível chamar os fenômenos de progressão proporcional, quando o aumento do tributo se der a uma taxa aritmética, e progressão progressiva, quando o aumento do tributo se der a uma taxa geométrica.⁹⁷ Como é possível perceber, emprestando a terminologia da matemática, tanto a progressividade quanto a proporcionalidade são espécies de uma graduação tributária.

Há também a possibilidade de a alíquota diminuir à medida que a base de cálculo aumenta, consistindo no reverso da progressividade (o franceses se referem a uma *progression à rebours*), ou numa tributação regressiva. Uma terceira

⁹⁵ SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *Progressive Taxation in Theory and Practice. Publications of the American Economic Association*. Vol IX, n. 1 e 2. Baltimore: American Economic Association, 1894. p. 8

⁹⁶ Ibidem p. 8

⁹⁷ Ibidem p. 9.

hipótese, ainda, se dá quando a alíquota aumenta ou diminui até determinado ponto e permanece fixa a partir de então, tornando-se proporcional para as bases de cálculo acima ou abaixo, evitando uma progressão sem limite.

De todo modo, a doutrina brasileira tradicionalmente utiliza o termo progressividade para o incremento na alíquota conforme o aumento da base de cálculo, não se confundindo com a proporcionalidade, que pressupõe um alíquota estável, imutável, sendo que o aumento do tributo decorre exclusivamente da variação da base de cálculo. Esse é o sentido empregado também neste trabalho, apesar de não se desconhecer a abordagem já apresentada de que a progressividade seria uma forma de proporcionalidade.

Entre o final do século XIX e início do século XX foram travados diversos debates científicos acerca do tema da tributação progressiva, primeiramente em relação à progressão do imposto de renda, mas também se estendendo a polêmica para a possibilidade de progressão de todos os impostos, e mais, de todas as espécies de tributos. É natural que a progressão do imposto de renda tenha sido a mais defendida, pois a tributação nesse caso recai justamente sobre o auferimento de renda, que do ponto de vista social carece de uma redistribuição mais equânime entre os membros da sociedade. Logo, se convivemos com uma injusta distribuição da renda entre as classes sociais, ponto pacificamente aceito, nada mais razoável que a progressão, com o conseqüente aumento da carga tributária, ocorra precipuamente na sistemática do imposto sobre a renda.

Em relação ao surgimento da progressividade tributária e ao início das manifestações a ela contrárias, lembra Baleeiro:

"Há notícias de impostos progressivos desde a Antiguidade na Grécia. Certamente, a república

florentina os aplicou nos séculos XV e XVI. Basiléia cobrou-os em 1429. Todavia, só a partir da segunda metade do século XIX, o seu uso foi se generalizando, a despeito da resistência que lhe ofereceram as classes mais opulentas e os escritores receosos de resultados catastróficos sobre a economia.”⁹⁸

Hoje, temos que a progressividade tributária consiste em uma regra destinada à modulação do ônus tributário e aferição do conteúdo da capacidade econômica do contribuinte, cuja precisão se dará por meio de lei. Segundo o jurista espanhol Herrera Molina e a jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal Alemão, a exigência da progressividade decorre do princípio genérico de igualdade, sendo que a expressão “progressividade” em nada contribui para a capacidade contributiva, pois nela está contida. Afirma o jurista espanhol em sua obra que:

“A capacidade econômica tem seu fundamento no princípio da solidariedade e, neste sentido, parece coerente que se interprete como capacidade econômica progressiva. Desde este ponto de vista poderia decidir-se que a menção à “progressividade” não adiciona nada à capacidade econômica; melhor dizendo, que constitui um inciso meramente interpretativo, ainda que de modo algum supérfluo.”⁹⁹

Em sua faceta de fiscalidade, conforme noticiado no capítulo introdutório, a técnica da progressividade tem origem na teoria do sacrifício formulada por Stuart Mill, sendo compreendida como necessidade de identificação da utilidade marginal do capital. Ela consiste, sinteticamente, em estabelecer alíquotas progressivas conforme o incremento da base de cálculo, isto é, ela acaba por impor um ônus superior

⁹⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução...** pp. 261-262

⁹⁹ MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamento español a la luz del Derecho alemán.** Madrid: Marcial Pons, 1998. pp. 127-128. (tradução nossa)

em termos relativos, pois o valor absoluto do tributo já seria proporcionalmente maior caso mantida a mesma alíquota.

Seu fundamento reside no fato de que, tomando de exemplo o imposto sobre a renda, quanto mais renda a pessoa auferir, menor é a percentagem destinada à satisfação das necessidades básicas do cidadão comum, que não variam em grande escala. Com isso, o restante da renda destinado à esfera do supérfluo gera uma acumulação e concentração do capital indesejada no Estado Social, reduzindo sua utilidade marginal e requerendo uma redistribuição mais eficiente que a mera proporcionalidade da imposição tributária decorrente da elasticidade da base de cálculo.

Esta primeira aproximação constata um modelo matemático a que os economistas chamam de curva decrescente da utilidade marginal da renda em função da renda percebida. Ou seja, à medida que a renda cresce, diminui a utilidade acrescentada ao total pelo último real ganho - daí o termo utilidade marginal, onde marginal quer dizer o da margem, o último.

Tendo em vista essa curva de utilidade marginal da renda, a progressividade foi alçada a técnica essencial para atingir os mais ricos e promover a almejada redistribuição da renda na sociedade, sendo incentivada abertamente no manifesto comunista de Marx e Engels.

Duas são as críticas mais correntes feitas à possibilidade jurídica da técnica da progressividade: a impossibilidade de se traçar curva marginal de utilidade que se pretenda universal, e o relevo dado à finalidade arrecadatória em detrimento à redistribuição da riqueza.

A primeira crítica se refere à impossibilidade de traçar uma curva marginal de utilidade que seja capaz de abranger toda a população, levando em consideração as

especificidades atinentes a cada membro do ente coletivo orientado pelo interesse público. Isto é, a representação gráfica projetada pela curva, em verdade, decorre da aplicação de uma fórmula matemática apta a medir a utilidade do dinheiro para um grupo de pessoas, no caso, para a população do país, estado ou município. Confeccionar uma fórmula sensível às especificidades de cada escalão populacional envolveria um estudo abrangente, de cunho também sociológico, em que fosse possível identificar e medir o decréscimo da utilidade auferida a cada real percebido (no caso do imposto sobre a renda).

Embora muitos tenham tentado se dedicar a um método para identificar a utilidade marginal do dinheiro,¹⁰⁰ tal tarefa hercúlea, além da complexidade inerente, jamais chegará a uma curva perfeita, definitiva, pois as variáveis são infinitas. Mesmo mediante a utilização de métodos estatísticos,¹⁰¹ e pesquisa por amostragem, sempre haverá um contribuinte cuja condição pessoal destoa da média, e conduz a aplicação da escala progressiva baseada na curva à uma tributação injusta. Por isso, o mais adequado não é a elaboração de uma pesquisa que se pretenda universal, capaz de esgotar todas peculiaridades de determinado grupo populacional, mas a correção das injustiças mais aparentes que possam ser identificadas na escala de progressividade utilizada em determinado imposto.¹⁰²

¹⁰⁰ MOGAN, James N. Can We Measure the Marginal Utility of Money. In: **Econometrica** (Apr., 1945), pp. 129-152

¹⁰¹ FISCHER, Irving. A Statistical Method for Measuring Marginal Utility and Testing the Justice of a Progressive Income Tax. In: **Economic Essays in Honor of John Bates Clark** (McMillan, 1927).

¹⁰² "Até que uma pesquisa por amostragem seja concluída, tentativas de aperfeiçoar o métodos atuais de tributação progressiva devem estar limitados à correção dos defeitos mais óbvios." (PREINREICH, Gabriel A. D. Progressive Taxation and Proportionate Sacrifice. In: **The American Economic Review**. Vol. 38 No. 1. Março, 1948. pp. 103-117) American Economic Association.

Além da dificuldade em identificar elementos importantes a todos indivíduos, sem distinção, para elaborar uma curva marginal de utilidade adequada, mais árdua ainda é a tarefa de graduar as alíquotas, e estabelecer as faixas de aplicação, de modo a tributar a todos de modo a equalizar sua situação econômica ao máximo.

A segunda diz respeito ao desatendimento da finalidade redistributiva propugnada, visto que a renda continuou fortemente concentrada após o emprego da técnica e a instituição de alíquotas progressivas acabou tendo um viés muito mais arrecadatório por parte do mecanismo estatal, que não investe os valores obtidos em políticas que satisfaçam o requisito da distribuição igualitária do capital.

Diz-se, ainda, que a progressão tende a superdimensionar as alíquotas além da curva natural, diminuindo a disposição para o trabalho daqueles que teriam a ofertar importantes talentos à sociedade, disponibilizando seus conhecimentos para o desenvolvimento da sociedade em múltiplos aspectos, pois diante da incidência de altas alíquotas preferem produzir menos, ganhar menos e, conseqüentemente, se submeter a menores alíquotas.

Importa trazer a lume, ainda, a ácida manifestação de Kendrick¹⁰³, em que discorda parcialmente da teoria da utilidade marginal enquanto justificadora da tributação progressiva. Ele afirma que o efeito econômico de ganhos superiores em termos de renda e herança, por exemplo, revertem economicamente em investimentos e poupança, e que a tributação conforme a capacidade contributiva nesses casos, não seria uma oneração do contribuinte segundo a sua capacidade de pagar, mas segundo a sua capacidade de poupar ou de investir.

¹⁰³ KENDRICK, M. Slade. The ability-to-pay Theory of Taxation. In: **The American Economic Review**. Vol. 29. No. 1 (Mar., 1939), pp. 92-101.

Fazendo referência a este artigo de Kendrick, Aliomar Baleeiro retoma que:

"Kendrick, contemporaneamente, desenvolvendo reparo de Pigou, contesta a aplicação da teoria da utilidade marginal para fundamento da progressividade. Os vários bens atingem aquele limite de utilidade marginal, em que a necessidade inteiramente satisfeita já não encontra préstimos neles. Mas - objeta o autor americano o dinheiro é bem de natureza especial, como meio de obtenção de qualquer dos outros. As satisfações que ele prodigaliza são ilimitadas porque não se restringem a uma determinada coisa. Quantos possuem o dinheiro ainda mais o desejam, porque novas necessidades do gozo, prestígio mundano, vaidade, requintes de civilização e cultura lhes aguçam o apetite. Outra deverá ser, então, a fundamentação econômica dos impostos progressivos." (BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução...** p. 264)

Kendrick, em verdade, não diverge da teoria da utilidade marginal da renda, mas simplesmente defende que qualquer aumento ou redução de alíquotas, por exemplo, leva em consideração os efeitos econômicos, e não sua relação hipotética com o sacrifício, uma justificação vaga e genérica. Aliás, logo no início do seu artigo, ele banaliza o princípio da capacidade contributiva em si, dizendo que ninguém jamais se oporia a um princípio tão razoável e apelativo eticamente, pois significa que o custeamento dos gastos públicos deve vir daqueles que podem ao invés daqueles que não podem.

2.2.3 Fiscalidade e extrafiscalidade

A progressividade pode ser empregada para atingir tanto uma finalidade fiscal quanto extrafiscal? Para uma superação da dicotomia fiscalidade/extrafiscalidade deveríamos

identificar qual o traço distintivo, mas, mais uma vez, tal escopo refoge ao objetivo do trabalho.

Neste item, basta sedimentar o fato de que todo e qualquer tributo acaba arrecadando, mesmo que se proponha a outros fins, como indução de determinado comportamento, por exemplo. O critério da arrecadação mostra-se, portanto, insuficiente ou desimportante na análise. Por outro lado, mesmo um tributo que se pretenda arrecadatório, com finalidade eminentemente fiscal, acaba tendo impacto direto na economia e no comportamento dos contribuintes. Logo, em maior ou menor medida, todos os tributos têm facetas fiscais e extrafiscais facilmente verificáveis no caso concreto.

A progressividade pretende, quando se propõe a redistribuir renda, arrecadando mais de quem mais tem capacidade para contribuir, diminuindo a diferença econômica entre os contribuintes. Ocorre que, mesmo que consideremos a redistribuição de renda um efeito fiscal, não se pode negar que um efeito extrafiscal acaba sendo igualmente gerado com os tributos progressivos: há um desestímulo para que os trabalhadores que ganham certa faixa salarial queiram ganhar mais, pois o seu benefício correspondente àquele sacrifício será em boa parte absorvido pelo Estado através de uma alíquota superior.

2.3 Progressividade fiscal nos tributos em espécie

No tocante à progressividade, como consequência dos questionamentos levantados no tópico anterior quanto à graduação dos tributos, duas perguntas devem ser respondidas: o art. 145, §1º, facultou ao legislador estabelecer alíquotas progressivas para todo e qualquer imposto, ou somente para aqueles de caráter pessoal? Afinal, há realmente uma

inarredável relevância na classificação entre imposto pessoal ou real? E se a progressividade deve estar explicitamente prevista para determinado imposto, ou a Constituição fez uma previsão geral aplicável a qualquer imposto a despeito de autorização específica?

A resposta da primeira pergunta tende a não divergir daquela dada anteriormente quanto à graduação, ou seja, se é possível graduar um tributo, a progressividade de alíquota poderá ser, em tese, aplicada. E se todos os impostos devem ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte, logo, a progressividade a eles seria aplicável. É que a progressividade fiscal, na qualidade de instrumento de realização da capacidade contributiva que, por sua vez, é respeitada quando os impostos são graduados, nada mais é do que consequência lógica da graduação, sem prejuízo das demais formas de graduação como a seletividade.

Ocorre que em razão do ônus tributário significativamente aumentado que se apresenta ao contribuinte quando da utilização de alíquotas progressivas, surge o debate no que diz respeito à resposta da segunda pergunta, que acaba sendo prejudicial à resposta dada à primeira. Tendo em vista os direitos e garantias fundamentais do contribuinte, e toda a doutrina que restringe a sua limitação à expressa disposição constitucional originária, nos termos do art. 60, §4º, inciso IV, da CRFB, não seria possível expender argumentos que ferissem tal cláusula pétrea.

As limitações constitucionais ao poder de tributar têm seu pilar central sedimentado na impossibilidade de restrição dos direitos fundamentais. Assim, qualquer implicação na carga tributária em desfavor do contribuinte deve ser entendida como excepcional e, justamente por isso, prescinde de regra de nível constitucional que contenha tal previsão. Entendeu-se, portanto, que a progressividade não é

técnica de aplicação genérica e indiscriminada, devendo estar explicitamente compreendida quando do tratamento normativo de cada imposto em espécie.

Justamente por tais motivos, dois óbices à resposta aparentemente adequada da primeira pergunta surgiram em decorrência de tal interpretação: um de índole hermenêutica, quanto à necessária autorização expressa contida na Constituição; e outro de matiz puramente lógico, de que a progressão de um imposto lastreado em um fato economicamente significativo não tem correspondência absoluta com o sujeito passivo da obrigação tributária, podendo não realizar o princípio da capacidade contributiva.

Quanto ao segundo óbice, uma resposta satisfatória já foi dada no item 2.1.2 do trabalho, em que foi referida a inafastabilidade do fato gerador do tributo de uma situação com expressão econômica que, apesar de não guardar relação direta com a capacidade contributiva do contribuinte quando analisada a obrigação tributária individualmente, pode ser submetida ao tratamento progressivo de alíquotas, e igualmente atingir a justiça fiscal do sistema.

Embora pareça satisfatório o argumento de que o critério da progressividade não poderia ser aplicado aos impostos com caráter real, temos que cotejá-lo com outro princípio, também basilar de todo o sistema, principalmente para a administração tributária, que é o da praticabilidade. Ora, se o fato de um sujeito ser proprietário de um bem mais ou menos valioso representa, em princípio, que este sujeito detém maior ou menor riqueza, tal presunção é suficiente a embasar uma sistemática de cobrança aplicável a todos, generalizante portanto. Esta é uma presunção *jure et de jure* que se estabelece para fins de praticabilidade da arrecadação, não admitindo prova em contrário, e não consiste senão em mais

uma das práticas legitimamente aceitas para que o sistema possa funcionar com um mínimo de efetividade.

Caso a presunção erigida em prol da praticabilidade tributária fosse relativa, ou *juris tantum*, a essência da praticabilidade em si estaria em risco, pois os entraves na arrecadação seriam maiores ainda. A presunção existe para afastar justamente aspectos intrínsecos de cada contribuinte, desaguando em uma generalização da incidência da norma, uma tendência de uniformização (*Pauschalierung*).¹⁰⁴

Embora o plexo de critérios desejáveis no plano das ideias fossem outros, ou pelo menos em maior quantidade e detalhamento, não é possível que todas as contingências sejam consideradas no momento da instituição de um imposto, sob pena de inviabilizar a sua cobrança. Tendo isso em vista, o legislador acaba elegendo alguns critérios que considera essenciais, relegando os demais à inevitável margem de erro do sistema.¹⁰⁵

¹⁰⁴ Exemplo dessa presunção que não admite prova em contrário é o julgamento do STF em prol da utilização da metragem da área construída do imóvel para o cálculo da taxa de coleta de lixo, conforme decidido no Recurso Extraordinário n. 232393, assim ementado: EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. TAXA DE COLETA DE LIXO: BASE DE CÁLCULO. IPTU. MUNICÍPIO DE SÃO CARLOS, S.P. I. - O fato de um dos elementos utilizados na fixação da base de cálculo do IPTU - a metragem da área construída do imóvel - que é o valor do imóvel (CTN, art. 33), ser tomado em linha de conta na determinação da alíquota da taxa de coleta de lixo, não quer dizer que teria essa taxa base de cálculo igual à do IPTU: o custo do serviço constitui a base imponible da taxa. Todavia, para o fim de aferir, em cada caso concreto, a alíquota, utiliza-se a metragem da área construída do imóvel, certo que a alíquota não se confunde com a base imponible do tributo. Tem-se, com isto, também, forma de realização da isonomia tributária e do princípio da capacidade contributiva: C.F., artigos 150, II, 145, § 1º. II. - R.E. não conhecido. (RE 232393, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/1999, DJ 05-04-2002 PP-00055 EMENT VOL-02063-03 PP-00470)

¹⁰⁵ O princípio da praticabilidade, ainda que desconsidere ou faça "vistas grossas" a determinadas particularidades dos contribuintes, não rejeita em absoluto o respeito à capacidade contributiva, conforme ressaltado do seguinte excerto da obra de Kiyoshi Harada (**Direito Financeiro e Tributário**, p. 373) já citada: "Se, de um lado, o preceito programático não gera direito subjetivo para o contribuinte, que não poderá bater às portas do Judiciário pleiteando que determinado imposto ajuste-se ao seu perfil econômico, de outro, esse preceito produz efeito pelo seu aspecto negativo, à medida que confere ao contribuinte a faculdade de exigir que o poder tributante não

Ainda, impende ressaltar que tal norma jurídica prevendo a progressividade tributária, ou "critério de progressividade" (conforme terminologia constitucional), não foi contemplada pela Constituição de 88 com nenhum dispositivo genérico, aplicável a todos os impostos¹⁰⁶ ou mesmo tributos. Ele é previsto pontualmente quando do tratamento de alguns impostos específicos, uns quando da redação original, outros introduzidos posteriormente, com modificação pela via da emenda constitucional.

Ocorre que, como visto na primeira parte da exposição, a progressividade é inerente ao próprio princípio da capacidade contributiva, e a previsão de uma regra geral de progressividade seria desnecessária, porquanto o constituinte já o fez quando exigiu que, sendo possível, os impostos deverão ser graduados conforme a capacidade econômica dos contribuintes. Assim, a tributação em si já importa em ônus ao contribuinte, assim como a progressividade a ela indissociável, caindo por terra o argumento de que há necessidade de autorização constitucional explícita.

De todo modo, em seu art. 153, §2º, I, a Constituição de 1988 fez menção explícita à progressividade, quando da instituição do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza pela União. Também o IPTU goza de previsão constitucional expressa quanto à progressividade no art. 156, §1º, incisos I e II, da CRFB, ambos incluídos pela via da emenda constitucional, modificação impulsionada pela jurisprudência do STF, a despeito da permissão com finalidade extrafiscal já existente no art. 182, §4º, II, da CRFB.

pratique atos que o contravenha. Assim, o legislador ordinário está constitucionalmente proibido de instituir uma progressividade na razão inversa da grandeza presumível da renda ou dos bens sobre os quais incide o imposto".

¹⁰⁶ À primeira vista, pelo menos, a leitura do §1º do art. 145 da Constituição da República de 1988 parece querer restringir sua aplicação a determinados impostos e remete apenas à graduação da capacidade econômica do contribuinte, não mencionando a progressividade, embora façamos uma leitura mais ampla desse dispositivo.

O posicionamento do STF acerca da necessidade ou não de previsão expressa na Constituição da progressividade, contudo, será relegado a um momento destinado justamente a abordar tais decisões, cotejando a razão da edição de súmulas e os últimos delineamentos sobre o assunto, sobretudo quanto ao imposto de transmissão *causa mortis* e doação.

Ao falar em progressividade, automaticamente o debate se restringe aos impostos, raramente se estendendo aos demais tributos. A justificativa reside no fato de que os impostos têm sua hipótese de incidência relacionada a uma exteriorização de riqueza. Como visto acima, é tradicionalmente em relação aos impostos que a capacidade econômica dos contribuintes fica evidenciada, o que sinaliza a aplicação da progressividade das alíquotas neste tipo de tributo.

O imposto, na qualidade de tributo voltado às manifestações de riqueza do contribuinte, se apresenta como a espécie tributária mais adequada à progressão da alíquota com vistas à redistribuição do capital. Se progressividade e capacidade contributiva são conceitos extremamente imbricados, o primeiro decorrente do segundo, nada mais coerente que a progressividade seja igualmente mais afeta aos impostos.

A adequação da progressividade aos impostos também se fundamenta em uma característica comumente utilizada para distingui-los das taxas, que é a sua não-vinculação, a teor do art. 16 do Código Tributário Nacional. Dizermos que os impostos são tributos não-vinculados significa que a sua exigência não está atrelada ou vinculada a uma atividade estatal. O imposto é cobrado em decorrência do poder de tributar estatal, não dependendo que o estado preste um serviço para receber um valor em contraprestação. Em sentido contrário, as taxas são devidas somente quando há um serviço

correspondente prestado pelo Estado, que justifica a sua existência.

Por ter incidência independente de qualquer atuação positiva do Estado, fica reforçada a ideia de que o imposto consiste na mais clássica demonstração do poder de subordinação dos contribuintes, característica do Direito Público como um todo, que possibilita a criação unilateral de uma obrigação pecuniária compulsória (embora todos os tributos o sejam), da qual não há escapatória, salvo pelas próprias exceções criadas dentro do sistema tributário. Apenas uma prerrogativa dessa magnitude teria aptidão em tese para promover uma igualdade material na sociedade, redistribuindo a riqueza por meio da progressividade.

Sintetiza Roque Carrazza¹⁰⁷ ao afirmar que:

“É por isso que, em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. Por quê? Porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva. [...] A progressividade das alíquotas tributárias, longe de atritar com o sistema jurídico, é o melhor meio de se afastarem, no campo dos impostos, as injustiças tributárias, vedadas pela Carta Magna. Sem impostos progressivos não há como antigir-se a igualdade tributária. Logo, o sistema de impostos, no Brasil, deve ser informado pelo critério da progressividade. [...] Impostos com alíquotas crescentes em função do aumento das suas bases tributáveis (base de cálculo *in concreto*) levam corretamente em conta que o sacrifício suportado pelo contribuinte para concorrer às despesas públicas é tanto maior quanto menor a riqueza que possui (e vice-versa). Ademais, permitem que o Estado remova, pelo menos em parte, as desigualdades econômicas existentes entre as pessoas.”

¹⁰⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário...** pp. 97-98

2.3.1 Progressividade e demais tributos

Costuma a discussão acerca da progressividade fiscal ficar adstrita ao impostos, seja pela previsão constitucional, seja pelo seu surgimento atrelado a essa espécie tributária. Ocorre que, mais recentemente, nos deparamos com outros tributos tendo sua carga graduada de forma progressiva, como taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e até mesmo empréstimos compulsórios.

Embora seja verificável na prática, a instituição de outros tributos de forma progressiva ainda é bastante debatida, havendo posições não sedimentadas na doutrina e na jurisprudência. As razões variam de um lado a outro, mas a presença da característica da pessoalidade tende a ser o mais argüido, pois é indispensável à análise da capacidade contributiva.

Quanto a essa possibilidade de graduação dos tipos tributários que não os impostos, muitos têm sustentado veementemente que não seria factível do ponto de vista constitucional,¹⁰⁸ tendo a jurisprudência pátria acompanhado tal orientação até certo ponto.¹⁰⁹ O fato de o §1º do art. 145 da Constituição da República de 1988 falar em impostos, como

¹⁰⁸ "A graduação só se refere a impostos e não a tributos como estava na Constituição Federal de 1946, mesmo porque são a espécie responsável pela maior parte da arrecadação tributária, consistente na retirada da parcela de riquezas dos particulares". (HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2011. p. 372)

¹⁰⁹ Também alguns doutrinadores vêm apontando quanto à possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva a outros tributos que não somente os impostos como demonstrado no seguinte trecho: "... o princípio da capacidade contributiva é aplicável a todas as espécies tributárias. No tocante aos impostos, o princípio é aplicável em toda a sua extensão e efetividade. Já no caso dos tributos vinculados, é aplicável restritivamente, devendo ser respeitados apenas os limites que lhe dão os contornos inferior e superior, vedando a tributação do mínimo vital e a imposição tributária que tenha efeitos confiscatórios". (CONTI, José Maurício. **Princípios da capacidade contributiva e da progressividade**. Dialética, 1996. p. 65)

vimos anteriormente, constituiria uma vedação às demais espécies tributárias.

A diferença entre a graduação dos impostos e das demais espécies tributárias é que para eles há uma exigência, e não faculdade, constitucionalmente imposta, uma norma com eficácia plena e autoaplicável. Nesse sentido, afirma Roque Carrazza que:

“Nada impede que também as taxas e a contribuição de melhoria sejam graduadas segundo a capacidade econômica dos contribuintes, tendo em vista, inclusive, o princípio da igualdade. Apenas, isto fica ao talante do legislador ordinário, não sendo uma exigência do art. 145, §1º, da CF.”¹¹⁰

2.4 Capacidade contributiva na doutrina estrangeira

Embora a proposta não seja de elaborar um estudo de direito comparado, parece sensato, neste momento, abordar a previsão constitucional da capacidade contributiva nos ordenamentos italiano e alemão. A escolha desses dois países se justifica no fato de que a sua produção jurídica sobre o tema é bastante profícua: basta mencionar nomes como Klaus Tipke, Emilio Giardina, Francesco Moschetti, cujas obras constituem parada obrigatória para todo aquele que se propõe a um aprofundamento acerca da capacidade contributiva, no caso um desdobramento dela, a progressividade.

A Constituição italiana vigente foi aprovada pela respectiva Assembléia Constituinte em 22 de dezembro de 1947, fruto de cerca de um ano e meio de deliberações. Ela entrou em vigor em 1º de janeiro de 1948 e, desde então, pelo exercício do poder constituinte derivado reformador, passou por diversas

¹¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 95 nota 44.

modificações quando da aprovação de “leis constitucionais” (*legge costituzionale*) até 30 de maio de 2003.¹¹¹

O artigo 23¹¹² da Constituição Italiana afirma o princípio da legalidade, ao qual a Corte Constitucional dá um sentido de reserva relativa de lei, não havendo necessidade de que a fonte primária, a lei, preveja todos os elementos da imposição tributária. É suficiente, na interpretação da Corte, que sejam estabelecidos critérios que delimitem o exercício do poder de tributar, buscando afastar a arbitrariedade da imposição¹¹³. O âmbito de abrangência do artigo 23, obviamente, é mais amplo, e se aplica a qualquer obrigação pessoal ou patrimonial unilateralmente imposta, e não só aos tributos.

Já o artigo 53 da Constituição Italiana¹¹⁴ prevê explicitamente o princípio da capacidade contributiva e o critério de progressividade que informa o sistema tributário. Diferentemente do artigo 23, cujo princípio da legalidade afirmado tem aplicação ampla no Direito Público, o artigo 53 é restrito à esfera tributária/fiscal. Afirma-se que o primeiro contém um princípio de justiça puramente formal (legalidade), enquanto o segundo exprime um princípio de justiça material, ou substancial.¹¹⁵ A exemplo do constituinte de Weimar, no caso da Itália foi manifestada a vontade de fazer incluir no texto constitucional o conteúdo da justiça fiscal objetivada, e não só o procedimento formal orientado pela legalidade visando alcançá-la.

¹¹¹ Cf. atualização legislativa disponível em www.governo.it/governo/costituzione/costituzionerepubblicaitaliana.pdf. Último acesso em 08.12.2012.

¹¹² Constituição Italiana de 1947, artigo 23: “Nenhuma prestação pessoal ou patrimonial pode ser imposta se não com base na lei.”

¹¹³ Cf. MOSCHETTI. **Il principio...** pp. 10-11

¹¹⁴ Constituição Italiana de 1947, artigo 53: “Todos são obrigados a concorrer à despesa pública em razão de sua capacidade contributiva. O sistema tributário é informado por critérios de progressividade.”

¹¹⁵ Cf. MOSCHETTI. *Idem.* p. 12

No mesmo sentido, querendo informar o resultado justo constitucionalmente visado, o artigo 20 da Constituição Italiana, por exemplo, foi específico ao estabelecer uma imunidade já implícita no artigo 53, limitando a imposição de gravames fiscais a instituições de caráter religioso ou eclesiástico. Por essas razões, Moschetti afirma que o artigo 53 é de grande relevância e exprime "fundamentais critérios de justiça e racionalidade fiscais"¹¹⁶.

Na Alemanha, por sua vez, temos igualmente que o artigo 134 da Constituição de Weimar deixou claro que a justiça tributária no plano meramente formal já não era suficiente, que havia a necessidade de garantir uma igualdade material entre os contribuintes.

Não há previsão semelhante ao artigo 134 da Constituição de Weimar na Lei Fundamental de Bohn¹¹⁷, mas entende-se que o princípio da tributação segundo a capacidade contributiva estaria implícito no artigo 3º, ao enunciar o princípio da igualdade, e no princípio do Estado Social como um todo.¹¹⁸

A necessidade de uma justiça fiscal, que atue na imposição tributária como medida de equalização, portanto, tem fundamento constitucional na Alemanha no princípio da igualdade, esta entendida também como interdição de arbitrariedade.¹¹⁹ Embora haja uma certa ligação, não podemos confundir essa interdição de arbitrariedade, que foi uma tentativa de interpretação do princípio da capacidade contributiva que se mostrou uma fórmula vazia com o passar dos anos, com a proibição de confiscatoriedade,¹²⁰ limite à

¹¹⁶ Cf. MOSCHETTI. Idem. p. 12

¹¹⁷ Atual Constituição da Alemanha

¹¹⁸ Cf. MOSCHETTI. Idem. p. 8

¹¹⁹ MOLINA, Pedro M. Herrera. **Capacidad...** p. 139

¹²⁰ Não há na Constituição alemã, aliás, previsão expressa da proibição de confiscatoriedade, conforme aponta Herrera Molina: "A Lei Fundamental de Bonn não contempla expressamente a interdição dos impostos confiscatórios.

tributação até hoje útil e trabalhado pela jurisprudência em matéria tributária.

2.5 Análise da jurisprudência pátria e posicionamento crítico

Como podemos depreender da jurisprudência de nosso Pretório Excelso, já houve uma flexibilização quanto à aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas, tendo sido decidido que a graduação da carga tributária imposta por tal princípio a elas se impõe na medida do possível. As taxas podem respeitar a capacidade contributiva do contribuinte de duas formas: tanto por meio da variação da base de cálculo quanto pela aplicação da progressividade de alíquotas.¹²¹

Imposto, taxa ou outra espécie tributária, o certo é que todos os tributos têm fatos geradores e bases de cálculo com pelo menos alguma expressão econômica, e quanto a isso não há grandes controvérsias. Agora, tal expressão econômica representa necessariamente um signo presuntivo de renda, capital, patrimônio ou qualquer forma de externalização de

O Tribunal Constitucional Federal, deduziu esse princípio do direito de propriedade, interpretando-o como garantia institucional, mas o Tribunal vinha rechaçando as alegações de inconstitucionalidade baseadas nesta argumentação, em que pese reconhecer *efeitos confiscatórios supostamente concretos*". (MOLINA, Pedro M. Herrera. **Capacidad...** p. 131)

¹²¹ Consoante o verbete da Súmula n. 665 do STF quanto à taxa de fiscalização da comissão de valores mobiliários e o seguinte julgado quanto à taxa de coleta de lixo: "Numa outra perspectiva, deve-se entender que o cálculo da taxa de lixo, com base no custo do serviço dividido proporcionalmente às áreas construídas dos imóveis, é forma de realização da isonomia tributária, que resulta na justiça tributária (CF, art. 150, II). É que a presunção é no sentido de que o imóvel de maior área produzirá mais lixo do que o imóvel menor. O lixo produzido, por exemplo, por imóvel com mil metros quadrados de área construída, será maior do que o lixo produzido por imóvel de cem metros quadrados. A previsão é razoável e, de certa forma, realiza também o princípio da capacidade contributiva do art. 145, §1.º, da C.F., que, sem embaraço de ter como destinatária os impostos, nada impede que possa aplicar-se, na medida do possível, às taxas" (STF, Tribunal Pleno, RE 232.393/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 12.08.1999, DJ 05.04.2002, p. 55).

riqueza referente à pessoa do contribuinte? Parece que não, afinal os tributos vinculados a uma atuação estatal, como as taxas e as contribuições de melhoria, são calculados em função da quantidade de desforço do Estado que foi vertido em prol do contribuinte. Poderíamos raciocinar no sentido de que quanto mais um contribuinte, por exemplo, utiliza serviços públicos, maior é a sua capacidade econômica. Ocorre que tal critério não parece adequado, pois a camada da população que mais depende da atuação estatal é justamente aquela mais desfavorecida economicamente.

2.5.1 Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU)

Por conta da repartição de competências tributárias, poucas não foram as investidas dos entes federados em instituir o ITCMD, o IPVA, o IPTU e o ITIV com alíquotas progressivas. O STF, contudo, veio rechaçando tal intento sob o argumento de que, em primeiro lugar, a progressividade prescinde de autorização constitucional expressa, conforme extraímos da *ratio iuris* plasmada no verbete da Súmula 668 do STF abaixo transcrita:

É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/00, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

No que tange ao IPTU, a discussão pareceu ter se encerrado após jurisprudência reiterada que declarava inconstitucionais leis municipais que introduziam a progressividade fiscal das alíquotas, em função do valor do

imóvel. Admitia-se somente a progressividade para atingir uma finalidade extrafiscal, pois havia previsão expressa na constituição.

A lógica dos embates travados em torno do IPTU foi a de que a progressividade de alíquotas causaria prejuízo aos contribuintes, mediante a majoração do ônus tributário, e que, portanto, prescindia de autorização constitucional clara e explícita. Ausente menção a respeito de alíquotas progressivas, o imposto instituído padeceria do vício da inconstitucionalidade.

Por tal motivo, como ocorre frequentemente, já que o STF vinha declarando a inconstitucionalidade do IPTU a todo momento, o Congresso Nacional aprovou a Emenda Constitucional n. 29/2000 para suprir a omissão e regularizar o que já vinha sendo feito pelos municípios há bastante tempo.

Segundo a linha de raciocínio que foi elaborada ao longo da pesquisa, ao contrário de prejudicar os contribuintes, a progressividade contribui na construção de um sistema tributário justo. Em uma compreensão mais ampla, a progressividade reforça o direito fundamental à tributação segundo a capacidade contributiva, o que infirma a necessidade de a Constituição prever a todo o momento a progressividade, se ela já o fez de forma genérica ao erigir a capacidade contributiva à limitação do poder de tributar.

2.5.2 Imposto sobre Transmissão *Inter Vivos* (ITIV)

Há ainda forte corrente, inclusive doutrinária, que propugna pela impossibilidade de utilização da progressividade

fiscal aos impostos reais, que incidem objetivamente sobre coisas a despeito de características pessoais do sujeito passivo. Com este mote foi editado o verbete da Súmula n.º 656 do STF, que assim dispõe:

É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel.

Quanto à progressividade do Imposto sobre a Transmissão *Inter Vivos*¹²² (ITIV) previsto no art. 156, inciso II, da CRFB, além de inexistir autorização expressa na Constituição, a exemplo do IPTU "pré-EC29/2000", questionou-se a possibilidade de os chamados impostos reais se submeterem alíquotas crescentes.

Conforme entendimento mais atual, a distinção em si de impostos reais e pessoais não serve ao propósito do Direito Tributário, pois o fato gerador continuará em ambos os casos se referindo a um fato economicamente relevante. A relação do fato a ser tributado com a propriedade de determinado bem certamente distancia a figura do contribuinte da relação tributária, mas não a afasta por completo. Assim, qualquer que seja o fato gerador da obrigação tributária, a base econômica do tributo sempre terá alguma implicação na capacidade contributiva dos contribuintes.

¹²² Reproduzimos aqui a nomenclatura e sigla que foi positivada no texto constitucional e na legislação. Embora haja certa predominância da referência ao ITBI, ou Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis, vigente com a Emenda Constitucional n. 1 de 1969, partilhamos da opinião de Igor Danilevich, pois a Constituição de 1988 acabou com o monopólio do imposto sobre bens imóveis, passando a valorizar a causa da transmissão, se *causa mortis* ou doação, ou inter vivos, dos bens imóveis. Criou-se, assim, imposto novo, o ITIV, a incidir por ato oneroso, nos termos do art. 156, inciso II, da CRFB.

2.5.3 Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)

No que tange ao ITCMD, há repercussão geral admitida no recentemente julgado Recurso Extraordinário n.º 562.045/RS¹²³, em que se debatia a possibilidade de o imposto referido possuir alíquotas progressivas, de acordo com a base de cálculo, como ocorria no caso concreto no Estado do Rio Grande do Sul.

A Lei Estadual do RS n.º 8.821/89 havia instituído, em seu art. 18, alíquotas que variavam de 1% a 8%, dependendo do montante a ser herdado ou doado. Na esteira do sumulado pelo STF quanto ao ITIV (ou ITBI) de que a progressividade não poderia ser aplicada em imposto real, e quanto ao IPTU de que a progressividade prescinde de autorização constitucional explícita, abriram-se duas frentes de argumentação cujo resultado seria o mesmo: a declaração da inconstitucionalidade do ITCMD progressivo.

Em face da adoção das alíquotas progressivas à época pelo Estado do Rio Grande do Sul, foi ajuizada uma ação visando o reconhecimento da inconstitucionalidade da lei estadual em comento. O argumento central foi o de que, ao instituir alíquotas progressivas, houve malferimento à Constituição da República, visto que não há autorização constitucional expressa no caso do Imposto sobre Transmissão

¹²³ Conforme consulta ao site do STF, o julgamento de mérito do recurso envolvendo tema com repercussão geral foi iniciado em 2007 e encerrado em 2013, tendo sido proferida a seguinte decisão: Colhidos o voto-vista do Ministro Marco Aurélio e os votos dos Ministros Teori Zavascki, Gilmar Mendes e Celso de Mello, o Tribunal, por maioria, deu provimento ao recurso extraordinário, vencidos os Ministros Ricardo Lewandowski (Relator) e Marco Aurélio. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa. Redigirá o acórdão a Ministra Cármen Lúcia. Não participaram da votação os Ministros Rosa Weber, Luiz Fux e Dias Toffoli por sucederem, respectivamente, aos Ministros Ellen Gracie, Eros Grau e Menezes Direito, todos com voto em assentada anterior. Plenário, 06.02.2013.

Mortis Causa e Doação. A inexistência de dispositivo constitucional que permitisse a progressividade das alíquotas, no entender do espólio demandante, seria contrário ao entendimento do STF em casos semelhantes, haja vista que eventuais exceções às garantias constitucionais, tais como o princípio da capacidade contributiva, deveriam estar originalmente incluídos no texto constitucional, sob pena de violação a direito fundamental e consequente inconstitucionalidade.

Mesmo aqueles que entendiam de forma contrária acreditavam que a jurisprudência estava pacificada no ponto, tanto que o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul julgou a inconstitucionalidade do dispositivo legal que instituía a progressividade do ITCMD, e o próprio Governo do RS, sentindo que seria vencido no STF, resolveu editar a Lei Estadual n. 13.337/2009 e instituir uma alíquota única de 4% ao imposto, o que anularia o impacto financeiro da medida nos cofres públicos.

Neste caso, o Supremo Tribunal Federal deu provimento, por maioria de votos, ao recurso interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul (RE 562.045/RS) sinalizando a possibilidade de progressão de alíquotas do referido imposto em face do aumento da base de cálculo, a despeito de autorização constitucional expressa e específica. O voto divergente apresentado pelo então Ministro Eros Grau aborda a capacidade contributiva como princípio informador da tributação, dizendo que:

"[T]odos os impostos podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo e não ser impossível aferir-se a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCD. [...] Todos os impostos - repito - estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, especialmente os diretos, independentemente de sua classificação

como de caráter real ou pessoal; isso é completamente irrelevante.”

Além de desconsiderar tal distinção entre impostos reais e pessoais, tal como acreditamos ser o mais adequado, o STF também não entendeu ser necessária autorização constitucional expressa para a progressividade, justamente por ser ela uma norma geral contida na noção de capacidade contributiva. Neste sentido afirmou o Ministro Menezes Direito em seu voto que:

“não se pode justificar a exigência constitucional da progressividade na disciplina positiva explícita, na medida em que a própria Constituição estabelece a possibilidade de que os impostos, sempre que possível, portanto, sejam de natureza progressiva, porque a progressividade do imposto em um país que tem uma carga tributária como a nossa é sempre benfazeja, porque permite levar em conta, objetivamente, a capacidade contributiva do contribuinte.”

No cotejo dos argumentos declinados nos votos com aqueles que levaram a corte a editar as duas súmulas, quanto ao IPTU e ao ITBI, já citadas, o STF fez a devida diferenciação com o caso da progressividade do IPTU após a EC 29/00. No caso do IPTU, havia uma vedação à progressividade meramente fiscal, porquanto havia previsão explícita para os casos de extrafiscalidade, sendo que sobre o ITCD não há previsão alguma, pelo que se depreenderia estar ele submetido à regra geral, ou seja, cabe a progressividade como medida da capacidade contributiva. Igualmente, buscando afastar-se da lógica que editou a Súmula 656, afirma em seu voto a Ministra Ellen Gracie que o ITCD “distingue-se do ITBI [e] não se trata sequer de um típico imposto real, porquanto o próprio fato gerador revela inequívoca capacidade contributiva dele decorrente”.

Apesar da decisão de mérito definitiva no referido caso, a posição do STF quanto à possibilidade da progressividade parece continuar cambaleante, especialmente se considerarmos as decisões em torno de outros impostos cuja base de cálculo igualmente espelha o patrimônio do contribuinte (o que dá ensejo àquela distinção em desuso entre impostos reais e pessoais): ora não admite progressão fiscal de alíquota de imposto real, caso do ITIV, ora admite tal progressão desde que haja previsão no texto constitucional, caso do IPTU, e agora já indica admitir a progressividade para um imposto real, ainda que desprovido de autorização constitucional expressa.

Essa recente reviravolta jurisprudencial evidencia justamente a necessidade de serem debeladas as controvérsias aqui expostas, finalidade a qual o presente estudo se propôs a contribuir.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

À guisa de conclusão, passamos a retomar os pilares erigidos ao longo do trabalho, que buscaram sustentar as proposições aqui formuladas, oferecendo-as ao profícuo debate acadêmico.

O sistema tributário brasileiro tem origem constitucional e se organiza para que seja possível atingir a almejada justiça fiscal, que somente se satisfaz quando verificado o tratamento isonômico entre os contribuintes. Realizar, portanto, a igualdade material, tratando desigualmente aqueles contribuintes cujas capacidades contributivas são distintas, constitui o fim último da tributação.

A partir da extração da essência do trabalho, buscou-se assumir um posicionamento claro a respeito do tema, o qual se traduz nas seguintes assertivas:

I. O princípio da capacidade contributiva constitui limitação constitucional ao poder de tributar, e goza da proteção conferida aos direitos fundamentais, não podendo ser abolida ou restringida, nem pela via da Emenda Constitucional;

II. A progressividade tributária, quando destinada a atingir finalidade fiscal, está intimamente ligada à capacidade contributiva, constituindo uma norma distinta, mas igualmente voltada à realização igualdade material e à promoção da justiça fiscal;

III. Embora se admita que as classificações normativas não são estanques, a capacidade contributiva tem características que ora se afeiçoam às normas-princípios e ora

às normas-regras, enquanto a progressividade tributária parece ser uma legítima norma-regra, com as consequências decorrentes dessa constatação;

IV. A tributação progressiva tem fundamento econômico na teoria da utilidade marginal da renda e, a despeito de seu efeito arrecadatário imediato, se destina a aperfeiçoar a aplicação do princípio da capacidade contributiva, não dependendo de autorização constitucional expressa por constituir proteção do contribuinte e da sociedade;

V. A jurisprudência constitucional segue indecisa quanto à possibilidade jurídica da progressividade, seus contornos, sua interpretação em face da Constituição e consequente aplicação.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2011.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.
- _____. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.
- _____. **Teoria dos princípios**. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional contemporânea**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1998.
- CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito**. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina, 2003.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- COMPARATO, Fábio Konder. **Afirmção histórica dos direitos humanos**. São Paulo: Saraiva, 1999.

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

COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. In: **Revista de Direito Tributário**. V. 15. N. 55. pp. 297-302. São Paulo: RT, jan./mar. 1991.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2012.

DANILEVICZ, Igor. **Direito Tributário e Confisco: algumas aproximações acerca do tema**. In: Faculdade de Direito da PUC: o Ensino Jurídico no Limiar do Novo Século. Porto Alegre: Edipucrs, 1997. pp. 402-412.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. O princípio da igualdade no Direito Tributário. In: **Revista de Direito Tributário**. V. 15 N. 58, pp. 204-208.

FISCHER, Irving. **A Statistical Method for Measuring Marginal Utility and Testing the Justice of a Progressive Income Tax**. MacMillan, 1927.

GOUVÊA, Clovis Ernesto de. **Justiça Fiscal e tributação indireta**. Tese de doutorado. USP 1999.

GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milão: Giuffrè, 1961.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2011.

HICKMAN, Clair. SALVADOR, Evilásio da Silva. **10 anos de derrama: a distribuição da carga tributária no Brasil**. Brasília: Sindicato Nacional dos Auditores da Receita Federal, 2007.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

KENDRICK, M. Slade. **The Ability-to-pay Theory of Taxation**. In: **The American Economic Review**. Vol. 29. No. 1 (Mar., 1939), pp. 92-101.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Dialética, 2004.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2009.

MENDES, Gilmar; COELHO, Inocêncio; Branco, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

MOGAN, James N. Can We Measure the Marginal Utility of Money. In: **Econometrica**. Vol. 13, No. 2 (Apr., 1945), pp. 129-152.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **Capacidad económica y sistema fiscal análisis del ordenamento español a la luz del Derecho alemán**. Madrid: Marcial Pons, 1998.

MOSCHETTI, Francesco. **Il principio della capacità contributiva**. Padova: CEDAM, 1973.

_____. La capacità contributiva. In: **Trattato di Diritto Tributario**. V. I, 1. Padova: CEDAM, 1994.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. Progressive Taxation in Theory and Practice. **Publications of the American Economic Association**. Vol IX, n. 1 e 2. Baltimore: American Economic Association, 1894.

STEINMETZ, Wilson Antônio. **Colisão de Direitos Fundamentais e o Princípio da Proporcionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

TABOADA, Carlos Palao. Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva. In: **Homenaje al Profesor Federico de Castro**. Tomo II. Madrid: Editorial Tecnos, 1976.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. v.1. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

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

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. V. 2. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.