

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO**

JOÃO GUILHERME HOLZMANN DUARTE

**PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA**

CURITIBA

2017

JOÃO GUILHERME HOLZMANN DUARTE

**PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUCPR – como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito Econômico e Socioambiental.

Orientador: Prof. Dr. André Parmo Folloni

Área de Concentração: Direito Econômico e Desenvolvimento

Linha de Pesquisa: Estado, Economia e Desenvolvimento

CURITIBA

2017

JOÃO GUILHERME HOLZMANN DUARTE

**PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Direito Econômico e Socioambiental.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. André Parmo Folloni (Orientador)
Pontifícia Universidade Católica do Paraná

Prof. Dr. Luís Alberto Blanchet
Pontifícia Universidade Católica do Paraná

Prof. Dr. Marciano Buffon
Universidade do Vale do Rio dos Sinos

Curitiba, 22 de março de 2018.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço meu orientador André Parmo Folloni que mudou minha forma de pensar o Direito e a pesquisa científica. Em suas aulas e orientações demonstrou que com serenidade, critério e racionalidade é possível diagnosticar qualquer problema e enxergar modos de solucioná-los ou contorná-los. Suas lições e modo de pensar levarei comigo por toda a vida.

Agradeço a Guislayne Alves Carlotto que compreendeu minha dedicação quase diária ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná – Mestrado nos últimos anos e “segurou as pontas” no escritório e ajudou em questões familiares quando necessário.

Agradeço a minha equipe, os advogados do escritório Holzmann Duarte Advocacia, que compreenderam que haveria uma nova redistribuição de tarefas com minha ausência e sempre mantiveram a qualidade dos processos e atendimento aos clientes. Em especial aos associados Cristina Gaspari, Felipe Urbanek Leal, Guislayne Alves Carlotto, João Falavinha Marcon, Lúcio Hleveina.

Agradeço minha mãe Ana Maria Holzmann Duarte e a minha avó Maria Elma Holzmann que sempre incentivaram a persecução dos meus sonhos desde meu nascimento.

Agradeço também outros profissionais que se tornaram amigos durante esse período me acompanhando - Hercílio Guiraud (medicina chinesa), Márcia Simões (médica nutróloga), Joyce Rzeznik (professora de yoga) – e aos que cuidaram de minha família Raphael Menezes (psiquiatra), Henry Koiti Satto (neurologista), Sueli Cirilo da Silva (doméstica).

Agradeço a todos os colegas do PPGD da Pontifícia Universidade Católica do Paraná que ao percorrerem o mesmo caminho se tornaram grandes amigos.

Agradeço a competente secretaria do PPGD, Eva Curelo e Glair Braum.

Agradeço aos Professores André Folloni, Carlos Frederico Marés, Cinthia Obladen de Almendra Freitas, Heline Ferreira, Luís Alexandre Carta Winter, Luiz Alberto Blanchet, Marcia Carla Ribeiro, Oksandro Gonçalves, Vladimir Passos que contribuíram imensamente com seus conhecimentos e ajudaram a trilhar essa jornada.

RESUMO

A República Federativa do Brasil tem por objetivo fundamental, à luz do artigo 3º da Constituição Federal, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. A tributação deve encontrar um ponto de equilíbrio, a fim de arrecadar recursos financeiros para o financiamento do Estado, mas também para promover os objetivos fundamentais elencados na Constituição, de modo que a atividade tributária sirva para permitir um maior bem-estar superior àquele suprimido dos contribuintes quando da atividade de tributação. Sob esse pano de fundo, a dissertação examina a progressividade tributária e o princípio da capacidade contributiva. Partindo da premissa de que o princípio da capacidade contributiva pode ser tido como um instrumento para realizar a igualdade e a justiça na tributação por meio da graduação dos impostos segundo a capacidade econômica dos contribuintes, o estudo da progressividade como técnica de tributação e avalia a sua aptidão enquanto instrumento para efetivação do princípio da capacidade contributiva. Partindo da hipótese de que a progressividade pode ser um bom instrumento de aplicação do princípio da capacidade contributiva, e das relações entre esse princípio e a igualdade tributária, foram analisados o critério de igualdade, o critério de justiça e o critério de eficiência. Para alcançar os objetivos propostos no trabalho, foram examinados o Imposto de Renda, o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, no que tange aos seus aspectos quantitativos, centrados na análise da base de cálculo e da alíquota desses impostos, a fim de observar a aplicação da progressividade.

Palavras-chave: Progressividade; Capacidade Contributiva; Direitos Fundamentais; Eficiência; Desenvolvimento.

ABSTRACT

The Federal Republic of Brazil has as its fundamental objective, in the light of article 3 of the Federal Constitution, the construction of a free, fair and solidary society. Taxation must strike a balance in order to raise financial resources for the financing of the State, but also to promote the fundamental objectives listed in the Constitution, so that the tax activity serves to allow a greater welfare than the one suppressed of the taxpayers. Against this backdrop, the dissertation examines tax progressivity and the principle of contributory capacity. Based on the premise that the principle of contributory capacity can be seen as an instrument for achieving equality and fairness in taxation by means of taxation according to the economic capacity of taxpayers, the study of progressiveness as a taxation technique, and evaluates its as an instrument for the realization of the principle of contributory capacity. Starting from the hypothesis that progressivity can be a good instrument for applying the principle of contributory capacity, and the relationship between this principle and tax equality, the equality criterion, the criterion of justice and the criterion of efficiency were analyzed. In order to achieve the objectives proposed in the study, the Income Tax, Urban Land Tax and Motor Vehicle Property Tax were examined, with regard to their quantitative aspects, centered on the analysis of the calculation base and the rate of these taxes in order to observe the application of progressivity.

Keywords: Progressivity; Ability to pay principle; Fundamental Rights; Efficiency. Development.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1. O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	10
1.1 CONCEITO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA.	10
1.2 CRITÉRIO DE EFICIÊNCIA.....	19
1.3 CRITÉRIO DE IGUALDADE E JUSTIÇA.....	30
2. A PROGRESSIVIDADE	43
2.1 BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA.....	44
2.2 A PROGRESSIVIDADE E SUA APLICAÇÃO NOS IMPOSTOS REAIS.....	49
2.3 A PROGRESSIVIDADE E SUA APLICAÇÃO NOS TRIBUTOS PESSOAIS.	60
3. PROGRESSIVIDADE, EFICIÊNCIA E JUSTIÇA.....	69
3.1 A PROGRESSIVIDADE E SUAS IMPLICAÇÕES.	70
3.2 A EFICIÊNCIA NOS IMPOSTOS REAIS E PESSOAIS.....	79
3.3 A JUSTIÇA NOS IMPOSTOS REAIS E PESSOAIS.....	96
CONCLUSÃO.....	107
REFERÊNCIAS	111

INTRODUÇÃO

O problema de pesquisa a ser respondido pelo presente trabalho é se a progressividade seria um instrumento capaz de promover o princípio da capacidade contributiva. Ante o exposto, o trabalho tem como objetivo geral avaliar em que medida a progressividade contribui, ou não, para uma tributação eficiente. Para isso foram definidos os seguintes objetivos específicos: descrever os aspectos do princípio da capacidade contributiva; analisar a progressividade; relacionar o princípio da capacidade contributiva com a progressividade.

A metodologia utilizada no presente trabalho é a pesquisa bibliográfica com o uso do método descritivo, e para a abordagem do tema o trabalho será estruturado em três capítulos. O primeiro capítulo abordará o princípio constitucional da capacidade contributiva e sua previsão legal; ainda, serão analisados o critério de eficiência econômica, o critério de igualdade e o critério de justiça, os quais permearam o estudo do princípio da capacidade contributiva e a progressividade nos demais capítulos do trabalho. O segundo capítulo abordará a progressividade, sua previsão constitucional e estrutura e a aplicação nos impostos reais (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU – e Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA) e nos impostos pessoais (Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das Pessoas Físicas – IRPF – e Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ). O terceiro capítulo tratará sobre a progressividade, a eficiência e a justiça nos impostos reais e nos impostos pessoais.

De acordo com a previsão do artigo 145 §1º da Constituição Federal, o princípio da capacidade contributiva dispõe que os impostos deverão ser graduados conforme a capacidade econômica dos contribuintes. O princípio da capacidade contributiva é um corolário do princípio da igualdade, e depende de outros princípios e critérios para ser aplicado de forma eficaz.

O princípio da capacidade contributiva serve para realizar a igualdade na tributação, atribuindo tratamento desigual aos desiguais, segundo a capacidade individual para arcar com o ônus tributário, o que ressalta um dos embasamentos do princípio da capacidade contributiva ser considerado um corolário do princípio da igualdade. A capacidade contributiva foi historicamente afirmando-se na doutrina como um princípio jurídico de grande valor no debate da igualdade e especialmente da igualdade na tributação. Ainda, a capacidade contributiva é vista como um critério

destinado a diferenciar os indivíduos, de modo a identificar quem são os iguais e quem são os desiguais, sob o aspecto do direito tributário, e em qual medida e montante de desigualam.

O limite do princípio da capacidade contributiva encontra-se no princípio do não confisco e no mínimo existencial. A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988), embora não tenha determinado expressamente a questão do mínimo existencial, o faz indiretamente, ao determinar a graduação dos impostos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, disposto no artigo 145 §1º da Constituição Federal. Diante da importância do mínimo existencial como meio essencial de apuração da capacidade contributiva do contribuinte e como o mínimo necessário para garantir uma vida digna, o que excede o mínimo existencial seria então passível de tributação.

Já a progressividade é um critério de graduação de alíquotas que são majoradas na proporção em que a base de cálculo cresce. A progressividade é um instrumento técnico e que conduz à elevação das alíquotas à medida que cresce o montante tributável, indicativo de capacidade econômica do contribuinte.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988), no artigo 153 inciso I e III, determinou expressamente que o Imposto de Renda (IR) e o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) deverão ser graduados de acordo com o critério da progressividade.

A progressividade para muitos doutrinadores, em matéria tributária costuma ser justificada e até exigida caso seja vista como um fenômeno que complementa e concretiza o Princípio da Capacidade Contributiva.

Dessa forma, será investigado se a progressividade é a técnica de tributação que concretiza o princípio da capacidade contributiva. Para isso, serão analisados o critério de igualdade, o critério de justiça e o critério de eficiência.

O sistema tributário brasileiro é extremamente complexo, seja pela quantidade de regras existentes, seja pela difícil interpretação destas, seja pela quantidade de tributos ou, ainda, em função das diversas obrigações acessórias a que os contribuintes estão submetidos. Entretanto a tributação deve ser eficiente e a perda de bem-estar gerada pelo efeito da tributação deve ser positiva de modo que a tributação aumente o bem-estar da sociedade. A tributação retira bem-estar para gerar maior bem-estar. Em outras palavras, deve haver um equilíbrio entre a arrecadação tributária e o seu retorno em benefício da sociedade, de modo que retorne o bem-

estar retirado pela tributação. Por outro lado, a questão tributária afeta diretamente na liberdade econômica dos cidadãos ao não respeitar adequadamente a capacidade contributiva.

1. O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O estudo do Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva é importante porque nenhum imposto pode ser criado sobre fatos sem significação econômica, o fato gerador de cada imposto tem de guardar conexão com a capacidade tributária. Dessa forma, o princípio da capacidade contributiva significa uma aptidão para suportar o ônus tributário, a qual pressupõe, no indivíduo, uma base econômica – patrimônio ou renda – apta a suportar o ônus tributário.

Ainda, a capacidade contributiva é vista como um critério destinado a diferenciar os indivíduos, de modo a identificar quem são os iguais e quem são os desiguais, sob o aspecto do direito tributário, e em qual medida e montante se desiguam. Nessa acepção da capacidade contributiva busca-se adaptar o gravame às circunstâncias pessoais do contribuinte.

Neste capítulo, serão analisados o conceito constitucional da capacidade contributiva na Constituição Brasileira, os aspectos do princípio da capacidade contributiva, o conceito de eficiência econômica e a sua relação com o bem-estar, o critério de igualdade e de justiça e a sua relação com o princípio da capacidade contributiva.

1.1 CONCEITO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA

O Princípio da Capacidade Contributiva está expresso no artigo 145 § 1º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988), que dispõe:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A CRFB/1988 define que o Princípio da Capacidade Contributiva deve ser aplicado aos impostos. Entretanto há controvérsias doutrinárias a respeito da sua aplicação somente nos impostos. Há quem defenda que a aplicação do princípio abrange somente os impostos, enquanto outra parcela da doutrina entende que todos os tributos devem observá-lo.

A discussão é relevante para compreender se o princípio da capacidade contributiva é aplicado a todos os tributos (impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuição especial) ou somente aos impostos, uma vez que o problema de pesquisa do trabalho é se a progressividade é um instrumento capaz de promover o princípio da capacidade contributiva. Compreender essa discussão possibilita um maior entendimento sobre a progressividade, o princípio da capacidade contributiva e sua aplicação.

A corrente que defende a aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva a todos os tributos tem como adeptos os seguintes doutrinadores: José Marcos Domingues de Oliveira¹, Ricardo Lobo Torres², Fernando Aurélio Zilveti³, Gisele Lemke⁴, Luciano Amaro⁵, Roberto Ferraz⁶, Ricardo Lodi Ribeiro⁷, Victor do Amaral Júnior,⁸ Sacha Calmon Navarro Coêlho⁹, dentre outros.

Destaque-se o posicionamento de Douglas Yamashita, que defende a aplicação do princípio apenas para os tributos com finalidade fiscal, pois nestes o principal enfoque é a arrecadação de recursos financeiros, realizando-se a justiça tributária mediante a distribuição isonômica da carga tributária em consonância com a capacidade contributiva. Douglas Yamashita juntamente com Klaus Tipke defende que:

Um tributo ou norma de alguma forma justificável com ponderações de capacidade contributiva é, assim, uma norma de finalidade fiscal, ainda que o legislador acreditasse seguir finalidades extrafiscais. Por conseguinte, um

¹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 77.

² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 97.

³ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 288.

⁴ LEMKE, Gisele. **Imposto de Renda: os Conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 51.

⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 140-141.

⁶ FERRAZ, Roberto. A Inversão do Princípio da Capacidade Contributiva no Aumento da Cofins pela Lei 9.718/98. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 130, p. 79, jul. 2006.

⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Evolução do Princípio da Capacidade Contributiva e sua Configuração no Panorama Constitucional Atual. In: QUARESMA, Regina; OLIVEIRA, Maria Lúcia de Paula. **Direito Constitucional Brasileiro: Perspectivas e Controvérsias Contemporâneas**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 499.

⁸ AMARAL JÚNIOR, Victor R. do. Igualdade e Capacidade contributiva: Princípios Basilares da Progressividade. In: FEITOSA, Raymundo Juliano Rego; QUEIROZ, Mary Elbe. **Temas Atuais de Direito Tributário**. Recife: ESAF, 2003. p. 323.

⁹ CALMON, Sacha Navarro Coêlho. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 46-62.

tributo ou norma de finalidade extrafiscal é aquele que de nenhuma forma se deixa justificar com ponderações de capacidade contributiva.¹⁰

As finalidades do tributo são denominadas fiscal e extrafiscal. O tributo com finalidade fiscal tem como objetivo a arrecadação de receitas para que o financiamento do Estado. Já no caso do tributo com finalidade extrafiscal, o Estado utiliza-o como ferramenta de indução a um comportamento desejado. Dessa forma, o tributo com finalidade extrafiscal serve para estimular ou desestimular condutas por meio do aumento ou da redução da alíquota do tributo sobre aquilo que se pretende induzir. Entretanto, como o objeto da pesquisa é a análise do princípio da capacidade contributiva e a progressividade fiscal, será analisado somente o tributo com finalidade fiscal.

José Maurício Conti procura delimitar melhor o campo de atuação da capacidade contributiva em relação aos tributos, afirmando que, em relação aos impostos, é aplicável em toda a sua extensão e efetividade. Já no que tange aos demais tributos, seria utilizado de forma restrita, respeitando-se, apenas, os limites que lhe dão o contorno superior e inferior, ou seja, a vedação da tributação do mínimo existencial e o não confisco.¹¹

Regina Helena Costa¹², Hugo de Brito Machado¹³, Américo Lacombe¹⁴, Vittorio Cassone¹⁵, Roque Antonio Carrazza¹⁶, Luiz Felipe Negrão¹⁷, Ana Neyle Olímpio Holanda¹⁸, dentre outros, defendem que a capacidade contributiva é aplicável apenas para os impostos, baseando-se em uma interpretação literal do § 1º do art. 145 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

¹⁰ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 66.

¹¹ CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996. p. 65.

¹² COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 52-60

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. **Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição Federal de 1988**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. p. 67-68.

¹⁴ LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios Constitucionais Tributários**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 35.

¹⁵ CASSONE, Vittorio. **Sistema Tributário Nacional na Nova Constituição**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1990. p. 27-28.

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 84-113.

¹⁷ NEGRÃO, Luiz Felipe. **Princípio Jurídico da Capacidade Contributiva e Taxa na Constituição de 1988**. Arché Interdisciplinar, Rio de Janeiro, v. 9, n. 27, 2000, p. 178.

¹⁸ HOLANDA, Ana Neyle Olímpio. O Princípio da Capacidade Contributiva na Constituição Federal de 1988. **Tributação em Revista**, ano 7, n. 25, p. 26, jul./set. 1998.

Outro ponto relevante na análise do princípio da capacidade contributiva é a expressão “sempre que possível”, contida no §1º do artigo 145 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, que indica que os impostos devem ser preferencialmente de caráter pessoal e graduados, justamente para que seja viável apurar a capacidade contributiva do cidadão.

Como elucida Roque Antonio Carazza, quando possível, “todos os impostos devem atender ao princípio da capacidade contributiva”.¹⁹

A análise da expressão “sempre que possível” se faz necessária porque compreender se o legislador determina que o princípio da capacidade contributiva deverá ser aplicado somente aos impostos pessoais, aos impostos reais ou a todos os tributos implica em entender como deverá ocorrer a aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva.

Regina Helena Costa explica que o “sempre que possível” significa que “sempre que a estrutura do aspecto material da hipótese de incidência tributária o comporte”.²⁰ Em outras palavras, a personalização dos impostos está condicionada à viabilidade jurídica de ser considerada a situação individual do sujeito passivo em uma dada hipótese de incidência tributária.

O sentido da expressão “sempre que possível”, contida no §1º do artigo 145 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, deve estar relacionado à graduação pessoal da imposição tributária, visto que nem todos os tributos têm natureza pessoal.

O que a expressão “sempre que possível” indica é que nem sempre os impostos podem ser pessoais ou graduados. Assim, sempre que a natureza do imposto permitir deverá ele ser graduado de acordo com o Princípio da Capacidade Contributiva.²¹ A progressividade que será tratada mais adiante nessa pesquisa está diretamente relacionada com a graduação dos impostos.

O respeito ao princípio é, portanto, imperativo, visto que a norma constitucional é autoaplicável. Há na expressão “sempre que possível”, uma ordem de cumprimento obrigatório para o legislador ordinário, para o aplicador e para o judiciário. Segundo tal ordem, o Estado tem o dever de discriminar as condutas

¹⁹ CARRAZZA, *ibidem*, p. 121.

²⁰ COSTA, *ibidem*, p. 88.

²¹ COSTA, *op.cit.*, p. 88.

passíveis de carga fiscal, atender aos demais preceitos fundamentais, e garantir o respeito ao princípio da capacidade contributiva.

Assim, é possível dizer que, sempre que a natureza do imposto permitir, deverá ser ele graduado de acordo com o princípio da capacidade contributiva. A ressalva constitucional deve ser interpretada no sentido de que apenas não estão submetidos ao princípio aqueles impostos cuja natureza e estrutura sejam incompatíveis com ele.

A interpretação teleológica da expressão “sempre que possível” indica para o autor Fernando Zilveti “ que os impostos devem ser preferencialmente de caráter pessoal e graduados, justamente para que seja viável apurar a capacidade contributiva do contribuinte”.²²

Ainda, a expressão “sempre que possível” aplica-se também, a graduação. Podem os impostos, ser, quando possível graduados de diversas maneiras, sempre em respeito ao princípio da capacidade contributiva.

José Maurício Conti observa que a utilização da expressão “sempre que possível”, utilizada no §1º do artigo 145 da CRFB/1988, demonstra a intenção do legislador de privilegiar a criação de impostos com caráter pessoal, embora reconhecendo não ser essa meta alcançável sempre, razão pela qual previu a possibilidade de exceções.²³

Conforme elucida Hugo de Brito machado “nem sempre é possível dar ao imposto o caráter pessoal. A graduação segundo a capacidade econômica, todavia é possível sempre e não apenas aos impostos pessoais”.²⁴

Regina Helena Costa faz a seguinte observação:

Como princípio informador dos impostos, a capacidade contributiva imprime a tendência de personalização dos mesmos. Desse modo, na instituição dos impostos deverão ser consideradas, o mais possível, as condições pessoais dos contribuintes.²⁵

Essa previsão do sempre que possível só vai ser utilizado quando houver capacidade econômica. Segundo José Eduardo Soares de Melo:

A cláusula sempre que possível não poderia vislumbrar a eventual possibilidade de tal mensuração, ou seja, casos que nem sempre é possível

²² ZILVETI, *ibidem*, p. 255.

²³ CONTI, *ibidem*, p. 50.

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 111.

²⁵ COSTA, *op. cit.*, p. 53.

avaliar o cunho pessoal e o envolvimento econômico do devedor do imposto. O que nem sempre será possível obter com absoluta segurança e certeza é a exata capacidade econômica.²⁶

Ives Gandra da Silva Martins esclarece que a expressão “sempre que possível” diz respeito ao caráter pessoal dos impostos.²⁷ Roque Antonio Carrazza elucida que os impostos, segundo os fundamentos constitucionais, devem ser graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.²⁸ Humberto Ávila explica que a expressão “sempre que possível” significa “sempre que a hipótese material de incidência permitir a consideração de elementos pessoais”.²⁹

O legislador, ao estabelecer o artigo 145 §1º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, optou por utilizar a expressão “capacidade econômica” ao invés da “capacidade contributiva”.

A noção de capacidade econômica, conforme explica José Maurício Conti, “é representada pela capacidade que todos, ou quase todos, tem. É a aptidão dos indivíduos para obter riquezas (exteriorizadas sob a forma de renda, consumo ou patrimônio)”.³⁰ Já a capacidade contributiva pode ser interpretada como aquela derivada de uma relação jurídica entre o estado e contribuinte. Tem capacidade contributiva aquele contribuinte que está jurídica e legitimamente obrigado a cumprir determinada prestação de natureza tributária.

A capacidade contributiva tem como objeto a graduação dos tributos de acordo com a aptidão do contribuinte para suportar a imposição prevista no mandamento na norma tributária.

Ives Gandra da Silva Martins entende que a capacidade contributiva é “a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição específica ou global, sendo, portanto, dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante, nos termos da lei”,³¹ enquanto a capacidade econômica é “a exteriorização da potencialidade econômica de alguém”. O autor elucida a diferenciação dos dois conceitos por meio do seguinte exemplo:

²⁶ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 32.

²⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 75.

²⁸ CARRAZZA, *ibidem*, p. 77.

²⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 435.

³⁰ CONTI, *ibidem*, p. 24.

³¹ MARTINS, Ives Gandra. **Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva**. Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 14. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Estudo de Extensão Universitária, 1989, p. 33.

Um cidadão que usufrui renda ainda tem capacidade contributiva perante o país em que a recebeu, já um cidadão rico, de passagem pelo país, tem capacidade econômica, mas não tem contributiva, pois ele tem rendimentos suficientes para suportar tributos, mas não há nenhuma relação jurídica que o vincule ao Fisco do país pelo qual transita. Assim, não tem capacidade contributiva neste país.³²

Regina Helena Costa, ao distinguir a “capacidade econômica” da “capacidade contributiva”, explicita que um indivíduo pode ter capacidade econômica para adquirir bens necessários à sua sobrevivência, todavia pode não ter capacidade contributiva, pois consome integralmente a sua renda para assegurar a sua existência.³³

Hugo de Brito Machado afirma que:

[...] o não respeito do princípio da capacidade contributiva, na medida em que a instituição dos impostos sobre fatos não indicadores de capacidade contributiva, poderia levar a situações absurdas, nas quais o Estado cobraria impostos de quem na verdade não tem qualquer condição de os pagar.³⁴

A capacidade contributiva pode ser analisada em dois aspectos, o objetivo e o subjetivo.

Nas palavras de Schoueri, “enquanto do ponto de vista subjetivo a capacidade contributiva se aplica a todos os tributos, no sentido objetivo ela é um critério a ser utilizado para distinguir quem será contribuinte”³⁵.

Regina Helena Costa explica que a capacidade contributiva, sob o ângulo objetivo,

[...] significa uma aptidão para suportar o ônus tributário, ou seja, a capacidade de arcar com a despesa advinda do pagamento de um determinado tributo, a qual pressupõe, no indivíduo, uma base econômica podendo ser o patrimônio ou renda do indivíduo.³⁶

Para Luís Eduardo Schoueri, a capacidade contributiva sob o ângulo subjetivo

[...] é vista como um critério destinado a diferenciar as pessoas, de modo a identificar quem são os iguais e quem são os desiguais sob o aspecto do direito tributário, e em qual medida e montante se desiguam, para que seja aplicado o princípio da igualdade, com o justo tratamento a cada um.³⁷

Nessa acepção da capacidade contributiva busca-se adaptar o gravame às circunstâncias pessoais do contribuinte.

³² Ibidem, p. 35.

³³ COSTA, ibidem, p. 34-36.

³⁴ MACHADO, idem, p. 51.

³⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 357.

³⁶ COSTA, ibidem, p. 53.

³⁷ SCHOUERI, op. cit., p. 358.

Para José Maurício Conti, “a capacidade contributiva no sentido subjetivo pode ser definida com a aptidão para suportar o ônus tributário, a capacidade de arcar com a despesa decorrente do pagamento de determinado tributo”.³⁸

Ou seja, a Capacidade Contributiva Subjetiva é vista como um critério destinado a diferenciar as pessoas, de modo a fazer com que se possa identificar quem são os iguais, sob o aspecto do Direito Tributário, quem são os desiguais e em que medida e montante se desigalam.

Luís Eduardo Schoueri explica que “a capacidade contributiva pode ser um limite ou critério para a graduação da tributação ou um parâmetro para a distinção entre situações tributáveis e não tributáveis”.³⁹ Assim, configura-se o aspecto subjetivo, a capacidade contributiva, como um limite ou critério para a graduação da tributação e, como aspecto objetivo, a distinção entre situações tributáveis e não tributáveis. Assim, será “a existência de uma riqueza apta a ser tributada (capacidade contributiva como pressuposto da tributação)”, enquanto no sentido subjetivo será “a parcela dessa riqueza que será objeto da tributação em face de condições individuais”⁴⁰ (capacidade contributiva como critério de graduação e limite do tributo).

O objetivo da capacidade contributiva, do ponto de vista subjetivo, é avaliar as condições pessoais do contribuinte, se ele pode ou não, suportar a carga tributária. A questão se resume em analisar a aptidão econômica, a capacidade de ser contribuinte.

Analisando o aspecto subjetivo da capacidade contributiva, Schoueri esclarece que deve o legislador, na medida do possível (ou ao máximo possível), buscar alcançar a capacidade contributiva. E explica:

A base de cálculo do tributo deve ser medida que atinja, do melhor modo possível, aquela capacidade. Dentre duas bases de cálculo, o Princípio exigirá que se busque a mais exata; a alíquota do tributo não pode ser tão alta a ponto de a tributação ultrapassar a capacidade contributiva manifestada.⁴¹

A capacidade contributiva subjetiva pressupõe a existência de uma manifestação econômica que resulte em um saldo disponível.⁴² Assim, não basta para

³⁸ CONTI, *ibidem*, p. 49.

³⁹ SCHOUERI, *ibidem* p. 358.

⁴⁰ SCHOUERI, *op. cit.*, p. 359.

⁴¹ *Ibidem*, p. 359.

⁴² Sobre o tema, José Mörschbacher explica: “Esses fatos ou situações da vida, de cunho econômico, embora juridicizados sob dezenas, centenas ou mesmo milhares de fatos geradores, na realidade eles

aferir a existência de capacidade contributiva analisar os rendimentos do indivíduo. Exemplo é um indivíduo que recebe valores mensais originados de aluguéis, mas tem uma saúde debilitada e fragilizada e é obrigado a arcar com altos custos com medicamentos e enfermeiros. Terá essa pessoa capacidade econômica, entretanto capacidade contributiva já não é possível afirmar.

Nesse sentido, alguns doutrinadores defendem o posicionamento de que a capacidade econômica não é suficiente para afirmar se o contribuinte possui capacidade contributiva, pois podem existir situações em que alguns contribuintes possuam idêntica capacidade econômica, mas não suportem idêntico ônus tributário, devido à sua situação pessoal.

Tendo em vista que a tributação tem como um dos objetivos a arrecadação de receitas para o financiamento das atividades estatais, deve haver distinção na tributação daqueles que possuem maior capacidade contributiva daqueles que não têm.

Schoueri explica que “os indivíduos devem contribuir para a receita do estado na proporção de suas capacidades de pagamento e que todo o tributo deve ser arrecadado de forma que implique o menor custo possível para o contribuinte”.⁴³

Ao analisar o conceito constitucional do princípio da capacidade contributiva, seus aspectos objetivo e subjetivo, a distinção entre capacidade econômica e a capacidade contributiva, é possível afirmar que o problema da tributação retira uma parcela do bem-estar do contribuinte para que o estado gere um maior bem-estar para a coletividade.

Talvez uma forma de garantir que a retirada desse bem-estar do contribuinte seja a menos onerosa possível, seja o respeito ao princípio da capacidade contributiva. Por esse motivo faz-se necessário a análise da eficiência da tributação e sua relação com a economia de bem-estar.

se resume em três formas, procedimentos ou técnicas de tributação universalmente utilizadas, correspondendo a três momentos distintos considerados econômica, financeira e politicamente oportunos à imposição ou tributação do setor privado da economia: a *percepção* da renda; o *gasto* ou *consumo* da renda; a *capitalização* ou o *acúmulo* da renda. Assim, sob qualquer forma que os impostos se apresentem em sua configuração jurídico-formal, gravarão eles invariavelmente, a renda das pessoas, seja: a) em função da percepção da renda – pelo imposto sobre a renda; b) em função do gasto, consumo ou dispêndio da renda; c) em função do acúmulo ou capitalização da renda – pelos impostos sobre o patrimônio ou sobre o capital” (MÖRSCHBÄCHER, José. **Repetição de indébito tributário indireto**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 32).

⁴³ SCHOUERI, ibidem, p. 51.

1.2 CRITÉRIO DE EFICIÊNCIA

Para que um sistema econômico seja eficiente, os recursos existentes devem ser distribuídos de modo a produzir o maior bem-estar possível. O ramo da economia que se estuda o bem-estar aliado à eficiência econômica é a Economia do Bem-Estar. A questão normativa fundamental para a economia do bem-estar é a organização da economia – o que deve ser produzido, como ele deve ser produzido, por quem e quem deve tomar essas decisões.⁴⁴

A eficiência de um sistema econômico deve estar relacionada com a tributação ao menor custo possível.⁴⁵ Analisar eficiência econômica, o custo do bem-estar e sua relação com tributação possibilita avaliar se o princípio da capacidade contributiva é um instrumento eficaz para tentar buscar o equilíbrio desses três aspectos.

A eficiência econômica abrange não somente aspectos econômicos, mas também critérios sociais. A partir dessa compreensão, o economista e sociólogo italiano Vilfredo Pareto construiu um critério de eficiência econômica denominado Ótimo de Pareto ou Pareto Eficiente, para o qual a máxima eficiência é alcançada quando uma determinada situação encontra-se tal que, se modificada para melhor, implicará uma piora na situação de um outro indivíduo ou classe social.

Na definição de Vilfredo Pareto, “o sistema será eficiente quando não for possível cogitar de situação em que um indivíduo possa ser colocado em situação ainda melhor sem que, para tanto, outro indivíduo tenha sua situação prejudicada”.⁴⁶ Por exemplo, se em um determinado sistema econômico toda a riqueza estiver nas mãos de um só indivíduo, esse será um sistema equilibrado, pois para que algum outro indivíduo tenha qualquer riqueza será necessário tirar daquele que detém toda a riqueza. Nesse exemplo, ninguém terá sua situação melhorada sem que alguém seja prejudicado.⁴⁷

Assim, a eficiência econômica para Pareto é entendida como um ponto de equilíbrio a partir do qual se torna impossível melhorar a situação de um agente sem piorar a situação de outro.⁴⁸

⁴⁴ STIGLITZ, Joseph. **Economics of the public sector**. 3. ed. London: Norton, 1999, p. 421.

⁴⁵ SCHOUERI, op. cit., p. 51.

⁴⁶ PARETO, Vilfredo. **Manual of political economy**. New York: Kelley, 1927, p. 379.

⁴⁷ SCHOUERI, op.cit., p. 42.

⁴⁸ DOMINGUES, Victor Hugo. Ótimo de pareto. In: RIBEIRO, Márcia Carla Pereira; KLEIN, Vinícius. **O que é análise econômica do direito: uma introdução**. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

Maurício Vaz Lobo Bittencourt ilustra que o “Ótimo de Pareto” é individualista em dois pontos. Primeiro porque se ocupa do bem-estar de cada pessoa, não do bem-estar relativo de diferentes indivíduos. Segundo, só conta com a percepção que cada pessoa tem de seu bem-estar. Assim, Bittencourt defende a necessidade de a eficiência econômica estar ligada à noção completa de desenvolvimento, de modo que o desenvolvimento esteja acompanhado de eficiência e de modo que proporcione o bem-estar que a sociedade realmente necessite para se ter um desenvolvimento econômico e social para todos.⁴⁹

Em relação à eficiência econômica, Joseph Stiglitz explica que “ao transferir a riqueza de um indivíduo para outro, fazemos com que o segundo indivíduo melhore, e o primeiro piore. A relação econômica diminuirá a desigualdade entre eles, mas não atingirá um equilíbrio”.⁵⁰ Com isso, surge o dilema: a diminuição de desigualdades entre os indivíduos, objetivando produzir uma maior equidade no sistema econômico, deverá ser o foco ou deverá o sistema econômico focar em questões de eficiência?⁵¹

Como elucidam Marcia Carla Pereira Ribeiro e Joseliane Sonagli, “a eficiência sob o ponto de vista da Economia não pretender dizer o que é certo ou errado, justo ou injusto; não se trata de um critério de definição moral sobre o que é melhor para a sociedade, mas um instrumento em prol de uma solução eficiente”.⁵²

Amartya Sen, ao comentar sobre o Ótimo de Pareto, critica a abordagem da eficiência como um conceito exclusivamente econômico, baseado em utilidades e não em liberdades individuais.⁵³ Ainda, critica Pareto por entender que a sua teoria é antidistributiva. Uma situação pode ser eficiente no sentido de que a utilidade ou a liberdade substantiva de qualquer indivíduo não podem ser aumentadas sem diminuir a utilidade ou a liberdade de alguma outra, e ainda assim podem existir desigualdades imensas na distribuição das utilidades e liberdades.⁵⁴ O autor exemplifica que um

⁴⁹ BITTENCOURT, Maurício Vaz Lobo. Princípio da eficiência. In: RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; KLEIN, Vinícius (Coords.). **O que é análise econômica do direito: uma introdução**. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 27-37.

⁵⁰ STIGLITZ, ibidem, p. 433.

⁵¹ Segundo Stiglitz “a melhor maneira de fazer isso não é se preocupando com a forma como a torta é dividida, mas sim em como aumentar o tamanho do bolo, para fazê-lo crescer tão rapidamente quanto possível, de modo que há mais bens para todos. Estas divergências dizem respeito a escolhas sociais entre equidade e eficiência” (Ibidem, p. 458).

⁵² SONAGLI, Joseliane; RIBEIRO, Marcia Carla Pereira. A Teoria de Coase e o Papel do Direito para a Eficiência Das Relações Empresariais. **Economic Analysis of Law Review**, v. 8, n. 1, p. 18-34, Jan./Jun, 2017.

⁵³ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das letras, 2000, p. 142.

⁵⁴ Ibidem, p. 144.

indivíduo incapacitado, doente, idoso, ou que apresente alguma outra desvantagem pode, por um lado, ter dificuldade para auferir uma renda apropriada, e, por outro, também apresentar dificuldades para converter renda em capacidades em uma vida satisfatória.⁵⁵

O critério de eficiência de Kaldor-Hicks, por sua vez, parte da premissa de que as normas devem ser planejadas com o objetivo de causar o máximo bem-estar para o maior número de pessoas, de modo que os ganhos totais compensem as eventuais perdas sofridas por alguns, ou seja, “as normas devem ser desenhadas de maneira a gerarem o máximo de bem-estar para o maior número de pessoas”.⁵⁶

Por tal motivo, conforme elucidam Márcia Carla Ribeiro e Irineu Galeski, o referido critério passa a ser o norte para decisões na elaboração das políticas públicas, pois busca mitigar o problema da melhor alocação para todos (Pareto), de forma que a escolha seja pela alternativa que maximiza a riqueza.⁵⁷

Para que exista uma distribuição mais equânime dos recursos disponíveis, é necessária uma intervenção nas condições preexistentes no mercado. O problema é que, ao interferir nas condições de mercado com a finalidade de redistribuir renda, o Estado acaba afetando a neutralidade do próprio sistema econômico.⁵⁸ Joseph Stiglitz explica que a intervenção do Estado no sistema econômico pode gerar falhas de mercado, resultando em ineficiência econômica.⁵⁹

Entretanto, conforme elucidada Oksandro Gonçalves, a importância das falhas de mercado é que elas são, normalmente, entraves para a obtenção de relações econômicas mais eficientes.⁶⁰

⁵⁵ Ibidem, p. 144.

⁵⁶ SZTAJN, Rachel. *Laws & Economics*. In: SZTAJN, Rachel; ZYLBERSTAJN, Décio (Org.). **Direito & Economia: análise econômica do direito e das organizações**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005. p. 74-84.

⁵⁷ RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; GALESKI, Irineu. **Teoria geral dos contratos: contratos empresariais e análise econômica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 87.

⁵⁸ O equilíbrio entre oferta e demanda seria o ponto de maior eficiência desde que presentes as condições iniciais de mercado. Sob esse ângulo, a tributação, afetando o comportamento dos agentes, geraria uma ineficiência, a ser compensada pelos ganhos de equidade.

⁵⁹ STIGLITZ, *ibidem*, p. 425.

⁶⁰ GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. Tributação e desenvolvimento regional: uma análise econômica dos benefícios fiscais concedidos para empresas instaladas na Zona Franca de Manaus e a guerra fiscal entre estados. **Pensar**, Fortaleza, v. 20, n. 2, p. 451-504, maio/ago. 2015.

A crítica que geralmente se faz aos modelos de eficiência econômica é que está dissociado da noção de equidade.⁶¹ Amartya Sen salienta a necessidade de simultaneamente analisar os aspectos da eficiência e da equidade, pois a interferência motivada pela equidade no funcionamento do mecanismo de mercado pode enfraquecer as realizações de eficiência, mesmo se promover a equidade.

A equidade, conforme explicação do Luís Eduardo Schoueri, é estudada como modo de se buscar um critério justo para a tributação.⁶² Assim, ao lado do objetivo de eficiência, é necessário que se pondere acerca dos critérios para a distribuição da riqueza, a equidade.

A forma como se entendem os objetivos de eficiência e equidade na economia do bem-estar está fortemente ancorada aos conceitos de utilidade e otimalidade de Pareto. Assim, a eficiência econômica é identificada com a eficiência no sentido de Pareto, e não incorpora questões distributivas.

Relativamente ao conceito de eficiência, Bruno Salama aponta que um dos seus significados mais importantes diz respeito à maximização da riqueza e do bem-estar.⁶³ Sob essa ótica, a eficiência é a busca da otimização da relação entre *output* e *input*. Em termos jurídicos, uma lei será mais eficiente que outra se for capaz de atingir os mesmos resultados por meio de custos menores. Esses custos não precisam ser necessariamente financeiros, mas podem envolver também custos pessoais, morais ou mesmo o que a Economia denomina de custo social (que envolve as externalidades), custos de oportunidade ou custos de transação. O ponto polêmico nessa premissa é a dicotomia ou o *trade off* entre eficiência e justiça a se buscar com determinada norma jurídica.

Externalidade, por sua vez, é o custo ou benefício que um agente, na realização de uma atividade econômica, impõe a terceiro, fora do sistema de preços. Ou seja, é o impacto das ações de uma pessoa sobre o bem-estar de outras que não participam da ação.

⁶¹ FORGIONI, Paula A. Análise Econômica do Direito (AED): Paranóia ou mistificação? **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**. São Paulo: Malheiros, jul./set. 2005, p. 244-245.

⁶² SCHOUERI, *ibidem*, p. 58.

⁶³ SALAMA, Bruno. O que é pesquisa em direito e economia? **Cadernos Direito GV**, São Paulo, v. 5, n. 2, mar. 2008. Disponível em: <[http:// bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/2811](http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/2811)>. Acesso em: 1 dez 2017.

Para Fabio Ulhoa Coelho, externalidade é “todo efeito produzido por um agente econômico que repercute positiva ou negativamente sobre a atividade econômica, renda ou bem-estar de outro agente econômico, sem a correspondente compensação”.⁶⁴

Rozane Bezerra de Siqueira, José Ricardo Nogueira e Ana Luiza de Holanda Barbosa demonstram que “o conflito entre os objetivos de equidade e eficiência está no centro de toda questão tributária”.⁶⁵

Para Stiglitz “a tributação pode corrigir as falhas de mercado, gerando maior eficiência, o sistema tributário não deve ser distorcido, se possível, deve ser usado para aumentar a eficiência econômica”.⁶⁶

As falhas de mercado ocorrem quando uma intervenção do Estado acarreta uma alocação menos eficiente de bens e recursos em relação à alocação de mercado.

Marcia Carla Ribeiro Pereira ilustra que

[...] a ideia de falhas de mercado está associada com o argumento de que, mesmo quando o mercado não atender as condições de concorrência perfeita, necessárias para garantir o ótimo social, a intervenção estatal pode gerar resultados ainda piores, em termos de eficiência.⁶⁷

As falhas do mercado, ocasionadas pela impossibilidade de o sistema ser regido apenas pela concorrência, impedem que o maior grau de eficiência seja atingido, e por consequência, um maior grau de bem-estar.

Robert Cooter e Thomas Ulen explicam que

[...] as falhas de mercado tratam de um problema estrutural que impede o Estado de operar de forma eficiente. Esse problema estrutural é denominado de falhas de governo que são problemas sistêmicos que impedem uma solução de governo eficiente para um problema econômico.⁶⁸

A tributação pode servir para corrigir as falhas de mercado, gerando maior eficiência.⁶⁹ Luís Eduardo Schoueri explica: “Se o tributo pode gerar ineficiências,

⁶⁴ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 64.

⁶⁵ SIQUEIRA, Rozane Bezerra de; NOGUEIRA, José Ricardo. BARBOSA, Ana Luiza de Holanda. Teoria da tributação ótima. In: BIDERMAN, Ciro; AVARTE, Paulo (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. São Paulo: Campus, 2005, p. 175-189.

⁶⁶ STIGLITZ, ibidem, p. 458.

⁶⁷ JAKOBI, Karin; RIBEIRO, Marcia Carla Pereira. **A análise econômica do direito e a regulação do mercado de capitais**. São Paulo: Atlas, 2014, p. 19.

⁶⁸ COOTER, Robert; ULEN, Thomas. **Direito & Economia**. Porto Alegre: Bookman, 2010, p. 56.

⁶⁹ SCHOUERI, ibidem, p. 50.

distorcendo um mercado em funcionamento, por outro lado a tributação pode ter efeito inverso, corrigindo falhas de mercado e, deste modo, gerando maior eficiência.”⁷⁰

Com isso, a busca de uma tributação eficiente deve levar em conta a eficiência econômica. Por essa razão, Joseph Stiglitz opta pela expressão “eficiência econômica”, dando ao efeito econômico do tributo uma conotação positiva, comprometida com o objetivo da política econômica.⁷¹

Estela Sacristán explica que as análises dos custos devem ser relacionadas com a eficiência:

Que el análisis de costo-beneficio tome en cuenta los costos –estrictamente, todos los costos- y los beneficios implica, inevitablemente, relacionarlo con la noción de eficiencia . Ello pues, cuando se tiene en cuenta la eficiencia de la decisión, se comparan medios y fines; se afirma, de manera intuitiva, que un medio es eficiente cuando sirve para alcanzar un fin determinado, al menor costo, con la menor cantidad posible de recursos –input- para obtener una determinada cantidad de producto o output , con lo que la eficiencia de una operación económica reside en que, pudiéndose obtener un mismo producto con distintos procedimientos, se escoge aquel que importa el menor costo o gasto. Desde el punto de vista de la eficiencia, entonces, aquella decisión tomada previo análisis de costo-beneficio, que irroque el menor costo, será eficiente.⁷²

Para a autora, do ponto de vista da eficiência, a decisão tomada com base na análise do custo benefício, e que seja tomada com base no menor custo, será eficiente. Assim, a eficiência deve ser pautada no menor custo possível.

Luís Eduardo Schoueri elucida que “o critério da eficiência privilegia o aspecto do aproveitamento dos recursos, ou seja, em que circunstância os recursos disponíveis podem ser mais bem aproveitados”.⁷³ Portanto, o critério de eficiência busca que os recursos sejam utilizados para obter o melhor resultado possível.

Ainda, Schoueri explica que “a intervenção na econômica pode dar-se em um primeiro momento, viando a redistribuição. Afinal se o equilíbrio é resultante de variáveis iniciais, tal intervenção poderá produzir resultado mais satisfatório do ponto de vista da equidade”.⁷⁴ Eis a função distributiva da atuação do Estado sobre a economia, em que a tributação desempenha seu papel.

⁷⁰ Ibidem, p. 50.

⁷¹ STIGLITZ, ibidem, p. 458.

⁷² SACRISTÁN, Estela. **Gestión eficiente y ética en la efectivización de los servicios públicos relativos a derechos sociales**. Eficiência e ética na administração pública. Curitiba: Íthala, 2015, p. 19.

⁷³ SCHOUERI, ibidem, p. 42.

⁷⁴ Ibidem, p. 47.

James Marins expõe “a necessidade de um sistema tributário ajustado ao econômico, de modo que a tributação não destine apenas a arrecadar recursos financeiros, mas também gere um maior bem-estar a sociedade”.⁷⁵ Para o autor, um sistema tributário ajustado ao econômico, se dará por meio da utilização de medidas político-fiscais adequadas às condições econômico financeiras dos contribuintes.

Liam Murphy e Thomas Nagel explicam que o bem-estar é um valor complexo, o Estado tem de fazer uso de dados como os indicadores de saúde, as condições de vida, a alfabetização, educação e não só o consumo e a riqueza. O sistema tributário está implícito em todos esses fatores na qualidade de fonte de receita. Para o autor, “o objetivo do bem-estar é o de ajustar os níveis de tributação”.⁷⁶

Murphy e Nagel defendem que

[...] um sistema tributário que seja simplesmente “o melhor para o crescimento econômico” ou “o mais eficiente” tem de fornecer não somente uma explicação de por que o sistema de sua predileção tem essas virtudes, mas também um argumento que justifique a busca do crescimento ou da eficiência.⁷⁷

Na lição de Paulo Caliendo, a eficiência econômica significa a maximização de determinados bens sociais entendidos como de grande importância.⁷⁸ Assim, na economia do bem-estar, existem dois importantes aspectos: a eficiência econômica (*economic efficiency*) e a distribuição de renda (*income distribution*). A primeira visa a fazer crescer o bolo econômico, ao passo que a segunda ocupa-se de como repartir o bolo econômico. Nessa perspectiva, a eficiência distributiva pode ser entendida como a capacidade de distribuir melhor os bens para aqueles que realmente necessitam.

Nesse contexto, Fábio Giambiagi explica que

[...] o nível de tributação “ideal” deve levar em conta a distribuição do ônus tributário de forma equitativa, ou seja, a cobrança de impostos tem que ser feita de modo a cobrar mais dos indivíduos com maior capacidade contributiva. Em segundo lugar, o sistema tributário deve ser estruturado de forma a interferir o mínimo possível na alocação de recursos da econômica, para que não cause ineficiência no funcionamento do sistema econômico. E,

⁷⁵ MARINS, James. **Tributação & Política**. Coleção Tributação em Debate. Livro 6. Grupo de Pesquisa de Política Jurídico-Fiscal da PUCPR. Curitiba: Juruá, 2005. p. 132-133.

⁷⁶ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 180.

⁷⁷ MURPHY; NAGEL, op.cit., p. 16.

⁷⁸ CALIENDO, Paulo. Direitos Fundamentais, Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Contribuições e Limites. **Direitos Fundamentais & Justiça**. Porto Alegre: HS Editora, ano 1, n. 7, 2009, p. 217-219.

em terceiro lugar, a administração do sistema tributário tem que se eficiente de modo a garantir uma arrecadação adequada, mas também um retorno adequado aos contribuintes.⁷⁹

A perda de bem-estar gerada pelo efeito da tributação não deve ser negativa, mas sim positiva; deve a tributação aumentar o bem-estar da sociedade. Assim, deve haver um equilíbrio entre a arrecadação tributária e o seu retorno em benefício da sociedade. Por outro lado, a questão tributária afeta diretamente na liberdade econômica dos cidadãos ao não respeitar adequadamente a capacidade contributiva.

Conforme explica Luís Eduardo Schoueri

[...] é necessário uma estrutura tributária que permita ao governo arrecadar a receita requerida para o financiamento de seus gastos, e ao mesmo tempo, alcançar determinados objetivos distributivos, ao menor custo possível em termos de perda de eficiência econômica.⁸⁰

Ives Gandra da Silva Martins explica que o princípio da eficiência em matéria tributária deve ser examinado pela justa tributação e geração de desenvolvimento econômico e social, pela exata detecção dos limites da capacidade contributiva, aliado à correta utilização dos tributos arrecadados ao bem da comunidade.⁸¹

A tributação de um país não deve inviabilizar esse desenvolvimento, seja ele social ou individual.

Um sistema tributário fundamentado em eficiência não é somente aquele que se baseia em uma arrecadação com base na capacidade contributiva do indivíduo, mas também aquele que destina os recursos auferidos à promoção da igualdade, do desenvolvimento do país e dos seus cidadãos.⁸²

André Folloni elucida que “o desenvolvimento que a Constituição busca não é apenas um crescimento econômico, mas uma elevação no padrão de vida de toda a sociedade, não só padrão financeiro ou econômico”.⁸³ Desse modo, para que exista

⁷⁹ GIAMBIAGI, Fabio. **Finanças Públicas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 32.

⁸⁰ SCHOUERI, ibidem, p. 51.

⁸¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Princípio da eficiência em matéria tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 45.

⁸² Tendo em vista o artigo 3º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 “Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária” a atividade tributária deve ser realizada para ajudar a promover esses objetivos constitucionais.

⁸³ FOLLONI, André. A complexidade ideológica, jurídica e política do desenvolvimento sustentável e a necessidade de compreensão interdisciplinar do problema. **Revista Mestrado em Direito**. UNIFIEO Impresso, v. 41, 2014, p. 79.

uma elevação no padrão de vida da sociedade como um todo, os recursos arrecadados por meio da tributação devem ter uma aplicação eficiente.

Hugo de Brito Machado explica que “a eficácia do princípio da capacidade contributiva, como a eficácia de qualquer princípio jurídico, depende do grau de desenvolvimento cultural do povo, que define que o grau de disposições das pessoas para defenderem os seus direitos”.⁸⁴

André Folloni atesta que

[...] para que o País tenha uma política tributária eficiente é necessário que a eficiência esteja presente tanto no sistema de arrecadação de tributos quanto no gerenciamento dos gastos públicos, pois se houver eficiência na arrecadação e ineficiência nos gastos públicos, a política tributária será ineficiente, pois não existe algo como uma “eficiência parcial”.⁸⁵

Assim, a eficiência, em matéria tributária, pode ser entendida como uma política tributária⁸⁶ que visa a proporcionar o desenvolvimento econômico, social, humano e cultural, permitindo a liberdade individual aliada às necessidades coletivas; tributando-se, assim, de forma menos invasiva possível no patrimônio e na liberdade das pessoas, mas de forma a permitir a arrecadação necessária, diante da capacidade contributiva da população, para promover, com eficácia, os direitos fundamentais.

Luciano Benetti Timm, por sua vez, ensina que a questão da eficiência é de extrema importância em uma perspectiva do Direito e Economia, pois os recursos orçamentários obtidos através da tributação são escassos e as necessidades humanas a satisfazer são ilimitadas.⁸⁷ Em função disso, os recursos arrecadados por meio da tributação devem ter uma aplicação também eficiente, de forma que se possa atingir o maior número de necessidades, na forma como concebidas pela Constituição Federal, com os mesmos recursos.

Desta forma, a eficiência tributária estará presente quando houver uma relação equitativa entre o total arrecadado em tributos e a contrapartida em atuação pública de qualidade, naquilo que a Constituição Federal determina como deveres do Estado.

⁸⁴ MACHADO, *ibidem*, p. 51.

⁸⁵ FOLLONI, Parmo André; YASBEK, Lisboa Cristiano. Eficiência Tributária do Estado e Retorno de Bem-Estar à Sociedade. **Revista Opinião Jurídica**, Fortaleza, n. 15, jan./dez. 2013, p. 26-39.

⁸⁶ Pelo prisma da eficiência, política tributária é o estabelecimento de parâmetros para o exercício do poder impositivo que levem em conta, de um lado, as necessidades do Estado no desempenho de atividades públicas e, de outro, os direitos do contribuinte, com vistas ao atingimento da justiça fiscal e ao desenvolvimento do país (MARTINS, *ibidem*, p. 47).

⁸⁷ TIMM, Luciano Bennet (Orgs.). **Direitos fundamentais: orçamento e “reserva do possível”**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 41.

Levando em consideração a premissa de que “um bom sistema tributário deverá ser eficiente” e de que o tributo, em especial, os impostos deverão respeitar o Princípio da Capacidade Contributiva e que os impostos deverão ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte, logo, o Princípio da Capacidade Contributiva deverá garantir a eficiência. Com isso surge a questão: Princípio da Capacidade Contributiva é eficiente?

De acordo com Klaus Tipke e Douglas Yamashita “o Princípio da Capacidade Contributiva significa que todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos. Quanto mais alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto”.⁸⁸ Para o autor, para contribuintes com rendas disponíveis igualmente altas o imposto deve ser igualmente alto e para todos os contribuintes com rendas disponíveis desigualmente altas o imposto deve ser desigualmente alto.⁸⁹

A capacidade contributiva deve ser fundamentada na premissa que os indivíduos possuem diferentes rendas e diferentes capacidades de arcar com os ônus dos impostos.⁹⁰

Assim, deve o legislador, na medida do possível, buscar alcançar a capacidade contributiva dos contribuintes. José Maurício Conti explica que:

Se duas pessoas têm rendas de R\$ 1.000,00 (mil reais) e R\$ 100.000,00 (cem mil reais), respectivamente, não lhes é imposto um igual sacrifício, se de cada uma for retirada uma mesma quantia, como R\$ 100,00, por exemplo. O primeiro contribuinte certamente sofrerá um maior sacrifício ao ceder 10% de sua renda, do que o segundo, que cederá apenas 0,1% da sua renda. Também não sofreriam um igual sacrifício se o imposto retirasse de cada um, parcela proporcional dos seus rendimentos, como por exemplo 10%. O sacrifício do primeiro contribuinte, ao ceder R\$100,00 (cem reais) de sua renda, permanecendo, portanto com uma disponibilidade de R\$ 900,00 (novecentos reais), certamente será mais elevado do que aquele sacrifício imposto ao segundo ao se retirar R\$ 10.000,00 (dez mil reais) de sua renda, deixando-o com uma disponibilidade de R\$ 90.000,00 (noventa mil reais). O primeiro contribuinte estará cedendo ao Estado uma parte de sua renda que com toda certeza seria destinada a gastos com necessidades muito mais

⁸⁸ TIPKE; YAMASHITA, *ibidem*, p. 30.

⁸⁹ TIPKE; YAMASHITA, *op.cit.*, p. 31.

⁹⁰ Para Hugo de Brito Machado, a questão principal consiste em saber como se deve medir a capacidade contributiva. Na visão do autor, “À primeira vista pode parecer que esta deve ser dimensionada pela renda pessoal do contribuinte, mas a questão não é tão simples. O patrimônio constitui excelente índice de capacidade contributiva, embora em certos casos se conteste tal afirmação, especialmente no caso de pessoas que possuem patrimônio considerável, mas não dispõem de renda. O consumo também tem sido apontado, como índice de capacidade contributiva, pois para consumir é necessária renda” (MACHADO, *ibidem*, p. 85).

indispensáveis que as do segundo, o qual, após o imposto, será privado apenas de algumas necessidades supérfluas.⁹¹

Diante do exemplo dado por José Maurício Conti, deve a tributação buscar um ponto de equilíbrio, graduando os tributos conforme a capacidade econômica dos contribuintes, de maneira que o custo dessa tributação não afete a vida do contribuinte privando-o de viver com dignidade, mas sim o permita viver com um maior bem-estar. O custo da tributação não deve ser alto a ponto de que esse bem-estar seja afetado, mas sim deve gerar um maior bem-estar a toda coletividade.

A adoção do princípio da capacidade contributiva implica em uma tributação que imponha aos contribuintes um igual sacrifício. Como ensina José Maurício Conti, Stuart Mill fundava o conceito de Justiça Fiscal exclusivamente no conceito de igualdade de sacrifício.⁹²

Os tributos impõem um sacrifício aos contribuintes, na medida em que os impedem de satisfazer suas necessidades. Entretanto o sacrifício que ocorre quando se paga um valor que é retirado do montante a ser utilizado para satisfazer as necessidades mais fundamentais é maior do que o sacrifício que ocorre quando o valor pago ao Estado advém de recursos que seriam utilizados para a satisfação de necessidades supérfluas.

Entretanto, como Liam Murphy e Thomas Nagel elucidam, “mesmo que a igualdade de bem-estar seja considerada um fim em si, deve ser comparada ao valor dos níveis gerais de bem-estar”.⁹³ Dessa forma, na medida em que a diferenciação de alíquotas tributárias é em si mesma um dos meios de se produzir um resultado social mais justo, se ajustados os níveis de tributação de forma a respeitar a capacidade contributiva dos contribuintes, o bem-estar social retirado pela tributação poderá ser mais equânime.

Ricardo Lodi Ribeiro elucida que “é preciso estabelecer uma relação de custo/benefício, a fim de evitar que a tributação pela capacidade efetiva se revele tão cara para o Estado, e para o conjunto dos contribuintes”.⁹⁴

Conforme exposto no item 1.1, a capacidade contributiva revela-se pela manifestação de riqueza descrita pelos fatos geradores tributários, e em seu aspecto

⁹¹ CONTI, *ibidem*, p. 31-32.

⁹² *Ibidem*, p. 75.

⁹³ MURPHY; NAGEL, *ibidem*, p. 179-180.

⁹⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 225.

objetivo impede a tributação de fatos que não se constituam em signos presuntivos de riqueza. Já no seu aspecto subjetivo, visa a distribuir a carga tributária entre os indivíduos.

Liam Murphy e Thomas Nagel elucidam que “além da eficiência econômica, o valor social que deve ser levado em conta na formulação de um sistema tributário é a justiça”.⁹⁵ Assim, para os autores, o sistema tributário deve ter como objetivo ser eficiente e ao mesmo tempo justo.

O sistema tributário deve buscar ser eficiente com o objetivo de contribuir para promover o bem-estar dos indivíduos e o da sociedade como um todo. À medida que é realizada a arrecadação tributária e esta é destinada a financiar o Estado por intermédio dos tributos, deve haver um retorno de bem-estar aos indivíduos e que permita ao adequado desenvolvimento do País. Entretanto essa arrecadação deve respeitar a capacidade contributiva dos indivíduos e não deve inviabilizar o bem-estar dos indivíduos.

Um meio para o sistema tributário seja eficiente e ao mesmo tempo justo, aumentando o bem-estar previamente retirado pela tributação, poderá ser por meio da aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva.

Há outros critérios que podem influenciar a eficiência do sistema tributário no que tange a garantir o bem-estar do indivíduo, como critérios que permitam uma maior igualdade e, por consequente, a busca por uma justiça fiscal. Diante do exposto, será analisado no item 1.3 o critério de justiça e de igualdade.

1.3 CRITÉRIO DE IGUALDADE E JUSTIÇA

O Princípio da Capacidade Contributiva é entendido como corolário e um desdobramento do Princípio da Igualdade, no âmbito do sistema constitucional tributário. São autores que defendem esse posicionamento: Mizabel Derzi⁹⁶, José

⁹⁵ MURPHY; NAGEL, op. cit., p. 16.

⁹⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. Princípio da Igualdade no Direito Tributário e suas manifestações. **Revista de Direito Tributário**: Princípios Constitucionais Tributários: aspectos práticos – aplicações concretas. São Paulo: RT, 1991, p. 162-194. “Podemos dizer que a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação de um princípio mais geral que o da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do Direito”.

Maurício Conti⁹⁷ e Roque Antonio Carrazza.⁹⁸ Dessa forma, relacionar a igualdade e o princípio da capacidade contributiva é um ponto imprescindível para que se possa vislumbrar a possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva em todas as espécies tributárias.

O princípio da igualdade garante que os iguais sejam tratados como iguais e os desiguais tratados como desiguais na maneira a qual se estabelecem suas desigualdades.

Celso Antonio Bandeira de Mello procurou estabelecer em que hipóteses pode a lei estabelecer discriminações e em que situações. Entende o autor que a

[...] discriminação não deve atingir de modo absoluto um só indivíduo, que o fator de desigualação seja em relação as pessoas e as situações, que exista um nexos lógico entre o fator de *discrímen*⁹⁹ e a discriminação legal estabelecida por ele e que no caso concreto.¹⁰⁰

O Princípio da igualdade, conforme explica Humberto Ávila, “abrange o dever de tratar os iguais na mesma forma e a proibição de desigualar arbitrariamente os contribuintes”.¹⁰¹

Relacionando o princípio da igualdade com a capacidade contributiva, Luciano Amaro explica que “devem ser tratados com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e desigualmente os que revelarem capacidade contributiva diferentes, e conseqüentemente, diferentes capacidades de contribuir”.¹⁰²

Luciano Amaro explica que, ao adequar o tributo à capacidade dos contribuintes, deve-se buscar um modelo de incidência que não ignore as diferenças de manifestações de capacidade econômica evidenciadas nas diversas situações eleitas como suporte de imposição. E isso corresponde a um dos aspectos da igualdade, que é o tratamento desigual para os desiguais. Ressalta o autor que, em

⁹⁷ “Desta forma, o princípio da igualdade é aplicável ao Direito Tributário mediante a utilização de um critério de discriminação já definido, qual seja, a capacidade contributiva” (CONTI, *ibidem*, p. 28).

⁹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. A progressividade na ordem tributária. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 64, 1977, p. 45: “O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos”.

⁹⁹ Para Celso Antonio Bandeira de Mello, “o fato de *discrímen* é a riqueza de cada potencial contribuinte, relevante pelo fato impositivo. A discriminação é feita consoante diversas manifestações de capacidade econômica, de modo que é impossível que venha ela a atingir, de modo absoluto um único indivíduo”.

¹⁰⁰ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 37-38.

¹⁰¹ ÁVILA, *ibidem*, p. 431.

¹⁰² AMARO, *ibidem*, p. 136.

situações iguais, o Princípio da Capacidade Contributiva não se resume a dar igualdade de tratamento:

Dois contribuintes em idêntica situação têm direito a tratamento igual; todavia, além disso, têm também o direito de não ser tributados além de sua capacidade econômica. Se de ambos fosse exigido idêntico imposto abusivo, não os ampararia a invocação da igualdade, mas sim o da capacidade contributiva.¹⁰³

Luís Eduardo Schoueri explica que “a igualdade pode ser identificada como parâmetro da capacidade contributiva”. Para que se possa concretizar o Princípio da Igualdade, é preciso que se tenha um critério de comparação constitucional justificado. Para que se atenda ao Princípio da Igualdade, primeiro encontra-se um critério, em seguida busca-se fundamentação constitucional para o critério encontrado e, finalmente, comparam-se as situações a partir do critério eleito.¹⁰⁴

Para que se possa concretizar o Princípio da igualdade, é preciso um critério de comparação constitucionalmente justificado. A fixação de um critério de comparação é determinado pelo artigo 150 da CRFB/1988:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
II - Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Nota-se que o texto constitucional trata de situação equivalente, não idêntica. Schoueri explica que “a igualdade não se mede apenas a partir da capacidade contributiva: é possível haver efeitos indutores diversos, impostos pela mesma lei, como no caso de contribuintes com idêntica capacidade econômica”.¹⁰⁵ Nesse caso, importará examinar se há fator (diverso da capacidade contributiva) que justifique a diferenciação:

Cada fator, isoladamente considerado, efetuará um “corte” no mundo fenomênico, separando os indivíduos que atendem ou não, aquele requisito. Os cortes se entrecruzarão, identificando-se “fatias” cada vez menores. Mantendo-se a figura, o teste da igualdade passa a ser feito em dois níveis: dentro de cada “fatia” e entre uma e outra “fatia”. Dentro de cada “fatia”, o Princípio da Igualdade exigirá idêntico tratamento. É o que se denomina “igualdade horizontal”.

¹⁰³ Ibidem, p. 164.

¹⁰⁴ SCHOUERI, ibidem, p. 354-361.

¹⁰⁵ Ibidem, p. 361.

Já na comparação entre as “fatias”, falar-se-á em “igualdade vertical”, quando o Princípio da Igualdade exigirá que se verifique se entre as fatias há diferença suficiente para justificar o tratamento desigual proposto.¹⁰⁶

Humberto Ávila afirma que os indivíduos ou determinadas situações são iguais ou desiguais em função de um critério diferenciador, ou seja, se dois indivíduos são formalmente iguais ou diferentes em razão da idade, do sexo ou da capacidade econômica. Essa diferenciação apenas adquire relevo material quando se lhe acrescenta uma finalidade, de forma que as pessoas passam a ser iguais ou diferentes de acordo com um mesmo critério, tendo em vista a finalidade a que ele serve.¹⁰⁷

Humberto Ávila elucida a diferenciação tendo em vista a finalidade:

Duas pessoas podem ser iguais ou diferentes segundo o *critério da idade*: deverão ser tratadas de modo diferente para votar em alguma eleição, se uma delas tiver atingido a maioria não alcançada pela outra; deverão ser tratadas igualmente para o efeito de pagar impostos, porque a concretização dessa finalidade é indiferente à idade.

Duas pessoas podem ser consideradas iguais ou diferentes segundo o *critério do sexo*: deverão ser havidas como diferentes para obter licença-maternidade, se somente uma delas for do sexo feminino; deverão ser tratadas igualmente para votar ou pagar impostos, porque a concretização dessas finalidades é indiferente ao sexo.

Do mesmo modo, duas pessoas podem ser compreendidas como iguais ou diferentes segundo o *critério da capacidade econômica*: deverão ser vistas como diferentes para pagar impostos, se uma delas tiver maior capacidade contributiva; deverão ser tratadas igualmente para votar e para obtenção da licença-maternidade, porque a capacidade econômica é neutra relativamente à concretização dessas finalidades.¹⁰⁸

Ávila explica que quando os impostos possuírem uma justificação e uma finalidade fiscal, o Princípio da Capacidade Contributiva será o critério de diferenciação entre os contribuintes.¹⁰⁹

Ou seja, o critério de aplicação da igualdade entre os contribuintes com a finalidade de pagar impostos é sua própria capacidade contributiva.

De acordo com José Marcos Domingues de Oliveira, a igualdade se desdobra em diversas aspectos no direito tributário, quais sejam:

- a) se todos são iguais perante a lei, todos devem ser por ela tributados (princípio da generalidade);
- b) o critério de igualação ou desigualação há de ser a riqueza de cada um, pois o tributo visa a retirar recursos do contribuinte para manter as finanças públicas, assim, pagarão todos os que tenham riqueza, localizados os que têm riqueza (logo, contribuintes) devem todos estes ser tratados igualmente

¹⁰⁶ Idem.

¹⁰⁷ ÁVILA, Humberto. O princípio da isonomia em matéria tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 409-410.

¹⁰⁸ ÁVILA, op.cit., p. 410.

¹⁰⁹ Ibidem, p. 415.

- ou seja – tributados identicamente na medida em que possuem igual riqueza (princípio da igualdade tributária);
- c) essa “riqueza” só poderá referir-se ao que exceder o mínimo necessário à sobrevivência digna, pois até este nível o contribuinte age ou atua para manter a si e aos seus dependentes, ou à unidade produtora daquela riqueza (primeira acepção do princípio da capacidade contributiva, enquanto pressuposto ou fundamento do tributo);
- d) essa tributação, ademais, não pode se tornar excessiva, proibitiva ou confiscatória, ou seja, a tributação, em cotejo com diversos princípios e garantias constitucionais (direito ao trabalho e à livre iniciativa, proteção à propriedade), não poderá inviabilizar ou mesmo inibir o exercício de atividade profissional ou empresarial lícita nem retirar do contribuinte parcela substancial de propriedade (segunda acepção do princípio da capacidade contributiva, enquanto critério de graduação e limite da tributação).¹¹⁰

Desse modo, o princípio da generalidade, o princípio da igualdade tributária e o princípio da capacidade contributiva, enquanto fundamento do tributo e enquanto critério de graduação e limite da tributação, são aspectos da igualdade.

Marco Aurélio Greco expõe que o ordenamento tributário deve estruturar-se com base no Princípio da Capacidade Contributiva e os impostos devem ser criados em atendimento à igualdade. O entendimento é de que deve ser buscada a existência de capacidade contributiva para que a tributação se justifique e, depois, o tributo deverá ser instituído sem violação à igualdade.¹¹¹

A noção de capacidade contributiva está ligada à evolução do que veio se concretizar como capacidade contributiva.

Micaela Dominguez explica que:

[...] no que diz respeito ao Princípio da Capacidade Contributiva, é possível identificar o fundamento econômico-financeiro do conceito, identificável como a “capacidade econômica”, e o seu conteúdo jurídico-político, relacionado com a ideia de justiça tributária.¹¹²

São feitas duas considerações básicas para a imposição tributária, que são o conteúdo econômico e a ideia de justiça da tributação.

Carlos Palao Taboada explica que “a primeira noção do princípio da capacidade contributiva é associada à ideia de justiça”. A segunda noção é “relacionada ao princípio da capacidade contributiva como realização da igualdade em seu aspecto formal”. A terceira noção é “o princípio da igualdade e complementado por um critério

¹¹⁰ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 13.

¹¹¹ GRECO, Marco Aurélio. Princípio da capacidade contributiva. **Revista Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte, n. 22, ano 4. jul./ago. 2006, p. 6.

¹¹² DOMINGUEZ, Micaela. **Capacidade Contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 71.

material de justiça, permitindo que sejam diferenciadas situações iguais das desiguais”.¹¹³

A justiça para Liam Murphy e Thomas Nagel é:

[...] um critério para que se avaliem as diferenças no tratamento tributário de pessoas diferentes, as pessoas que se encontram na mesma situação devem arcar com o mesmo ônus e, as pessoas em situações diferentes devem arcar com ônus diferentes.¹¹⁴

Para os autores, “a ideia é que o sistema tributário deve tratar os contribuintes de maneira equitativa, mas a questão recai em definir o é esse tratamento equitativo”.¹¹⁵

Liam Murphy e Thomas Nagel entendem que “a igualdade de sacrifícios estipula que os indivíduos arquem com cargas proporcionais ao seu nível de bem-estar”.¹¹⁶

Para os autores, “quanto maior a capacidade contributiva de um determinado indivíduo, maior deverá ser o sacrifício real que lhe deve ser imposto pela tributação”.¹¹⁷ A única coisa igual para todos os indivíduos segundo esse esquema tributário é a proporção de bem-estar perdido pelos contribuintes. Ainda, para os autores, um sistema tributário justo seria aquele que levasse em conta que os indivíduos que possuem maior capacidade contributiva arcassem com a mesma perda de bem-estar daqueles que possuem menor capacidade contributiva, de forma que o custo real da perda de bem-estar seja o mesmo para todos, e não o custo monetário.¹¹⁸

Como exposto no item 1.1, a Constituição da República Federativa de 1988 optou por eleger a expressão “capacidade econômica” ao invés de “capacidade contributiva”. A capacidade contributiva só existe quando existe uma valoração da capacidade econômica que seja apta a concorrer com os gastos públicos, o que não ocorre com o mínimo existencial. Dessa forma, a falta de capacidade contributiva justifica o fundamento do mínimo existencial, de modo que é necessário estabelecer algumas premissas.

¹¹³ TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, abr./jun. 1978, n. 4, p. 125-154.

¹¹⁴ MURPHY; NAGEL, *ibidem*, p. 50.

¹¹⁵ MURPHY; NAGEL, *op.cit.*, p. 51.

¹¹⁶ *Ibidem*, p. 41.

¹¹⁷ *Idem*.

¹¹⁸ *Idem*.

Assim, conforme explicação de Alexsander Valadão “pode-se dizer que a capacidade econômica é dado anterior à capacidade contributiva, sendo que esta só se configurará se aquela ultrapassar o mínimo necessário à subsistência do indivíduo”.¹¹⁹

José Maurício Conti ilustra que o Princípio da Capacidade Contributiva atua como limitação ao poder de tributar, ao impedir que o poder tributante atinja situações desconformes ao princípio. Tal princípio impõe dois limites ao poder tributante.¹²⁰

O primeiro limite¹²¹ ao poder tributante é designado por Conti de limite inferior, que é representado pelo que a doutrina designa de “mínimo vital” ou “mínimo existencial”.

O segundo limite imposto ao poder de tributar, decorrente do Princípio da Capacidade Contributiva, denominado por Conti de limite superior, é o da não utilização da tributação com efeitos confiscatórios.¹²²

A existência do direito ao mínimo existencial também pode ser verificada na obra de Robert Alexy, em que o jurista alemão destaca que existem pelo menos alguns direitos fundamentais a prestações fáticas positivas, como, por exemplo, o direito a um mínimo existencial.¹²³

Como elucida Ricardo Lobo Torres, “sem o mínimo necessário à existência cessa a possibilidade de sobrevivência do homem e desaparecem as condições iniciais da liberdade. A dignidade humana e as condições materiais da existência não podem retroceder aquém de um mínimo”.¹²⁴

Ana Paula de Barcellos apresenta a seguinte definição acerca do que seja mínimo existencial:

¹¹⁹ VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. **O mínimo existencial e as espécies tributárias**. Tese (Doutorado em Direito). Curitiba, Universidade Federal do Paraná, 2008, p. 50.

¹²⁰ CONTI, *ibidem*, p. 53-56.

¹²¹ Esses limites podem variar em cada ordenamento jurídico, de acordo com os valores cultivados em cada sociedade em dado momento, bem como de acordo com o seu desenvolvimento econômico e social.

¹²² Humberto Ávila expõe: “Como visto, as normas constitucionais estabelecem os limites normativos fora dos quais a tributação da renda é inconstitucional. A zona dentro da qual é permitida a tributação situa-se entre o limite inferior (garantia de existência mínima) e o limite superior (proibição do confisco). Nesse espaço a tributação obedece a limites decorrentes do princípio da igualdade segundo a capacidade contributiva, caso tenha por finalidade prevalente a obtenção de receita dos particulares, ou decorrentes do postulado da proporcionalidade, na hipótese de finalidade preponderantemente extrafiscal” (ÁVILA, *idem*, p. 422).

¹²³ ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, p. 362.

¹²⁴ TORRES, *ibidem*, p. 30.

O mínimo existencial corresponde ao conjunto de situações materiais indispensáveis à existência humana digna; existência aí considerada não apenas como experiência física – a sobrevivência e a manutenção do corpo – mas também espiritual e intelectual, aspectos fundamentais em um Estado que se pretende, de um lado democrático, demandando a participação dos indivíduos nas deliberações públicas, e, de outro, liberal, possibilitando-lhes o livre desenvolvimento de sua personalidade.¹²⁵

Ricardo Lobo Torres apresenta a definição do mínimo existencial como “um direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de intervenção do Estado na via dos tributos e que ainda exige prestações estatais positivas”. Ainda, o autor relata a problemática da quantificação do mínimo existencial. Para o autor, o problema da quantificação do mínimo existencial e a possibilidade técnica de mensuração da qualidade de vida abrem o caminho para algumas questões candentes: a) o mínimo existencial vai deixando de exibir apenas a problemática ligada a aspectos qualitativos da definição de interesses fundamentais ou de jusfundamentalidade para se deixar envolver também pelos aspectos quantitativos de uma qualidade de vida mensurável; b) o Judiciário passa a examinar e controlar a face quantitativa do mínimo existencial, como ocorre com o limite inferior da tabela do IR, imune ao tributo, que começa a escapar da discricionariedade do Legislativo. Por tudo isso é que se torna tão problemática a tensão entre qualidade e quantidade em tema de mínimo existencial.¹²⁶

De acordo com as definições acima apresentadas, a capacidade contributiva somente se iniciaria após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte.

Regina Costa Helena explica que um indivíduo que possua o mínimo que necessita para sobreviver tem capacidade econômica, entretanto, se não houver excedente, poderá não ter capacidade contributiva, pois não será legítima uma tributação que atinja esse mínimo existencial.¹²⁷

A noção de mínimo existencial no aspecto prático se modifica de acordo com a cultura e o contexto social e econômico em que vive o indivíduo.

Regina Helena Costa alega que:

¹²⁵ BARCELLOS, Ana Paula de. **A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais**: O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2002, p. 247.

¹²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. A metamorfose dos direitos sociais em mínimo existencial. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). **Direitos fundamentais sociais**: estudos de direito constitucional, internacional e comparado. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 32-33.

¹²⁷ COSTA, ibidem, p. 35-36.

A fixação do mínimo vital, destarte, variará de acordo com o conceito que se tiver de necessidades básicas. Este deverá basear-se, à falta de normas constitucionais específicas, no que, numa sociedade dada, razoavelmente se reputaram necessidades fundamentais do indivíduo e de sua família. O conceito de mínimo vital, portanto, varia no tempo e no espaço.¹²⁸

Diante da importância do tema do mínimo existência, é necessário definir o que é indispensável para um indivíduo, como membro de dada sociedade, para a sua sobrevivência e, se for o caso, de sua família, de modo que, a partir daí, poderia ser identificada a sua capacidade contributiva.

Conforme ilustra Fernando Zilveti, “compete ao legislador conhecer os custos necessários para a sobrevivência de um cidadão e de sua família. Tais custos representam as despesas como: alimentação, vestuário, higiene, saúde, educação e lazer”.¹²⁹

Nesse sentido, existe uma preocupação em quantificar o “*quantum*” do mínimo existencial. Ricardo Lobo Torres sugere que os índices de qualidade de vida divulgados pela Organização das Nações Unidas (ONU) podem servir, também, para a definição do que pode ser considerado mínimo existencial.¹³⁰

Para Sainz de Bujanda, “o mínimo existencial é inseparável do Princípio da Capacidade Contributiva, isso porque a capacidade contributiva só pode se reputar existente quando aferir-se alguma riqueza acima do mínimo existencial”.¹³¹

Inexiste capacidade contributiva onde está presente o mínimo existencial. Fernando Aurélio Zilveti identifica o mínimo existencial “como a ausência de capacidade contributiva, de forma que a proteção existencial se situa exatamente quando acaba a capacidade contributiva”. O autor explica:

Aquilo que excede o mínimo existencial conforme descrito acima, seria então passível de exigibilidade por parte do Fisco. No imposto sobre a renda líquida, aqui entendida como renda líquida a passível de ser alcançada pelo tributo, o Fisco somente pode tributar o excedente do mínimo existencial, estando defeso de tributar despesas. A definição consensual daquilo que seria mínimo existencial, por oportuno, não permite grande flexibilidade de ambos os lados

¹²⁸ Ibidem, p. 70.

¹²⁹ ZILVETI, ibidem, p. 78.

¹³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Legitimação da Capacidade Contributiva e dos Direitos Fundamentais do Contribuinte. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **Direito tributário**: Homenagem a Alcides Jorge Costa. v. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 441.

¹³¹ BUJANDA, Sainz de. **Hacienda y derecho**. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963. p. 197.

da relação jurídica. [...] Com a capacidade econômica, além do mínimo existencial, começa a capacidade contributiva.¹³²

Logo, a tributação apenas pode incidir sobre aqueles que tenham uma efetiva capacidade econômica para contribuir para os encargos públicos.¹³³

José Souto Maior Borges explana que:

A suprema irracionalidade de tributar-se parcela patrimonial cujo valor está direcionado apenas para a manutenção da dignidade do cidadão; eis que esse mesmo Estado que tributa indiscriminadamente parcela do mínimo material destinado à sobrevivência dos cidadãos, está obrigado, por determinação constitucional - comandos de erradicação da pobreza, garantir dignidade aos cidadãos - , estabelecidos no artigo 3º da Constituição Federal, a implementar políticas que garantam a esses mesmos cidadãos, condições dignas de sobrevivência. Se não fosse inconstitucional, como efetivamente é, no Brasil e na maioria dos Estados modernos, seria, no mínimo, um contrassenso fomentar a pobreza, num primeiro momento, para, logo em seguida, implementar políticas para combatê-la, formando um círculo vicioso em que os males que o Estado se propõe a erradicar, seriam por ele mesmo causados.

Assim, de acordo com esse entendimento, a tributação que atinja os recursos que o contribuinte destinaria às suas despesas básicas, imprescindíveis de sua sobrevivência, é inconstitucional.

Roberto Quiroga Mosquera afirma que “caso o Estado tributasse o mínimo existencial, isto representaria um verdadeiro paradoxo, pois, ao mesmo tempo em que se retiraria dinheiro do cidadão por força da norma tributária, necessitar-se-ia repor valor equivalente”.¹³⁴ Conforme o autor explica, isso se daria com o intuito de fazer valer os princípios constitucionais expressos, como o direito à vida, a liberdade, bem como outros direitos.

Cassalta Nabais explica que:

Além de constituir um contra-senso em termos administrativos e financeiros querer tributar os rendimentos necessários ao mínimo de existência para, depois, cobrir as necessidades assim provocadas com prestações sociais. É, inadmissível aceitar que o estado viole o princípio da capacidade contributiva, tributando o mínimo de existência, com o argumento de que ele compensa a necessidade assim ocasionada com prestações sociais adequadas.¹³⁵

¹³² ZILVETI, Fernando Aurélio. *Justiça Fiscal e Mínimo Existencial*. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário**: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 108.

¹³³ RODRIGUES, João Pedro Silva. Algumas reflexões sobre a não tributação dos rendimentos essenciais à existência como direito fundamental. **Revista de Direito e Gestão Fiscal**. Coimbra, 2002, p. 5-36.

¹³⁴ MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e Proventos de Qualquer Natureza**: o Imposto e o Conceito Constitucional. São Paulo: Dialética, 1996, p. 129.

¹³⁵ NABAIS, José Cassalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Livraria Almedina, 2004, p. 535-536.

A noção do princípio da capacidade contributiva associada à ideia de justiça pode ser entendida no sentido de o princípio ser um critério de distribuição da carga tributária.

A Constituição Federal definiu que os indivíduos que tenham capacidade econômica devem contribuir com as despesas do Estado para abastecer os cofres públicos, na medida de sua capacidade contributiva, sem que haja prejuízo das necessidades de subsistência próprias e de sua família. Assim, o fundamento da capacidade contributiva é a aplicação justa da carga tributária, visando à redução das desigualdades sociais e à tão almejada harmonia fiscal.

A ideia de justiça para Amartya Sen é baseada em noções de equidade. Para Sen “as pessoas embora sejam iguais perante a lei, possuem necessidades, capacidades, desejos distintos. A promoção da equidade na justiça, segundo Sen, é o caminho a ser seguido para a diminuição das brutais desigualdades sociais”.¹³⁶

Nas palavras de Marco Aurélio Greco, a capacidade contributiva deixa de ser um princípio informador da tributação para se transformar em critério de distribuição da carga tributária:

A capacidade contributiva deixa de ser um desdobramento da igualdade para se vincular diretamente à liberdade e à solidariedade no sentido de busca da justiça. Ou seja, detectada a capacidade contributiva a ser captada pelo imposto (e, em certas hipóteses, pelas contribuições), o respectivo poder de tributar deverá ser exercido positivamente no sentido de alcançá-la, ao mesmo tempo em que deverá atender a uma limitação, qual seja, fazê-lo com isonomia, sem discriminações. Em suma, isonomia é o critério de atingimento da capacidade contributiva (pelo menos em se tratando de impostos e contribuições) e parâmetro de aplicação e interpretação das normas que disciplinam a exação.¹³⁷

O princípio da capacidade contributiva como critério de distribuição da carga tributária poderá ser realizado por meio da graduação dos tributos. A graduação dos tributos poderá ocorrer com a aplicação da progressividade, por isso a relação do princípio da capacidade contributiva com a progressividade.

O sistema jurídico-positivo deve procurar promover, dentro do possível, a justiça entre os indivíduos, e, no âmbito tributário, isso deve ser feito mediante a aplicação do princípio da capacidade contributiva, graduando os tributos de acordo com as possibilidades dos contribuintes.

¹³⁶ SEN, Amartya. **A ideia de justiça**. São Paulo: Companhia das Letras, 2011, p. 88.

¹³⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuição (uma figura sui generis)**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 193.

Roque Antonio Carazza explica que o princípio da capacidade contributiva está ligado ao princípio da igualdade, e é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada justiça fiscal. Para o autor,

[...] é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior capacidade contributiva devem em termos proporcionais, pagar mais imposto do que tem menos capacidade contributiva.¹³⁸

Diante do exposto, o princípio da capacidade contributiva é um desdobramento do princípio da igualdade, especificamente aplicável ao direito tributário. Também, o princípio da capacidade contributiva é entendido como um meio de realização da justiça fiscal.

Para Klaus Tipke e Douglas Yamashita, “a justiça fiscal pressupõe a consideração da melhor forma de distribuir os ônus e bônus da tributação entres os indivíduos. A justiça fiscal assume caráter estritamente distributivo”.¹³⁹

Ruy Barbosa Nogueira, nesse sentido, expõe que “o princípio da capacidade contributiva é um princípio econômico e de justiça fiscal, verdadeiro pressuposto da lei tributária”.¹⁴⁰

O princípio da capacidade contributiva, portanto, tem reflexos além da economia, afetando também a justiça fiscal.

Hugo de Brito Machado afirma que a capacidade contributiva seria um critério de valoração do princípio da isonomia, e um critério capaz de realizar, também, o princípio da justiça.¹⁴¹

A capacidade contributiva promove isonomia, uma vez que há graduação dos impostos conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Para Ricardo Lobo Torres “a justiça fiscal é o caminho mais eficiente para a efetivação da justiça distributiva, pela sua potencialidade para proceder, sob vários aspectos, à síntese entre a justiça fiscal e a capacidade contributiva”.¹⁴²

A capacidade contributiva, além de ser meio de promover a isonomia, também é um meio de efetuar a justiça distributiva.

José Maurício Conti, ao analisar a capacidade contributiva, deixa claro a forte influência valorativa que a justiça e a igualdade exercem na aplicação do princípio da

¹³⁸ CARRAZZA, *ibidem*, p. 87.

¹³⁹ TIPKE; YAMASHITA, *ibidem*, p. 34.

¹⁴⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 12.

¹⁴¹ MACHADO, *ibidem*, p. 62.

¹⁴² TORRES, *ibidem*, p. 444.

capacidade contributiva. Para o autor, o Princípio da Capacidade Contributiva estabelece como critério de justiça a ponderação segundo a capacidade econômica do contribuinte. Dessa forma, o princípio da igualdade é aplicável ao Direito Tributário mediante a utilização de um critério de discriminação já definido, qual seja, a capacidade contributiva.¹⁴³

Tendo em vista que a Capacidade Contributiva pode ser um limite ou critério para a graduação da tributação, será analisada no capítulo 2 a Progressividade como instrumento de graduação da tributação.

¹⁴³ CONTI, *ibidem*, p. 28.

2. A PROGRESSIVIDADE

Tendo em vista que o problema de pesquisa a ser respondido é se “a progressividade seria um instrumento capaz de promover o princípio da capacidade contributiva”, neste capítulo serão analisadas a progressividade e a sua previsão nos impostos reais e nos impostos pessoais.

Conforme exposto no item 1.3, levando em consideração o conteúdo econômico e a ideia de justiça na tributação que o princípio da capacidade contributiva possui, e o exposto no item 1.2 sobre a eficiência econômica e o bem-estar na tributação, o sistema tributário mais eficiente deve buscar a progressividade.¹⁴⁴

O economista Joel Slemrod entende que a progressividade não é apenas uma questão econômica; é também uma questão ética e moral, porque envolve a escolha entre situações em que algumas pessoas estão melhores e outras piores.¹⁴⁵ A questão ética e moral consiste na escolha de quanto tributar quem tem menos e no quanto tributar quem tem mais.

Por meio da progressividade, as alíquotas são majoradas na proporção em que a base de cálculo cresce.

A progressividade, segundo Sacha Calmon Navarro Coelho, “é um instrumento técnico e também Princípio Constitucional Tributário que conduz à elevação das alíquotas à medida que cresce o montante tributável, indicativo de capacidade econômica do contribuinte”.¹⁴⁶

Misabel Derzi posiciona-se ao afirmar que “a graduação dos impostos, de forma que os economicamente mais fortes paguem progressivamente mais por esses gastos do que os mais fracos, levará a uma maior justiça social”.¹⁴⁷

¹⁴⁴ Como elucida Ricardo Lodi Ribeiro, “a partir de recursos orçamentários obtidos por meio da tributação dos mais ricos, mas ainda pela distribuição de rendas, que não tem propriamente o conteúdo distributivo, mas baseia-se apenas nas receitas e na ideia de divisão justa do ônus fiscal pela capacidade contributiva, por meio da progressividade e da tributação sobre as grandes riquezas, a fim de evitar a concentração de renda” (RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**. v. 3, n. 3, 2015, p. 8).

¹⁴⁵ SLEMROD, Joel. Introduction. In: SLEMROD, Joel ORG. **Tax progressivity and income inequality**. New York: Cambridge University Press, 1996, p. 1.

¹⁴⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 362.

¹⁴⁷ DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana**. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 51.

Para que se atenda aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia, é fundamental que haja a progressividade.¹⁴⁸ A finalidade precípua da aplicação de alíquotas progressivas é a realização da justiça fiscal.

A tributação progressiva é a forma mais evidente de tornar efetivo o princípio da capacidade contributiva, visto permitir a efetivação de uma tributação mais justa, considerando que os indivíduos arcarão com o pagamento dos tributos na medida da manifestação de sua riqueza.

Hugo de Brito Machado¹⁴⁹ entende que a progressividade pode se traduzir em uma forma mais eficaz de se atingir a igualdade material por meio da tributação, cumprindo, assim, com o postulado da justiça, já que personaliza o tributo.

De acordo com Hugo de Brito Machado, a principal função da progressividade dos tributos “é a redistribuição da riqueza, com o tributo progressivo, o que tem mais paga não apenas mais, porém mais do que isto, paga progressivamente mais”.¹⁵⁰

A progressividade de alíquotas é uma maneira de assegurar a justa tributação dos indivíduos, estabelecendo entre eles uma igualdade de sacrifícios, assegurando um sacrifício igual para cada contribuinte.

Ainda a progressividade é uma técnica de graduação de alíquotas aplicada a vários impostos, como, por exemplo, o Imposto de Renda, tendo inclusive o texto constitucional determinado expressamente sua observância (art. 153, § 2º, I).¹⁵¹

A Progressividade para José Maurício Conti é “o melhor meio de aferir a capacidade contributiva nos impostos diretos, pois à medida que a base de cálculo aumenta, eleva-se a alíquota”.¹⁵²

Assim, para melhor compreensão da progressividade, serão analisadas a base de cálculo e as alíquotas, critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária.

2.1 BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA

¹⁴⁸ Existem outros instrumentos de realização do princípio da igualdade, como o princípio da seletividade, que tem como fundamentos graduação das alíquotas de acordo com a essencialidade dos produtos. Esse princípio torna-se muito importante na realização da capacidade contributiva e da igualdade nos impostos indiretos.

¹⁴⁹ MACHADO, *ibidem*, p. 87

¹⁵⁰ *Ibidem*, p. 139.

¹⁵¹ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: III - renda e proventos de qualquer natureza; §2º O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei; (Artigo 153, III, §2º da CRFB/1988).

¹⁵² CONTI, *ibidem*, p. 93.

Para que exista o entendimento de como a progressividade é aplicada, é necessário explicar o critério quantitativo do consequente normativo da Regra-Matriz de Incidência, que é formado pela combinação do *quantum debeatur*, ou seja, a base de cálculo e alíquota.

A base de cálculo é um elemento essencial na identificação do tributo, sobre o qual se aplica a alíquota, para assim obter como resultado o valor a ser pago pelo tributo.

A base de cálculo é de grande importância, pois é elemento essencial na identificação do tributo, sobre o qual se aplica a alíquota para obter o resultado do valor a pagar do tributo.

Segundo Schoueri, “a base de cálculo, via de regra, pode ser encontrada como um desdobramento da hipótese de incidência; é a própria quantificação do fato jurídico tributário, ou ainda, é o fato jurídico tributário, visto do ponto de vista numérico”.¹⁵³

Uma vez identificada a base de cálculo, aplica-se a alíquota, que geralmente é expressa na forma de um percentual, denominada de alíquota “*ad valorem*”. Assim, a alíquota é o percentual que, aplicado sobre a base de cálculo, indica o valor do tributo devido.

Hugo de Brito Machado explica que “a alíquota é a relação existente entre a expressão quantitativa do fato gerador e o valor do tributo correspondente. Ou seja, a alíquota é o percentual que, aplicado sobre a base de cálculo, indica o valor do tributo devido”.¹⁵⁴

A base de cálculo é a expressão econômica do fato gerador do tributo. Deve estar contida na norma que descreve a hipótese de incidência tributária.

Conforme previsão do artigo 97, inciso IV, do CTN/1966, “somente a lei pode estabelecer a fixação de alíquotas do tributo e a sua base de cálculo”.¹⁵⁵ Assim, quando a lei instituir um tributo, há de se referir a uma realidade economicamente quantificável.

¹⁵³ SCHOUERI, *ibidem*, p. 503.

¹⁵⁴ MACHADO, *ibidem*, p. 136.

¹⁵⁵ O artigo 97 do Código Tributário Nacional de 1966 determina: “Somente a lei pode estabelecer: IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65”.

A fixação das alíquotas percentuais de um tributo pode dar-se de modo proporcional, progressivo ou regressivo.

No primeiro caso, denominado de proporcionalidade, a alíquota percentual será idêntica, não importando o valor da base de cálculo. Sacha Calmon Navarro Coelho elucida que “por progressividade entende-se a majoração da alíquota, à medida que cresce o valor da matéria tributável”.¹⁵⁶

Segundo Ricardo Lobo Torres

[...] a proporcionalidade indica que o imposto incide sempre pelas mesmas alíquotas, independentemente do valor da base de cálculo, o que produzirá maior receita na medida em que o bem valer mais. É objeto da legislação infraconstitucional e pode ser aplicado a todos os tributos não sujeitos aos princípios da progressividade e da personalização.¹⁵⁷

Já no segundo caso, denominado de progressividade, a alíquota percentual crescerá conforme cresça a base de cálculo.

E no último caso, denominado de regressividade, a alíquota percentual diminui conforme aumenta a base de cálculo.

A respeito do tema, ensina José Maurício Conti:

Um aumento na contribuição menos que proporcional ao aumento na renda leva ao que se pode denominar de tributação regressiva, ou seja, a relação entre o tributo pago e capacidade econômica é decrescente com aumento na capacidade econômica.

Já um aumento na contribuição proporcional ao aumento na renda faz com que a relação tributo/capacidade contributiva permaneça constante para qualquer nível de capacidade contributiva; neste caso teremos uma tributação proporcional.

Uma terceira hipótese é a do aumento na contribuição de modo mais que proporcional ao aumento na capacidade contributiva. Nesta situação, a relação tributo/capacidade contributiva aumenta com o nível de renda, ocorrendo então o que se pode denominar de tributação progressiva.¹⁵⁸

Na proporcionalidade, o montante a pagar a título de imposto será, sempre, proporcionalmente igual, independentemente das características de cada contribuinte, uma vez que nesses impostos a alíquota é única. O montante a pagar, de acordo com o valor *in concreto* da base de cálculo, será maior ou menor conforme o seja a riqueza tributada. Ou seja, no imposto proporcional a alíquota do tributo é invariável, seja qual o valor objeto da tributação.

¹⁵⁶ COELHO, *ibidem*, p. 62.

¹⁵⁷ TORRES, *ibidem*, p. 80.

¹⁵⁸ CONTI, *ibidem*, p. 74.

E na regressividade, conforme a base de cálculo aumenta as alíquotas diminuem. Os impostos regressivos são aqueles cuja alíquota é decrescente na medida em que cresce o montante.

O fundamento da proporcionalidade baseia-se que os tributos deveriam ser proporcionais às possibilidades econômicas dos indivíduos. Esse fundamento é estabelecido com base na equidade horizontal, que é obtida mediante a implementação de um imposto proporcional à capacidade contributiva de cada indivíduo.

Entretanto a imposição de alíquotas progressivas possibilita que se pague o tributo progressivamente mais, o que, em tese, garante uma maior distribuição do ônus tributário.

Como no presente capítulo não será abordada a tributação com base nas alíquotas proporcionais ou regressivas, será somente analisada a aplicação da progressividade.

Hugo de Brito Machado explica que

[...] o tributo progressivo é o que mais adequadamente alcança a capacidade econômica das pessoas. Ainda que não seja possível adaptar-se com exatidão o dever fiscal individual à capacidade contributiva de cada contribuinte, a alíquota progressiva cumpre melhor que a proporcional o princípio da capacidade contributiva.¹⁵⁹

A progressividade, ao contrário da proporcionalidade, estabelece alíquotas progressivas. Enquanto na proporcionalidade as alíquotas são proporcionais.

José Maurício Conti é categórico ao afirmar que “a tributação progressiva é a forma de tributação que melhor atende ao Princípio da Capacidade Contributiva”.¹⁶⁰ Para o autor, o imposto proporcional não é um cálculo verdadeiro da capacidade contributiva, uma vez que não permite assegurar a igualdade de sacrifício.

Outro argumento favorável à aplicação da progressividade é de que ela opera no sentido de diminuir as desigualdades na distribuição da renda e conseqüentemente promover uma tributação mais justa.

Conforme exposto, a progressividade é a variação de alíquotas aplicáveis ao imposto, de forma que serão maiores, quando maior for a base de cálculo, determinando o montante devido do imposto, o *quantum debeatur*.

¹⁵⁹ MACHADO, *ibidem*, p. 60.

¹⁶⁰ CONTI, 1996, p. 98. É importante salientar que a discussão sobre como realizar a tributação com equidade vertical é grande, uma vez que a equidade vertical pode ser alcançada de três maneiras: pela tributação progressiva, proporcional ou regressiva.

Contudo é necessário destacar a existência de duas espécies de progressividade: a progressividade fiscal e a progressividade extrafiscal.

A progressividade pode ser de natureza fiscal ou extrafiscal. A progressividade fiscal decorre do próprio tributo, fruto de uma preocupação social emanada do sistema constitucional com o intuito de efetivar a capacidade contributiva.

A progressividade fiscal decorre da preocupação emanada do sistema constitucional em efetivar a capacidade contributiva na maior medida possível. Trata-se da progressividade igualitária, que tem por fim a justiça e a igualdade no campo tributário. Representa o aumento mais do que proporcional do imposto, à medida que a alíquota aplicada cresce na proporção em que aumenta a capacidade contributiva, de maneira que os economicamente mais fortes paguem mais do que os menos favorecidos.

A progressividade fiscal determina o estabelecimento de alíquotas mais elevadas na tributação de contribuintes com maior poder econômico.¹⁶¹ A progressividade fiscal é a técnica utilizada para buscar atender a previsão constitucional dirigida à graduação dos impostos pessoais segundo a capacidade econômica dos contribuintes.

A progressividade fiscal é aquela inerente aos impostos, com a finalidade de repartição equânime da carga tributária, na medida em que as alíquotas aumentam em virtude do aumento da base de cálculo do imposto. Assim, quanto maior a base de cálculo, mais intensa será a progressão da alíquota. Pela progressividade fiscal, podemos verificar a instrumentalização do princípio da capacidade contributiva, visando a uma tributação equitativa, medida pela manifestação de riqueza do contribuinte. A progressividade fiscal é aquela utilizada como instrumento de realização do princípio da capacidade contributiva, aplicada aos impostos com finalidades arrecadatórias, ou seja, visando a arrecadar dinheiro dos particulares aos cofres públicos, para suprir as necessidades do Estado. Verifica-se que a progressividade fiscal é inerente à capacidade contributiva, como instrumento de superação das desigualdades sociais, em atenção às garantias fundamentais dispostas na Constituição Federal, exigindo que os contribuintes com maior

¹⁶¹ BUFFON, Marciano. **A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana**. Tese (Doutorado). Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS), São Leopoldo, 2007, p. 241.

capacidade econômica recebam tratamento fiscal mais gravoso, comparando com os contribuintes de menor manifestação de riqueza.

Entretanto há outro tipo de progressividade encontrado na Constituição: a progressividade extrafiscal. Ela trata-se de progressividade como medida para estimular condutas individuais.¹⁶²

No entanto a progressividade pode se adequar às finalidades como instrumento de política econômica, com a variação de alíquotas conforme interesses outros que não a tributação de forma igualitária dos contribuintes. Nesse caso, verificaremos a progressividade extrafiscal, a qual é perfeitamente lícita e aceita pelo ordenamento jurídico e tem como objetivo a promoção de valores consagrados pela Constituição, com cunho social, econômico e político mais relevante. Assim, a progressividade extrafiscal é aplicada aos impostos incidentes sobre fatos econômicos que, em razão do interesse público, suas alíquotas são agravadas ou minoradas, independentemente da aferição da capacidade contributiva dos indivíduos, de forma a estimular ou mesmo desestimular os contribuintes.

Ainda, é necessário destacar que a progressividade dos impostos pode ser estabelecida de várias formas. Conforme Hugo de Brito Machado explica, a progressividade pode ser simples ou graduada, “na progressividade simples aplica-se uma só alíquota sobre a totalidade da base de cálculo e na progressividade graduada são aplicadas várias alíquotas, cada uma sobre uma parte da base de cálculo”.¹⁶³ Exemplo de progressividade graduada é o Imposto de Renda sobre a Pessoa Física, objeto de estudo que será aprofundado no item 2.3.

Assim, para que seja possível analisar como ocorre a aplicação da progressividade, será analisado a progressividade na tributação direta, no que tange os impostos pessoais, e será analisado a progressividade nos impostos reais.

2.2 A PROGRESSIVIDADE E SUA APLICAÇÃO NOS IMPOSTOS REAIS

Para que seja possível responder o problema de pesquisa se “a progressividade seria um instrumento capaz de promover o princípio da capacidade

¹⁶² GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. Tese (Doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 165.

¹⁶³ MACHADO, *ibidem*, p. 111.

contributiva”, neste capítulo serão analisadas a progressividade e a sua previsão nos impostos reais e nos impostos pessoais.

Desse modo, será analisada no item 2.2 a aplicação da progressividade nos impostos reais. Para isso foram eleitos o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

Conforme a previsão constitucional do artigo 145, §1º da CRFB/1988, os impostos “sempre que possível” terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Surgem, então, as seguintes questões: Apenas os impostos pessoais seriam graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes ou todos os impostos independentemente dessa característica específica, poderiam ser graduados? A questão é: a progressividade se aplica da mesma forma aos impostos reais?

Assim, para que seja possível analisar a aplicação da progressividade nos impostos reais, Regina Helena Costa entende que os impostos reais são:

Impostos reais aqueles em que a descrição da hipótese de incidência não leva em conta características pessoais do contribuinte. A previsão legal limita-se aos aspectos objetivos do fato ou do bem abrangido pela hipótese de incidência, desconsiderando características pessoais do contribuinte.¹⁶⁴

Os impostos reais são aqueles que não levam em conta as características pessoais do contribuinte, mas sim os aspectos do fato ou do bem do imposto.

Geraldo Ataliba explica a distinção entre impostos reais e pessoais:

São impostos reais aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência limita-se a descrever um fato, ou estudo de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades.¹⁶⁵

Tendo em vista a classificação do que corresponde aos impostos reais, será analisado se o IPTU é um imposto progressivo e de que forma essa técnica de graduação é aplicada ao imposto.

Em relação ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), entende-se que o IPTU, conforme o artigo 156 da CRFB/1988, é de competência dos municípios. Dessa forma, cabe aos municípios legislar sobre a matéria.

¹⁶⁴ COSTA, *ibidem*, p. 58

¹⁶⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 125.

O IPTU é um imposto sobre o patrimônio e o Código Tributário Nacional elegeu como base de cálculo o valor venal. O artigo 33 do Código Tributário Nacional dispõe sobre o valor venal do imóvel, que é considerado “aquele que o imóvel alcançará para compra e venda à vista, segundo as condições usuais do mercado de imóveis”. Mas como nem todos os imóveis estão à venda, é “o ‘valor provável’ que o imóvel atingirá, diante de transação à vista e de mercado imobiliário estável”.

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) é instituído e cobrado em razão do fato gerador objetivamente considerado, abstraindo-se, em tese, a capacidade econômica do contribuinte. Significa dizer que se leva em consideração o objeto da tributação (características da propriedade), e não características pessoais de seu titular.

O valor venal do imóvel é a representação econômica da hipótese tributária do IPTU e faz presumir que o seu proprietário tem condições de arcar com o pagamento do imposto, atendendo ao princípio da capacidade contributiva, o que não ocorreria se a renda do proprietário fosse eleita como base de cálculo, por exemplo, pois a renda não corresponde ao modo de ser da hipótese. Nesse caso, estar-se-ia criando um imposto sobre a renda, e não um imposto sobre a propriedade.

Roque Carrazza enfatiza que “a capacidade contributiva, para fins de tributação por via de IPTU, é aferida em função do próprio imóvel (por exemplo, sua localização, dimensões, características), e não da fortuna em dinheiro de seu proprietário”.¹⁶⁶

A lei não tem como estabelecer previamente o valor do imposto devido, de modo que a avaliação do imóvel só é possível posteriormente. Nessa linha, é estimada por meio de processos de comparação pela Administração. Poderia, em tese, ser realizada individualmente, sobre cada imóvel de cada contribuinte; contudo, diante da difícil tarefa de avaliar milhões de propriedades, a Administração Pública utiliza-se comumente das avaliações em massa, com base em métodos já estabelecidos para essa finalidade.

O que a lei determina é qual deve ser a base de cálculo e que a Administração encontre o valor, justamente porque varia e oscila com o mercado e não pode ser fixado com antecedência. Por essa razão, Misabel Derzi esclarece não ser possível encontrar o valor venal de cada imóvel na lei:

¹⁶⁶ CARRAZZA, *ibidem*, p. 91.

- a) a avaliação de imóveis, em ato de individualização e concreção da norma, é função do Poder Executivo e não do Poder Legislativo;
- b) o valor venal dos imóveis varia, crescendo ou decrescendo independentemente e à margem da lei.¹⁶⁷

A classificação do IPTU quanto à finalidade é, em regra, a de arrecadar recursos (receita derivada) para o Município ou para o Distrito Federal, seja por meio da sua previsão ordinária (art. 156, I, da CRFB) ou pela sua progressividade fiscal prevista no inciso I do § 1º do art. 156. Contudo poderá também ser extrafiscal quando se valer da progressividade no tempo que o art. 182, § 4º, II, da CRFB/1988 cuja previsão visa coibir o descumprimento da função social da propriedade urbana.¹⁶⁸

O artigo 32 do Código Tributário Nacional (CTN) delimita o fato gerador da regra-matriz do IPTU como “a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do município”.¹⁶⁹

Quanto ao critério quantitativo, no caso do IPTU, conforme dispõe o artigo 33 do CTN, “a base de cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.” A alíquota do IPTU representa uma fração do valor venal.

Compete aos Municípios estabelecer as alíquotas aplicáveis ao IPTU. Como não se trata de matéria objeto de reserva à lei complementar, prevalecerão as alíquotas fixadas pela lei ordinária do Município titular da competência para instituir o IPTU. Significa dizer que não há, na Constituição Federal ou no Código Tributário Nacional, qualquer limitação sobre as alíquotas máximas ou mínimas, podendo a lei municipal fixá-las, desde que observados os princípios constitucionais, em especial o princípio a vedação de confisco.

A Emenda Constitucional nº 29, que foi aprovada em 13 de setembro de 2000, acrescentou os incisos do parágrafo 1º do artigo 156 da Constituição Federal de 1988, o qual passou a vigorar com a seguinte redação:

¹⁶⁷ DERZI, Misabel; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 271.

¹⁶⁸ Ibidem, p. 53.

¹⁶⁹ Art. 32. “O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município. § 1º. Para efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal, observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos dois dos incisos seguintes: I – meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; II – abastecimento de água; III – sistema de esgotos sanitários; IV – rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; V – escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado”.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - Propriedade predial e territorial urbana;

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

I – Ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

II – Ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000).

Mediante a Emenda Constitucional nº 29, a legislação municipal pode finalmente impor ao IPTU um caráter de progressividade fiscal. Isso porque anteriormente à Emenda Constitucional discutia-se a aplicação de alíquotas progressivas em razão do valor do imóvel, bem como de acordo com a localização e destinação do imóvel no IPTU.

Assim, com a Emenda Constitucional nº 29/2000, o IPTU pode ser progressivo em relação ao valor do imóvel. Dessa forma, aquele contribuinte que, em tese, possuir uma maior capacidade contributiva, eis que é proprietário de um imóvel de valor mais significativo, pagará o imposto com alíquotas mais elevadas do que aquele contribuinte proprietário de um imóvel de menor valor.

Antes da Emenda Constitucional nº 29 de 2000, a progressividade do IPTU era apenas extrafiscal, baseada na função social da propriedade urbana que consiste no aumento da alíquota para o imóvel que deixe de cumprir sua função social disposta no artigo 182 da CRFB/1988.¹⁷⁰

O parágrafo 1º do artigo 156 da Constituição Federal prevê progressividade em função da base de cálculo e da majoração das alíquotas em razão do valor do imóvel (inciso I), o que evidencia a adoção de uma progressividade fiscal, ou seja, fundada na presumível capacidade econômica do contribuinte.

A progressividade pode ocorrer em razão do valor do imóvel, ou seja, quanto maior o valor do bem estabelecido pela planta de valores da Prefeitura Municipal, que determinou o valor venal do imóvel, maior pode ser a alíquota a ser aplicada, pois há uma presunção de que quanto maior o valor do bem, mais riqueza possui o

¹⁷⁰ O artigo 182 da CRFB/1988 dispõe: A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. O § 2º do artigo 182 da CRFB/1988 dispõe sobre a função social da propriedade: A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor. Já o artigo 182, § 4º, II, da Constituição Federal prevê a progressividade das alíquotas no tempo, em razão da não utilização ou da subutilização que não prova o adequado aproveitamento da propriedade.

proprietário, contribuinte do imposto, verificando-se assim a nítida aplicação do princípio da capacidade contributiva do contribuinte.

A partir da aplicação da progressividade fiscal em razão do valor do imóvel, efetiva-se o princípio da capacidade contributiva, o qual considera para fins de tributação o proprietário dos bens e, nesse caso, tal situação concretiza-se pela análise da propriedade do contribuinte, que delimitará, mesmo que de forma presuntiva, a sua riqueza, a qual determinará a incidência de alíquotas maiores ou menores do imposto.

O quadro abaixo demonstra como exemplo a aplicação da progressividade do IPTU dos Imóveis Residenciais no município de Curitiba no estado do Paraná.

QUADRO 1 – ALÍQUOTAS DO IPTU NO MUNICÍPIO DE CURITIBA EM 2017

QUADRO IPTU IMÓVEIS RESIDENCIAIS EM CURITIBA	ALÍQUOTAS
Imóveis residenciais de até R\$ 38.645,00	0,20%
Imóveis residenciais de R\$ 38.645,01 a R\$ 48.386,00	0,25%
Imóveis residenciais de R\$ 48.386,01 a R\$ 67.710,00	0,35%
Imóveis residenciais de 67.710,01 a R\$ 87.036,00	0,55%
Imóveis residenciais de R\$ 87.036,01 a R\$ 125.685,00	0,75%
Imóveis residenciais de R\$ 125.685,01 a R\$ 183.659,00	0,85%
Imóveis residenciais de R\$ 183.659,01 a R\$ 241.632,00	0,95%
Imóveis residenciais de R\$ 241.632,01 a R\$ 299.606,00	1,00%
Imóveis residenciais acima de R\$ 299.606,00	1,10%

FONTE: Prefeitura de Curitiba

A progressividade fiscal é aplicada no IPTU de acordo com o valor do imóvel e será aplicada de acordo com a faixa de tributação, ou seja, para imóveis residenciais acima de R\$ 299.606,00 será aplicado o percentual de 1,10% no valor que for acima desse montante, não sobre a totalidade do montante referente aquele bem imóvel. Assim, será aplicada a alíquota de 1% no que for referente ao valor de R\$ 241.632,01 a R\$ 299.606,00, a alíquota de 0,95% no que for referente ao valor de R\$ 183.659,01 a R\$ 241.632,00, a alíquota de 0,85% no que for referente ao valor de 125.685,01 a R\$ 183.659,00 e assim por diante.

A respeito da possibilidade ou não de aplicação da progressividade ao Imposto Sobre a Propriedade de Veículos (IPVA), será analisado o seu critério material e o critério quantitativo.

A previsão constitucional do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) encontra-se previsto no artigo 155 inciso III da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, cuja disposição determina a competência aos

estados e ao Distrito Federal de instituírem impostos sobre propriedade de veículos automotores.¹⁷¹

Do ponto de vista de sua repartição, 50% são destinados ao Estado e 50% da arrecadação do IPVA serão atribuídos aos municípios, com base no critério do licenciamento dos veículos nos respectivos territórios (artigo 158, inciso III, CRFB/1988).

O IPVA tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie, que se considera como ocorrido: (a) na data de sua primeira aquisição (veículo novo – que não foi objeto de saída para o consumidor final); e (b) na data do seu desembaraço aduaneiro (veículo de procedência estrangeira).

A base de cálculo do IPVA é o valor venal do veículo. No caso de veículo novo, será considerado o valor constante da nota fiscal.¹⁷² No caso de veículos usados, será considerado o valor da transferência e, nos casos de veículos de procedência estrangeira, será considerado o valor constante do documento relativo ao desembaraço aduaneiro.

Conforme elucida Leandro Paulsen,

[...] para a apuração do valor venal é considerado os preços mensalmente praticados no mercado e, marca, modelo, ano de fabricação, peso, potência, capacidade máxima de tração, cilindrada, número de eixos, tipo de combustível e dimensões do veículo.¹⁷³

A Constituição da República, em seu artigo 155, § 6º, I e II, determina, a partir da Emenda Constitucional nº 42/2003, e desde que integrada na legislação estadual, que a alíquota mínima do IPVA será determinada por meio de Resolução do Senado Federal e que poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização, como, por exemplo, veículos de passeio, utilitários, táxis, natureza do combustível.

O parágrafo 6º do artigo 155 foi acrescentado com a Emenda Constitucional nº 42/2003, e possibilitou a diferenciação de alíquotas em função do tipo e da utilização do veículo. O inciso I do parágrafo 6º do artigo 155 dispõe que o IPVA terá

¹⁷¹ Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: III - propriedade de veículos automotores (Artigo 155 inciso III da CRFB/1988).

¹⁷² Caso o contribuinte venha a adquirir um veículo novo no decorrer do ano, o imposto será devido pelo valor que consta na nota fiscal emitida, sendo proporcional ao número de meses que restam naquele determinado ano/exercício.

¹⁷³ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 461.

alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal e no inciso II que poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização.

A aplicação das alíquotas no IPVA leva em consideração o tipo de uso do veículo, e não a capacidade econômica do proprietário do bem. Assim, a lei ordinária estadual leva em consideração o tipo de utilização dos veículos para estabelecer as alíquotas do IPVA.

Para demonstrar a aplicação das alíquotas do IPVA, e a diferenciação das alíquotas conforme o tipo e utilização dos veículos, será analisada a alíquota do IPVA nos estados brasileiros, com base nas legislações estaduais do ano de 2017 que dispõem de IPVA.

No estado do Acre a alíquota do IPVA será de 2% (dois por cento) para automóveis de passeio, inclusive de esportes e de corrida, bem como para camionetas de uso misto e veículos utilitários, e alíquota de 1% (um por cento) para veículos com permissão para transporte público de passageiros, na categoria de taxi.

No estado de Alagoas a alíquota do IPVA será de 1% (um por cento) para ônibus, micro-ônibus, caminhões, aeronaves e embarcações. Alíquota de 2% (dois por cento) para motocicletas, motonetas, ciclomotores, triciclos, quadriciclos e similares, e diferenciada a aplicação de alíquota para 4% (quatro por cento) no caso de motocicletas com cilindrada superior a 400 (quatrocentos) cm³. Alíquota de 3% (três por cento) para automóveis, caminhonetes e alíquota de 4% (quatro por cento) no caso de automóveis com potência superior a 160hp, e, por fim, previsão de alíquota de 2% (dois por cento) no caso de veículos que funcionem com eletricidade.

No estado do Amazonas a alíquota do IPVA será de 2% (dois por cento) para veículos de carga de transporte coletivo, bicis, triciclos e demais veículos, inclusive de passeio e comerciais leves com capacidade até 1.000 (mil) cilindradas. Alíquota de 3% (três por cento) para veículos de passeio, comerciais leves e veículos de esporte ou corrida, com capacidade superior a 1.000 (mil) cilindradas;

No estado da Bahia a alíquota do IPVA será de 2,5% e 3,5. Estão isentos de pagar o IPVA Bahia os veículos com mais de 15 anos de fabricação.

No estado do Ceará a alíquota do IPVA será de 2,5%. Estão isentos de pagar o IPVA Ceará os veículos com mais de 15 anos de fabricação, além de veículos de entidades filantrópicas registrados, veículos de aluguel, veículos oficiais e veículos adaptados para portadores de deficiência física.

No Distrito Federal a alíquota do IPVA será de 1% para os veículos de carga, 2% para motocicletas e similares e 3% para automóveis como caminhonetes, carros e utilitários. Estão isentos de pagar o IPVA Distrito Federal os veículos com mais de 15 anos de fabricação.

No estado do Espírito Santo a alíquota do IPVA será de 2% para carros, caminhonetes, embarcações e aeronaves, 1% para motos, caminhões, ônibus, micro-ônibus e ciclomotores.

No estado de Goiás a alíquota do IPVA será de 1,25% para ônibus, micro-ônibus e também para os caminhões, 2,5% para os automóveis de até 100 cilindradas e motocicletas, 3,45% é o valor da alíquota para caminhonetes e utilitários e 3,75% para os automóveis acima de 1.000 cilindradas.

No estado do Maranhão a alíquota do IPVA será de 1% para os ônibus, micro-ônibus, caminhões e cavalo mecânico, 1,5% para as aeronaves, 2% destinados para motocicletas e similares, já a taxa de 2,5% é destinada para os automóveis e veículos que não foram incluídos nas alíquotas acima.

No estado do Mato Grosso do Sul a alíquota do IPVA será de 1,5% para ambulância e caminhões, 2% para as motocicletas, os demais veículos automotores ficam com 2,5%, podendo variar de acordo com o tipo do veículo.

No estado de Minas Gerais a alíquota do IPVA será de 4% para automóveis de uso misto e utilitário, 3% fica para caminhonetes de carga e furgões, 2% para automóveis de uso público, como, por exemplo, taxis, 2% de alíquotas no caso de motocicletas e derivados e 1% para os veículos locadores, ou seja, pessoa jurídica.

No estado do Pará a alíquota do IPVA será de 2,5% para carros e de 1% para os ônibus, micro-ônibus, tratores, motocicletas e também os caminhões. É importante saber que os veículos com mais de 15 anos de fabricação estarão isentos do IPVA no estado do Pará.

No estado da Paraíba a alíquota do IPVA será de 2% para veículos comerciais, leves e também as motos, 1% para os caminhões, ônibus, micro-ônibus, tratores e também as motocicletas.

No estado de Pernambuco a alíquota do IPVA será de 2,5%. Os veículos automotores que possuírem até 15 anos terão o seu valor calculado a partir do valor de mercado, ou seja, taxa de 2,5% para carros, 2% para as motos e 1% para ônibus e caminhões. Já para os veículos automotores que possuírem mais de 15 anos, o

valor fixo fica cerca de R\$ 35,00 para as motos e aproximadamente R\$ 55,00 para os demais veículos automotores.

No estado de Piauí a alíquota do IPVA será de 1% para os caminhões e ônibus, 2% para os veículos utilitários e motos de até 180 cilindradas e de 3% para os demais veículos.

No estado do Rio de Janeiro a alíquota do IPVA será de 4% para os veículos movidos a gasolina ou álcool, sendo cobrados 4% sobre o valor venal; veículos que utilizam exclusivamente álcool, eletricidade ou gás, mesmo que seja todos combinados no mesmo, terão a alíquota de 3%. Para as picapes cabine dupla 4%; as de cabine simples, os ônibus, micro-ônibus, motocicletas, motonetas e quadriciclos recolhem 2% sobre o débito venal. Em relação aos caminhões será aplicada a alíquota de 1,5%.

No estado do Rio Grande do Norte a alíquota do IPVA será de 1% para ônibus, caminhões, cavalos mecânicos e veículo com uma capacidade igual ou superior a 3.500 kg, de 2% para as motos e similares que possuam até 200 cilindradas e 2,5% fica para automóveis, caminhonetes, micro-ônibus, embarcações e demais veículos não incluídos nas alíquotas acima.

No estado do Rio Grande do Sul a alíquota do IPVA será de 3% para automóveis e camionetas; 2% para motocicletas; 1% para ônibus e caminhões.

No estado de Roraima a alíquota do IPVA será de 1% para os veículos destinados a locação; 2% são para as motos, caminhões, ônibus e utilitários, e 3% são destinados aos automóveis.

No estado da Rondônia a alíquota do IPVA será de 1% para ônibus, micro-ônibus, caminhões, veículos aéreos ou aquáticos e similares, de 1% também vale para os veículos destinados a locação. Motocicletas, ciclomotor e similares com até 100 cilindradas terão alíquota de 2% e os veículos que não foram citados acima ficam com o valor da alíquota de 2,5%.

No estado de Santa Catarina a alíquota do IPVA será de 2% para veículos terrestres de passeio; 2% para veículos terrestres com duas ou três rodas e de transporte de carga ou passageiros; 1% para veículos de locação e 1% para as motos.

No estado de São Paulo a alíquota do IPVA será de 3% e 4%. Veículos movidos a gasolina e os bicomustíveis recolherão 4% sobre o valor venal. Para veículos que utilizam exclusivamente álcool, eletricidade ou gás é aplicada a alíquota de 3%. E as picapes cabine dupla pagam 4% de alíquota.

No estado de Sergipe a alíquota do IPVA será de 2% para automóveis, motocicletas e utilitários e de 1% é para ônibus, micro-ônibus e caminhões.

No estado de Tocantins a alíquota do IPVA será de 1,25% para veículos terrestres utilizados no transporte de passageiros e de cargas, como ônibus, micro-ônibus e caminhão, caminhão trator e cavalos mecânicos; 2% para veículos aéreos, aquáticos. Aos veículos automóveis é aplicada a alíquota de 2,5%; assim como para motocicletas e ciclomotores.

Dessa forma, é possível analisar a aplicação de diferenciação de alíquotas no IPVA nas legislações estaduais, no que tange ao tipo e à utilização dos veículos, conforme disposto no artigo 155 §6, II da CRFB/1988.

No estado do Paraná a alíquota do IPVA será de 3,5% para automóveis e de 1% para ônibus, caminhões, veículos de carga, de aluguel ou que usam Gás Natural Veicular (GNV).

Para ilustrar a aplicação das alíquotas do IPVA será eleito, como exemplo, a aplicação da alíquota a 3,5% (três e meio por cento) no caso dos veículos automotores no estado do Paraná.

À título exemplificativo, para um contribuinte que possuir um automóvel que corresponde ao valor venal de 1.000.000,00 (um milhão de reais) no estado do Paraná, estará sujeito à aplicação de alíquota de 3,5% (três e meio por cento) e deverá pagar o correspondente a R\$ 35.000,00 (trinta e cinco mil reais) de IPVA.

Para o contribuinte que possuir um automóvel que corresponda ao valor venal de 100.000,00 (cem mil reais) no estado do Paraná, estará sujeito à aplicação de alíquota de 3,5% (três e meio por cento) e deverá pagar o correspondente a R\$ 3.500,00 (três mil e quinhentos reais) de IPVA.

Para o contribuinte que possuir um automóvel que corresponda ao valor venal de 10.000,00 (dez mil reais) no estado do Paraná, estará sujeito à aplicação de alíquota de 3,5% (três e meio por cento) e deverá pagar o correspondente a R\$ 350,00 (trezentos e cinquenta reais) de IPVA.

Diante do exemplo, é possível verificar que o IPVA não é um imposto com alíquotas progressivas, mas sim com alíquotas proporcionais.

Na proporcionalidade, o montante a pagar a título de imposto será, sempre, proporcionalmente igual, independentemente das características de cada contribuinte, uma vez que nesses impostos a alíquota é única. Na proporcionalidade a alíquota é fixa e a base de cálculo é variável. O montante a pagar, de acordo com o valor *in*

concreto da base de cálculo, será maior ou menor conforme o seja a riqueza tributada. É possível afirmar que o IPVA é um imposto proporcional e não progressivo, uma vez que na progressividade as alíquotas aumentam conforme aumenta a base de cálculo.

No exemplo, o contribuinte que possui o automóvel de maior valor pagará R\$ 35.000,00 (trinta e cinco mil reais), e o contribuinte que possui o automóvel de menor valor pagará R\$ 350,00 (trezentos e cinquenta reais). Entretanto o contribuinte que possui o automóvel de maior valor pagará mais, devido ao valor venal do automóvel ser maior do que o valor venal do automóvel de menor valor, porém vale ressaltar que pagará proporcionalmente mais devido à base de cálculo ser maior do que a base de cálculo que corresponde ao automóvel com valor menor.

Portanto, é possível verificar que não é aplicada a técnica da progressividade no IPVA, mas sim a proporcionalidade. Isso se justifica porque a alíquota do IPVA (embora seja modificada em razão do tipo e de utilização do veículo automotor e de acordo com o Estado) é sempre fixa e não é graduada conforme o aumento da base de cálculo, no caso do valor venal o veículo.

Assim, é possível verificar que o IPVA atende à finalidade fiscal de arrecadar dinheiro aos cofres públicos, em atenção à capacidade contributiva manifestada pelo patrimônio (veículo automotor), havendo que suas alíquotas são proporcionais.

Desse modo, a diferença do pagamento a maior ou a menor do IPVA se dará fundamentada na base de cálculo do veículo, mas não com base de alíquotas progressivas ou com base em faixas de tributação que preveem a diferenciação do montante tributável. Ou seja, pagará proporcionalmente mais quem possuir um bem com maior valor econômico.

Será analisada no item 2.3 a aplicação da progressividade nos tributos pessoais.

2.3 A PROGRESSIVIDADE E SUA APLICAÇÃO NOS TRIBUTOS PESSOAIS

Para compreender a aplicação da progressividade nos tributos diretos, especificamente no que tange à tributação sobre a renda, serão analisados no item 2.3 o imposto de renda das pessoas físicas e o imposto de renda sobre pessoas jurídicas.

Regina Helena Costa define que os impostos pessoais são aqueles “cujo aspecto material da hipótese de incidência leva em consideração certas qualidades juridicamente qualificadas do sujeito passivo”.¹⁷⁴ Como exemplo, os impostos sobre a renda são os que melhor comportam a progressividade como técnica de graduação por conta da previsão de faixas de tributação.

O Imposto de Renda caracteriza-se quando o contribuinte recolhe uma fração de sua renda, reduzindo seu bem-estar na proporção do montante subtraído.¹⁷⁵ Portanto, uma vez definida uma estrutura progressiva de taxação (tabela progressiva de alíquotas), garante-se uma tributação progressiva em relação à renda auferida.

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza tem previsão constitucional no artigo 153 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e previsão no artigo 43 e seguintes do Código Tributário Nacional:

Art. 153, CF: Compete à União instituir impostos sobre:

III – renda e proventos de qualquer natureza;

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

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

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

Cabe ressaltar o conceito de renda nas palavras de Hugo de Brito Machado: “renda é sempre um produto, um resultado, quer do trabalho, quer do capital, quer da combinação desses dois fatores. Os demais acréscimos patrimoniais que não se comportem no conceito de renda são proventos”.¹⁷⁶

Conforme o exposto no artigo 43 do Código Tributário Nacional, o Imposto de Renda tem como fato gerado a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, que pode ocorrer com a renda ou com proventos.

O Brasil adota a Teoria do Acréscimo Patrimonial, que descreve que renda é todo acréscimo patrimonial, todo ingresso líquido, em bens materiais, imateriais ou serviços avaliáveis em dinheiro, periódico, transitório ou acidental que apresente um caráter oneroso ou gratuito, que importe um incremento líquido do patrimônio de determinada pessoa, em certo período de tempo.

¹⁷⁴ COSTA, *ibidem*, p. 52.

¹⁷⁵ Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal. **A progressividade no consumo**. Estudo Tributário n. 4. Brasília, mar. 2002, p. 7.

¹⁷⁶ MACHADO, *ibidem*, p. 314.

Já o provento, segundo Paulo de Barros Carvalho, significa o resultado, lucro, crédito. O termo provento também pode significar uma forma específica de rendimento tributável, tecnicamente compreendida não como o fruto da realização imediata e simultânea de um patrimônio, mas sim o acréscimo patrimonial resultante de uma atividade que já cessou, mas que ainda produz rendimentos.

No artigo 153 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, o parágrafo 2º dispõe que: “O Imposto sobre a Renda será informado pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade, na forma da lei”.

Como o objeto da pesquisa é analisar se a progressividade é um instrumento capaz de promover o princípio da capacidade contributiva, neste item será analisado somente o critério da progressividade aplicado no Imposto de Renda.

O Imposto de Renda deve, necessariamente, ser graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte, por força de determinação expressa do artigo 145, §1º da CRFB, e para isso deverá ser progressivo.

Hugo de Brito Machado informa que entre as diversas classificações dos tributos existe a que leva em conta a forma de determinação do seu valor. Dessa forma, o tributo pode ser fixo ou graduado, e este pode ser classificado em proporcional, progressivo e regressivo.¹⁷⁷

Um imposto proporcional sobre a renda é aquele que tributa cada parcela da renda pela mesma alíquota, seja qual for a renda total do contribuinte. Nesse caso, um contribuinte com dez vezes a renda de outro pagaria dez vezes mais de imposto. Ou seja, no imposto proporcional a alíquota do tributo é invariável, seja qual o valor objeto da tributação. O imposto proporcional é aquele que recai à mesma alíquota sobre bases crescentes.

Assim, à título exemplificativo, se um imposto sobre a renda é estabelecido à razão de 25%, o contribuinte que auferir renda de R\$ 10.000,00 pagará R\$ 2.500,00 a título de imposto de renda, e o contribuinte que auferir renda de R\$ 100.000,00 pagará R\$ 25.000,00 a título de imposto. Já um imposto progressivo sobre a renda é aquele cujas alíquotas aumentam na medida em que a renda do contribuinte aumenta. Nesse caso, um contribuinte com dez vezes a renda de outro pagaria mais do que dez vezes o imposto pago pelo outro.

¹⁷⁷ MACHADO, *ibidem*, p. 135.

O imposto de renda poderia, ainda, ser regressivo, ou seja, quanto mais a renda aumentasse, menores seriam as alíquotas. Os impostos regressivos são aqueles cuja alíquota é decrescente na medida em que cresce o montante imponible.

No sistema regressivo, o ônus fiscal dos contribuintes que possuem renda menor, em termos de porcentagem de sua renda, é maior do que o ônus fiscal dos contribuintes que possuem maior renda. Naturalmente, por desatender ao ideal de justiça tributária, não se pode admitir impostos pessoais de caráter regressivo, ou seja, que estabelecessem maior gravame sobre contribuintes de menor renda.

Entretanto o Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica é progressivo pelo aumento da alíquota numa proporção direta ao aumento da base de cálculo. Assim, fixam-se as alíquotas do Imposto de Renda de acordo com a importância total da renda. A tributação é graduada em conformidade com a capacidade contributiva demonstrada pelo montante real do contribuinte.¹⁷⁸

Atualmente, conforme disposição da Receita Federal do Brasil, o Imposto de Renda sobre Pessoas Físicas estabelece 4 (quatro) faixas de tributação, sendo elas: a isenção, a aplicação da alíquota de 7,5 % (sete e meio por cento), 15% (quinze por cento), 22,5% (vinte e dois e meio por cento) e 27,5% (vinte e sete e meio por cento).

Essas faixas de tributação são aplicadas da seguinte forma: para os ganhos de até R\$ 1.903,98 (mil novecentos e três reais e noventa e oito centavos), o contribuinte é isento.

Para os ganhos de R\$ 1.903,99 (mil novecentos e três reais e noventa e oito centavos) até R\$ 2.826,65 (dois mil oitocentos e vinte e seis reais e sessenta e cinco centavos), aplica-se a alíquota de 7,5% (sete e meio por cento).

Para o contribuinte que auferir renda acima de R\$ 2.826,65 (dois mil oitocentos e vinte e seis reais e sessenta e cinco centavos) até R\$ 3.751,05 (três mil setecentos e cinquenta e um reais e cinco centavos), aplica-se a alíquota de 15% (quinze por cento).

Para os ganhos acima de R\$ 3.751,06 (três mil setecentos e cinquenta e um reais e cinco centavos) até R\$ 4.664,68 (quatro mil seiscentos e sessenta e quatro reais e sessenta e oito centavos), aplica-se a alíquota de 22,5% (vinte e dois e cinco por cento).

¹⁷⁸ GUTIERREZ, *ibidem*, p. 173.

Para o contribuinte que auferir renda acima de R\$ 4.664,68 (quatro mil, seiscentos e sessenta e quatro reais e sessenta e oito centavos), aplica-se a alíquota de 27,5% (vinte e sete e cinco por cento).

Conforme exposto no item 2.1 acerca da existência da progressividade simples ou graduada, no Imposto de Renda sobre Pessoas Físicas é aplicada a progressividade graduada. A diferença entre ambas as formas de progressividade pode ser evidenciada pelo seguinte exemplo: nos termos da tabela prevista do IRPF de 2017, aqueles contribuintes que no ano de 2017 auferirem rendimentos mensais entre R\$ 3.751,05 (três mil setecentos e cinquenta e um reais e cinco centavos) e R\$ 4.664,68 (quatro mil seiscentos e sessenta e quatro reais e sessenta e oito centavos) estão submetidos a uma alíquota de 22,5% (vinte e dois por cento), acima dessa quantia a alíquota será de 27,5% (vinte e sete e meio por cento).

Considerando que o Brasil adota a progressividade graduada no IRPF, a alíquota de 27,5 (vinte e sete e meio por cento) incidirá apenas ao que ultrapassar R\$ 4.664,68 (quatro mil seiscentos e sessenta e quatro reais e sessenta e oito centavos), enquanto o restante do valor de R\$ 3.751,05 (três mil setecentos e cinquenta e um reais e cinco centavos) e R\$ 4.664,68 (quatro mil seiscentos e sessenta e quatro reais e sessenta e oito centavos) incidirá a alíquota de 22,5% (vinte e dois e meio por cento), para os ganhos auferidos entre R\$ 2.826,65 (dois mil oitocentos e vinte e seis reais e sessenta e cinco centavos) até R\$ 3.751,05 (três mil setecentos e cinquenta e um reais e cinco centavos) será aplicada a alíquota de 15%, e para os ganhos auferidos de R\$ 1.903,99 (mil novecentos e três reais e noventa e oito centavos) até R\$ 2.826,65 (dois mil oitocentos e vinte e seis reais e sessenta e cinco centavos), aplica-se a alíquota de 7,5% (sete e meio por cento). Ou seja, as alíquotas serão graduadas conforme a faixa de tributação prevista pelo IRPF.

Como explica Schoueri, a ideia de progressividade não contraria o princípio da igualdade:

[...] afinal, naquilo em que são iguais, por exemplo na parcela da renda até R\$ 1.903,98), todos os contribuintes estão isentos. Naquilo em que se diferenciam, dá-se, também, um tratamento diferenciado, mas exclusivamente sobre a parcela da renda que uns têm e outros não.¹⁷⁹

Caso fosse adotada a progressividade simples, um indivíduo que tivesse um rendimento mensal de R\$ 4.665,68 (quatro mil seiscentos e sessenta e cinco reais e

¹⁷⁹ SCHOUERI, *ibidem*, p. 409.

sessenta e oito centavos) teria o seu imposto calculado pela incidência de uma alíquota de 27,5% (vinte e sete e meio por cento) sobre a totalidade de sua renda, porque ultrapassou em R\$ 1 (um real) a faixa sujeita à alíquota de 22,5% (vinte e dois e meio por cento).

Vale destacar que o Imposto de Renda em relação ao princípio da Capacidade Contributiva deve proteger o mínimo existencial. Enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial (no caso da tabela vigente do ano de 2016, estipulada pela Receita Federal do Brasil o valor de R\$ 1.903,98 (mil novecentos e três reais e noventa e oito centavos), não há que se falar em capacidade contributiva.

Entretanto, conforme dados do Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (DIEESE)¹⁸⁰ no período de 2016, o salário mínimo necessário para arcar com as despesas básicas de um indivíduo, que também pode ser interpretado como o mínimo existencial, seria de R\$ 3.856,23 (três mil oitocentos e cinquenta e seis reais e vinte e três centavos), e no período do ano de 2017 (mês de referência setembro de 2017) seria de R\$ 3.668,55 (três mil seiscentos e sessenta e oito reais e cinquenta e cinco centavos).

Esses dados são relevantes para demonstrar que esses valores referenciais do valor do mínimo necessário para arcar com as despesas básicas e mínimas de um indivíduo não se adequa com a faixa de isenção do Imposto de Renda de Pessoas Físicas que corresponde aos ganhos auferidos até o valor de 1.903,99 (mil novecentos e três reais e noventa e oito centavos).

Conforme elucida Marciano Buffon, “não se deve admitir a exigência de Imposto de Renda sobre salários cujos valores sejam insuficientes para fazer frente às necessidades básicas”.¹⁸¹

De qualquer maneira, é preciso encontrar a forma mais apropriada de se adequar a tributação do Imposto de Renda ao mínimo existencial. Talvez, a adoção da progressividade das alíquotas dos tributos de maneira que se adequa a realidade dos contribuintes seja uma possível solução.

Será analisado o histórico das alíquotas de IRPF no Brasil com o intuito de demonstrar as alterações tanto no percentual das alíquotas como, principalmente, na quantidade de faixa de tributação e na sua consequência para aplicação da

¹⁸⁰ DIEESE é o Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos que pesquisa sobre questões sociais, econômicas e socioeconômicas.

¹⁸¹ BUFFON, ibidem, p. 239.

progressividade no IRPF. Conforme a Receita Federal do Brasil, no período de 1979 a 1982 existiam 12 faixas de tributação do IRPF com alíquotas que variavam de 0% a 55%.

No período de 1983 a 1985 existiam 13 faixas de tributação com alíquotas que variavam de 0% a 60%.

No período de 1986 a 1987 existiam 11 faixas de tributação com alíquotas que variavam de 0% a 50%.

No período de 1988 existiam 9 faixas de tributação com alíquotas que variavam de 0 a 45%.

No período de 1989 a 1991 foi reduzido o número de faixas de tributação para duas com alíquotas de 10 e 25%.

No período de 1992 manteve-se as duas faixas de tributação, mas ajustou-se tão somente as alíquotas, alterando-as a 15% e 25%.

No período de 1994 a 1995 aumentou-se novamente o número de faixa de tributação para três, e as alíquotas foram aumentadas a 15%, 26,6% e 35%.

No período de 1996 a 1997 foi diminuído novamente o número de faixa de tributação para dois, e foram alteradas as alíquotas a 15% e 25%.

No período de 1998 a 2008 manteve-se em duas faixas de tributação, mas alteraram-se as alíquotas de 15% e 27,5%.

No período de 2009 a 2017 foram aumentadas para 4 as faixas de tributação e alteradas as alíquotas que variam de 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5% respectivamente.

Conforme elucida Mary Elbe de Queiroz, com a redução do número de faixas de tributação após o ano de 1989, as alíquotas passaram a ser aplicadas sobre uma base de cálculo maior.¹⁸² Isso significa que a progressividade do IRPF foi, ao longo dos anos, mitigada pelo fato de haver uma significativa diminuição na quantidade de faixas de tributação.

Em relação à progressividade no Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas será analisado o critério quantitativo do IRPJ para a melhor compreensão da aplicação da progressividade no IRPJ.

¹⁸² QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas. Barueri: Manole, 2004, p. 157.

A base de cálculo para IRPJ está no lucro da empresa. A legislação federal estabelece que há três tipos de lucro para efeitos tributários: Lucro arbitrado, Lucro presumido e Lucro real.

Nesse sentido, o artigo 219 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99) estabelece que “a base de cálculo do imposto é determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real, presumido ou arbitrado, correspondente ao período de apuração”.

A base de cálculo do IRPJ é disposta no artigo 8º da Lei 9.250/95, que determina:

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:
I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;
II - das deduções relativas.

O artigo 29 da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1700/2017 dispõe que a alíquota do IRPJ é de 15% (quinze por cento) sobre o lucro apurado, com adicional de 10% sobre a parcela do lucro que exceder R\$ 20.000,00 ao mês.¹⁸³

As alíquotas do imposto de renda em vigor desde o ano-calendário 1996 são as seguintes:

- a) 15% (quinze por cento) sobre o lucro real, presumido ou arbitrado apurado pelas pessoas jurídicas em geral, seja comercial ou civil o seu objeto;
- b) 6% (seis por cento) sobre o lucro inflacionário acumulado até 31 de dezembro de 1987, das empresas concessionárias de serviços públicos de energia elétrica e telecomunicações, das empresas de saneamento básico e das empresas que exploram a atividade de transporte coletivo de passageiros, concedida ou autorizada pelo poder público e com tarifa por ele fixada, realizado no período de apuração (trimestral ou anual) do imposto.

A parcela do lucro real que exceder ao resultado da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número dos meses do respectivo período de apuração sujeita-se à incidência do adicional, à alíquota de 10% (dez por cento).

Também se encontra sujeita ao adicional a parcela da base de cálculo estimada mensal, no caso das pessoas jurídicas que optaram pela apuração do imposto de

¹⁸³ Art. 29. A alíquota do IRPJ é de 15% (quinze por cento). § 1º A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional do imposto sobre a renda à alíquota de 10% (dez por cento). § 2º O valor do adicional será recolhido integralmente, não sendo permitidas quaisquer deduções (Artigo 29 da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1700/2017).

renda sobre o lucro real anual, presumido ou arbitrado, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

Em relação às pessoas jurídicas que optarem pela apuração do lucro presumido ou arbitrado, o adicional incide sobre a parcela que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração.

A alíquota do adicional é única para todas as pessoas jurídicas, inclusive instituições financeiras, sociedades seguradoras e assemelhadas. O adicional incide, inclusive, sobre os resultados tributáveis de pessoa jurídica que explore atividade rural (Lei nº 9.249, de 1995, art. 3º, § 3º). No caso de atividades mistas, a base de cálculo do adicional será a soma do lucro real apurado nas atividades em geral com o lucro real apurado na atividade rural.

Ao analisar o IRPF e o IRPJ e sua relação com a técnica de tributação da progressividade é possível afirmar que, embora haja progressividade nesse imposto, a progressividade do IRPF apresentou mitigação das faixas de tributação no período de 1979 a 2017. Em 1979 existiam 12 faixas de tributação, com alíquotas que variavam de 0% a 55%. Em 2017 há somente a previsão de 4 faixas de tributação com alíquotas de 7,5% a 27,5%.

No capítulo 3 será analisado se a Progressividade é um meio de efetivação do Princípio da Capacidade Contributiva. Será investigado se o Princípio da Capacidade Contributiva gera eficiência nos Impostos Reais e Pessoais, segundo as definições de eficiência e bem-estar estabelecidos no item 1.2, e também será inquerido se o Princípio da Capacidade Contributiva promove Justiça nos Impostos Reais e Pessoais, conforme os conceitos de justiça fiscal estabelecidos no item 1.3.

3. PROGRESSIVIDADE, EFICIÊNCIA E JUSTIÇA

Neste capítulo será analisada a progressividade aplicada aos impostos reais e pessoais e se a progressividade traz eficiência e justiça, tanto nos impostos reais quanto nos pessoais.

A progressividade tributária possui um papel a ser cumprido no sentido de viabilizar a máxima eficácia do princípio da capacidade contributiva, constituindo-se em uma decorrência lógica desse princípio.

A progressividade pode ser entendida como um meio de promover a eficiência, não só no sentido econômico, mas também na acepção de promover o bem-estar e minimizar o bem-estar retirado na tributação, uma vez que o contribuinte será tributado conforme sua capacidade contributiva.

Por outro lado, deve ser analisado o retorno de bem-estar de determinado imposto e se ele devolve à sociedade o bem-estar retirado pela tributação de forma satisfatória.

E em relação à justiça, a progressividade é entendida como um meio de redistribuição de riqueza e de promoção de justiça fiscal, além de garantir o respeito da capacidade contributiva.

Embora seja uma técnica de tributação muito utilizada, a progressividade não está imune de críticas. Há doutrinadores que consideram alíquotas proporcionais são mais justas e eficientes que alíquotas progressivas. Há também os que defendem que a alíquotas progressivas permitem que haja diminuição de desigualdades sociais e um meio de concretização do princípio da capacidade contributiva.

Com base no critério de eficiência exposto no item 1.2 do presente trabalho, para que o sistema tributário seja eficiente e ao mesmo tempo justo, aumentando o bem-estar previamente retirado pela tributação, será analisado no item 3.2 se a progressividade nos impostos reais e pessoais é eficiente.

Ainda, será analisado no item 3.2 se a progressividade nos impostos reais e pessoais é justa, com base nos critérios de justiça estabelecidos no item 1.3 do presente trabalho.

3.1 A PROGRESSIVIDADE E SUAS IMPLICAÇÕES

A progressividade consiste na aplicação de alíquotas diversas, crescentes na medida em que cresce a base de cálculo do imposto. Entretanto existem várias críticas a respeito da aplicação da progressividade no que tange aos seus efeitos. Em contrapartida há posições que defendem a aplicação da progressividade como meio de redistribuição de riquezas, como meio de justiça e diminuição das desigualdades econômicas e sociais.

Walter Blum e Harry Kalven Jr. assinalam que a progressividade pode dar-se de dois modos: questionando os argumentos daqueles que procuram justificá-la, ou mostrando diretamente problemas que a progressividade pode gerar. Para os autores, o preço que o sistema tributário paga pela progressividade é alto, pois a progressividade produz uma complexidade no sistema tributário. Isso se daria pelo fato de que toda vez que se inserem complexidades abrem-se espaços para contribuintes encontrarem meios de evitar o pagamentos dos tributos, ou seja, estimulando a evasão fiscal, visto que a progressividade seria aplicar alíquotas mais altas conforme o montante da base de cálculo.¹⁸⁴

Além da progressividade, na opinião de Blum e Kalven, sob qualquer sistema progressivo atual, as maiores alíquotas são quase certamente aplicáveis a apenas a uma minoria, visto que poucos serão aqueles sujeitos às alíquotas mais altas.

Para os autores, a progressividade gera uma redução da produtividade da sociedade, impactando no processo de criação de capital; alíquotas progressivas desestimulam a decisão de poupar.

A objeção à progressividade feita pelos autores é de que ela diminui a produtividade econômica da sociedade. A progressividade torna menos atrativa a tomada de riscos e impede a formação de poupança, bem como tem implicações regressivas no investimento. Da mesma forma, a progressividade tem impacto no incentivo para trabalhar, já que é causa de uma recompensa monetária decrescente para o trabalho.

Em síntese, para Blum e Kalven, a progressividade reduz a eficiência e o rendimento do trabalho, aumenta o custo e a complexidade da administração

¹⁸⁴ BLUM, Walter J.; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation. 19 U. Chi. L. Rev. 417 (1952). In: CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; McCOUCH, Grayson M. P. **Federal income tax anthology**. 2. tir. 2003. Cincinnati, Ohio: Anderson, 1997. p. 112.

tributária, promove uma diminuição da poupança e do potencial para a formação de capital e reduz o nível de cumprimento da legislação tributária. Walter J. Blum e Harry Kalven Jr. concluem que a progressividade lida com os efeitos e não com as causas das imperfeições do mercado.¹⁸⁵

Com referência ao argumento de que a progressividade tributária induz ineficiência econômica, o debate se faz necessário. Os efeitos decorrentes da instauração de modelos progressivos de tributação naturalmente devem ser analisados sob uma ótica que extrapola o campo da investigação jurídica. Em todo caso, não parece válido afirmar que a progressividade acarreta ineficiência e desestimula o esforço e a criatividade.

Como explica Marjorie Kornhauser,

[...] tudo isso depende do modo de construção do modelo progressivo, na medida em que os mesmos efeitos podem ser acarretados por sistemas regressivos demasiadamente complexos ou que instituam cargas tributárias severamente elevadas para todos os cidadãos.¹⁸⁶

No entanto o argumento de que a progressividade tributária induz a ineficiência econômica não é convincente, dado que qualquer forma de tributação excessiva pode desestimular a economia, não consistindo esse efeito uma nota distintiva do modelo progressivo.

Ives Gandra da Silva Martins também tece críticas à teoria da progressividade. Para o autor, a progressividade desestimula o trabalho, a poupança e o investimento.¹⁸⁷ Nesse sentido, Ivens Gandra da Silva Martins critica a progressividade do imposto.¹⁸⁸

Pode-se resumir suas críticas da seguinte forma: a) a progressividade tributária penaliza os mais eficientes, já que na medida em que um contribuinte for mais eficiente, mais criativo, ou trabalhe mais, auferirá maior renda e, em consequência, estará sujeito a uma alíquota mais elevada que um outro que não possua as mesmas qualidades; b) a progressividade prejudica toda a sociedade ao desmotivar o esforço e a criatividade, já que as pessoas mais esforçadas e criativas são penalizadas com alíquotas progressivas.

¹⁸⁵ BLUM; KALVEN JR., *ibidem*, p. 119.

¹⁸⁶ KORNHAUSER, Marjorie. The Rhetoric of the Anti-Progressive Income Tax Movement: A Typical Male Reaction. *Michigan Law Review*, v. 86, 1987, p. 477.

¹⁸⁷ BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**: Promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 283-284.

¹⁸⁸ *Ibidem*, p. 284.

Quanto ao argumento de que a progressividade tributária penaliza o mérito e o esforço individual, é relevante ressaltar que esses fatores devem ser analisados de forma individual, não podendo generalizar o argumento de que a progressividade penaliza o mérito e o esforço individual.

Já em relação ao argumento utilizado que a progressividade prejudica toda a sociedade ao desmotivar o esforço e a criatividade, não é possível utilizar tal argumento com base nessa afirmação, visto que a progressividade não é aplicada a pessoas esforçadas ou criativas, mas sim de acordo com a base de cálculo e a alíquota de determinado imposto, e o critério utilizado seria a capacidade contributiva do contribuinte, mas não o mérito e o esforço individual de cada indivíduo.

Em síntese, as principais críticas em relação à técnica de tributação da progressividade são que a progressividade penaliza quem ganha mais, e com isso pode gerar uma grande ineficiência econômica, que a progressividade pode desestimular o indivíduo de poupar seus gastos, que a progressividade faz com que quem tem maior capacidade contributiva não queira pagar o tributo, e que a progressividade prejudica os indivíduos com mérito individual, uma vez que para auferir maior renda teoricamente o esforço individual seria maior que um indivíduo que aufere uma renda menor.

A maioria dos doutrinadores nacionais defende a técnica de tributação da progressividade e aponta seus efeitos positivos no sistema tributário e econômico.

Marciano Seabra de Godoi explica que há duas formas básicas de abordar a progressividade, uma fundamentada segundo a capacidade contributiva e a igualdade de sacrifícios e outra fundamentação segundo o valor constitucional da busca da redução das desigualdades econômicas e sociais.¹⁸⁹ Tendo em vista que a busca da redução das desigualdades econômicas e sociais é elencada na Constituição da República Federativa de 1988 como um dos objetivos fundamentais, poderia a progressividade contribuir para a redução das desigualdades econômicas e sociais por meio da redistribuição de riqueza, conforme será abordado nesse subitem.

Seguindo a fundamentação da capacidade contributiva e a igualdade de sacrifícios como uma das fundamentações da progressividade abordada por Godoi, a teoria do sacrifício é uma teoria econômica que foi desenvolvida com o objetivo de

¹⁸⁹ GODOI, Marciano Seabra de. Finanças públicas brasileiras: diagnóstico e combate dos principais entraves à igualdade social e ao desenvolvimento econômico. **Revista de Finanças Públicas e Desenvolvimento**, v. 5, n. 5, 2017, p. 9.

encontrar um fundamento científico para a existência da progressividade tributária, de tal forma que tributação corresponderia ao meio adequado para tributar de acordo com a capacidade econômica de cada indivíduo. A teoria do sacrifício estabelece que, quanto maior a capacidade contributiva, maior deverá o montante pago, para que se obtenha sacrifício equivalente aos demais contribuintes.¹⁹⁰

Assim, a teoria do sacrifício pode ser entendida de forma que a igualdade de sacrifícios seja igualmente repartida entre todos os indivíduos, o que poderia ser obtida pela aplicação do princípio da progressividade.¹⁹¹ Nessa acepção, pela teoria do sacrifício os mais ricos devem concorrer mais intensamente (em termos quantitativos) às despesas do Estado, de modo que comparativamente os indivíduos suportem a mesma perda real de bem-estar em virtude da tributação.

Ocorre que a teoria do sacrifício foi abandonada quando a teoria utilitarista passou a ser questionada diante da consideração de que não haveria critério seguro para se determinar o que seja um sacrifício equivalente. Desse modo, Walter Bum e Harry Kalven elucidam que a satisfação não é algo que possa ser quantificado, embora possa medir o dinheiro em unidades, não há como medir unidades de satisfação.¹⁹² O sacrifício não seria um critério fácil de utilizar por não ser um critério fácil de mensurar.

Assim, ao estabelecer a aplicação da progressividade, o sistema tributário deve estar de acordo com a ordem econômica e com os princípios gerais e específicos prevista pelo texto constitucional.

Edwin Seligman aduz que a progressividade se justifica porque “a igualdade tributária não pode consistir em pagamentos tributários à mesma proporção para todos, pois o sacrifício do rico, para igualar-se ao sacrifício do pobre, dependerá de tributação a razões maiores”.¹⁹³

Outro argumento utilizado para a adoção da progressividade, além da ideia da igualdade dos sacrifícios, é a igualdade dos benefícios. Richard Musgrave e Peggy Musgrave definem o princípio do benefício. De acordo com os autores, “sob um regime estrito de tributação de acordo com o princípio do benefício, cada contribuinte seria

¹⁹⁰ SCHOUERI, *ibidem*, p. 408.

¹⁹¹ Contudo, segundo Luís Eduardo Schoueri, a teoria do sacrifício não fica ileso de críticas, já que é impossível determinar o que seja um sacrifício equivalente (*Ibidem*, p. 150).

¹⁹² BLUM; KALVEN JR., *ibidem*, p. 417.

¹⁹³ SELIGMAN, Edwin. **Progressive taxation in theory and practice**, 2. ed., American Economic Association, 1908, p. 158.

tributado de acordo com sua demanda por serviços públicos”.¹⁹⁴ Na teoria da igualdade de benefícios, fundamenta-se que todo contribuinte recebe alguns benefícios em razão do funcionamento do estado, o que justificaria o bem-estar retirado do contribuinte.

Não obstante, tais benefícios aumentariam na medida em que a renda aumenta, o que justificaria a cobrança de impostos progressivos.¹⁹⁵ Schoueri explica que a progressividade se justificaria se ficasse demonstrado que quanto maior a renda maior o benefício que o contribuinte recebe, e que a partir de um certo nível de renda o benefício cresce mais rapidamente que a própria renda.

Ocorre que não é evidente que as pessoas com maior renda recebem mais benefícios do Estado; entretanto, mesmo que isso fosse verdade, não estaria justificada a progressividade, já que também na proporcionalidade existe um crescimento do tributo conforme o aumento da renda.

Para Schoueri, a progressividade exigiria que se demonstrasse que os benefícios crescem em taxas mais elevadas que a renda. Se o benefício é o bem-estar produzido pela renda, então a progressividade exigiria que se afirmasse que os benefícios que se auferem com a renda crescem mais rapidamente para os que possuem maior capacidade contributiva do que os que possuem menor capacidade contributiva.¹⁹⁶

A problemática da aplicação do princípio da capacidade contributiva e da progressividade pode ser entendido no exemplo: se uma pessoa com menor capacidade contributiva e uma pessoa com maior capacidade contributiva pagarem 10% de suas rendas, mesmo que os 10% pagos por aquele que possui maior capacidade contributiva sejam muito mais do que o que os pagos pelo que possui menor capacidade contributiva, este para pagar a sua parte suporta um sacrifício muito maior do que o que possui menor capacidade contributiva.

Nesse aspecto, um dos fundamentos da progressividade é o de igualar o sacrifício fiscal de todos os tributos. Assim, a progressividade seria uma forma de assegurar a justa tributação dos indivíduos, estabelecendo entre eles uma igualdade de sacrifícios, assegurando um sacrifício igual para cada contribuinte.

¹⁹⁴ MUSGRAVE, Richard e MUSGRAVE, Peggy. **Public Finance in Theory and Practise**. 5. ed, Nova York: McGraw-hill, 1989, p. 220

¹⁹⁵ SCHOUERI, ibidem, p. 407.

¹⁹⁶ op.cit., p. 395.

No Brasil, que tem como fundamento da República a dignidade da pessoa humana (artigo 1º, III, Constituição Federal) e por objetivos fundamentais a construção de uma sociedade livre, justa e solidária (artigo 3º, I, Constituição Federal), além da erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais (artigo 3º, III, Constituição Federal), a progressividade ganha relevo, pois diante das disparidades das capacidades econômicas promove a correspondência técnica do tributo com o princípio da igualdade, auxiliando na igualação das diferentes condições econômicas dos contribuintes.

A progressividade pode ser analisada com relação a um tributo específico ou sob a perspectiva de todo o sistema tributário.

Não há dissenso no Brasil sobre a definição de progressividade sob o ponto de vista de técnica de tributação, que se consubstancia na qualidade do tributo que se eleva mais que proporcionalmente em razão do aumento da sua base de cálculo. Contudo, diante da possibilidade de a progressividade adquirir um caráter extrafiscal, a melhor definição da progressividade como técnica de tributação é a de fenômeno pelo qual as alíquotas de determinado tributo aumentam na medida em que aumenta o critério considerado pela norma para parametrizar o emprego das alíquotas. Assim, se se tratar de progressividade fiscal, considera-se como critério a capacidade contributiva (artigo 145, §1º, Constituição Federal); se a progressividade tiver cunho extrafiscal, poderá levar em conta outros critérios compatíveis com a finalidade que se deseja atingir, como, por exemplo, o tempo no caso do IPTU (artigo 182, §4º, II).

Não há como discutir a progressividade com fundamentos puramente econômicos, pois o tema leva necessariamente ao debate de questões éticas e de justiça e, portanto, dos valores insculpidos na Constituição Federal.

Ao abordar a capacidade contributiva, a teoria do sacrifício como causa da tributação foi substituída pela justificação do tributo enquanto participação do cidadão nos custos da existência social. Nessa perspectiva, a progressividade é explicada por critérios de justiça distributiva, ou seja, afere-se a justa carga tributária, no lugar da igualdade de sacrifício.

Outro argumento favorável à progressividade é de que ela opera no sentido de diminuir as desigualdades econômicas produzidas pela tributação por meio da distribuição da renda. Assim, a progressividade seria explicada por critérios de justiça distributiva, quando, ao invés de questionar o sacrifício equivalente, buscar-se-á uma distribuição da carga tributária.

Para doutrinadores como Miguel Delgado Gutierrez, a progressividade não pode ser definida de maneira apropriada sem se fazer referência ao seu efeito redistributivo.¹⁹⁷ Tendo em vista a progressividade e o seu efeito redistributivo, Miguel Delgado Gutierrez entende que as alíquotas progressivas são um instrumento de redistribuição de riqueza.

A distribuição da renda ocorreria para os defensores da progressividade, como um instrumento de redistribuição de riqueza mediante a aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva e da progressividade, de modo que quem tem mais pagaria mais e quem tem menos pagaria menos. O montante de receita advinda de quem paga mais seria revertida a quem tem menos por intermédio de políticas públicas e de programas sociais, gerando redistribuição de renda e diminuindo a desigualdade econômica.

De acordo com Hugo de Brito Machado, a principal função da progressividade dos tributos “é a redistribuição da riqueza, com o tributo progressivo, o que tem mais paga não apenas mais, porém mais do que isto, paga progressivamente mais”.¹⁹⁸

Para o doutrinador, a progressividade seria um meio de redistribuição da riqueza no sentido de distribuição da carga tributária. Sendo assim, a distribuição da carga tributária poderia ser obtida mediante as diferenciações das alíquotas conforme o aumento da base de cálculo, de modo que respeitasse o princípio da capacidade contributiva e a progressividade.

Ricardo Lodi Ribeiro explica que “em uma sociedade marcada por profundas desigualdades sociais, a progressividade é o instrumento mais adequado à aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva, baseando-se na justiça fiscal”.¹⁹⁹ Portanto, a instituição de alíquotas progressivas seria o melhor modo de respeitar a capacidade contributiva do contribuinte.

O Brasil é o décimo país mais desigual do mundo, segundo dados obtidos do relatório de desenvolvimento humano (RDH) elaborado pelas Nações Unidas. O relatório usou como referência o Índice de Gini, e verificou que o Brasil ficou em 0,515

¹⁹⁷ GUTIERREZ, *ibidem*, p. 179.

¹⁹⁸ MACHADO, *ibidem*, p. 139.

¹⁹⁹ RIBEIRO, *ibidem*, p. 479.

(para compreensão o indicador do índice de Gini varia de 0 a 1, quanto menor, melhor).²⁰⁰

A desigualdade social é apontada como um dos principais problemas do Brasil. Nessa linha, um dos instrumentos para combater essa desigualdade seria a progressividade por meio do efeito de redistribuição de riqueza.

Além de trabalhar as desigualdades, a progressividade ajudaria na redução das desigualdades, uma vez que a igualdade seria respeitar os iguais e os desiguais na medida de sua desigualdade.

Humberto Ávila também defende a adoção da progressividade. Para o autor, “a progressividade seria um meio de redistribuição da riqueza e como critério de graduação dos tributos a progressividade é uma excelente maneira de realizar o princípio da capacidade contributiva”.²⁰¹ Como há faixas de tributação na forma de alíquotas progressivas, isso seria uma maneira de aplicar o Princípio da Capacidade Contributiva.

Para Schoueri, “a progressividade em matéria tributária costuma ser justificada como uma técnica que complementa e concretiza o princípio da capacidade contributiva”.²⁰²

A progressividade pode ser avaliada tanto do ponto de vista da carga tributária global como do ponto de vista de determinado tributo individualmente. Ainda que determinado tributo seja regressivo – os impostos sobre o consumo, por exemplo –, o sistema tributário como um todo pode ser progressivo, desde que a regressividade da tributação sobre o consumo seja compensada pela progressividade na tributação de outras bases de incidência, como a renda, a propriedade ou a combinação de ambas.

Os argumentos que justificam a progressividade da tributação podem ser extraídos da solidariedade ou da igualdade. Porém a proporcionalidade nas alíquotas também atende à solidariedade ou à igualdade. Por outro lado, a proporcionalidade não atende à “redução das desigualdades sociais”.

A justiça tributária, a rigor, é atendida quando aplicamos alíquotas proporcionais. Mas somente a progressividade atende à justiça social, pois a partir da

²⁰⁰ **United Development Progmmme** - Human Development Report 2016. Disponível em: <<http://www.br.undp.org/content/dam/brazil/docs/RelatoriosDesenvolvimento/undp-br-2016-human-development-report-2017>>. Acesso em: 10 nov. 2017.

²⁰¹ ÁVILA, idem, p. 151.

²⁰² SCHOUERI, ibidem, p. 398.

progressividade é que se reduzem as desigualdades sociais, sob o ponto de vista da arrecadação.

Para Roque Antonio Carrazza, o critério da progressividade é consectário natural dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, pois exige que os contribuintes com maiores rendimentos recebam tratamento fiscal mais gravoso que os de pequeno porte econômico. Mas não apenas isso, a progressividade melhora a distribuição de renda e auxilia na concretização da igualdade material.²⁰³

Contudo há ressalvas em relação à redistribuição de riqueza pela progressividade. Alcides Jorge Costa expõe que “a redistribuição é função de duas variáveis, a receita e a despesa”. Dessa forma, prossegue o jurista, de nada adianta que um sistema tributário seja fortemente progressivo, pois “se a despesa pública favorece mais as classes abastadas, não há redistribuição porque a massa de recursos vai beneficiar o mesmo segmento social de onde proveio”.²⁰⁴ Ou seja, não adianta que haja progressividade se não houver eficiência, conforme será tratado no item 3.2.

Fernando Aurélio Zilveti critica o uso da progressividade “se analisarmos a tributação de modo global, levando em consideração todos os impostos cobrados do cidadão, concluiremos pela ineficiência do critério da progressividade no objetivo de proporcionar a distribuição de riquezas”.²⁰⁵ Para o autor, não há distribuição de riqueza com a progressividade se analisados todos os tributos pagos por cada indivíduo.

Fábio Giambiagi explica que “o nível de tributação ideal” deve levar em conta a distribuição do ônus tributário de forma equitativa, ou seja, a cobrança de impostos tem que ser feita de modo a cobrar mais dos indivíduos com maior capacidade contributiva.²⁰⁶ Todavia deve existir um equilíbrio entre a arrecadação tributária e o seu retorno em benefício da sociedade.

Para que haja uma efetiva justiça distributiva, há de se analisar não só a arrecadação, mas também como o dinheiro arrecadado é aplicado. Luís Eduardo Schoueri explica que a fundamentação da progressividade com base na teoria

²⁰³ CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos). 3. ed. rev., amp. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 65-66.

²⁰⁴ COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, v. 55, p. 330, jan./mar. 1991, p. 301.

²⁰⁵ ZILVETI, ibidem, p. 31-32.

²⁰⁶ GIAMBIAGI, ibidem, p. 32.

distributiva não fica isenta de críticas, quando se tem em conta que a justiça distributiva não deve ser buscada apenas pela arrecadação, mas principalmente pelos gastos.²⁰⁷

Desse modo, deve-se salientar, conforme exposto no item 1.2, que a eficiência econômica estará presente se a arrecadação tributária for realizada de forma distributiva, mas também os gastos organizados de forma distributiva.

O sistema tributário deve buscar ser eficiente com o objetivo de contribuir para promover o bem-estar dos indivíduos e da sociedade como um todo. À medida que é realizada a arrecadação tributária e esta é destinada a financiar o Estado por meio dos tributos, deve haver um retorno aos indivíduos e que permita o adequado desenvolvimento do País. Entretanto essa arrecadação deve respeitar a capacidade contributiva dos indivíduos e não deve inviabilizar o bem-estar destes.

No que tange à eficiência, será analisado no item 3.2 se a progressividade promove a eficiência nos Impostos Reais e Pessoais.

3.2 A EFICIÊNCIA NOS IMPOSTOS REAIS E PESSOAIS.

Com base no exposto no item 1.2 do presente trabalho, para que um sistema econômico seja eficiente, os recursos existentes devem ser distribuídos de modo a produzir o maior bem-estar possível. A eficiência de um sistema econômico deve estar relacionada com a tributação ao menor custo possível. A perda de bem-estar gerada pelo efeito da tributação não deve ser negativa, mas sim positiva; deve a tributação aumentar o bem-estar da sociedade. O sistema tributário deve buscar ser eficiente com o objetivo de contribuir para promover o bem-estar dos indivíduos e o da sociedade como um todo.

Dessa forma, será analisado se a progressividade promove a eficiência. Para isso, será objeto de estudo a eficiência nos Impostos Reais (especificamente no IPTU) e a eficiência nos Impostos Pessoais (no que tange o IRPF e o IRPJ).

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana tem função predominantemente fiscal, ou seja, o objetivo desse imposto é a obtenção de receitas tributárias, arrecadação de receita para os cofres públicos municipais, fazendo com

²⁰⁷ SCHOUERI, *ibidem*, p. 409.

que o município tenha recursos financeiros para cumprir com suas obrigações perante a sociedade.

Do sistema constitucional tributário, podemos extrair três possibilidades de variação de alíquotas no IPTU: a) a progressividade fiscal, com aplicação de alíquotas progressivas baseada no artigo 145, §1º da Constituição Federal de 1988 e expressamente prevista no artigo 156, §1º, I; b) a diferenciação de alíquotas de acordo com a localização e o uso do imóvel, de caráter seletivo e extrafiscal, prevista no artigo 156, §1º, II da Constituição Federal de 1988; c) a progressividade no tempo, coibindo o uso inadequado da propriedade urbana segundo as regras contidas no plano diretor de cada município, prevista no artigo 182, §4º, II da Constituição Federal de 1988.

A capacidade contributiva no IPTU verifica-se com o patrimônio, com o bem imóvel, considerando as características do bem imóvel, como área, padrão construtivo, localização, dentre outros fatores, que dimensionam o seu valor venal.

Além da função fiscal, há também a função extrafiscal, por meio da qual o ente federado não busca apenas a arrecadação, e sim possui outra intenção, como o desenvolvimento de determinada região. No caso do IPTU, verifica-se a função extrafiscal no artigo 182, parágrafo 4º, inciso II da CRFB/1988, no qual a Constituição Federal estabelece que a propriedade deve cumprir sua função social e caso isso não ocorra o ente pode instituir alíquotas progressivas do referido imposto. Logo, constata-se a função extrafiscal do IPTU, que no caso específico tem por base o desenvolvimento urbano.²⁰⁸

Assim, no IPTU é possível a aplicação da (i) progressividade fiscal, relacionada à capacidade contributiva do contribuinte revelada pelo próprio bem (patrimônio), em razão do valor do imóvel objeto de tributação; (ii) a diferenciação de alíquotas de acordo com a localização e o uso do imóvel, de caráter seletivo e extrafiscal; e, ainda, (iii) progressividade extrafiscal pelo não atendimento da função social da propriedade “no tempo”, o que enseja a aplicação de sanção, permitindo que as alíquotas do IPTU aumentem progressivamente a cada ano que o proprietário

²⁰⁸ A função social da propriedade implica dever estatal de modular alíquotas de impostos, cujos efeitos sejam suportados pelos proprietários, de modo a coibir o uso inadequado ou incentivar o uso da propriedade, realizando, com isso, uma função pública de servir ao bem-estar geral.

mantiver o inadequado aproveitamento do imóvel, podendo acarretar na perda da propriedade.²⁰⁹

Em 2014, a arrecadação do IPTU em todos os municípios do Brasil representou 0,49 % do Produto Interno Bruto (PIB)²¹⁰. Em 2015, o IPTU arrecadado no Brasil representou 0,52% do PIB.²¹¹

Entretanto não basta que exista uma eficiência arrecadatória se não houver eficiência na aplicação desses recursos, de modo a retornar o bem-estar retirado da tributação para os indivíduos. Como exposto no item 1.2, os recursos arrecadados por meio da tributação devem ter uma aplicação também eficiente, de forma que se possa atingir o maior número de necessidades, na forma como concebidas pela Constituição Federal, com os mesmos recursos.

Somando todos os municípios do Brasil, a arrecadação do IPTU em 2014 foi de R\$ 27.839,23 bilhões (vinte e sete bilhões, oitocentos e trinta e nove mil e vinte e três centavos). Em 2015, a arrecadação do IPTU foi de R\$ 30.759,50 (trinta bilhões, setecentos e cinquenta e nove mil reais e cinquenta centavos).²¹² Contudo há espaço para aumentar a arrecadação de impostos sobre a propriedade imóvel, investindo na melhoria da qualidade da tributação e aumentando a base de tributação.

É possível extrair a partir dos dados expostos que a arrecadação do IPTU em 2015 em todo território nacional correspondeu ao valor de R\$ 30.759,50 (trinta bilhões, setecentos e cinquenta e nove mil reais e cinquenta centavos). Trata-se de um valor expressivo, contudo tal arrecadação deve converter em gastos públicos e esses gastos públicos devem gerar um retorno de bem-estar ao indivíduo e a toda a sociedade.

²⁰⁹ A progressividade acima referida trata-se da progressividade no tempo, cujo fundamento encontra-se no não cumprimento das diretrizes estabelecidas pelo plano diretor da cidade, e será realizada caso a propriedade não cumpra a sua função social, o que é pretendido pelo imposto, por meio da sua função extrafiscal. Foi justamente para o fim de estimular o proprietário de imóvel urbano a dar cumprimento à função social da propriedade que surgiu a primeira modalidade de progressividade prevista por nossa Constituição Federal e que está contida no art. 182, § 4º. É uma sanção para a propriedade que não esteja cumprindo sua função social estabelecida no plano diretor da cidade, e foi a partir dela que o IPTU passou a ter, também, função extrafiscal.

²¹⁰ O produto interno bruto (PIB) de 2014 foi de R\$ 5.687,31 (cinco bilhões seiscentos e oitenta e sete e trinta e um centavos).

²¹¹ O produto interno bruto (PIB) de 2015 foi de R\$ 5.904,33 (cinco bilhões novecentos e quatro bilhões e trinta centavos).

²¹² Dados obtidos da Receita Federal do Brasil. **Estudos Tributários** - Carga tributária no Brasil de 2015: Análise por tributos e base de incidência. set 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>>. Acesso em: 11 de Setembro de 2017.

O IPTU é eficiente no que tange à aplicação da progressividade fiscal e extrafiscal. Na progressividade fiscal, ao estipular diferenciação de alíquotas conforme o valor venal do imóvel e sua destinação, o princípio da capacidade contributiva é respeitado.

A partir do momento em que o princípio da capacidade contributiva é respeitado, a retirada de bem-estar do contribuinte pela tributação é eficiente no sentido de tributar mais de quem tem uma propriedade urbana com maior valor e tributar menos as propriedades urbanas com menor valor.

Outro ponto que confirma a eficiência do IPTU é a sua progressividade extrafiscal, que não tem somente influência em termos econômicos, mas também em termos sociais, uma vez que estimula que a propriedade tenha sua função social cumprida.

Entretanto não é possível avaliar a eficiência do IPTU no que tange ao retorno de bem-estar ao indivíduo sem analisar a destinação do recurso arrecadado pelo imposto. Por exemplo, se em determinado município são utilizados mais recursos para determinada região mais nobre e menos recursos para outra região menos nobre, seria tal aplicação eficiente no que tange ao bem-estar da população de determinado município? Os recursos arrecadados devem ser aplicados de forma a gerar o maior bem-estar possível para a maior quantidade de indivíduos possível, não favorecendo determinadas regiões em detrimento de outras.

Com base no critério de eficiência estabelecido no item 1.2, Luís Eduardo Schoueri elucida que “o critério da eficiência privilegia o aspecto do aproveitamento dos recursos, ou seja, em que circunstância os recursos disponíveis podem ser mais bem aproveitados”.²¹³

Portanto, o critério de eficiência utilizado por Schoueri busca que os recursos sejam utilizados para obter o melhor resultado possível. Dessa forma, a eficiência tributária estará presente quando houver uma relação equitativa entre o total arrecadado em tributos e a contrapartida em atuação pública de qualidade, naquilo que a Constituição Federal determina como deveres do Estado.

²¹³ SCHOUERI, *ibidem*, p. 42.

Daniel Wunder Hachem²¹⁴ elucida que a questão relativa aos efeitos jurídicos do reconhecimento do serviço público adequado como um direito fundamental do cidadão é disposta no 175, parágrafo único, IV da Constituição, que foi clara ao adjetivar o serviço público que é devido pelo Estado: cuida-se de um serviço adequado.²¹⁵

Assim, surge a questão de como medir o retorno de bem-estar retirado pela tributação. Seria possível medir o bem-estar somente pela análise da destinação dos recursos públicos? Ou é possível medir o bem-estar e a eficiência dos impostos com base na arrecadação? Seria analisar a qualidade dos serviços públicos? Qual seria o critério mais apropriado para medir o retorno de bem-estar retirado pela tributação?

Desse modo, deve ser estabelecido um critério para que seja possível o estudo e a pesquisa sobre o retorno do bem-estar e por consequência a eficiência nos tributos. É importante ressaltar que o aumento dos tributos não é solução para gerar eficiência econômica ou tributária, entretanto a eficiência é obter o melhor resultado possível no menor custo possível, ou seja, deve respeitar a progressividade e a capacidade contributiva dos contribuintes.

Embora o objetivo desta pesquisa seja avaliar se a progressividade é um meio de concretização do princípio da capacidade contributiva, é necessário apontar que o retorno de bem-estar do Estado para a sociedade é muito difícil de mensurar em termos de dados quantitativos, fora do campo teórico, pois envolve, além da percepção e expectativas individuais do contribuinte, dados que variam de acordo com local, orçamento, carências de serviços públicos, necessidades de população, anseio dessa população (maior investimento em saúde, em segurança, em educação), IDH, índice de escolaridade, renda per capita, dentre outros.

Há estudos que se propõem a essa mensuração. Conforme estudo sobre a Carga Tributária Brasileira *versus* o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) do

²¹⁴ HACHEM, Daniel Wunder. **Direito fundamental ao serviço público adequado e capacidade econômica do cidadão**: repensando a universalidade do acesso à luz da igualdade material. Eficiência e Ética na Administração Pública. Curitiba: Íthala, 2015, p. 85

²¹⁵ O legislador ordinário, pretendendo dar concretude e recheio semântico à noção constitucional de “serviço público adequado” (art. 175, parágrafo único, IV), descreveu no art. 6º, §1º da Lei n.º 8.987/95 alguns dos parâmetros mínimos que não de ser observados na prestação desses serviços. Segundo o dispositivo, “serviço adequado é o que satisfaz as condições de regularidade, continuidade, eficiência, segurança, atualidade, generalidade, cortesia na sua prestação e modicidade das tarifas”. Esses oito princípios representam condição necessária, mas não suficiente, para que o Estado preste um serviço realmente adequado. Trata-se de um rol meramente exemplificativo – indispensável, é verdade, mas não taxativo.

Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, o Brasil encontra-se entre os 30 países com a maior carga tributária sob o PIB e com o pior retorno dos valores arrecadados em prol do bem-estar da sociedade. Tal estudo resultou na criação do Índice de Retorno de Bem-estar à Sociedade (IRBES),²¹⁶ que mede o retorno dos valores arrecadados pela via tributária de uma forma satisfatória a toda a sociedade, de modo a devolver o bem-estar retirado pela tributação. O índice é resultado da somatória da carga tributária com o IDH, e demonstrou que infelizmente o Brasil, embora possua uma arrecadação tributária alta, não retorna os valores arrecadados pela via tributária de forma satisfatória a sociedade, de modo a devolver o bem-estar retirado pela tributação. O Índice de Retorno de bem-estar à Sociedade do Brasil é de 137.94, comparado ao da Austrália (que possuiu um Índice de Retorno de bem-estar à Sociedade de 162.91), ao da Coreia do Sul (que possuiu um Índice de Retorno de bem-estar à Sociedade de 62,76), ao dos Estados Unidos (que possuiu um Índice de Retorno de bem-estar à Sociedade de 162.33) e ao da Suíça (que possuiu um Índice de Retorno de bem-estar à Sociedade de 161,78).

Marciano Seabra de Godoi explica a necessidade de possuir uma base empírica e estudos que demonstrem a destinação da arrecadação dos tributos e a realidade dos gastos públicos.²¹⁷

Conforme exposto no item 2.2, o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) de competência dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do artigo 155, inciso III, 363 da Constituição Federal de 1988, incide sobre a propriedade de veículo automotor, seja o proprietário pessoa física ou jurídica.

Tratando-se de um imposto sobre a propriedade, aplica-se a capacidade contributiva objetiva, manifestada pelo patrimônio, levando em consideração o objeto da tributação e o fato de que o contribuinte que possui aquele veículo automotor certamente tem a capacidade de contribuir mediante o pagamento do respectivo imposto.

²¹⁶ Para tanto, o IBPT utilizou dois parâmetros considerados essenciais para o tipo de comparação pretendida: a carga tributária e Índice de Desenvolvimento Humano (IDH)²¹⁶. A carga tributária, arrecadação em relação ao PIB, foi obtida junto à OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, referente ao ano de 2015 (última atualização). Já o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) foi examinado conforme dados do PNUD – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento –, com a previsão do índice final para o ano de 2015.

²¹⁷ GODOI, Marciano Seabra de. Finanças públicas brasileiras: diagnóstico e combate dos principais entraves à igualdade social e ao desenvolvimento econômico. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 5, n. 5, 2017, p. 2-4.

A base de cálculo do imposto é o valor venal (valor mercantil) do veículo automotor, e será apurada pelos dados do veículo, tal como ano de fabricação, modelo, marca etc., e não em função da condição pessoal do proprietário. Cumpre destacar que, em se tratando de veículo novo, a base de cálculo será o valor indicado na nota fiscal diante da transmissão da propriedade do veículo.

Assim, independentemente da capacidade econômica, o proprietário do veículo automotor terá capacidade contributiva para arcar com o pagamento do imposto (visto a aplicação da capacidade contributiva objetiva com base em indicadores que refletem a existência de riqueza daquele contribuinte, fazendo presumir que quem realiza tal fato possui riqueza suficiente para ser alcançado pelo imposto específico). Em outras palavras, não será considerada a situação pessoal do contribuinte, proprietário do veículo automotor, para que ocorra a exigência do IPVA.

O IPVA é de competência dos Estados e do Distrito Federal (CRFB/1988, artigo 155, inciso III), terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal, mas poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização (CRFB/1988, artigo 155, § 6º).

Conforme exposto no item 2.2, do ponto de vista de sua repartição, 50% da arrecadação do IPVA serão atribuídos aos Municípios, com base no critério do licenciamento dos veículos nos respectivos territórios (CRFB/1988 artigo 158, inciso III).

A destinação dos recursos do IPVA (e demais impostos) dependerá, em cada caso, do que for alocado em cada Estado, a cada exercício fiscal, pelas respectivas leis orçamentárias, naturalmente em consonância com os correspondentes planos plurianuais e diretrizes orçamentárias.

Não existe uma previsão que seja obrigatória a destinação dos recursos arrecadados pela tributação do IPVA para algo específico, mas sim a repartição dos recursos arrecadados: entra 50% (cinquenta por cento) para o Estado e 50% (cinquenta por cento) para o município de onde a arrecadação originou-se.

Em 2014 a arrecadação do IPVA representou 0,57% do Produto Interno Bruto de 2015. O IPVA arrecadado no Brasil representou 0,61% do PIB.²¹⁸ Houve um

²¹⁸ Dados obtidos da Receita Federal do Brasil. **Estudos Tributários** - Carga tributária no Brasil de 2015: Análise por tributos e base de incidência. set 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>>. Acesso em: 11 de Setembro de 2017.

aumento de 0,04 na arrecadação do IPVA, que pode estar relacionado com o aumento das bases de cálculo e das alíquotas nos Estados.

Entretanto é necessário salientar que a alíquota do IPVA (embora seja modificada em razão do tipo e de utilização do veículo automotor e de acordo com o Estado) é sempre fixa e não é graduada conforme o aumento da base de cálculo, no caso do valor venal o veículo.

Pela análise feita das legislações estaduais referentes ao IPVA, é possível notar que o legislador adotou a proporcionalidade para a aplicação das alíquotas do IPVA.

A referida previsão de alíquotas pelas legislações estaduais deixa de considerar a capacidade contributiva objetiva, exteriorizada pela manifestação de riqueza do contribuinte em face da propriedade do veículo, para exigir a mesma alíquota independentemente do valor do veículo. Assim, o contribuinte do IPVA, proprietário de um veículo automotor no valor de R\$ 100.000,00 (cem mil reais) estará sujeito à aplicação da mesma alíquota que outro contribuinte que possua um veículo no valor de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais).

Portanto, é possível verificar que não é aplicada a técnica da progressividade no IPVA, mas sim a proporcionalidade. Isso se justifica, pois a alíquota do IPVA (embora seja modificada em razão do tipo e de utilização do veículo automotor e de acordo com o Estado) é sempre fixa e não é graduada conforme o aumento da base de cálculo, no caso do valor venal o veículo.

O IPVA atende à finalidade fiscal de arrecadar dinheiro aos cofres públicos, em atenção à capacidade contributiva manifestada pelo patrimônio (veículo automotor). Ainda utiliza-se como critério de diferenciação o tipo e a utilização do veículo. Haverá a aplicação do IPVA com alíquotas diferenciadas no caso do tipo e utilização do veículo automotor.

A previsão do inciso I do §6º do artigo 155 da CRFB/1988 enseja a verificação da proporcionalidade de alíquotas do referido imposto, sendo aplicada como parâmetro o tipo e a utilização do veículo automotor para a diferenciação das alíquotas. Nessa situação, verifica-se que o objetivo é outro, além da função fiscal: estimular ou desestimular determinadas condutas, como, por exemplo, aplicação de uma alíquota para veículos automotores utilitários e de outra alíquota para ônibus.

O IPVA em 2014 arrecadou em todo o país R\$ 32.452,960,00 (trinta e dois bilhões e quatrocentos e cinquenta e dois mil e novecentos e sessenta reais). Em

2015 a arrecadação do IPVA foi de R\$ 36.257.110,00 (trinta e seis bilhões e duzentos e cinquenta e sete mil e centos e dez reais).²¹⁹

O IPVA não tem destinação específica, mas como o Estado tem o dever de manutenção do bem comum social, com investimentos e custeio de bens públicos, deve haver um retorno dessa arrecadação para promover o bem-estar de toda a sociedade.

Como os dados mostram, o IPVA é eficiente no sentido de arrecadação. A eficiência em relação ao retorno do bem-estar retirado não pode ser medida. Entretanto a arrecadação, conforme já exposto, deve respeitar a divisão de 50% para o Estado e 50% para o município de onde se originou tal receita.

Em síntese, o IPVA é eficiente no sentido de utilizar a proporcionalidade nas alíquotas, no tipo e utilização do veículo automotor e conseqüentemente é um meio de promoção da capacidade contributiva, pois paga proporcionalmente mais quem tem um veículo com maior valor venal, e quem tem um veículo de valor menor paga proporcionalmente menos.

Ocorre que, no que tange ao critério de eficiência e ao retorno de bem-estar, não é possível avaliar de forma objetiva se é eficiente ou não, uma vez que os recursos arrecadados são divididos em 50% para o estado e 50% para o município de onde se originou a receita. É necessário salientar que cada estado e cada município possui suas particularidades e prioridades na gestão dos recursos públicos.

Em relação aos Impostos Pessoais, no Imposto de Renda a progressividade é prevista como regra de observância obrigatória, em face do que dispõe o art. 153, § 2º, I, da Constituição Federal, que determina que o referido imposto seja informado pelo critério da progressividade, da universalidade e da generalidade.

O Imposto de Renda é um imposto pessoal e, sendo assim, adapta-se aos princípios da equidade e da progressividade, à medida que permite uma maior equidade e progressividade.

A progressividade é tida como uma técnica que permite a graduação de alíquotas de acordo com a base de cálculo, sendo uma decorrência lógica do que determina o artigo 145, §1º, da Constituição Federal de 1988. A progressividade fiscal

²¹⁹ Dados obtidos da Receita Federal do Brasil. **Estudos Tributários** - Carga tributária no Brasil de 2015: Análise por tributos e base de incidência. set 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>>. Acesso em: 11 de Setembro de 2017.

é consequente da igualdade e da capacidade contributiva, por exigir que os contribuintes com maiores rendimentos recebam tratamento fiscal mais gravoso comparando com os contribuintes de pequeno porte econômico, possibilitando, assim, a personalização do imposto sobre a renda.

A progressividade se refere ao critério quantitativo do consequente da regramatrix de incidência tributária, mais precisamente à alíquota, determinando que esta deva variar à medida que aumenta a base de cálculo.

Considerando mais especificamente o tema em estudo, pode-se verificar que o referido imposto deve obedecer a capacidade contributiva e que, para tanto, deve ser progressivo, sendo essa progressividade fiscal. A questão que se apresenta, então, é a possibilidade de determinar o número de alíquotas necessárias para a caracterização da progressividade, ou seja, a quantidade de alíquotas necessárias para que se alcance a devida progressividade das alíquotas do imposto em atenção à justiça tributária.

A progressividade consiste em aumentar a alíquota conforme aumenta a base de cálculo do imposto. Assim, quanto maior for a quantidade de alíquotas, maior será o respeito ao princípio da capacidade contributiva no imposto sobre a renda, ou seja, a progressividade é o corolário e modo de realização dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade, no direito tributário.

O próprio artigo 145, §1º, da CRFB/18988, prevê a necessidade de graduação dos impostos conforme a capacidade econômica do contribuinte, significando dizer, portanto, pela necessidade de se aplicar devidamente a progressividade nos impostos. E, no imposto sobre a renda, a progressividade ocorrerá na medida em que, quanto maior a renda líquida do contribuinte, maior a alíquota que este deverá suportar.

Com base na tabela de faixas de tributação do IRPF exposta no item 2.3, no caso do imposto de renda pessoa física – a alíquota do imposto –, no período de 1979 a 1982 as alíquotas variavam de 0% (zero por cento) a 55% (cinquenta e cinco por cento) e possuíam 12 faixas de tributação, do ano de 1983 a 1985 a quantidade de faixas de tributação aumentou para 13 e aumentou o limite de aplicação das alíquotas, que variavam de 0% (zero por cento) a 60% (sessenta por cento); do ano de 1986 a 1987 a quantidade de faixas de tributação diminuiu para 11 e foi diminuída a variação das alíquotas de 0% (zero por cento) a 50% (cinquenta por cento). Entretanto é possível observar que se comparar com a quantidade de faixas de tributação do IRPF

atualmente e a variação das alíquotas que vão de 0% (zero por cento) a 27,5% (vinte e sete e meio por cento), é possível verificar que no período de 1979 a 1987 o IRPF era de fato progressivo. Atualmente a quantidade de faixas de tributação e variação das alíquotas não respeita de fato a capacidade contributiva do contribuinte e a aplicação da progressividade no IRPF, se comparada com antigamente deixa de ser eficiente.

Com a Lei nº 7.713/1988, alterada pela Lei nº 9.250, de 26/12/1995 (artigo 3º), tais alíquotas foram substituídas por apenas duas: 15% (quinze por cento) e 25% (vinte e cinco por cento).

Relativamente aos fatos geradores ocorridos durante os anos-calendário de 1998 e 1999, conforme dispõe a Lei nº 9.532/1997 em seu artigo 21, com vigência prorrogada pela Lei nº 9.887/99 para os fatos geradores ocorridos até o ano-calendário de 2002, a alíquota incidente no imposto sobre a renda da pessoa física era de 0% (alíquota zero), 15% (quinze por cento) e 27,5% (vinte e sete e meio por cento).

A partir de 1º de janeiro de 2009, por força da Medida Provisória nº 451/2008, convertida na Lei nº 11.945/2009, foi instituído no Brasil cinco alíquotas para o IRPF: 0%, 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%.

Atualmente (ano-calendário de 2017), aquele contribuinte que recebe acima de R\$ 4.664,68 (quatro mil, seiscentos e sessenta e quatro reais e sessenta e oito centavos) está submetido à aplicação da alíquota de 27,5% (vinte e sete e cinco por cento).

O contribuinte que auferir renda de R\$ 4.664,68 (quatro mil, seiscentos e sessenta e quatro reais e sessenta e oito centavos) por mês está na mesma situação do contribuinte que recebe por mês R\$ 100.000,00 (cem mil reais). Conforme anteriormente exposto, a Constituição Federal determina, pelo princípio da igualdade, que os indivíduos sejam tratados de forma igual na medida de sua igualdade, ou seja, estando na mesma situação. No exemplo dado, os contribuintes encontram-se na mesma situação? Não haveria a necessidade de haver uma diferenciação pela situação em que cada um se encontra? Os rendimentos tributáveis que levam a cinco faixas de alíquotas de imposto sobre a renda da pessoa física (0%, 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%) não conseguem medir a real capacidade contributiva dos contribuintes nem conferir as respectivas peculiaridades pessoais, o que resulta, ao invés de igualdade,

em distorções e injustiças fiscais, onerando exatamente aqueles com menor capacidade de contribuir.

O próprio artigo 145, §1º, da CF/88, prevê a necessidade de graduação dos impostos conforme a capacidade econômica do contribuinte, significando apontar, portanto, para a necessidade de se aplicar devidamente a progressividade nos impostos. E no imposto sobre a renda a progressividade ocorrerá na medida em que, quanto maior a renda líquida do contribuinte, maior a alíquota que este deverá suportar.

É possível verificar que a existência, atualmente, de cinco alíquotas sobre valores pequenos e muito próximos entre si é inviável para cumprir com o princípio da igualdade na tributação e até mesmo ao mínimo existencial, visto que contribuintes que auferem renda acima do valor de R\$ 1.903,99 (mil novecentos e três reais e noventa e oito centavos) até R\$ 2.826,65 (dois mil oitocentos e vinte e seis reais são submetidos à aplicação da alíquota de 7,5% (sete e meio por cento).

As deduções permitidas ao imposto sobre a renda atenuam a progressividade, mas não são suficientes para que se alcance o devido respeito à capacidade contributiva. A aplicação da parcela a deduzir a alíquota nominal enseja a verificação da alíquota efetiva do imposto, o que leva o IRPF a melhor atender o critério da progressividade, mas, de qualquer forma, a partir de certo patamar a alíquota efetiva acaba sendo a mesma.

Assim, no IRPF é importante que a legislação permita o abatimento, da base de cálculo, das despesas necessárias, próprias ou de seus dependentes econômicos, à moradia, à preservação ou à recuperação da saúde, ao vestuário, ao transporte, e assim por diante. Cabe, no entanto, destacar que tais deduções devem levar em consideração a realidade. Os valores dedutíveis com educação, por exemplo, são extremamente baixos e não condizem com a realidade do custo de uma educação em escolas de bom nível em nosso País. Essa parcela a deduzir, aplicada à alíquota nominal, remete à aplicação da progressividade no IRPF. Mas de qualquer forma, a partir de certo montante, a alíquota efetiva do imposto acaba sendo a mesma.

É necessário o aumento de faixas de tributação e o aumento da quantidade de variações de alíquotas, de modo a respeitar a capacidade contributiva do contribuinte e de modo a dar maior eficácia à aplicação da progressividade no Imposto.

A progressividade busca alcançar o valor da redistribuição de riquezas. Nesse sentido, Gustavo Sampaio Valverde, analisando o preâmbulo do Texto Constitucional, bem como os incisos I e III de seu artigo 3º, elucida:

De uma análise sistemática da Constituição emergem diversos valores que justificam a instituição de alíquotas progressivas para o Imposto de Renda com vista a promover a redistribuição de riquezas na sociedade. É precisamente isso que justifica a progressividade nesse caso.²²⁰

O Imposto de Renda sobre Pessoa Física (IRPF) tem sido considerado como um tributo que cumpre adequadamente a função arrecadatória, e por consequência gerado recursos para o financiamento do Estado. Ademais, o Imposto de Renda sobre Pessoa Física (IRPF) pode cumprir várias outras importantes funções dentro de um sistema tributário, como, por exemplo, a alocação de recursos e a redistribuição de renda, por meio das alíquotas progressivas.

Segundo dados da Receita Federal do Brasil, o Imposto de Renda (incluindo o IRPF, IRPJ) em 2014 arrecadou R\$ 319.538,66 bilhões (trezentos e dezenove bilhões, quinhentos e trinta e oito mil e sessenta e seis centavos). Em 2015 o Imposto de Renda sobre Pessoas Físicas arrecadou R\$341.901,46 (trezentos e quarenta e um bilhões, novecentos e um mil reis e quarenta e seis centavos). A tributação sobre a renda por parte da pessoa física foi correspondente a R\$ 145.215,18 (centos e quarenta e cinco bilhões, duzentos e quinze mil e dezoito centavos) e em 2014 e em 2015 foi de R\$ 154.216,94 (cento e cinquenta e quatro bilhões, duzentos e dezesseis mil e noventa e quatro centavos).²²¹

Em 2014, o IRPF arrecadado no Brasil representou 3,25% do Produto Interno Bruto (PIB). Em 2015, o IRPF arrecadado no Brasil representou 3,55% do PIB. Houve uma variação de 0,30 comparada à arrecadação do IRPF de 2014 para o de 2015.

Diante dos dados expostos, é possível verificar que existe uma alta arrecadação do IRPF no Brasil e que essa arrecadação corresponde a 3,55% de todo o Produto Interno Bruto (dados de 2015). Existe uma arrecadação eficiente em quantidade de recursos financeiros, entretanto não é possível verificar que exista uma eficiência dessa arrecadação em retorno de bem-estar a toda sociedade.

²²⁰ VALVERDE, Gustavo Sampaio. **O Princípio da Progressividade na Constituição Federal**. Congresso Brasileiro de Direito Tributário, XV. IDEPE. São Paulo: IDEPE, 2001, p. 187.

²²¹ Dados obtidos da Receita Federal do Brasil. **Estudos Tributários** - Carga tributária no Brasil de 2015: Análise por tributos e base de incidência. set 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>>. Acesso em: 11 de Setembro de 2017.

Tendo em vista a obrigatoriedade da aplicação da progressividade no Imposto de Renda, o imposto de renda sobre pessoas jurídicas deve ter por hipótese de incidência o fato de uma pessoa, em razão do trabalho, do capital ou da combinação de ambos, obter rendimentos líquidos dentro de um determinado período. Para a pessoa jurídica, esse rendimento líquido é denominado de lucro. Assim, a base de cálculo possível do IRPJ é o lucro, que representa receitas menos custos e despesas, obtido durante o exercício financeiro ou, conforme previsão em lei, em período menor. Referido lucro é apurado pela contabilidade da empresa, sendo tais registros lançados nos livros e documentos próprios, conforme previsão legal. Tratando-se, portanto, da pessoa jurídica, somente enquanto validamente ela auferir lucros (variação patrimonial positiva), poderá ser tributada pelo imposto sobre a renda, sendo a referida carga tributária maior, à medida que maior for o lucro obtido pela pessoa jurídica, ou mesmo não haverá a tributação pelo IRPJ se a empresa não obtiver lucro naquele período.

As pessoas jurídicas e as pessoas físicas a elas equiparadas, domiciliadas no País, deverão apurar o IRPJ com base no lucro tributável que poderá ser real, presumido ou arbitrado, sendo tributado à alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o lucro apurado (sendo referida alíquota vigente desde o ano-calendário de 1996), com adicional de 10% (dez por cento) sobre a parcela do lucro que exceder R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ao mês.

Significa dizer que as alíquotas no IRPJ também devem atenção ao critério da progressividade e, conseqüentemente, ao atendimento do princípio da capacidade contributiva.

Ocorre que, como se verifica, a referida alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o lucro obtido no período de apuração é única para todas as pessoas jurídicas, havendo um adicional de 10% (dez por cento), levando à conclusão que a progressividade não é aplicada plenamente, visto sua limitação a apenas essa faixa de alíquota, independentemente do lucro experimentado pela pessoa jurídica. A respeito do caráter progressivo do IRPJ, é possível verificar que a previsão e a aplicação de uma alíquota não é suficiente para respeitar o caráter progressivo que deve existir no IRPJ.

Ao tratar do assunto, Roque Antonio Carrazza destaca exemplo de Paulo Ayres Barreto:

A título exemplificativo, a pessoa jurídica que auferir um lucro de R\$ 1.000.000,00, num determinado ano, estará sujeita à alíquota efetiva de 24,8%. Se o lucro for de R\$ 10.000.000,00, a alíquota real será de 24,98%, se for de R\$ 100.000.000,00, a alíquota será de 24,99%. Dessa forma, indaga-se: está atendida a progressividade do imposto? Jamais se poderia admitir que o acréscimo de uma casa decimal na alíquota refletiria efetiva progressividade, de tal sorte que a resposta a esta indagação só pode ser negativa.²²²

Diante do exemplo acima é possível verificar que as grandes empresas auferidoras de lucros exorbitantes suportam, proporcionalmente, a mesma carga tributária, no que tange ao imposto sobre a renda, se compararmos com as empresas de porte menor e com lucros reduzidos.

Portanto, o IRPJ da forma como hoje aplicado deixa de obedecer ao critério da progressividade e, via de consequência, ao princípio da capacidade contributiva e da igualdade. Não há, todavia, meios para determinar precisamente quantas alíquotas seriam necessárias para realizar, à perfeição, o valor da redistribuição das rendas e atender à progressividade. É necessário que sejam criadas novas alíquotas, de modo que o imposto sobre a renda seja cada vez mais pessoal, respeitando, assim, o princípio da capacidade contributiva, para que se possa realizar a tributação de modo progressivo.

Em 2014 a arrecadação de IRPJ e CSLL foi de 3,01 do Produto Interno Bruto. Em 2015 o IRPJ e CSLL arrecadado no Brasil representou 2,78% do PIB.²²³ Houve uma variação negativa de 0,23 que se deve principalmente à redução da atividade econômica, com consequente redução do lucro das empresas. Em 2014 a receita tributária obtida por parte das pessoas jurídicas foi de R\$ 117.600,95 (cento e dezessete bilhões, seiscentos mil reais e noventa e cinco centavos) e em 2015 foi de R\$ 109.891,99 (cento e nove bilhões, oitocentos e noventa e um mil e noventa e nove centavos).

Os dados acima demonstram que, embora tenha ocorrido uma variação negativa da arrecadação do IRPJ no ano de 2015, os valores arrecadados do IRPJ em todo o território nacional representam um valor expressivo.

²²² CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3. ed. rev. ampl. e atuali. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 107-108.

²²³ Dados obtidos da Receita Federal do Brasil. **Estudos Tributários** - Carga tributária no Brasil de 2015: Análise por tributos e base de incidência. set 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>>. Acesso em: 11 de setembro de 2017.

Porém ao estabelecer somente uma alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o lucro obtido no período de apuração que é única para todas as pessoas jurídicas, e um adicional de 10% (dez por cento), é possível verificar que a progressividade no IRPJ não é aplicada plenamente, visto sua limitação a apenas essa faixa de alíquota, independentemente do lucro experimentado pela pessoa jurídica.

Tendo em vista a obrigatoriedade da progressividade no imposto de renda, a eficiência desse imposto deixar de ser aplicada, pois, ao aplicar somente uma alíquota, a arrecadação, o respeito da capacidade contributiva e a igualdade são prejudicados, e conseqüentemente a eficiência do IRPJ também, em todos os seus sentidos.

Com base no critério de eficiência exposto no item 1.2, é possível apontar que o IRPJ não garante um retorno de bem-estar adequado aos contribuintes que estão sujeitos à tributação do IRPJ, pois ao tributar todos a uma só alíquota não se respeita a capacidade contributiva dos contribuintes e não se prevê critério de graduação do tributo de modo a garantir a equidade. Ainda, ao não respeitar a capacidade contributiva e prever diferenciações de alíquotas com base no lucro das empresas, acaba gerando um efeito negativo na vontade de empreender, e conseqüentemente reduz a atividade econômica, o que acaba gerando um efeito negativo ao IRPJ e a ineficiência desse imposto, principalmente no sentido econômico. O que não deve ocorrer é que a tributação de determinado imposto gere um mal-estar a ponto de não ser recompensado com o retorno do bem-estar retirado.

Em síntese, o IPTU é eficiente no sentido de utilizar a progressividade fiscal, no que tange à aplicação de alíquotas progressivas de acordo com o valor venal do imóvel, de modo a respeitar a capacidade contributiva do contribuinte, o que demonstra uma preocupação com as garantias constitucionais tributárias; ainda é eficiente no sentido de utilizar a progressividade extrafiscal, no que tange à aplicação de alíquotas progressivas nas propriedades urbanas que não cumprem com a função social da propriedade, demonstrando uma preocupação social e urbana, e é eficiente no sentido de garantir o bem-estar por meio de sua preocupação social, urbana e econômica.

Em síntese, o IPVA é eficiente no sentido econômico de arrecadação, uma vez que o montante arrecadado é expressivo. Além disso, é eficiente no sentido de utilizar a proporcionalidade nas alíquotas, no tipo e na utilização do veículo automotor, e conseqüentemente é um meio de promoção da capacidade contributiva, pois paga

proporcionalmente mais quem tem um veículo com maior valor venal, e quem tem um veículo de valor menor paga proporcionalmente menos.

Ocorre que, no que tange ao critério de eficiência e ao retorno de bem-estar, não é possível avaliar de forma objetiva se é eficiente ou não, uma vez que os recursos arrecadados são divididos em 50% para o Estado e 50% para o município de onde se originou a receita. É necessário salientar que cada Estado e cada município possuem suas particularidades e prioridades na gestão e aplicação dos recursos públicos.

Em relação à eficiência do Imposto de Renda sobre Pessoas Físicas, o Imposto de Renda é eficiente no sentido de arrecadação de recursos, tendo em vista que é o Imposto de alta arrecadação para a união. Em relação ao critério de eficiência estabelecido no item 12, eficiência como bem-estar, o IR é eficiente, uma vez que gera um resultado no menor custo possível, considerado que o custo de retirada o bem-estar do contribuinte leva em conta diversos aspectos pessoais além de sua capacidade contributiva, como dedução de despesas médicas, deduções das despesas dos dependentes como gastos com saúde, educação, entre outros.

Entretanto o abatimento, da base de cálculo, das despesas necessárias – próprias ou de seus dependentes econômicos – à moradia, à preservação ou recuperação da saúde, ao vestuário e ao transporte devem levar em consideração a realidade. Os valores dedutíveis com educação, por exemplo, são extremamente baixos e não condizem com a realidade do custo de uma educação em escolas de bom nível no País.

Conforme elucidado no item 2.3, o IR já foi mais progressivo, uma vez que já teve em 1982 a 1987 uma média de 13 faixas de tributação com uma variação de 0% a 60% de alíquotas; se hoje em dia o IR tivesse mais faixas de tributação e maior variações de alíquotas, provavelmente seria mais eficiente, não só no sentido de arrecadação, mas também na medida de retirada de bem-estar.

No item 1.3 será analisada a justiça nos impostos reais e nos impostos pessoais, e verificado se a progressividade é meio de concretizar a justiça nesses impostos.

3.3 A JUSTIÇA NOS IMPOSTOS REAIS E PESSOAIS

Conforme estabelecido como critério de justiça no item 1.3, o sistema tributário deve ter como objetivo ser eficiente e ao mesmo tempo justo. O sistema tributário não deve buscar somente o “crescimento econômico” ou o “mais eficiente”; devem-se levar em conta também valores morais como o da justiça. O sistema tributário mais justo deve buscar a progressividade.

A busca por uma justiça tributária envolve não apenas a forma como o tributo é cobrado e se respeita a capacidade contributiva do indivíduo, mas também o destino que os governos dão àquilo que arrecadam. A questão da justa distribuição das cargas tributárias não poder ser separada de uma questão mais geral: a de saber se o Estado efetua ou não a justiça distributiva.

A redistribuição pode ser obtida mediante os gastos públicos, contudo não é suficiente para reduzir a enorme desigualdade na distribuição primária, daí a importância auxiliar da tributação no cumprimento da justiça distributiva, atribuindo maior ônus tributário àqueles que possuem maior capacidade econômica, evidenciando que a progressividade pode ser instrumento adequado ao cumprimento da justiça fiscal.

Liam Murphy e Thomas Nagel elucidam que “além da eficiência econômica, o valor social que deve ser levado em conta na formulação de um sistema tributário é a justiça”.²²⁴ Para os autores, a justiça é

[...] um critério para que se avaliem as diferenças no tratamento tributário de pessoas diferentes, as pessoas que se encontram na mesma situação devem arcar com o mesmo ônus e, as pessoas em situações diferentes devem arcar com ônus diferentes.²²⁵

Na medida em que a diferenciação de alíquotas tributárias é em si mesma um dos meios de se produzir um resultado social mais justo, se ajustados os níveis de tributação de forma a respeitar a capacidade contributiva dos contribuintes, o bem-estar social retirados pela tributação poderá ser mais equânime.

Qual critério utilizar para distinguir as pessoas às quais as políticas públicas de índole redistributivas atribuem parcelas de riqueza? Qual a justa distribuição da carga tributária? Quem deve arcar com essa carga tributária e em qual proporção?

²²⁴ MURPHY; NAGEL, *ibidem*, p. 16.

²²⁵ *Op.cit.*, p. 50.

São esses alguns dos questionamentos que se impõem ao paradigma constitucional do Estado Democrático de Direito, comprometido com o valor justiça. As respostas a esses questionamentos perpassam pela análise dos princípios jurídicos que se deduzem do valor justiça que, determinando finalidades ao sistema jurídico, condicionam as possíveis interpretações das normas jurídicas. Com efeito, a justiça na repartição individual dos encargos tributários não é, por si, valiosa, mas o é por ser instrumental aos objetivos de justiça social constitucionalizados.

Marciano Buffon explica que “a justiça fiscal será alcançada mediante a adequada aplicação do princípio da capacidade contributiva e da igualdade e, para que isso ocorra, os impostos devem ser progressivos”.²²⁶ A igualdade tributária liga-se diretamente à capacidade contributiva, instrumento no processo da busca pela justiça fiscal.

Conforme Ricardo Lobo Torres elucida, “a justiça fiscal é o caminho mais eficiente para a efetivação da justiça distributiva”.²²⁷ A justiça fiscal fundamenta-se no equilíbrio entre a arrecadação de tributos que recaiam, preferencialmente, sobre a renda e o patrimônio – consoante à capacidade contributiva do indivíduo, tendo em vista o imperativo da igualdade – e à sua destinação. O tributo não é apenas um meio de financiar o Estado, mas também de promover a igualdade entre os seus cidadãos e diminuir as diferenças sociais e econômicas de sua população.

Assim, a justiça fiscal seria decorrente da equidade e da capacidade contributiva. Quando se atinge a justiça fiscal, significa dizer que houve a distribuição equitativa do ônus tributário entre os contribuintes.

Para Klaus Tipke e Douglas Yamashita, “a justiça fiscal pressupõe a consideração da melhor forma de distribuir os ônus e bônus da tributação entres os indivíduos. A justiça fiscal assume caráter estritamente distributivo”.²²⁸

O princípio da igualdade tributária relaciona-se com a justiça distributiva em matéria fiscal, de maneira que haja uma repartição do ônus financeiro de forma mais justa possível.

Roque Antonio Carrazza, ao tratar do princípio da capacidade contributiva e da justiça fiscal, elucida que se realiza a justiça tributária: a) se a contribuição do

²²⁶ BUFFON, Marciano. **O princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Memória Jurídica Editora, 2003.

²²⁷ TORRES, ibidem, p. 444.

²²⁸ TIPKE; YAMASHITA, ibidem, p. 34.

cidadão se dá em conformidade com sua capacidade econômica e com a intensidade com que goza dos serviços públicos; b) se essa mensuração está prevista na legislação, uma vez que é obrigação que se cometa ao legislador a sua adequada previsão no direito tributário substancial; c) se ocorre a efetiva aplicação do direito tributário substancial, com a realização incondicional de todas as normas adequadamente positivadas na forma como requerido pelo Direito.²²⁹

Em síntese, justiça fiscal pode ser alcançada com o respeito aos princípios da capacidade contributiva e da progressividade.

É necessário ressaltar que, conforme exposto no item 1.3, o tratamento jurídico de forma igual ou diferenciada deve respeitar uma finalidade condizente com o ordenamento jurídico, respeitando as garantias consagradas pela Constituição Federal, estando a igualdade presente em todo o ordenamento jurídico como fundamento necessário para que se alcance a justiça.

Portanto, todo o sistema tributário deve ser analisado sob a ótica do princípio da igualdade, o qual exige que a lei, ao ser aplicada, não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação equivalente, mas sim aqueles que não se encontrem em situação equivalente, na medida de suas desigualdades.

O princípio da igualdade garante um sistema tributário justo, de maneira a assegurar que situações equivalentes venham a ser tratadas da mesma forma e, ao mesmo tempo, situações diferentes tenham tratamento diverso.

O princípio da igualdade exige que o legislador e o aplicador da lei tributária adotem critérios de comparação de maneira a distinguir os contribuintes que não se encontrem em situação equivalente.

Tal aplicação do princípio da igualdade se verifica na tributação, levando em consideração a capacidade contributiva dos indivíduos. Essa situação conduz, portanto, à aplicação de alíquotas diferenciadas em função da variação da base de cálculo do imposto. E isso se dará mediante a aplicação da progressividade, de forma a realizar plenamente a capacidade contributiva. O princípio da capacidade contributiva somente será atendido se aplicada a progressividade.

E, em que pese a progressividade verificada de forma expressa constitucionalmente no Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), a progressividade ocorre quando a base de cálculo do tributo aumenta à medida que

²²⁹ CARRAZZA, *ibidem*, p. 114.

suas alíquotas também aumentam, e, dessa forma, imóveis considerados mais valorizados terão alíquotas maiores do que imóveis desvalorizados, fazendo com que o ente municipal arrecade mais e institua políticas públicas necessárias para erradicar a pobreza e diminuir as desigualdades sociais.

O combate às desigualdades sociais pela via da tributação não se dá de forma exclusiva pela redistribuição de renda na medida em que o Estado utiliza a arrecadação para realizar outras atividades, mas também se realiza pela divisão justa do ônus fiscal, levando em consideração a capacidade contributiva do indivíduo.²³⁰

Conforme expõe Marciano Seabra de Godoi,²³¹ na visão tradicional dos estudos jurídicos a justiça tributária é analisada de forma independente das indagações sobre a equidade ou a justiça da maneira global pela qual as ações governamentais atingem a vida das pessoas e a distribuição de renda, bem-estar e riqueza entre os indivíduos. De acordo com essa postura tradicional, afirma-se que determinada tributação é justa ou injusta independentemente da maneira pela qual o uso dos recursos arrecadados irá afetar as pessoas que se submeteram à tributação.

Por isso têm razão Liam Murphy e Thomas Nagel²³² ao afirmarem que não faz sentido indagar a justiça dos sacrifícios ou dos ônus tributários sem levar em conta o padrão dos gastos públicos. Do ponto de vista da moralidade política e social, o que importa em termos de justiça não é se os impostos são divididos entre os indivíduos de forma justa, mas se a totalidade do tratamento governamental dado às pessoas (levando em conta as receitas e as despesas governamentais) é ou não justa.

Exemplo é um município cujo IPTU é cobrado com alíquotas altamente progressivas em função do valor do imóvel, mas cujo orçamento apresenta gastos e investimentos voltados sistematicamente para as zonas mais ricas do município. A visão estanque da justiça tributária afirmaria que, com a progressividade tributária, os proprietários dos imóveis de alto valor são mais sacrificados e arcam com um ônus econômico proporcionalmente maior do que os proprietários dos imóveis de baixo valor. Essa visão insulada da justiça tributária conduz a afirmações como a de que a graduação dos impostos segundo alíquotas progressivas, de forma que os

²³⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a Reforma Tributária igualitária no Brasil. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 3, n. 3. Rio de Janeiro: Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 2015, p. 7-8.

²³¹ GODOI, Marciano Seabra de. Finanças públicas brasileiras: diagnóstico e combate dos principais entraves à igualdade social e ao desenvolvimento econômico. **Revista de Finanças Públicas e Desenvolvimento**, v. 5, n. 5, 2017, p. 9.

²³² MURPHY; NAGEL, ibidem, p. 36.

economicamente mais fortes paguem progressivamente mais por esses gastos do que os mais fracos, levará a uma maior justiça social. A progressividade de alíquotas do IPTU em razão do valor do imóvel não provoca por si só qualquer redistribuição de renda ou redução da desigualdade social; deverão, portanto, ser analisadas a destinação dos recursos e as despesas públicas para verificar se há redistribuição de renda ou redução das desigualdades sociais.

O IPTU possui uma relevância por se tratar da principal fonte de arrecadação municipal, e quanto maior for a arrecadação por meio desse imposto, maiores as possibilidades de investimento e desenvolvimento da região por intermédio da instituição de políticas públicas locais, motivo pelo qual também se estuda sua progressividade. O problema da pesquisa encontra-se na possibilidade ou não de realização da Justiça Social mediante o IPTU e suas progressividades.

No IPTU a aplicação da progressividade tem diversos propósitos, quais sejam: de cunho fiscal, tributando mais pesadamente o contribuinte proprietário de imóveis de maior valor, com o aperfeiçoamento do imposto tendo em vista o princípio da isonomia; de cunho regulatório, visando ao adequado aproveitamento do solo urbano; e também como incentivo ao atendimento das premissas ambientais e sociais para garantir o bem-estar coletivo.

Assim, a aplicação da progressividade fiscal do IPTU seria um instrumento de justiça fiscal, visto que assegura o princípio da igualdade pela consideração da capacidade contributiva que se dá pela progressividade de alíquotas com base em circunstâncias que por presunção revelem maior riqueza urbano-imobiliária.

Em relação à progressividade extrafiscal do IPTU, a propriedade urbana cumpre sua função social, atendendo às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor, assegurando o atendimento das necessidades dos cidadãos quanto à qualidade de vida, à justiça social e ao desenvolvimento das atividades econômicas. Dessa forma é que se conectam a função social da propriedade, a justiça social e a isonomia. As especificações da função social da propriedade, tanto em relação aos imóveis urbanos quanto rurais, estão em consonância com a finalidade geral da Constituição Econômica de assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social.

Assim, os imóveis que não cumprem a função social da propriedade urbana, conforme definido em plano diretor, podem estar sujeitos ao IPTU progressivo no tempo. Aqui, todavia, não interessam os objetivos redistributivos, mas o modo como

a técnica da tributação progressiva pode influenciar os objetivos determinados pela função social da propriedade, induzindo a utilização da propriedade em consonância a essa função ou, ao contrário, desestimular sua utilização em alheamento aos impositivos de sua função social.

Dessa forma, o IPTU é um imposto justo por respeitar a capacidade contributiva, promover a justiça social por meio da função social da propriedade urbana (progressividade no tempo) e garantir a isonomia dos contribuintes.

Em relação à justiça no Imposto de Renda, é necessário ressaltar que o Imposto de Renda possui função predominantemente fiscal, e trata-se de um imposto que figura como a principal fonte de receita tributária de nosso País, visando a arrecadar dinheiro aos cofres públicos para manutenção do Estado em atendimento à coletividade, adotando como critério para a sua aferição a renda e proventos auferidos pelos contribuintes.

O Imposto de Renda é colocado por Marcelo Piancastelli como “um símbolo da justiça tributária, uma vez que promove a distribuição da carga segundo a capacidade contributiva de cada um, consideradas suas características pessoais e familiares”.²³³

A arrecadação fiscal com base na renda tem a possibilidade de ser utilizada como um mecanismo de justiça distributiva que deve ser estruturado em consonância à capacidade contributiva dos cidadãos e de forma progressiva.

O Imposto de Renda deve obedecer à capacidade contributiva e, para tanto, deve ser progressivo, sendo essa progressividade fiscal. A questão que se apresenta, então, é a possibilidade de determinar o número de alíquotas necessárias para a caracterização da progressividade, ou seja, a quantidade de alíquotas necessárias para que se alcance a devida progressividade das alíquotas do imposto em atenção à justiça tributária.

A tributação sobre a renda torna o sistema mais progressivo, tendo em vista que os impostos pessoais permitem a consideração às rendas individualmente auferidas pelos contribuintes, de modo que as pessoas detentoras de maiores rendas serão tributadas em proporções maiores.

²³³ PIANCASTELLI, Marcelo; NASCIMENTO, Edson Ronaldo. **Imposto de renda da pessoa física. Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, p. 89.

Miguel Delgado Gutierrez defende que “as alíquotas progressivas são um instrumento de redistribuição de riqueza”.²³⁴ Assim, os impostos diretos com alíquotas progressivas, como é o caso do imposto de renda, são considerados necessários para o fim de implantar um sistema tributário distributivo.

A progressividade consiste em aumentar a alíquota conforme aumenta a base de cálculo do imposto. Assim, quanto maior for a quantidade de alíquotas, maior será o respeito ao princípio da capacidade contributiva no imposto sobre a renda, ou seja, a progressividade é o corolário e modo de realização dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade, no direito tributário.

É possível verificar que a existência, atualmente, de cinco alíquotas (0%, 7,5%, 12,5%, 22,5% e 27,5%) sobre valores pequenos e muito próximos entre si é inviável para suprir os rendimentos mensais possíveis das pessoas físicas, em desatendimento ao primado da igualdade na tributação.

De fato, a tabela que prevê cinco alíquotas conduz a várias alíquotas efetivas. No entanto, como as alíquotas são poucas, a diferença de tributação entre os rendimentos submetidos à alíquota máxima será pequena, reduzindo-se à medida que os valores aumentam. A existência de cinco alíquotas ainda é muito pouco, considerando todo o universo de rendimentos mensais que as pessoas físicas podem auferir.

Antigamente, o Imposto de Renda sobre Pessoas Físicas era mais justo, visto que já teve em 1982 a 1987 uma média de 13 faixas de tributação com uma variação de 0% a 60% de alíquotas, se hoje em dia o IRPF tivesse mais faixas de tributação e maiores variações de alíquotas, provavelmente seria mais eficiente e justo, não só no sentido de arrecadação, mas também na medida de retirada de bem-estar de acordo com a capacidade contributiva dos contribuintes.

Além dos dados quantitativos acima mencionados, há outras evidências qualitativas de que o grau de aderência à capacidade contributiva e à progressividade do sistema tributário brasileiro como um todo vem decrescendo ao longo das últimas décadas. No caso do imposto de renda sobre as pessoas físicas, em 1995 a legislação ordinária estabeleceu uma completa isenção sobre lucros e dividendos distribuídos pelas sociedades a seus sócios (artigo 10 da Lei 9.249/1995), fazendo com que a

²³⁴ GUTIERREZ, *ibidem*, p. 191.

maior parte da arrecadação do IRPF advenha da tributação na fonte dos rendimentos do trabalho.

Além disso, o número de alíquotas progressivas do imposto era maior no período anterior à Constituição de 1988 do que no período posterior à Constituição. Vale dizer: quando os textos constitucionais não estabeleciam expressamente sobre progressividade do imposto ou capacidade contributiva, havia aproximadamente 13 alíquotas do IRPF, variando de 0% a 60% (vide artigo 4º da Lei 7.450/1985 e artigo 14 do Decreto-lei 2.287/1986); já quando o texto constitucional passou a prever a capacidade contributiva como um princípio geral do sistema tributário (artigo 145, § 1º da Constituição) e a exigir expressamente que o IRPF atendesse à progressividade (artigo 153, § 2.º, I da Constituição), o legislador ordinário decidiu que as alíquotas do imposto passariam a ser somente duas, de 15% e 25% em 1991 (art. 5.º da Lei 8.383/1991).

Em relação ao mínimo existencial do Imposto de renda sobre pessoas físicas, é entendido que o mínimo existencial trata-se de uma questão de justiça fiscal. A parte da renda necessária à subsistência não está disponível para tributação do IRPF. Não se deve tributar aqueles que se encontram em um estágio de vida social inferior, reduzindo ainda mais a sua capacidade financeira.

No caso do IRPF, o valor mínimo mensal a partir do qual passa a ocorrer a tributação é, a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015 até atualmente, de acordo com a legislação em vigor de R\$ 1.903,98 (mil novecentos e três reais e noventa e oito centavos). Entretanto tal valor viola o mínimo existencial, pois, conforme o DIEESE, o valor mínimo indispensável para garantir uma vida digna ao indivíduo e seus dependentes seria de R\$ 3.856,23 (três mil oitocentos e cinquenta e seis reais e vinte e três centavos), e no período do ano de 2017 (mês de referência setembro de 2017) seria de R\$ 3.668,55 (três mil seiscentos e sessenta e oito reais e cinquenta e cinco centavos).

Embora, na teoria, a proteção ao mínimo existencial seja tratada como uma questão de justiça fiscal, na prática não o é que ocorre, tributando um valor que se faz insuficiente para satisfazer as necessidades básicas do indivíduo, e violando os direitos constitucionais, como o da dignidade da pessoa humana. Assim, nesse sentido, o IRPF não é justo e não atende os critérios da justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva.

As deduções de despesas realizadas com a saúde, assim compreendidas as feitas com médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais, hospitais, exames clínicos, serviços radiológicos, ortopedia e próteses dentárias ou ortopédicas, inclusive no exterior, atuam efetivamente como instrumento de justiça social. É permitido o abatimento, na declaração de ajuste, dos gastos com educação pré-escolar, ensino fundamental, médio e superior, bem como aqueles feitos para especialização profissional até o limite anual individual de R\$ 2.708,94 (dois mil setecentos e noventa e oito reais e noventa e quatro centavos).

A legislação permite que se abata até a importância de R\$1.730,40 por dependente, assim entendidos: companheiro(a) com quem o contribuinte tenha filho ou viva há mais de 5 anos, ou cônjuge; filho(a) de até 21 anos de idade, ou, em qualquer idade, quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho; filho(a) ou enteado(a), se ainda estiverem cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau, até 24 anos de idade; irmão(ã), neto(a) ou bisneto(a), sem arrimo dos pais, de quem o contribuinte detenha a guarda judicial, até 21 anos, ou em qualquer idade, quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho; irmão(ã), neto(a) ou bisneto(a), sem arrimo dos pais, com idade de 21 anos até 24 anos, se ainda estiver cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau.

As deduções de despesas são vistas como um instrumento de justiça social, no entanto, na realidade, o valor permitido para dedução é extremamente baixo é antagônico à realidade vivida pelos contribuintes, o que faz com que seja difícil sua atuação como instrumento de justiça social.

Portanto, o Imposto de Renda deve deixar de ser parcialmente progressivo para ser realmente progressivo, e para que isso aconteça é necessário o aumento das faixas de tributação, respeitando o mínimo existencial e o aumento de alíquotas progressivas de modo a efetivar a justiça fiscal com base na capacidade contributiva do contribuinte.

Dessa forma, a justiça social só pode ser atingida se houver a progressividade do imposto; quanto mais alíquotas progressivas e faixas de incidência, maior será o número de contribuintes pagando o imposto de forma progressiva aos seus rendimentos, de forma equitativa para todos.

Em relação ao IPVA, conforme já elucidado, é um imposto proporcional. Ele é tido como justo pelo fato de sua tributação ser proporcional em relação ao valor venal do automóvel.

O IPVA terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal, mas poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização (CRFB/1988 artigo 155, § 6º). Do ponto de vista de sua repartição, 50% da arrecadação do IPVA serão atribuídos aos Municípios, com base no critério do licenciamento dos veículos nos respectivos territórios (CRFB/1988, artigo 158, inciso III).

Tratando-se de um imposto sobre a propriedade, aplica-se a capacidade contributiva objetiva, manifestada pelo patrimônio, levando em consideração o objeto da tributação e o fato de que o contribuinte que possui aquele veículo automotor certamente tem a capacidade de contribuir mediante o pagamento do respectivo imposto, o que evidencia uma justiça social.

A base de cálculo do imposto é o valor venal do veículo automotor e será apurada pelos dados do veículo, tal como o ano de fabricação, modelo, marca etc., e não em função da condição pessoal do proprietário.

Em relação aos impostos sobre a propriedade, a capacidade contributiva revela-se com o próprio bem, porque a riqueza não advém apenas da moeda corrente, mas do patrimônio, como um todo considerado.

Roque Antonio Carrazza elucida que:

Todos haverão de concordar comigo que não tem sentido dizer que alguém que ganhou de presente um automóvel da marca Mercedes-Benz, modelo do ano, tem que pagar menos IPVA porque é pobre. Não. Se esta pessoa não tem como pagar o IPVA incidente sobre seu veículo de luxo, deve, na pior das hipóteses, vendê-lo. Nunca, porém, ser dispensado do pagamento do IPVA, por falta de capacidade contributiva. Até porque capacidade contributiva ela tem, já que, como disse, a capacidade contributiva se revela no patrimônio como um todo considerado, e não apenas por meio do exame da conta bancária.²³⁵

No sentido de justiça fiscal, o IPVA possui predominantemente função fiscal, ou seja, a arrecadação de receitas para o financiamento do Estado; assim, no que tange à adoção do princípio da capacidade contributiva e à proporcionalidade como parâmetro para a graduação das alíquotas – o tipo e a utilização do veículo automotor –, é um meio de justiça fiscal.

²³⁵ CARRAZZA, *ibidem*, p. 103.

Portanto, em relação à justiça nos impostos reais e pessoais, é possível analisar que: o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é um imposto justo por respeitar a capacidade contributiva, promover a justiça social por meio da função social da propriedade urbana (progressividade no tempo) e garantir a isonomia dos contribuintes.

O Imposto de Renda é entendido como um mecanismo de justiça distributiva e deve ser estruturado em consonância à capacidade contributiva dos contribuintes e de forma progressiva.

Ainda é entendida como um meio de aplicação da justiça fiscal, se aplicada de forma correta, a progressividade com o intuito de redistribuição de riquezas.

Se respeitado o mínimo existencial e as deduções de despesas ocorrerem de forma a se adequarem com a realidade social e econômica, isso é entendido como um meio de efetivação da justiça social.

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, no tange à adoção do princípio da capacidade contributiva e à proporcionalidade como parâmetro para a graduação das alíquotas – o tipo e a utilização do veículo automotor –, é um meio de justiça fiscal. Ainda é possível concluir que o IPVA atende a finalidade fiscal de arrecadação de receitas de forma justa.

CONCLUSÃO

De acordo com a previsão do artigo 145 §1º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, o princípio da capacidade contributiva dispõe que os impostos deverão ser graduados conforme a capacidade econômica dos contribuintes. A capacidade contributiva tem como objeto a graduação dos tributos de acordo com a aptidão do contribuinte para suportar a imposição prevista no mandamento na norma tributária. Assim, a capacidade contributiva é vista como um critério destinado a diferenciar os indivíduos, de modo a identificar quem são os iguais e quem são os desiguais, sob o aspecto do direito tributário, e em qual medida e montante de desigualam.

O Princípio da Capacidade Contributiva é entendido como corolário e um desdobramento do Princípio da Igualdade, no âmbito do sistema constitucional tributário. Relacionando o princípio da igualdade com a capacidade contributiva, é entendido que devem ser tratados com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e desigualmente os que revelarem capacidade contributiva diferentes, e conseqüentemente, diferentes capacidades de contribuir.

Tendo em vista que a tributação tem como um dos objetivos a arrecadação de receitas para o financiamento das atividades estatais, para que exista uma tributação justa (do ponto de vista da igualdade) deve haver distinção na tributação daqueles que possuem maior capacidade contributiva daqueles que não têm.

Os limites do princípio da capacidade contributiva são o mínimo existencial e a vedação ao confisco, de modo que só deverá ser tributado o que ultrapassar o mínimo necessário à sobrevivência digna e de modo que o tributo não tenha efeito confiscatório. De acordo com as definições acima apresentadas, a capacidade contributiva somente se iniciaria após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte.

Contudo, em relação ao mínimo existencial e o quantum estabelecido do mínimo existencial, deverão ser analisados de acordo com a sociedade e a realidade social, sociocultural e socioeconômica em estudo. Nesse sentido, identificou-se no trabalho que, ao analisar a aplicação do mínimo existencial no Brasil, foi possível perceber que o quantum do mínimo existencial no Brasil é extremamente baixo e não condiz com um valor que satisfaça as necessidades básicas de modo a ter uma vida digna.

Conforme dados do Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (DIEESE) no período de 2016, o salário mínimo necessário para arcar com as despesas básicas de um indivíduo, que também pode ser interpretado como o mínimo existencial, seria de R\$ 3.856,23 (três mil oitocentos e cinquenta e seis reais e vinte e três centavos), e no período do ano de 2017 (mês de referência setembro de 2017) seria de R\$ 3.668,55 (três mil seiscentos e sessenta e oito reais e cinquenta e cinco centavos).

Esses dados são relevantes para demonstrar que esses valores referenciais do valor do mínimo necessário para arcar com as despesas básicas e mínimas de um indivíduo não se adequa com a faixa de isenção do Imposto de Renda de Pessoas Físicas, que corresponde aos ganhos auferidos até o valor de 1.903,99 (mil novecentos e três reais e noventa e oito centavos).

No que diz respeito ao Princípio da Capacidade Contributiva, é possível identificar o fundamento econômico-financeiro do conceito, identificável como a “capacidade econômica”, e o seu conteúdo jurídico-político, relacionado com a ideia de justiça tributária. São feitas duas considerações básicas para a imposição tributária, que são o conteúdo econômico e a ideia de justiça da tributação.

Um sistema tributário justo seria aquele que levasse em conta que os indivíduos que possuem maior capacidade contributiva arcassem com a mesma perda de bem-estar daqueles que possuem menor capacidade contributiva, de forma que o custo real da perda de bem-estar seja o mesmo para todos, e não o custo monetário.

O fundamento da capacidade contributiva é a aplicação justa da carga tributária, visando à redução das desigualdades sociais e a tão almejada harmonia fiscal. O princípio da capacidade contributiva como critério de distribuição da carga tributária poderá ser realizado pela graduação dos tributos. A graduação dos tributos poderá ocorrer com a aplicação da progressividade, por isso a relação do princípio da capacidade contributiva com a progressividade.

Como exposto, uma forma de respeitar o princípio da capacidade contributiva é a aplicação da progressividade, que se dá pelo aumento das alíquotas conforme o aumento do montante da base de cálculo. Se a progressividade é entendida como um critério de graduação dos tributos, e a graduação dos tributos deve ser estabelecida conforme a capacidade contributiva do contribuinte, a progressividade então seria um meio de concretização do princípio da capacidade contributiva.

Por isso, o princípio da capacidade contributiva e a aplicação da progressividade são instrumentos indispensáveis para a formatação de qualquer sistema tributário que procure ser justo, igualitário e eficiente.

No que se refere à progressividade, foi analisada a progressividade nos Impostos Reais, ou seja, no Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU) e no Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA); e a progressividade nos Impostos Pessoais, no caso no Imposto de Renda sobre Pessoas Físicas e no Imposto de Renda sobre Pessoas Jurídicas.

A progressividade é estabelecida expressamente no caso do IPTU e do IRPF. Dessa forma, demonstrou-se que no caso do IPTU a progressividade poderá ser fiscal e extrafiscal. A progressividade fiscal no IPTU se dará mediante a capacidade contributiva do proprietário em função do valor do imóvel.

No caso do IPVA foi analisado que não é aplicado o critério da progressividade, mas sim o da proporcionalidade como critério de graduação do imposto. Foi possível verificar que não é aplicada a técnica da progressividade no IPVA, mas sim a proporcionalidade. Isso se justifica porque a alíquota do IPVA (embora seja modificada em razão do tipo e de utilização do veículo automotor e de acordo com o Estado) é sempre fixa e não é graduada conforme o aumento da base de cálculo.

No caso do IRPF, a progressividade se dá mediante a aplicação da alíquota e faixa de tributação conforme a capacidade contributiva. O Imposto de Renda deve, necessariamente, ser graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte, por força de determinação expressa do artigo 153, §2º inciso I da CRFB, e para isso deverá ser progressivo.

Conforme analisado, o Imposto de Renda já foi mais progressivo. Atualmente, o Imposto de Renda conta com quatro faixas de tributação, enquanto nos anos 1979 a 1982 contava com 12 faixas de tributação. Quanto mais faixas de tributação existirem, possivelmente a tributação do IR se tornará mais eficiente, no que compete à aplicação do princípio da capacidade contributiva, e mais justa, no que se refere à aplicação do princípio da igualdade. Para que funcione na prática, devem-se aplicar mais faixas de tributação, de modo a respeitar a capacidade contributiva e conseqüentemente garantir a justiça distributiva, gerando eficiência no retorno do bem-estar.

Como uma das funções do estado brasileiro é garantir o bem-estar, naturalmente ele precisa ser financiado para desempenhar suas atividades. O financiamento estatal recebido por meio de receitas advinda de tributos não deve gerar mal-estar. Por isso foi estabelecido um critério de eficiência econômica, que se dá em relação ao bem-estar – gerar maior bem-estar no menor custo possível. Para tentar mensurar a eficiência, foi estabelecido um critério de eficiência, que é obter o melhor resultado possível no menor custo possível, no que tange à tributação e aos seus efeitos no bem-estar, uma vez que na tributação é retirada uma parcela de bem-estar do contribuinte para o Estado, que, por sua vez, deve retornar mais bem-estar daquele que foi retirado pela tributação.

Para avaliar se a progressividade é um meio de concretização da capacidade contributiva, foi necessário aplicar os critérios de eficiência e justiça analisados no capítulo 1, nos impostos reais e pessoais.

Para que um sistema econômico seja eficiente, os recursos existentes devem ser distribuídos de modo a produzir o maior bem-estar possível. Conforme elucidado, a tributação retira bem-estar para gerar mais bem-estar à sociedade. Dessa forma, os recursos advindos dos tributos devem ter uma aplicação eficiente. Essa aplicação “eficiente” se dará com a aplicação correta dos recursos, de modo a gerar um retorno de bem-estar para toda a sociedade.

Assim, foi possível concluir que não há como medir o retorno de bem-estar para a sociedade, por se tratar de uma atividade extremamente complexa e de um estudo interdisciplinar, não somente da área jurídica, mas econômica.

REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.
- AMARAL JÚNIOR, Victor R. do. Igualdade e Capacidade contributiva: Princípios Basilares da Progressividade. In: FEITOSA, Raymundo Juliano Rego; QUEIROZ, Mary Elbe. **Temas Atuais de Direito Tributário**. Recife: ESAF, 2003.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- _____. Imposto de renda: regime jurídico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- _____. A doutrina e o direito tributário. In: ÁVILA, Humberto (Org.). **Fundamentos do direito tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 221-246.
- _____. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007.
- _____. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- _____. O princípio da isonomia em matéria tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2004.
- _____. Limites à tributação com base na solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 68-88.
- BARCELLOS, Ana Paula de. **A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais: O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana**. São Paulo: Renovar, 2002.
- BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil: Promulgada em 5 de outubro de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1997.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BITTENCOURT, Maurício Vaz Lobo. Princípio da eficiência. In: RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; KLEIN, Vinícius (Coords.). **O que é análise econômica do direito: uma introdução**. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

BLUM, Walter J.; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation. 19 U. Chi. L. Rev. 417 (1952). In: CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; McCOUCH, Grayson M. P. **Federal income tax anthology**. 2. tir. 2003. Cincinnati, Ohio: Anderson, 1997.

BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: superação da dogmática. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 211, abr. 2013, p. 106-121.

BUFFON, Marciano. **A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana**. Tese (Doutorado). Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS), São Leopoldo, 2007.

_____. **O princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Memória Jurídica Editora, 2003.

BUJANDA, Sainz de. **Hacienda y derecho**. Madri: Instituto de Estudios Políticos, 1963.

CALIENDO, Paulo. Direitos Fundamentais, Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Contribuições e Limites. **Direitos Fundamentais & Justiça**. Porto Alegre: HS Editora, ano 1, n. 7, 2009, p. 217-219.

_____. **Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

_____. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CALMON, Sacha Navarro Coêlho. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e Progressividade: igualdade e capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. A progressividade na ordem tributária. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 64, 1977.

_____. **Imposto sobre a renda** (perfil constitucional e temas específicos). São Paulo: Malheiros, 2009.

CASSONE, Vittorio. **Sistema Tributário Nacional na Nova Constituição**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. São Paulo: Saraiva, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

COOTER, Robert; ULEN, Thomas. **Direito & Economia**. Porto Alegre: Bookman, 2010.

COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, v. 55, p. 330, jan./mar. 1991.

_____. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imposto de renda: conceito, princípios, comentários**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

_____. Imposto sobre a Renda: Aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador: limite de sua incidência. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, ano 11, n. 40, abr./jun. 1987.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Princípio da Igualdade no Direito Tributário e suas manifestações. **Revista de Direito Tributário: Princípios Constitucionais Tributários: aspectos práticos – aplicações concretas**. São Paulo: RT, 1991.

_____; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana**. São Paulo: Saraiva, 1982.

DOMINGUES, Victor Hugo. Ótimo de Pareto. In: RIBEIRO, Márcia Carla Pereira; KLEIN, Vinícius. **O que é análise econômica do direito: uma introdução**. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

DOMINGUEZ, Micaela. **Capacidade Contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010.

HACHEM, Daniel Wunder. Mínimo existencial e direitos fundamentais econômicos e sociais: distinções e pontos de contato à luz da doutrina e jurisprudência brasileiras. In: BACELLAR FILHO, Romeu Felipe; HACHEM, Daniel Wunder (Coord.). **Direito público no Mercosul: intervenção estatal, direitos fundamentais e sustentabilidade**. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

_____. A dupla titularidade (individual e transindividual) dos direitos fundamentais econômicos, sociais, culturais e ambientais. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**. Curitiba, UniBrasil, v. 14, n. 14.1, p. 618-688, ago./dez. 2013.

_____. A maximização dos direitos fundamentais econômicos e sociais pela via administrativa e a promoção do desenvolvimento. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**. Curitiba, UniBrasil, v. 13, n. 13, p. 340-399, jan./jul. 2013.

_____. **Tutela administrativa efetiva dos direitos fundamentais sociais**: por uma implementação espontânea, integral e igualitária. 614f. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Direito. Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2014.

_____. A noção constitucional de desenvolvimento para além do viés econômico: reflexos sobre algumas tendências do Direito Público brasileiro. **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**. Belo Horizonte, ano 13, n. 53, p. 133-168, jul./set. 2013.

_____. Direito fundamental ao serviço público adequado e capacidade econômica do cidadão: repensando a universalidade do acesso à luz da igualdade material. Eficiência e Ética na Administração Pública. Eficiência e ética na administração pública. **Anais...** Seminário Internacional realizado no Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná /coordenação de Luiz Alberto Blanchet, Daniel Wunder Hachem, Ana Claudia Santano. Curitiba: Íthala, 2015.

HALL, Robert E.; RABUSHKA, Alvin. The flat tax. (2. ed. 1995). In: CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; McCOUCH, Grayson M. P. **Federal income tax anthology**. 2. tir. 2003. Cincinnati, Ohio: Anderson 1997.

FERRAZ, Roberto. A Inversão do Princípio da Capacidade Contributiva no Aumento da Cofins pela Lei 9.718/98. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 130, jul. 2006.

_____. Igualdade na tributação: qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal? In: BOTRELHO, Roberto Catalano (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil**: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**. São Paulo, v. 10, p. 201-220, jan-jun 2014. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rdgv/v10n1/a08v10n1.pdf>> Acesso em: 28 nov. 2017

_____. A complexidade ideológica, jurídica e política do desenvolvimento sustentável e a necessidade de compreensão interdisciplinar do problema. **Revista Mestrado em Direito**. UNIFIEO, Impresso, v. 41, 2014, p. 79.

_____. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In: ÁVILA, Humberto (Coord.). **Fundamentos do direito tributário**. Madrid: Marcial Pons, 2012.

FOLLONI, Parmo André; YASBEK, Lisboa Cristiano. Eficiência Tributária do Estado e Retorno de Bem-Estar à Sociedade. **Revista Opinião Jurídica**, Fortaleza, n. 15, jan./dez. 2013, p. 26-39.

FORGIONI, Paula A. Análise Econômica do Direito (AED): Paranóia ou mistificação? **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**. São Paulo: Malheiros, jul./set. 2005.

GABARDO, Emerson. **Eficiência e Legitimidade do Estado**: uma análise das estruturas simbólicas do direito político. Barueri: Manole, 2003.

GIAMBIAGI, Fabio. **Finanças Públicas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 13. ed., São Paulo: Malheiros, 2008.

GODOI, Marciano Seabra de. Finanças públicas brasileiras: diagnóstico e combate dos principais entraves à igualdade social e ao desenvolvimento econômico. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 5, n. 5, 2017.

GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. Tributação e desenvolvimento regional: uma análise econômica dos benefícios fiscais concedidos para empresas instaladas na Zona Franca de Manaus e a guerra fiscal entre estados. **Pensar**. Fortaleza, v. 20, n. 2, p. 451-504, maio/ago. 2015, p. 451-504.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuição (uma figura sui generis)**. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. Do poder à função tributária. In: FERRAZ, Roberto. **Princípios e limites da tributação**. v. 2: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 167-176.

_____. **Princípio da capacidade contributiva**. Belo Horizonte: Revista Fórum de Direito Tributário, n. 22, ano 4. jul./ago. 2006, p. 1-14.

_____. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GREGÓRIO, Argos. Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana. In: **Tributos em espécie: fundamentos e elementos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Justiça Fiscal e Mínimo Existencial. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 99-114.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. Tese (Doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

HOLANDA, Ana Neyle Olímpio. O Princípio da Capacidade Contributiva na Constituição Federal de 1988. **Tributação em Revista**, ano 7, n. 25, p. 26, jul./set. 1998.

JAKOBI, Karin; RIBEIRO, Marcia Carla Pereira. **A análise econômica do direito e a regulação do mercado de capitais**. São Paulo: Atlas, 2014.

KORNHAUSER, Marjorie E. The rethoric of the anti-progressive income tax movement: a typical male reaction. 86 Mich. L. Rev. 465 (1987). In: CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; MCCOUCH, Grayson M. P. **Federal income tax anthology**. 2. tir. 2003. Cincinnati, Ohio: Anderson 1997.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios Constitucionais Tributários**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

LANG, Joachim. The influence of tax principles on the taxation of income from capital. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005.

LANG, Joachim; TIPKE, Klaus. **Direito tributário: Styreurecht**. Porto Alegre: Safe, v. 3, 2014.

LEMKE, Gisele. **Imposto de Renda: os Conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição Federal de 1988**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

_____. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. **Cadernos de Pesquisas Tributárias**. v. 11. São Paulo: Resenha Tributária; Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1986.

MARINS, James. **Tributação & Política**. Coleção Tributação em Debate. Livro 6. Grupo de Pesquisa de Política Jurídico-Fiscal da PUCPR. Curitiba: Juruá, 2005. p. 132/133.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Princípio da eficiência em matéria tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

_____. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1992.

_____. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. **Cadernos de Pesquisas Tributárias**, v. 11. São Paulo: Resenha Tributária; Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1986.

_____. Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva. **Caderno de Pesquisas Tributárias**, n. 14. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Estudo de Extensão Universitária, 1989.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; BARRETO, Aires Fernandino. **Manual do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. **Curso de direito administrativo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELLO, José Eduardo Soares de Mello. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. **Cadernos de Pesquisas Tributárias**, v. 11. São Paulo: Resenha Tributária; Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1986.

_____. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, Saraiva, 2003.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, Secretaria da Receita Federal. **A progressividade no consumo**. Estudo Tributário n. 4. Brasília, mar. 2002.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e Proventos de Qualquer Natureza: o Imposto e o Conceito Constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996.

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

MUSGRAVE, Richard A. **The theory of public finance**. New York: McGraw-Hill Book Company, 1959.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy. **Public Finance in Theory and Practise**. 5. ed., Nova York: Mcgraw-hill, 1989.

NABAIS, José Cassalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Livraria Almedina, 2004.

_____. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos**. Disponível em: <<https://pt.scribd.com/doc/46225499/A-Face-Oculta-Dos-DireitosFundamentais-Os-Custos-Dos-Direitos>> Acesso em: 10 jan. 2017.

NEGRÃO, Luiz Felipe. **Princípio Jurídico da Capacidade Contributiva e Taxa na Constituição de 1988**. Arché Interdisciplinar, Rio de Janeiro, v. 9, n. 27, 2000.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Capacidade contributiva. **Cadernos de Pesquisas Tributárias**, v. 14. São Paulo: Resenha Tributária; Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989.

_____. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. **Cadernos de Pesquisas Tributárias**, v. 11. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1986.

_____. Princípios fundamentais do imposto de renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.

PARETO, Vilfredo. **Manual of political economy**. New York: Kelley, 1927.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PIANCASTELLI, Marcelo; NASCIMENTO, Edson Ronaldo. **Imposto de renda da pessoa física. Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

PIGOU, Arthur. **The economics of welfare**. 4. ed., London: Macmillan & Co, 1932.

_____. **A study in public finance**. 3. ed. London: Macmillan, 1951.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas**. Barueri: Manole, 2004.

RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; GALESKI, Irineu. **Teoria geral dos contratos: contratos empresariais e análise econômica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 87.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a Reforma Tributária igualitária no Brasil. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 3, n. 3. Rio de Janeiro: Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 2015.

_____. **Temas de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

_____. A Evolução do Princípio da Capacidade Contributiva e sua Configuração no Panorama Constitucional Atual. In: QUARESMA, Regina; OLIVEIRA, Maria Lúcia de Paula. **Direito Constitucional Brasileiro: Perspectivas e Controvérsias Contemporâneas**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

RODRIGUES, João Pedro Silva. Algumas reflexões sobre a não tributação dos rendimentos essenciais à existência como direito fundamental. **Revista de Direito e Gestão Fiscal**. Coimbra: Coimbra, 2002.

SACRISTÁN, Estela. Gestión eficiente y ética en la efectivización de los servicios públicos relativos a derechos sociales. Eficiência e Ética na Administração Pública. Eficiência e ética na administração pública. **Anais...** Seminário Internacional realizado no Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná /coordenação de Luiz Alberto Blanchet, Daniel Wunder Hachem, Ana Claudia Santano. Curitiba: Íthala, 2015.

SALAMA, Bruno. O que é pesquisa em direito e economia? **Cadernos Direito GV**, São Paulo, v. 5, n. 2, mar. 2008. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/2811>>. Acesso em: 1 dez. 2017.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SLEMROD, Joel. Introduction. In: SLEMROD, Joel ORG. **Tax progressivity and income inequality**. New York: Cambridge University Press, 1996.

_____. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica.** Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SELIGMAN, Martin. **Progressive taxation in theory and practice**, 2. ed., American Economic Association, 1908.

SEN, Amartya. **A ideia de justiça.** São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

_____. **Desenvolvimento como liberdade.** São Paulo: Companhia das letras, 2000.

_____. **Sobre Ética e Economia.** São Paulo: Companhia das letras, 1999.

SIQUEIRA, Rozane Bezerra de. NOGUEIRA, José Ricardo. BARBOSA, Ana Luiza de Holanda. Teoria da tributação ótima. In: BIDERMAN, Ciro; AVARTE, Paulo (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil.** São Paulo: Campus, 2005. p. 175-189.

SONAGLI, Joseliane; RIBEIRO, Marcia Carla Pereira. A Teoria de Coase e o Papel do Direito para a Eficiência Das Relações Empresariais. **Economic Analysis of Law Review**, v. 8, n. 1, p. 18-34, jan./jun, 2017.

STIGLITZ, Joseph. **Economics of the public sector.** 3. ed. London: Norton, 1999.

SZTAJN, Rachel. Laws & Economics. In: SZTAJN Rachel; ZYLBERSTAJN, Décio (Org.). **Direito & Economia:** análise econômica do direito e das organizações. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário.** São Paulo, abr./jun. 1978, n. 4, p. 125-154.

TIMM, Luciano Bennet (Orgs.). **Direitos fundamentais:** orçamento e “reserva do possível”. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva.** São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. Legitimação da Capacidade Contributiva e dos Direitos Fundamentais do Contribuinte. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **Direito tributário:** Homenagem a Alcides Jorge Costa. v. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. **Os direitos humanos e a tributação:** imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

_____. A metamorfose dos direitos sociais em mínimo existencial. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). **Direitos fundamentais sociais:** estudos de direito constitucional, internacional e comparado. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

_____. Existe um princípio estrutural da solidariedade? In: **Solidariedade social e tributação.** São Paulo: Dialética, 2005, p. 198-207.

VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. **O mínimo existencial e as espécies tributárias**. Tese (Doutorado em Direito). Curitiba, Universidade Federal do Paraná, 2008.

VALVERDE, Gustavo Sampaio. **O Princípio da Progressividade na Constituição Federal**. Congresso Brasileiro de Direito Tributário, XV. IDEPE. São Paulo: IDEPE, 2001.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

_____. Justiça Fiscal e Mínimo Existencial. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário**: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. Progressividade, justiça social e capacidade contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 76, p. 27-32, jan. 2002.

_____. O princípio da realização da renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **Direito tributário**: homenagem a Alcides Jorge Costa. v. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2003.