

LEANDRO ARAG O WERNECK
MARCELO BLOIZI IGLESIAS
(ORGANIZADORES)

SITUAÇÕES JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS

ESTUDOS EM HOMENAGEM AO
PROF. PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA



Belo Horizonte
2018

CAPÍTULO 7

A INCOMPATIBILIDADE DA TEORIA DO PROPÓSITO
NEGOCIAL NO BRASIL: UMA ANÁLISE SOBRE O
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DE PESSOAS FÍSICAS

Marcelo Bloizi Iglesias.....

CAPÍTULO 8

OS BENEFÍCIOS FISCAIS COMO MANIFESTAÇÃO
DA EXTRAFISCALIDADE

Loan Kizzi de Araújo Reina.....

CAPÍTULO 9

FUNÇÃO PROMOCIONAL DO DIREITO E EXTRAFISCALIDADE
DA TRIBUTAÇÃO MUNICIPAL: UMA ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO
TRIBUTÁRIA DO MUNICÍPIO DO SALVADOR-BAHIA

Flora Augusta Varela Aranha.....

CAPÍTULO 10

DIREITO FUNDAMENTAL À EDUCAÇÃO E O LIMITE DE
DEDUÇÃO NO IRPF

Larissa Peixoto Valente.....

CAPÍTULO 11

A BASE DE CÁLCULO DO IPTU E DO ITBI E O CONCEITO
DE VALOR VENAL DE BEM IMÓVEL

Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo.....

CAPÍTULO 12

ISS: ISENÇÃO E LIMITES À SUA CONCESSÃO

Virgínia Santana Corrêa Oliveira.....

CAPÍTULO 13

APONTAMENTOS SOBRE REFIS PARA EMPRESAS OPTANTES
DO SIMPLES NACIONAL

Anderson Talo Pereira.....

APRESENTAÇÃO

“Situações Jurídicas Tributárias” foi o nome da disciplina ministrada pelo Professor Paulo Roberto Lyrio Pimenta no Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia e reflete, nesta obra, a diversidade de temas pesquisados e debatidos pelo corpo discente que transbordou os limites da sala de aula. As discussões então iniciadas se estenderam até o grupo de estudos denominado “Justiça Tributária”, também sob a coordenação do Professor homenageado, e enriqueceram com os debates propostos todo o corpo de pesquisadores que o integrava.

Formada a partir de uma série de estudos desenvolvidos pelos estudantes do Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia, a presente obra é uma homenagem ao trabalho intelectual do Professor Paulo Roberto Lyrio Pimenta cuja carreira e produção acadêmica de relevo nas áreas de direito constitucional e tributário marcam os estudantes que passam por esta casa. Assim que os mestrandos e doutorandos que passaram pelo grupo de estudo, pela sua honrada disciplina e tantas outras lecionadas na UFBA, prestam esta homenagem que ele que os inspirou com suas lições e seu pensamento jurídico entre os anos de 2016 e 2018.

LEANDRO ARAGÃO WERNECK
MARCELO BLOIZI IGLESIAS

Organizadores

CAPÍTULO 6

O PARADOXO DA PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA E O STF

Leandro Aragão Werneck¹

1. INTRODUÇÃO

Presente desde a redação original da Constituição Federal de 1988 e após décadas de vigência, persiste como objeto de controvérsia a natureza e a extensão de aplicação da progressividade tributária. Ao longo do tempo, o Supremo Tribunal Federal trabalhou a progressividade de diferentes formas, por vezes dando vazão a um aspecto um tanto paradoxal.

A profunda compreensão do significado que toma a progressividade na Constituição depende da convicção sobre os princípios jurídicos, em especial, os que lhe dão fundamento de validade no subsistema tributário.

Feito isto, interessa ponderar sobre o paradoxo da progressividade na realidade do Direito brasileiro, tal como tratado por Fritz Neumark em sua obra “*Principios de la imposicion*”, expondo seu significado para uma análise crítica do desenvolvimento jurisprudencial do STF.

2. “PRINCÍPIOS” E SUA DEFINIÇÃO

Antes de ser capaz de perscrutar o conteúdo da(s) norma(s) que institue(m) a progressividade no ordenamento jurídico brasileiro, necessário que se compreenda a forma pela qual esta(s) prescrição(ões) se apresenta(m) para o intérprete.

Ainda que, na estrutura, seja possível reduzir toda norma jurídica a um juízo hipotético-condicional, não se pode dizer que sua natureza é unívoca. Enquanto algumas normas buscam a maior definição possível da conduta humana, outras, à primeira vista não demonstram preocupação alguma em vincular o intérprete a uma conduta específica.

Valendo-se desta percepção, construiu-se a diferenciação entre princípios e regras enquanto espécies normativas distintas, cuja definição perpassa

¹ Advogado, Mestrando em Direito Público (UFBA), Especialista em Direito Tributário (IBET), e-mail: leandroaragaowerneck@gmail.com

tanto pela natureza de cada um quanto pela comparação de seu comportamento normativo.

Para a distinção, não nos serve o usual critério segundo o qual os princípios teriam alto grau de abstração contraposto ao baixo grau das normas-regra. Também são falhos e pouco úteis os critérios da determinabilidade do âmbito normativo, da forma de surgimento, da explicitude dos valores representados e da capacidade normogênica ou fundante em um sistema jurídico.

Em razão do disto, formaram-se três vertentes teóricas acerca do tema². Uma entende ser impossível diferenciar, dada a diversidade de enunciados no sistema e de combinações de critérios sobre a mesma prescrição, ora revelando uma espécie, ora a outra. Outra conclui que a diferença entre as espécies reside quanto ao grau de abstração. A última linha vê entre as espécies normativas também uma distinção qualitativa.

Robert Alexy nos convence pela terceira vertente, aduzindo ainda que “O ponto decisivo na distinção entre regras e princípios — que princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível [...] Princípios são, por conseguinte, *mandamentos de otimização* [...]”³.

O critério da generalidade prova sua insuficiência por acabar se prendendo, ao fim e ao cabo, à análise do plano da linguagem posta na lei. Já a conclusão de Alexy vai pela diferenciação segundo o último plano da interpretação, o das possibilidades de realização do deontico⁴.

Afinal, se não podemos confundir “norma” e “enunciado”⁵, não pode ser correta uma formulação que isole a substância e se vincule — forma mais ou menos direta aferida no texto legal. Neste aspecto, a teoria alexyana — de especial prudência ao procurar evidências ontológicas da distinção⁶, vistas no comportamento da norma face a demais.

A aplicação das regras se dá de forma absoluta, ao modo “tudo ou nada”. Ante o fato que constitui a hipotese normativa, são dois graus opostos para o conseqüente da regra: realização total ou absoluta insatisfação. As regras determinam com precisão a extensão do seu conteúdo e implicam na igualmente precisa obediência ao comando. Quando em conflito, duas regras opostas levar o sempre — prevalência de uma delas, seja pela introdução de uma exceção, seja pela invalidação de uma delas⁷.

² ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 87-90.

³ Ibid., p. 90.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 112-123.

⁵ GUASTINI, Riccardo. **Trattato di diritto civile e commerciale**. Vol. 1: Teoria e dogmatica delle fonti. Milão: A. Giuffrè, 1998, p. 16.

⁶ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 91.

⁷ Ibid., p. 92-94 e 104.

J se a norma for um princ pio, seus preceitos devem ser atendidos na maior medida poss vel dentro das circunst ncias do caso⁸ e a satisfaç o do comando nem sempre corresponder ao grau m ximo. Em caso de colis o com outros princ pios aplic veis ao caso e cujo comando lhe seja oposto, o princ pio em tela poder ceder força normativa de outro, realizando-se apenas parcialmente⁹. A colis o n o levaria nem invalidaç o do princ pio, nem inserç o de uma cl usula de exceç o e as normas seriam aplic veis simultaneamente, s que de maneira parcial e em graus diferentes.

Assim que se diz que, enquanto regras j se encontram prontas e acabadas para a aplicaç o ao caso, como um mandamento definitivo, os princ pios apresentam-se apenas *prima facie* e s a partir da colis o que se estabelecer o as regras de preval ncia para a aplicaç o. Para aquelas, n o se fala em mandamentos de otimizaç o, mas, de definiç o.

3. OS PRINC PIOS SUBJACENTES PROGRESSIVIDADE

Toda a interpretaç o tem de considerar a cadeia de significado, o contexto e a sede sistem tica da norma. O ordenamento jur dico um sistema de normas interligadas, subordinadas a princ pios diretivos de onde se protraem os feixes axiol gicos e normativos do todo¹⁰. O ordenamento se forma tanto de regras quanto princ pios, mas a posiç o destes que garante a unidade e a ordenaç o, inerentes ideia de sistema, formado tanto por regras quanto princ pios¹¹.

Ainda que o Direito seja uno e indivis vel em termos dogm ticos, em termos sist micos, ele se apresenta como um macrossistema normativo composto de um conglomerado de subsistemas, cada qual com seus subprinc pios a ensejar uma l gica interpretativa pr pria. Neste contexto, toma relevo o subsistema tribut rio, dotado de regras e princ pios pr prios e exclusivamente aplic veis nos seus limites.

Definir quais s o estes princ pios do subsistema tribut rio n o tarefa simples. A doutrina de inspiraç o neoconstitucionalista apresenta certo frenesi pela atribuiç o indistinta do car ter de princ pio s normas constitucionais, forte sobre as limitaç es ao poder de tributar.

Todavia, se, como afirmamos, o cerne da caracterizaç o das normas-regra o fato de se revelarem como um comando definitivo, um limite objetivo,

⁸ Ibid., p. 91 e 103-104.

⁹ Ibid., p. 93.

¹⁰ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciênc ia do direito**. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012, p. 621.

¹¹ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 135; BRITO, Edvaldo. **Limites da revisã o constitucional**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1993, p. 62-65.

ent o nem toda limitação ao poder de tributar apresentar natureza jurídica de princípio.

Exemplos desta observação são as garantias de anterioridade e irretroatividade da lei tributária. Sendo estas normas indicativas de um marco temporal para a aferição da violação constitucional¹² pela lei, estabelecem limites definitivos e insuperáveis para a aplicação. Não se vê a dois princípios, mas duas regras.

Situação completamente diferente se tem quanto vedação utilização de tributo com efeito confiscatório. A manifestação principiológica se extrai do fato de que a perfeita definição do que seria considerado confiscatório só algo verificável no caso concreto e através da ponderação com outros preceitos colidentes.

Dentre todos os princípios havidos, para a progressividade, são dois os de relevo: o da isonomia e o da capacidade contributiva.

3.1. A isonomia e a capacidade contributiva

Para nós, a isonomia se concretiza com o enunciado no *caput* do art. 5º, inaugurando os direitos fundamentais invocados pelo Constituinte de 1988. Também chamado de princípio da igualdade, equiparação ou paridade¹³, o seu conteúdo essencial alberga o tratar desigualmente os desiguais, na medida da sua desigualdade¹⁴.

De todo relevante, o texto reforçou o princípio com o pleonismo de expressões que asseguram, ao mesmo tempo, o direito “igualdade” e, ainda, que “todos são iguais perante a lei”. A pretensão não é vã. A primeira menção impõe igualdade entre os sujeitos enquadrados na hipótese legal - dirigindo-se ao aplicador -, ao passo em que a segunda se dirige ao legislador e cria o direito ao tratamento igualitário pela lei.

dizer, não se autoriza ao legislador ditar a lei criando discriminações desarrazoadas¹⁵. Não o “discriminar” a prática execrável: a Constituição não consagra o “Princípio da Identidade” - igualdade absoluta -, mas a isonomia, que tem caráter relativo¹⁶.

¹² Aplica-se aqui o vocábulo “efeitos” sem com isto indicar que estas regras teriam aplicação somente no plano da eficácia, excluído o da validade das normas tributárias. Alheia a esta controvérsia, a escolha da expressão não representa uma posição prematura a este respeito e visa contemplar qualquer as duas vertentes, já que, ainda que as garantias atuem sobre o plano da validade, é inegável que a norma não poderia surtir efeitos.

¹³ BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 420.

¹⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 35.

¹⁵ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 158.

¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 326.

Pelo contrário, discriminar inerente isonomia. Não convieria com a ideia de justiça pretender tratar todos igualmente, independente das circunstâncias. Do princípio da isonomia se extrai ao menos dois comandos: i) vedado tratar os iguais desigualmente; ii) proibido tratar os desiguais igualmente¹⁷.

Assim, a grande questão em termo de isonomia tributária não o discriminar, que da essência do poder tributário¹⁸; trata-se de como discriminar. Trata-se de identificar os critérios juridicamente toleráveis e as intoleráveis¹⁹ para discriminar de maneira razoável e legítima.

Enquanto direito fundamental, o princípio da isonomia é uma diretriz interpretativa para todas as outras normas constitucionais²⁰, não havendo dúvidas sobre sua aplicação todas as relações com o Poder Público. Mas, se assim, já abrigadas as relações tributárias neste gênero, então de que serve(m) a(s) norma(s) do art. 150, II, CF/88?

Em verdade, tal enunciado é um caso eminente da multiplicidade de normas expressa num só dispositivo²¹. A primeira parte da redação concretiza a mesma isonomia – princípio – do art. 5º, *caput*, com o mero cuidado de especificar as relações tributárias. Já a segunda parte exprime normas diversas, dirigidas ao legislador, proibitivas da edição de normas que manejem determinados critérios discriminatórios: regras.

A real finalidade da reiteração no art. 150, II, CF/88, não oferecer uma condição *sine qua non* da aplicação da isonomia às relações tributárias, mas trazer a lume as limitações expressas competência do legislador, quando da edição de critérios discriminatórios na tributação.

No texto constitucional como um todo, sempre se tratar de excepcionar ou confirmar aquele princípio por intermédio de normas-regra, ora pela via positiva – antecipação de critérios discriminatórios admitidos –, ora pela via negativa – proibindo certos critérios discriminatórios. Assim foi feito no art. 5º, I, CF/88, da mesma forma, no art. 12, § 2º, CF/88, *idem*, no art. 173, § 2º, CF/88, e, como não haveria de ser diferente, também na seara tributária²².

Ainda que não seja, propriamente, um princípio *tributário*, entender o seu significado é uma premissa necessária para avançar sobre a compreensão da capacidade contributiva no Sistema Tributário Nacional.

¹⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O sistema tributário na Constituição**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 263.

¹⁸ SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Princípios constitucionais tributários e a cláusula *due process of law***. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p. 183.

¹⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 11.

²⁰ BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 422.

²¹ GUASTINI, Riccardo. **Trattato di diritto civile e commerciale**. Vol. 1: Teoria e dogmatica delle fonti. Milão: A. Giuffrè, 1998, p. 16.

²² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 327.

Isto porque, se falamos exaustivamente acerca da necessidade de anotar quais critérios de discriminação são inadmissíveis, haveremos de perceber que o texto constitucional nem sempre se limitaria a parâmetros proibitivos.

Pos isto mesmo, já no âmbito da tributação, vemos que o Constituinte se ocupou de positivizar normas-regra em face do legislador, deontizando também faculdades e deveres de discriminação. O que se percebe, por exemplo, no dever de diferenciar o tratamento das microempresas e empresas de pequeno porte, ao ato cooperativo e ao produto destinado ao exterior.

de se impor, da mesma forma, o mais relevante e geral de todos os critérios discriminatórios admitidos na tributação: a capacidade contributiva²³. Não sem razão que, entre nós, Aliomar Baleeiro lecionava que a capacidade contributiva derivação natural da isonomia²⁴. Trata-se da eleição de uma hipótese distintiva, traçando a desigualdade que obriga ao diferente tratamento entre os que detêm riqueza e os que não têm.

De seu turno, ensina Alfredo Augusto Becker que a capacidade contributiva “[...] se origina, em suas linhas essenciais, do ideal de justiça distributiva formulado pelos filósofos gregos [...]”²⁵. Entre os autores atuais, Luís Eduardo Schoueri compartilha da mesma noção, ressaltando que a máxima de que cada qual deve contribuir quanto puder para o bem comum marca inevitavelmente da solidariedade²⁶, objetivo da República.

De origem ainda mais antiga no direito positivo brasileiro que a regra da legalidade para os tributos, verifica-se na capacidade contributiva um verdadeiro princípio informativo do sistema constitucional tributário, cuja importância não pode ser subestimada. Trata-se de critério fundante do sistema de tributação, que delimita tanto a atuação do legislador na sua função criativa, quanto o aplicador na função “exegética”²⁷.

Neste primeiro aspecto absoluto, vê-se a capacidade contributiva como um princípio pré-jurídico²⁸, que condiciona a própria criação da norma tributária no sistema. O legislador precisa seguir uma análise da riqueza objetiva dos contribuintes, isto é, segundo os fatos eleitos por cujo nexo se permita presumir a existência de alguma riqueza²⁹.

²³ Ibid., p. 330; SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Princípios constitucionais tributários e a cláusula due process of law**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p. 204.

²⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 696-697.

²⁵ GIARDINA apud BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 437.

²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 331.

²⁷ BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e Constituição: estudos e pareceres**. São Paulo: Atlas, 2016, p. 98.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 276.

²⁹ GREGÓRIO, Argos Magno de Paula. **A capacidade contributiva**. 2007. 173 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007, p. 49-50.

A outra faceta do princípio, a chamada “relativa” ou “subjéctiva”, tem maior relação com a aplicação normativa e o sujeito atingido por ela. Entende-se por capacidade contributiva neste âmbito a expressão subjéctiva da aptidão de contribuir para os gastos públicos³⁰.

O financiamento da estrutura estatal exige comedido sacrifício do patrimônio daqueles que detêm riqueza para custeá-la, mas, antes de tudo, chega a ser primário dizer que a riqueza precisa existir e ser verificada, além de pertencer a alguém e em quantidade suficiente para que de parte dela se possa dispor.

O afastamento da capacidade contributiva resulta de uma distorção que desnatura o regime tributário³¹. A sua consideração implica vinculação com a vedação ao confisco e reflete a potencialidade do sujeito passivo de agregar, ao patrimônio e necessidades do Estado, recursos que não afetem sua própria possibilidade de gerar³².

Neste tocante, é relevante expor a inteligência do art. 145, § 1º, CF/88, em especial quanto ao princípio expresso locução “sempre que possível”, sobre a qual mostrou-se muito lúcida a interpretação de Edvaldo Brito, quando a comparou com a cláusula “tanto quanto possível”, do art. 58, § 1º, da Magna Carta³³.

Em ambos os casos, a Constituição intuiu prevenir o intérprete de um possível impasse com a exigência de graduação. No caso do art. 58, § 1º, ter-se-ia prevenido a impossibilidade de representação dos partidos nas comissões parlamentares por insuficiência de membros. Da mesma maneira, no art. 145, § 1º, a expressão pretendeu evitar que, pela complexidade das variáveis subjéctivas, a impossibilidade de sua aferição não inviabilizasse a tributação.

nesta linha que a expressão se coloca. Ante a dificuldade com que se depararia o legislador para graduar os tributos na medida das diferenças entre sujeitos com posições patrimoniais distintas, conforme comanda a isonomia³⁴, a impossibilidade de fazê-lo não vedaria a tributação.

De sua análise, Edvaldo Brito chega a esta conclusão após identificar que a expressão não poderia se referir linguisticamente a nenhuma outra expressão daquele dispositivo, dado que a justiça social tributária só se efetivaria pela personalização dos tributos e pela capacidade econômica do contribuinte, fazendo-se obrigatórios³⁵.

³⁰ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 26.

³¹ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: CEJUP, 1986, p. 255.

³² MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária**. 2. ed. São Paulo: LTr, 1998, p. 51.

³³ BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e Constituição**: estudos e pareceres. São Paulo: Atlas, 2016, p. 87.

³⁴ SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Princípios constitucionais tributários e a cláusula due process of law**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p.193.

³⁵ BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e Constituição**: estudos e pareceres. São Paulo: Atlas, 2016, p. 87; Em posição divergente, Ives Gandra da Silva Martins entende que os tributos “indiretos” seriam hipótese de tributação impessoal, já que independente de ser mais ou menos abastado, o cidadão os pagará de forma equivalente. Logo, expõe que a expressão “sempre que possível” se relaciona à palavra

Para os objetivos do presente trabalho, interessa também a escolha legislativa pela palavra “graduados”, referindo-se a uma necessidade imposta ao legislador ordinário na instituição dos tributos.

Pois bem, já foi mencionado que a capacidade contributiva se expressa como um critério discriminatório inserido no sistema tributário para orientar a discriminação isonômica e que esta se operaria como critério distintivo nos níveis absoluto e relativo.

neste segundo ponto – o relativo – em que a expressão “graduados” mostra relevância. Como decorrência do princípio da isonomia, a observância da capacidade contributiva exige tratamento diferenciado para aqueles sujeitos que detenham volumes de riqueza distintos. Retomando a questão inserida no sobreprincípio da isonomia, diz-se então que é proibido ao legislador dar idêntico tratamento tributário a sujeitos detentores de volumes de riqueza distintos.

4. A PROGRESSIVIDADE

A tributação pode ser promovida de maneira fixa ou graduada e, se graduada, pode ser proporcional ou progressiva³⁶.

A progressividade representa o incremento do aspecto quantitativo do tributo devido numa medida acima do que seria proporcional, isto é, em proporções distintas para cada sujeito passivo, a depender de sua capacidade. Enquanto gênero, a progressividade abriga ao menos duas diferentes técnicas: i) a positiva; e ii) a negativa³⁷.

Comumente referida apenas por “progressividade”, como técnica em sentido estrito, a progressividade positiva consiste no aumento gradativo de alíquotas, medida em que se avalie base de cálculos crescentes.

Por sua vez, a técnica da progressividade negativa – também chamada de “regressividade”, que funciona de maneira reversa –, consiste na graduação do ônus tributário pela redução das alíquotas – medida em que a base de cálculo seja aumentada³⁸.

A técnica de fixação proporcional de tributos se opera através da designação de uma única alíquota para aplicação, independente da expressão

“imposto”, excluindo os de natureza indireta, quando a progressividade perderia o sentido. (*In: Teoria da imposição tributária*. 2. ed. São Paulo: LTr, 1998, p. 108).

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 119.

³⁷ NEUMARK, Fritz. *Princípios de la imposición*. 2. ed. Instituto de Estudios Fiscales: Madrid, 1994, p. 189. Além das duas mencionadas, Neumark (Op. cit., p. 197-200) também alude à chamada “progressividade oculta” ou “fria”.

³⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 377.

num rica da base de cálculo, dizer, da riqueza tributável que o sujeito passivo revela³⁹.

Historicamente, justificou-se maior ou menor preferência às técnicas de tributação. O modelo regressivo foi aplicado sob a ideologia da sociedade estamental, aliviando o onus tributário imposto sobre a nobreza e o clero⁴⁰. Era um sistema que não favorecia a igualdade, tendo caído em desuso após a perseguição dos injustos privilégios de classe da Revolução Francesa.

Por ser o modelo que melhor se adequava ao conceito de igualdade da época, o sistema proporcional foi o que lhe sucedeu. Era preciso deslocar o foco da tributação de pessoas, vinculada a privilégios, para uma tributação das coisas, ligada à riqueza economicamente demonstrável⁴¹.

O contexto histórico do modelo progressivo, por sua vez, é o do desenvolvimento da classe operária, da reivindicação de direitos sociais e a exigência política de redistribuição da riqueza concentrada e redução das desigualdades. Esta é a sua principal função⁴².

Esta brevíssima incursão no curso histórico entre a ideia de igualdade e sua aplicação a diferentes técnicas de distribuição do onus tributário serve para ilustrar que a determinação de um dos modelos em detrimento dos outros decorre muito mais de uma escolha política fundada em concepções ideológicas predominantes em uma dada sociedade. O seu fundamento último é o significado da igualdade no tempo e no espaço.

Assim, enquanto a utilização de um método específico de definição de alíquotas – proporcionalidade – atenderia bem ao conceito de igualdade formal, o mesmo não se pode dizer para uma sociedade que valorize o sentido material. Para estas, o trato desigual oferecido aos desiguais prescinde da tributação mais gravosa para os mais abastados, o que não se pode fazer mediante o sistema dinâmico de alíquotas da progressividade.

Por isto que, para todos os efeitos, cabe antes ao ordenamento jurídico vigente estabelecer a pauta valorativa que fornece o sentido do princípio da isonomia, e cujos reflexos sistêmicos se podem enxergar na regra geral de distribuição do onus tributário.

No caso do ordenamento jurídico brasileiro, por exemplo, notório que o Estado tenha adotado para si o valor da justiça distributiva. Vê-se esta premissa

³⁹ Ibid., loc. cit.; NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. 2. ed. Instituto de Estudios Fiscales: Madrid, 1994, p. 150.

⁴⁰ TEREZO MARTINS, Gonçalo. **Progressividade e crise do Estado Social**: algumas reflexões. 2013. 55 f. Dissertação (Mestrado em Direito Fiscal) – Escola de Direito, Universidade Católica Portuguesa do Porto, Porto, 2013., p. 13.

⁴¹ Ibid., p. 14.

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. IPTU - Ausência de Progressividade. Distinção entre Progressividade e Seletividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 31, Abril de 1998, p. 87.

interpretativa claramente expressa no art. 3º, incisos I e III, da Constituição Federal de 1988, onde se estatuiu como objetivos fundamentais da República a construção de uma sociedade justa e solidária, erradicando a pobreza e reduzindo as desigualdades sociais.

Em face da clareza do texto, é devido para o intérprete encampar um sentido normativo que não o da justiça distributiva. Afinal, se ao mesmo tempo se preconiza uma sociedade solidária e menos desigual, seria possível afirmar que apenas o capítulo da tributação ter-se-ia esquivado destes objetivos? Evidentemente que não.

Então, se a escolha entre as diversas formas de tributar ideológica e o Estado brasileiro assumiu o compromisso de promover o Bem Estar Social naqueles termos, fundando-se na igualdade e balizado pela capacidade contributiva, a regra geral para a tributação penderia para a progressividade, e não para a proporcionalidade.

4.1. Estrutura normativa: regra ou princípio?

A resposta à pergunta deste subtítulo apenas uma: depende. Do ordenamento jurídico brasileiro é possível extrair a progressividade por ambos os viéses e com ambas as estruturas⁴³.

De um lado, é possível rastrear um princípio da progressividade, como decorrência lógica da capacidade contributiva e da igualdade, de modo que a regra geral do ordenamento jurídico é de que todo imposto deve ser progressivo sob pena de violação constitucional⁴⁴.

Isto não é uma exclusividade brasileira. Nos Estados em que a justiça tributária está aliada distributiva, as duas figuras costumam vir aliadas entre si. Esta vinculação se apresenta, v.g., no art. 31 da Constituição espanhola (1978) e no art. 53 da Constituição italiana (1948). Em ambas, como no Brasil, a capacidade contributiva se une à progressividade sem indicar os critérios segundo os quais o legislador pode impor o preceito.

Em outras palavras, temos a norma geral dirigida ao legislador no sentido de que a realização da isonomia na tributação exige a graduação progressiva segundo a capacidade contributiva. A partir desta, contudo, não emerge ainda nenhuma clareza sobre como, concretamente, esta progressividade precisa ser feita.

Assim, a progressividade não perfaz um comando definitivo. É mesmo um mandamento de otimização voltado ao legislador, diretiva menos abstrata

⁴³ BRITO, Edvaldo. Imposto territorial e progressividade. In: BRITO, Edvaldo; ROSAS, Roberto. (Coord.). **Dimensão jurídica do tributo**: homenagem ao professor Dejalma de Campos. São Paulo: Meio Jurídico, 2003, p. 263.

⁴⁴ LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios constitucionais tributários**. São Paulo: Malheiros Editores, 1996, p. 32.

da capacidade contributiva para a realização da isonomia material na tributação. Assim que o princípio acaba expresso no art. 153, § 2º, I, da CF/88⁴⁵.

Por outro lado, se analisada a progressividade referenciada para o IPTU e o ITR, *ex vi*, nos arts. 153, § 4º, I; 156, § 1º, I; e 182, § 4º, II, todos da CF/88, veremos o dever de sua concretização por um modo prefixado, oferecido através do critério discriminatório para a graduação isonômica da riqueza. Para além do princípio, temos a consolidação do preceito como técnica tributária, expressando-se sob a estrutura de norma-regra.

Tomando por exemplo o ITR e o IPTU do art. 182, § 4º, I, a competência legislativa foi vinculada à progressividade face ao descumprimento da função social da propriedade (v.g., improdutividade da terra).

Por estas razões, temos que a progressividade se apresenta na Constituição Federal de 1988 com o caráter duplice. Ora veremos num aspecto principiológico, de âmbito de aplicação geral no sistema tributário, ora num viés de imposição de informes concretos – competência do legislador. A nós, interessa principalmente o mandamento de otimização.

4.2. O paradoxo da progressividade

“La paradoja de la progresividad” ou, em bom português, “o paradoxo da progressividade” é expresso pela qual, ao introduzir a 2ª edição da obra de Fritz Neumark⁴⁶, Enrique Fuentes Quintana sumariza a incoerência da tributação contemporânea com os objetivos da tributação.

Em sua obra, este economista alemão expôs de maneira crítica os postulados exigíveis de uma política tributária justa, economicamente racional e de acordo com as ideologias ocidentais dominantes. Pôs-se como ideal político predominante o de redistribuição da concentração de riqueza através da distribuição do ônus tributário⁴⁷.

O paradoxo aludido perceptível sob o enfoque da eleição fiscal verificada especialmente em países com regimes políticos democráticos. Se o regime democrático a distribuição do ônus tributário tem de ser fruto de uma escolha institucional; se a concentração de renda é um fato e, numericamente, a maioria da população com direito a voto não retorna a riqueza; então, não seria a coalisão da maioria votante um meio para explorar a minoria detentora dos recursos por meio da tributação, distribuindo riqueza? Isto não faria da

⁴⁵ BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e Constituição**: estudos e pareceres. São Paulo: Atlas, 2016, p. 89 e 838.

⁴⁶ NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposicion**. 2. ed. Instituto de Estudios Fiscales: Madrid, 1994, p. XXXVII.

⁴⁷ NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposicion**. 2. ed. Instituto de Estudios Fiscales: Madrid, 1994, p. 12-23.

progressividade um instrumento mais conveniente? Não o estimularia a intensificação do seu uso?

A resposta é positiva. A questão posta pelo paradoxo da progressividade bem assim justificar os motivos pelos quais esta intensificação simplesmente não acontece.

As teorias normativas – como a de Neumark – não oferecem resposta a este questionamento, apesar de constatá-lo. Pelo viés teórico da eleição fiscal, por si mesmas, algumas justificativas se oferecem e, delas, a mais plausível é a desigualdade política material em que se colocam os eleitores no sistema de efetivação democrática⁴⁸. Não se trata de desigualdade numérica no poder de voto, mas, desigualdade no potencial de participação no processo político como um todo.

Salienta Enrique Quintana que o processo de eleição é muito custoso e neste ponto em que a minoria controladora da riqueza necessita sua realização atua, garantindo um resultado que beneficie os seus próprios interesses. Se o processo eleitoral acaba com a prevalência representativa dos interesses de quem financiou o pleito, estes mesmos interesses serão refletidos na construção da política tributária que, por sua vez, não vê com bons olhos os objetivos redistributivos da progressividade.

4.2.1. O paradoxo e a jurisprudência do STF

O Supremo Tribunal Federal já enfrentou diversas fases do entendimento sobre a progressividade tributária, que vem sendo objeto de constante desenvolvimento judicial ao longo das últimas décadas.

Na vigência da Constituição de 1946, o STF teve a oportunidade de se manifestar sobre a progressividade atribuída ao Imposto Territorial Urbano no Município de Americana/SP (RMS 16.798/SP). Na ocasião, o contribuinte alegou ser inconstitucional o adicional progressivo por violação da igualdade e por faltar autorização para distinção entre contribuintes pela capacidade econômica – face suposta revogação da capacidade contributiva pela EC nº 18/1965. Ainda assim, a 1ª Turma concluiu por unanimidade pela constitucionalidade da progressividade.

Em 05/03/1975, a mesma lei foi novamente questionada (RE 69.784/SP), agora em torno da Constituição de 1967. A conclusão foi inversa, concluindo o Min. Djaci Falcão pela inconstitucionalidade com base na velha e arcaica diferenciação entre impostos reais e pessoais. O Min. Aliomar Baleeiro foi o único dissidente ao admitir a progressividade e a capacidade contributiva fundadas tacitamente na isonomia⁴⁹, voto vencido pela inconstitucionalidade na falta de autorização expressa.

⁴⁸ Ibid., p. XXXIX.

⁴⁹ “[...] não há uma palavra na Emenda 18/1965, na Constituição Federal de 1967 nem na Emenda 1-1969, a proibir que o legislador decrete em caráter progressivo e pessoal qualquer tributo [...]. Quando

Assim, quando na vigência da Constituição Federal de 1988, o Ministro Moreira Alves sedimentou de vez este entendimento (RE 153.771/MG) num caso sobre o IPTU (art. 156, § 1º, CF/88), as bases do seu argumento já estavam há muito firmadas. Apoiado na doutrina italiana, o Ministro reforçou a diferença entre impostos reais e pessoais, negando a aqueles a progressividade como regra geral.

A discussão havia sido de vez arrebatada com o resultado da MC na ADI 2.010/DF, de 30/09/1999, negando por fim a vinculação intrínseca com a isonomia e a capacidade contributiva, relegando a progressividade ao aspecto de exceção constitucional a exigir expressa autorização.

A partir de 2010, o entendimento do STF passou a pender de volta posição original (RE 423.768/SP). Enquanto relator, o Min. Marco Aurélio pontificou os objetivos sociais da tributação e retomou a vinculação intrínseca entre progressividade e capacidade econômica do contribuinte. Ao seu lado, o Min. Ayres Britto agregou ao fundamento o objetivo republicano do art. 3º, CF/88, de construção de uma sociedade livre, justa e solidária, com a garantia da erradicação da pobreza, a redução das desigualdades sociais e a promoção do bem de todos.

Desde então, o STF parece finalmente ter dado a progressividade o seu status de derivação da isonomia e capacidade contributiva, não como exceção, mas regra diretiva do sistema tributário brasileiro. Fez cair por terra a base das súmulas nº 569 e 668 e garantiu, v.g., a progressividade sem previsão expressa para o ITCMD (RE 562.045/RS, 06/02/2013).

5. CONCLUSÃO

Nem a capacidade contributiva, nem a progressividade jamais deixaram de vigor no Brasil. Ambos são princípios cuja presença decorre naturalmente da isonomia aplicada à tributação. Já em 1988, as suas bases foram reforçadas com os ideais de solidariedade do art. 3º, CF/88.

A progressividade recomendação constitucional implícita. Ainda que não fosse, sua utilização seria uma tendência ligada ao critério majoritário para o compor de interesses políticos. A contraposição entre a realidade jurídica e a expectativa dos interesses da maioria destituída de riqueza tributável evidencia um paradoxo.

Por sua vez, ao restringir a utilização deste instrumento de tributação, o STF reforçava o papel contramajoritário e era, ele mesmo, um dos pilares de sustentação do paradoxo. Ao tempo em que a progressividade expunha

a Constituição Federal quer proibir a progressividade ou o gradualismo, ela expressamente estatui que a alíquota deverá ser uniforme. [...]” v. STF, RE 69.784/SP, voto do Min. Aliomar Baleeiro, fls. 170-171.

potencial de efetivar a justiça constitucional distributiva clamada por Estados e Municípios, o princípio guardião da Carta impedia o seu avanço.

A jurisprudência tradicional contribuiu para o agravamento do paradoxo, até que a mais atual tendência conferiu aplicação do Direito público uma direção interpretativa de considerável evolução.

No específico caso brasileiro, o controle econômico sobre a democracia é uma realidade, mas, não foi a única barreira à progressividade nem impediu um tímido avanço, v.g., com a EC nº 29/2000, que expandiu as hipóteses para o IPTU como respostas constantes rejeições pelo STF.

Isto nos mostra que, no Brasil, a jurisprudência exerceu papel relevante na manutenção e no agravamento do paradoxo da progressividade em prol de um entendimento formalista. Seu posicionamento dominou o pensamento jurisprudencial até o início da segunda década do século XXI, ignorando a influência do princípio da isonomia e dos objetivos estatais como algo irradiante sobre o subsistema tributário.

A progressividade não vinha sendo tida em seus princípios, mas, somente como técnica de tributação (regra) para casos muito estritos.

Ainda hoje, a utilização da progressividade pelos Poderes Públicos continua tímida, mas não vê o seu crescimento na legislação tributária dos entes federados na última década. Para além do interesse arrecadatório, ao qual serve a progressividade, uma das causas da mudança foi a inversão no Poder Judiciário, que passou do desestímulo ao endosso em vista dos objetivos institucionais do Estado brasileiro.