

**XXVII ENCONTRO NACIONAL DO
CONPEDI SALVADOR – BA**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

JONATHAN BARROS VITA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul

Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Santa Catarina

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM – Distrito Federal

Relações Internacionais para o Continente Americano

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goiás

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul)

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina)

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul)

Dr. Caio Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais)

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UFBA

Coordenadores: Jonathan Barros Vita; Antônio Carlos Diniz Murta; Paulo Roberto Lyrio Pimenta – Florianópolis: CONPEDI, 2018.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-606-2

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Direito, Cidade Sustentável e Diversidade Cultural

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVII Encontro Nacional do CONPEDI (27 : 2018 : Salvador, Brasil).

CDU: 34



XXVII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI SALVADOR – BA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Discutir e refletir o direito tributário sempre será uma tarefa árdua e incessante. Percebe-se, sobretudo, em momento de crise econômica com concomitante crise fiscal - revelando uma efetiva crise estrutural do Estado brasileiro - a responsabilidade de todos nós que pensamos o tributo e seu papel o que de fato podemos contribuir na busca de um sistema mais transparente, inteligível e justo. Quando nos deparamos, neste encontro do CONPEDI, em terras baianas, berço de nossa história, que nos fascinam e nos inspiram por sua beleza e alegria, com os trabalhos que foram apresentados neste Grupo de Trabalho, elaborado por mentes jovens, ainda enriquecidas e revoltas com a esperança e o destemor de propor soluções ou alternativas numa seara onde se imagina que tudo já foi escrito, pensado e apresentado, regozija-nos aferir que ainda temos um grupo de pesquisadores do tributo que denotam objetividade e pragmatismo em sua pesquisa científica.

Deparamo-nos com as mais diversas perspectivas na matéria, abrangendo não apenas os tributos em espécie, o sistema tributário constitucional, a sujeição passiva tendo como referencial teórico princípios angulares e estruturantes como o da igualdade, capacidade contributiva e progressividade, sem olvidar as bases do direito financeiro e o direito processual tributário.

Num contexto econômico complicado, inserido num quadro político instável e circundados de propostas de reformas tributárias de variados matizes, nos foi permitido discorrer sobre o tema, com uma visão realista; porém, como não poderia faltar a nós brasileiros, independente de sermos pesquisadores, imbuídos num espírito de otimismo para nosso futuro.

O desafio está posto. Como contribuir para nosso país no que nos é possível agir. Os trabalhos propostos perseguem este escopo; e, temos certeza, nos alertam e nos ensinam pelo parte do que poderia ser uma relação mais justa e equilibrada entre a sociedade civil e a administração pública já que são partes indissociáveis do que chamamos Brasil.

Boa Leitura

Jonathan Barros Vita Universidade de Marília

Antônio Carlos Diniz Murta Universidade FUMEC

Paulo Roberto Lyrio Pimenta Universidade Federal da Bahia

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

A PROGRESSIVIDADE NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

THE PROGRESSIVITY IN THE BRAZILIAN TAX CONSTITUCIONAL SYSTEM

Pedro Cesar Ivo Trindade Mello ¹

Resumo

O presente estudo analisa o princípio da progressividade no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. Primeiramente são revisadas a noção da ordem jurídica enquanto sistema, bem como a importância dos princípios nesta. Em seguida, trata-se acerca do princípio da isonomia, fundamento de uma ordem jurídica justa. Posteriormente é analisado o fundamento teórico da capacidade contributiva e a previsão constitucional acerca do tema para, em seguida estudar a progressividade, analisando, precedentes do Supremo Tribunal Federal. Por fim, é realizada digressão deste princípio à legislação do imposto de renda e da sua utilidade para a obtenção de justiça fiscal

Palavras-chave: Sistema constitucional, Isonomia, Capacidade contributiva, Progressividade, Imposto de renda

Abstract/Resumen/Résumé

The present study analyzes the principle of progressivity in the Brazilian Tax Constitutional System. First, the notion of the legal order as a system is reviewed, as well as the importance of the principles in this system. Next, it deals with the principle of isonomy, foundation of a just legal order. Subsequently, the theoretical basis of the contributory capacity and the constitutional prediction about the subject are analyzed, then to study the progressivity, analyzing, precedents of the Federal Supreme Court. Finally, this principle is applied to the income tax legislation and its usefulness in order to obtain fiscal justice

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Constitutional system, Isonomy, Contributory capacity, Progressivity, Income tax

¹ Mestrando e Especialista em Direito Tributário pela Universidade Federal da Bahia, Professor da Faculdade Maurício de Nassau e do curso Brasil Jurídico, Sócio do escritório Garcia Landeiro Advogados Associados.

O presente estudo tem como escopo realizar revisão bibliográfica a respeito da progressividade tributária – notadamente no que se refere ao seu fundamento constitucional e eficácia em relação aos tributos previstos na Constituição Federal de 1988.

O início do trabalho é reservado para a fixação de alguns pressupostos teóricos, como a identificação do Sistema Constitucional Tributário e dos princípios constitucionais que concedem fundamento de validade ao mesmo.

Posteriormente, discorre-se sobre o princípio da isonomia, de sorte a aferir o mesmo como fundamento para um Sistema Tributário justo, pautado em tributos que concedam tratamento disforme aos indivíduos com o objetivo de avançar em direção à igualdade material e redução das desigualdades.

Após o estudo preliminar, o foco do exame voltasse à capacidade contributiva, ocasião em que são analisados os fundamentos teóricos da mesma, a expressa previsão constitucional condita no art. 145 § 1º e os instrumentos por meio dos quais tal princípio pode vir a ser materializado, consubstanciados na progressividade e na seletividade.

Ao final, a progressividade é trabalhada de forma mais aprofundada, por meio da análise das disposições constitucionais relativas ao tema (no IPTU, ITR e IR) e, dos precedentes firmados pelo Supremo Tribunal Federal.

O estudo foi assim disposto para que fosse possível, primeiramente, ter uma visão geral a respeito do princípio da progressividade e sobre as questões fulcrais para o estudo do tema submetido à análise. Desta forma, os primeiros tópicos foram necessários para dar respaldo teórico à compreensão relativa ao imprescindível respeito ao princípio da progressividade por todos os impostos diretos nominados na Constituição Federal.

1. O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E OS PRINCÍPIOS CORRESPONDENTES

O estudo a respeito da progressividade tributária deve ser precedido da compreensão acerca do conceito “sistema” bem como da análise do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro.

O direito, compreendido como uma ordem unitária e sistematizada, já foi objeto de estudo de uma vasta gama de pensadores, dentre os quais podemos mencionar Canaris (2002, p. 14-23) e Larenz (1997, p. 231). Para este último, as normas jurídicas não estão desligadas

umas das outras, mas em conexão entre si, ordenadas e subordinadas a ideias jurídicas diretivas (princípios, pautas gerais de valoração), de modo a viabilizar a visão de conjunto.

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

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

Ademais, dentro da própria Constituição jurídica é possível observar a existência de hierarquia entre os seus dispositivos, na medida em que podemos identificar as chamadas normas-princípio, que com fundamento na dimensão/abrangência do seu conteúdo exercem preeminência sobre as normas-simples.

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

Neste diapasão, podemos dizer que os princípios são mandamentos nucleares de um sistema (SILVA, 2010), que servem de núcleo de condensação para onde concluem valores e bens constitucionais (CANOTILHO, 2003), e, desta forma, norteiam a atividade legiferante e orientam a correta aplicação das normas infraconstitucionais.

Desta sorte, os princípios funcionam como fundamento de validade para todo o sistema normativo, evidenciando a obrigatoriedade de observância destes quando da criação, aplicação e integração das demais normas pertencentes ao mesmo, inclusive nos subsistemas que podem ser evidenciados na Constituição Federal de 1988.

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

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

Em tal Sistema, a Constituição Federal de 1988 exerce papel de proeminência, fixando diretrizes a serem obrigatoriamente observadas pelo poder constituído, princípios, os quais exercem especial influência sobre o sistema tributário, o qual “movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimientosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais” (BALEEIRO, 1974, p. 2)

Ademais, importante asseverar que além dos Princípios Constitucionais expressamente consignados no artigo 150 da Constituição Federal de 1988 há direitos fundamentais e princípios outros que estão previstos em outros dispositivos da Carta Magna ou que decorrem destas previsões constitucionais, e que são plenamente aplicáveis na relação jurídica travada entre o contribuinte e o Fisco.

Assim, não só os princípios tributários limitam o exercício da competência tributária, havendo a necessidade de respeito aos demais princípios e direitos fundamentais constitucionalmente previstos que direta ou indiretamente repercutem na relação jurídico-tributária, haja vista a necessária conciliação das necessidades do Estado com os direitos e garantias asseguradas ao cidadão.

Neste ponto avulta a importância da progressividade tributária, a qual se encontra expressamente prevista na Constituição Federal em relação a determinados impostos, mas cuja aplicação pode se dar em face a todos os impostos nominados em que seja tecnicamente viável a sua adoção, independentemente de previsão constitucional específica para cada um deles. Para tanto, faz-se necessário identificar o fundamento constitucional da progressividade, para além destas disposições expressas contidas na CF/88, no que entendemos ser útil a análise da Isonomia e Capacidade Contributiva.

2. O PRINCÍPIO DA ISONOMIA COMO FUNDAMENTO DE UM SISTEMA TRIBUTÁRIO JUSTO

O caput do art. 5º da Constituição Federal de 1988 enuncia a isonomia entre todos os indivíduos, identificando de maneira clara uma das garantias mais importantes da nossa ordem constitucional ao dispor que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”.

No entanto, como consolidado na exegese constitucional, a referida disposição não pretende fazer prevalecer a isonomia formal, a concessão de tratamento idêntico para todos os indivíduos, mas, sim, prestigiar a isonomia material. “Dessa forma, o que se veda são as

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

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

No mesmo sentido que se dá com a disposição do art. 5º, a isonomia tributária privilegia o aspecto material, no sentido de viabilizar o tratamento disforme entre os indivíduos, desde que tal diferenciação seja realizada com o ímpeto de atingir valores constitucionalmente consignados, além de evidenciar uma forte conexão com o ideal de justiça.

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

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

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

Este entendimento evidencia o raciocínio pela qual a isonomia material, que é obtida mediante o tratamento desigual daqueles que estejam em situações díspares, pode ser alcançada no campo tributário – onde a obrigação principal do sujeito passivo consiste, justamente, em realizar o pagamento do crédito tributário – mediante o estabelecimento de obrigações diferentes, que variem de acordo com a capacidade destes de arcar com a exação.

Segundo UCKMAR (1976), a isonomia tem acolhida universal nas constituições dos países ocidentais e, no âmbito tributário, abriga a adoção da capacidade contributiva. Diante desta constatação, conclui que o legislador ordinário não pode prestigiar a igualdade formal, tampouco promover discrimine sem critérios válidos e justificáveis (apud ATALIBA, 1995, p. 175).

Vale dizer, o aspecto material da isonomia exige que os indivíduos sejam tratados de maneira diferente na medida das respectivas desigualdades, o que evidencia o inter-relacionamento deste princípio com a capacidade contributiva. Afinal, conforme entendimento de Ricardo Lobo Torres, dentre os princípios constitucionais tributários vinculados a ideia de justiça o que se apresenta como mais relevante é a capacidade contributiva, já que este “fornece a medida para as comparações intersubjetivas”. (TORRES, 1995, p. 270).

No mesmo diapasão, Marciano Buffon e Mateus Bassani de Matos (2015, p. 148) apresentam o princípio da capacidade contributiva como um critério para uma exigência justa de tributos. Para tanto, realizam ampla revisão bibliográfica no sentido de evidenciar tal entendimento nas doutrinas dominantes na Itália, França, Espanha e no próprio Brasil. Em verdade, tais autores defendem que a capacidade contributiva é uma decorrência lógica do princípio da igualdade material, na medida em que corresponde ao primordial critério autorizador do tratamento desigual no campo tributário (BUFFON e MATOS, 2015, p. 154).

Fundamentam, ainda, o seu raciocínio na lição de José Casalta Nabais (2004, p. 443, apud BUFFON e MATOS, 2015, p. 155), o qual afirma que a capacidade contributiva afasta a tributação daquelas pessoas que não possuem condições para contribuir – em implícita observação no sentido de ser respeitado o mínimo existencial. Aduz também que dentre aqueles que possuem aptidão para contribuir, a carga tributária poderá ser diferenciada, em termos quantitativos, de acordo com as respectivas capacidades, sendo certo que os indivíduos que possuem a mesma capacidade deverão arcar com a mesma carga tributária, em manifestação do princípio da igualdade. Mediante tal lição, Buffon e Matos arrematam:

Portanto, o princípio da igualdade concretiza-se na seara tributária por meio da capacidade contributiva, pois, ao mesmo tempo, tratará igualmente que possui igual capacidade contributiva, e desigualmente aqueles que estiverem com desigual capacidade econômica. Expresso de outra forma, no campo tributário, o princípio da igualdade concretiza-se, efetivamente, implementando o princípio da capacidade contributiva (BUFFON e MATOS, 2015, p. 155)

Corroborando com este entendimento, o qual é adotado para os fins do presente trabalho, Edvaldo Brito indica que o princípio da capacidade contributiva é uma decorrência da isonomia. Na mesma medida, a isonomia (a qual determina igual imposição tributária para idêntica capacidade contributiva) também implica numa avaliação da idoneidade do indivíduo para suportar a carga tributária. (BRITO, 1989, p.320).

Feitas essas considerações, e firmado o entendimento no sentido de que uma tributação justa e isonômica precisa, necessariamente, respeitar a capacidade contributiva, passamos à análise mais acurada deste princípio.

3. A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Como indicado no tópico anterior, a capacidade contributiva é uma decorrência lógica do princípio da isonomia e um dos fundamentos à uma repartição justa da carga tributária. Consoante a dicção de Regina Helena Costa, trata-se de um subprincípio, uma derivação do princípio da igualdade já que a noção de igualdade está na essência do conceito de capacidade contributiva, que não pode ser dissociada daquela (COSTA, 2012, p. 91).

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

Esta diretriz tem aplicação sobre todos os tributos em que seja possível identificar a capacidade econômica do contribuinte, tendo aplicação limitada aos tributos vinculados - taxas, por exemplo - nas quais a carga tributária deve ser condizente com o custo da prestação estatal específica relacionada ao contribuinte, já que, na dicção da própria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, deve haver uma equivalência razoável entre o custo do serviço prestado e o valor da taxa.

Logo, em uma taxa, a fixação do valor da exação estará dissociada da aptidão do sujeito passivo em contribuir, mas levará em consideração o custo da atividade prestada em seu favor. No entanto, isso não significa dizer que nas taxas não haja qualquer margem à aplicação da capacidade contributiva, haja vista que este pode ser o fundamento jurídico adotado para fins de estabelecimento de isenções com o fito de, justamente, respeitar o mínimo existencial e outorgar tratamento jurídico favorecido para aqueles que não tenham qualquer capacidade para contribuir.

A capacidade contributiva também é refutada quando da instituição de tributos extrafiscais, ou seja, na hipótese em que a instituição de determinado tributo não ter por finalidade prover a arrecadação de fundos para a consecução das atividades estatais, mas sim estimular ou desestimular determinadas condutas. A este respeito, Aliomar Baleeiro aduz que:

quando os impostos são empregados como instrumento de intervenção ou regulação pública, a função fiscal propriamente dita, ou ‘puramente fiscal’, é sobrepujada pelas funções ‘extrafiscais’. A sua técnica é então, adaptada ao desenvolvimento de determinada política ou diretriz (BALEIRO, 1998, p. 189).

A este respeito, Marciano Buffon e Mateus Matos assinalam que quando o tributo é instituído com a função precipuamente extrafiscal é possível que o mesmo se afaste do princípio da capacidade contributiva. No entanto, alertam: “apesar de o princípio da capacidade contributiva ser o cerne de um sistema tributário justo, há hipóteses em que ele pode ser limitado (extrafiscalidade), desde que seja constitucionalmente posto o objetivo para que tal fato ocorra” (2015, p. 196).

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

3.1 – A DISPOSIÇÃO CONTIDA NO PARÁGRAFO PRIMEIRO DO ART. 145 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

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

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

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

Tal estudo exige uma análise aprofundada acerca do dispositivo e um referencial teórico diferente deste artigo científico. Para os estreitos limites deste trabalho, impera salientar que a referida disposição constitucional serve para prestigiar o princípio da capacidade contributiva e da isonomia tributária, de forma que toda interpretação realizada no sentido de restringir a eficácia do mesmo deve ser descartada. A este respeito, veja-se a lição de Marciano Buffon e Mateus Bassani de Matos:

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

Além do mais, o § 2º do art. 5º da Constituição, demonstra seu caráter aberto, ao estabelecer que os direitos e garantias nela expressos não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados. Por isso, afirma-se que o disposto no art. 145, § 1º da Constituição se trata de uma regra, e não do fundamento da aplicação do princípio da capacidade contributiva. Pensar o contrário, há tempos restringe a máxima eficácia que deve ser conferida ao referido princípio, pois faz com que não seja aplicado na plenitude de suas possibilidades, mas sim a partir de critérios baseados na velha metódica interpretativa, que extrai seus fundamentos de uma tradição que não se sustenta no interior do novo paradigma, instituído pela Constituição de 1988. (BUFFON e MATOS, 2015, p. 174).

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

Assim, apesar de existir previsão constitucional expressa que versa a respeito da regra da capacidade contributiva, o presente trabalho adota, como fundamento para a obtenção de uma carga tributária justa, o princípio da capacidade contributiva entendido como um subprincípio derivado da isonomia tributária.

3.2 – OS INSTRUMENTOS PARA A CONCRETIZAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

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

No entanto, outras grandezas se mostram igualmente aptas a tanto, de sorte a coadunarmos com o entendimento externado por Hugo de Brito Machado, para quem “a capacidade contributiva deve ser medida de diversas formas, tendo-se em vista diversos indicadores, entre os quais podem ser destacados a renda monetária, o patrimônio e o consumo” (MACHADO, 1989, p. 50)

Logo, deve ser fixada carga tributária mais gravosa àqueles que percebam maiores rendimentos, que tenham patrimônios mais valiosos e que consumam produtos considerados supérfluos - aqueles que não sejam de consumo ordinário pela população menos abastada. A obtenção desta tributação diferenciada se dá, portanto, por meio de duas técnicas, de supra importância ao presente estudo: a progressividade e a seletividade. A este respeito:

Para que a capacidade contributiva oriente essa divisão, há a utilização das técnicas que o concretizam: progressividade e a seletividade, sendo a progressividade em regra utilizada para impostos sobre a renda e o patrimônio, e a seletividade empregada, usualmente, nos impostos indiretos, em que deve ser aplicada uma espécie de capacidade contributiva objetiva. (BUFFON e MATOS, 2015, p. 169)

Nos impostos indiretos, incidentes sobre o consumo como o IPI e o ICMS, por haver a repercussão econômica em que o contribuinte de direito transfere os encargos tributários da operação tributada à um terceiro – denominado contribuinte de fato – há uma dificuldade maior em implementar a capacidade contributiva. Isso porque, estes são incidentes sobre o

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

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

Diante deste contexto, assevera-se que um sistema tributário que concentre a sua arrecadação em impostos indiretos é mais injusto e anti-isonômico do que um Sistema Tributário calcado preferencialmente, sobre impostos diretos e incidentes sobre renda e patrimônio (seja a aquisição/transmissão ou manutenção deste).

No entanto, o princípio da capacidade contributiva emana efeitos sobre os impostos indiretos, em que pese estes não serem tão facilmente observáveis. Para Casalta Nabais, a capacidade contributiva nos impostos indiretos é avaliada de maneira objetiva, haja vista que é medida em razão da aptidão para adquirir bens e serviços (2004, p. 480-481). Este mesmo raciocínio é desenvolvido por Tipke e Lang, os quais afirmam que o “princípio da capacidade contributiva é essencialmente concretizado mediante a seleção e constituição das bases de dimensionamento do tributo” (TIPKE e LANK, 2008, p. 448-449, apud BUFFON e MATOS, 2015, p. 181).

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

Logo, acaso existente dado imposto indireto, a “seletividade serve para atenuar a regressividade dos impostos indiretos em razão da essencialidade dos bens, apresentando-se como técnica para o alcance da justiça fiscal” (BUFFON e MATOS, 2015, p. 173)

Uma vez explicitado o papel da seletividade nos impostos indiretos, mister aprofundarmos a análise em relação aos impostos diretos, onde o instrumento para a concretização de uma tributação isonômica consiste na progressividade, tida como uma ferramenta “básica em qualquer política decente de distribuição constitucionalmente mais justa da renda nacional” (LAPATZA, 2007, p. 27), e que será objeto do próximo tópico.

4. A PROGRESSIVIDADE NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

A progressividade tributária pode se apresentar de maneira extrafiscal e de maneira fiscal - relevante para o cerne do presente trabalho e compreendida como o “[...] modo de o legislador estrutura-los, aumentando as alíquotas à medida que aumenta a base imponible” (ATALIBA, 1995, p. 171). No entanto, antes de adentrar as questões pertinentes a tal modalidade de progressividade, mister apresentação a distinção em relação a progressividade extrafiscal. Neste sentido:

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

Para ser válida, a progressividade extrafiscal deve estar prevista de maneira expressa no texto constitucional, além de ter sido instituída com a finalidade de prestigiar outros direitos e garantias fundamentais tidas como prevaletes em determinada circunstância. Neste sentido podemos observar a progressividade no tempo – prevista em relação ao IPTU no art. 182, § 4º da Constituição - e na progressividade das alíquotas do ITR, prevista no art. 153, § 4º inciso I.

Em ambas as hipóteses o caráter fiscal da progressividade é subjugado a fim de prestigiar a função social da propriedade imobiliária, seja de imóvel urbano ou rural, haja vista que na hipótese de ambos os impostos mencionados a progressividade é prevista de sorte desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

Assim, a progressividade que decorre da capacidade contributiva e da isonomia é a fiscal, entendida como “forma de justiça distributiva, cobrando-se desigualmente o tributo na medida em que se desigualam os contribuintes” (TORRES, 1995, p. 271).

4.1 AS EXPRESSAS PREVISÕES CONTIDAS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Apesar de o entendimento anteriormente apresentado no sentido de que a progressividade fiscal é o meio pelo qual a capacidade contributiva e a isonomia tributária são materializados, razão pela qual todos os impostos diretos poderiam adotar tal técnica

legislativa, o texto constitucional tratou de mencionar tal subprincípio de maneira expressa em relação a alguns impostos nominados.

Tal iniciativa do constituinte, acompanhada de uma indevida interpretação literal do art. 145 § 1º da Constituição Federal, fez com o entendimento adotado no presente trabalho fosse refutado por parte da doutrina e pelos precedentes firmados pelo Supremo Tribunal Federal, pelos quais a progressividade não poderia ser presumida e apenas poderia ser adotada na hipótese de expressa previsão constitucional autorizativa.

Exemplo típico deste entendimento é encontrado no escólio da Súmula 668/STF, a qual firmou posição expressa pela qual os Municípios apenas poderiam adotar a progressividade fiscal no IPTU - Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – após a Emenda Constitucional 29/2000, a qual passou a prever de maneira expressa tal possibilidade. Assim, todas as leis municipais editadas antes da referida emenda que promoviam a variação de alíquotas com fundamento no valor venal do imóvel foram reputadas inconstitucionais.

O mesmo entendimento pode ser identificado na súmula 656/STF a qual impede a adoção da progressividade no imposto de transmissão de bens imóveis por ato *inter vivos* oneroso – ITIV – em função do valor venal do imóvel submetido a tributação.

Em comum a tais precedentes se encontra um referencial teórico enraizado na Suprema Corte no sentido de que os impostos reais não admitem a adoção da progressividade fiscal, a qual, supostamente, apenas poderia ser adotada nos impostos pessoais. Tal entendimento decorre da interpretação literal do art. 145, § 1º da Constituição Federal o qual afirma que na medida do possível os impostos possuirão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Ora, como anteriormente afirmado, a progressividade decorre da capacidade contributiva a qual, por sua vez, encontra fundamento de validade no princípio da isonomia, de sorte a ser absolutamente indevida a interpretação do dispositivo constitucional de sorte a restringir o âmbito de atuação de tais garantias fundamentais do contribuinte, informadoras do Sistema Constitucional Tributário.

Neste sentido, ao tratar a respeito da progressividade nos impostos reais, Troianelli (2000, p. 45) critica a interpretação dada à expressão “sempre que possível” contida no § 1º do art. 145 da Constituição Federal e afirma que a progressividade pode ser encontrada, ainda que implicitamente no princípio da capacidade contributiva, considerado como um dispositivo constitucional com conteúdo mais amplo. Aprofunda, ainda, a análise para indicar que a lei

instituidora de tributo que não respeite a capacidade contributiva é injusta e como tal, inconstitucional.

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

De mais a mais, ainda que a progressividade decorresse do § 1º do art. 145 da Constituição tal dispositivo não veda a adoção do referido subprincípio, haja vista que não há qualquer impedimento para que impostos reais também tenham as respectivas cargas tributárias fixadas de maneira proporcional. Afinal, como vimos, o patrimônio se apresenta como elemento indicador da capacidade contributiva e, como tal, pode ser utilizado legitimamente para realizar o discrimine característico da isonomia material. Assim, inexistente qualquer parâmetro para refutar a aplicação da capacidade contributiva – por meio da progressividade - aos impostos reais, de forma que esse raciocínio apenas pode decorrer de uma interpretação literal e equivocada do referido artigo da Constituição Federal.

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

Ante a tais considerações, pode-se concluir que a progressividade fiscal, por meio da qual é promovida a majoração da alíquota na medida em que a base de cálculo é elevada, mostrasse plenamente aplicável aos impostos incidentes sobre o patrimônio (IPTU, ITR e IPVA) e Impostos incidentes sobre a transmissão de bens, seja por ato oneroso *inter vivos* (ITBI/ITIV) seja causa mortis ou doação (ITCMD).

A esse respeito, interessante notar que em hodiernos julgados o STF vem admitindo a aplicação da progressividade no Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação. A esse respeito, importa mencionar o Recurso Extraordinário, julgado com repercussão geral – RE 562045/RS (BRASIL, 2013) - por meio do qual admitiu-se, com fundamento na capacidade contributiva, sob o argumento de que tal princípio seria aplicável a todos os impostos, independentemente de ser classificado como pessoal ou real – a adoção de alíquotas progressivas para o Imposto de Transmissão *Causa Mortis*.

Sob o mesmo fundamento, no início de 2018 o STF realizou o julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 1.038.357/SP (BRASIL, 2018), no qual sedimentou o entendimento acerca da possibilidade de adoção de alíquotas progressivas para o Imposto Territorial Rural. O cerne da questão se referia à possibilidade, ou não, da legislação de

regência – Lei. 9.393/96 – utilizar-se do tamanho do imóvel como critério à progressividade prevista no art. 153, § 4º da Constituição Federal.

Por tal dispositivo, a progressão das alíquotas deve se dar para desestimular a manutenção de propriedade improdutivas, razão pela qual o Recorrente arguiu que o grau de utilização do imóvel deveria ser o único apto a fazer com que as alíquotas fossem aumentadas, afastando-se o tamanho do imóvel rural como critério a tanto.

Ocorre que, justamente com fundamento no RE 562.045/RS – que definiu pela constitucionalidade de alíquotas progressivas no Imposto de Transmissão Causa Mortis – foi reafirmada a jurisprudência recente da Corte Suprema e deliberou-se pelo cabimento da progressividade relacionada ao ITR. Pelo raciocínio aplicado, defendido no presente trabalho, entendeu-se que o respeito a capacidade contributiva possibilitava a adoção de alíquotas progressivas, de forma a ser absolutamente desnecessária qualquer previsão no sentido de permitir a utilização desta técnica para que a mesma fosse válida.

Ademais, entenderam que a utilização conjugada do fator tamanho com o fator grau de utilização se mostrava como um instrumento adequado para potencializar a função extrafiscal do tributo e desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

Diante deste contexto, apesar de os julgados mais recentes do Superior Tribunal Federal serem no sentido de prestigiar a progressividade, constata-se a ausência de uniformidade no trato da matéria, o que é ratificado pela existência de súmulas (656/STF e 668/STF) ainda não superadas, que promovem tratamento diametralmente oposto, limitando a aplicação de tal princípio.

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

De outro lado, interessante notar a determinação do § 2º do art. 153 da Constituição Federal, relativa ao Imposto de Renda, imposto em que a necessidade de aplicação da capacidade contributiva se apresenta de maneira mais evidente. Corroborando com o entendimento ora firmado, podemos mencionar Ricardo Lobo Torres, o qual aduz que “injustiça e a desigualdade se consubstanciarão, por exemplo, com a cobrança regressiva do imposto de renda” (TORRES, 1995, p. 271).

Curiosamente, apesar de a tributação progressiva decorrer logicamente da estrutura do Imposto de Renda, este é o único imposto fiscal em que a progressividade é indicada de maneira expressa, como de observância obrigatória.

Vale dizer, enquanto a expressa previsão constitucional autorizativa para a adoção da progressividade fiscal é despicienda em relação a todos os impostos diretos, o imposto em que a aferição da capacidade contributiva se apresenta, a princípio, mais fácil, - o imposto de renda - é o único em que há uma determinação constitucional expressa neste sentido.

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

5. A SUPOSTA PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE RENDA

Consoante definido nos tópicos anteriores, o presente trabalho defende a ampla adoção da progressividade como instrumento à instituição de impostos que respeitem a capacidade contributiva e a isonomia, independentemente de expressa previsão no texto constitucional autorizando a adoção deste princípio.

No entanto, malgrado este raciocínio venha ganhando espaço na doutrina e na hodierna jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é preciso atentar que a adoção de uma carga tributária progressiva não pode ser feita de maneira proforma, mas com o intuito de, efetivamente, promover o respeito à capacidade contributiva e a isonomia tributária.

Tal raciocínio assume especial importância diante da constatação de que o Imposto de Renda, imposto que usualmente é utilizado como exemplo de tributo progressivo e que possui expressa determinação constitucional para a fixação de alíquotas neste sentido - assume feições verdadeiramente regressivas.

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

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

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

A esse respeito, Evilásio Salvador, apoiado em farta informação estatística fornecida pela própria Receita Federal do Brasil relacionadas às declarações de Imposto de Renda dos anos-calendário de 2007 a 2013, indica que em razão de normas que concedem tributação exclusiva na fonte ou isenção para certos rendimentos (como no caso de rendimentos de pessoas físicas decorrentes da distribuição de lucros obtidos na pessoa jurídica), o Imposto de Renda Brasileiro é pouco progressivo, chegando a ser regressivo para as pessoas físicas mais abastadas que integram as faixas de rendimentos mais elevadas – em especial para aquelas detentoras de renda superior a oitenta salários mínimos por mês (SALVADOR, 2016, p. 38).

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

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

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

A análise aprofundada e pormenorizada da progressividade fiscal do imposto de renda transborda ao objeto do presente estudo, razão pela qual as considerações realizadas servem, tão somente, para constatar que nem mesmo neste imposto, em relação ao qual existe previsão constitucional expressa, tal princípio constitucional é materializado a contento.

6. CONCLUSÃO

Uma vez realizada revisão bibliográfica, foi confirmada a hipótese de que a progressividade deve ser entendida como um princípio constitucional deduzido dos sobreprincípios da capacidade contributiva e da isonomia. Como tal, integrante do Sistema

Constitucional Brasileiro, deve ser aplicado em todo tributo não vinculado, notadamente nos impostos diretos nominados na Constituição Federal, independentemente de referência constitucional específica.

Para tanto, como precedente lógico à obtenção da conclusão supracitada, foram fixadas algumas premissas que influenciaram de forma direta no desenrolar do presente estudo. Foram analisadas as contribuições teóricas anteriormente apresentadas pela doutrina referentes a identificação da ordem jurídica como um sistema, em que as normas se encontram intimamente conectadas, ordenadas e subordinadas a princípios, os quais atuam com supremacia e concedem o caráter unitário à mesma.

Após a fixação desses pressupostos foi analisada a isonomia tributária enquanto princípio informador do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, bem como identificada na igualdade material o fundamento para a concessão de tratamento jurídico diferenciado, também no âmbito tributário, para aqueles que se encontram em situações díspares.

Ainda a este respeito, foi identificada na capacidade contributiva o critério jurídico apto a promover o discrimine em matéria tributária, de forma a adotar tal princípio para toda e qualquer exação tributária em que a respectiva adoção seja juridicamente viável. Neste sentido, afastou-se a aplicação do mesmo nos tributos vinculados e na hipótese de o imposto ser utilizado com finalidade extrafiscal.

De mais a mais, também foi analisada a previsão contida no art. 145, parágrafo primeiro da Constituição Federal, a fim de concluir que tal dispositivo veicula mera regra, inapta a restringir os efeitos do princípio da capacidade contributiva que decorre como corolário lógico da isonomia tributária.

Em seguida, foram analisados os mecanismos pelos quais a capacidade contributiva pode ser implementada no ordenamento brasileiro, de sorte a versar acerca da seletividade e, principalmente, da progressividade fiscal – mecanismo por meio do qual as alíquotas dos impostos são majoradas na medida em que ocorre a elevação da respectiva base de cálculo.

No que se refere a eficácia de tal princípio constitucional derivado da isonomia e capacidade contributiva, foi realizada análise crítica dos precedentes do Supremo Tribunal Federal atinentes ao tema, no que foi possível constatar que a jurisprudência do STF é vacilante acerca da progressividade, inexistindo tratamento sistemático a respeito. A título de exemplo, ora restringe, ora admite a sua aplicação aos impostos reais, sem ser possível identificar fundamento para tal tratamento disforme.

Por fim, foram analisadas as previsões constitucionais a respeito do tema, em especial aquela relativa ao Imposto de renda a fim de apresentar questionamentos a respeito

da efetividade de sua implantação no ordenamento brasileiro, tendo em vista as distorções existentes na legislação ordinária que, a pretexto de prestigia-la, acabam por instituir carga tributária verdadeiramente regressiva.

Feitas essas considerações, constata-se que apesar do arcabouço teórico necessário à adoção da progressividade em todos os impostos diretos estar consubstanciado na própria Constituição Federal de 1988 – em especial nos princípios da isonomia e capacidade contributiva - tal princípio carece, ainda, de efetivação, seja pelo fato de não ser prestigiado pelo legislador ordinário no exercício da competência tributária, seja em razão da circunstância de ter seus contornos indevidamente estreitados pela interpretação literal que, historicamente, é adotada pelo Poder Judiciário Brasileiro. Uma realidade que precisa ser enfrentada e alterada, em prol de uma carga tributária justa e melhor distribuída.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ATALIBA, Geraldo. Progressividade do Imposto Imobiliário Urbano. In: **Direito – Publicação semestral do Programa de Pós-Graduação em Direito PUC-SP**, nº 2. São Paulo: Editora Max Limonad, 1995.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1974.
- _____. **Uma introdução às ciências das finanças**. 15. Ed. Ver. E atual. Por Djalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense. 1998.
- BORGES, José Souto Maior. Relações entre Tributos e Direitos Fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos. (Coord.) **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 562045/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 06-02-2013, Plenário, *DJ* de 27-11-2013.
- BRITO, Edvaldo. Capacidade Contributiva. In: **Caderno de Pesquisas Tributárias**, nº 14. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Editora Resenha Tributária, 1989.
- _____. Aspectos constitucionais da tributação. In. **As Vertentes do Direito Constitucional Contemporâneo**. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. Estudos em homenagem a Manoel Gonçalves Ferreira Filho. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil do Século XXI: Uma abordagem hermeneuticamente crítica**. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2015.

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

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7ª ed. Coimbra: Edições Almedina, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Princípios e Sobreprincípios na Interpretação do Direito**. Disponível em: <http://ibet.provisorio.ws/principios-e-sobreprincípios-na-interpretacao-do-direito-por-paulo-de-barros-carvalho/>. Acesso em 02 dez. 2014.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 2ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

COUTINHO, Ana Luísa. A Capacidade Contributiva como manifestação do Princípio da Isonomia. In. Veritati: Revista da UCSal, nº 1. Salvador: 2001.

DANTAS, F. C. de San Tiago. Igualdade perante a lei e “due process of law” (contribuição ao estudo da limitação constitucional ao Poder Legislativo. In. **Revista Forense Comemorativa – 100 anos, v. 1**. Coord. Nagib Slaibi Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Tributação da Renda Versus Tributação do Patrimônio. In. **Imposto de Renda: Questões atuais e emergentes**. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1995.

ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1964.

GAMA, Tacio Lacerda. Reflexões para a Delimitação do Princípio da Progressividade no Sistema Constitucional Tributário. In: **Revista Jurídica dos Formandos em Direito da UFBA**. Salvador: Envelope e Cia, 1998.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e Direitos fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos. (Coord.) **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito Tributário: teoria geral do tributo**. São Paulo: Manole, 2007.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. **Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. São Paulo: Atlas, 2005.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal e contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2004.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. 1ª Ed. RJ: Intrínseca, 2014.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. A Razoabilidade das Leis Tributárias: Direito Fundamental do Contribuinte. In: FISCHER, Octavio Campos. (Coord.) **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Imposto de Renda: Alterações Fundamentais, v. 2**. São Paulo: Dialética, 1998.

SALVADOR, Evilásio. **Perfil da desigualdade e da injustiça tributária**. INESC: Brasília, 2016.

SCAFF, Fernando Facury. Quando as medidas provisórias se transformam em decretos-lei ou notas sobre a reserva legal tributária no Brasil. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

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

TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Justiça e Capacidade Contributiva: a Questão dos Impostos Reais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.) **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 53. São Paulo: Dialética, 2000.